



“SITUACIÓN DEL EMPRESARIO INDIVIDUAL ANTE LA NORMA GENERAL ANTIELUSIVA”

Parte II

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumno: Andrés Durán Rodríguez
Profesor Guía: Aida Gana Galarce**

Santiago, abril 2021

TABLA DE CONTENIDOS

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
RESUMEN EJECUTIVO.....	1
1.- INTRODUCCIÓN.....	2
1.1.- Planteamiento.....	2
1.2.- Objetivo General.....	7
1.3.- Objetivos Específicos.....	8
1.4.- Hipótesis.....	9
1.5.- Metodología.....	9
2.- ESTADO DEL ARTE.....	11
3.- MARCO NORMATIVO Y TEÓRICO.....	21
3.1.- Marco normativo referido a la figura del Empresario Individual.....	22
3.1.1.- Análisis conceptual del Empresario Individual frente a las nociones de persona natural y jurídica.....	23
3.1.2.- El Empresario Individual como contribuyente.....	29
3.2.- Marco Normativo de la Norma General Antielusiva.....	32
3.2.1.- Objetivo de la Norma General Antielusiva.....	33
3.2.2.- Análisis del concepto de buena fe.....	37
3.2.3.- Análisis de los conceptos de planificación tributaria y economía de opción.....	39
3.2.4.- Análisis conceptual de la elusión y evasión.....	42
3.2.5.- Análisis conceptual del abuso y la simulación.....	46
3.3.- La importancia de revisar el Empresario Individual bajo la norma antielusiva.....	50

TABLA DE CONTENIDOS (continuación)

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
4.- DESARROLLO Y RESULTADOS.....	52
4.1.- El Empresario Individual y el patrimonio personal.	52
4.2.- El reconocimiento del Empresario Individual.	56
4.3.- Planificación y economía de opción.....	58
4.4.- Escenarios del Empresario Individual frente a la Norma General Antielusiva.	64
4.4.1.- Casos analizados en el Catálogo de Esquemas Tributarios.	65
4.4.1.1.- Casos contenidos en el Catálogo de Esquemas Tributarios 2018.	65
4.4.1.2.- Casos contenidos en el Catálogo de Esquemas Tributarios 2021.	69
4.4.2.- Caso Oficio N° 2522 de 4 de octubre de 2019.....	72
5.- CONCLUSIÓN.	88
REFERENCIAS.....	91
- Libros:	91
- Revistas:	92
- Tesis:	93
- Leyes:	93
- Otros:	94

LISTA DE FIGURAS

<u>FIGURA</u>	<u>PÁGINA</u>
Figura 1: Informe de la Comisión de Hacienda de 5 de mayo 2014.....	36
Figura 2: Etapa 1 – Caso N° 6 Catálogo Esquemas Tributarios SII 2021.	70
Figura 3: Etapa 2 – Caso N° 6 Catálogo Esquemas Tributarios SII 2021.	70
Figura 4: Etapa 3 – Caso N° 6 Catálogo Esquemas Tributarios SII 2021.	71
Figura 5: Etapa 1 – Planificación Oficio Ord. SII N° 2522 de 2019.....	73
Figura 6: Etapa 2 – Planificación Oficio Ord. SII N° 2522 de 2019.....	75
Figura 7: Etapa 3 – Planificación Oficio Ord. SII N° 2522 de 2019.....	76
Figura 8: Etapa 4 – Planificación Oficio Ord. SII N° 2522 de 2019.....	77
Figura 9: Etapa 5 – Planificación Oficio Ord. SII N° 2522 de 2019.....	78
Figura 10: Comentario a Planificación Oficio Ord. SII N° 2522 de 2019.	85

RESUMEN EJECUTIVO.

La presente investigación efectúa un análisis a la figura del Empresario Individual, respecto de su conformación y uso en estructuras tributarias, considerándose para ello los criterios contenidos en la Norma General Antielusiva.

Para estos efectos se analizan, en primer lugar, algunas nociones básicas atingentes al Empresario Individual, tales como sociedad y empresa, persona natural y jurídica, y concepciones referentes a los elementos de la relación jurídico-tributaria. En segundo lugar, se revisan los supuestos contenidos en la Norma General Antielusiva vigente, tales como el concepto de economía de opción, planificación tributaria, buena fe, entre otros; buscando ambas figuras legales a nivel de los supuestos legales que estas contienen.

El desarrollo de esta investigación centra su atención en determinar si la entrada en vigencia de la NGA, generó en nuestra legislación una estructura jurídica discordante, al contemplar la normativa tributaria nociones y supuestos jurídicos que parecen no ser del todo compatibles, como son, en este caso, la vigencia del Empresario Individual en nuestra legislación y los supuestos contenidos en la norma antielusiva.

La revisión de las figuras enunciadas permitirá evaluar y concluir si el Empresario Individual como opción legal se adecua a las concepciones y estándares incorporados por la NGA, teniendo especial atención a la utilización que se le da a esta en planificaciones y estructuras tributarias elaboradas por los contribuyentes.

1.- INTRODUCCIÓN.

1.1.- Planteamiento.

Mediante la Reforma Tributaria contenida en la Ley N° 20.780 del año 2014, se incorporó la Norma General Antielusiva (“NGA”) en nuestro escenario nacional. Respecto de esta modificación, es posible destacar que la discusión que la antecedió nos permite identificar que los distintos actores que participaron en la génesis de esta, ya sea a través de la doctrina, actividad legislativa y funcionarios de la administración del Estado en el ejercicio de sus competencias, buscaban como finalidad poder resguardar el patrimonio fiscal frente a distintos escenarios ejercidos por particulares que tenían como principal y única finalidad alterar la recaudación fiscal de forma negativa.

Es posible, de esta forma, enfatizar en un primer lugar, que en los años previos a la promulgación de la NGA no existía una amplia adhesión en el escenario nacional respecto a comprender la elusión como una figura de carácter ilícito, lo cual, se refleja incluso en un pronunciamiento de nuestra Excelentísima Corte Suprema del año 2003, en el cual, se afirmaba que el significado de este concepto comprendía un elemento de “astucia” que no debía ser sancionado¹.

Es debido a la discusión vertida en torno a la necesidad de adecuar nuestra norma impositiva a estándares internacionales que esta ley pudo terminar siendo promulgada, habiéndose incorporado en ella nociones que hasta entonces eran ajenas a la realidad nacional. Si bien no es posible, a la fecha, admitir que la NGA

¹ Sentencia Definitiva Corte Suprema de 28/01/2003, Rol N° 4038-01, "Inmobiliaria Bahía con SII".

ha tenido una aplicación práctica en el uso de las facultades que contemplan sus normas, si es posible, en cambio, afirmar que su incorporación generó en los distintos actores que participan de la relación tributaria, una permanente preocupación y atención en virtud de las posibles sanciones que podría generar a un contribuyente incurrir en supuestos de carácter elusivo.

Lo dicho anteriormente, se ve reforzado en el hecho de que la Norma General Antielusiva fue concebida en nuestro país a partir de una finalidad manifiestamente económica y social. El Mensaje Presidencial, conforme al cual se inició la tramitación legislativa que derivó en la promulgación de la Ley N° 20.780 de 2014, daba cuenta de las distintas problemáticas que se generaban en el escenario nacional alterando la recaudación fiscal, indicándose expresamente que existía *“un creciente consenso en torno a que nuestro sistema tributario y sus normas de fiscalización permiten obtener ventajas mediante planificaciones tributarias elusivas. Nuestro sistema tiene dificultades para sancionar las planificaciones que tienen el sólo propósito de sacar ventajas tributarias en la realización de una operación o conjunto de operaciones relacionadas entre sí.*

La elusión y la evasión hacen que nuestro sistema tributario sea inequitativo y que quienes tienen los recursos para financiar planificaciones tributarias terminen pagando menos impuestos de lo que corresponde”².

En efecto, la entrada en vigencia de esta norma, los distintos pronunciamientos y constantes reformas en materia impositiva nacional, las

² Historia de la Ley N° 20.780. Mensaje Presidencial de fecha 01 de abril, 2014. Sesión 7. Legislatura 362.

discusiones a niveles de doctrina y de la administración, junto al presente contexto social, generan la obligación ineludible de revisar situaciones cuya naturaleza jurídica podría incidir negativamente en el espíritu y finalidad que dio lugar al establecimiento de la Norma General Antielusiva en Chile. En otras palabras, a efectos de comprender la dimensión real que nuestra normativa actual y vigente es capaz de abarcar en la lucha contra la elusión, es necesario buscar identificar aquellas situaciones que por su uso o naturaleza pueden dar lugar a escenarios en los que no sería posible reconocer la presencia de una legítima razón de negocios, o sería viable identificar, por el ente fiscalizador, una instrumentalización del concepto de economía de opción en actos que tendrían solamente como finalidad eludir cargas impositivas.

En virtud de lo previamente enunciado, es preciso enfatizar que la presente investigación centra su atención en la figura del Empresario Individual, la cual, corresponde a una ficción tributaria que no posee personalidad jurídica ni es, a su vez, una persona natural, correspondiendo, en los hechos, a un patrimonio comúnmente utilizado como alternativa en planificaciones tributarias. Esta figura, no se encuentra regulada en ningún cuerpo normativo que se refiera al establecimiento y aplicación de impuestos en nuestro país, por lo que su tratamiento y alcance ha sido solamente desarrollado a través de instrucciones y jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos.

El Empresario Individual constituye una de las diversas formas conforme a las cuales una persona se puede organizar para el desarrollo de su actividad. El Servicio de Impuestos Internos, contempla esta como *“una entidad integrada por el*

*capital, dedicada a actividades mercantiles, y que no está organizada como una persona jurídica (...)*³, por lo cual, y siguiendo lo señalado previamente, al no corresponder de forma expresa a una persona natural o jurídica, se concibe esta como una ficción tributaria, cuya característica principal es que por medio de ella se diferencia o separa un determinado patrimonio del empresario de aquel que pertenece a la persona natural, realizándose esta separación mediante contabilidad fidedigna. Por tanto, aunque parte del empresario y el patrimonio de la persona natural estén comprendidos en una misma persona, que comparten, incluso, el Rol Único Tributario (“RUT”), por medio de disposiciones legales se concibe que esta ficción opera separando un patrimonio determinado de la persona natural.

La existencia del Empresario Individual como alternativa legal para los contribuyentes es una cuestión de larga data en nuestro ordenamiento, sin embargo, la atención que la administración y la doctrina parecen haberle dado parece exigua en comparación con otras instituciones y figuras legales de igual o menor antigüedad. En efecto, y a partir de las diversas reformas, pronunciamientos y obras que han sido revisadas para la elaboración de la presente investigación, es posible afirmar que no parece existir en nuestro país un interés en buscar determinar los fundamentos de esta opción en el escenario impositivo nacional vigente, pudiendo identificarse, por tanto, una omisión respecto a evaluar si su reconocimiento en la actualidad podría esconder una finalidad apartada de los estándares que nuestro sistema tributario y legal pretende alcanzar, y que han

³ Sitio web del SII. Disponible en: https://www.sii.cl/contribuyentes/contribuyentes_individuales/empresario_individual.pdf. Fecha de revisión: 01.03.2021.

motivado las constantes modificaciones y actualizaciones a la norma impositiva, de las que hemos sido testigos.

En vista de lo expuesto, esta investigación pretende analizar el alcance de la NGA frente a esta ficción legal, lo cual, implica una revisión de esta figura conforme a los conceptos contenidos en la ley en materia de elusión, como son la buena fe en materia tributaria, la economía de opción o planificación, abuso de las formas jurídicas, entre otros. Para poder responder de manera fehaciente a la pregunta de si es aplicable o no esta normativa sancionatoria a la figura del Empresario Individual, se revisarán aquellas opciones mediante las cuales el contribuyente en uso de esta podría afectar su carga tributaria, buscando como única finalidad obtener efectos impositivos favorables, y si ello se enmarca en un contexto normativo sancionable como elusivo. Esta revisión, tendrá igualmente presente principios generales del derecho que informan a todo acto realizado por los contribuyentes, como es el principio de buena fe⁴.

A efectos de fundar lo expuesto, se hará revisión de jurisprudencia y pronunciamientos administrativos, buscando identificar posibles casos en los cuales mediante el Empresario Individual se ha optado por opciones que no han tenido otro fin que generar solamente una disminución en la carga tributaria de los contribuyentes.

⁴ Lo indicado, se afirma en atención a que la posible aplicación de la NGA entiende como una carga eventual de la Administración Tributaria el poder probar que el contribuyente ha faltado a la buena fe en los actos observados, considerándose, en este sentido, que ante cualquier hecho de naturaleza irregular el ente administrativo debe respetar los actos realizados por privados, *“salvo que pruebe la mala fe del contribuyente en el proceso judicial respectivo, la que solo existe en los casos de abuso de las formas jurídicas y de simulación”* (Ugalde, 2019, p. 77).

En vista de lo expuesto, es posible enfatizar que las conclusiones contenidas en la presente investigación se encuentran dirigidas a responder a las interrogantes de si es posible identificar que el acto único de la conformación de esta ficción legal, que contempla la ley de forma excepcional en la figura del Empresario Individual, o en el ejercicio de determinadas actuaciones posteriores realizadas en uso de esta, se perseguiría una efectiva y clara finalidad relacionada con el giro que el contribuyente realiza para el ejercicio de su actividad, o, en cambio, no sería posible contemplar tanto en su conformación, como en determinados usos de esta alternativa, un verdadero ánimo apartado a aquel concepto de astucia que formó parte del razonamiento la Corte Suprema en el año 2003, esto es, una astucia que persigue como única finalidad, eludir la carga fiscal correspondiente.

1.2.- Objetivo General.

El objetivo principal de la presente AFE es poder corroborar la aplicabilidad de los supuestos elusivos contenidos en la NGA, en la figura del Empresario Individual, esto es, el abuso de las formas jurídicas y la simulación. Se buscará, de esta forma, revisar supuestos bajo los cuales las acciones de fiscalización que realiza el Servicio de Impuestos Internos podrían recaer sobre la figura del Empresario Individual, con el fin de identificar la aplicabilidad efectiva de las hipótesis indicadas frente a planificaciones y actos que se pueden realizar utilizando esta ficción legal.

Finalmente, a la luz de las conclusiones extraídas de lo expuesto, y en consideración a la investigación que comprende esta investigación en su conjunto, se pretende concluir si la existencia de esta figura en la normativa nacional permite resguardar realmente la finalidad contenida en la NGA y la motivación que llevó a la promulgación de esta.

1.3.- Objetivos Específicos.

A partir del reconocimiento de los objetivos generales planteados, cabe entonces señalar que los objetivos específicos de la presente investigación consisten en:

- Revisar las figuras de determinación y fiscalización de naturaleza impositiva contenidas en los artículos 4 ter y 4 quáter del Código Tributario, frente a posibles escenarios elusivos realizados en uso del Empresario Individual.
- Revisar escenarios y casos prácticos mediante los cuales sea posible identificar ventajas en el uso del Empresario Individual frente a la posible carga impositiva de un contribuyente persona natural o jurídica, evaluando si en estos se podría reconocer una finalidad elusiva bajo los razonamientos contenidos en la NGA.
- Revisar la utilización de herramientas de fiscalización establecidas en la ley para el ejercicio de la labor del Servicio de Impuestos Internos como sujeto activo de la obligación tributaria.

1.4.- Hipótesis.

La hipótesis del presente trabajo consiste en que, en virtud de la entrada en vigencia de la NGA, se generó en nuestra legislación una estructura jurídica discordante, al contemplar la normativa tributaria dos nociones y supuestos jurídicos que no son compatibles entre sí, atendidas las finalidades de fiscalización que se han buscado implementar en nuestro país mediante el perfeccionamiento de las facultades de la Administración Tributaria en razón de fines jurídicos, económicos y sociales. Lo anterior, se genera a partir de que, por un lado, se establece la posibilidad de organizar actos mediante una figura que sin ser una persona natural o jurídica, permite organizar y afectar las cargas impositivas frente a determinadas operaciones, a la vez que, por otro lado, la entrada en vigencia de la Norma General Antielusiva como herramienta especial de fiscalización, busca evitar el ejercicio de actos que no persigan otra finalidad que la de rehuir las obligaciones y hechos gravados de determinadas operaciones.

1.5.- Metodología.

La primera parte de esta investigación, contenida en el tomo que precede al presente, ha demostrado la necesidad de utilizar métodos de investigación históricos y dogmáticos, a efectos de comprender el establecimiento del Empresario Individual en nuestra legislación y las labores del ente administrativo frente a esta.

Ahora bien, la metodología utilizada en la investigación contenida en el presente contempla, principalmente, la utilización de dos métodos de producción y razonamiento científico, estos son, el método dogmático y el método deductivo.

Así, por un lado, lo expuesto en los párrafos de esta investigación demandan el uso y desarrollo de un análisis mediante el método dogmático, que busque comprender las distintas normas que conforman el espectro jurídico que se ve afectado por la existencia y uso del Empresario Individual en distintos actos. Existen, en este sentido, distintas normas que inciden en determinaciones impositivas que se coligen a partir de la organización de operaciones mediante la figura del Empresario Individual, como son las normas contenidas en el Decreto Ley 824 de 1974, Ley de Impuesto a la Renta, las normas de fiscalización contenidas en el Código Tributario, incluyendo las incorporadas en materia de elusión mediante la Ley N° 20.780, y otras que resulten atingentes a los escenarios analizados.

Por otro lado, a fin de obtener conclusiones determinantes y claras respecto de las revisiones normativas realizadas, a la luz de las consideraciones doctrinarias que serán referidas, se utilizará una sistematización basada en el método de inferencia deductiva, a efectos de desarrollar y comprender mediante este, los posibles efectos del Empresario Individual frente a la aplicación de las nociones contenidas en la Norma General Antielusiva.

2.- ESTADO DEL ARTE.

Comprender el estado del arte implica necesariamente una compilación de los estudios relacionados al tema que será analizado, por lo cual, en los apartados siguientes se hará referencia, de forma general, a las investigaciones que recaen, por una parte, sobre la figura del Empresario Individual, y, por otra, aquellas relacionadas a materias de NGA, ya que la presente investigación funda su análisis en el estudio de ambas realidades jurídicas.

En efecto, el tema sobre el cual se referirá la presente Tesis se sujeta y erige sobre dos pilares fundamentales. Respecto de uno de ellos, la Norma General Antielusiva, se ha escrito una gran variedad de publicaciones académicas que albergan distintas construcciones doctrinarias, ya sea en razón de su historia, naturaleza, interpretación de los artículos vigentes, etc. Sin embargo, sobre el segundo de estos pilares, que corresponde a la figura del Empresario Individual, la doctrina especializada es escasa, por cuanto no existen publicaciones o tratados que hayan tenido como finalidad determinar la naturaleza, alcance, utilidad y razón de esta figura. A modo de síntesis, es posible afirmar que a la fecha no se tienen antecedentes de alguna investigación especializada relacionada con la aplicabilidad de la NGA en el Empresario Individual.

A efectos de abordar la extensa literatura en materias de elusión, es preciso referirnos a distintos autores que han dedicado en sus publicaciones diferentes apreciaciones respecto de este tema. Si bien varios serán referidos y considerados en el cuerpo de esta investigación, es posible, a partir de la revisión de sus

planteamientos, obtener una primera impresión respecto de la amplitud con que han sido abordados cada uno de los pilares previamente enunciados de la presente.

Uno de los autores clásicos en nuestro país en materia tributaria, don Pedro Massone Parodi, ha dedicado parte de uno de sus tratados a exponer conceptos que comprende la elusión a través de distintos orígenes y naturaleza, afirmando que *“cuando se aborda el problema de la elusión, se suele, por lo menos en Chile, considerarlo y resolverlo a la luz del conflicto entre el contribuyente y el Estado, sin considerar para nada que esta forma de sustraerse al impuesto no sólo plantea el conflicto ya mencionado, sino también un enfrentamiento subyacente de intereses encontrados entre quien hace uso de este artificio y los demás contribuyentes o personas que no recurren o no pueden recurrir a él. Con ello, queremos decir que también entra en el juego, o debiera entrar, una meditación acerca de la distribución de la carga tributaria y de los valores que la presiden, ya que, lo que uno no paga, gravará o afectará a los demás”* (Massone, 2016, p. 537). Lo referido por el autor, es una expresa alusión a que la naturaleza de la figura de la elusión puede alterar en sus efectos la equidad impositiva en una realidad en la cual esta no se encuentre regulada o sancionada. Este autor, será referido en distintas partes del cuerpo de la presente, teniendo especial consideración en las distintas apreciaciones en materias de fondo respecto de la determinación de las conductas elusivas.

Rodrigo Ugalde Prieto, por su parte, cuenta con dos publicaciones relevantes en esta materia, las cuales son: “La Elusión Tributaria: El Abuso de las Formas Jurídicas y la Simulación”, y “La Elusión Tributaria: La declaración judicial de la elusión”. Si bien la segunda obra indicada se aboca a materias mayormente

procesales, la primera de ellas tiene una mayor relevancia para esta investigación, ya que busca en sus planteamientos comprender la naturaleza y fundamento de las figuras contenidas en la NGA. Sin perjuicio de lo anterior, ninguna de ellas se refiere al análisis que se considerará en la presente. Por otro lado, cabe señalar que existe una publicación previa de este autor junto a las ya mencionadas, que fue publicada en coautoría con don Jaime García Escobar en una época previa a la promulgación de la NGA, titulada: “Elusión, planificación y evasión tributaria”.

Cristián Boetsch Gillet, por su parte, publicó el libro “La Norma General Anti Elusión”, en el cual, analiza la NGA a partir de concepciones de derecho privado, indicando en esta que para dar aplicación a la NGA resulta necesario *“tener que determinar debidamente la naturaleza jurídica del acto o contrato y, más particularmente, determinar si concurren o no los presupuestos que la norma exige para que se configure una hipótesis de abuso o de simulación, para lo cual es indispensable realizar un análisis de Derecho Privado”* (Boetsch, 2016, p. XV).

Existe, igualmente, una publicación colaborativa de distintos autores titulada “Elusión: Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas”, que contiene una aproximación práctica a las figuras contenidas en la NGA. Sin embargo, y teniendo en consideración que parte de su aproximación teórica en materias de elusión será recogida en nuestro desarrollo, la aproximación práctica respecto de lo indicado no coincide con lo analizado en esta investigación.

Otro autor, que ha publicado en el año 2020 un libro sobre los derechos del contribuyente a partir de la Reforma contenida en la Ley N° 21.210, Rafael Martínez

Cohen, se ha referido en su libro a materias de elusión, indicando en su análisis una observación que es compartida en esta investigación, respecto a que *“hasta antes de la NGA la elusión constituía una figura aceptada, y en caso alguno se le consideraba ilícita, lo que cambió radicalmente con la modificación legal, por cuanto pasó a constituirse en un actuar claramente ilícito”* (Martínez, 2020, p. 224). Esta afirmación resulta armónica con las nociones que es posible identificar en publicaciones previas a la entrada en vigencia de la NGA, como es la publicación anteriormente enunciada de los profesores Rodrigo Ugalde y Jaime García.

Christian Anguita, por su parte, ha dedicado igualmente parte de su investigación a identificar problemas entorno a la sanción de la elusión tanto en nuestro ordenamiento nacional como internacional. Ha afirmado, respecto de esta potestad sancionatoria de las administraciones tributarias, que *“cabe destacar que las cláusulas antiabuso en el derecho tributario tienen por objetivo principal prevenir y controlar la obtención de ventajas tributarias indebidas por parte de los contribuyentes que desarrollan comportamientos orientados a eludir el cumplimiento tributario, porque si bien la mayoría de los contribuyentes cumplen cabal, oportunamente y de buena fe sus obligaciones tributarias, existen casos en que ello no ocurre, por lo que la legislación tributaria ha decidido cautelar dicho cumplimiento mediante la creación de cláusulas antiabuso y antielusivas”* (Anguita, 2017, p. 51). A partir de su análisis de derecho comparado, es posible resaltar una de sus conclusiones referidas al sistema impositivo de Reino Unido, en cuanto, existiendo distintas alternativas para realizar actividades comerciales en este, entre las cuales existen las opciones de empresarios individuales, sociedades y

empresas, afirma que: *“(...) un contribuyente que decide llevar a cabo un negocio, puede hacerlo, ya sea como un empresario individual o a través de una sociedad de responsabilidad limitada, y donde además él o ella trabaja como un empleado. Tal elección está completamente fuera del área objetiva de la cláusula general antiabuso, y una vez que dicha empresa comience a obtener utilidades, la decisión de acumular la mayor parte de los beneficios que se pagarán en el futuro como dividendos, en lugar de pagar inmediatamente un sueldo mayor, es una decisión comercial normal, lo que está fuera del área objetiva de la cláusula general antiabuso. De esta manera, y con el objetivo de asegurar y proteger los derechos de los contribuyentes, éstos se benefician de cualquier duda razonable para determinar si los actos o contratos son abusivos o no, por lo que también se exige que la Administración obtenga la opinión de un panel asesor independiente antes de proceder a la aplicación de la cláusula general antiabuso”* (Anguita, 2017, p. 92).

En efecto, en la norma comparada expuesta por el autor, se visualiza una concepción relacionada a la problemática abordada en la presente, que consiste en que la institución del Empresario Individual debe ser evaluada en función de las normas antielusión. Sin embargo, y tal como se tratará en el cuerpo de esta investigación, en nuestro escenario nacional existe una aparente limitación a poder ejercer esta potestad sancionatoria frente a lo señalado por el autor, que es que nuestro procedimiento de declaración de elusión no contempla una determinación netamente administrativa, sino que la NGA dejó esto sujeto al pronunciamiento de un Tribunal. Pese a lo anterior, es posible destacar que encontramos en la publicación del autor citado, una referencia a la problemática que se aborda en la presente.

Francisco Saffie Gatica, Doctor en Derecho, que ha sido crítico a nivel doctrinal respecto de la NGA chilena, publicó el capítulo "Análisis de las modificaciones propuestas en el proyecto de "Modernización Tributaria" a la regla interpretativa del Código Tributario y las Normas Antielusión como intento de privatización del Derecho Tributario", en un libro colaborativo sobre Reforma Tributaria 2020, señalando al efecto que en el proyecto que dio origen a la Ley N° 21.210, y cuyas indicaciones no prosperaron, *"se buscaba hacer difícilmente aplicable en términos prácticos la CGA"* (Saffie, 2020, p. 84). Además de esto, se encuentran distintos planteamientos atinentes a esta materia en su artículo "Contra la Elusión", publicado en Revista Nueva Sociedad, en que hace referencia a los orígenes y alcances de la entrada en vigencia de la NGA. Cabe enfatizar que algunos aspectos interpretativos referentes a la NGA planteados por el autor serán recogidos en la presente al momento de revisar la figura del Empresario Individual.

Finalmente, la profesora María Pilar Navarro Schiappacasse, Doctora en Derecho, ha escrito, igualmente, distintos artículos referidos a NGA, siendo uno de sus más recientes trabajos el artículo "Análisis crítico de la regulación de Simulación en el Derecho Tributario Chileno tras la Ley N° 20.780: Correcta determinación de la obligación tributaria y aspectos sancionatorios", en el que señala: *"la consagración de una norma general antielusiva tensiona la vigencia del principio de reserva de ley en materia tributaria, pues pese a que no se ha verificado el hecho gravado el legislador, admite que los efectos impositivos de determinados actos o contratos del contribuyente sean desconocidos, sujetándose a gravamen por los hechos imposables establecidos en la ley"* (Navarro, 2020b, p. 268). Otros artículos

de su autoría concernientes a esta materia son: “La evolución en la Jurisprudencia de la Excma. Corte Suprema en la concepción de la Elusión Fiscal”, “La sanción en los supuestos de abuso o simulación como un caso de compliance regulado en materia administrativa”, “Particularidades de la prescripción en los supuestos de abuso de las formas jurídicas y simulación en el Código Tributario chileno”, y “La consulta tributaria y la interpretación administrativa en los casos de elusión fiscal. ¿Una redundancia normativa del legislador?”.

De esta forma, habiendo sido expuesta una aproximación al desarrollo doctrinario que ha tenido la elusión, tanto de forma previa a la entrada en vigencia de la NGA como posterior, cabe reiterar lo afirmado previamente, respecto a que no existe en nuestro país una publicación que se refiera de forma exclusiva al Empresario Individual, también denominado “empresa unipersonal”, que estudie su naturaleza y evalúe escenarios u actos que se pueden realizar a través de este, bajo el prisma de las normas antielusivas vigentes. A mayor abundamiento, es posible destacar que si bien distintas publicaciones referidas a materias de planificación y sociedades hacen hincapié en las distintas formas que tienen los contribuyentes para organizarse, ninguna centra su estudio ni dedica un análisis pormenorizado a la figura del Empresario Individual.

Pese a lo anterior, es posible destacar que existen publicaciones referidas al Empresario Individual que analizan este a la luz de la entrada en vigencia de la Ley N° 19.857, que introdujo en nuestra legislación la figura de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada (“E.I.R.L.”). En efecto, al momento de la entrada en vigencia de esta disposición legal no existían en Chile otras opciones legales para

que una persona natural pudiese desarrollar sus actividades limitando su responsabilidad sin la necesidad de asociarse. En este sentido, hasta antes de la incorporación de la E.I.R.L. en nuestra legislación, existía en nuestro país una clara necesidad de asociarse a efectos de poder limitar la responsabilidad frente a ciertos actos o negocios, por lo cual, se generaban situaciones como que el empresario debía encontrar a alguien que estuviera dispuesto a ser su socio, al cual se le asignaba un capital social mínimo buscando con ello así disminuir gran parte de las obligaciones que pudiese tener con terceras partes; es el caso de los “socios ficticios” o “testaferro”, que a pesar de que su cuota de responsabilidad es mínima, igual debían asumir un posible fracaso del negocio.

Respecto de lo expuesto anteriormente, podemos encontrar distintos autores, entre ellos, don Juan Ignacio Lagos, que indica respecto de las E.I.R.L. que *“hasta antes de la legislación que permite su creación, las personas naturales sólo podían desarrollar actividades empresariales personalmente, comprometiendo su patrimonio personal sin límite alguno, o bien, asociándose con terceros, que en realidad eran socios figurados, que sólo tenían por objeto satisfacer el requisito de la ley chilena de que toda sociedad debe tener dos socios”* (Lagos, 2004, p. 21). Respecto de esta concepción, existen ciertas razones que deben ser comprendidas a partir del desarrollo histórico que se ha generado en nuestro país a nivel normativo, a efectos de delimitar la responsabilidad de quienes desempeñan actividades industriales o mercantiles; en este sentido, el autor Pedro Troncoso afirma que *“históricamente, la actividad empresarial fue abordada por las personas naturales bajo su propio nombre y crédito. Ya que desde antiguo el ordenamiento*

jurídico contempló la indivisibilidad patrimonial y el derecho de prenda general de los acreedores, el riesgo de afectar la vida privada y la estabilidad familiar con la suerte de los negocios, amén de sus propias vicisitudes, constituyó una traba para el desarrollo de la actividad económica que repercutió en el progreso de las naciones que no supieron solucionar oportunamente el problema” (Troncoso, 2005, p. 25). Puede, entonces, destacarse que en el ámbito tributario *“se reconoce a la persona natural la posibilidad de desarrollar una actividad económica generando rentas que quedarán gravadas por el Impuesto de Primera Categoría”* (Troncoso, 2005, p. 26), por lo cual, según lo señalado por el autor, se optó por *“la empresa individual de responsabilidad limitada, en vez de estatuir una sociedad individual de responsabilidad limitada, siguiendo así el ejemplo de las legislaciones sudamericanas en vez del europeo”* (Troncoso, 2005, p. 27). Un análisis en el mismo sentido ha sido efectuado por don Joel González en su publicación *“Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada”*.

En virtud de lo expuesto, se ha evidenciado que, si bien existen distintas investigaciones y exposiciones que se refieren al Empresario Individual como una opción legal, esta opción no ha sido evaluada a la luz de la Norma General Antielusiva. Ahora bien, es posible destacar que, si bien los catálogos de esquemas tributarios publicados por el Servicio de Impuestos Internos abordan algunas interrogantes respecto de la figura del Empresario Individual, es posible afirmar que tanto a nivel administrativo, judicial y doctrinal, no se encuentra considerado de manera efectiva lo desarrollado en las páginas de la presente.

Habiendo sido referido el estado del arte atingente a la presente investigación, el cual, es compartido con la primera parte de esta, queda de manifiesto no solo la relevancia sino la necesidad de la misma frente al escenario normativo nacional, a efectos de poder dar atención a un tema que parece no haber despertado el suficiente interés frente a las posibilidades que esconde la figura del Empresario Individual en nuestra realidad impositiva.

3.- MARCO NORMATIVO Y TEÓRICO.

Mediante el presente capítulo se expondrán al lector los conceptos básicos que deben ser tenidos a la vista a efectos de comprender la problemática planteada en el desarrollo de esta investigación.

Cabe advertir a quien lee estas páginas, que resulta necesario comprender que el análisis formulado respecto al Empresario Individual y sus efectos frente a la Norma General Antielusiva, deben ser comprendidos bajo el prisma de la considerable autonomía que caracteriza al derecho tributario frente a otras áreas legales. La necesidad de esta advertencia radica en que si bien determinados planteamientos podrían ser concebidos de una forma distinta si el interés se enfoca en la naturaleza privada o comercial de los actos, el presente estudio formulado centra su interés en los efectos impositivos y regulatorios que subyacen frente a las opciones utilizadas por los privados, por lo cual, no podemos sino seguir lo expuesto por don Pedro Massone, quien parafraseando al autor italiano Nicola D'Amati, expone que *“el derecho tributario es un derecho de superposición. En lo tocante a las tasas, se sobrepone a la legislación administrativa de policía y servicios, en lo que se refiere a los impuestos, adhiere a la ley civil, comercial, del trabajo, bancaria, etc.”* (Massone, 2016, p. 62).

De esta forma, el marco normativo expuesto a continuación pretende recoger todo aquello que resulte atinente al análisis de la figura del Empresario Individual bajo la Norma General Antielusiva, recogiendo en el estudio de esta relación consideraciones normativas junto a criterios jurisprudenciales y doctrinarios.

3.1.- Marco normativo referido a la figura del Empresario Individual.

En este punto, cabe hacer presente que la Parte I de esta investigación ha considerado como marco normativo, para la elaboración de su planteamiento, materias referentes a la ficción legal contenida en el Empresario Individual, desde el punto de vista de su origen, conformación y efectos frente a la fiscalización, con el fin de lograr identificar los efectos de esta alternativa frente a las restantes posibilidades de organización que puede seguir una persona para la consecución de su actividad mercantil o industrial.

Es menester, entonces, considerar que esta la investigación considera como un antecedente esencial lo expuesto en la Parte I, en razón de que las concepciones atendidas en este, referidas a los conceptos de sociedad y empresa, y las modificaciones de los razonamientos contenidos en nuestra ley, resultan relevantes para la comprensión de lo expuesto en el cuerpo del presente.

En virtud de lo indicado en los párrafos precedentes, resulta necesario enfatizar que el presente marco normativo, considera como una primera aproximación a lo que será tratado en el desarrollo de la presente investigación, que nuestra legislación ha modificado los razonamientos que llevan a las personas a formar sociedades y constituir personas jurídicas a efectos de limitar su responsabilidad frente a actos de comercio⁵. Lo anterior, es posible de afirmar

⁵ Como una primera aproximación a lo tratado en la Parte I de esta investigación, en esta se ha considerado que: “El actual sistema político-económico chileno posibilita un escenario hacia el desarrollo del derecho de sociedades. En efecto por una parte se reconoce a las personas, a nivel constitucional, el derecho de libre asociación (en el artículo 19 N° 15 de la Constitución Política), y se reconoce y asegura el derecho de las personas para formar libremente sociedades, dentro de un marco legal regulatorio (...)” (Torres, 2007, p. 8).

debido a que, mientras la estructura de organización societaria de los contribuyentes ha experimentado cambios a través del tiempo, se ha mantenido, por otro lado, la figura del Empresario Individual, cuya conformación parece responder a otra realidad jurídica y cuyos efectos deben ser analizados necesariamente bajo los estándares presentes en la NGA.

Se considera de este modo, y conforme lo referido en la Parte I, que el concepto referido de Empresario Individual de la presente investigación corresponde a una noción de empresa como un patrimonio individual destinado a la consecución de ciertos fines, no contando con una personalidad jurídica distinta de la persona natural que se forma bajo esta figura.

3.1.1.- Análisis conceptual del Empresario Individual frente a las nociones de persona natural y jurídica.

Que, a efectos de revisar la clasificación que corresponde al Empresario Individual en nuestra legislación, y su consideración frente a los conceptos de persona natural o jurídica, ha resultado imprescindible revisar el concepto de persona en su sentido amplio y referido en la normativa tributaria. Si bien el concepto de “persona” en su sentido amplio es abarcado por distintos textos legales, incluyendo nuestra Constitución Política, se hará referencia en el presente solo a materias de derecho privado, por cuanto el análisis referido al Empresario Individual y de la NGA contenidos en esta investigación, centra su interés en los efectos de actos realizados por particulares.

Debemos tener presente que en nuestro Código Tributario se establece una definición de persona, la cual se encuentra contenida en el N° 7 del artículo 8, que menciona: *“Para los fines del presente Código y demás leyes tributarias, salvo que de sus textos se desprenda un significado diverso, se entenderá: (...) 7°. Por persona, las personas naturales o jurídicas y ‘los representantes’”*. Esta definición es importante, por cuanto tendrá efectos no solo en la persona como sujeto de derechos y obligaciones, sino también en terceros que pueden realizar actos en nombre de esta, investidos de poder suficiente conforme a la ley.

Conforme se expone en la Parte I de esta investigación, es posible enfatizar que el Empresario Individual no tiene por su cuenta los elementos esenciales que conforman a una persona, sino que mantiene estos elementos a partir de la persona natural que destina solo uno de ellos, el patrimonio, a la consecución de ciertos fines económicos y la realización de determinados actos. Por ello resulta posible afirmar de manera categórica que el Empresario Individual corresponde a una mera ficción de la persona natural, en cuanto solo corresponde a la administración ficticia de uno de los elementos de esta, que es una parte de su patrimonio.

En atención a lo indicado previamente, es necesario, igualmente, enfatizar que no existe en nuestra legislación una definición de Empresario Individual, lo cual, no solo afecta a la certeza jurídica de este concepto, sino que deja abierta la determinación de los alcances de este a la administración, doctrina y jurisprudencia, generándose a todo efecto una especie de figura en blanco cuyos alcances creemos que no han sido tratados de forma suficiente. Por otro lado, el hecho de que el concepto referido se encuentre establecido como una opción válida, es

abiertamente contradictorio con la noción de que nuestro sistema legal tiende a promover estructuras a través de sociedades, pues otorga la posibilidad de que personas naturales generen una ficción patrimonial relacionada a la persona natural, para efectos de la realización de determinados actos.

Así las cosas, para efectos de esta investigación, se tendrá presente la definición que ha otorgado al efecto el Servicio de Impuestos Internos (“SII”), y que ha sido aludida previamente, mediante la cual se define al Empresario Individual como *“una entidad integrada por el capital, dedicada a actividades industriales, mercantiles, y no está organizada como una persona jurídica, sino que se encuentra formada por una sola persona natural, es decir, se trata de una empresa individual, empresa unipersonal”*⁶. Cabe, sin embargo, enfatizar que esta definición no se encuentra contenida en un acto administrativo formal emitido por el Servicio de Impuestos Internos, sino que es una disposición presente en un sitio web de esta entidad que no cumple con estar firmada por el Director del Servicio de Impuestos Internos, ni otras formalidades esenciales de todo acto administrativo, sobre todo, en uso de sus potestades de interpretación normativa. Conforme se señala igualmente en la Parte I de esta investigación, se echa de menos una disposición normativa o, al menos, una manifestación administrativa formal que defina el concepto de Empresario Individual. La definición otorgada por el Servicio de Impuestos Internos tampoco es clara en cuanto a la determinación de este patrimonio frente a la persona natural que lo constituye, por cuando indica que *“la*

⁶ Sitio web del SII. Disponible en: https://www.sii.cl/contribuyentes/contribuyentes_individuales/empresario_individual.pdf. Fecha de revisión: 01.03.2021.

responsabilidad del empresario individual es ilimitada, puede llegar a responder con sus bienes personales de las obligaciones o deudas contraídas por la empresa”⁷.

Lo dispuesto anteriormente permite comprobar que el Empresario Individual opera meramente como una ficción tributaria que, si bien se forma a partir de la destinación de un patrimonio distinto del de su propietario, mantiene, por otro lado, una característica relevante que es la ilimitación de su responsabilidad.

En armonía con lo referido previamente, don Joel González al referirse a la Ley N° 19.857 que introdujo la figura de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada en nuestra realidad nacional, menciona al Empresario Individual y su riesgo, indicando que este *“realiza negocios actuando bajo su propio nombre, arriesgando todos sus bienes personales para el cumplimiento de las obligaciones contraídas en el ejercicio de estos negocios. Es el denominado derecho de prenda general, que permite que el acreedor pueda perseguir los bienes presentes y futuros del deudor”* (González, 2005, p. 6). Continúa este mismo autor, posteriormente, enfatizando que *“todo su patrimonio era garante del cumplimiento de las obligaciones derivadas del ejercicio de dicha actividad”* (González, 2005, p. 7), lo cual, llevó a la modificación legal indicada y contenida en la figura del E.I.R.L.

Es, entonces, en el ámbito tributario en el que se *“reconoce a la persona natural la posibilidad de desarrollar una actividad económica generando rentas que quedarán gravadas por el Impuesto de Primera Categoría -Impuesto Empresarial o Corporativo- pero que no se afectarán con el Impuesto Global Complementario -*

⁷ Sitio web del SII. Disponible en: https://www.sii.cl/contribuyentes/contribuyentes_individuales/empresario_individual.pdf. Fecha de revisión: 01.03.2021.

Impuesto Personal o Terminal- de su titular hasta que sean efectivamente consumidas por éste, dándose los demás presupuestos legales; por ende, sin que exista persona jurídica adicional a la del contribuyente, se generarán dos patrimonios en torno suyo, el patrimonio de empresario individual y el personal propiamente tal. Eso sí, la separación se produce sólo a nivel de generación y percepción de rentas porque en cuanto al pago de impuestos el Estado conserva el derecho de prenda general frente al contribuyente, quien se considera titular de un solo patrimonio” (Troncoso, 2005, p. 26).

Don Ibaceta, se refiere al Empresario Individual como *“un agente económico que explota alguna actividad, por la cual se encuentra obligado a llevar contabilidad, como persona natural, sin organizarse como persona jurídica. La situación no es sencilla, aun cuando es una de las formas más usadas para explotar negocios, desde un punto de vista tributario, **se crea una ficción donde el empresario mantiene una dualidad tributaria, por un lado, debe llevar contabilidad por los negocios que explota como empresario individual y por otro lado, respecto de sus bienes propios y de uso personal, que no destina al negocio, deberá mantenerlos fuera de la sociedad”** (Ibaceta, 2011, p. 12).*

Tal y como lo dice el autor mencionado, la diferencia entre la persona natural y la ficción del Empresario Individual es la contabilidad⁸. Es decir, mediante la contabilidad fidedigna se logra diferenciar las actuaciones que un sujeto realice como persona natural y los que ejecute como Empresario Individual. El autor,

⁸ Artículo 17 del Código Tributario: *“Toda persona que deba acreditar la renta efectiva, lo hará mediante contabilidad fidedigna, salvo norma en contrario”.*

destaca que el Empresario Individual corresponde a *“un contribuyente que puede generar dos tributaciones distintas, dependiendo si la operación se realiza respecto de aquellos bienes que se encuentran registrados en la contabilidad del negocio que explota o son activos que no se encuentran registrados en la contabilidad”* (Ibaceta, 2011, p. 13). Esto, tendrá especial relevancia al revisar los actos ejecutados mediante esta figura frente a la NGA en el desarrollo de la presente.

Por otro lado, es preciso destacar que una modificación importante se incorporó a través de la Ley N° 21.210⁹, mediante la modificación del inciso cuarto del artículo 68 del Código Tributario, relacionado con el inicio de actividades, conforme a lo cual se establece que *“Tratándose de una empresa individual, se deberá comunicar además los activos relevantes del empresario que se incorpora al giro de la empresa individual, se deberá comunicar además los activos relevantes del empresario que se incorporan al giro de la empresa individual, según lo determine el Servicio mediante resolución”*.

La modificación anteriormente referida vino a confirmar una regla importante, esta es, la obligación de separar los movimientos que una persona tiene como Empresario Individual como acto inicial con consecuencias jurídicas, pero que no corresponde a un acto jurídico propiamente tal, siendo su inicio de actividades una declaración de voluntad frente a la administración tributaria cuya naturaleza será determinada en la presente investigación. Debido a lo anterior, se podrían generar confusiones en los movimientos que puede realizar el Empresario Individual al

⁹ Modificación que rige desde el 01.06.2020.

momento de realizar acciones con el fin de disminuir o evitar totalmente su carga tributaria, por lo cual, se identifica la necesidad de evaluar tanto los actos de su conformación como los actos posteriores bajo los supuestos de la NGA.

3.1.2.- El Empresario Individual como contribuyente.

El Empresario Individual corresponde a una persona natural que con su nombre y RUT decide desarrollar una actividad económica que estará sujeta a primera categoría. Para que una persona natural pueda actuar como tal, debe informar su inicio de actividades conforme a lo dispuesto en las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos.

Comprender, entonces, lo expuesto en las páginas de esta investigación, requiere necesariamente responder a la pregunta de bajo qué supuesto normativo el Empresario Individual deberá ser considerado como objeto de fiscalización y sujeto de obligaciones en materia tributaria, lo cual, ha sido tratado de manera fehaciente en la Parte I de esta investigación. Es necesario, sin embargo, recordar la necesidad de definir si el Empresario Individual es tratado o no como contribuyente en nuestra legislación y, por tanto, como sujeto pasivo de las obligaciones legales e impositivas correspondientes, lo cual cobra relevancia atendido a que nuestra legislación tributaria basa su contenido en la denominada relación tributaria, que *“está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra”* (Guiliani, 2005, p. 341).

La definición de contribuyente de nuestro Código Tributario no contempla a una ficción patrimonial como sujeto pasivo de la obligación tributaria, pues limita a hacer una referencia tautológica¹⁰ a qué entiende nuestra ley por contribuyente, señalando al efecto: *“Artículo 8.- Para los fines del presente Código y demás leyes tributarias, salvo que de sus textos se desprenda un significado diverso, se entenderá: (...) 5°.- Por "contribuyente", las personas naturales y jurídicas, o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos”*.

Pese a lo anterior, y respecto al deber de informar al SII la formación de esta ficción jurídica, es que encontramos la figura del Empresario Individual referida en el artículo 66 del Código Tributario, que señala al efecto (el destacado es nuestro):

*“Artículo 66.- Todas las personas naturales y jurídicas y **las entidades o agrupaciones sin personalidad jurídica, pero susceptibles de ser sujetos de impuestos**, que en razón de su actividad o condición causen o puedan causar impuestos, **deben estar inscritas en el Rol Único Tributario** de acuerdo con las normas del Reglamento respectivo.*

La inscripción en el Rol Único Tributario se realizará mediante la carpeta tributaria electrónica de acuerdo a lo establecido en el artículo 68”.

La norma enunciada, comprendida de forma sistemática con la definición de contribuyente previamente señalada, incorpora dentro de los sujetos pasivos a

¹⁰ La tautología referida, dice relación a que la definición señalada se refiere a que son contribuyentes las personas naturales y jurídicas, o “los administradores o tenedores de bienes ajenos”, no correspondiendo estos últimos a una distinción exclusiva puesto que estos forman parte de las personas naturales o jurídicas.

todas las entidades o agrupaciones sin personalidad jurídica que puedan ser susceptibles de ser sujetos de impuestos, por lo cual, hace equiparable al patrimonio reconocido en el Empresario Individual como sujeto de impuestos y, por tanto, dota a esta ficción de la posibilidad de ser considerado contribuyente.

Cabe, igualmente, hacer presente que el Decreto con Fuerza de Ley N° 3 de 1969, que creó el Rol Único Tributario (RUT), indicaba en su texto que: *“Créase un Rol Unico Tributario en el cual se identificará a todos los contribuyentes del país, de los diversos impuestos, y otras personas o entes que se señalan más adelante”*. La dualidad con la que puede operar un contribuyente en uso de este RUT, dice relación con lo anteriormente citado, por cuanto el establecimiento de esta identificación parece permitir que una persona pueda obrar de dos formas bajo un mismo registro numérico¹¹.

Teniéndose presente la calidad de contribuyente de esta figura, será igualmente relevante determinar si el acto de formación de esta ficción corresponde a un hecho o acto jurídico, atendido a que solo consiste en una solicitud formulada ante el Servicio de Impuestos Internos para efectos de formar esta ficción, por lo que la eventual fiscalización de esta dependerá de si se estima que a través de este hecho o acto se forma un sujeto que puede ser fiscalizado por separado frente a la persona natural.

¹¹ Al efecto, cabe hacer presente que el SII define en sus manuales internos el RUT como: *“registro numérico a nivel nacional en el cual se identifica a todos los contribuyentes del país, de los diversos impuestos y en general a toda persona o entidad que cause y/o deba retener impuestos en razón de las actividades que desarrolla”* (Charad, 1970, p.241).

3.2.- Marco Normativo de la Norma General Antielusiva.

Habiendo sido expuesto el marco normativo de uno de los pilares que sostienen la presente investigación, y que ha sido tratado con mayor extensión en la Parte I, es preciso referirse entonces al segundo de ellos, este es, la NGA, a efectos de comprender no solo las normas que regulan esta potestad sancionatoria de la Administración Tributaria, sino el alcance que ha identificado la doctrina sobre la ley vigente y los conceptos contenidos en esta.

Como previamente se ha expuesto, al hablar del Empresario Individual, la formación legal entorno a las alternativas que tiene una persona para organizar sus actuaciones mercantiles o industriales ha cambiado en el tiempo, mediante diversas modificaciones legales e incorporación de distintas figuras como la E.I.R.L. o, posteriormente, la Sociedad por Acciones.

Por otro lado, y tal como se ha expuesto previamente al momento de plantear la introducción en esta investigación, el concepto de elusión pasó en nuestra legislación de ser considerada como el *“evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente (...)”*¹², a ser una actividad que debe ser necesariamente sancionada, para lo cual, nuestra ley introdujo las figuras de abuso de las formas jurídicas o simulación.

¹² Considerando 18°, Sentencia Definitiva Corte Suprema de 28/01/2003, Rol N° 4038-01, "Inmobiliaria Bahía con SII".

En vista de lo anterior, cabe entonces preguntarnos si efectivamente en las opciones que la ley otorga a los privados para organizar sus actos, como la conformación del Empresario Individual, es posible identificar una finalidad elusiva que no ha sido evaluada a partir de la entrada en vigencia de la NGA. Debemos, en este sentido, comprender que cada acto realizado por los privados puede ser mirado a partir de las dos caras de una misma moneda, una de ellas referida a los efectos civiles que cada acto o contrato tendrá para los privados que celebren dichos actos, y otra referida a la determinación impositiva que recae sobre esos actos u organizaciones, pues es en esta última dimensión sobre la cual se centrará nuestra atención al tener esta relación con la potestad sancionatoria que detenta la Administración Tributaria.

3.2.1.- Objetivo de la Norma General Antielusiva.

La NGA fue incorporada a nuestra legislación mediante la publicación de la Ley N° 20.780 de 2014, la cual fue complementada posteriormente con la Ley N° 20.899 de 2016. A efectos de comprender su relevancia en nuestra realidad nacional, debemos, en primer lugar, referirnos a la necesidad de sancionar la elusión, concepción que, previa a la entrada en vigencia de esta norma no era un tema conteste en nuestro país a nivel jurisprudencial o doctrinario.

Para estos efectos, seguimos, en primer lugar, lo indicado por don Pedro Massone, quien señala que la elusión responde “(...) a un modelo de tributación diferencial. El contribuyente realiza, en concreto, la operación que podríamos llamar

elusiva, pero la administración fiscal procura tributar, a través del correspondiente procedimiento impositivo, otra operación: se trata de la operación eludida” (Massone, 2016, pp. 746-747). Lo indicado anteriormente, expone de manera clara que la sanción de esta figura supone que la Administración Tributaria pueda determinar aquellos actos con los cuales el contribuyente ha buscado como único fin evitar o disminuir su carga tributaria, utilizando mecanismos que no se condicen con un obrar legítimo.

Con el fin de ilustrar lo anterior, cabe considerar que don Francisco Saffie realiza una distinción clara que permite dilucidar las posturas contrapuestas que se identifican en la discusión formulada de forma previa a la entrada en vigencia de la NGA. Enuncia, así que, a diferencia de la determinación de una conducta como evasiva cuya tipificación y determinación se encuentra claramente determinada en la norma, la dificultad de sancionar la elusión como acto o conducta *“proviene de la tensión que se produce entre dos concepciones morales o políticas respecto de cómo justificar la obligación de pagar impuestos y la forma en que esas visiones condicionan la interpretación y aplicación del derecho tributario. En un caso, los impuestos suponen un perjuicio para la propiedad privada de las personas (...). Entonces, si se debe pagar impuestos, solo debe hacerse conforme a lo que la ley establece. Pero he aquí el problema: la interpretación que se tiene de la ley en este caso es formal y literal, y supone que todo aquello que no esté explícitamente establecido en la letra de la ley y aquellos casos que no pueden subsumirse literalmente bajo los términos de esos enunciados no quedan cubiertos por el derecho tributario (...). En el segundo caso, en cambio, la propiedad privada es una*

construcción institucional, lo que supone que solo se tiene propiedad privada cuando se satisfacen las condiciones establecidas en la ley. De acuerdo con esta aproximación, una de las condiciones o una de las reglas que deben satisfacerse para tener propiedad privada es el cumplimiento de las obligaciones tributarias (...)” (Saffie, 2017, pp. 142-143). Señala, posteriormente, que es la segunda postura expuesta aquella que fue recogida finalmente en nuestra norma antielusiva, señalando que *“la forma de contrarrestar la elusión tributaria que surgió al alero de la segunda interpretación de los impuestos fue la creación de normas generales y normas especiales antielusión (...)*” (Saffie, 2017, p. 144).

Antes de ahondar en los conceptos contenidos en la NGA que finalmente fue promulgada en nuestro ordenamiento, cabe hacer presente que un fallo comúnmente citado y que ha sido referido previamente, este es “Inmobiliaria Bahía con Servicio de Impuestos Internos”, ilustra de manera clara que la sanción de la elusión era una materia discutida a nivel nacional, ya que incluso la Corte Suprema fue capaz de definirla en un sentido que se contrapone a todas las nociones que se recogen de la NGA en la actualidad, afirmando que existían *“dos conceptos jurídicos que tienen una diferencia notoria: el de evasión tributaria ilícito, con el de elusión, **que consiste en evitar algo con astucia**, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente, como aquí ocurre, para pagar impuestos en una medida legítima a la que se optó, y no en aquella que se liquida”*¹³.

¹³ Considerando 18°, Sentencia de Casación, auto rol N° 4038-2001, “Sociedad Inmobiliaria Bahía con Servicio de Impuestos Internos”. El destacado es nuestro.

Habiendo sido expuesto los antecedentes de la NGA, es posible referirnos a las finalidades expuestas en el Mensaje Presidencial que dio lugar a la discusión de esta normativa ante el poder legislativo, el cual destacaba, entre otras cosas, lo siguiente: *“La recaudación tributaria también se ve fuertemente afectada por la evasión y elusión. (...) La elusión y la evasión hacen que nuestro sistema tributario sea inequitativo y que quienes tienen los recursos para financiar planificaciones tributarias terminen pagando menos impuestos de lo que corresponde”*¹⁴.

El entonces Ministro de Hacienda, don Alberto Arenas, argumentó en su oportunidad que uno de los objetivos de la reforma correspondía a *“implementar medidas que disminuyan la evasión y elusión en la administración tributaria”*¹⁵. Adicionalmente, para justificar lo señalado en aquella oportunidad, presentó una gráfica correspondiente al informe financiero acompañado a la sesión legislativa de 5 de mayo de 2014, en el cual se mostraba la recaudación proyectada:

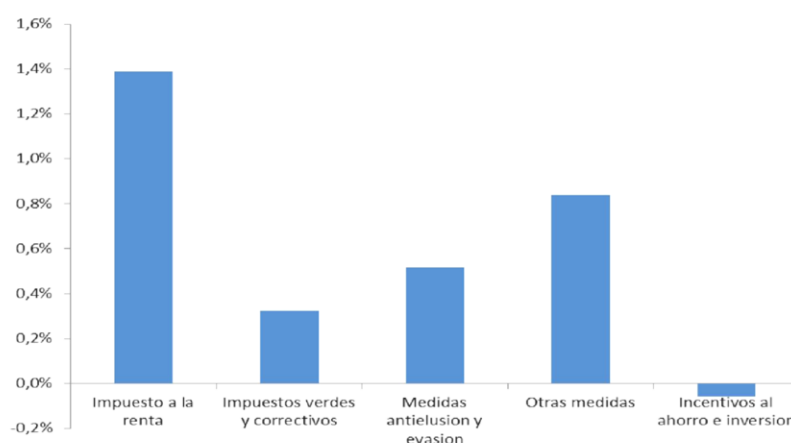


Figura 1: Informe de la Comisión de Hacienda de 5 de mayo 2014.

¹⁴ Historia de la Ley N° 20.780. Mensaje Presidencial de fecha 01 de abril, 2014. Sesión 7. Legislatura 362.

¹⁵ Historia de la Ley N° 20.780. Informe de Comisión de Hacienda. Cámara de Diputados. Fecha 05 de mayo, 2014. Cuenta en Sesión 20. Legislatura 362.

En base a la gráfica anterior, el Ministro Arenas explicó que *“los aumentos de recaudación por plan para disminuir la evasión y elusión tributaria son de 0,52 por ciento y eso hace una recaudación, en régimen, de 3,02 por ciento (...) de los 3,02 por ciento, alrededor de 2,44 se logran al año 2017”*¹⁶, precisando que *“es absolutamente necesario avanzar en elusión y en evasión, para que efectivamente quienes deban enfrentar una administración tributaria paguen lo que corresponde y, adicionalmente, tengan una proporcionalidad mayor en el esfuerzo”*¹⁷.

Con todo lo anterior, se hace presente que los distintos actores que participaron de la labor legislativa que dio nacimiento a la NGA en nuestro país, no solamente estimaban los posibles efectos en materia de recaudación que tendría la incorporación de esta figura, sino que buscaban a través de ella lograr que nuestro sistema tributario fuese más equitativo y justo.

3.2.2.- Análisis del concepto de buena fe.

En la legislación tributaria chilena el concepto de buena fe se encuentra presente en distintas disposiciones, siendo relevante en lo analizado, lo indicado en el artículo 4 bis del Código Tributario, que en su inciso segundo expresa: *“El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios*

¹⁶ Historia de la Ley N° 20.780. Informe de Comisión de Hacienda. Cámara de Diputados. Fecha 05 de mayo, 2014. Cuenta en Sesión 20. Legislatura 362.

¹⁷ Historia de la Ley N° 20.780. Informe de Comisión de Hacienda. Cámara de Diputados. Fecha 05 de mayo, 2014. Cuenta en Sesión 20. Legislatura 362.

jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes”. Establece, posteriormente, una excepción a lo anterior, afirmando en su inciso tercero que: “No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imponibles establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes”.

Cabe hacer presente que el artículo 8 bis del Código Tributario, en su número 19, introducido por la Reforma contenida en la Ley N° 21.210 de 2020, reconoce igualmente el principio de buena fe como un derecho del contribuyente al señalar que: *“El Servicio deberá reconocer la buena fe los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos jurídicos o contratos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes”.*

Es necesario mencionar que el concepto de buena fe se encuentra reconocido en nuestro derecho privado en razón de la celebración de los actos que realizan particulares, y corresponde a un elemento esencial que informa al denominado principio de autonomía de la voluntad, indicándose al efecto en el artículo 707 del Código Civil, un axioma general de nuestro derecho, que es que *“La buena fe se presume, excepto en los casos en que la ley establece la presunción contraria. En todos los otros la mala fe deberá probarse”.*

Ahora bien, respecto a la buena fe tributaria, cabe considerar lo indicado por don Marcelo Matus, quien señala que *“La buena fe en este contexto se refiere a que los efectos de los negocios jurídicos celebrados por los contribuyentes no*

buscan necesariamente eludir impuestos. De esta manera, la prueba de la elusión corresponde a la Administración, ya que lo normal es que los negocios jurídicos no sean elusivos” (Matus, 2017, p. 74).

En virtud del análisis conceptual realizado, es preciso concluir que el efecto de optar entre alternativas que la propia ley tributaria da como opciones válidas, es, en primera instancia, totalmente legítimo, por lo cual, no es un acto censurable por parte de la Administración Tributaria, ya que obrando de buena fe el contribuyente realiza acciones que nacen como consecuencia de aquello que ha sido dispuesto por el legislador. Será, por tanto, relevante el concepto de buena fe al momento de analizar los actos realizados mediante el Empresario Individual.

3.2.3.- Análisis de los conceptos de planificación tributaria y economía de opción.

Habiendo sido analizado el concepto de buena fe en materia tributaria, se hace igualmente necesario revisar los conceptos de planificación tributaria o también conocida como economía de opción, que se encuentra presente en la NGA. Así, nuestra legislación tributaria incluye el concepto de economía de opción en el inciso segundo del artículo 4 ter del Código Tributario, en el cual indica expresamente que *“es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria”*.

La Ley N° 20.780 introdujo el artículo previamente referido, y con ello la referencia a la noción de “legítima razón de negocios”, es necesario hacer presente

que este concepto ya se encontraba referido en el artículo 64 del Código Tributario, respecto de las reorganizaciones de empresas en las que existe enajenación.

Si bien mediante la NGA se establecieron nuevos medios para la detección de figuras elusivas, el legislador no definió el concepto de “legítima razón de negocios”. Cabe, entonces, hacer presente que la Circular N° 65, de 23 de junio de 2015 del SII, que impartió instrucciones acerca de las normas incorporadas en el Código Tributario mediante la Reforma contenida en la Ley N° 20.780, indica que: *“Los artículos 4° bis, 4° ter y 4 quáter del Código Tributario emplean con profusión las expresiones “actos”, “negocios jurídicos” o “conjunto o serie de ellos” (...) se entiende que la expresión “negocio jurídico” alude a un hecho humano, voluntario o consciente y lícito, que tiene por fin inmediato establecer entre las personas relaciones jurídicas, crear, modificar o extinguir derechos y obligaciones cuyos efectos son deseados por las partes y sancionados por la ley. Por su parte, la voz “acto” es un concepto más amplio, que además de comprender a los negocios jurídicos, abarca también los hechos voluntarios (tanto lícitos como ilícitos)”*¹⁸.

El concepto analizado de legítima razón de negocios, tiene una estrecha relación con la noción de economía de opción, por cuanto a partir del inciso segundo del artículo 4 ter del Código Tributario, *“la ley reconoce la posibilidad de los contribuyentes de organizar sus actividades amparadas en una razón económica, siempre que ésta sea consecuencia de la ley tributaria”* (Vásquez, 2016, p. 54).

¹⁸ Circular N° 65, de 23/06/2015. Servicio de Impuestos Internos.

Es, entonces, posible reconocer ciertas consideraciones respecto al principio de economía de opción a nivel doctrinario. Así, para Ugalde y García la economía de opción *“consiste en la facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, o incluso de renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con el fin de obtener un ahorro tributario”* (Ugalde y García, 2010, p. 65), agregando al efecto que *“la elección por parte del sujeto pasivo se basa en la utilización de opciones u oportunidades ofrecidas por el legislador, cuya decisión le implica, al mismo tiempo, la renuncia o pérdida de otras. En este sentido, la economía de opción exhibe un costo de oportunidad: el costo al que se tiene que abdicar para conseguir algo que se considera más conveniente”* (Ugalde y García, 2010, p. 67).

Rivas y Paillacar, explican que el hecho de que *“el contribuyente elija, astutamente, alguna de las opciones tributarias que establece el ordenamiento jurídico, sin abusar de las formas jurídicas o del derecho, sin cometer fraude de ley y, en general, sin dolo, estaremos en presencia de una conducta lícita”* (Rivas y Paillacar, 2007, p 21).

Por tanto, del análisis de los conceptos expuestos de economía de opción y planificación tributaria, es posible concluir que ambos conceptos, tratados como similares, corresponden a conductas que serán consideradas como lícitas siempre y cuando se ajusten a las nociones contempladas en la NGA.

Entender los conceptos anteriormente expuestos resulta necesario, ya que advertimos que, si bien la figura del Empresario Individual podría estar enmarcada

dentro de la licitud de una economía de opción o planificación tributaria, advertimos que su uso debe ser revisado pues podría facilitar situaciones sancionables por la norma antielusiva, debiendo ser estimado si su vigencia como opción legal implica solamente reconocer una alternativa para afectar la base imponible.

3.2.4.- Análisis conceptual de la elusión y evasión.

La elusión, se encuentra hoy reconocida en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario, mencionando este artículo al efecto que: *“Se entenderá que existe elusión de los hechos imposables en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4 ter y 4 quáter, respectivamente”*.

A efectos de otorgar un concepto amplio de elusión en nuestra norma, cabe hacer mención que la Real Academia Española RAE la define como *“acción y efecto de eludir”*¹⁹, señalando, por su parte, que Eludir se refiere a *“evitar con astucia una dificultad o una obligación”*²⁰. Lo anterior es destacable, por cuanto pareciera que esta definición fue tenida a la vista por la Excma. Corte Suprema en el fallo de la causa Inmobiliaria Bahía anteriormente referido, en el cual, se esbozó una definición de elusión al indicar que esta consistía en *“en evitar algo con astucia”*²¹, noción que fue desechada en la reforma posterior que introdujo la NGA.

¹⁹ Sitio web Real Academia Española (RAE): <https://dle.rae.es/elusi%C3%B3n> . Fecha de consulta: 29 .11.2020.

²⁰Sitio web Real Academia Española (RAE): <https://dle.rae.es/eludir?m=form>. Fecha de consulta: 29.11.2020.

²¹ Considerando 18°. Sentencia Definitiva Corte Suprema de 28/01/2003, Rol N° 4038-01, "Inmobiliaria Bahía con SII".

Podemos referirnos, entonces, a algunas definiciones otorgadas por la doctrina a nivel nacional, la cual, ha variado sus apreciaciones de este concepto a raíz de la entrada en vigencia de la NGA. Así, por ejemplo, García y Ugalde, definían la elusión, de forma previa a la incorporación de la NGA, como *“evitar por medios lícitos que un determinado hecho imponible se realice, mediante el empleo de formas o figuras jurídicas aceptadas por el Derecho – aun cuando alguna de aquellas sea infrecuente o atípica – y que no se encuentran tipificadas expresamente como hecho imponible por la ley tributaria”* (Ugalde y García, 2010, p. 83). Agregaban estos mismos autores que *“El fundamento es claro, a saber: no es el contribuyente el responsable de la buena (o mala) legislación, de modo que si las leyes tributarias alcanzan a algunos negocios u operaciones y no a otros similares o parecidos a los primeros, el contribuyente es libre de evitar que el hecho imponible previsto se realice, recurriendo a las formas o figuras jurídicas no gravadas por el legislador, aún cuando aquello pueda ser considerado como un error legislativo, ya que tales errores son de responsabilidad del Estado y no de los contribuyentes, los que en su cumplimiento tributario deben atenerse a las leyes vigentes en el momento de la realización de las respectivas operaciones o negocios”* (Ugalde y García, 2010, p. 85). Concluían, desde su punto de vista, que la elusión correspondía a una figura *“lícita y la forma de atacarla no es la de intentar asimilarla a la evasión, sino la de cerrar- por vía legislativa- las denominadas “brechas” de elusión”* (Ugalde y García, 2010, p. 103).

Para los autores Rivas y Paillacar, por su lado, la elusión tributaria *“es toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como única finalidad evitar el*

nacimiento de una obligación tributaria, valiéndose para ello de fraude de ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito que no constituya infracción o delito” (Rivas y Paillacar, 2007, p 25). Continúan estos mismos autores explicando que la elusión tributaria “es una conducta ilícita o antijurídica del contribuyente, cuya finalidad es evitar formalmente el nacimiento del hecho imponible” (Rivas y Paillacar, 2007, p 22), así como también mencionan que, la elusión tributaria “es siempre antijurídica, sea que se vulneren principios de derecho (como la buena fe, el abuso del derecho, el fraude de ley, etc.) o normas jurídicas que establezcan medidas anti-elusión” (Rivas y Paillacar, 2007, p 23). Es destacable en la propuesta de estos autores que incorporan el elemento doloso a la noción de elusión, el cual, fue descartado en las figuras recogidas en nuestra NGA. Además de lo anterior, los autores señalan, dentro de las principales características del concepto elusión tributaria que esta: “No debe confundirse con la “economía de opción”, puesto que ésta es, por el contrario, una conducta legítima del contribuyente en el sentido de ordenar sus negocios de modo de aminorar la carga impositiva (...) Debe distinguirse, a nuestro juicio, de la evasión, pues en ésta el hecho gravado nace, formal y sustancialmente, a la vida del derecho; pero se oculta a la Administración Tributaria, mediante conductas omisivas” (Rivas y Paillacar, 2007, p 23).

Por otro lado, Don Pedro Massone, de forma posterior a la entrada en vigencia de la NGA, define a la elusión como el acto de *“usar negocios jurídicos atípicos o indirectos que están desprovistos de causa u organizados como simulación o fraude a la ley, con la finalidad de evitar la incidencia de una norma tributaria impositiva, de encuadrarse en un régimen fiscalmente más favorable o de*

obtener alguna ventaja fiscal específica” (Massone, 2016, p. 558). En su concepción, Massone propone que a efectos de determinar una conducta como elusiva debe atenderse a la causa de los actos o contratos; sin embargo, esta definición parece no conversar con el tenor literal de la Norma General Antielusiva que evoca su atención a los efectos impositivos de los actos y no a la celebración de los mismos por parte de los privados.

Es posible, sin embargo, encontrar otras definiciones más escuetas y prácticas a la luz de la NGA vigente. Una de ellas, señala que la elusión corresponde a *“aquella conducta que busca dejar sin aplicación la ley tributaria a través del abuso de las formas jurídicas o la simulación”* (Alcaíno, 2012, p. 10).

En virtud de lo expuesto, comprendemos la elusión como un acto ilícito, por el medio de la cual el mismo contribuyente utiliza los vacíos, errores, contradicciones o simples lagunas que existen en la legislación nacional a su favor, los cuales se manifiestan mediante el abuso de las formas jurídicas y la simulación. Se distingue esta figura de la evasión, en cuanto esta última está dirigida al incumplimiento doloso de la normativa tributaria no con el fin de atenuar los efectos del hecho gravado, sino de evitar su nacimiento.

Así, por su parte, la evasión *“consiste en el incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias, generalmente acompañado de maniobras engañosas que buscan impedir que sea detectado el nacimiento o el monto de la obligación tributaria incumplida”* (Ugalde y García, 2010, p. 109).

A diferencia de los casos de elusión, en la evasión *“el hecho gravado nace, formal y sustancialmente, a la vida del derecho; pero se oculta a la Administración Tributaria, mediante conductas omisivas”* (Rivas y Paillacar, 2007, p 23). En vista de lo anterior, comprenderemos la evasión como una figura ilícita considerada en la tipificación de figuras de delitos tributarios.

Cabe finalmente, resaltar que en el presente análisis seguiremos lo dispuesto por María Pilar Navarro en cuanto a la finalidad de la determinación de la elusión, quien indica como alternativa para comprender esta, seguir la *“doctrina que considera que es ilícita cuando existe una norma general antielusión establecida en el ordenamiento jurídico, pues, en tales casos, la planificación tributaria que verifique los presupuestos aplicativos del abuso de las formas jurídicas no será aceptada por el Derecho tributario. Se trata de una ilicitud no en el sentido del Derecho penal o del Derecho administrativo sancionador, sino en el entendido de conducta que no es admitida por el Derecho tributario”* (Navarro, 2018, p. 172).

3.2.5.- Análisis conceptual del abuso y la simulación.

Habiendo sido expuesto previamente distintas materias relacionadas al marco teórico de la elusión, cabe igualmente referirnos a las figuras que esta norma contempla a efectos de aplicar la potestad sancionatoria sobre los actos celebrados por particulares, estos son, el abuso de las formas jurídicas y la simulación.

El concepto de abuso en la NGA se encuentra contenido en el artículo 4 ter del Código Tributario el cual menciona que: *“Se entenderá que existe abuso en*

materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios”.

Por su parte, la simulación se encuentra referida en el artículo 4° quáter del Código Tributario, que indica al efecto que: *“Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación. En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados. Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento”.*

Ambos conceptos introducidos a partir de la NGA conforman el marco sobre el cual el intérprete, ya sea la Administración Tributaria en ejercicio de sus facultades de fiscalización o el Tribunal Tributario y Aduanero al que se le ha sometido el conocimiento de la infracción correspondiente, debe desenvolver la aplicación de las nociones contenidas en la norma.

Por lo anterior, podemos destacar que existe abuso *“cuando utilizando actos o negocios jurídicos en un sentido contrario a su finalidad propia y natural, esto es, deformando sus fines y objeto típico, vaciando de su causa al acto o negocio, se*

evita, total o parcialmente, la realización del hecho gravado, o se disminuye la base imponible o la obligación tributaria o se posterga o difiera el nacimiento de dicha obligación, siempre que tales actos o negocios jurídicos, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios antes referidos y no exista en ello una razonable opción de conductas o alternativas contempladas en la legislación tributaria” (Ugalde, 2019, p. 172). La definición anteriormente señalada es útil para el marco teórico analizado, pues, efectivamente, la sanción de la conducta elusiva estará relacionada al reconocimiento de ciertos principios como el de la buena fe del contribuyente y la legítima razón de negocio de los particulares. Agregan, igualmente los autores referidos, que para que se configure el abuso de las formas jurídicas, deben concurrir los siguientes requisitos:

- a) *“El acto o negocio jurídico debe ser abusivo, esto es, debe ser utilizado en un sentido contrario a su finalidad propia, deformando sus fines y objetivo típico, vaciándolo de su causa típica, debiendo producir el efecto de evitar, en forma total o parcial, la realización del hecho gravado; de disminuir la base imponible o la obligación tributaria o de postergar o diferir el nacimiento de la obligación tributaria”* (Ugalde, 2019, p. 178).
- b) *“La falta de relevancia de los resultados o efectos jurídicos o económicos, para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios”* (Ugalde, 2019, p. 183).

Es preciso mencionar que, en relación con la calificación de una conducta como abuso se debe considerar cuál es la norma que el contribuyente ha buscado eludir mediante sus actos, a efectos de reconocer la vulneración normativa incurrida por el contribuyente.

Ahora bien, por otro lado, el concepto de simulación incorporado por la NGA ha generado diversos cuestionamientos a nivel doctrinal respecto de cuál es la naturaleza de la simulación que se busca sancionar mediante esta norma, lo cual, no será desarrollado en la presente investigación, puesto que si bien esta figura tendrá efectos para el análisis realizado, hemos manifestado que comprenderemos toda sanción elusiva bajo la dimensión tributaria que corresponde a cada acto o contrato, sin abarcar la discusión vertida en torno a la dimensión civil o privada de la celebración de estos. Cabe, sin embargo, hacer presente, que en nuestra legislación *“no existe consagrada en forma acabada una teoría sobre el derecho de apariencia, y en el Código Civil sólo existen disposiciones aisladas que prescriben algunas soluciones, a nuestro juicio, no siempre muy felices, en cuanto a dar protección a terceros, haciendo prevalecer a favor de éstos la tesis de la voluntad declarada de una manera excepcional, pues predomina la voluntad real cuando se produce una discordancia entre lo realmente querido y lo declarado”* (Parra, 1999, p. 889), por lo cual, podemos afirmar que el artículo que finalmente fue incorporado a la NGA ha seguido la lógica de hacer predominar, a efectos de dar cabida a las facultades de fiscalización de la Autoridad Tributaria, la voluntad real de las partes frente a los efectos jurídicos de incidencia tributaria de éstos, sin buscar que sea declarada la nulidad del contrato celebrado entre partes, haciéndose cargo de la

relación jurídico tributaria que corresponde resguardar en cuanto al cumplimiento tributario en la cual se desarrolla la relación existente entre el Estado y los particulares.

En el mismo sentido anteriormente expuesto, podemos enfatizar que la simulación en la NGA corresponde a *“una declaración de voluntad no real, emitida conscientemente y por acuerdo entre las partes para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que en realidad no existe, o que es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo. Vale decir, en este caso se emite una voluntad que no coincide con la voluntad real de las partes, y que en materia tributaria, tiene como finalidad la de evitar o disminuir el pago del tributo”* (Ugalde y García, 2010, p. 125).

3.3.- La importancia de revisar el Empresario Individual bajo la norma antielusiva.

Habiendo sido expuesto las distintas normas y consideraciones doctrinarias sobre las cuales se desarrollará esta investigación, no queda sino enfatizar que si bien se analizarán durante el desarrollo las implicancias de las distintas consideraciones recogidas en la NGA, el desarrollo de fondo estará directamente relacionado con los conceptos de planificación tributaria o economía de opción tratados anteriormente, ya que se buscará, junto al desarrollo conceptual, identificar casos prácticos en que operaciones realizadas en virtud de estos podrían ser objeto de cuestionamientos.

Conforme es posible apreciar, el hecho de diferenciar la planificación tributaria versus la elusión tiene un margen de acción acotado y una línea que puede resultar difícil de identificar en determinados casos. Sin embargo, y debido a que a la fecha de la presente investigación el Servicio de Impuestos Internos no ha llevado a sede judicial ningún caso con la normativa tratada, es que hoy en día, el verdadero desafío que pesa sobre la Administración Tributaria se encuentra relacionado al fundamento sobre el cual desarrolla sus labores de fiscalización e identificación de conductas elusivas, puesto que el peso de la prueba recae sobre el sujeto activo de la relación tributaria, más aún, cuando el legislador no otorgó limitaciones claras a los conceptos normativos introducidos, lo cual, dificulta el poder otorgar a la NGA una aplicación sancionatoria en la práctica.

Lo anterior, se hace aún más difícil si se piensa en la aplicación de la NGA frente al Empresario Individual, ya que este corresponde a una ficción legal que opera como vehículo tributario que abre caminos a distintas opciones cuya finalidad puede ser difícil de fiscalizar a la luz de la norma vigente. Por esto, es que esta figura ha sido analizada igualmente en cuanto a su naturaleza y finalidad impositiva.

Cabe agregar que es el Servicio de Impuestos Internos el representante de los intereses fiscales mandatado para llevar los casos de elusión a sede judicial, como consecuencia de la erosión fiscal y la afectación a la recaudación que esta figura conlleva. Por todo lo anteriormente descrito es que se justifica de forma plena el estudiar estas normas introducidas a nuestro Código Tributario y evaluar conforme a ellas una institución vigente de forma previa a la incorporación de la NGA, esto es, el Empresario Individual.

4.- DESARROLLO Y RESULTADOS.

4.1.- El Empresario Individual y el patrimonio personal.

A efectos de exponer el reconocimiento del Empresario Individual en nuestra ley, es preciso, en primer lugar, identificar la naturaleza del acto mediante el cual se conforma esta ficción jurídica, y cuáles son los efectos que acarrea en la vida del derecho.

Conforme se ha esbozado previamente, la existencia del Empresario Individual en nuestro país responde a criterios históricos relacionados con las posibilidades que tenían las personas para realizar sus negocios. En este sentido, cabe precisar que *“las formas originales de organización empresarial reconocidas por el derecho en Chile, eran cuatro: (i) las sociedades colectivas, civiles o mercantiles, (ii) las sociedades anónimas, (iii) las sociedades en comandita por acciones, y (iv) los emprendimientos individuales o colectivos sin personalidad jurídica. Solamente las tres primeras formas de organización empresarial permitían la limitación de responsabilidad de los socios, ya que los emprendimientos individuales o colectivos sin personalidad jurídica obligaban a los socios en todo su patrimonio”* (Lagos, 2004, p. 21). El Empresario Individual, es así una manifestación de lo expuesto, ya que otorga a la persona natural la posibilidad de realizar determinados actos sin actuar como persona natural y sin la necesidad de asociarse, pero generándose el efecto de que no se limita la responsabilidad con la cual el actor responde.

Si bien ha sido expuesto previamente en el marco normativo de esta investigación la relación de la definición del Empresario Individual frente a la persona natural, es preciso reiterar que esta se conforma mediante *“una entidad integrada por el capital, dedicada a actividades industriales, mercantiles, y no está organizada como una persona jurídica, sino que se encuentra formada por una sola persona natural (...)”*²². Por lo anterior, para que un contribuyente, persona natural, pueda ser reconocido como tal en la vida del derecho, debe solicitar el inicio de actividades correspondiente mediante uno de los canales habilitados por el Servicio de Impuestos Internos para dichos efectos, ya sea a través del sitio web o en las oficinas de forma presencial. Podemos entonces afirmar, tomando en consideración los elementos clásicos para definir el acto jurídico, que requiere esta figura de: a) Un elemento volitivo, que consiste en la manifestación de voluntad de la persona para operar como Empresario Individual y destinar un patrimonio para ello; b) Un objeto y causa, al buscarse la determinación de las obligaciones mediante una opción legal contenida en la ley; c) Cumplimiento de la solemnidad exigida por la ley, que en este caso, correspondería a la solicitud de iniciar actividades ante la Autoridad Tributaria.

Así, es posible afirmar que el Empresario Individual nace a partir de un acto jurídico unilateral, que se forma mediante la manifestación del sujeto ante la Administración Tributaria (Servicio de Impuestos Internos) para operar en uso de un patrimonio determinado destinado a la consecución de determinados fines, lo cual,

²² Sitio web del SII. Disponible en: https://www.sii.cl/contribuyentes/contribuyentes_individuales/empresario_individual.pdf. Fecha de revisión: 01.03.2021.

acarrea como efecto para quien realiza esta solicitud, adquirir el derecho frente a la administración de que esta ficción tributaria le sea reconocida, siendo, consecuentemente, un derecho para este el poder separar un determinado patrimonio que será considerado perteneciente a la figura de Empresario Individual, y que operará de forma separada a la persona natural, debiendo acreditarse dicha separación mediante contabilidad fidedigna, tributando conforme a ella, y sin limitar esta ficción la responsabilidad de la persona natural frente a terceros.

Por tanto, lo que ocurre ante nuestra legislación es que, aunque parte del empresario y el patrimonio de la persona natural estén comprendidos en una misma persona, que comparten, incluso, el Rol Único Tributario (“RUT”), por medio de disposiciones legales se concibe que esta ficción opera de manera efectiva separando un patrimonio determinado de la persona natural. Operará, así, una persona natural como Empresario Individual, debiendo este tributar en Primera Categoría, en base a rentas efectivas, y respondiendo mediante esta figura de forma ilimitada, es decir, pudiendo llegar la persona natural a responder con sus bienes personales de las obligaciones o deudas contraídas por la empresa.

Es posible de esta forma, afirmar que los efectos seguidos a partir de esta distinción de patrimonios, obedecería a una realidad apartada de la lógica societaria de nuestro derecho actual, frente al cual ya no es necesario buscar un acuerdo de voluntades para formar una sociedad y obrar de forma separa a una persona natural, existiendo para estos efectos figuras tales como la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada (EIRL), o la Sociedad Por Acciones (SpA). Todas las sociedades vigentes en nuestro ordenamiento responden a necesidades

empresariales, por lo cual las constantes Reformas Tributarias que se han generado, han centrado su atención en estas a efectos de hacer mas eficiente su carga impositiva frente a las necesidades del Estado, sin pretender afectar los principios constitucionales que regulan la potestad impositiva que este detenta ni las libertades empresariales de los contribuyentes. Sin embargo, la figura del Empresario Individual no ha sido objeto mayormente de interés debido al encontrarse esta apartada de las nociones de sociedad y empresa que se recogen en las figuras vigentes referidas a las personas jurídicas.

Podemos, entonces, afirmar, que la naturaleza del Empresario Individual parece responder, en la dimensión de opciones que tiene un contribuyente para estructurar sus negocios, a un ánimo cuya finalidad, a la luz de la NGA, podría ser estimado como elusivo, pues no parece tener en su conformación otro objeto que el de afectar la carga impositiva de una persona natural, sin limitar su responsabilidad, evitando la generación de los hechos gravados que afectarían a una persona natural. Esta lógica, parece apartarse de aquellas que le corresponden al resto de opciones legales que se contemplan en nuestra legislación vigente, en la cual se constituyen personas jurídicas capaces de responder frente a los distintos tipos de obligaciones que acarrea el desarrollo de una actividad comercial. Difiere así, la noción que pesa sobre el patrimonio de una persona jurídica de la del Empresario Individual, pues esta limita su responsabilidad a sus obligaciones patrimoniales, mientras que el Empresario Individual obra con su patrimonio, y tributa conforme a éste, pero extiende sus responsabilidades a la persona natural que opera en virtud de esta figura.

4.2.- El reconocimiento del Empresario Individual.

Ha sido referido en el marco normativo de la presente investigación, que el reconocimiento del Empresario Individual altera la relación tributaria formada por el Estado como sujeto activo, y la persona, natural o jurídica, como sujeto pasivo. Como bien ha sido definido previamente, nuestro Código Tributario no contempla a una ficción patrimonial como sujeto pasivo de la obligación tributaria, pero es posible encontrar una referencia a este en el artículo 66 del Código Tributario, que señala:

*“Artículo 66.- Todas las personas naturales y jurídicas **y las entidades o agrupaciones sin personalidad jurídica, pero susceptibles de ser sujetos de impuestos**, que en razón de su actividad o condición causen o puedan causar impuestos, **deben estar inscritas en el Rol Único Tributario** de acuerdo con las normas del Reglamento respectivo (...).”*

Se incorpora, entonces, dentro de los sujetos pasivos de la obligación tributaria a todas las entidades o agrupaciones sin personalidad jurídica que puedan ser susceptibles de ser sujetos de impuestos, haciendo equiparable al patrimonio reconocido en el Empresario Individual como sujeto de impuestos, dotando con ello a esta ficción de la posibilidad de ser considerado como contribuyente, siguiendo con ello a la persona natural que opta por esta opción, haciendo a ambos sujetos de obligaciones tributarias y debiendo responder la persona natural de manera ilimitada por los actos incurridos mediante esta figura.

Teniéndose en consideración el lugar que le corresponde al Empresario Individual dentro de la teoría de la relación tributaria, es posible concebir que este

se encuentra como una opción reconocida y vigente en nuestra legislación. Pese a lo anterior, y conforme se hará presente en posteriores párrafos de la presente, al ser una opción reconocida por la ley, podría estimarse que tanto el acto de formación como tal y todos los actos realizados en uso de este, estarían en todos los casos resguardados bajo la noción de legítima opción de conductas contenida en el inciso segundo del artículo 4° ter, que indica que *“es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contemplada en la legislación tributaria”*. Sin embargo, cabe observar que la necesidad de combatir la elusión y evitar *“que nuestro sistema tributario sea inequitativo y que quienes tienen los recursos para financiar planificaciones tributarias terminen pagando menos impuestos de lo que corresponde”*²³, es preciso evaluar la formación y uso de las figuras vigentes en nuestro ordenamiento, incluyendo a aquellas presentes con anterioridad a la entrada en vigencia de la NGA, a fin de comprender los efectos que estas generan en las estructuras empresariales, buscando que estas estructuras de negocios recojan legítimas y efectivas razones de negocios, y no tengan como único y exclusivo fin alterar el cumplimiento de las cargas impositivas correspondientes.

Así las cosas, si bien el Empresario Individual es actualmente una opción legal y reconocida, podría afirmarse que su concepción y formación conlleva una finalidad patrimonial consistente de afectar la carga impositiva de la persona natural que forma esta, sin tener ello relación con la formación de una persona jurídica a través de una sociedad, por lo que podría ser estimado que su uso podría tener

²³ Historia de la Ley N° 20.780. Mensaje Presidencial de fecha 01 de abril, 2014. Sesión 7. Legislatura 362.

como principal finalidad el evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado, o disminuir la base imponible o la obligación tributaria que afectaría a una persona natural, por lo que se asemejaría a la noción de abuso de las formas jurídicas contenida en el inciso primero del artículo 4° ter.

Es posible afirmar, entonces, que el Empresario Individual facilita poder afectar de forma negativa las obligaciones y cargas tributarias que recaen sobre una persona natural, ya que, mediante esta figura la persona natural actúa bajo la consideración de ser sujeto de Primera Categoría, alterándose la carga real que debiese recaer sobre sus actos como sujeto de impuestos finales.

Lo anterior, será relevante en los casos que se analizarán posteriormente en esta investigación, teniendo especial consideración que el uso de esta figura parece advertir la presencia de un abuso de las formas jurídicas en razón de los distintos actos en los cuales esta opción puede ser utilizada con el fin de alterar las cargas fiscales de una persona natural. Se afirma, en este sentido, que en los escenarios que serán posteriormente evaluados en la presente investigación se aprecia una falta elusiva relacionada a la figura contenida en el artículo 4° ter, ya que no parece evidenciarse elementos que permitan concluir que la vulneración normativa se obtiene mediante una simulación de actos jurídicos.

4.3.- Planificación y economía de opción.

Si bien ha sido planteado que la opción de actuar como Empresario Individual es una opción válida dentro de nuestro ordenamiento es necesario enfatizar que los

actos realizados en virtud de esta figura pueden constituirse como elusivos mediante la afectación de las obligaciones y cargas tributarias finales que debiesen recaer sobre una o más personas naturales. Para esto, debe precisarse que, conforme lo dispone la norma y los distintos pronunciamientos efectuados por la Autoridad Administrativa que serán expuestos posteriormente, la NGA busca que los actos que forman una reorganización o planificación deban ser evaluados en su conjunto y no en su celebración individual, lo cual, se relaciona a las nociones de economía de opción y planificación que deben ser tenidas en consideración.

Resulta, entonces, relevante comprender los conceptos de economía de opción y planificación que son recogidos a través de la NGA vigente en nuestro país. Así, la importancia del concepto de economía de opción radica en que esta noción delimita a su vez la noción de una planificación legítima a la luz de nuestro ordenamiento, ya que *“la economía de opción dota de contenido a la planificación fiscal, en la medida que todo lo que pueda ser catalogado de economía de opción quedará fuera del círculo de la elusión (en la acepción de conducta ilícita) y evasión tributaria”* (Walker, 2017, p. 131).

Según ha sido esbozado en párrafos previos de esta investigación, el Servicio de Impuestos Internos no ha otorgado en un pronunciamiento formal²⁴ un concepto de economía de opción; sin embargo, encontramos una aproximación a la noción considerada por esta entidad en un documento proveniente de las charlas de formación que el SII genera para los contribuyentes y funcionarios, en que define

²⁴ Entendiéndose, en este sentido, un acto administrativo o publicación proveniente de la Autoridad Tributaria.

esta figura como “(...) la posibilidad de elegir entre dos o más fórmulas jurídicas que la legislación tributaria ofrece, con sus correlativos contenidos económicos y tratamientos diferentes, pudiendo todas ellas servir al fin práctico o resultado real que el contribuyente se propone alcanzar, siempre que esas fórmulas hayan sido previamente reconocidas por el legislador”²⁵.

Creemos entonces que, para comprender el sentido de la figura de economía de opción en nuestra legislación, es necesario distinguir entre la adopción de una opción legal, como sería el hecho de formar un Empresario Individual, de los actos y los efectos que se producen a la vida del derecho en la consecución de la serie de actos que se realicen en razón de éste. Así, el simple uso de una opción legal para la celebración de un acto jurídico determinado no podría ser considerado a la luz de la NGA como elusivo, puesto que es la ley la que dota a esta opción legal de validez. Sin embargo, lo anteriormente expuesto debe ser comprendido en armonía con el resto de las nociones contenidas en esta norma regulatoria, por lo cual, es posible afirmar que los efectos provenientes de la serie de actos que justifican el uso de esta opción deben, necesariamente, perseguir fines de negocios que no sean elusivos en razón del abuso de las formas jurídicas o simulación.

Es posible, entonces, hacer presente una observación que ha sido advertida en páginas previas de la presente exposición. Si bien mediante la incorporación de determinados conceptos y figuras recogidas del derecho comparado, la NGA tuvo por objeto adaptar nuestra legislación nacional impositiva a estándares

²⁵ Sitio web del SII. Presentación Ciclo de Charlas "Modificaciones Introducidas al Código Tributario por la Ley N° 20.780". Disponible en: https://www.sii.cl/portales/reforma_tributaria/6_modificacion_ley_20780_ct_cc_fsg_050115.pdf. Fecha de revisión: 14.03.2021.

internacionales, resguardando cualquier afectación indebida que alterase al hecho gravado generador de obligaciones, y la consecuente base imponible, este esfuerzo se vio limitado a la mera incorporación de estas figuras y nociones en nuestra norma, sin haberse extendido esta determinación a figuras que entonces se encontraban vigentes en la ley, por lo cual, la norma vigente parece no preocuparse de que un determinado acto o figura vigente pueda amparar como única finalidad alterar la generación del hecho gravado y sus efectos, sino que se preocupa meramente del eventual uso de este en actos posteriores a la mera conformación.

En este punto, cabe afirmar que la planificación tributaria, esto es, el uso de alternativas y del régimen fiscal más ventajoso que derive en una rebaja frente a la carga tributaria del contribuyente²⁶, no se encuentra prohibida en nuestro ordenamiento. La planificación, se concibe así como *“una conducta lícita del contribuyente, que tiene lugar previo a la verificación del hecho imponible y que consiste en el empleo de mecanismos establecidos por el legislador para obtener un ahorro tributario”* (Boetsch, 2016, p. 96)²⁷, y debe su licitud, en parte, al uso de alternativas que han sido concebidas por la ley.

Las nociones de planificación anteriormente expuestas, son armónicas con lo afirmado por el Servicio de Impuestos Internos en la Circular 65 de 23 de julio de

²⁶ Esta noción se encuentra referida a lo contenido en el inciso segundo del artículo 4° ter. del Código Tributario.

²⁷ Cabe hacer presente que la noción expuesta corresponde a lo que el autor referido denomina “planificación reglada”, la cual, se distingue según su planteamiento de una “planificación no reglada”, que correspondería a “aquella conducta que tiene lugar en forma previa a la verificación del hecho imponible (y por tanto antes del nacimiento de la obligación tributaria), y que consiste en el empleo de mecanismos no previstos (de forma permisiva ni prohibitiva) por el legislador para obtener un ahorro tributario, sin constituir un abuso tributario ni una simulación tributaria de conformidad a los artículos 4 ter y 4 quáter del CT (...)” (Boetsch, 2016, p. 100).

2015, en que señala que *“la sola elección por parte de los contribuyentes, de entre las distintas formas jurídicas disponibles en el ordenamiento jurídico, no importa necesariamente la consecución de actos elusivos de las obligaciones tributarias, aun cuando de dicha elección se derive la aplicación de un tratamiento impositivo preferencial o más favorable”*²⁸.

Sin embargo, y conforme a lo expuesto, la planificación se concibe en base a un límite normativo, en cuanto *“frente a situaciones particularmente agresivas en su arista fiscal, el legislador puede impedir la consolidación de ciertas ventajas (bajo la forma de reducción de los impuestos por pagar o bien del reembolso de impuestos ya pagados) las cuales presenten perfiles de contradicción respecto a los principios que emergen de nuestro sistema”* (Massone, 2016, p. 565). Estos principios enunciados por don Pedro Massone, se encuentran relacionados a la necesidad de que el contribuyente pueda probar que el uso de una determinada opción ventajosa para su carga impositiva tiene como fundamento una razón económica, y no meramente afectar la recaudación fiscal.

En virtud de lo expuesto, toma especial relevancia que toda planificación se adecue a una razonable opción de conductas, no pudiendo, de esta forma, basarse una alegación de licitud respecto de su formación en que esta se encuentra construida a través de figuras y ficciones recogidas en la ley. En este mismo sentido, Rodrigo Ugalde plantea que, para excluir una imputación elusiva mediante abuso de las formas jurídicas, por parte de la Autoridad Administrativa, las alternativas

²⁸ Circular N° 65, de 23/07/2015, Servicio de Impuestos Internos, p. 4.

utilizadas por el contribuyente deben cumplir con tres requisitos: La razonabilidad de la conducta o alternativa ejercida por el contribuyente; que la alternativa u opción debe encontrarse en la legislación tributaria; y que el efecto del ahorro tributario debe ser consecuencia de la aplicación de la Ley Tributaria²⁹.

Lo expuesto, resulta relevante ya que no basta en la determinación de un acto como elusivo verificar el mero uso de una alternativa contenida en la ley tributaria y que se genere un efecto tributario como consecuencia de la aplicación de esta, sino que esto debe además cumplir con criterios de “razonabilidad”. Si bien, tal como advierte el autor, la “razonable opción” enunciada por el inciso segundo del artículo 4° ter no ha sido definida en nuestra ley, creemos que no es posible estimarse como razonable la finalidad exclusiva de afectar la carga impositiva conforme a lo dispuesto en el inciso primero de este artículo. En este sentido, señala que *“si la opción adoptada por el contribuyente aparece como inadecuada, como no conforme con la razón, no permitirá alegar válidamente su legitimidad para excluir el abuso de las formas jurídicas”* (Ugalde, 2019, p. 194).

Finalmente, y tal como se ha referido previamente en el marco teórico, cabe señalar que la presente investigación pretende referirse a los efectos jurídicos que produce la vigencia y uso del Empresario Individual en nuestra legislación, sin indagar en el elemento volitivo que subyace al momento de distinguir entre actos de carácter elusivo y evasivo. Creemos así, que la razonabilidad del uso de opciones legales debe ser evaluado en atención a los efectos de los actos celebrados.

²⁹ Ver: Ugalde, 2019, pp. 193-195.

Si bien el elemento volitivo puede ser considerado como un antecedente que permite fundar el uso de una determinada figura, conforme se hará presente al momento de analizar el caso contenido en el Oficio Ord. N° 2522 del año 2019 del SII, y en especial, en razón del principio de buena fe y la excepción contenida en la NGA, cabe señalar que la voluntad de los sujetos tiene especial relevancia en la determinación de la evasión, no de la elusión, ya que *“cuando se evade, un sujeto de obligaciones tributarias realiza una conducta voluntaria y dolosa tendiente a sustraerse de cumplir con sus obligaciones; pero que, en cambio, cuando se elude, sólo se evita el nacimiento de la obligación (...)”* (Osorio y González, 2016, p. 31). Se precisa, entonces, que la elusión debe ser evaluada principalmente mediante los elementos objetivos del o los actos, y los efectos generados en razón de estos, ya que *“si se iguala ambos fenómenos objetivos y se reserva la distinción a una calificación subjetiva, al espacio inasible de subjetividad, ni los contribuyentes, ni la administración, ni los tribunales, contarán con criterios objetivos que les permita distinguir entre casos de Elusión y Evasión”* (Osorio y González, 2016, p. 32).

4.4.- Escenarios del Empresario Individual frente a la Norma General Antielusiva.

Habiendo sido expuesto lo anterior, cabe ahora hacer presente algunos casos en que el uso de la figura del Empresario Individual ha sido evaluado a efectos de determinar la posible presencia de una afectación negativa e ilícita a las obligaciones y cargas tributarias de los contribuyentes.

Es posible indicar, como una primera aproximación a lo que será expuesto, que mantener esta dualidad de funcionamiento de la persona natural a través de esta ficción legal genera, necesariamente, situaciones en las cuales se podría verificar una finalidad elusiva, principalmente, por abuso de las formas jurídicas.

4.4.1.- Casos analizados en el Catálogo de Esquemas Tributarios.

Es preciso analizar los criterios contenidos en los catálogos de Esquemas Tributarios que el Servicio de Impuestos Internos pone a disposición de los contribuyentes a efectos de comprender a cabalidad el análisis efectuado por la Administración Tributaria sobre la figura analizada, por lo cual, se han revisado los casos contenidos en los Catálogos de Esquemas Tributarios correspondientes a los años 2018, 2019, 2020 y 2021. Lo expuesto a continuación, sin embargo, ha recogido principalmente lo contenido en los catálogos 2018 y 2021, al estimarse que los casos contenidos en estos ejemplifican de forma clara la determinación que se busca efectuar sobre los actos ejecutados en uso del Empresario Individual.

4.4.1.1.- Casos contenidos en el Catálogo de Esquemas Tributarios 2018.

En primer lugar, el Catálogo del año 2018 contempla dos casos sobre la aplicación frente al Empresario Individual de la regla contenida en el inciso segundo del artículo 4° ter del Código Tributario, esto es, que *“es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria”*.

Lo anterior, por cuanto el Caso 27 contenido en el Catálogo de 2018, indica entre sus razonamientos que *“la opción del contribuyente de elegir tributar como empresario individual se encuentra regulada en el ordenamiento jurídico tributario, por lo que acogerse a tal régimen no constituyen una conducta elusiva”*³⁰.

Continúa el caso analizado, afirmando posteriormente lo siguiente: ***“(…) la circunstancia de que la persona natural opte por tributar como empresario individual, produciendo como efecto una obligación tributaria menos gravosa para ella, no convierte esta opción en un acto elusivo, en tanto es una forma jurídica establecida por la propia ley para que las personas organicen sus negocios. Lo señalado anteriormente no se extiende a los actos o negocios jurídicos posteriores al ejercicio de la opción para tributar como empresario individual, que sean ejecutados con abuso o simulación en los términos de los artículo 4 bis y siguientes del Código Tributario, así como tampoco a planificaciones complejas que involucren el ejercicio de esta opción y que puedan llegar a ser elusivas, como por ejemplo situaciones en que los contribuyentes dan aviso de inicio de actividades como empresario individual, incluso con retraso y pagando la respectiva multa, con el solo fin de cambiar el régimen de tributación para la venta de derechos sociales o acciones”***³¹.

En efecto, si bien se enfatiza en lo indicado que la mera elección de la persona natural de actuar como Empresario Individual no constituye un acto elusivo, los actos que se realicen en virtud de este si pueden reunir las características de

³⁰ Catálogo de Esquemas Tributarios 2018, Servicio de Impuestos Internos, p. 56.

³¹ Catálogo de Esquemas Tributarios 2018, Servicio de Impuestos Internos, p. 56. El destacado es nuestro.

serlo, atendido a que esta ficción legal permite alterar la carga impositiva de las operaciones que podrían recaer sobre la persona natural.

Es preciso señalar, que lo expuesto en el caso referido se encuentra igualmente recogido en el Catálogo de Esquemas del año 2019, en que se indica una conclusión de igual contenido a la expuesta en el caso de 2018 revisado, señalándose: *“Es legítima la opción de elegir entre dos o más fórmulas jurídicas que la ley ofrece, con sus correlativos contenidos económicos y tratamientos tributarios diferentes. La opción del contribuyente de elegir tributar como empresario individual se encuentra regulada en el ordenamiento jurídico tributario, por lo que acogerse a tal régimen no constituye una conducta elusiva”*³².

Los casos anteriormente referidos, hace patente lo que se ha expuesto en párrafos anteriores de esta investigación, esto es, que pudiendo ser el Empresario Individual una figura que no conversa con la lógica societaria actual, al estar esta opción contenida en la ley, su conformación no puede ser reconocida como elusiva. Sin embargo, los actos que se realicen en uso de esta si podrían serlo, ya que a través de ellos se afectaría la carga de la persona natural de forma negativa, sin haber una razón económica que justifique esta elección, más allá de la afectación de las arcas fiscales y de la obligación que pesaría sobre el contribuyente.

Por otro lado, el Catálogo de Esquemas del año 2018, contempla también el Caso N° 29, referido a un contribuyente, persona natural, que actúa como Empresario Individual, y que aporta a valor tributario los derechos sociales y

³² Catálogo de Esquemas Tributarios 2019, Servicio de Impuestos Internos, p. 96.

acciones que posee en diversas sociedades a una empresa conformada por miembros de su grupo familiar. El caso expuesto, corresponde a que el contribuyente, actuando como Empresario Individual, posee derechos sociales y acciones en diversas empresas que son dueñas de un activo subyacente de alto valor comercial y posicionamiento en el mercado. Lo que el contribuyente busca, en este caso analizado, es aportar a una sociedad compuesta por sus hijos las acciones y derechos sociales, efectuando este aporte a valor tributario, pasando, por tanto, el contribuyente a ser socio de la sociedad compuesta por su grupo familiar, la cual, producto del aporte adquiere participación en las sociedades dueñas del activo, haciéndose indirectamente dueñas de este.

El análisis efectuado por la Autoridad Tributaria determinó la ausencia de una legítima razón de negocios, considerando que la utilización del esquema propuesto tendría como finalidad inhibir la facultad de tasación del SII, afectando la carga tributaria del contribuyente, sin tener estos actos relación alguna con el giro o actividad del empresario y las sociedades involucradas. Si bien en este punto, creemos que son correctos los razonamientos efectuados por el SII en cuanto a determinar la ausencia de una legítima razón de negocios, y la consecuente carencia de una razón fundada en una economía de opción, es necesario advertir desde ya que este criterio parece no ser armónico con el pronunciamiento posterior realizado en el año 2019 en el Oficio 2522 que será analizado posteriormente.

4.4.1.2.- Casos contenidos en el Catálogo de Esquemas Tributarios 2021.

El Catálogo del año 2021, por su parte, contempla casos relevantes en que se utiliza el Empresario Individual para efectos de reorganización y planificaciones de carácter familiar. Estos, se encuentran contenidos en los casos 6, 27³³ y 51. Cabe hacer presente que las conclusiones expuestas en estos siguen el criterio referido en los previamente enunciados, en cuanto a que cada estructura debe ser mirada en su conjunto.

Es preciso, entonces, referirnos al Caso N° 6 contenido en el catálogo del año 2021, el que se refiere al caso de una “dilución patrimonial de líder familiar mediante un proceso de conversión del Empresario Individual a una Sociedad, a la que luego ingresan sus potenciales herederos”. El caso, es analizado por el SII a través de las siguientes etapas:

a.- Etapa 1.-

La persona natural, líder del grupo familiar, con giro inversión y rentista de capital como Empresario Individual, mantiene registrados los activos más relevantes del grupo familiar. Efectúa préstamos de dinero a los potenciales herederos (indicados como “H” en la figura que se detalla a continuación), los cuales, suscriben pagarés a favor de este, registrándose las cuentas por cobrar correspondientes por una suma equivalente cuya corrección monetaria genera pérdidas.

³³ El caso 27 referido corresponde al caso N° 29 expuesto previamente del Catálogo de Esquemas Tributarios 2018.

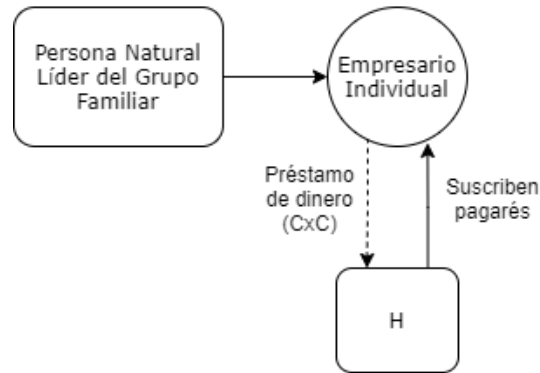


Figura 2: Etapa 1 – Caso N° 6 Catálogo Esquemas Tributarios SII 2021.

Etapa 2.-

Luego de lo anterior, el Empresario Individual se convierte en una SpA, la cual, adquiere los activos subyacentes más relevantes del grupo y mantiene registradas las cuentas por cobrar indicadas.

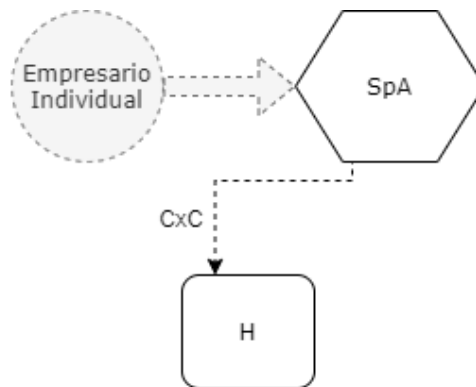


Figura 3: Etapa 2 – Caso N° 6 Catálogo Esquemas Tributarios SII 2021.

Etapa 3.-

Finalmente, la nueva SpA realiza un aumento de capital mediante la emisión de nuevas acciones que son suscritas por los Herederos ("H"), quienes pagan un porcentaje del capital y, posteriormente, pagan las acciones emitidas por el aumento

de capital con el dinero obtenido del préstamo, manteniendo impaga la cuenta por cobrar generada.

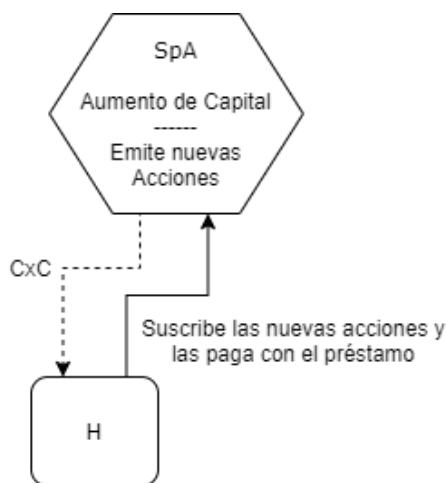


Figura 4: Etapa 3 – Caso N° 6 Catálogo Esquemas Tributarios SII 2021.

La operación descrita en este supuesto, según lo indica el SII, “*generaría un detrimento patrimonial para el líder familiar en favor de sus potenciales herederos, sin que estos últimos hayan soportado un sacrificio económico efectivo*”³⁴, en atención a lo cual, afirma que para la determinación de una planificación elusiva se deberán evaluar “*las razones jurídicas o económicas relevantes, distintas al ahorro tributario, que tuvo el empresario individual para convertirse en una SpA, para descartar que la reorganización haya obedecido sólo a razones de carácter tributario*”³⁵.

³⁴ Catálogo de Esquemas Tributarios 2021, Servicio de Impuestos Internos, p. 15.

³⁵ Catálogo de Esquemas Tributarios 2021, Servicio de Impuestos Internos, p. 16.

4.4.2.- Caso Oficio N° 2522 de 4 de octubre de 2019.

Un caso relevante respecto a lo expuesto es el analizado por el Servicio de Impuestos Internos en el **Oficio Ord. N° 2522 de 04.10.2019**, en que se refiere a una reorganización basada en el uso de la figura del Empresario Individual. Respecto de los hechos que motivaron la solicitud presentada, es relatado en este lo siguiente: *“en una familia compuesta por padre, madre y 5 hijos, **los padres tienen la intención de donar en vida a sus hijos un predio agrícola de su propiedad** (en adelante el Fundo). **Se señala, que la razón existente para donar el bien no es económica, sino que, de índole personal o familiar, ya que, por malas experiencias familiares del padre en la sucesión de sus propios padres, no quiere que se generen problemas entre los hermanos (hijos) al momento de su muerte, y tampoco quiere que el Fundo se divida solamente porque estos últimos no se pongan de acuerdo al momento de la partición de la sucesión”***³⁶.

La situación estudiada en este oficio, resulta relevante, en primer lugar, por cuanto se manifiesta en la consulta que los actos realizados no persiguen una finalidad económica, sino que quien presenta la solicitud, expone que su finalidad es poder disponer de un bien que es parte del activo de una Sociedad Anónima, utilizando para ello una consecuencia de actos que busca como único efecto y finalidad evitar o disminuir el pago de los impuestos relacionados que se generarían en caso de utilizar otra alternativa, como donar las acciones provenientes de esta Sociedad Anónima.

³⁶ Oficio Ord. N° 2522, de 04/10/2019, Servicio de Impuestos Internos. El destacado es nuestro.

De esta forma, el caso analizado se comprende a través de la consecución de 5 etapas que pueden ser definidas de la siguiente forma³⁷:

a.- Etapa 1.-

Se indica en el Oficio que, en la estructura actual, la dueña del fundo corresponde a una Sociedad Anónima (Agrícola S.A.), cuyos accionistas son un padre, con el 97% de las acciones y una madre con el 3% restante. El padre *“tiene asignada sus acciones de Agrícola S.A. a su empresa individual, encontrándose estas acciones en la contabilidad de ésta. Asimismo, el padre es acreedor de Agrícola S.A., dato que según el solicitante es relevante para los pasos a seguir en la implementación propuesta”*³⁸.

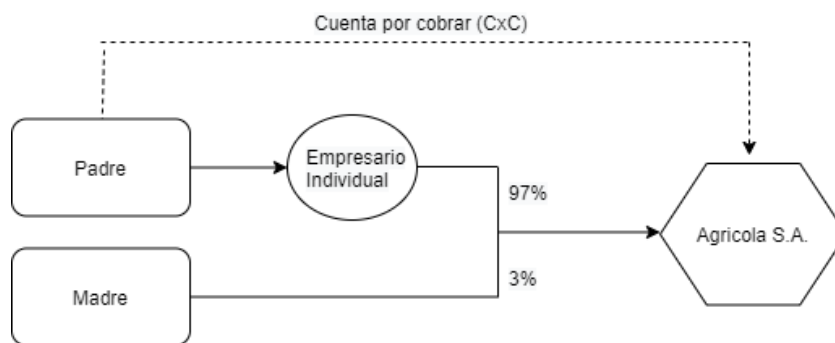


Figura 5: Etapa 1 – Planificación Oficio Ord. SII N° 2522 de 2019³⁹.

³⁷ Estas etapas no se encuentran descritas de forma literal y expresa en el Oficio analizado, por lo que se ha formado esta distinción a efectos de clarificar al lector la operación que ha sido expuesta por el solicitante ante la Autoridad Tributaria, y los criterios recogidos por esta en su análisis y pronunciamiento.

³⁸ Oficio Ord. N° 2522, de 04/10/2019, Servicio de Impuestos Internos.

³⁹ Las figuras que se expondrán en la presente se han realizado tomando en consideración las contenidas en el Oficio referido.

En virtud de la estructura indicada, se plantea que el primer paso que realizará el contribuyente consiste en aislar el Fondo en una Sociedad de Responsabilidad Limitada (Nueva Agrícola Ltda.), proveniente de una división de la sociedad original (Agrícola S.A.), que tendría como fin separar este bien de los restantes activos y pasivos que componen la sociedad. Pese a lo anterior, se plantea como dificultad que *“por los pasivos que tiene la Agrícola S.A. el valor tributario del Fondo es levemente superior al Capital Propio Tributario (CPT) de Agrícola S.A. y, asimismo, también es ligeramente superior al patrimonio financiero de Agrícola S.A. En consecuencia, de asignarse el Fondo a Nueva Agrícola Ltda. que nace con motivo de la división, Agrícola S.A. quedaría con CPT y patrimonio financiero negativo, situación que según el solicitante no permitiría hacer la división de acuerdo al criterio del propio Servicio de Impuestos Internos”*⁴⁰.

b.- Etapa 2.-

A efectos de solucionar la problemática planteada, se contempla como solución que, a la nueva Sociedad de Responsabilidad Limitada que nacerá producto de la división, le sean asignados pasivos que tengan un valor tributario equivalente al Fondo, por lo cual, al tener la sociedad Nueva Agrícola Ltda. un patrimonio financiero y CPT cercano a cero, se lograrían evitar los efectos indeseados planteados. Se lograría con ello, además, que el costo tributario de los derechos de Nueva Agrícola Ltda. también sean cercanos a cero, lo que en la

⁴⁰ Oficio Ord. N° 2522, de 04/10/2019, Servicio de Impuestos Internos.

implementación de la estructura indicada resultaría relevante. Para implementar la estructura, el solicitante señala expresamente que los pasivos que asignará a Nueva Agrícola Ltda. en la división son las cuentas por pagar en favor del padre, quedando, la estructura de la siguiente forma:

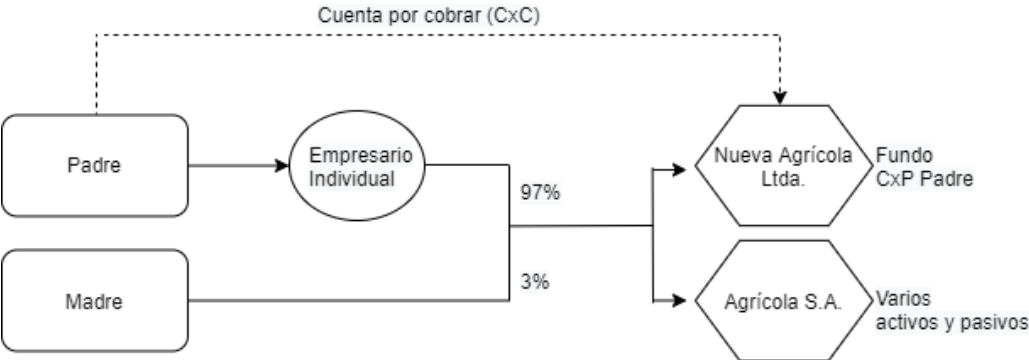


Figura 6: Etapa 2 – Planificación Oficio Ord. SII N° 2522 de 2019.

c.- Etapa 3.-

En este punto, lo buscado corresponde a que el padre retire de su Empresa Individual, los derechos que posee en Nueva Agrícola Ltda.

En relación al monto de retiro que debiese ser considerado para estos efectos, el solicitante afirma: *“la jurisprudencia del Servicio ha señalado que debe considerarse el costo tributario del bien retirado, en este caso, los derechos de Nueva Agrícola Ltda”*⁴¹. Por lo anterior, al haberse dividido Agrícola S.A. asignando activos y pasivos de costo tributario equivalentes a Nueva Agrícola Ltda., se genera como efecto que el costo tributario de los derechos de Nueva Agrícola Ltda. sea cercano a cero, concluyéndose, entonces, que el monto que se debe considerar

⁴¹ Oficio Ord. N° 2522, de 04/10/2019, Servicio de Impuestos Internos.

para determinar el tratamiento tributario del retiro de los derechos sociales que haga el padre sería este valor cercano a cero⁴². Así, habiéndose realizado la división de Agrícola S.A. y el retiro de la Empresa Individual del padre de los derechos de Nueva Agrícola Ltda. la estructura propuesta correspondería a la mostrada en la siguiente figura:

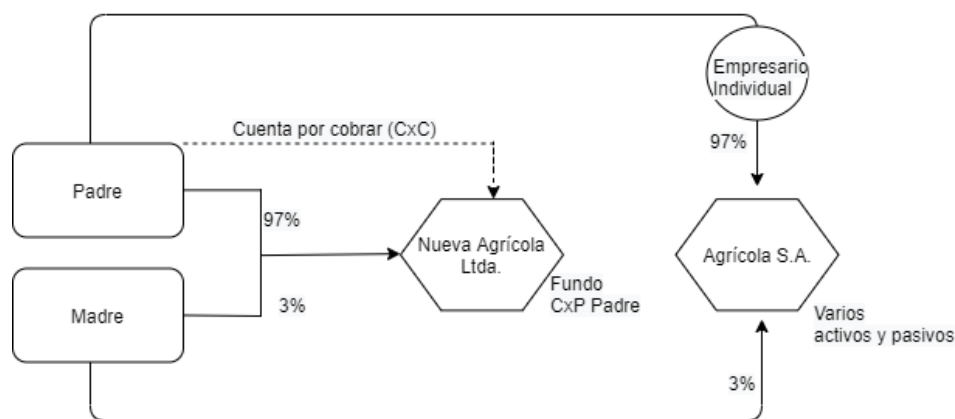


Figura 7: Etapa 3 – Planificación Oficio Ord. SII N° 2522 de 2019.

d.- Etapa 4.-

El último paso previo a la donación consiste en que el padre capitaliza las cuentas por cobrar que tiene en contra de Nueva Agrícola Ltda., a efectos de que los hijos no reciban una sociedad endeudada por el padre. Este punto es importante, pues el solicitante indica que *“este paso hace evidente la buena fe con que se realiza la operación, ya que al capitalizar las cuentas y después donar, se pagaría el Impuesto a las Herencias y Donaciones por el Fondo, lo que demostraría que*

⁴² Lo referido en este punto en el Oficio comentado, sigue el criterio expuesto por el SII en el Oficio N°404 del 31 de enero 2019, que confirma lo dispuesto en los oficios N° 3492 de 2000 y N° 385 de 2014, respecto de que un Empresario Individual que retira un bien inmueble de su contabilidad, sólo genera efecto tributario respecto del valor en que se aportó y retiró el bien, el que debe ser equivalente a su valor tributario.

no hay ánimo alguno de eludir impuestos⁴³. Habiéndose realizado la capitalización, Nueva Agrícola Ltda. quedaría sin pasivos y se modificarían las participaciones sociales del padre y la madre, que, para efectos de la consulta, el solicitante asume que pasarían a ser 99% y 1% respectivamente, considerándose la siguiente estructura:

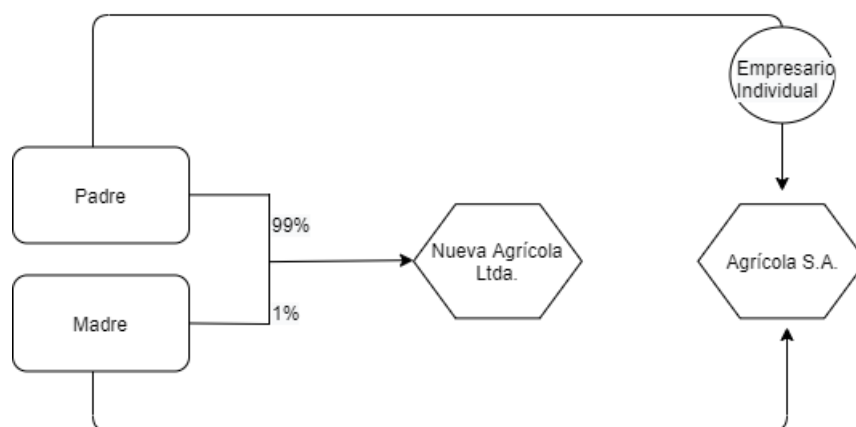


Figura 8: Etapa 4 – Planificación Oficio Ord. SII N° 2522 de 2019.

e.- Etapa 5.-

Habiéndose efectuado lo anterior, los padres procederían a donar a sus hijos sus derechos en Nueva Agrícola Ltda., realizando el trámite de insinuación y pagando el correspondiente Impuesto a las Herencias y Donaciones.

⁴³ Oficio Ord. N° 2522, de 04/10/2019, Servicio de Impuestos Internos. El destacado es nuestro.

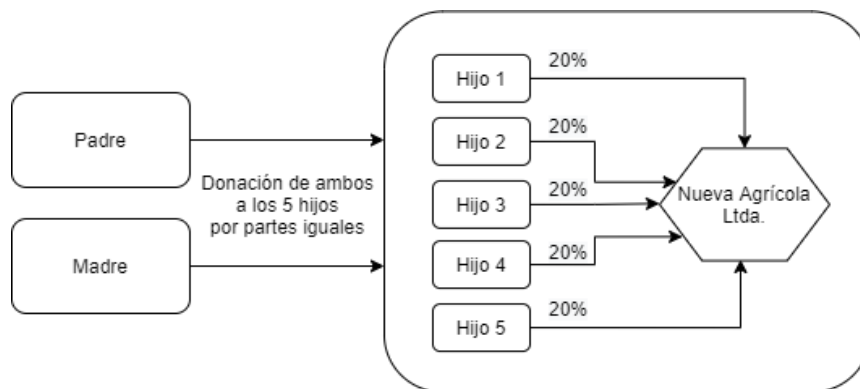


Figura 9: Etapa 5 – Planificación Oficio Ord. SII N° 2522 de 2019.

f.- Análisis formulado por el SII.

Los razonamientos efectuados por el SII frente al escenario expuesto manifiestan un cierto reconocimiento expreso de la entidad administrativa, respecto de una reorganización familiar basada en el uso de la figura del Empresario Individual. En efecto, este oficio centra su atención en cada etapa de la operación de forma separada, sin considerar el conjunto de las operaciones y las razones esgrimidas por quien solicita este pronunciamiento, las cuales, conforme consta en el tenor literal de la solicitud, no persiguen un fin económico de las sociedades que forman las estructuras descritas y son parte de cada etapa de la operación, sino que busca una finalidad relacionada a disminuir la afectación del patrimonio personal de los miembros de la familia involucrados.

Cabe enfatizar que el Servicio de Impuestos afirma dentro de sus conclusiones que: *“Este Servicio ha señalado en la Circular N° 65 del año 2015 que la legislación nacional, cautela el legítimo derecho de los contribuyentes a organizar sus actividades, actos o negocios afectados con impuestos de la forma en que la*

*autonomía de la voluntad y la libertad contractual lo permitan, considerando además que **no toda ventaja tributaria, lograda por el contribuyente, constituye elusión**, sino que para ello es indispensable que haya un abuso de las formas jurídicas o la realización de actos simulados que atentan contra los hechos gravados previstos por el legislador tributario. Por ello, **el solo hecho de que existan ventajas tributarias a favor de un contribuyente no transformará el conjunto de actos y negocios jurídicos en elusivos, sino que, es la discordancia entre las razones económicas entregadas y los actos y negocios jurídicos que se ejecutarán, lo que entregará las variables para determinar si se está en presencia de una reorganización societaria elusiva***⁴⁴. Lo expuesto, sigue la misma lógica que ha sido detallada en páginas previas de ambas partes de esta investigación, esto es, que el análisis que el legislador ha dispuesto que la Autoridad Administrativa debe hacer para efectos de evaluar la existencia de una figura como elusiva, no mira la celebración de un determinado acto o uso de opción legal, sino a la serie de actos y efectos que se generan a la vida del derecho en virtud de ello. Por esto, la determinación de la elusión en la presente operación debe necesariamente enfocar su interés en los efectos generales producidos por la serie de actos consecutivos que han sido expuestos.

Pese a lo anterior, cabe señalar que el análisis efectuado por el Servicio de Impuestos Internos establece sus razonamientos en virtud del conjunto de las etapas que forman la operación descrita, y que han sido distinguidas previamente. De esta forma, las etapas 1 y 2 de la operación expuesta son analizados por la

⁴⁴ Oficio Ord. N° 2522, de 04/10/2019, Servicio de Impuestos Internos. El destacado es nuestro.

Autoridad Tributaria en razón de los requisitos que se estima deben ser considerados para efectos de realizar una división, remitiendo su atención a lo que ha sido referido previamente en oficios tales como el Oficio N° 2.514 de 2018, y Oficio N° 3.382 de 1998, en cuanto a que estos reafirman el criterio de que nuestro marco legal no permite la realización de una división societaria en caso de que la sociedad objeto de división tenga un patrimonio financiero negativo al momento de su implementación, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 94 de la Ley N° 18.046, y conforme a la definición contenida en el artículo 2053 del Código Civil⁴⁵.

A mayor abundamiento respecto de lo indicado, es posible enfatizar que “la autoridad fiscalizadora ha señalado que una sociedad objeto de división debe tener necesariamente un patrimonio real a distribuir, que no es otro que su patrimonio neto, por lo cual sostiene que resulta inconcebible que a consecuencia de este proceso de división una de las sociedades resulte con un patrimonio negativo, entendiéndose que esta situación se produce cuando el pasivo de una sociedad excede a su patrimonio, y en este sentido, más que un inconveniente de orden

⁴⁵ A efectos de abordar, brevemente, lo expuesto, cabe señalar que el Servicio de Impuestos Internos reconoce en sus pronunciamientos que es requisito esencial de toda división y formación de sociedad el hecho de “poner algo en común” conforme a la definición contenida en el artículo 2053 del Código Civil. Esta noción, se enfatiza, para los efectos, en la definición contenida en el artículo 94 de la Ley N° 18.046, que indica a esta operación como: “la distribución de su patrimonio entre sí y una o más sociedades anónimas que se constituyan al efecto (...)”. Por tanto, la existencia de un patrimonio negativo. En este mismo sentido, el Oficio N° 2514 de 2018 del SII, indica que: “(...) respecto de la factibilidad de realizar una división societaria, en caso que la sociedad objeto de la división mantenga un patrimonio financiero negativo al momento de su implementación, cabe señalar que, dado que el Servicio, por medio de jurisprudencia reciente, ha reiterado que en los procesos de división lo que se distribuye entre la sociedad que se divide y aquellas que se constituyen con motivo de la división, es el patrimonio contable de la sociedad, se entiende como un planteamiento actual y vigente que en un proceso de división, cualquiera sea la naturaleza de la sociedad dividida, en tanto no exista un patrimonio neto a repartir o a distribuir y que es objeto de división, no puede llevarse a cabo tal figura jurídica, debiendo además las sociedades resultantes poseer necesariamente una parte de dicho patrimonio, entendiéndose como patrimonio neto el que se determine en su ámbito contable o financiero. Consistente con tales pronunciamientos, en el caso particular, sólo cabría expresar que no resulta factible realizar una división si la sociedad dividida tiene un patrimonio financiero negativo”.

tributario, existe una imposibilidad jurídica de efectuar una división en tales términos, considerando las reglas generales sobre el contrato de sociedad establecidas en el Título XXVIII del Código Civil, específicamente en el artículo 2055, que dispone que no hay sociedad si cada uno de los socios no pone algo en común, ya consista en dinero o efectos, ya en una industria, servicio o trabajo apreciable en dinero” (Faúndez, 2016, p. 146).

Respecto de la etapa 3, el SII centra la atención de su análisis en que la Empresa Individual se encuentra acogida al régimen general del artículo 14 B) de la Ley de Impuesto a la Renta⁴⁶, considerándose que la persona natural se encontrará eventualmente afecta a Impuesto Global Complementario por las cantidades que a cualquier título retire desde la empresa, por lo que al corresponder a un retiro la operación realizada desde Nueva Agrícola Ltda. que deberá imputarse en los registros del artículo 14 B) de la LIR, seguirá esta operación las normas e instrucciones correspondientes al Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario que correspondan.

Respecto de la etapa 4, se indica que la capitalización de la cuenta por cobrar debe importar necesariamente una transferencia efectiva de recursos patrimoniales, siendo esto exigible al momento de la verificación de la capitalización de la cuenta por cobrar o al momento de la generación de la misma, por lo que, según se indica, el análisis del origen, naturaleza y cuantía de la cuenta por cobrar es un elemento esencial a considerar en el análisis elusivo o no de la operación. En efecto, esta

⁴⁶ Vigente al año 2019.

etapa genera, necesariamente, un efecto en la valorización que tendrá la sociedad creada.

Finalmente, la etapa 5 descrita, señala un elemento relevante que permitiría determinar eventualmente la posible elusión contenida en la reorganización expuesta, por cuanto se señala que *“dentro del análisis elusivo de la operación, el contribuyente debería acreditar que el traspaso de parte de su patrimonio (el Fondo) a sus hijos, efectivamente tiene la finalidad principal declarada en su consulta y que por lo tanto, **no tiene como objetivo principal obtener ventajas tributarias, como sería en el caso que la reorganización tenga como efecto preponderante el pago de un impuesto a las donaciones irrelevante en comparación con lo que sería un impuesto a las donaciones al donar directamente el bien inmueble o con el impuesto de herencia que podría devengarse, si el contribuyente en vez de donar en vida, traspasa sus bienes por causa de muerte**”*⁴⁷.

Si bien el presente oficio obedece a una respuesta general y teórica dada por el Servicio de Impuestos Internos en virtud de una consulta presentada por un contribuyente⁴⁸, cabe hacer presente que los razonamientos contenidos en este son relevantes y pertinentes para la investigación expuesta, por cuanto permiten

⁴⁷ Oficio Ord. N° 2522, de 04/10/2019, Servicio de Impuestos Internos. El destacado es nuestro.

⁴⁸ En este sentido, es posible hacer presente que, en general, este tipo de pronunciamientos se encuentra sujeto a un criterio condicional. Por lo anterior, el Oficio referido afirma que: “Conforme a lo expuesto, los actos jurídicos ejecutados en el contexto de la reorganización, podrían ampararse en una razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria, no constituyendo, una actuación elusiva en los términos de lo dispuesto en los artículos 4° bis, ter y quáter del Código Tributario, conclusión que podría variar dependiendo de las circunstancias concretas del caso, como la naturaleza y origen de la cuenta por cobrar, o si la reorganización no produce resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes, frente a los efectos que busquen afectar el costo tributario de los derechos sociales y/o los efectos en el impuesto a las donaciones a pagar”.

reafirmar el planteamiento de que no toda ventaja tributaria es elusiva, sino que será la discordancia entre las razones económicas que fundamentan las acciones realizadas, y los actos y negocios jurídicos que se ejecutan, lo que entrega las variables relevantes para determinar la presencia de una reorganización societaria elusiva. De esta forma, se hace presente la idea de que el Empresario Individual no corresponde a una figura cuya esencia sea de carácter elusivo por el solo hecho de alterar la carga tributaria que debiese afectar a la persona natural, sino que la elusión debe ser evaluada a partir de los actos que se realicen en uso de este.

Pese a lo anterior, cabe entonces preguntarnos si el uso del Empresario Individual en la operación expuesta cumple con otra finalidad que la de evitar que la persona natural vea afectada de manera gravosa su carga impositiva en las operaciones que desea ejecutar al intentar disponer de los bienes que forman parte de una sociedad en la cual esta tiene participación a través de esta ficción jurídica. Pareciera, entonces, que el Empresario Individual solo cumple, en el esquema indicado, la finalidad de evitar formalmente el nacimiento del hecho imponible⁴⁹ que afectaría a la operación final perseguida por el padre como persona natural frente a sus hijos.

Pese a lo anterior, y conforme se ha expuesto al momento de distinguir los factores que son considerados en la determinación de la elusión, y que lo diferencian de aquellos estimados frente a la evasión, que el elemento volitivo de formar el Empresario Individual no podría ser considerado elusivo, por cuanto esta

⁴⁹ Lo expuesto se afirma de conformidad con la definición del concepto de elusión otorgada en Rivas y Paillacar, 2007, p 22.

es una opción contenida en la ley, y ello sigue el razonamiento expuesto en los casos revisados de los catálogos de esquemas tributarios del SII. Sin embargo, esta voluntad manifestada en los hechos de la consulta puede servir como un antecedente respecto a los actos efectuados en esta reorganización, permitiendo identificar en esta expresión que la operación no busca efectos relacionados al giro o resultados de las sociedades y personas naturales involucradas, sino que tiene como único fin disminuir o evitar la carga impositiva que correspondería a los miembros de familia en esta.

En efecto, si se omitiese en la figura descrita la presencia del Empresario Individual, tendría que el padre, actuando como persona natural, donar sus acciones sobre la sociedad que posee el inmueble, siguiéndose para ello las normas de tasación contenidas en el artículo 46 de la Ley N° 16.271. La operación, evita la procedencia de esta tasación, y evita, igualmente, que la operación de traspaso descrita en la etapa N° 3 pueda ser a su vez tasada, pues en el traspaso que se realiza del Empresario Individual a la persona natural no existe una enajenación, operando, de esta forma, la persona natural a partir de dos realidades disimiles mediante una ficción jurídica, por ello es que el retiro se realiza a un valor bajo que no generaría efectos en Impuesto Global Complementario para la persona natural.

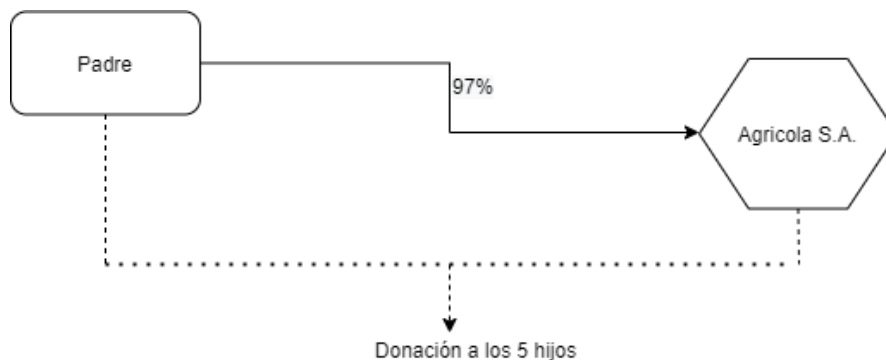


Figura 10: Comentario a Planificación Oficio Ord. SII N° 2522 de 2019.

Finalmente, habría en el caso determinado una abierta vulneración a la norma, puesto que la donación final que se realizaría sobre los bienes pagaría el impuesto correspondiente a la donación efectuada de los derechos sociales, respecto de los cuales, para la determinación del impuesto que recae sobre el bien raíz se utilizará el avalúo fiscal⁵⁰. Se afecta, de esta forma, el impuesto que pagará la persona natural por la donación del bien raíz, ya que, al utilizarse el avalúo fiscal, la carga impositiva será notoriamente menor a la que le correspondería como persona natural disponiendo de su participación en la Sociedad.

Así las cosas, del análisis efectuado por el Servicio de Impuestos Internos, y de las observaciones formuladas previamente, es posible señalar que este oficio contempla como aparentemente admisible una reorganización en la cual, la figura del Empresario Individual no juega otro papel que el de disminuir la carga impositiva que nacerá de la eventual donación de un padre a sus hijos de un inmueble que forma parte del activo de una sociedad.

⁵⁰ Conforme a lo dispuesto en el artículo 46 de la Ley N° 16.271.

Si bien puede estimarse que cada uno de los actos realizados en sí mismos no conllevan una infracción de la ley, ya que todos ellos se realizan mediante operaciones comprendidas en la norma, es la reorganización en su conjunto la que no tiene otro ánimo que el de afectar la carga impositiva, lo cual, no se aleja de la noción de astucia contenida en el criterio expuesto hace años por la Corte Suprema⁵¹, y que fue posteriormente desechado al momento de discutir y poner en vigencia la NGA. En efecto, la finalidad expuesta por el solicitante, quien señala que la reorganización no persigue otro efecto que el de poder realizar la donación con una menor carga tributaria, es la manifestación de una intención expresa de eludir impuestos conforme a la figura analizada.

Al parecer, la real delimitación de esta respuesta, y la evaluación en instancias de fiscalización de una planificación como la indicada, ha quedado a la espera de un pronunciamiento formal y posterior del Servicio de Impuestos Internos. Sin embargo, creemos que es posible advertir, en razón de los fundamentos que originaron la inclusión de la NGA en nuestra legislación, y del contenido literal de los artículos contenidos en esta, que no basta con la mera afirmación de que por el hecho de encontrarse vigente el uso de la ficción legal, cuyo origen es previo a la entrada en vigencia de la NGA, no pueda reconocerse en ella la presencia de una posible afectación de las cargas impositivas que se reflejan en un fin elusivo, por cuanto el efecto que genera el uso de esta, al apartar a la persona natural de eventuales cargas impositivas, parece ser es contrario a la finalidad de NGA.

⁵¹ Sentencia Definitiva Corte Suprema de 28/01/2003, Rol N° 4038-01, "Inmobiliaria Bahía con SII".

En este sentido, se expone mediante la reorganización propuesta una serie de actos que buscan, a través del uso del Empresario Individual, eludir los hechos imponible que han sido referidos, lo cual, podría estimarse como contrario a la buena fe que debe reconocerse a los contribuyentes, conforme a lo dispuesto en el artículo 4° bis del Código Tributario, al tener lo buscado por el contribuyente como única finalidad el evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado y disminuir la base imponible o la obligación tributaria, configurando con ello un escenario asimilable a la figura descrita en el artículo 4° ter.

5.- CONCLUSIÓN.

Habiendo sido expuesto en los párrafos anteriores distintas consideraciones respecto al Empresario Individual, y la Norma General Antielusiva, es posible afirmar que existe entre ambas figuras una cierta discordancia que debe, necesariamente, ser comprendida o solucionada, a efectos de que los actos que realizan los privados cumplan con la realidad normativa que se impuso en la lógica sancionatoria de la elusión en nuestro país.

El profesor y autor Achille Donato Giannini, señala en su obra Instituciones de Derecho Tributario, que *“el objeto del impuesto no es tanto la relación jurídico-privada, considerada en si misma, como la relación económica que constituye su contenido (...)”* (Giannini, 1957, p. 143)⁵². En efecto, el derecho tributario parece, conforme a las ideas planteadas respecto de la NGA, que configura sus supuestos buscando resguardar las realidades económicas que subyacen en los actos realizados por privados, lo cual, se realiza teniendo en consideración la forma de la celebración de estos, pero buscando resguardar la obligación real que recae sobre la realidad económica que se sustrae de sus acciones. La NGA, conforme ha sido expuesto al citar el Mensaje Presidencial que dio origen a su tramitación, fue discutida y puesta en vigencia buscando resguardar una cierta equidad sobre los actos que realizaran los contribuyentes, pretendiendo eliminar aquellas ventajas que solo se generasen con el fin de alterar la obligación impositiva sin existir una finalidad económica que justificara estas.

⁵² La cita referida, corresponde a una traducción al español del texto original efectuada por el profesor español Fernando Sainz de Bujanda.

Si bien la presente investigación no aborda todos los problemas, entre ellos procesales, que han sido identificados respecto de la NGA por la doctrina expuesta en el Marco Normativo y Teórico, creemos que si permite clarificar ciertas concepciones respecto de las figuras y supuestos presentes en ella para determinar la existencia de situaciones elusiva. En efecto, habiéndose tenido en consideración las modificaciones normativas a nivel de sociedades en nuestro ordenamiento, y las distintas concepciones a nivel de doctrina, jurisprudencia, y del Servicio de Impuestos Internos que recaen sobre la NGA, es posible reafirmar aquello expuesto al momento de introducir la problemática, esto es, que la realidad que dio origen al Empresario Individual parece no conversar con aquella que introdujo posteriormente las normas antielusión a nuestro ordenamiento.

Así entonces, sobre las interrogantes planteadas, creemos que la determinación de la elusión respecto a los efectos que involucran la existencia del Empresario Individual debe ser analizada en atención a todos aquellos que se generen a partir de su uso, en especial en planificaciones tributarias, resguardando con ello las realidades económicas cuyas obligaciones frente a la entidad fiscal no pueden ser omitidas u obviadas.

En este sentido, parece ser correcta la afirmación de la Administración Tributaria en cuanto a comprender que el acto único de conformación del Empresario Individual no sería elusivo, ya que esta opción se encuentra actualmente contenida en la ley y dota con ello, a los contribuyentes, de la certeza de poder conformar esta opción para ciertos fines. Sin embargo, creemos igualmente que, al haber sido esta ficción generada en una realidad societaria

distinta a la actual, su uso puede dar lugar a que sea utilizada en una serie de actos con la única finalidad de evitar total o parcialmente eventuales hechos gravados, por lo que es menester centrar la atención en el rol que juega esta ficción en todo tipo de estructuras y planificaciones, conforme a lo ya señalado.

En este punto, la presente exposición comparte la conclusión expuesta en la Parte I de esta investigación, en cuanto a que los actos que realizan los privados y que persiguen finalidades económicas, pueden ser resguardadas mediante el uso de las formas societarias vigentes, pareciendo no ser necesaria la presencia de la figura del Empresario Individual como opción.

Cabe así, enfatizar que la vigencia legal de esta figura no acarrea necesariamente que todos los actos que se hagan conforme a esta estén igualmente dotados de licitud, puesto que la NGA otorga en su estructura la noción de que pueden generarse situaciones de abuso de las normas jurídicas o simulación, lo cual, corresponde a hechos que apartan a los contribuyentes del reconocimiento de buena fe que resguardan sus actos, debiendo estos ser identificados y sancionados a efectos de que nuestro sistema impositivo converse con principios de equidad hacia los contribuyentes, y se adecue a los estándares internacionales que ha buscado alcanzar en su formación a través de los años.

REFERENCIAS.

- Libros:

Alcaíno, L., 2019. "Escenarios de las Normas Antielusivas". *Grandes Temas Tributarios 2019*, vol. II. Thomson Reuters, Santiago. pp. 3-51.

Anguita, C., 2017. *Los Retos en la Aplicación de las Cláusulas Antiabuso por las Administraciones Tributarias Latinoamericanas y las Lecciones de la Experiencia Española y Europea (Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT))*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) - Instituto de Estudios Fiscales (IEF).

Boetsch, C., 2016. *La Norma General Anti Elusión*. Ediciones UC, Santiago.

Charad, E., 1970. *El Código Tributario*. Inscripción N° 38.795, Santiago.

Endress, S., 2005. *Tributación del propietario de empresas*. Ed. Jurídica de Chile, Santiago.

Giannini, A.D., 1957: *Instituciones de Derecho Tributario*. Ed. de Derecho Financiero, Madrid.

González, J., 2005. *Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada*. Lexisnexis, Santiago.

Guiliani, C., 2005. *Derecho Financiero*. Fondo Ed. de Derecho y Economía, Buenos Aires.

Lagos, J., 2004. "Una Mirada General al Régimen de Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada". *Las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada*. Ed. Universidad de los Andes, Santiago.

Martínez, R., 2020. *Derechos del contribuyente y medios de fiscalización*. Thomson Reuters, Santiago.

Massone, P., 2016. *Principios de Derecho Tributario*. Thomson Reuters, Santiago.

Navarro, M., 2020a. "La consulta tributaria y la interpretación administrativa en los casos de elusión fiscal. ¿Una redundancia normativa del legislador?". *Interpretación Tributaria*. Thomson Reuters, Santiago. pp. 117-142.

Osorio, H., y González, J., 2016. "De la Elusión. Aproximación Teórica". *Elusión: Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas*. Librotecnica, Santiago.

- Parra, R., 1999. *Tratado de la Simulación*. Ed. La Ley, Santiago.
- Saffie, F., 2020. “Análisis de las modificaciones propuestas en el proyecto de Modernización Tributaria”. *Reforma Tributaria 2020: Principales Cambios*. Tirant Lo Blanch, Valencia.
- Torres, O., 2007. *Derecho de sociedades*. LexisNexis, Santiago.
- Ugalde, R. y García, J., 2010. *Elusión, planificación y evasión tributaria*. Legal Publishing, Santiago.
- Ugalde, R., 2018. *La Elusión Tributaria: La declaración judicial de la elusión*. Ed. Jurídica de Chile, Santiago.
- Ugalde, R., 2019. *La Elusión Tributaria: El Abuso de las Formas Jurídicas y la Simulación*. Ed. Jurídica de Chile, Santiago.
- Vergara, S., 2010. *Derecho Civil y Planificación Tributaria*. Centro de Estudios Tributarios, Santiago.
- VV.AA., 2016. *Elusión: Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas*. Librotecnica, Santiago.

- Revistas:

- Faúndez, A. 2016: “División De Sociedades: Efectos frente a la Reforma Tributaria 2014”, *Revista de Estudios Tributarios*, vol. 14, pp. 137-162.
- Ibaceta, H. 2011: “La Conversión y sus Efectos Tributarios”, *Revista de Estudios Tributarios*, vol. 5, pp. 9-26.
- Matus, M. 2017. “La elusión tributaria y su sanción en la Ley N° 20.780”. *Revista Ius et Praxis*, Año 23, N° 1, pp. 67-90.
- Navarro, M. 2018. “La evolución en la jurisprudencia de la Excma. Corte Suprema en la concepción de la elusión fiscal”. *Revista de Estudios Tributarios*, vol. 20, pp. 169-191.
- Navarro, M. 2019. “La sanción en los supuestos de abuso o simulación como un caso de compliance regulado en materia administrativa”. *Revista de Derecho (Valdivia)*, vol. XXXII, N° 2, pp. 231-250.
- Navarro, María Pilar. 2020b.: “Análisis crítico de la regulación de Simulación en el

Derecho Tributario Chileno tras la Ley N° 20.780: Correcta determinación de la obligación tributaria y aspectos sancionatorios”. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, pp. 267-284.

Navarro, M. 2020c. “Particularidades de la prescripción en los supuestos de abuso de las formas jurídicas y simulación en el Código Tributario chileno”. *Revista De Derecho (Coquimbo)*, vol. 27, e4467.

Rivas, N. y Paillacar, C. 2007. “Caracterización de la Elusión Fiscal en el Impuesto a la Renta en Chile”. *Capic Review*, vol. 5, pp. 19 - 32.

Saffie, F., 2017. “Contra la elusión”. *Revista Nueva Sociedad*, N° 272, pp. 139-149.

Troncoso, P. 2005. “La sociedad unipersonal en Chile después de la Ley Número 19.857”. *Revista Jurídica Universidad de Ciencias Empresariales y Sociales (UCES)*, N° 9 (Buenos Aires, Argentina), p.24-43.

Walker, R., 2017. “Hacia una interpretación jurídica de la Economía de Opción y el Abuso en la Norma General Antielusión del Código Tributario”. *Revista de Estudios Tributarios*, N°18, pp. 127-159.

- Tesis:

Vásquez, P. “Chile: La Necesidad de un concepto de Legítima Razón de Negocios”. Tesis para optar al título de Magister en Derecho Tributario, Universidad de Chile, Santiago, 2016.

- Leyes:

Código de Comercio. Promulgada 23/11/1865. Última Versión 10/10/2014.

Código Civil. Promulgada 28/12/1855, Última Versión 11/09/2020.

Decreto Ley, N° 824, Aprueba texto que indica de la Ley Sobre Impuesto A La Renta. Promulgada 27/12/1974, Última Versión 02/09/2020.

Decreto Ley, N° 830, Código Tributario. Promulgada 27/12/1974, Última Versión 25/05/2020.

Ley, N° 18.045, Ley de Mercado de Valores. Promulgada 21/10/1981, Última Versión 19/10/2020.

Ley, N° 18.046, Ley sobre Sociedades Anónimas. Promulgada 21/10/1981, Última Versión 19/10/2020.

Ley, N° 18.248, Código de Minería. Promulgada 26/09/1983, Última Versión 10/10/2014.

Ley, N° 19.857, Autoriza el establecimiento de Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada. Promulgada 24/01/2003, Última Versión 10/10/2014.

Ley, N° 20.780, Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario. Promulgada 26/09/2014, Última Versión 24/02/2020.

Ley, N° 20.899, Simplifica el Sistema de tributación a la Renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias. Promulgada 01/02/2016, Última Versión 01/03/2020.

Ley, N° 21.210, Moderniza la Legislación Tributaria. Promulgada 13/02/2020, Última Versión 02/09/2020.

- Otros:

Catálogos de Esquemas Tributarios 2018, Servicio de Impuestos Internos.

Catálogos de Esquemas Tributarios 2019, Servicio de Impuestos Internos.

Catálogos de Esquemas Tributarios 2020, Servicio de Impuestos Internos.

Catálogos de Esquemas Tributarios 2021, Servicio de Impuestos Internos.

Circular N° 65, de 23/06/2015. Servicio de Impuestos Internos.

Historia de la Ley 20.780, Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1067194>. Fecha de consulta: 07.12.2020.

Oficio Ord. N° 3382, de 10/12/1998, Servicio de Impuestos Internos.

Oficio Ord. N° 2514, de 28/11/2018, Servicio de Impuestos Internos.

Oficio Ord. N°404, de 31/01/2019, Servicio de Impuestos Internos.

Oficio Ord. N° 2522, de 04/10/2019, Servicio de Impuestos Internos.

Sentencia Definitiva Corte Suprema de 28/01/2003, Rol N° 4038-01, "Inmobiliaria Bahía con SII".

Sitio web Real Academia Española (RAE): <https://dle.rae.es/eludir?m=form>. Fecha de consulta: 29.11.2020.

Sitio web Real Academia Española (RAE): <https://dle.rae.es/elusi%C3%B3n> . Fecha de consulta: 29 .11.2020.

Sitio web Real Academia Española (RAE): <https://dle.rae.es/empresa?m=form> – Fecha de consulta 02.12.2020.

Sitio web Real Academia Española (RAE): <https://dle.rae.es/persona?m=form> – Fecha de consulta 05.12.2020.

Sitio web Real Academia Española (RAE): <https://dle.rae.es/sociedad?m=form>. Fecha de consulta 05.12.2020.

Sitio web del SII. Disponible en: https://www.sii.cl/contribuyentes/contribuyentes_individuales/empresario_individual.pdf. Fecha de revisión: 01.03.2021.

Sitio web del SII. Presentación Ciclo de Charlas "Modificaciones Introducidas al Código Tributario por la Ley N° 20.780". Disponible en: https://www.sii.cl/portales/reforma_tributaria/6_modificacion_ley_20780_ct_cc_fsg_050115.pdf. Fecha de revisión: 14.03.2021.