



**“SITUACIÓN DEL EMPRESARIO INDIVIDUAL
ANTE LA NORMA GENERAL ANTIELUSIVA”
(PARTE I)**

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

**Alumna:
Valeska Carrizo Anriquez**

Profesor Guía: Aida Gana Galarce

Santiago, abril 2021

TABLA DE CONTENIDOS

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
RESUMEN EJECUTIVO	4
1.- INTRODUCCIÓN.	5
1.1.- Planteamiento.	5
1.2.- Objetivo General.	8
1.3.- Objetivos Específicos.....	8
1.4.- Hipótesis.	9
1.5.- Metodología.	9
2.- ESTADO DEL ARTE.	10
3.- MARCO NORMATIVO Y TEÓRICO.....	16
3.1.- Marco normativo del Empresario Individual.	16
3.1.1.- Análisis general de los conceptos de sociedad y empresa.	16
3.1.2.- Análisis conceptual de persona natural y jurídica.	23
3.1.3.- Empresario Individual y sus características.	25
3.1.4.- El Empresario Individual como contribuyente.	31
3.2.- Marco Normativo en la Norma General Antielusiva.	34
3.2.1.- Análisis del concepto de buena fe.	34
3.2.2.- Análisis de la planificación tributaria y economía de opción.	36
3.2.3.- Análisis de los conceptos de elusión y evasión.	37
3.2.4.- Análisis de los conceptos de abuso y simulación.	39
3.3.- La relevancia del Empresario Individual bajo la norma antielusiva.	40
4.- DESARROLLO Y RESULTADOS.	42
4.1.- La Evolución del Empresario Individual en Chile.	42
4.1.1.- Introducción del Empresario Individual en la Ley sobre Impuesto a la Renta.	44
4.1.2.- Evolución del Empresario Individual en la Ley sobre Impuesto a la Renta.	49
4.1.3.- Situación actual de la Ley sobre Impuesto a la Renta.	61

TABLA DE CONTENIDOS

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
4.2.- Fiscalización Informática del Empresario Individual y su relación con la Norma General Antielusiva.	66
4.2.1.- Desafíos en la Fiscalización informática del Empresario Individual. ...	66
4.2.2.- Jurisprudencia Administrativa durante el año 2020.	72
4.2.3.- Aplicabilidad de los tipos elusivos.	80
5.- CONCLUSIÓN.	85
REFERENCIAS.	88
- Libros:	88
- Revistas:	88
- Tesis:	89
- Leyes:	89
- Otros:	90

LISTA DE TABLAS

<u>TABLA</u>	<u>PÁGINA</u>
Tabla I: Modificaciones Ley N° 1.515 de 1902.	44
Tabla II: Modificaciones D.L. N° 824 de 1974.	49
Tabla III: Modificaciones D.L. N° 1.604 de 1976.	51
Tabla IV: Modificaciones Ley N° 18.293 de 1984.	52
Tabla V: Modificaciones Ley N° 18.489 de 1986.	53
Tabla VI: Modificaciones Ley N° 18.985 de 1990.	54
Tabla VII: Modificaciones Ley N° 20.780 de 2014.	60
Tabla VIII: Modificaciones artículo 14 de la Ley N° 21.210 de 2020.	62
Tabla IX: Otras modificaciones de la Ley N° 21.210 de 2020.	63

LISTA DE FIGURAS

<u>FIGURA</u>	<u>PÁGINA</u>
Figura 1: Línea de Tiempo del Empresario Individual en la Ley sobre Impuesto a la Renta.	43

RESUMEN EJECUTIVO

La presente tesis efectúa una revisión crítica del Empresario Individual como opción de planificación tributaria y su relación con la Norma General Antielusiva, en especial, las figuras contenidas en los artículos 4 ter y 4 quáter del Código Tributario.

Para esto se analizará, en primer lugar, algunos conceptos básicos que se relacionan con el Empresario Individual, tales como sociedad y empresa, persona natural y jurídica, y otras relacionadas con la Norma General Antielusiva como por ejemplo buena fe, planificación tributaria y las diferencias entre la evasión y elusión.

Posteriormente, se continuará con el desarrollo de esta tesis, que consistirá en dos temas relevantes a tratar; el primero de ellos, se refiere a la evolución que ha tenido el Empresario Individual a lo largo de los años en lo referente a la Ley sobre Impuesto a la Renta, y el segundo tema tratado, consiste en la fiscalización del Empresario Individual y su relación con la Norma General Antielusiva.

Lo anterior, permitirá concluir si se justifica mantener vigente en nuestra legislación la figura en estudio, teniendo especial consideración respecto a la utilización que se le ha dado frente a distintas planificaciones tributarias efectuadas por los contribuyentes, analizando junto con ello y de forma crítica, los problemas que conlleva la fiscalización del Empresario Individual para la Administración Tributaria.

1.- INTRODUCCIÓN.

1.1.- Planteamiento.

Nuestra legislación reconoce una ficción tributaria denominada “Empresario Individual”, que no posee personalidad jurídica ni es, a su vez, una persona natural, correspondiendo, entonces, a un patrimonio especialmente contemplado para su uso frente a situaciones generadoras de hechos gravados. Esta figura, no está regulada en ninguna otra norma que forme parte de los cuerpos legales que regulan el 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, actuando este en uso de sus potestades normativa, interpretativa y resolutive.

En efecto, el Empresario Individual es una de las tantas formas según las cuales se puede organizar una persona para el desarrollo de su actividad, definiéndolo el Servicio de Impuestos Internos, como *“una entidad integrada por el capital, dedicada a actividades mercantiles, y que 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 o empresa unipersonal”*¹. Conforme ha sido indicado previamente, al no corresponder expresamente a una persona natural o jurídica, para efectos tributarios, este correspondería a una ficción tributaria, cuya característica principal es que se diferencia o separa un determinado patrimonio del empresario con el de la persona natural, realizándose esto mediante la contabilidad

¹ Sitio web del SII. Disponible en: http://www.sii.cl/contribuyentes/contribuyentes_individuales/empresario_individual.pdf. Fecha de revisión: 07.12.2020.

fidedigna. Por tanto, aunque parte del empresario y el patrimonio de la persona natural sean la misma persona, inclusive teniendo el mismo Rol Único Tributario (“RUT”), se concibe que esta ficción opera separando un patrimonio determinado de la persona natural propiamente tal.

Así las cosas, cabe entonces considerar que si bien la figura del Empresario Individual se encuentra presente hace bastantes años como una alternativa legal para los contribuyentes, la atención que la administración y la doctrina parecen haberle dado no es tan amplia en comparación con otras instituciones de igual o menor antigüedad, ni se ha detenido sobre los fundamentos de esta opción en el escenario impositivo vigente, omitiendo con ello evaluar si su reconocimiento en la actualidad podría esconder una finalidad apartada de los estándares que se pretenden alcanzar en nuestro sistema nacional y que han motivado constantes actualizaciones y modificaciones a las leyes tributarias.

El marco teórico del presente trabajo busca, en primer lugar, revisar la definición y principales características del Empresario Individual y, posteriormente, corresponderá al desarrollo de esta Tesis revisar la evolución que ha tenido este a través del tiempo, con el fin de analizar y dilucidar si los fines prácticos por los cuales se creó esta figura siguen manteniéndose hasta el día de hoy. En segundo lugar, se analizará la fiscalización a esta ficción legal y su relación con la Norma General Antielusiva, lo cual, implica una revisión de los conceptos relacionados a este en materia de elusión, como son la buena fe en materia tributaria, la economía de opción o planificación, abuso y simulación, entre otros. En este sentido, para poder analizar de manera efectiva la fiscalización del Empresario Individual, se

revisarán aquellas posibles problemáticas al momento de fiscalizarlo, teniendo en consideración lo que podría presentarse en un futuro próximo, esto es, una fiscalización robotizada la cual no implicaría la intervención directa y sincrónica de un fiscalizador.

Junto a lo anteriormente indicado, se hará también revisión de jurisprudencia administrativa, a efectos de identificar casos en los cuales la figura del Empresario Individual haya optado por opciones que no hayan tenido otro fin que generar una disminución en su carga tributaria, buscando determinar, igualmente, si en estos casos pueden o no ser considerados como actos elusivos.

No cabe sino plantear, entonces, que las conclusiones de la presente investigación estarán dirigidas a responder a la interrogante de si es posible identificar que el acto único de la conformación de este patrimonio, que excepcionalmente contempla la ley en la figura del Empresario Individual, o en el ejercicio de determinadas actuaciones posteriores, se perseguiría solamente 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 constitución, 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 efectos eludir la carga fiscal.

1.2.- Objetivo General.

El principal objetivo de la tesis es revisar las acciones de fiscalización que pueden recaer sobre a 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, se pretende poder concluir si la existencia de esta figura en la normativa nacional se debería mantener actualmente como una opción viable.

1.3.- Objetivos Específicos.

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

- Revisar los conceptos de empresa y sociedad, además, de la revisión del concepto y características generales del Empresario Individual.
- Estudiar la evolución del Empresario Individual a través del tiempo, con el fin de revisar si esta debiese mantenerse como una opción de planificación.
- 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.
- Revisar las 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, por ejemplo, una fiscalización informática.

1.4.- Hipótesis.

La hipótesis del presente trabajo consiste en que, producto de la entrada en vigencia de la NGA, se generó una estructura discordante en nuestra legislación, al tratar de aplicarla a la figura del Empresario Individual. Esto, por cuanto, 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.

Esta investigación implica la utilización de distintos métodos de investigación. En primer lugar, se utilizará un método histórico, puesto que se pretende revisar y analizar la evolución que ha tenido el Empresario Individual desde su creación hasta la actualidad, con el fin de determinar si se justifica mantener esta figura frente a las finalidades que persigue nuestro ordenamiento jurídico actual. Posteriormente, se seguirá un método dogmático mediante el análisis de la fiscalización y su relación con la NGA, revisando la aplicabilidad que tendría esta normativa ante la figura del Empresario Individual, dado los diferentes escenarios y posibilidades que este tiene para disminuir su carga tributaria.

2.- ESTADO DEL ARTE.

El tema sobre el cual tratará la presente Tesis se sujeta sobre dos pilares fundamentales. Sobre uno de ellos, la Norma General Antielusiva, se ha escrito una gran variedad de publicaciones académicas y doctrinarias, ya sea respecto de su historia, naturaleza, interpretación de los artículos vigentes, etc. Sin embargo, el segundo de estos pilares corresponde a la figura del Empresario Individual, sobre el cual, 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, como se hará en el cuerpo de esta investigación. En síntesis, es posible afirmar que a la fecha no se tienen antecedentes de alguna investigación especializada relacionada con la aplicabilidad de la NGA en esta figura.

Uno de los autores clásicos en nuestro país en materia tributaria, don Pedro Massone Parodi, se ha referido en uno de sus tratados a recoger conceptos de distinto origen y naturaleza respecto de la elusión, indicando en este 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).

Por su parte, don Christian Anguita, ha dedicado igualmente 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).

De su análisis de derecho comparado, es posible resaltar una conclusión otorgada al momento de evaluar en uno de sus trabajos el sistema impositivo de Reino Unido, en cuanto, existiendo distintas alternativas para realizar actividades comerciales en este, encontrándose las opciones de empresarios individuales, las sociedades y las 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 se visualiza una respuesta que se relaciona a la problemática abordada en el presente trabajo, que es que la institución del Empresario Individual debe ser evaluada en función de las normas antielusión. Sin embargo, existe en nuestro escenario nacional 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 administrativa, sino que deja sujeta a una decisión posterior de un Tribunal. Pese a lo anterior, es posible destacar que encontramos en la publicación del autor referido, una primera referencia a efectos de abordar la problemática tratada en la presente.

Así las cosas, habiendo sido expuesta una aproximación al desarrollo doctrinario que ha tenido la elusión, cabe hacer presente que no existe a nivel nacional una publicación que se refiera exclusivamente al Empresario Individual, también denominado “empresa unipersonal”, que se refiera expresamente a su naturaleza y recoja escenarios u actos que se pueden realizar a través de este bajo el prisma de las normas antielusivas vigentes. En efecto, distintas publicaciones

referidas a materias de planificación y sociedades hacen hincapié en distintas formas que tienen los contribuyentes para organizarse sin centrar su estudio o dedicarle un análisis pormenorizado a la figura del Empresario Individual. De igual forma, al momento de tratar la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante e indistintamente LIR), mayormente el interés de los autores se centra en los regímenes de tributación, registros, y personas jurídicas, sin abordar mayormente esta figura.

Cabe, sin embargo, hacer presente 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.”). Es posible, entonces, señalar que a 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 efecto, hasta antes de la incorporación de la E.I.R.L. en nuestra legislación, existía una clara necesidad de asociarse a efectos de poder limitar la responsabilidad frente a ciertos actos o negocios. En este sentido, 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. Este es el caso de los socios ficticios o testafarro que a pesar de que su cuota de responsabilidad es mínima, igual debían asumir un posible fracaso del negocio.

Respecto de lo anteriormente expuesto, podemos encontrar distintos autores; don Juan Ignacio Lagos 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). En efecto, respecto de esta concepción, existen ciertas razones que deben ser comprendidas a partir del desarrollo histórico que se ha generado 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), pudiendo, 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” que será igualmente referido en el desarrollo de la presente Tesis.

En virtud de lo expuesto, se ha mostrado 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 el Catálogo de Esquemas Tributarios 2019 del Servicio de Impuestos Internos aborda 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 investigación.

De esta forma, habiendo sido referido el estado del arte atinente a la presente investigación, 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 institución del Empresario Individual en nuestra realidad impositiva.

3.- MARCO NORMATIVO Y TEÓRICO.

Mediante el presente capítulo se incorporarán al lector conceptos básicos que deben ser tenidos a la vista a efectos de comprender la problemática planteada.

Así las cosas, el marco normativo expuesto en las siguientes páginas pretende recoger todo aquello que resulte atinente en las materias que serán tratadas y, sobre todo, en el análisis de la figura del Empresario Individual bajo la NGA, teniéndose presente que el alcance normativo de todo concepto expuesto será igualmente revisado durante el desarrollo de la Tesis, recogiendo no solo consideraciones normativas, sino también criterios jurisprudenciales y doctrinarios.

3.1.- Marco normativo del Empresario Individual.

A efectos de entender el planteamiento expuesto en la presente investigación, es preciso definir el marco teórico que comprende la ficción legal referida en el Empresario Individual. Esto, por cuanto es necesario delimitar esta alternativa frente a las restantes posibilidades de organización que puede seguir una persona para la consecución de su actividad mercantil o industrial.

3.1.1.- Análisis general de los conceptos de sociedad y empresa.

Es preciso, a efectos de comprender de manera clara la figura tratada en la presente investigación, revisar, en primer lugar, ciertos conceptos generales que inciden de manera directa en la comprensión de esta.

El artículo 2053 del Código Civil establece la definición de sociedad, la cual menciona que: *“La sociedad o compañía es un contrato en que dos o más personas estipulan poner algo en común con la mira de repartir entre sí los beneficios que de ello provengan. La sociedad forma una persona jurídica, distinta de los socios individualmente considerados”*.

Si bien el Código Civil otorga el concepto base del derecho privado, cabe igualmente revisar que la Real Academia Española (RAE) define “sociedad”, como *“Agrupación comercial de carácter legal que cuenta con un capital inicial formado con las aportaciones de sus miembros”*.

En la revisión de la normativa de las sociedades nos encontramos con tres cuerpos jurídicos relevantes en la materia, estos son el Código Civil, Código de Comercio y leyes especiales, y el Código de Minería. Es pertinente, en este sentido, hacer presente que el estudio de las organizaciones societarias es en sí un asunto complejo dado que no existe una normativa legal única que regule a todas estas, teniendo que remitir su estudio en distintas materias a distintas leyes y cuerpos legales.

En el caso del Código Civil, conforme a lo indicado, la sociedad se encuentra referida principalmente entre los artículos 2053 al 2115. En este cuerpo legal se mencionan reglas generales, para luego regular las diferentes especies de sociedad, principales cláusulas del contrato de sociedad, la administración de la sociedad colectiva, obligación de los socios entre sí, obligaciones de los socios respecto de terceros, y, por último, la disolución de la sociedad.

Por otra parte, en el Código de Comercio, la sociedad se encuentra principalmente regulada entre los artículos 348 al 506. En este cuerpo legal se mencionan disposiciones relativas a la sociedad colectiva, al igual que de las sociedades por acciones, agencias de sociedades extranjeras u otras personas jurídicas con fines de lucro, sociedad en comandita y comandita por acciones, y por último la asociación o cuentas en participación.

Por último, en el caso del Código de Minería, anteriormente mencionado, indica que existen dos tipos: Sociedades legales mineras y Sociedades contractuales mineras.

Conforme a lo expuesto, es posible hacer presente que *“en nuestro sistema jurídico no son conceptualmente equivalentes o iguales las nociones de sociedad y empresa; por de pronto en lo formal la sociedad da lugar a la formación de una persona jurídica, a diferencia de la noción de empresa, que es esencialmente un agente económico, sin personalidad jurídica per se o autónoma de su titular o propietario, de este modo la empresa es un objeto de derecho, cuyo sujeto o titular es la sociedad o el empresario persona natural”* (Torres, 2007, p. 9).

Es preciso, entonces, revisar el concepto de empresa, a efectos de reconocer sus diferencias con el concepto de sociedad y delimitar su alcance, a fin de comprender también el sentido y alcance que tendrá considerar a un patrimonio específico como “Empresario Individual”.

Así las cosas, podemos señalar que un concepto de empresa se encuentra contenido en el artículo 3 del Código del Trabajo, el cual en su inciso tercero

menciona lo siguiente: *“Para los efectos de la legislación laboral y de seguridad social, se entiende por empresa toda organización de medios personales, materiales e inmateriales, ordenados bajo la dirección de un empleador, para el logro de fines económicos, sociales, culturales o benéficos, dotada de una individualidad legal determinada”.*

El concepto de “empresa” se encuentra también referido en distintas normas de nuestra legislación. Entre ellas, por ejemplo, el Código de Comercio realiza diversas definiciones y consideraciones respecto a qué constituye actos de comercio y obligaciones de los empresarios en distintos tipos de organizaciones para realizar estos. El Código Tributario, por su parte, se refiere a este término en distintas disposiciones en materias de obligaciones tributarias, sin embargo, no contiene una definición de “empresa” o “Empresario Individual”; en efecto, el artículo 8, que define algunos términos relevantes en materia impositiva, contiene una consideración referida a “Grupo Empresarial”, sobre lo cual, se remite a la Ley N° 18.045 de Mercado de Valores, donde se define este concepto en su artículo 96.

Por otra parte, podemos hacer presente que el Diccionario de la Real Academia Española (RAE), por su parte, define “empresa” como *“unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos”.*

Finalmente, cabe hacer presente que nuestra Ley sobre Impuesto a la Renta incorporó a partir de la Reforma contenida en la Ley N° 21.210, la definición de Empresa en la letra H del artículo 14 de esta, indicando que se entiende por

empresa “*la empresa individual, la empresa individual de responsabilidad limitada, los contribuyentes del artículo 38, las comunidades, las sociedades de personas, sociedades por acciones y sociedades anónimas, según corresponda*”.

En vista de lo expuesto, respecto de la distinción entre sociedad y empresa, podemos considerar que “*esta última es una entidad o conjunto de activos económicos de distinta naturaleza direccionada a la producción de bienes y servicios, pero que no goza de personalidad jurídica per se, sino que tiene personalidad a través de su titular o propietario, persona natural o persona jurídica. La empresa es una organización de medios materiales e inmateriales que se aplica para obtener un fin de utilidad o rentabilidad económica. La relación entre ambas nociones la encontramos en que la sociedad tiene personalidad jurídica propia y la unidad empresa es un activo (conjunto de bienes heterogéneos) de la sociedad. Por ello la empresa puede tener como titular y explotador una sociedad o bien una persona natural ‘el empresario’*” (Torres, 2007, p. 9). Continúa, el mismo autor afirmando que “*la noción de sociedad tiene directa relación con el concepto de empresa, relación de sujeto a objeto, siendo sujeto jurídico la primera y objeto jurídico la segunda*” (Torres, 2007, p. 10).

Ahora bien, Endress, por su parte, nos recuerda que el propietario de una empresa, el cual reside en Chile, podrá estar clasificado en los siguientes dos casos:

- a) *“Socio, empresario unipersonal, comunero o gestor, que retira utilidades de su sociedad de personas, empresa unipersonal, comunidad o de la sociedad en comandita por acciones.*
- b) *Accionista que percibe dividendos de su sociedad anónima o en comandita por acciones”* (Endress, 2005, p. 10).

Es bajo las concepciones anteriores donde podemos enmarcar conceptualmente, en una primera aproximación, la figura del Empresario Individual, ya que, como indica Torres, la empresa, atendida su naturaleza, puede tener como titular un empresario calificado como único titular, es decir, como lo menciona Endress, un empresario unipersonal.

Debe tenerse en consideración la aproximación normativa anteriormente expuesta, puesto que nuestra legislación contempla distintas figuras que se han apartado de los tratados legales que definían originalmente a una sociedad y a una empresa en cuanto a sus requisitos de constitución. En efecto, podemos destacar que el autor previamente referido, señala que en una sociedad deben *“concurrir dos personas, tanto en su constitución como durante su vigencia, si faltan estas dos o más personas, hay una inexistencia jurídica, no hay una sociedad propiamente tal”* (Torres, 2007, p. 36), sin embargo, esta noción ha quedado desactualizada a partir de la introducción de la Sociedad por Acciones en nuestra legislación, en la cual, no existe la necesidad de conseguir un socio para iniciarla, ya que puede estar formada por uno o más accionistas.

En el mismo sentido anteriormente expuesto, la introducción de la figura de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada mediante la Ley N° 19.857,

plantea, igualmente, un escenario confuso frente a la figura que se analiza en la presente Tesis, ya que algunos autores se refieren a quienes desarrollan sus actividades bajo E.I.R.L. como “empresarios individuales”, siendo una figura dotada de personalidad jurídica propia que se aparta a la noción de Empresario Individual que se revisa en esta investigación. En efecto, esta ley define a la E.I.R.L. en su artículo segundo como *“una persona jurídica con patrimonio propio distinto al del titular, es siempre comercial y está sometida al Código de Comercio cualquiera que sea su objeto; podrá realizar toda clase de operaciones civiles y comerciales, excepto las reservadas por la ley a las sociedades anónimas”*.

Podemos tener entonces, 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 comercio. En este punto, si bien la estructura de organización societaria de los contribuyentes ha experimentado cambios a través del tiempo, ha mantenido, igualmente, la figura del Empresario Individual, cuya conformación y efectos deben ser analizados necesariamente bajo los nuevos estándares de fiscalización y mediante los supuestos presentes en la NGA.

De esta forma, cabe enfatizar, entonces, 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 o negocios jurídicos, no contando con una personalidad jurídica distinta de la persona natural que se forma bajo esta figura.

3.1.2.- Análisis conceptual de persona natural y jurídica.

Con el fin de revisar la relación del Empresario Individual frente al concepto de persona natural o jurídica, es preciso revisar el concepto de persona en su sentido amplio y referido en la normativa tributaria. Cabe, sin embargo, precisar que, 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 del Empresario Individual y de la NGA, si bien se generan a partir de principios como el de Orden Público Económico, su aplicación se encuentra enfocada en los actos realizados por particulares.

En primer lugar, nuestro Código Civil en su artículo 55, establece que: *“Son personas todos los individuos de la especie humana, cualquiera que sea su edad, sexo, estirpe o condición”*; y, por otra parte, respecto a las personas jurídicas señala en su artículo 545 que *“Se llama persona jurídica una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente (...)”*.

Por su parte, el Diccionario de la Real Academia Española, se refiere al concepto natural de “persona” definiendo esta como *“sujeto de derecho”*. En efecto, la noción clásica de persona se refiere a que estas pueden ejercer derechos y, al mismo tiempo, contraer obligaciones.

Vergara (2010), ilustra lo anteriormente expuesto, refiriéndose a las definiciones contenidas en el Código Civil, destacando que los atributos de las

personas son: nombre, domicilio, estado civil, capacidad de goce y patrimonio. Sostiene que *“las personas jurídicas también gozan de los atributos mencionados, salvo el estado civil”* (Vergara, 2010, p. 24). Cabe señalar que a los atributos mencionados se debe añadir el de la nacionalidad, el cual, tiene especial relevancia en materia tributaria frente al principio de la territorialidad de los impuestos, ya que dependiendo del factor de conexión con el Estado, podría encontrarse determinado que en virtud del lugar de nacimiento de la persona esta deberá tributar no solo de aquello que genere u obtenga en un determinado lugar, sino que también deberá cumplir sus obligaciones tributarias con el Estado del cual es nacional, como ocurre, por ejemplo, en el caso de las personas nacidas en Estados Unidos.

Torres destaca por su parte 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. Además, a nivel de Constitución Política, como ya se ha señalado, se consagra la garantía de libertad de empresa y emprendimiento, en el artículo 19 N° 21 de la Constitución Política en el sentido de que éste siempre comprende una o más actividades económicas, que se desarrollan con fines de lucro o ganancia y ese giro u objeto social de lucro se encuentra garantizado con el principio de la libre empresa”* (Torres, 2007, p. 8).

Ahora bien, cabe señalar entonces que en nuestro Código Tributario se establece, igualmente, 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.

Así las cosas, habiendo sido expuestos ambos conceptos y sus características de forma general, se hace necesario referirnos a qué clasificación tiene el Empresario Individual frente a la noción de persona. En efecto, 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, es que podemos afirmar de manera categórica que el Empresario Individual corresponde a una mera ficción de la persona natural, por cuanto solo corresponde a la administración ficticia de uno de los elementos de esta, que es una parte de su patrimonio.

3.1.3.- Empresario Individual y sus características.

Teniendo en consideración lo previamente expuesto, es preciso indicar 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 no han sido tratados suficientemente. Por otro lado, el hecho de que el concepto referido se encuentre establecido como una opción válida, estando solamente referidos sus efectos en distintas disposiciones legales y administrativas, 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 para efectos de la realización de determinados actos.

Para esta investigación, se tendrá presente la definición que ha otorgado al efecto el Servicio de Impuestos Internos (“SII”), el cual 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”*². Cabe, sin embargo, enfatizar que esta definición, conforme se aprecia en la cita previa realizada, no corresponde a un acto administrativo formal emitido por el Servicio de Impuestos Internos, sino que es una disposición contenida en un sitio web de esta entidad que no cumple con estar firmado por el Director del Servicio de Impuestos Internos, ni otras formalidades esenciales de todo acto administrativo, sobre todo, en uso de sus potestades de

² Sitio web del SII. Disponible en: http://www.sii.cl/contribuyentes/contribuyentes_individuales/empresario_individual.pdf. Fecha de revisión: 07.12.2020.

interpretación normativa. Se echa de menos, entonces, una disposición normativa o, al menos, una manifestación administrativa formal que defina el concepto de Empresario Individual.

Por otro lado, el hecho de que el Empresario Individual no cuente con personalidad jurídica acarrea como consecuencia que no tiene la calificación de sujeto de derecho, puesto que la ley no le reconoce tal calidad. En efecto, no sería esta ficción legal capaz de contraer derechos, así como tampoco obligaciones totalmente separada e independiente del propietario. En el mismo sentido anteriormente expuesto, cabe señalar que 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 responsabilidad del empresario individual es ilimitada, puede llegar a responder con sus bienes personales de las obligaciones o deudas contraídas por la empresa”*³, es decir, indica que es la persona natural quien puede llegar a responder por los actos generados a partir de esta ficción.

Lo dispuesto anteriormente permite comprobar que el Empresario Individual como una figura tributaria, 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. Es de suma importancia destacarlo puesto que la persona natural, conforme a lo señalado, responde frente a las obligaciones o las deudas contraídas por la empresa con la totalidad de sus

³ Sitio web del SII. Disponible en: http://www.sii.cl/contribuyentes/contribuyentes_individuales/empresario_individual.pdf. Fecha de revisión: 07.12.2020.

bienes, es decir, también con sus bienes personales. Dicho de otra forma, no tiene limitación de responsabilidad, por lo tanto, los acreedores pueden actuar en contra de la persona natural, debiendo responder por todo lo que se genere a partir de operaciones realizadas mediante esta figura.

Visto lo anterior, y conforme a lo referido previamente respecto de la entrada en vigencia de la Ley N° 19.857 que introdujo la figura de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, cabe señalar que don Joel González, al referirse al Empresario Individual y su riesgo, indica 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, haciendo énfasis a 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.

Se hace presente 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 -Impuesto Empresarial o Corporativo- pero que no se afectarán con el Impuesto Global Complementario - 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).

Es importante destacar que solo las personas naturales pueden conformarse como un Empresario Individual, confundiéndose ambos dentro del mismo RUT, ya que este permitirá identificar tanto a sus actos como persona natural como a aquellos que ejecute como Empresario Individual.

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 contabilidad⁴. Es decir, mediante la contabilidad fidedigna se logra diferenciar las actuaciones que un sujeto realice

⁴ Artículo 17 del Código Tributario: *“Toda persona que deba acreditar la renta efectiva, lo hará mediante contabilidad fidedigna, salvo norma en contrario”.*

como persona natural y los que ejecute como Empresario Individual. El autor, 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° 21.210⁵, 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

⁵ Modificación que rige desde el 01.06.2020.

confusiones en los movimientos que puede realizar el Empresario Individual al momento de realizar acciones con el fin de disminuir o evitar totalmente su carga tributaria.

Reiterando lo expuesto, es necesario hacer presente, a través del marco normativo indicado, que el Empresario Individual corresponde directamente a una persona natural que para la realización de actividades industriales o mercantiles forma esta ficción jurídica, para lo cual, no necesita constituir una persona jurídica. Al no hacer esta figura distinciones entre el propietario y su negocio jurídico, es el balance lo que permite identificar y distinguir para efectos tributarios el patrimonio personal del empresarial.

3.1.4.- El Empresario Individual como contribuyente.

Conforme se ha señalado, 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, entonces, actuar como tal, debe informar su inicio de actividades conforme a lo dispuesto en las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos.

Debemos, entonces, preguntarnos bajo qué supuesto normativo el Empresario Individual deberá ser considerado como objeto de fiscalización y sujeto de obligaciones en materia tributaria. Nos referimos, a definir si el Empresario Individual es tratado como contribuyente en nuestra legislación y, por tanto, como sujeto pasivo de las obligaciones legales e impositivas correspondientes. Esto

tendrá relevancia por cuanto 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), siendo, por tanto, el contribuyente una parte fundamental de esta.

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 tautológica⁶ 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.*

⁶ 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.

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, incorpora dentro de los sujetos pasivos a 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, 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.

Cabe, igualmente, hacer presente que el D.F.L. N° 3 de 1969, que creó el Rol Único Tributario (RUT), indicaba: *“Créase un Rol Único 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 numérico⁷.

Finalmente, ha quedado referido en el marco normativo expuesto del Empresario Individual, la naturaleza de este y su establecimiento como opción legal.

⁷ 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 en la Norma General Antielusiva.

Ahora, es necesario referirse entonces al segundo pilar, es decir, la Norma General Antielusiva, a efectos de comprender el alcance que ha identificado la doctrina sobre la ley vigente y los conceptos contenidos en esta.

Entonces, es importante preguntarnos si dentro de las opciones que la ley concede a los privados para organizar sus actos, como sería la constitución del Empresario Individual, es posible asemejarla una finalidad elusiva que no ha sido considerada por la NGA. En este sentido, debemos comprender que cada acto realizado por los privados puede ser mirado de diferentes formas, por un lado, los efectos civiles que cada acto o contrato tendrá para los privados que celebren dichos actos, y por otro, referido a la determinación impositiva que recae sobre esos actos u organizaciones, pues es en esta sobre la cual nos centraremos al tener relación con la potestad sancionatoria de la Administración Tributaria.

3.2.1.- Análisis del concepto de buena fe.

El concepto de buena fe en la legislación tributaria chilena se encuentra en el artículo 26 del Código Tributario, norma que señala: *“No procederá el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentada por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular”*.

Por otro lado, el artículo 4 bis del Código Tributario, en su inciso segundo menciona que: *“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 jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes”*. Continúa, posteriormente, estableciendo una excepción a lo anterior, indicando en su tercer inciso que: *“No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imposables establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes”*.

Finalmente, 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”*. Sigue esta norma, un planteamiento armónico con aquel contenido en nuestra NGA.

Por su parte, el concepto de buena fe en el Código Civil, específicamente referido en el artículo 706 de este, establece que: *“La buena fe es la conciencia de haberse adquirido el dominio de la cosa por medios legítimos, exentos de fraude y de todo otro vicio”*, y, posteriormente, el artículo 707 define 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”*.

Así, para concluir, el concepto de buena fe tendrá importancia al momento de analizar los actos que haya realizado el Empresario Individual para obtener un mejor resultado tributario, o simplemente evitar el hecho gravado en su totalidad.

3.2.2.- Análisis de la planificación tributaria y economía de opción.

En la legislación tributaria se incluye el concepto de economía de opción en el inciso segundo del artículo 4 ter del Código Tributario, en el cual señala que *“es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria”*.

Si bien 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, conforme a lo cual esta norma indica: *“Tampoco se aplicará lo dispuesto en este artículo, cuando se trate del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que resulte de otros procesos de reorganización de grupos empresariales, que obedezcan a una legítima razón de negocios (...)”*.

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. Siguiendo lo expuesto, el concepto analizado, tiene, entonces, una estrecha relación con la noción de economía de opción, esto, 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).

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 y que, si no se ha utilizado con abuso o simulación en sus reorganizaciones no resultaría la aplicabilidad de la legislación antielusiva, debemos igualmente evaluar si esta es una opción dirigida a un fin específico que no sea el mero acto de rebajar la carga tributaria, es decir, que su vigencia como opción legal no implique solamente el poder generar una suerte de erosión a la base imponible.

3.2.3.- Análisis de los conceptos de elusión y evasión.

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

Cabe mencionar que la Real Academia Española RAE la define como *“acción y efecto de eludir”*, además, menciona que Eludir se refiere a *“evitar con astucia una dificultad o una obligación”*. Es así como esta definición fue al parecer tenida a la vista por la Excma. Corte Suprema en el fallo de la causa Inmobiliaria

Bahía, en el cual, se definió la elusión al indicar que esta consistía en “*en evitar algo con astucia*”⁸, definición que fue desechada en la reforma posterior que dio lugar a la NGA.

Con todo, para efectos de esta tesis, se comprenderá la elusión como un acto ilícito, donde el contribuyente maneja a su favor los vacíos, errores, contradicciones o simples lagunas que existen en nuestra legislación, los que se muestran mediante el abuso de las formas jurídicas o la simulación.

Ahora bien, 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). En vista de lo anterior, comprenderemos la evasión como una figura ilícita considerada en la tipificación de figuras de delitos tributarios.

Ya con la revisión de los conceptos de elusión y evasión, entendemos que la diferencia radica en las condiciones de ilicitud en ambas figuras, donde una de ellas es constitutiva de sanciones por la vía de la NGA vigente y la otra constitutiva de delitos tributarios (evasión).

⁸ Considerando 18°. Sentencia Definitiva Corte Suprema de 28.01.2003, Rol N° 4038-01, "Inmobiliaria Bahía con SII".

3.2.4.- Análisis de los conceptos de abuso y simulación.

Conceptualmente el abuso en la NGA se encuentra en el artículo 4 ter del Código Tributario el cual indica 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 otro lado, la simulación se encuentra definida en el artículo 4° quáter del Código Tributario, que señala 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”.*

Dado lo anterior, se destaca 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 pues, 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.

Por último, el concepto de 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 relevancia del Empresario Individual bajo la norma antielusiva.

Habiendo sido expuesto las distintas consideraciones doctrinarias sobre las cuales se desarrollará la investigación de la presente Tesis, el hecho de diferenciar la planificación tributaria versus la elusión tiene un margen de acción bien acotado y una línea no tan fácil de leer en todos los 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 lo tiene el sujeto activo de la relación tributaria, más aún, cuando el legislador dejó una definición tan amplia en la ley que, inclusive con las modificaciones posteriores, se hace casi impracticable poder aplicar la normativa actual de nuestro Código Tributario.

Lo anterior, se hace aún más difícil si se piensa en su aplicación para el 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 será analizada igualmente en cuanto a su naturaleza y su finalidad impositiva.

4.- DESARROLLO Y RESULTADOS.

4.1.- La Evolución del Empresario Individual en Chile.

Para el desarrollo de lo expuesto en la presente investigación es importante conocer la evolución que ha tenido el Empresario Individual en nuestro país desde sus inicios hasta la actualidad, ya que esta entidad tributaria ha sufrido distintas modificaciones que dieron lugar a la limitación de su responsabilidad como consecuencia de la creación de una nueva figura con características particulares, esto es, el Empresario Individual de Responsabilidad Limitada (E.I.R.L.)⁹.

A pesar de la creación del E.I.R.L. y como se verá también con la Spa¹⁰, la figura inicial del Empresario Individual (sin limitación de su responsabilidad) se ha mantenido. En el siguiente análisis que se realizará mediante el método histórico, se pretenderá dilucidar si se justifica mantener aún esta figura tributaria en nuestro ordenamiento jurídico actual.

Con el fin de resumir de mejor forma la investigación realizada, la siguiente Figura N° 1 muestra una línea de tiempo, en la cual se refleja la evolución que ha tenido el Empresario Individual en la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) a través de los años. Para comenzar, y antes de la existencia de esta ley como la conocemos hoy, la cual se encuentra contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824, en nuestro país existieron una serie de leyes y decretos que se promulgaron para definir la tributación nacional, que se detallan a continuación:

⁹ Ley N° 19.857, promulgada el 24 de enero de 2003 y publicada el 11 de febrero de 2003.

¹⁰ Ley N° 20.190, promulgada el 17 de mayo de 2007 y publicada el 05 de junio de 2007.

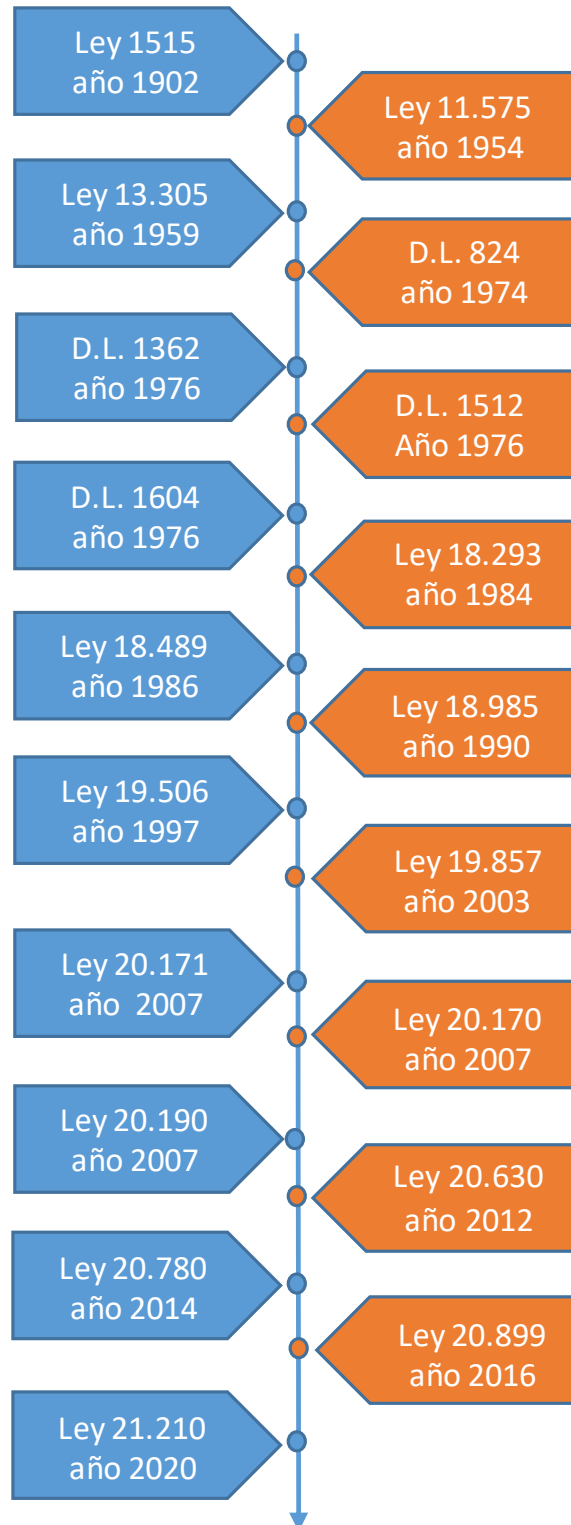


Figura 1: Línea de Tiempo del Empresario Individual en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

4.1.1.- Introducción del Empresario Individual en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Una de las primeras leyes en regular una materia tributaria fue la Ley N° 1.515 del año 1902, la que introdujo la Ley sobre Alcoholes. Más adelante, en el año 1916 y mediante la Ley N° 3.091¹¹, se estableció una contribución sobre la propiedad territorial, edificada o no, los bienes muebles y los valores mobiliarios.

Por su parte, la Ley N° 3.996¹² del año 1924, instauró un impuesto sobre las rentas, conforme a las seis categorías en que las dividía esta ley. Sin embargo, en ninguna de estas tres legislaciones se encuentra identificado el concepto en estudio. A pesar de esto, la Ley N° 1.515 sobre Alcoholes menciona el concepto de “empresario”:

Artículo	Comentario
El artículo 71 indicaba que los dueños o <u>empresarios</u> de establecimientos en que vendan al público bebidas capaces de embriagar para el consumo, en el mismo local, estarán sujetos a la vigilancia e inspección de la policía y a los empleados de la Administración del Impuesto sobre Alcoholes, si ellos estorbasen o impidiesen la entrada a dichos agentes o empleados, incurrirán en una multa de \$20.	En relación con estos tres artículos mencionados, aunque no hacen reseña expresa al Empresario Individual, sí utiliza el concepto de “empresario”, los que podrían entenderse que hace referencia a esta figura. Llama la atención que, inclusive el artículo 140 lo mencionan como “empresario particular”, concepto que se podría considerar como un sinónimo más aproximado.
El artículo 140 establecía que los <u>empresarios particulares</u> y los funcionarios o empleados del Estado que toleraren que en los servicios de transportes señalados en su primer párrafo se desempeñen por personas ebrias, serán castigados con una multa de \$100 a \$1.000.	
El artículo 143 señalaba que los dueños, <u>empresarios</u> o administradores de establecimiento de expendio de bebidas destiladas o fermentadas, que, en sus dependencias permitiesen ebrios o que suministren, aunque sea de forma gratuita, a personas ebrias, insanas o menores de 21 años o que permitiesen beber hasta embriagarse serán castigados con prisión de 5 a 15 días conmutable con multa de \$20 a \$60. Asimismo, ocurrirá, cuando tolerasen escándalos, se formen tumultos o se provoquen desórdenes en sus establecimientos.	

Tabla I: Modificaciones Ley N° 1.515 de 1902.

¹¹ Refundida más adelante con el Decreto N° 1.269 del año 1925.

¹² Ley que también fue refundida en el Decreto N° 122. Ver Decreto N° 1.269 del 10 de junio de 1925.

Continuando con la historia de la renta, el Decreto Ley N° 330¹³ de 1925, introdujo un impuesto complementario sobre la renta, cuya denominación recogiendo tales características, corresponde al Impuesto Global Complementario. En ese mismo año, 1925, se promulgó el Decreto Ley N° 775¹⁴ incluyendo con esto el Impuesto Adicional. No es posible, sin embargo, encontrar en estas normativas el concepto “Empresario Individual” o algún indicio de este.

Posteriormente, la Ley N° 8.419¹⁵ de 1946, fijó el texto refundido de la Ley sobre Impuesto a la Renta y conservó las seis categorías de este, junto al Impuesto Global Complementario y el Impuesto Adicional. Al poco tiempo, se promulgó la Ley N° 11.575 en 1954, la cual trajo consigo modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el D.S. N° 2.106 del mismo año.

Cabe destacar que, en la primera legislación referida, no se contiene mención alguna de la figura en estudio. Sin embargo, dentro de la Ley N° 11.575 de 1954, específicamente en la letra b) del artículo 48, se señalaba que, *“las rentas provenientes de las categorías tercera o cuarta, mientras no se distribuyan o sean retiradas por el empresario o socio, no se computarán para los efectos de este impuesto”*. Se afirma, de este modo, que no fue hasta la promulgación de la Ley N° 13.305 de 1959, en la cual se presentó, junto a lo referido al reajuste del capital propio, la primera aparición del concepto de Empresario Individual. En este orden

¹³ El que modificó el D.L. N° 122, y este a su vez refundía las leyes N° 3.996/1924, 3.091/1916 y 3.930/1923; y el D.L. N° 4/1924 y 207/1925.

¹⁴ Posteriormente refundido en los siguientes textos y en el siguiente orden: Decretos N° 225/1927 y 172/1932, Ley N° 5.169/1933, Decreto N° 4.067/1940, Ley N° 8.419/1946 y Decreto N° 2.106/1954.

¹⁵ Decreto N° 2.106 de 1954 fija el texto definitivo de la Ley N° 8.419, sobre Impuesto a la Renta.

de cosas, la Ley N° 13.305¹⁶ de 1959, fue la primera legislación que instauró un sistema de reajuste del capital propio, a causa de procesos inflacionarios de aquella época. Legislación estructurada en IX títulos, dentro de ellos el III denominado “Modificaciones tributarias” agregó un nuevo inciso al artículo 93.

Continuando con lo expuesto, es preciso señalar que en el Decreto N° 2.106, en el párrafo 8 denominado “De las personas que dejen de ser contribuyentes”, contenía el artículo 93, el que, en su inciso primero establecía que *“Toda persona natural o jurídica que, por terminación de su giro comercial o industrial, o de sus actividades, deje de estar afecta a impuestos, deberá dar aviso por escrito a la Dirección, acompañando su balance final o los antecedentes que ésta estima necesarios, y deberá pagar el impuesto correspondiente hasta el momento del expresado balance, dentro de los sesenta días siguientes al término del giro o de sus actividades”*.

Ahora bien, a través de la modificación enunciada de esta ley, se agregó el siguiente inciso segundo: *“Lo dispuesto en el inciso anterior no regirá para aquellas empresas que, sin poner término a su giro o actividad, se transformen¹⁷ simplemente de empresas individuales en sociedades de cualquier naturaleza o, tratándose de persona jurídica, se limiten a modificar su contrato social sin disminuir su capital. Para ello será necesario que la nueva firma se haga responsable, en la*

¹⁶ Promulgada el 04 de abril de 1959 y publicada el 06 de abril de 1959. Lleva como título “Reajusta las remuneraciones de todos los empleados que prestan servicios en Chile, suplementa el presupuesto de la nación, establece nueva unidad monetaria, concede facultades extraordinarias al Presidente de la República y modifica las leyes que señala”.

¹⁷ Actualmente, un Empresario se convierte en persona jurídica. En cambio, la Transformación definida en el N° 13 del artículo 8 del Código Tributario, es el cambio de especie o tipo social efectuado por reforma del contrato social o de los estatutos, subsistiendo la personalidad jurídica.

respectiva escritura de sociedad, de todos los impuestos que se adeudaren por el vendedor o cedente”.

Analizando lo anterior, se puede apreciar que este artículo 93 en su forma original establecía lineamientos sobre el término de giro, y con este nuevo inciso segundo descartó la obligación de dar aviso del término de giro con la “transformación” de empresas individuales en sociedades de cualquier naturaleza, siempre y cuando la nueva firma se hiciera responsable de los impuestos que pudieran adeudar. Es aquí la primera aparición de lo que fue el Empresario Individual, mencionando este en lo referido al término de giro. En el sentido expuesto, es ineludible que, para que exista un término de giro primero debe haber existido un inicio de actividades.

Habiendo sido revisadas las disposiciones contenidas en el Código Tributario, establecido en el D.L N° 830¹⁸, aunque está publicado varios años después que la Ley N° 13.305¹⁹, en el artículo 68²⁰ relacionado al inicio de actividades, no se encuentra el concepto de “Empresario Individual”, es preciso añadir que en su artículo 69²¹ relacionado al término de giro, sí se encuentra

¹⁸ Publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974.

¹⁹ Publicado en el Diario Oficial el 06 de abril de 1959.

²⁰ El artículo 68 indicaba que: “Las personas que inicien negocios o labores susceptibles de producir rentas gravadas en la primera y segunda categorías a que se refieren los números 3°, 4° y 5° de los artículos 20 y 42 N° 2° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, deberán presentar al Servicio, dentro de los dos meses siguientes a aquél en que comiencen sus actividades, una declaración jurada sobre dicha iniciación (...)”.

²¹ El inciso segundo del artículo 69 señala que: “Lo dispuesto en el inciso anterior no regirá para aquellas empresas individuales o sociales que, sin poner término a su giro o actividad, se transformen en sociedades de cualquiera naturaleza o modifiquen su contrato social sin disminuir su capital. Para estos efectos será necesario que la nueva empresa se haga responsable, en la respectiva escritura de sociedad, de todos los impuestos que se adeudaren por la primitiva o primitivas empresas”.

enunciado este concepto, al igual como sucede en la LIR. En virtud de lo anterior, es posible concluir que la Ley N° 13.305 estableció el origen del concepto que conocemos actualmente como Empresario Individual, debiendo advertir que si bien esta ley tuvo una serie de modificaciones posteriores²², estas no incorporaron cambios a esta entidad en estudio.

De forma posterior a la ley comentada, se publicó la Ley N° 15.564²³ de 1964, normativa que tuvo incidencia en el Párrafo 3° denominado “De las exenciones”, que contiene el artículo 34²⁴. En este artículo se señalaba que estaban exentas de Primera Categoría las empresas individuales que cumplieran con el requisito de no superar un cuarto del sueldo vital anual²⁵, con ello, esta figura gozaba de una franquicia que finalmente no prosperó hasta nuestra actualidad.

Una vez estudiado el escenario previo de la LIR y con ello la primera aparición del Empresario Individual, se revisará a continuación cómo evolucionó su reconocimiento en lo que conocemos actualmente como la Ley sobre Impuesto a la Renta, considerando las múltiples modificaciones que ha tenido esta norma a lo largo de estos años.

²² Incluye D.L. N° 1.123 de 1975, el D.L. N° 2.563 de 1979 y, por último, el D.F.L. N° 1 de 1979.

²³ Modificó la Ley N° 5.427, sobre impuestos a las herencias, asignaciones y donaciones, así como también, sustituyó la Ley N° 8.419, sobre Impuesto a la Renta.

²⁴ Este artículo indicaba que “Estarán exentas del impuesto de la presente categoría las rentas percibidas por las personas que en seguida se enumeran: (...) 5.- Las empresas individuales que obtengan rentas líquidas de esta categoría conforme a los números 1, 3, 4 y 5 del artículo 20, que no excedan en conjunto de un cuarto de sueldo vital anual”.

²⁵ De acuerdo con la Ley N° 14.688 de 1961, a partir del 1° de Julio de 1961, el sueldo vital será el fijado en el artículo 6° de la Ley N° 14.501, aumentado en un 16,6%.

4.1.2.- Evolución del Empresario Individual en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

El 27 de diciembre de 1974 se promulgó el Decreto Ley N° 824²⁶, el cual contiene en su artículo 1° la aprobación de la Ley sobre Impuesto a la Renta, con lo cual, se procedieron a derogar las disposiciones contenidas en la anterior LIR²⁷. A continuación, en su versión original de 1974, se menciona al Empresario Individual en los siguientes artículos:

Artículo	Comentario
<p>Párrafo 3° “De la base imponible”, su artículo 31: “(...) Especialmente procederá la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio: N° 6 (...) Con todo, procederá la deducción de los sueldos asignados al <u>empresario</u> o socios que efectiva y permanentemente trabajen en el negocio o empresa, siempre que sobre su monto se efectúen imposiciones en una institución de previsión social. En caso que las imposiciones previsionales se efectúen sobre una cantidad inferior al monto del sueldo asignado, se aceptará como gasto sólo hasta dicha cantidad (...)”.</p>	<p>En este sentido este artículo podría ser considerado un poco ambiguo, pues no se podría asegurar con certeza de que se refiere al Empresario Individual o al empresario como persona natural. Sin embargo, en las modificaciones posteriores se señala al empresario individual.</p>
<p>Traspaso desde el artículo 34 de la Ley 15.564, hacia el artículo 40 del D.L. 824, en que se indica que estarán exentas de Primera Categoría las <u>empresas individuales</u> que obtengan rentas que no excedan una unidad tributaria anual.</p>	<p>Se puede observar que cambió la unidad monetaria pasando de un cuarto de sueldo anual a una unidad tributaria.</p>
<p>Párrafo 5° “De la corrección monetaria de los activos y pasivos”, artículo 41, indica que los contribuyentes de Primera Categoría que declaren rentas efectivas deberán reajustar anualmente su capital propio según las siguientes normas: “1) (...) Formarán parte del capital propio los valores del <u>empresario</u> o socio de sociedades de personas que hayan estado incorporados al giro de la empresa. (...) Los retiros personales del <u>empresario</u> o socio y los dividendos provisorios o interinos repartidos por sociedades anónimas se considerarán disminuciones de capital propio”.</p>	<p>En este artículo, tampoco es posible afirmar con certeza que se refiere al Empresario Individual.</p>

Tabla II: Modificaciones D.L. N° 824 de 1974.

²⁶ Decreto Ley que rigió a contar del 1° de enero de 1975, afectando en consecuencia, a las rentas percibidas o devengadas desde esa misma fecha, como, asimismo, a las rentas correspondientes a ejercicios financieros finalizados desde dicha fecha.

²⁷ Contendida en el artículo 5 de la Ley N° 15.564 y del artículo 12 del Decreto Ley N° 297, de 1974 y sus modificaciones posteriores.

Las modificaciones posteriores al D.L. N° 824 son aproximadamente 136, según se detalla en la base de la página web de la Biblioteca Nacional de Chile (BCN). A continuación, se hará una breve reseña de todas estas modificaciones:

Durante el año 1975²⁸ no figuró modificación al Empresario Individual, lo que sí ocurrió en el año 1976, primero, mediante el D.L. N° 1.362 el que reemplazaba el inciso primero y segundo de la letra a) del artículo 84²⁹. Este artículo tiene instrucciones relacionadas al porcentaje utilizado como Pago Provisional Mensual Obligatorio (PPMO). Con esto, se confirma que desde 1976 los Empresarios Individuales deben calcular y pagar este porcentaje sobre sus ingresos brutos, percibidos o devengados. Asimismo, el D.L. N° 1.512 también de 1976, introduce una modificación a la LIR mediante su artículo 2°³⁰, dándole otra opción de calcular aquel porcentaje de PPMO. El resto del año 1976³¹ no implicaron modificaciones al Empresario Individual, a excepción de lo que fue el D.L. N° 1.604, el que introdujo, las modificaciones detalladas en la Tabla III siguiente:

²⁸ Incluye los siguientes Decretos Ley N°: 910; 1.017; 1.076; 1.088; 1.122; y 1.244.

²⁹ Este artículo mencionaba que “El porcentaje aludido en el inciso anterior se establecerá en base a la relación porcentual existente entre el monto de los ingresos brutos percibidos o devengados en el ejercicio comercial inmediatamente anterior y el monto total de los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional del empresario o socios que deban pagarse por dicho ejercicio, sin considerar el reajuste del artículo 72°”.

³⁰ Este artículo señalaba que “(...) Podrán optar por efectuar sus pagos provisionales mensuales obligatorios según el porcentaje que resulte de aplicar la norma contenida en el inciso segundo de la referida letra a), o en base al promedio ponderado de los porcentajes que debieron aplicarse a los ingresos brutos mensuales de los ejercicios comerciales finalizados al 30 de Junio o al 31 de Diciembre de 1975, pero debidamente incrementado o disminuido en la diferencia porcentual que se haya producido entre el monto total de sus pagos provisionales obligatorios, actualizados conforme al artículo 95° de la Ley de la Renta, y el monto total de los impuestos de Primera Categoría, Tasa Adicional del artículo 21° y Global Complementario o Adicional del empresario o socios, que debió pagarse por los ejercicios indicados, sin considerarse el reajuste del artículo 72° de la misma ley”.

³¹ Incluye los Decretos Ley N° 1.533 y 1.541.

Artículo	Comentario
Se reemplaza en el N° 6 del artículo 31, el inciso segundo y la primera parte del inciso tercero. Este artículo indica lo siguiente "(...) Con todo, en el caso del <u>empresario individual</u> , socios de sociedades de personas o socios gestores de sociedades en comandita por acciones, las únicas remuneraciones cuya deducción procederá serán los sueldos que se asignen a tales personas, siempre que éstas trabajen efectiva y permanentemente en el negocio o empresa y sólo por aquella parte sobre la cual se calculen y efectúen imposiciones previsionales en una institución de previsión social, no siendo aplicable a estas personas la regulación a que se refiere el inciso anterior".	Esta modificación vino a considerar de pleno derecho un sueldo asignado al Empresario Individual, y solo en el caso que trabajen de forma efectiva y permanente y por la cual se paguen las imposiciones previsionales. Aquí se considera, por lo tanto, un gasto aceptado el sueldo asignado al Empresario Individual. En este sentido el Empresario lo debe dejar registrado en su contabilidad.
Se reemplaza de la última frase del inciso tercero del N° 1 del artículo 41, por lo que sigue: "Los retiros personales del <u>empresario</u> o socio, los dividendos repartidos por sociedades anónimas y toda cantidad que se invierta en bienes o derechos que la ley excluya del capital propio, se considerarán en todo caso disminuciones de capital y se reajustarán en la forma indicada anteriormente".	En este cambio se puede ver que los Empresarios Individuales tenían derecho a realizar retiros de su empresa o también de las empresas en que participaren, los que se considerarían como disminuciones de capital y las que debían ser reajustadas.

Tabla III: Modificaciones D.L. N° 1.604 de 1976.

Desde los años 1977³² a 1983³³, se publicaron disposiciones que modificaron la LIR, pero ninguna en relación con el Empresario Individual. Más adelante, en el año 1984 y mediante la Ley N° 18.293, se introdujeron las modificaciones resumidas en la siguiente Tabla IV.

³² Se incluyen en el año 1977, los siguientes Decreto Ley N°: 1.681; 118; 1.754; 1.770; 1.859; y 1.874.

³³ Se incluyen en los años A) 1978, D.L. N°: 218; 2.324; 2.398; 2.400; 2.415. B) 1979, D.L. N°: 128 y 1.019. C) 1980, D.L. N°: 3.057; 123; 3.454; 3.473; y 3.522. D) 1981, D.L. N°: 3.626; y 107; y Leyes N° 17.989; 18.010 18.031 y 18.032. E) 1982, Decreto N° 134; Ley N° 18.110 y 18.134. F) 1983, Decreto N° 112.

Artículo	Comentario
<p>Sustitución del nuevo artículo 14 fue el siguiente: "Las rentas que se determinen o correspondan a un contribuyente obligado a declarar su renta imponible en base a un balance general, según contabilidad, se gravarán respecto de éste con el impuesto de categoría, de conformidad al Título II. Dichas rentas, más todos los ingresos, beneficios y participaciones percibidos o devengados por la empresa, que no formen parte de su renta imponible de categoría, se gravarán respecto del <u>empresario individual</u>, (...) cuando se efectúen retiros de la empresa o sociedad o distribuciones en el caso de sociedades anónimas o en comanditas por acciones, sólo con los impuestos global complementario o adicional (...) Las rentas que el <u>empresario individual</u> o los socios de las sociedades de personas retiren para invertir las en otras empresas obligadas a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad con arreglo a las disposiciones del Título II, no se gravarán con los impuestos global complementario o adicional mientras no sean retiradas o distribuidas. Igual norma se aplicará en el caso de transformación de una <u>empresa individual</u> en sociedad de cualquier clase (...), cuando las rentas acumuladas resulten no retiradas o no distribuidas o permanezcan en las empresas subsistentes".</p>	<p>La Ley 18.293 buscaba fomentar el ahorro y la inversión del sector privado, desgravando las rentas en la medida que estas no fuesen retiradas de la empresa. En este sentido, esta ley crea una nueva estructura de tributación al establecer que las empresas siguen determinando sus utilidades tributarias de forma percibida o devengada, pero serán los empresarios, socios o accionistas, los que pagarán impuesto en la medida que estas cantidades sean retiradas o percibidas. Así como también, se indicó que las utilidades retiradas de una empresa para ser invertidas en otra no estarían afectas a impuesto y se considerarán rentas acumuladas en la receptora, esto es también conocida como la reinversión. Asimismo, se aplicaría en la conversión del Empresario Individual en otra sociedad, en la medida que las utilidades tampoco resulten retiradas o distribuidas.</p>
<p>Se sustituyó el artículo 21 por el siguiente: "Los <u>empresarios individuales</u> y las sociedades que determinen la renta imponible sobre la base de la renta efectiva demostrada por medio de contabilidad, deberán considerar como retiradas de la empresa, al término del ejercicio, todas aquellas partidas señaladas en el N° 1 del artículo 33°, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, y los préstamos que las sociedades de personas efectúen a sus socios personas naturales".</p>	<p>Este nuevo artículo 21 dispone que los gastos rechazados y constitutivos de desembolsos de dinero deberán considerarse retirados por el Empresario Individual y tributar por estos.</p>
<p>N° 1 del artículo 33, es decir los agregados a la renta líquida (en la medida que hayan disminuido la renta líquida declarada): Específicamente en la letra f) se agregó a continuación de las palabras "en la empresa", las expresiones "y al <u>empresario individual</u> o socios de sociedad de personas".</p>	<p>Con esto, se indicó al Empresario Individual que debe agregar a su Renta Líquida los beneficios que se otorguen por el uso de bienes a título gratuito o avaluados en un valor inferior al costo, y para el resto de las entidades condonación total o parcial de deudas, exceso de intereses pagados, arriendos pagados o percibidos que se consideren desproporcionados, y todo otro beneficio similar.</p>
<p>Artículo 55, reemplazando la letra b) por lo siguiente: "Las cotizaciones a que se refiere el inciso primero del artículo 22° del Decreto Ley N° 3.500, de 1980, efectivamente pagadas en el año comercial al que corresponda la renta bruta global, que sean de cargo del contribuyente <u>empresario individual</u> (...), siempre que dichas cotizaciones se originen en las rentas que se asignen a las citadas personas en empresas o sociedades que sean contribuyentes del impuesto de Primera Categoría y que determinen su renta imponible sobre la base de un balance general según contabilidad".</p>	<p>Esta modificación corresponde a las deducciones de las cotizaciones que el Empresario Individual puede efectuar a la renta bruta con el fin de determinar su renta neta global y con esto la base imponible de su declaración.</p>

Tabla IV: Modificaciones Ley N° 18.293 de 1984.

Ahora bien, continuando con las modificaciones a la LIR, en el resto del año 1984³⁴ y para el año 1985³⁵, no se aprecian reformas relacionadas con el

³⁴ Incluye Decreto N° 148 y Ley N° 18.327.

³⁵ Incluye Decreto N° 178 y las Leyes N° 18.413 y 18.454.

Empresario Individual. Sin embargo, en el año 1986 y mediante la Ley N° 18.489, se incorporaron nuevamente modificaciones relevantes:

Artículo	Comentario
<p>Se agregó al inciso primero del artículo 14: "Cuando los retiros excedan del conjunto de ingresos referidos precedentemente, se considerarán dentro de éste las rentas devengadas por la sociedad en que participe la empresa en que se efectúa el retiro, para los efectos de la aplicación de los impuestos señalados. En el caso de sociedades o <u>empresarios individuales</u> que declaren rentas efectivas y que no determinen su renta imponible en base a un balance general, según contabilidad completa, las rentas determinadas de conformidad al Título II, más todos los ingresos y beneficios percibidos y devengados por la empresa, incluyendo las participaciones percibidas y devengadas que provengan de sociedades que determinen en igual forma su renta imponible, se gravarán respecto del <u>empresario individual</u>, socio o accionista, con el impuesto global complementario o adicional en el mismo ejercicio de su percepción o devengo, o cuando se distribuyan".</p>	<p>Como se puede apreciar, esta modificación corresponde al FUT devengado, y que en el caso del Empresario Individual que declare renta efectiva, pero que no lo haga mediante contabilidad completa, estas rentas más las participaciones percibidas o devengadas se gravarán con el IGC o IA .</p>
<p>Se agregó al inciso final del artículo 14 lo siguiente: "Las inversiones a que se refiere el inciso anterior sólo se podrán hacer mediante aumentos efectivos de capital en <u>empresas individuales</u>, aportes en una sociedad de personas o adquisiciones de acciones de pago, dentro de los veinte días siguientes a aquel en que se efectuó el retiro.</p>	<p>Este agregado final que se le realiza al artículo 14 corresponde a las reinversiones, es decir, las empresas individuales podían recibir reinversiones dentro de los 20 días contados desde el retiro en la otra sociedad y siempre y cuando fueren aumentos efectivos de capital.</p>

Tabla V: Modificaciones Ley N° 18.489 de 1986.

Las modificaciones que restaron en el año 1986³⁶, y hasta gran parte del año 1990³⁷, no tuvieron relación con la figura en estudio de esta tesis. Sí se introdujeron, sin embargo, innovaciones con la Ley N° 18.985 de 1990, las que se encuentran resumidas en la siguiente Tabla VI.

³⁶ Incluye Decreto N° 138.

³⁷ Incluye para los siguientes años: A) 1987, Decreto N° 162, Ley N° 18.591, 18.634 y 18.682. B) 1988, Decreto N° 98 y Ley N° 18.768. C) 1989, Decreto N° 130 y Ley N° 18.815, 18.840, y 18.899. D) 1990, Ley N° 18.897 y 18.970.

Artículo	Comentario
<p>Nueva sustitución del artículo 14. Esta modificación incluyó en la letra A) relativa a los contribuyentes obligados a declarar según contabilidad completa, lo siguiente: "1° Respecto de los <u>empresarios individuales</u> (...) Quedarán gravados con los impuestos global complementario o adicional, según proceda, por los retiros o remesas que reciban de la empresa, hasta completar el fondo de utilidades tributables".</p>	<p>Cabe recordar que con la Ley 18.985 se buscaba que las empresas volvieran a pagar el impuesto que las grava por el total de las utilidades anuales, y no solo por las que retiren sus dueños. Es decir, los retiros de los Empresarios Individuales tributarían con tope de FUT, en el caso que los retiros excedieran se considerarían las rentas devengadas. Sin embargo, si estas utilidades aún no fuesen suficientes, el remanente se entendería retirado en el ejercicio subsiguiente en que nuevamente la empresa tuviese utilidades tributables y así sucesivamente, esto es, quedaban pendientes de tributación hasta el ejercicio siguiente.</p>
<p>Letra c) del artículo 14: "Las rentas que retiren para invertir en otras empresas obligadas a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad completa con arreglo a las disposiciones del Título II, no se gravarán con los impuestos global complementario o adicional mientras no sean retiradas de la sociedad que recibe la inversión o distribuidas por ésta. Igual norma se aplicará en el caso de transformación de una <u>empresa individual</u> en sociedad de cualquier clase (...) Las inversiones a que se refiere esta letra sólo podrán hacerse mediante aumentos efectivos de capital en <u>empresas individuales</u> (...) dentro de los veinte días siguientes a aquél en que se efectuó el retiro".</p>	<p>Como ya se revisó en una modificación anterior, esta corresponde a la reinversión de utilidades y que también es considerada en la conversión de una empresa individual en una sociedad.</p>
<p>Letra B) "Otros contribuyentes" establece que: "1° En el caso de contribuyentes afectos al impuesto de primera categoría que declaren rentas efectivas y que no las determinen sobre la base de un balance general, según contabilidad completa, las rentas establecidas en conformidad con el Título II, más todos los ingresos o beneficios percibidos o devengados por la empresa, incluyendo las participaciones percibidas o devengadas que provengan de sociedades que determinen en igual forma su renta imponible, se gravarán respecto del <u>empresario individual</u>, (...) con el impuesto global complementario o adicional, en el mismo ejercicio en que se perciban, devenguen o distribuyan".</p>	<p>Este párrafo corresponde a los Empresarios Individuales que declaren rentas efectivas, pero sin contabilidad completa, por lo cual deberán gravar con IGC o IA en el mismo ejercicio, sin la posibilidad de tener el tope del FUT y así postergar su tributación.</p>
<p>Artículo 31, se agregó un nuevo inciso tercero al N° 6: "No obstante, se aceptará como gasto la remuneración del socio de sociedades de personas y socio gestor de sociedades en comandita por acciones, y las que se asigne el <u>empresario individual</u>, que efectiva y permanentemente trabajen en el negocio o empresa, hasta por el monto que hubiera estado afecto a cotizaciones previsionales obligatorias. En todo caso dichas remuneraciones se considerarán rentas del artículo 42, número 1".</p>	<p>Tal como ya se revisó en una modificación anterior, el sueldo asignado al Empresario Individual se considera gasto aceptado.</p>

Tabla VI: Modificaciones Ley N° 18.985 de 1990.

En relación con los años 1991³⁸, hasta el año 1997³⁹ no hay modificaciones relacionadas al Empresario Individual. No es sino hasta la Ley N° 19.506, que

³⁸ Incluye Decreto N° 119.

³⁹ Incluye en los años: A) 1992, Decreto N° 119 y Ley N° 19.155. B) 1993, Decreto N° 133 y Leyes N° 19.227, 19.247 y 19.270. C) 1994, Decreto N° 76 y Ley N° 19.347. D) 1995, Ley N° 19.398. E) 1996, Decreto N° 24 exento, Ley N° 19.460 y 19.484. F) 1997 Decreto N° 24 Exento.

agregó un nuevo artículo 41 C⁴⁰ denominado C.- “Crédito contra impuestos finales”. Este artículo, tiene relación con los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile que obtengan rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría provenientes de países con los cuales nuestro país haya suscrito convenios para evitar la doble tributación. En este sentido, se refiere a que el crédito contra impuestos finales anotado separadamente del registro FUT se puede utilizar en contra de los retiros que realice el Empresario Individual en ese año, esto es, que esta figura no solo puede utilizar el crédito del impuesto de Primera Categoría, sino que también el crédito mencionado en este artículo 41 letra C.

Nuevamente, entre los años 1998⁴¹ hasta 2006⁴², no se produjeron modificaciones para el Empresario Individual. Es importante, sin embargo, mencionar la Ley N° 19.857 del año 2003, la cual autoriza el establecimiento de las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada (E.I.R.L.). Dentro de esta, es importante destacar que su artículo 1° autoriza a toda persona natural el establecimiento de estas empresas, las cuales pueden corresponder a personas naturales o extranjeras. La definición de este tipo de empresas lo da su artículo 2° el cual menciona que *“es una persona jurídica con patrimonio propio distinto al del titular, es siempre comercial y está sometida al Código de Comercio cualquiera que*

⁴⁰ “El crédito contra impuestos finales registrado en la forma antedicha se considerará distribuido a los accionistas, socios o empresarios individuales, conjuntamente con las distribuciones o retiros de utilidades que deban imputarse a las utilidades tributables del ejercicio en que se haya generado dicho crédito”.

⁴¹ Incluye Decreto N° 28 Exento y Ley N° 19.578.

⁴² Incluye los años: A) 1999, Ley N° 19.601 y Decreto N° 30 Exento. B) 2000, Decreto N° 21 Exento y Ley N° 19.705. C) 2001, Decreto N° 44 Exento y las Leyes N° 19.721, 19.738, 19.753 y 19.768. D) 2002, Decreto N° 49 Exento, y Leyes N° 19.801 y 19.840. E) 2003, Decreto N° 34 Exento y Ley N° 19.874. F) 2004, Decreto N° 51 Exento. G) 2005 Decreto N° 71 Exento y Ley N° 20.026. H) 2006, Decreto N° 86 Exento y Decreto N° 1.001.

sea su objeto; podrá realizar toda clase de operaciones civiles y comerciales, excepto las reservadas por la ley a las sociedades anónimas". En esta definición se destaca que el hecho de definirla como persona jurídica significa que tiene un patrimonio distinto al de su titular, contando, además, con la limitación de su responsabilidad frente a la persona natural, lo cual, es característica esencial de esta y que corresponden a tipologías que no se encuentran en la figura del Empresario Individual estudiada. Con el establecimiento de esta empresa, la persona natural ya no solo cuenta con la opción de organizarse como Empresario Individual, sino que ahora puede optar por la opción de operar como E.I.R.L., el cual, conforme a lo indicado, le permite limitar sus responsabilidades frente a terceros.

Continuando, durante gran parte del año 2007⁴³ no se generaron modificaciones relacionadas al Empresario Individual, sin embargo, es preciso destacar la Ley N° 20.190⁴⁴ de 2007, la cual introdujo un nuevo tipo social denominado "Sociedades por Acciones" (Spa), ley que no trae consigo una modificación para el Empresario Individual, pero sí una opción para los contribuyentes que ya no necesitan asociarse con otros para formar una sociedad, escenario similar a lo que ocurre con la E.I.R.L.

Con esta nueva opción, la ley chilena permite a la persona natural tener tres opciones en el caso que no se quiera asociar, esto es, mediante el Empresario Individual, E.I.R.L. y desde el año 2007 como una Spa, pues esta puede ser

⁴³ Incluye las Leyes N° 20.154 y 20.219 y Decreto N° 59 Exento.

⁴⁴ "Introduce adecuaciones tributarias e institucionales para el fomento de la industria de capital de riesgo y continúa el proceso de modernización de mercado de capitales".

unipersonal. Esta unipersonalidad societaria se menciona en el artículo 424 del Código de comercio el cual indica que *“es una persona jurídica creada por una o más personas mediante un acto de constitución perfeccionado de acuerdo con los preceptos siguientes, cuya participación en el capital es representada por acciones”*.

Posteriormente, la Ley N° 20.171, también del 2007, sí incorporó consideraciones referidas al Empresario Individual, con la modificación del artículo 41, en su letra A.- “Dividendos y retiros de utilidades”, que se relaciona con los contribuyentes que perciban dividendos o efectúen retiros de utilidades de sociedades constituidas en el extranjero. En esta letra, específicamente en el número 4.- “Crédito contra impuestos finales”⁴⁵, al igual que en el análisis anterior del artículo 41 C, se menciona que los Empresarios Individuales tienen derecho a utilizar este crédito en contra de sus impuestos finales, por la distribución de dividendos que reciba o por los retiros efectuados en una empresa extranjera.

Otra modificación incorporada en el año 2007 fue la Ley N° 20.170⁴⁶, que agregó un nuevo artículo 14 ter, donde los contribuyentes obligados a declarar renta efectiva según contabilidad completa pueden optar a acogerse a este régimen simplificado. Dentro de los requisitos que se deben cumplir para poder ingresar a este régimen se encuentra el ser Empresario Individual, lo cual, sumado a otros

⁴⁵ En la letra a) menciona que “(ii) El crédito contra impuestos finales registrado en la forma antedicha se considerará distribuido a los accionistas, socios o empresarios individuales, conjuntamente con las distribuciones o retiros de utilidades que deban imputarse a las utilidades tributables del ejercicio en que se haya generado dicho crédito.

⁴⁶ Según las bases de la página web de BCN la Ley N° 20.171 se publicó el 16.02.2007, en cambio, la Ley N° 20.170 fue publicada posteriormente el 21.02.2007.

requisitos le permite tributar anualmente con el Impuesto de Primera Categoría y con el IGC o IA, donde su base imponible correspondía, en general, a la diferencia entre los ingresos y egresos del período.

Ahora bien, a partir del año 2008⁴⁷ y hasta parte del año 2012⁴⁸ no hay modificaciones para el Empresario Individual.

Con la Ley N° 20.630, del año 2012, se reemplazó el artículo 21⁴⁹. Esta reforma, se refiere a la aplicación del gasto rechazado por los contribuyentes de impuesto de Primera Categoría, es decir, la Empresa Individual, este 35% se le aplicará, entre otras, sobre las partidas del N° 1 del artículo 33 y sobre las cantidades que se determinen por la aplicación de lo dispuesto en los artículos 17, número 8, inciso quinto; artículo 35; artículo 36, inciso segundo; artículo 38; artículo 41 letra E; y artículos 70 y 71 de esta ley, y aquellas que se determinen por aplicación de lo dispuesto en los incisos tercero al sexto del artículo 64 del Código Tributario, según corresponda.

⁴⁷ Incluye Ley N° 20.239, 20.255, 20.263, 20.291 y 20.289.

⁴⁸ Incluye para los años: A) 2009, Ley N° 20.326 y 20.343 y Decreto N° 190 Exento. B) 2010, Decreto N° 139 Exento, Ley N° 20.455, 20.448 y 20.469. C) 2011, Decreto N° 234 Exento y Ley N° 20.552. D) 2012, Decreto Exento N° 228.

⁴⁹ En este inciso primero se señalaba que: "(...) Los empresarios individuales (...), obligados a declarar sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa (...), deberán declarar y pagar conforme a los artículos 65, número 1, y 69, de esta ley, un impuesto único de 35%, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría".

Por otro lado, y continuando con el artículo 21⁵⁰, en su inciso tercero establece que corresponde a los contribuyentes de impuestos finales, estos son Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, aplicar este impuesto sobre las partidas del número 1, del artículo 33, que hayan beneficiado al Empresario Individual, también sobre el beneficio que represente el uso o goce de los bienes del activo de la empresa, y adicionalmente, para el resto de los contribuyentes de este inciso también se le aplicará sobre los préstamos que la empresa efectúe a sus propietarios.

Así las cosas, en el año 2013⁵¹ y gran parte del año 2014⁵² no se generaron modificaciones para la figura en estudio, excepto con la Ley N° 20.780, la que realizó múltiples modificaciones, las cuales se detallan en la Tabla VII siguiente. Cabe señalar, igualmente, que durante el año 2015⁵³ no se presentaron modificaciones relacionadas con el Empresario Individual, así como tampoco en gran parte del año 2016⁵⁴.

⁵⁰ En este inciso tercero se señalaba que: “Los contribuyentes de los Impuestos Global Complementario o Adicional, que sean (...) empresarios individuales (...), sea que la empresa o sociedad respectiva se encuentre obligada a declarar sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, (...), deberán declarar y pagar los impuestos señalados, según corresponda, sobre las cantidades que se señalan a continuación en los literales i) al iv) de este inciso, impuestos cuyo importe se incrementará en un monto equivalente al 10% de las citadas cantidades. Esta tributación se aplicará en reemplazo de la establecida en el inciso primero”.

⁵¹ Incluye Decreto N° 65 Exento.

⁵² Incluye las Leyes N° 20.712 y 20.727 y Decreto N° 24 Exento.

⁵³ Incluye Decreto N° 32 Exento.

⁵⁴ Incluye Decreto N° 256 y la Ley N° 20.956.

Artículo	Comentario
<p>Se sustituyó el artículo 14 por lo siguiente: (...) “Los contribuyentes que sean <u>empresarios individuales</u>, (...), todos ellos obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa, cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, podrán optar por aplicar las disposiciones de las letras A) o B) de este artículo”. (...). Cabe recordar que los <u>Empresarios Individuales</u> por defecto quedaban en el régimen A, pero podían optar por acogerse al Régimen B, para ejercer esta opción debían presentar ante el Servicio una declaración en la que se contenga su decisión.</p>	<p>El régimen A por el cual quedaban los <u>Empresarios Individuales</u> asignados por defecto, buscaba gravar a través de la atribución a los propietarios de las empresas con los impuestos finales en el mismo ejercicio en que se generaba la renta, utilizando el 100% del Crédito de IDPC en contra de sus impuestos finales. Por otro lado, en el caso del régimen B y por el cual tenían que ejercer su opción, correspondía a un sistema el cual difería el pago de los impuestos finales hasta que el empresario haya retirado, remesado o mediante la incorporación de una distribución de utilidades. En este régimen cabe recordar que la utilización de los créditos era de forma parcial, por un 65%, a través de una restitución.</p>
<p>Dentro de este mismo artículo 14, letra D.- “Normas sobre armonización de los regímenes de tributación”, en su N° 2 y 3 relacionados a los efectos de la conversión del <u>Empresario Individual</u>, la sociedad convertida debía mantener el régimen que tuvo originalmente el <u>Empresario Individual</u> hasta completar el plazo de 5 años comerciales, contados desde aquel en que se incorporó a tal régimen la empresa convertida, período luego del cual podrán optar por aplicar las normas del otro régimen, cumpliendo los requisitos y formalidades establecidas.</p>	<p>Este correspondía al régimen que debía mantener la sociedad que se creaba por efecto de la conversión del <u>Empresario Individual</u>. Cabe destacar que estas normas de armonización son escasamente desarrolladas en la Ley N° 21.210 como se verá más adelante.</p>
<p>Se sustituyó el artículo 14 ter de “Regímenes especiales para micro, pequeñas y medianas empresas”, de los cuales se encuentra incluido al <u>Empresario Individual</u>.</p>	<p>Se incorpora la posibilidad de acogerse a una exención del IDPC. En el caso de las empresas medianas, que sean contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, sujetos a las disposiciones de la letra A) o B) del artículo 14, cuyo promedio anual de ingresos de su giro no supere las UF 100.000 en los tres últimos años comerciales y que cumplan las demás requisitos legales, podían optar por efectuar una deducción de hasta el 50% de la RLI que mantengan invertida en la empresa, deducción que no podía exceder de la suma de UF 4.000.</p>
<p>Se sustituyó íntegramente el artículo 34 de Rentas presuntas. Esta modificación incluye en sus Normas Generales, lo siguiente “Sólo podrán acogerse a las disposiciones de este artículo las personas naturales que actúen como <u>empresarios individuales</u>, (...) Para el control del límite de las ventas o ingresos a que se refiere este número, los contribuyentes que se acojan a las disposiciones de este artículo y no se encuentren obligados a llevar el libro de compras y ventas, deberán llevar algún sistema de control de su flujo de ingresos, (...). Con todo, los contribuyentes que califiquen como microempresas según lo prescrito en el artículo 2° de la ley N° 20.416, que sean personas naturales que actúen como <u>empresarios individuales</u>, (...), estarán exentas de esta última obligación”.</p>	<p>Las actividades que se pueden acoger a este régimen son las relacionadas con la actividad agrícola, minera y transporte de carga ajena y de pasajeros. Uno de los principales cambios que afecta al régimen de renta presunta, dice relación con la determinación de la renta, la cual no distingue en el caso de la actividad agrícola en relación con el título de explotación del bien raíz. Por lo tanto, ya no se encuentra dentro del régimen de renta presunta la explotación de bienes raíces no agrícolas, lo que significa que esta actividad deberá tributar sobre renta efectiva. (González, 2016).</p>
<p>Se modifican parte de sus Normas de Relación del artículo 34.</p>	<p>En el caso que el <u>Empresario Individual</u> cumpla el límite de ventas o ingresos: agrícola por UF 9.000, transporte por UF 5.000 UF y minería por UF 17.000, el empresario sumará a sus ingresos por ventas y servicios los ingresos por ventas y servicios obtenidos por las personas, empresas, comunidades, cooperativas y sociedades con las que esté relacionado.</p>
<p>Se reemplazó el artículo 38 bis, “podrá optar por declarar las rentas o cantidades que le correspondan a la fecha de término de giro, como afectas al impuesto global complementario del año del término de giro. (...) A estas rentas o cantidades se les aplicará una tasa de impuesto global complementario equivalente al promedio de las tasas más altas de dicho impuesto que hayan afectado al contribuyente en los 6 ejercicios anteriores al término de giro”.</p>	<p>El <u>Empresario Individual</u> podrá optar por una atribución si era del régimen 14 A y por las cantidades acumuladas en la empresa en el caso de que fuera del régimen 14 B, o por este promedio que se menciona de las tasas más altas que le afectaron en los 6 ejercicios anteriores.</p>

Tabla VII: Modificaciones Ley N° 20.780 de 2014.

La Ley N° 20.899 del 2016, sí mantiene modificaciones relativas al tema en estudio. Cabe recordar que con esta ley se buscaba simplificar el sistema de tributación a la renta aprobado por la Reforma Tributaria de la Ley N° 20.780. En cuanto al régimen de renta atribuida, se definió que solo ciertas empresas podían optar por tributar bajo el régimen de atribución de rentas, entre estas, el Empresario Individual. Además, existe un régimen por defecto, el cual se comenzaba a aplicar ante la ausencia de una manifestación expresa de voluntad, bajo esta modalidad se encontraba también el Empresario Individual en el caso del Régimen A. Esta modificación trajo también consigo una simplificación en los Registros Empresariales, eliminando ciertos registros, y en relación con el FUT, solo procedería llevarse el control de los saldos totales de utilidades con su respectivo crédito.

4.1.3.- Situación actual de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Los años 2017⁵⁵ y hasta gran parte del año 2020⁵⁶ no incorporaron modificaciones al Empresario Individual a nivel normativo. Esta continuidad, cambiaría a partir de la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210. La primera modificación que esta norma incorporó es el artículo 2 el que agregó el N° 10⁵⁷. Es

⁵⁵ Incluye Decreto N° 15 y Ley N° 21.047.

⁵⁶ Incluye para los años: A) 2018, Decreto N° 35 Exento. B) 2019, Ley N° 21.133 y Decreto N° 31 Exento. C) Decreto N° 22 Exento y Leyes N° 21.242 y 21.256.

⁵⁷ "Por capital propio tributario, el conjunto de bienes, derechos y obligaciones, a valores tributarios, que posee una empresa. (...) Tratándose de una empresa individual, formarán parte del capital propio tributario los activos y pasivos del empresario individual que hayan estado incorporados al giro de la empresa, debiendo excluirse los activos y pasivos que no originen rentas gravadas en la primera categoría o que no correspondan al giro, actividades o negocios de la empresa".

importante destacar que conforme a ello, en el capital propio tributario se reconocerá solo lo que corresponda a las rentas gravadas con impuesto de Primera Categoría. En este sentido, cabe preguntarse qué rol juegan entonces las acciones del artículo 107 de la LIR que se encuentran registradas en la contabilidad del Empresario Individual, las que son altamente probables que generen ingresos no renta, mismo caso ocurre con las rentas de arrendamiento provenientes de un bien raíz acogido al Decreto con Fuerza de Ley N° 2.

Por otro lado, una de las modificaciones más relevantes fue la que se encuentra contenida en el artículo 14, mediante el cual entran a regir nuevos regímenes tributarios a partir del 1° de enero de 2020. Existiendo un régimen A, un Pro-Pyme General y un régimen Pro-Pyme transparente, a continuación, en la Tabla VIII se muestra un pequeño resumen de las opciones que tendría el Empresario Individual en relación con sus opciones de tributación y cumplimiento impositivo:

Régimen	Régimen General "Semi integrado"	Pro-Pyme General	Pro-Pyme Transparente
Contribuyentes	Contribuyentes que sean grandes empresas cuyos ingresos exceda de UF 75.000 o que no cumplan con los requisitos de acogerse al régimen Pro-Pyme.	Contribuyentes que tengan un promedio anual de ingresos brutos que no exceda las UF 75.000, o que al momento de inicio de actividades su capital efectivo no sea superior a UF 85.000 y que no excedan del 35% ciertas rentas (rentas del artículo 20 N° 1 y 2, contratos de cuentas en participación, y, derechos sociales, acciones o cuotas de fondos de inversión).	Tributa directamente por los propietarios con la tasa de IGC que les afecte.
Tasa Primera Categoría	Tasa del 27%. El impuesto de Primera Categoría puede ser imputado en un 65% en contra de los impuestos finales.	Tasa del 25% y podrá ser imputado en un 100% en contra de los impuestos finales.	No están afectos al impuesto de Primera Categoría ya que son sus propietarios los que tributarán en base al resultado obtenido por la empresa directamente con los impuestos finales en el mismo ejercicio.
Contabilidad	Obligados a llevar contabilidad completa.	Estos contribuyentes llevarán contabilidad completa, pero tendrán la opción de declarar según contabilidad simplificada.	Estos contribuyentes llevarán contabilidad simplificada en base a ingresos percibidos y gastos pagados, pero podría optar por declarar según contabilidad completa.

Tabla VIII: Modificaciones artículo 14 de la Ley N° 21.210 de 2020.

Otras modificaciones importantes con la Ley N° 21.210, son las que se detallan a continuación:

Artículo	Comentario
<p>En el artículo 17, en la letra h) que pasa a ser i) se intercaló, entre la expresión "dichos vehículos" y el punto que le sigue, la siguiente frase: "aun cuando lo hubiere asignado a su <u>empresa individual</u> que tributa sobre renta presunta".</p>	<p>Este artículo indica que no constituye renta el mayor valor que el Empresario Individual hubiese obtenido en la enajenación de vehículos destinados al transporte de pasajeros o al transporte de carga ajena, aún cuando se hubiesen asignado a su empresa individual que tributa con renta presunta.</p>
<p>Se agregó una letra j) al artículo 17: "No se considerará enajenación, para los efectos de esta ley, las cesiones de instrumentos financieros que se efectúen con ocasión de un contrato de retrocompra celebrado con un banco, corredora de bolsa o agente de valores. La diferencia que en estos casos se determine entre el valor de la compraventa al contado y el valor de la compraventa a plazo, celebradas ambas operaciones en forma conjunta y simultánea, será considerada para el vendedor al contado como un gasto por intereses de aquellos indicados en el número 1°, del inciso cuarto del artículo 31, y para el comprador al contado, como un ingreso percibido o devengado, según corresponda, el que tributará conforme a las normas generales de esta ley. Las reglas referidas en este párrafo se aplicarán ya sea que el comprador al contado sea una persona natural o no, y aun cuando actúe en su calidad de <u>empresario individual</u>".</p>	<p>Esta letra del artículo 17, menciona que, aunque el Empresario Individual actúe como tal en la cesión de instrumentos financieros mediante un contrato de compraventa, o actúe como persona natural, no será considerada esta transacción como una enajenación. Así parece resultar ser inmune a las restricciones de acceso al régimen previsto en el artículo 17 N° 8 de la LIR.</p>
<p>Se agregó a este mismo artículo 17 una letra k): "No se considerará enajenación, para los efectos de esta ley, ya sea que las partes sean personas naturales o no, y aun cuando se trate de bienes asignados a su <u>empresa individual</u>, la cesión y la restitución de acciones de sociedades anónimas abiertas con presencia bursátil, que se efectúen con ocasión de un préstamo o arriendo de acciones, en una operación bursátil de venta corta, siempre que las acciones que se den en préstamo o en arriendo se hubieren adquirido en una bolsa de valores del país o en un proceso de oferta pública de acciones regido por el título XXV de la Ley N° 18.045, con motivo de la constitución de la sociedad o de un aumento de capital posterior, o de la colocación de acciones de primera emisión".</p>	<p>En este sentido, esta letra indica que no se considerará enajenación la venta corta de acciones de sociedades anónimas abiertas con presencia bursátil, aunque estas hayan sido asignadas a la empresa individual. Al igual que en comentario anterior, el Empresario Individual traspasa las restricciones del artículo 17 N° 8 de la LIR.</p>
<p>Artículo 31 N° 6 denominado "Sueldos, salarios y otras remuneraciones, pagados o adeudados por la prestación de servicios personales", en este sentido se actualizó el párrafo tercero que pasó a ser cuarto por lo siguiente: "No obstante disposición legal en contrario, para fines tributarios, se aceptará como gasto la remuneración razonablemente proporcionada en los términos del párrafo anterior, que se asigne al socio, accionista o <u>empresario individual</u> que efectivamente trabaje en el negocio o empresa. En todo caso, dichas remuneraciones se considerarán rentas del artículo 42, número 1. Asimismo, se aceptará como gasto las remuneraciones pagadas al cónyuge o conviviente civil del propietario o a sus hijos, en la medida que se trate de una remuneración razonablemente proporcionada en los términos del párrafo anterior y que efectivamente trabajen en el negocio o empresa".</p>	<p>La modificación importante en este artículo corresponde a la aceptación del gasto por remuneraciones asignadas al Empresario Individual sin tener el requisito de las cotizaciones previsionales que antiguamente se solicitaban para aceptarlo como gasto y que esta remuneración sea razonablemente proporcionada.</p>

Tabla IX: Otras modificaciones de la Ley N° 21.210 de 2020.

Otro cambio sobre el cual debemos centrar nuestra atención se encuentra en el artículo 14, letra H) que entrega, entre otras, la definición en su letra a) el concepto de “Empresa” como sigue: *“la empresa individual, la empresa individual de responsabilidad limitada, los contribuyentes del artículo 38, las comunidades, las sociedades de personas, sociedades por acciones y sociedades anónimas, según corresponda”*. Adicionalmente, definió en su letra b) a los “Propietarios” como sigue *“el titular de la empresa individual o empresa individual de responsabilidad limitada, el contribuyente del artículo 58 número 1), el socio, accionista o comunero. También se considerará propietarios a los usufructuarios de dichos derechos o acciones, cuando corresponda”*.

Antes de revisar los artículos transitorios y en específico el décimo séptimo transitorio, es importante mencionar la letra b) del artículo 14 letra C) denominado “Efectos tributarios de las reorganizaciones empresariales para fines de registros y asignación de capital propio tributario”. En el caso de la conversión del Empresario Individual, la sociedad continuadora deberá llevar o mantener las cantidades anotadas en los registros RAI, DDAN, REX y SAC, en la fecha en que se materialice tal conversión (y luego se reajustarán al término del ejercicio). Además, no se aplicará el impuesto mencionado en el N° 1 del artículo 38 bis de la LIR, sino que se afectarán con los impuestos la empresa que se convierta por las rentas determinadas en el año comercial que le corresponda al término de su giro. Si la empresa continuadora no estuviese obligada a llevar los registros⁵⁸, esta mantendrá dicha liberación. Por último, el RAI calculado en la empresa convertida

⁵⁸ Conforme a lo dispuesto en el N° 3 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

a la fecha de la conversión, deberá ser considerado como un aumento efectivo de capital por la sociedad continuadora.

Habiendo sido expuesto lo anterior, en el artículo décimo séptimo transitorio de la Ley N° 21.210, se indica que (...) *“En la conversión de un empresario individual (...), efectuada a partir del 1 de enero de 2020, si la empresa que se convierte (...), mantiene retiros en exceso, éstos se mantendrán pendientes de tributación en la empresa que se crea (...), siendo responsable por los mismos quien hubiere efectuado los retiros en exceso, o su cesionario, de acuerdo a las reglas establecidas en este artículo”.*

Continuando con estos artículos transitorios, en el artículo vigésimo tercero, se establece que *“para los efectos de lo dispuesto en la letra b) del número 8°.- del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2019, se entenderá que las operaciones a que se refiere el inciso tercero del referido número 8°.- fueron realizadas por contribuyentes que determinaban el impuesto de primera categoría sobre rentas efectivas, si al momento de su enajenación, los bienes formaban parte del giro, actividades o negociaciones de su empresa individual. La misma regla se aplicará para los efectos de lo dispuesto en el numeral XVI.- del artículo tercero transitorio de la ley número 20.780”.*

Con esta última modificación, se concluye el estudio realizado a la figura del Empresario Individual a lo largo de todos estos años en la Ley sobre Impuesto a la Renta. Cabe así afirmar, en resumen, que esta figura ha tenido múltiples

modificaciones a través del tiempo, sobre todo en el artículo 14; estas modificaciones responden a la misma tendencia que han tenido gran parte de los contribuyentes que declaran sus rentas efectivas mediante un balance según contabilidad completa. Con todo, las modificaciones de esta figura también se pueden ver reflejadas en otras entidades que inclusive permiten la oportunidad de acceder a los mismos beneficios, no siendo estos exclusivos del Empresario Individual, estas son, mediante la figura del Empresario Individual de Responsabilidad Limitada en el año 2003⁵⁹, así como también la Sociedad por acciones en el año 2007⁶⁰, ambas opciones disponibles en el caso que la persona natural no esté dispuesta a asociarse y arriesgar su capital, según lo expuesto.

4.2.- Fiscalización Informática del Empresario Individual y su relación con la Norma General Antielusiva.

A efectos de entender el planteamiento expuesto en la presente investigación, es preciso abordar los desafíos que comprende una fiscalización del Empresario Individual por parte de la Autoridad Tributaria.

4.2.1.- Desafíos en la Fiscalización informática del Empresario Individual.

Habiendo sido expuesto lo anterior, se realizará a continuación un análisis referido a la fiscalización informática que involucra esta ficción legal, y los desafíos

⁵⁹ Ley N° 19.857.

⁶⁰ Ley N° 20.190.

que podrían presentarse en un futuro próximo, esto es, en el escenario de una fiscalización robotizada que ejecute su análisis en uso de las nuevas tecnologías, como la inteligencia artificial, no siendo requerida en esta la intervención directa y sincrónica de un fiscalizador.

De acuerdo con lo informado en la página web del Servicio de Impuestos Internos, *“el proceso de Fiscalización comprende un conjunto de tareas que tienen por finalidad instar a los contribuyentes a cumplir su obligación tributaria; cautelando el correcto, íntegro y oportuno pago de los impuestos. Para esto, el SII está autorizado por ley para examinar las declaraciones presentadas por los contribuyentes dentro de los plazos de prescripción que tiene, y revisar cualquier deficiencia en su declaración, para liquidar un impuesto y girar los tributos a que hubiere lugar”*⁶¹.

Menciona además el SII que *“cuenta con una de las plataformas informáticas más importantes del país con las bases de datos de mayor volumen existentes, lo que permite soportar la operación de sus 68 oficinas con sistemas de información de atención en línea y realizar los procesos de cruce de información asociados a los programas de fiscalización”*⁶². Para que la categorización del contribuyente sea óptima y por ende esté correctamente clasificado en una fiscalización, se hace fundamental que los contribuyentes realicen de forma correcta sus declaraciones, pues es esta misma información la que el Servicio debe interpretar, calificar y cuantificar.

⁶¹ https://www.sii.cl/principales_procesos/fiscalizacion.htm - Revisado el 19.02.2021.

⁶² https://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/curso1_2.htm - Revisado el 19.02.2021.

La información declarada por los contribuyentes es utilizada por la Autoridad Tributaria a través de fórmulas y algoritmos, que en sus procesos de fiscalización se transforman luego en un discriminante, siendo este, a su vez, utilizado de forma inteligente para mejorar la eficiencia en la selección de los contribuyentes designados a los diferentes planes de fiscalización.

Ahora bien, el Empresario Individual tiene una particularidad muy importante que influye al momento de fiscalizarlo y esto es que, mantiene el mismo Rol Único Tributario tanto como persona natural (contribuyente final) y como Empresario Individual (contribuyente de Primera Categoría). Así, tanto para fiscalizar a uno o al otro se individualizarán con el mismo RUT, lo cual conlleva una dificultad en la identificación de ambos, debido a que no hay forma de poder distinguirlos al momento, por ejemplo, de requerirlos mediante una notificación.

Esta situación podría significar una eventual confusión en los procesos de fiscalización enunciados, y con esto generar un mayor costo de fiscalización en la identificación y distinción de ambas figuras, persona natural y Empresario Individual, debido a que uno conlleva la fiscalización de impuestos personales y el otro de los impuestos corporativos, fiscalización que, al ser requeridos mediante una notificación con el mismo RUT, no permite identificar si esta corresponde a la empresa o a su dueño, o bien, que el fiscalizador pueda utilizar a su juicio el uno o el otro para el cobro de impuestos. Es importante recordar en este punto que, la persona natural efectivamente es distinta al Empresario Individual, diferenciándose este último a través de su contabilidad, registro fundamental para separar ambas figuras.

Otro factor importante por evaluar en lo que se refiere a la acción del SII, corresponde a los plazos que trae consigo la prescripción establecida en el artículo 200 del Código Tributario, así como también, los plazos de caducidad para el desarrollo de la fiscalización contemplados en el artículo 59 de la misma disposición. Esto puede verse demostrado al momento de un requerimiento, citación, resolución, liquidación o giro realizado hacia la figura del Empresario Individual y que este responda aquel acto administrativo como persona natural, o viceversa, retrasando los tiempos de prescripción o incluso dejándola fuera de esta por responder al límite de estos plazos.

Continuando con la idea anterior, es preciso señalar que el error frente a un proceso de requerimiento no podría ser eventualmente atribuido en este caso al contribuyente, pues este habría respondido por el RUT notificado y dentro de los plazos establecidos, siempre y cuando en este acto administrativo no haya quedado de forma específica y clara a cuál de las dos entidades iba dirigida la fiscalización pretendida.

Dado lo anterior, se hace necesario enfatizar la existencia de los derechos de los contribuyentes, sobre todo con las modificaciones que trajo consigo la modernización de la legislación tributaria bajo la Ley N° 21.210. Inclusive, el SII recientemente impartió instrucciones sobre estos derechos, referidos especialmente a temas de comparecencia, notificaciones, procedimientos administrativos y judiciales de impugnación que establece esta ley, lo cual, se encuentra contenido en la Circular N° 12, de fecha 17 de febrero de 2021.

En la Circular referida, el Servicio menciona que *“la Ley fortalece el sistema de garantías para los contribuyentes contribuyendo a hacerlo más moderno, simple y equitativo, con el objeto de que cuenten con reglas claras y asequibles en su comprensión, y que además otorguen mayor seguridad y certeza jurídica”*, además señala que, *“la Ley modifica el artículo 8 bis del CT, el artículo 8 ter y varias otras normas que contemplan facultades fiscalizadoras y revisoras del SII, como lo son el artículo 33, 59 y siguientes del mismo Código, contemplando correlativamente derechos en relación a procedimientos administrativos iniciados ante el SII y a revisiones y/o fiscalizaciones iniciadas por este organismo. Este conjunto de derechos pone de manifiesto que el control de juridicidad de sus actuaciones lo tiene inicialmente el propio SII”*. Podemos, entonces, preguntarnos por qué no simplificar la fiscalización a este tipo de contribuyentes, o buscar una mejor solución a este conflicto que genera el hecho de tener en la persona natural y en el Empresario Individual el mismo RUT.

Por lo anterior, queda planteada al lector la interrogante de si podría resultar más fácil diferenciar al Empresario Individual de la persona natural con un RUT distinto, o simplemente descartar esta figura, considerando en todo caso la primacía del principio de la autonomía de la voluntad contemplada en nuestro ordenamiento jurídico, quedando así, solo dentro de las opciones la E.I.R.L. y Spa, entidades que poseen un RUT diferente, limitan sus responsabilidades ante terceros y se constituyen como persona jurídica.

Si la legislación tributaria decidiera tomar la primera opción, esto es, mantener al Empresario Individual, pero con un RUT distinto al de la persona

natural, quedaría preguntarse, cuál es la razón por la cual no se descarta esta figura, cuál es la trascendencia de mantener al Empresario Individual como una opción, si para un pequeño y mediano empresario no hace una gran diferencia, sino más bien deja su responsabilidad de forma ilimitada lo cual conlleva un gran riesgo para su activo, incluso un riesgo personal. Situación que no ocurre en los casos donde el Empresario Individual con más conocimiento tributario, a través de diferentes planificaciones tributarias puede incluso evitar postergar el pago de impuestos en su conformación⁶³, puesto que, dejándolo en la contabilidad podría no tributar por esos ingresos, sino que mantenerlos hasta su retiro.

Ahora bien, al dar una mirada hacia el futuro de las labores de fiscalización que realiza el Servicio de Impuestos Internos en ejercicio de sus potestades, frente al potencial impacto que trae consigo el desarrollo de nuevas tecnologías, las cuales, generan una herramienta poderosa a la hora de fiscalizar, pues involucran elementos como la inteligencia artificial, pudiendo llegar a convertirse este proceso en una fiscalización robótica, eliminando con ello la necesidad de una intervención directa y sincrónica de un funcionario del SII. En este sentido, parece interesante abordar cómo se relaciona este tipo de fiscalización con los derechos de los contribuyentes, englobando con esto lo anteriormente planteado respecto de la auditoría computacional mediante algoritmos y discriminantes, dado que podría vulnerarse el derecho que tienen los contribuyentes al no conocer estos los parámetros y cómo son utilizados en la caracterización de ellos mismos, pues, la

⁶³ Esto sería en el caso de un contribuyente sociedad o E.I.R.L. bajo el régimen 14 B o en un 14 letra C N° 3 de la LIR.

fiscalización, al menos en la actualidad, se aplica en base a brechas y riesgos⁶⁴, los que posteriormente generan una “matriz de riesgo”.

Una vez analizada la relación de una fiscalización informática para el Empresario Individual y los futuros desafíos que en esta materia van a significar, a continuación, se analizará la jurisprudencia administrativa relacionada a esta figura, con el fin de poder revisar la relevancia que tiene en materia tributaria en las consultas que el mismo contribuyente le realiza al SII.

4.2.2.- Jurisprudencia Administrativa durante el año 2020.

La jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos es vasta si esta se relaciona con el Empresario Individual. Ahora bien, para efectos de esta tesis, se hará un análisis de los pronunciamientos más recientes presentes en la jurisprudencia administrativa que se refieren al Empresario Individual. Para esto, se considerarán solo los pronunciamientos del año 2020, que, siendo un año tan particular para desarrollo humano, consideraron esta figura en cuatro oficios detallados a continuación:

- Oficio N° 241, de fecha 04 de febrero de 2020.
- Oficio N° 1483, de fecha 03 de agosto de 2020.
- Oficio N° 2856, de fecha 10 de diciembre de 2020.
- Oficio N° 2940, de fecha 17 de diciembre de 2020.

⁶⁴ Modelo de Gestión de Cumplimiento Tributario: https://www.sii.cl/sobre_el_sii/pgct_2019.pdf.

El primer pronunciamiento del Servicio de Impuesto Internos para el año 2020, corresponde al Oficio N° 241, el cual se titula “Enajenación de un terreno agrícola retirado de la contabilidad de la empresa individual y de instalaciones, construcciones y maquinarias registradas en la contabilidad de la empresa individual”. En esta presentación se consulta sobre la aplicación del tratamiento dispuesto en el inciso final, del numeral XVI, del artículo tercero, de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, de 2014, a la enajenación de un terreno agrícola retirado de la contabilidad de la Empresa Individual y de instalaciones, construcciones y maquinarias registradas en la contabilidad de dicha empresa individual.

En relación a la normativa consultada, se enfatiza que en esta se establece que el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, adquiridos antes del 1° de enero de 2004 y efectuada por los contribuyentes señalados en el inciso primero de dicha norma, esto es, por personas naturales que no sean contribuyentes de IDPC que declaren su renta efectiva, se sujetará a las disposiciones de la Ley sobre Impuesto a la Renta según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2014.

Dentro de los antecedentes se señala que un Empresario Individual adquirió dos inmuebles durante los años 1978 y 1984, los que fueron ingresados a su empresa individual mediante el balance a su costo tributario. Estos inmuebles mantienen instalaciones, construcciones y maquinarias, que se encuentran incluidas en la contabilidad de la empresa individual. Indica, además, que en el año

2017 fue retirado uno de los inmuebles de la contabilidad, retiro que tributó de acuerdo con el orden de imputación de los nuevos registros de rentas empresariales.

En el análisis realizado por el Servicio, este indica que *“una persona natural determina IDPC sobre renta efectiva solo en aquellos casos en que ha asignado el inmueble a su empresa individual y por tanto dicho inmueble se encuentra formando parte de la contabilidad de la referida empresa individual acogida al régimen de la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR, o al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR”*. En consecuencia, cuando una persona natural adquiriera un inmueble antes del 31.12.2003, y lo desee enajenar, cualquiera sea su fecha, se encuentra bajo lo instruido por la letra b), del N° 8, del artículo 17 de la LIR, según su texto vigente al 31.12.2014.

En el caso en estudio, el inmueble formaba parte del patrimonio personal del Empresario Individual, por lo cual, la enajenación quedaría sujeta al tratamiento dispuesto en la LIR al 31.12.2014, constituyendo un ingreso no renta el mayor valor obtenido siempre que la operación no sea habitual ni la venta sea realizada a una parte relacionada.

Al analizar este Oficio N° 241, se puede advertir que el beneficio atribuido a reconocer el mayor valor como un ingreso no renta solo tenía relación a la fecha de adquisición del inmueble, no así en la fecha de su enajenación, por lo cual, el Empresario Individual bastaba con que retirase de su contabilidad un día antes para que, la enajenación realizada como persona natural quedara bajo ese régimen de

ingreso no renta. Aunque debía tributar como persona natural por ese retiro, con una buena planificación tributaria referida al orden de imputación de sus Rentas Empresariales, este también podría haber sido favorecido en ambos casos.

Con esto nos demuestra que el Empresario Individual tiene una serie de opciones que la legislación tributaria considera dentro de los márgenes del concepto de economía de opción, los que no podrían ser considerados a la luz de la Norma General Antielusiva como elusivo, pues es la misma ley la que dota de esa opción legal de validez.

El segundo de estos pronunciamientos corresponde al Oficio N° 1483, que tiene un título similar al revisado anteriormente: “Enajenación de terreno agrícola retirado de la contabilidad de empresa individual y otros bienes registrados en la contabilidad de la misma empresa”. En este oficio se solicita un pronunciamiento sobre la aplicación del inciso final del numeral XVI del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, a la enajenación de un terreno agrícola retirado de la contabilidad de la empresa individual y de construcciones, maquinarias e instalaciones registradas en la contabilidad de la misma empresa. Como se puede apreciar, corresponde al mismo caso del Oficio anteriormente analizado.

En este sentido, el Servicio de Impuestos Internos vino a confirmar lo que ya había mencionado en el Oficio N° 241. Así, señala que, si el predio agrícola fue retirado de la contabilidad de la empresa individual, integrando el patrimonio personal del empresario, y hasta la fecha de su enajenación en el predio no se desarrolló actividad agrícola alguna, según lo define el Reglamento de Contabilidad

Agrícola, su enajenación quedaría sujeta al tratamiento dispuesto en la LIR según su texto al 31 de diciembre de 2014, constituyendo un ingreso no renta el mayor valor obtenido siempre que la operación no sea habitual ni la venta realizada sea a una parte relacionada.

Debido a que este segundo Oficio solo viene a confirmar lo ya mencionado en el primero, no se hará un análisis adicional al ya realizado. Cabe, sin embargo, hacer notar que la asignación al Empresario Individual de un determinado bien y/o la desafectación de este no constituye un acto de enajenación.

Continuando, el tercer Oficio corresponde al N° 2856, que se titula “Tratamiento tributario de reinversiones de un empresario individual”. En este Oficio se solicitó al Servicio pronunciarse respecto al tratamiento tributario aplicable a la reinversión a ser realizada por personas naturales por medio de sus empresas individuales. Dentro de los antecedentes señalados, se expone que tres personas naturales son socias en partes iguales en una sociedad de responsabilidad limitada, la cual aumentó su capital en varias ocasiones producto de reinversiones de utilidades efectuadas entre los años 2014 y 2015, desde otras sociedades por los socios, quienes suspendieron la tributación final conforme al derogado artículo 14, letra A), N° 2 de la LIR.

Señala, además, que los socios desean aportar los derechos de la sociedad a sus sociedades personales de inversión, conforme a las normas sobre reorganización empresarial contempladas en el inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, para radicar en una sola sociedad todas las inversiones que los

socios actualmente poseen en las distintas áreas de negocios en las cuales participan.

Sin embargo, indica que, previo al aporte a las respectivas sociedades de inversión, los socios se convertirían en Empresarios Individuales, asignando la inversión en la sociedad a su respectivo giro individual, en virtud del cual pasarían de llevar contabilidad completa y a tributar con el impuesto de Primera Categoría, en un régimen de renta efectiva. Asimismo, al momento de la conversión como Empresarios Individuales optarían por sujetar su inversión asignada a dicho giro, al régimen semi integrado.

Una vez asignada la inversión a las respectivas empresas individuales de los socios, cada uno efectuaría el aporte de los derechos en la sociedad al amparo del inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, a las sociedades de inversión de las cuales son dueños. Este tercer Oficio el Servicio concluye que *“la asignación de derechos sociales adquiridos con reinversión, al giro de una empresa individual, al no importar una enajenación de estos, no se considera como un retiro tributable para el socio. Sin embargo, dicha tributación final sí se verificará, tratándose de las reinversiones realizadas a partir del 1º de enero de 2015, al aportar los derechos sociales a las sociedades de inversión respectivas, aun cuando estos derechos se encuentren asignados previamente en la empresa individual del socio. Finalmente, el monto de las reinversiones efectuadas en los años comerciales 2014 y 2015, deben considerarse formando parte del valor tributario de los derechos sociales adquiridos y que el socio persona natural asigne a su empresa individual.*

Sin embargo, al momento de aportarlos a una sociedad deberá deducirse del costo tributario aquella parte adquirida con reinversión durante el año comercial 2014”.

Al analizar este Oficio, es posible considerar que la figura del Empresario Individual es utilizada para una serie de diferentes planificaciones tributarias y que, al estar esta figura dentro del marco de la ley, tampoco es considerada como una figura elusiva de las que se mencionan en los artículos 4 ter y 4 quáter del Código Tributario.

Por último, el cuarto Oficio al cual se hará referencia en esta tesis, corresponde al Oficio N° 2940 titulado “Gasto por remuneraciones y prestación de servicios de los socios o accionistas conforme al artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta”. Dentro de los antecedentes se señala que el único accionista de una Spa, acogida al régimen letra d) del artículo 14 de la LIR, requiere emitir una boleta de honorarios a su sociedad para rendir gasto y reembolsar el egreso. En el análisis realizado por el Servicio menciona la Circular N° 53 de 2020, en la cual se instruyó en relación con los servicios personales pagados a través de honorarios, pactados con terceros o con el socio, accionista o Empresario Individual, el cónyuge o conviviente civil del propietario o sus hijos, y de lo cual se desprende que corresponden a un gasto que se rige por las reglas generales del inciso primero del artículo 31 de la LIR.

Por lo tanto, el Servicio concluyó que podrá aceptarse como un gasto el desembolso por los honorarios relacionados a la prestación de servicio, los que

pueden ser pagados al socio, accionista o Empresario Individual, en los casos que cumplan los requisitos generales, como que sean necesarios para producir la renta, es decir, que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios, y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30 de la LIR, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, y en la medida que se acrediten o justifiquen de forma fehaciente ante el Servicio.

En caso contrario, de no cumplir estos requisitos establecidos en el inciso primero del artículo 31 de la LIR, tendrán diferentes efectos de acuerdo con el régimen tributario al que se haya acogido la empresa. En los casos de los contribuyentes acogidos al N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, les resulta aplicable el artículo 21, por disposición de la letra c) del artículo 68, de la misma disposición. En los casos de los contribuyentes acogidos al N° 8 de la letra D) del artículo 14 no aplica la normativa del artículo 21 de la LIR, sin embargo, a la sociedad le corresponderá realizar un agregado en su Base Imponible de Primera Categoría, si anteriormente fue considerado como gasto.

Ahora bien, al analizar este oficio, a pesar de que no corresponde a una consulta realizada de forma directa por un Empresario Individual, en la respuesta que señala el Servicio sí incorpora a esta figura. Con todo, se permitiría que el Empresario Individual pueda recibir y asignarse una compensación por concepto de servicios prestados y siempre y cuando sea relacionado al giro de su empresa.

Ya con el análisis de estos cuatro oficios, queda concluir que esta figura ofrece altos niveles de certeza para una planificación tributaria, por lo cual solo se encuentran oficios que realzan esta idea, incluso en el período más reciente como lo es el año comercial 2020, ya que simplemente fue nombrada en estos cuatro oficios, de los cuales, inclusive, los dos primeros son similares en su contenido. Asimismo, se puede concluir mediante el análisis expuesto, que la figura del Empresario Individual presenta una serie de oportunidades a la hora de realizar una planificación tributaria, permitiendo, por ejemplo, enajenar un inmueble a través de la persona natural para que sea considerado como un ingreso no renta, conclusión que fue nombrada en los dos primeros Oficios revisados, al igual que el caso de que el empresario, pueda asignarse una compensación por concepto de prestación de servicios, es decir, una especie de remuneración.

4.2.3.- Aplicabilidad de los tipos elusivos.

Ahora bien, una vez estudiado la importancia de la evolución del Empresario Individual, y la fiscalización de este, incluyendo la jurisprudencia administrativa del año 2020, es importante resumir la aplicabilidad que la Administración Tributaria le ha dado a la Norma General Antielusiva en los casos del Empresario Individual, y como esta figura podría evitar la generación de los hechos gravados que afectarían a una persona natural.

Para poder resumir este último análisis es importante reconocer que hay conceptos esenciales ya revisados en el capítulo 3 “Marco Normativo y Teórico”

que se deben aplicar a la hora de revisar al Empresario Individual, como lo son la planificación tributaria, o economía de opción, la buena fe, la elusión comprendiendo dentro de este el abuso de las formas jurídicas y la simulación.

Dada la falta de casos llevados a sede judicial en relación con la Norma General Antielusiva, es que se revisará de forma breve algunos casos contenidos en el Catálogo de Esquemas Tributarios que el Servicio de Impuestos Internos.

Un concepto importante por destacar es el de legítima razón de negocios en los términos del artículo 64 inciso quinto del Código Tributario. Un buen entendimiento conceptual de lo que esto significa lo menciona el Caso N° 27⁶⁵ denominado “Reorganización empresarial familiar y legítima razón de negocios”, el cual analiza al contribuyente persona natural que actúa como Empresario Individual, aportando a valor tributario los derechos sociales y acciones que posee en diversas sociedades a una empresa conformada por miembros de su grupo familiar. Este caso N° 27 hace alusión al tema manejado en la Corte Suprema en el cual la Corte indica que para que exista una legítima razón de negocios esto implica que:

- Tengan una causa y objeto amparado en el derecho;
- Cumplan con la forma y requisitos establecidos por la ley;
- Persigan el fin empresarial, esto es, que exista una debida correlación entre lo que la ley establece y los actos jurídicos que se llevan a cabo; y

⁶⁵ Catálogo de Esquemas Tributarios del año 2020, (Caso N° 18 en el Catálogo del año 2019): https://www.sii.cl/destacados/catalogo_esquemas/catalogo_esquemas_sii.pdf.

- Que dichas circunstancias y antecedentes sean debidamente acreditados, para luego evaluar si estos son legítimos y se ajustan al negocio.

Cabe destacar que, este caso no fue llevado a sede judicial por concepto de elusión, sino que bajo el artículo 64 incisos tercero y quinto del Código Tributario relacionado a la facultad que tiene el Servicio de tasar.

Por último, se destacará para efectos de esta tesis el caso N° 47⁶⁶ del año 2019, denominado “Inicio de actividades como empresario individual”, el cual relata el momento en que una persona natural da aviso de inicio de actividades como Empresario Individual, asignándole derechos sociales o acciones de una sociedad en que la persona natural es socio o accionista. En este caso N° 47 se destaca lo que indica en relación al *“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 una 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. Asimismo, 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.*

⁶⁶ Catálogo esquemas tributarios 2019, caso ya no disponible en el Catálogo del año 2020: https://www.sii.cl/destacados/catalogo_esquemas/catalogo_esquemas_2019.pdf.

Por lo tanto, 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 a esta opción en un acto elusivo, en tanto es una forma jurídica establecida por la propia ley para que las personas organicen sus negocios”.

Del extracto anterior se puede reconocer, que ha sido estimado por el SII que el solo hecho de conformarse como Empresario Individual, corresponde a una legítima opción que se encuentra reconocida en la legislación tributaria nacional, no estimándose por ello como constitutivo de un acto elusivo, por lo cual, aunque el contribuyente haya mejorado su carga tributaria con este solo hecho, este tenía el derecho de planificar su carga como mejor responda a sus intereses, esto es, que el Empresario Individual buscó desempeñar su actividad en el marco de una economía de opción.

Ahora bien, el acto único de conformarse como Empresario Individual para mejorar su carga tributaria a primera vista pareciera que fuese totalmente legítimo y exento de toda controversia, sin embargo, es bastante permisiva esa conclusión y de no existir esta figura con aquellos beneficios, el constituirse como Empresario Individual no estaría en el radar de los contribuyentes que parecen utilizar mayormente este buscando alterar la carga real que debiese recaer sobre sus actos si los hubiese realizado como un contribuyente de impuestos finales.

Asimismo, cabe recordar, que una persona sin estudios tributarios no utiliza esta figura para realizar posibles planificaciones, sino más bien es el que posee estos conocimientos el que aprovecha este tipo de actos a su favor, por lo anterior, es cuestionable que esta figura se mantenga en nuestra legislación dejando en desventaja siempre al que no tiene conocimientos tributarios o no busca simplemente aprovecharse de estos, generando con ello, situaciones de inequidad impositiva que son, justamente, aquello que la Norma General Antielusiva pretendía eliminar mediante su promulgación.

5.- CONCLUSIÓN.

En la presente investigación se buscó comprender la relación existente entre la elusión tributaria y el Empresario Individual, primeramente, a través del estudio de la evolución que ha tenido esta entidad en la Ley sobre Impuesto a la Renta desde su creación hasta nuestros días con el fin de poder dilucidar si se justifica, es necesario y factible, la mantención de esta entidad tributaria en el tiempo.

En segundo lugar, se examinó la fiscalización de esta figura por parte de la Administración Tributaria, incluyendo en esto la jurisprudencia administrativa del año 2020 que contenían al Empresario Individual, así como también el estudio de dos conceptos del Catálogo de Esquemas Tributarios del año 2019 y 2020.

Del análisis realizado se logra desprender como primera conclusión que, desde la aparición del Empresario Individual, hasta el año 2020, ha experimentado una serie de modificaciones que también pueden verse reflejadas en otras entidades, las cuales permiten acceder a las mismas oportunidades y beneficios, no siendo exclusivos del Empresario Individual. Las figuras a las que se hacen mención son, por una parte, el Empresario Individual de Responsabilidad Limitada (E.I.R.L.)⁶⁷, y por otra, la Sociedad por acciones (Spa)⁶⁸, la cual permite conformarse como una sociedad unipersonal, ambas opciones completamente válidas en el caso que la persona natural no esté dispuesta a buscar un acuerdo de voluntades para así constituir una sociedad o arriesgar su capital.

⁶⁷ Opción disponible desde el año 2003, mediante la Ley N° 19.857.

⁶⁸ Opción disponible desde el año 2007, mediante la Ley N° 20.190.

Ahora bien, y en relación con la fiscalización informática del Empresario Individual se propone en esta tesis diferenciar esta figura con la persona natural mediante un RUT distinto, o simplemente descartar esta figura⁶⁹, y que solo quedara dentro de las opciones el E.I.R.L. o la Spa, entidades que poseen un RUT diferente, limitan sus responsabilidades ante terceros y se constituyen como persona jurídica; o bien colocar límites para conformarse como Empresario Individual. Puesto que, los actos que realizan los privados persiguen finalidades económicas que pueden ser resguardadas mediante el uso de estas formas societarias, no siendo necesaria la figura del Empresario Individual en resguardo de estas. Lo indicado anteriormente, concuerda con el análisis que se plantea en la Parte II de esta tesis.

En relación con la jurisprudencia administrativa de esta figura en el año 2020, se concluye que esta figura ofrece altos niveles de certeza para una planificación tributaria, por lo cual solo se encuentran oficios que realzan esta idea, incluso en el período más reciente como lo es el año 2020, ya que simplemente fue nombrada en los oficios expuestos en la presente. Asimismo, se puede concluir con este análisis que la figura del Empresario Individual parece ser muy versátil y permisiva a la hora de realizar una planificación tributaria.

Lo anterior, se corrobora con el estudio de los casos en el Catálogo de Esquemas Tributarios del año 2019 y 2020, pues es cuestionable que el acto único de conformarse como Empresario Individual para mejorar su carga tributaria a

⁶⁹ Siempre considerando en todo caso la primacía del principio de la autonomía de la voluntad contemplada en nuestro ordenamiento jurídico.

primera vista pareciera que fuese totalmente legítimo y lejos de toda controversia, sin embargo, es bastante permisiva esa conclusión y dado que, de no existir esta figura con aquellos beneficios, el conformarse como Empresario Individual no estaría en el radar de los contribuyentes que solo buscan postergar sus impuestos.

En base a todo lo anteriormente expuesto, es que se concluye finalmente que, no existiría justificación suficiente para estimar que la figura del Empresario Individual debe ser mantenida en la actualidad de la forma en la que se encuentra reconocida, y comprender todo lo realizado dentro del margen normativo que comprende el concepto de legítima opción de planificación, ya que esto solo conllevaría acrecentar situaciones de desigualdad entre los contribuyentes que tienen conocimientos tributarios suficientes que les permiten utilizar esta figura para propósitos que persiguen fines elusivos. Conforme ha sido expuesto en esta investigación, esta desigualdad atenta contra la equidad tributaria, principio esencial del derecho tributario que ha sido evocado en distintas reformas tributarias a nivel nacional, debiendo, por tanto, buscarse mediante la labor legislativa evitar este tipo de operaciones que afectan nuestro sistema impositivo.

Por último, es importante destacar que, al momento de fiscalizar este tipo de contribuyentes, se debe buscar determinar la elusión en los efectos provenientes de la serie de actos efectuados en virtud de ella, ya que, conforme fue expuesto, es difícil a la fecha poder afirmar por parte de la Administración Tributaria que existe elusión en su acto inicial, ya que solo por el hecho de existir como opción en nuestra legislación no se cuestiona su intencionalidad al momento de planificar, pese a que el uso efectuado por los contribuyentes de esta figura sí se dirige a fines elusivos.

REFERENCIAS.

- Libros:

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).

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

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

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

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

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.

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

Torres, O., 2007. *Derecho de sociedades*. LexisNexis, Santiago.

Ugalde, R. y García, J., 2010. *Elusión, planificación y evasión tributaria*. Legal Publishing, 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.

- Revistas:

González, L. 2016. "Reforma Tributaria: Modificación a la tributación en el Régimen de Rentas Presuntas", *Revista de Estudios Tributarios*, pp. 246-247.

Ibaceta, H. 2011. "La Conversión y sus Efectos Tributarios", *Revista de Estudios Tributarios*, vol. 5, pp. 9-26.

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.

- Tesis:

Vásquez, P.2016 "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.

- 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 y sus modificaciones, 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° 1.515, Sobre Alcoholes. Promulgada 18/01/1902, Última versión 20/01/1902.

Ley, N° 3.091, Ministerio de Hacienda. Promulgada 05/04/1916. Última versión 13/04/1916.

Ley, N° 3.996, Que establece un impuesto sobre las rentas. Promulgada 02/01/1924. Última versión 02/01/1924.

D.L., N° 330, Ministerio de Hacienda. Promulgada 12/03/1925. Última versión 18/03/1925.

Ley, N° 8.419, Fija el texto refundido de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Promulgada 27/03/1946. Última versión 14/02/1964.

Decreto N° 2.106. Fija el texto definitivo de la Ley N° 8.419, sobre Impuesto a la Renta. Promulgada 15/03/1954. Última versión 10/05/1954.

Ley, N° 11.575, Introduce modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenidas en el D.S. N° 2.106. Promulgada 13/08/1954. Última versión 14/08/1954.

Decreto, N° 2106, Fija el texto definitivo de la Ley N° 8.419, sobre Impuesto a la Renta. Promulgada 15/03/1954. Última versión 10/05/1954.

Ley, N° 13.305, Reajusta las remuneraciones de todos los empleados que prestan servicios en Chile, suplementa el presupuesto de la nación, establece nueva unidad monetaria, concede facultades extraordinarias al presidente de la república y modifica las leyes que señala. Promulgada 04/04/1959. Última versión 05/05/1979.

Ley, N° 15.564, Modifica la Ley N° 5.427, sobre impuestos a las herencias, asignaciones y donaciones y sustituye la Ley N° 8.419, sobre impuesto a la renta. Promulgada 11/02/1964. Última versión 14/02/1964.

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

- Otros:

Circular N° 53, de 10/08/2020. Servicio de Impuestos Internos.

Circular N° 12, de 17/02/2021. Servicio de Impuestos Internos.

Oficio N° 241, de 04/02/2020. Servicio de Impuestos Internos.

Oficio N° 1483, de 03/08/2020. Servicio de Impuestos Internos.

Oficio N° 2856, de 10/12/2020. Servicio de Impuestos Internos.

Oficio N° 2940, de 17/12/2020. Servicio de Impuestos Internos.

Sentencia Definitiva Corte Suprema de 28.01.2003, Rol N° 4038-01, "Inmobiliaria Bahía con SII".

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

Definición del concepto Elusión: Sitio web Real Academia Española (RAE):

<https://dle.rae.es/elusi%C3%B3n> . Fecha de consulta: 29 .11.2020.

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

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

Definición del concepto Sociedad: 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: http://www.sii.cl/contribuyentes/contribuyentes_individuales/empresario_individual.pdf. Fecha de revisión: 07.12.2020.

Sitio web del SII. Disponible en:
https://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/curso1_2.htm. Fecha de revisión: 19.02.2021.