



**APLICACIÓN PRÁCTICA, EN EL PROCEDIMIENTO ANTE LOS TRIBUNALES
TRIBUTARIOS Y ADUANEROS, DE LOS PRINCIPIOS CONTENIDOS EN LAS
NORMAS ANTIELUSIVAS DE LA LEY N°20.780**

TOMO II

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

Alumno: Patricio Leonardo Salinas Montero

Profesor Guía: Carlos Boada Campos

Santiago, octubre de 2016

- 9) El procedimiento en el SACTA se llamará “Procedimiento Declaración de Elusión por Abuso o Simulación” y su RIT comenzará con las letras “DE”.

13.- CASOS PRÁCTICOS PROPUESTOS

En este capítulo, nos dedicaremos a analizar dos casos en los cuales expondremos la problemática que podría suscitarse frente a una situación donde se ventilen actos o hechos económicos susceptibles de persecución por la Norma Antielusiva Nacional concerniente a la Simulación o al Abuso de las Formas Jurídicas, conforme la Ley N° 20.780.

CONSIDERACIONES PREVIAS A SABER:

En la aplicación del primer caso práctico, será necesario observar el conjunto de normas establecidos en la Ley N°18.046, de Sociedades Anónimas.

¿QUÉ DICE LA LEY N°18.046, SOBRE SOCIEDADES ANÓNIMAS?

División

El artículo 94 define a la división de una sociedad anónima en la distribución de su patrimonio entre sí una o más sociedades anónimas que se constituyan al efecto, correspondiéndoles a los accionistas de la sociedad dividida la misma proporción en el capital de cada una de las nuevas sociedades que aquella que poseían en la sociedad que se divide.

Artículo 95: la división debe acordarse en junta general extraordinaria de accionistas en la que deberán aprobarse las siguientes materias:

- La disminución del capital social y la distribución del patrimonio de la sociedad entre esta y nueva o nuevas sociedad que se crean;
- La aprobación de los estatutos de la o de las nuevas sociedades a constituirse, los que podrán ser diferentes a los de la sociedad que se divide, en todas aquellas materias que se indiquen en la convocatoria. Esta aprobación incorpora de pleno derecho a todos los accionistas de la sociedad dividida en la que la o las nuevas sociedades que se formen.

Transformación

Artículo 96: La transformación es el cambio de especie o de tipo social de una sociedad, efectuado por reforma de sus estatutos, subsistiendo su personalidad jurídica.

Artículo 97: En la transformación de otros tipos o especies de sociedades anónimas, solo deberá cumplirse con las formalidades señaladas en el artículo 5 de esta Ley y si se tratare de transformaciones en sociedades anónimas especiales, con las que especialmente se hubiere consignado para éstas.

Si la transformación fuere de sociedad anónima a otro tipo o especie de sociedad, deberá cumplirse con las formalidades propias de ambos tipos sociales.

Artículo 98: La transformación de sociedades en comandita o colectiva en sociedades anónimas, no libera a los socios gestores o colectivos de la sociedad transformada de su responsabilidad por las deudas sociales contraídas con anterioridad a la transformación de la sociedad, salvo respecto de los acreedores que hayan consentido expresamente en ella.

Fusión

Artículo 99: La fusión consiste en la reunión de dos o más sociedades en una sola que las sucede en todos sus derechos y obligaciones, y a la cual se incorporan la totalidad del patrimonio y accionistas de los entes fusionados.

Hay fusión por creación, cuando el activo y pasivo de dos o más sociedades que se disuelven, se aportan a una nueva sociedad que se constituye.

Hay fusión por incorporación, cuando una o más sociedades que se disuelven, son absorbidas por una sociedad ya existente, la que adquiere todos sus activos y pasivos.

En estos casos, no procederá la liquidación de las sociedades fusionadas o absorbidas.

Aprobadas en Junta General los balances auditados y los informes periciales que procedieren de las sociedades objeto de la fusión y los estatutos de la sociedad creada o de la absorbente, en su caso, el directorio de ésta deberá distribuir directamente las nuevas acciones entre los accionistas de aquéllas en la proporción correspondiente.

Artículo 100: Ningún accionista, a menos que consienta en ello, podrá perder su calidad de tal con motivo de un canje de acciones, fusión, incorporación, transformación o división de una sociedad anónima.

EFFECTOS TRIBUTARIOS SOBRE LA FUSIÓN.

I.- Consideraciones preliminares.

1.- El Servicio de Impuestos Internos no tiene facultades para pronunciarse sobre la legalidad de una operación comercial. Sí puede, de acuerdo a su Ley Orgánica y a lo dispuesto en el artículo 6 del Código Tributario, aplicar y fiscalizar administrativamente las consecuencias tributarias de dichas operaciones comerciales.

2.- De acuerdo a lo dispuesto por el inciso 2°, del artículo 35, del Código Tributario, el Servicio no puede divulgar la cuantía o fuente de las rentas, ni las pérdidas, gastos o cualquier dato relativo a ellas, que figuren en las declaraciones obligatorias.³⁹

FUSIÓN DE SOCIEDADES:

1.- Concepto

Conforme lo dispuesto por el artículo 99 de la Ley N°18.046, sobre sociedades anónimas, la fusión de sociedades consiste en la reunión de dos o más sociedades en una sola, que las sucede en todos sus derechos y obligaciones y a la cual se incorporan la totalidad del patrimonio y accionistas de los entes fusionados.

2.- Clases de fusiones

De acuerdo con la referida norma legal, existen dos clases de fusiones:

a) Fusión por creación: Es cuando el activo y pasivo de dos o más sociedades que se disuelven, se aportan a una nueva sociedad que se constituye, y

b) Fusión por incorporación: Es cuando una o más sociedades que se disuelven, son absorbidas por una sociedad ya existente, la que adquiere todos sus activos y pasivos. Es lo mismo que una absorción de sociedades.

c) Fusión impropia, o Absorción: Es cuando por reunirse el 100% de las acciones de una sociedad, esta se disuelve. Si bien la Ley la trata como una causal de disolución, tributariamente se regula como una forma de fusión de sociedades.

CASOS PRÁCTICOS

CASO PRÁCTICO N°1 EN MATERIA DE NORMAS ANTIELUSIVAS:

Desarrollo:

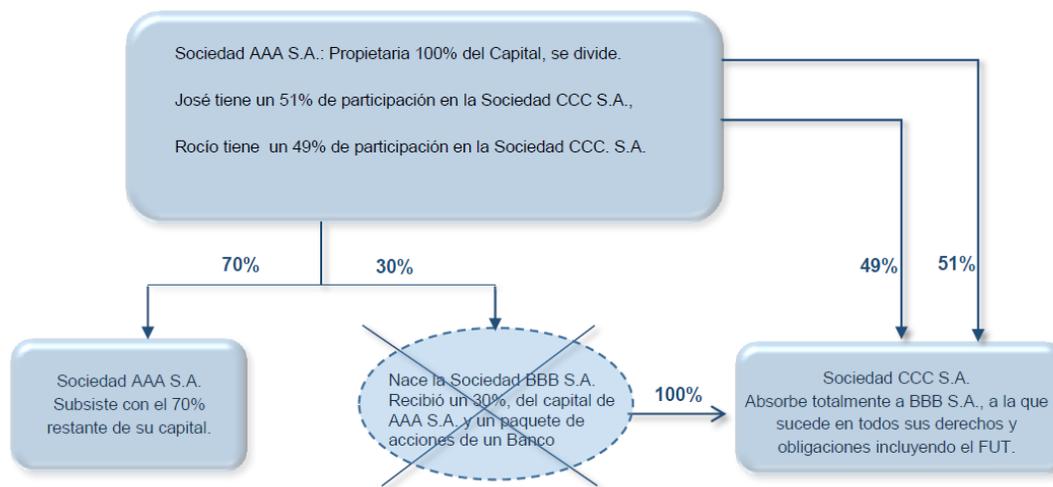
Para conocimiento y aplicación práctica de este primer caso propuesto, dentro de su contexto, se deben analizar las siguientes etapas y conceptos:

- 1) La sociedad **AAA S.A.** se dividió en conformidad a lo establecido en el artículo 94 de la Ley N°18.046 sobre Sociedades Anónimas, según modificación de la estructura del capital social efectuada mediante escritura pública debidamente inscrita y publicada, con fecha martes 15 de diciembre de 2015. Producto de esta división, nace la sociedad **BBB S.A.**, la cual recibió el 30% del capital de la sociedad **AAA S.A.**, subsistiendo esta última con el restante 70%.

³⁹ RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 31°, N° 9, ART. 41°, INCISO 1, N°1 – LEY N°20.780, DE 2014 – CIRCULAR N°1, DE 2015. (ORD. N° 2587, DE 14.10.2015)

GRÁFICA DE LA MALLA SOCIETARIA PARA EL CASO PROPUESTO N°1.

Para cumplir lo señalado precedentemente, expondremos lo siguiente:



- 2) La razón de dividirse radicó básicamente en la diversificación, pues la sociedad **AAA S.A.** se encontraba muy concentrada en ciertas líneas de producto, por lo cual estaba perdiendo competitividad en el mercado y disminuyendo sus utilidades, razón que derivó en que los ejecutivos tomaron la decisión de separar actividades como una estrategia de negocio frente al mercado.

Dentro de ese contexto y aprobada la decisión de dividirse, y efectuadas las modificaciones al contrato social, de acuerdo a lo establecido por el inciso final del artículo 68 del Código Tributario, éstas fueron informadas al Servicio de Impuestos Internos, dentro de los quince días hábiles siguientes de haber ocurrido los hechos modificatorios, conforme lo establecido en la Resolución Ex. N° 5.791 del Servicio de Impuestos Internos, publicada en el D.O. 27.11.97.

TASACIÓN DE OPERACIONES DE DIVISIÓN

El inciso 3, del artículo 64 del Código Tributario, otorga al SII la facultad de tasar ciertas operaciones; sin embargo, conforme las normas del inciso 4° del mismo artículo, se puede concluir que: *“No se aplicará lo dispuesto en este artículo, en los casos de división o fusión por creación o por incorporación de sociedades, siempre que la nueva sociedad o la subsistente mantenga registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad dividida o aportante”*⁴⁰

⁴⁰ Canales Tapia, Octavio. Efectos tributarios en la división de empresas. En: Revista de Estudios Tributarios, N° 4/2011. Santiago de Chile: CET, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, 2015, pp., 130-131.

Para el caso propuesto, dentro de nuestra hipótesis de trabajo, la división efectuada cumple con lo señalado. En ese sentido y conforme lo anterior, el SII debe inhibirse de aplicar su facultad de tasación ante divisiones que se enmarquen en el inciso 4° del artículo 64 del Código Tributario. Sin embargo el SII, al ser consultado respecto a la división de una sociedad, en la que quedará radicado el usufructo de un bien raíz por cinco años en la sociedad continuadora, adjudicándose la nuda propiedad a la sociedad que surja de la división, señaló que esto *“será procedente solamente si los valores asignados corresponden a los corrientes en plaza o a los que normalmente se cobran en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en las que se realiza la operación, de conformidad al artículo 64 inciso 3° del Código Tributario. De lo contrario, este Servicio podrá hacer uso de la facultad de tasar contenida en el artículo recién citado.”* (Según: Oficio del SII N° 1.482 del año 2004).

Los argumentos utilizados por el SII para concluir lo anterior, fueron que, en el caso que resultara jurídicamente procedente al momento de realizar el acto de la división, constituir un usufructo en los términos que ya fueron indicados, no se inhibiría de tasar esta operación, porque al momento de la escisión de la sociedad, el activo registrado a un determinado costo tributario era un bien raíz, esencialmente corporal, y no un derecho real de nuda propiedad separado del derecho de usufructo de dicho bien, con lo cual, es necesario concluir que para que sea aplicado en la especie el inciso 4° del artículo 64 del Código Tributario, al acto de división de empresas, la asignación de los activos y pasivos debe ser a sus valores tributarios, además de ser los mismos que forman parte del patrimonio de la sociedad a dividir”.⁴¹

En el caso en análisis, la división implicó sacar desde AAA, hacia BBB activos financieros, y distribuir el FUT entre ambas empresas de acuerdo al patrimonio tributario asignado a cada una de ellas.

- 3) Dentro de los activos que recibe la naciente sociedad **BBB S.A.**, se encuentra un paquete de acciones de un Banco Nacional, activo de fácil liquidación, y que además distribuye de manera periodica dividendos
- 4) La sociedad **BBB S.A.** inició sus actividades el día viernes 18 de diciembre de 2015 con el giro comercial de “Inversiones en Capitales Mobiliarios”, según lo dispone el artículo 20 N°2 de la LIR, dando aviso para ello, al Servicio de Impuestos Internos, mediante el Formulario 4115 (Inscripción al Rol único Tributario y/o Declaración Jurada de Inicio de Actividades). La sociedad **BBB S.A.** dentro de la actividad económica que comenzó a desarrollar, tenía conocimiento previo de la existencia de la sociedad **CCC S.A.**, debido a que los dueños de ambas empresas eran los mismos.

⁴¹ Canales Tapia, Octavio. Op cit., pp., 131.

- 5) **CCC S.A.** es una sociedad constituida hace más de veinte años y de acuerdo a la característica propia de la actividad económica que desarrolla, su línea de negocios se encuentra enfocada hacia una constante búsqueda de la apertura de nuevos mercados en el rubro. El valor de esta compañía se funda en sus patentes industriales, las que fueron otorgadas varios años antes, y son únicas, ya que en la actualidad se hace prácticamente imposible la obtención de ellas, salvo la adquisición directa de las mismas debiendo pagar por ellas un muy alto precio. Junto con lo anterior, es dable, señalar que la sociedad **CCC S.A.** mantiene un personal altamente capacitado en investigación y desarrollo en las diferentes áreas de su negocio. Bajo ese contexto y según estudios de mercado y de riesgo asociados, esta empresa necesita posicionarse en el segmento correspondiente a su mercado, pero por ciertas limitantes internas importantes, como la falta de financiamiento para renovar la planta y equipos, entre otras carencias. Es importante señalar que este desarrollo industrial ha llevado a la empresa a tener una importante pérdida tributaria.
- 6) La compañía tiene la problemática de no poder manejar una fuente de financiamiento directo, a través de recursos frescos que le permitan obtener flujos y liquidez suficiente para la continuación de su negocio en el mercado, lo cual le permitiría ser mas rentable a futuro, e incluso pensar en una posible expansión. La sociedad **CCC S.A.**, ha estado analizando con sus ejecutivos la manera de financiar sus negocios a través de asociaciones estratégicas o la integración de nuevos socios, lo que le permitiría financiar ciertas falencias de inversión en capital, derivadas de la falta de obtención de créditos a través de bancos. Ante esto, los socios, llegan al convencimiento que ésta solo podría llevarse a cabo por medio de la fusión de una compañía que se incorpore a su negocio, participando de las utilidades que de allí se generen.
- 7) De ese modo y previamente efectuado un acabado estudio en base a los análisis de riesgo inherentes al negocio al momento de haber realizado la división, el día martes 22 de diciembre de 2015 la sociedad **BBB S.A.** sociedad con inversiones, es absorbida según lo acordado en Junta Extraordinaria de Accionistas, mediante fusión por incorporación ^{42 43}, con la sociedad **CCC S.A.**, en razón de buscar e identificar aquellas oportunidades, ya sean fortalezas y debilidades que constituyan una

⁴² Ya referido anteriormente, este concepto de Absorción se produce por la adquisición de la totalidad de las acciones o derechos por otra sociedad, disolviéndose la sociedad absorbida.

⁴³ ACREDITACIÓN DEL INICIO DEL PROCESO DE FUSIÓN. Para efectos de la acreditación del inicio de un proceso de fusión el SII emitió la Resolución Ex. SII N° 111, del 04 de diciembre de 2014. Dicha resolución estableció que se debía informar y dar aviso mediante un formato de declaración jurada presentada a través del Formulario 2117 (formulario de petición administrativa), lo cual para este caso no aplica, en razón de las fecha que indica y de ser por lo demás, una disposición transitoria contenida en la Ley N°20.780 (González, Luis. www.revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/download/.../41969). Op cit.,pp. 342.

creación de valor en conjunto⁴⁴, dando sinergia entre ambas sociedades que se conforman. Es importante destacar, por lo demás, que tanto la sociedad **BBB S.A.** (absorbida) como la sociedad **CCC S.A.**, (absorbente y continuadora), pertenecían desde antes de haber efectuado la absorción, al mismo grupo empresarial⁴⁵. En base de lo anterior hay que señalar que don José, tiene un 51% de participación en la sociedad **CCC S.A.** Por otra parte, doña Rocío tiene un 49% de participación sobre la misma sociedad. Todo lo anterior, conforme lo establecido en el artículo 100 de la Ley N°18.046 de Sociedades Anónimas.

La finalidad y objetivo de haber realizado este cambio, según la administración, es obtener beneficios económicos, generar empleo y fortalecer la economía a través de actividades de emprendimiento bajo un sola unidad económica que controle, facilite y permita las operaciones comerciales a partir una alianza estratégica de negocio, según la propuesta ofrecida por la sociedad **CCC S.A.**

- 8) Una vez efectuada la fusión acordada y aceptada por la sociedad **BBB S.A.**, la sociedad **CCC S.A.**, sucede a la anterior en todos sus derechos y obligaciones, entre los cuales se encuentran todos sus activos y el FUT.
- 9) Aclarando algunos conceptos, en concordancia al orden de hechos, cabe hacer presente, que para este caso en particular, el nuevo contribuyente sociedad **CCC S.A.**, dio aviso al SII, mediante Formulario 3239 (Formulario de Modificación, Actualización de la información, donde debe indicar Aumentos o Disminuciones de Capital, Transformaciones, Conversiones, Divisiones y Fusiones). Para ello cumplió con dar aviso a la Unidad correspondiente dentro del plazo de 15 días.

En este caso y dada la característica que revistió esta nueva modificación de contrato legal entre estos entes jurídicos, sólo llenó con opción Fusión de Sociedades con una **X**, además de indicar el RUT y razón social de las sociedades que se fusionan y de la que resultó producto de la fusión. Además, acompañó el formulario 4415, RUT- Inicio de Actividades, para la Sociedad que se crea y adjuntar como anexo, si es necesario, el Formulario 4416 (Anexo Inscripción al Rol Único Tributario y/o Declaración de Inicio de Actividades, Modificación y Actualización de la Información).

⁴⁴ El proceso de creación de valor consiste básicamente en la capacidad de la empresa para tomar decisiones que le permitan alcanzar un valor presente de sus flujos de caja futuros mayor que el requerido para recuperar lo invertido y pagar los costos de su financiamiento. <http://economiyadministracion.uc.cl/creacion-de-valor-la-mirada-financiera/>

⁴⁵ Conjunto de entidades que presentan vínculos en su propiedad, administración o responsabilidad crediticia, que hacen presumir que la actuación económica y financiera de sus integrantes está guiada por los intereses comunes del grupo o subordinada a éstos, o que existen riesgos financieros comunes en los créditos que se les otorgan o en la adquisición de valores que emiten. www.svs.cl/educa/600/w3-prop

Atendido lo anterior, la nueva sociedad cumplió con las todas las formalidades establecidas por Ley mediante la constitución por Escritura Pública autorizada ante Notario, publicada en el Diario Oficial e inscrita en el Registro de Comercio, insertada en ella la cláusula de responsabilidad a la nueva sociedad en que responde por las obligaciones tributarlas de las que se fusionaron, indicada en el artículo 69 del Código Tributario, si no existiese esta cláusula las sociedades fusionadas deben presentar Término de Giro, situación que no corresponde a este caso.

Antecedente importante a considerar, base fundamental para la resolución de este caso:

“La sociedad CCC S.A. presenta una importante pérdida que se mantiene por más de 10 años”.

Por otra parte, se indica que esta sociedad ha sido objeto de fiscalizaciones en más de una oportunidad y ha mantenido todos su libros contables y documentación de respaldo, desde el momento en que se produjo la pérdida.

Proceso de Fiscalización

- 10)** En su declaración anual de impuesto a la renta, Año Tributario 2016, la sociedad **CCC S.A.** solicitó devolución de PPUA, conforme lo establecido en el artículo 31 N°3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (D.L. N°824/1974), por la pérdida mantenida por la sociedad a la cual llega el FUT en virtud del proceso de fusión por incorporación.

Cronología de los Antecedentes dentro del proceso de fiscalización del SII:
SECUENCIA:

- 1° Presentación de declaración de impuesto y/o de antecedentes.
 - 2° Notificación “requerimiento de antecedentes para revisión”
 - 3° Examen, revisión y verificación de antecedentes (Art. 60 y 63 CT)
 - 4° Citación (facultativa) al contribuyente.
 - 5° Respuesta del contribuyente.
 - 6° Liquidación del impuesto / Resolución que modifica pérdida tributaria.
- 11)** Así las cosas, el día martes 17 de mayo de 2016, el Servicio de Impuestos Internos, mediante sus sistemas de validación informática producto del cruce de información, detectó inconsistencias en la declaración presentada por el contribuyente. Producto de una nueva revisión, el día lunes 23 de mayo de 2016, el Servicio confirmó las inconsistencias detectadas, para lo cual emitió Carta Aviso N° 555 el día martes 31 de mayo de 2016, invitando al contribuyente a la Unidad del SII respectiva el día lunes 6 de junio de 2016, para que aclarara las mencionadas inconsistencias. Ese día el contribuyente efectivamente, concurrió a la Unidad con los antecedentes solicitados por el ente fiscalizador.
- 12)** El Servicio de Impuestos Internos consideró que los antecedentes acompañados en sede administrativa por el contribuyente, no fueron lo suficientemente fundantes como

para aclarar las inconsistencias detectadas, y frente a las dudas de que se encontraba ante un hecho económico presuntamente antileusivo ya entrada en vigencia la Ley N°20.780, el día viernes 17 de junio de 2016 practicó la Citación N° 666, bajo los términos que según dispone el artículo 63 del Código Tributario, dentro de lo cual solicitó mayores antecedentes necesarios y pertinentes que también dispone el precepto legal aludido, para que el contribuyente dentro del plazo de un mes, presente una declaración, o rectifique, aclare o amplíe o confirme una declaración anterior, así como también en relación de lo anterior, lo dispone el artículo 4 quinquies del Código Tributario.

- 13) El contribuyente, el día lunes 11 de julio de 2016 contestó la Citación N° 666. No solicitó prórroga en esta oportunidad.
- 14) El Servicio de Impuestos Internos, el día lunes 08 de agosto de 2016, rechazó la devolución de PPUA impetrada (Pago Proporcional por Utilidades Absorbidas, según lo dispone el artículo 31, N°3, de la Ley sobre Impuesto a la Renta D.L. 824/1974), y habiendo efectuado una previa coordinación con la Oficina de Análisis de la Elusión, sugieren la elaboración de un proyecto de requerimiento judicial conforme a lo establecido en el artículo 160 bis del Código Tributario, remitiendo todos los antecedentes necesarios a la Subdirección Jurídica para su redacción, siendo éste finalmente aprobado y firmado por el Director, dando inicio derechamente al proceso de Declaración de Abuso de la Forma Jurídica dadas las características cronológicas de los hechos planificados y constituidos, con el fin único de obtener tal solicitud de devolución.

Además, solicitó que se le aplique al asesor del contribuyente, las multas establecidas en el artículo 100 bis del Código Tributario. Los fundamentos para rechazar la declaración fueron de dos tipos:

- a) Que el SII no da lugar a la devolución de PPUA, atendido el hecho de que la secuencia de actos ejecutada por los socios de las empresas fusionadas tenía como única finalidad obtener la recuperación de PPUA, en atención a que era posible ejecutar esta reorganización de otras formas legales que no daban lugar a la devolución solicitada.

En efecto, debido a que los socios de AAA y CCC son las mismas personas naturales, al hecho de que AAA registra recursos no utilizados en su negocio, los cuales eran requeridos por CCC, no era necesario realizar la concatenación de actos ejecutados por el contribuyente que fueron dividir AAA y sacar a la sociedad BBB con una cantidad tal de FUT, que luego al ser fusionada con CCC, sociedad que registraba pérdidas acumuladas, da lugar a una importante devolución de PPUA.

Frente a esta opción elegida por el contribuyente, AAA pudo haber efectuado un aporte directo de capital a CCC, si el objetivo era de proveerle de recursos, sin que este aporte implicara traspaso de FUT, con lo cual no se habría obtenido devolución

de PPUA y se habría logrado el mismo objetivo económico de financiar los requerimientos de CCC con nuevos recursos.

- b) Que el contribuyente no cumplió lo ordenado en sede administrativa, toda vez que no habría acompañado toda la documentación solicitada por el ente fiscalizador, lo cual se estima como una ocultación de información, por cuanto a juicio del SII habían otros caminos legales más simples y directos que le permitían al contribuyente llegar al mismo objetivo, sin obtener una recuperación artificial de impuestos.

El mismo día, el Tribunal Tributario y Aduanero, tuvo por presentada la solicitud efectuada por el SII y decretó traslado a la presentación, conforme lo establece el artículo 160 bis, inciso 2º, del Código Tributario.

- 15) El contribuyente, habiendo evacuado el traslado precedente, en contestación del día viernes 25 de noviembre de 2016, invocó que se trata de un abuso del Servicio de Impuestos Internos, toda vez que el Oficio N°4571 de 14 de noviembre de 2006, indica que el cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley N°18.046 sobre Sociedades Anónimas, es una razón más que suficiente para no cuestionar las pérdidas de arrastre producidas y que fueron incorporadas en razón de reorganizaciones empresariales ya señaladas.
- 16) El día miércoles 07 de diciembre de 2016, el Tribunal Tributario y Aduanero, envió carta certificada a las partes citándolas a una Audiencia del artículo 160 bis del Código Tributario para el día lunes 21 de noviembre de 2016, a las 10:00 horas.

CONCLUSIÓN.

FINALMENTE Y HABIENDO CONSIDERADO TODOS LOS ANTEDECENTES DEL CASO EXPUESTO ANTERIORMENTE, SE FORMULAN LAS SIGUIENTES CONCLUSIONES:

La pretensión del contribuyente se encontraría totalmente ajustada a derecho toda vez que NO SE VISLUMBRA UN ABUSO EN LAS FORMAS JURÍDICAS según lo establece la Ley N°20.780, tal como lo sostiene la parte denunciante recaída en el Servicio de Impuestos Internos, de esta manera, se concluye notoriamente la no existencia de actos artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido como la devolución del PPUA impetrada por el reclamante y que deniega el Servicio, fundamentos que se darán a conocer bajo los razonamientos que siguen a continuación:

PRIMERO: Que los principios internacionales se aplicarían íntegramente al caso, a favor del contribuyente, invocando particularmente la doctrina del “Principio del Business Purpose.”

SEGUNDO: Que la aplicación concreta en nuestra legislación de las “Reglas de la Sana Crítica” al caso analizado, es decir el Juez Tributario y Aduanero deberá apreciar la

prueba que aporta el contribuyente denunciado por el Servicio de Impuestos Internos, al tenor de lo dispuesto en el artículo 132 del Código Tributario que señala:.....”*para ello expresar en la sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales les asigna valor o las desestima. En general tomará en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas o antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador*”....Por tanto, creemos dentro de nuestra convicción destinada a la correcta apreciación del resultado de las pruebas judiciales que resultaron de este análisis, han sido realizadas y apreciadas con sinceridad y buena fe.

TERCERO: Que en armonía con lo expuesto en el punto N°7 de la presente memoria, respecto a norma de interpretación, es necesario considerar los elementos de hermenéutica legal establecidos en los artículos 19 y siguientes del Código Civil, de manera tal que podamos explicar las razones relevantes que sustentan el principio del “Business Purpose” en esta situación Jurídico-económica.

Dicho lo anterior, el artículo 19 del Código Civil en este caso y de la materia del contexto que desenvuelve a la misma en particular se desprende al tenor de lo siguiente:

“Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu.”

“Pero bien se puede, para interpretar una expresión obscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma, o en la historia fidedigna de su establecimiento.”

CUARTO: Que conforme a lo señalado dentro del punto N°7 en el desarrollo de esta hipótesis de trabajo, podemos concluir que el Servicio de Impuestos Internos no puede derechamente rechazar la pérdida de la sociedad que subsiste, correspondiente a la sociedad **CCC S.A.**, toda vez que así lo dispone el propio artículo 100 de la Ley N°18.046 de Sociedades Anónimas el cual establece que:

... “Ningún accionista, a menos que consienta en ello, podrá perder su calidad de tal con motivo de un canje de acciones, fusión, incorporación, transformación o división de una sociedad anónima”...

QUINTO: Que lo señalado precedentemente, encuentra plena armonía con la norma legal establecida en el N°3 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (D.L. N° 824/1974), que dispone lo siguiente:

...”N°3 artículo 31 LIR.- Las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad.

Podrán, asimismo, deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurren los requisitos del inciso precedente.

Para estos efectos, las pérdidas del ejercicio deberán imputarse a las utilidades o cantidades afectas a los impuestos global complementario o adicional a que se refiere la letra d) del número 3 de la letra A) del artículo 14, se hayan afectado o no con el impuesto de primera categoría, y a las obtenidas en el ejercicio siguiente a aquél en que se produzcan dichas pérdidas, y si las utilidades referidas no fueren suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente. En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se le aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la presente ley.

Las pérdidas se determinarán aplicando a los resultados del balance las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible contenidas en este párrafo y su monto se reajustará, cuando deba imputarse a los años siguientes, de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio comercial en que se generaron las pérdidas y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que proceda su deducción.

Con todo, las sociedades con pérdidas que en el ejercicio hubieren sufrido cambio en la propiedad de los derechos sociales, acciones o del derecho a participación en sus utilidades, no podrán deducir las pérdidas generadas antes del cambio de propiedad de los ingresos percibidos o devengados con posterioridad a dicho cambio. Ello siempre que, además, con motivo del cambio señalado o en los doce meses anteriores o posteriores a él la sociedad haya cambiado de giro o ampliado el original a uno distinto, **salvo que mantenga su giro principal, o bien al momento del cambio indicado en primer término, no cuente con bienes de capital u otros activos propios de su giro de una magnitud que permita el desarrollo de su actividad o de un valor proporcional al de adquisición de los derechos o acciones, o pase a obtener solamente ingresos por participación, sea como socio o accionista, en otras sociedades o por reinversión de utilidades. Para este efecto, se entenderá que se produce cambio de la propiedad en el ejercicio cuando los nuevos socios o accionistas adquieran o terminen de adquirir, directa o indirectamente, a través de sociedades relacionadas, a lo menos el 50% de los derechos sociales, acciones o participaciones.** Lo dispuesto en este inciso no se aplicará cuando el cambio de propiedad se efectúe entre empresas relacionadas, en los términos que establece el artículo 100 de la Ley N°18.045.

SEXTO: Que por tanto, de este último párrafo destacado (nuestro), y al tenor de dicho precepto legal expresado, queda claro que es contundente y concluyente en que ambas empresas fusionadas, sociedad **BBB S.A.** (absorbida) y la sociedad **CCC S.A.** (absorbente y que finalmente es la que subsiste manteniendo su giro principal), cumplen

cabalmente con los requisitos establecidos por Ley, es decir, ambas sociedades anónimas pertenecen al mismo grupo empresarial, pues sus accionistas no han perdido su calidad de tal según lo dispone al artículo 100 de la Ley N°18.046, Ley de Sociedades Anónimas en relación a lo preceptuado en el N°3 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (D.L. 824/1974).

SÉPTIMO: Que a mayor abundamiento, para el caso propuesto, no se puede sino considerar, que la actividad desplegada por la empresa contribuyente no importa un actuar voluntario destinado a recuperar indebidamente impuestos, sino que solo a desarrollar de buena fe su actividad comercial para conseguir los propósitos económicos de su línea de negocios. Así las cosas, de acuerdo a los elementos valorados y ponderados de acuerdo a las reglas de la sana crítica, principios invocados, razones de hecho y derecho, estos no logran establecer los presupuestos necesarios que permitan la aplicación de la multa al asesor o asesores, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 100 bis del Código Tributario, el cual que establece lo siguiente:

Artículo 100 bis: “La persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, según lo dispuesto en los artículos 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies y 160 bis de este Código, será sancionado con multa de hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, de no mediar dichas conductas indebidas, y que se determinen al contribuyente. Con todo, dicha multa no podrá superar las 100 unidades tributarias anuales.

Para estos efectos, en caso que la infracción haya sido cometida por una persona jurídica, la sanción señalada será aplicada a sus directores o representantes legales si hubieren infringido sus deberes de dirección y supervisión.

Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, el Servicio sólo podrá aplicar la multa a que se refieren los incisos precedentes cuando, en el caso de haberse solicitado la declaración de abuso o simulación en los términos que señala el artículo 160 bis, ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada. La prescripción de la acción para perseguir esta sanción pecuniaria será de seis años contados desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos y se suspenderá desde la fecha en que se solicite la aplicación de sanción pecuniaria a los responsables del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación, según lo establecido en el inciso segundo del artículo 160 bis, hasta la notificación de la sentencia firme y ejecutoriada que la resuelva”.

OCTAVO: Que con todo, se debe tener presente además, la pertinencia de la Circular N° 41 de 11 de julio 2016 del Servicio de Impuestos Internos, que modifica la Circular N° 65 de 23 de julio 2015 del mismo organismo fiscal, sobre lo cual, prevalece en este caso la circular N° 65 en relación a la ya citada Circular N° 41.

POR TANTO;

De acuerdo a los todos los antecedentes analizados y razonados, el ente fiscalizador, de acuerdo a la naturaleza y grado de alcance de la materia propuesta, **NO PUEDE EN ESTE CASO EN PARTICULAR** ejercer la solicitud de declaración de abuso o simulación, conforme a lo prescrito en la Ley N°20.780, toda vez que los argumentos sostenidos en base a principios aplicados y en concordancia con las Leyes señaladas anteriormente y relacionadas entre sí, le establece una clara limitación en su accionar para desconocer totalmente la existencia de la pérdida tributaria y negar la devolución del PPUA impetrada por la sociedad **CCC S.A.**, la cual se encuentra ajustada a derecho de acuerdo a todo el análisis y razonamiento del caso propuesto, así como también, la inaplicabilidad del artículo 100 bis del Código Tributario para este caso, en sancionar a los asesores, conforme lo señalado en el artículo 31 N°3 de la LIR en relación a lo dispuesto en el artículo 100 de la Ley N°18.046.

CASO N°2

I.- DESCRIPCION DE LA INDUSTRIA DE LOS SALMONES EN CHILE.⁴⁶

II A).- Reseña Histórica

La industria salmonera en Chile, desde sus inicios en el año 1997 y hasta el año 2007, experimentó un constante auge en su producción y ventas. De acuerdo a lo anterior, en el año 2003 sembraba 200 millones de salmones, y en el año 2007, esa cifra se incrementó a 350 millones, con exportaciones anuales de más de 650.000 toneladas y con utilidades de aproximadamente US\$2.500.000, que representaban el 5% del total de las exportaciones nacionales, convirtiéndose en el segundo productor del mundo por detrás de Noruega y muy cercano a superarlo.

No obstante, desde el año 2007, con la aparición del virus ISA (anemia infecciosa del salmón, cuyo origen, según las especialistas no es claro, ya que no sabe si lo trajo la competencia internacional para liquidar la industria, o si llegó por la irresponsabilidad de alguna empresa nacional, al comprar ovas de menor calidad que vendrían contaminadas con dicho virus), las exportaciones cayeron a menos de la mitad con 300.000 toneladas anuales, y las utilidades bajaron en un 76%, provocando que de los 500 centros de cultivos quedaran solamente 200, cerrándose además varias plantas procesadoras.

II B).- Factores que han incidido en las pérdidas del sector salmonera.

⁴⁶ En referencia a la causa "Salmones Aysén con SII, Dirección Metropolitana Santiago Centro", RIT: GR-15-00157-2014, RUC N°: 14-9-0001256-0. Esta causa que se encuentra firme y ejecutoriada con fecha 31 de diciembre de 2015, rolante a fs. 290 de autos. Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana.

De acuerdo y dentro de este contexto el primer factor, se encuentra en la crisis de la industria salmonera con la aparición del virus ISA en el año 2007, que provocó la pérdida de gran parte de su producción, lo que significó millonarias pérdidas al sector, ocasionando una notable disminución de las empresas del rubro, ya que muchas de ellas no pudieron soportar financieramente dichas pérdidas.

Con el tiempo fueron aparecido otras infecciones que han afectado a los cultivos nacionales, entre ellos, el Cálipus, que es el piojo de mar que afecta a los peces, y el síndrome infeccioso Rickettsia (SRS), que entre los meses de marzo y junio de 2013 obligaron a la industria a asumir millonarias pérdidas, subiendo el costo de producción del kilo de salmón vivo en jaula de US\$ 2,1, a 4,5 US\$ durante el año 2013.

Por otro lado existe un segundo factor, incide en el alza de los costos derivados, primeramente, de un mayor control sanitario en los procesos productivos que ha regulado la autoridad con el intento de prevenir y controlar las enfermedades que afectan a los cultivos, las cuales son más estrictas en cuanto a determinar la cantidad de peces que pueden haber en las jaulas y una reglamentación geográfica para minimizar los contagios. Asimismo han aumentado los tratamientos para combatir el Caligus, llegando a efectuarse veinte tratamientos por zona, con un valor de US\$30.000 por cada centro de cultivo. Sucede que esta situación fue descrita, además en un análisis de la situación sanitaria en Chile que presentó el CEO de Cermaq, que indicó que durante el año 2013 se implementaron una serie de medidas enfocadas a combatir la SRS (Septicemia Rickettsial Salmoneída) provocada por una bacteria que ha afectado a la acuicultura chilena, la que significó costos por US\$100.000.000. Expone que dichos tratamientos han tenido un efecto desde el punto de vista productivo, ya que durante gran parte de ese período no se alimentan, aumentando con ello la extensión de los ciclos de cosecha en tres o cuatro meses más, obteniendo además especies más pequeñas que en tiempos anteriores, que parten de 3,5 a 3,8 kilos, cuyo peso usual era de 5 a 6 kilos.

En segundo término, el aumento de los costos se ha visto reflejado por el alza del precio de los alimentos, lo que queda reflejado con el precio de la harina de pescado que tiene alzas históricas dada la escasez del jurel, cuyo valor promedio por tonelada durante el año 2013 llegó a US\$1.942 y en el año 2012 a US\$1.200.

Finalmente, existe un tercer factor se encuentra dado por la mayor oferta del producto dado el aumento significativo hasta la fecha de empresas nacionales en el rubro salmonera y con la caída de los precios internacionales del salmón en un 30%, hecho que pone al mercado chileno en desventaja con su principal competidor, Noruega, siendo nuestro costo de producción superior en US\$ 1,3 por kilo al de dicho país. Señala que así como los últimos reportes de la empresa Harvest y Cermaq revelan que la rentabilidad que obtienen sus filiales chilenas frente a sus partes en Noruega es hasta seis veces más baja. Dicho problema se ha reflejado en todas las salmoneras abiertas en bolsa, las cuales muestran un EBITDA en rojo. Esta pérdida de competitividad y números rojos de la industria chilena, ha provocado que inversiones extranjeros enajenen sus participaciones en empresas locales.

De lo anterior se desprende, porque ante el posible desconocimiento por parte del fiscalizador de la materia analizada cuestionará el concepto. Esto condiciona que no solo la capacitación es un elemento importante, sino que además la información de los hitos relevantes de las empresas y los mercados que ellas explotan deben formar parte del conocimiento de las autoridades fiscalizadoras, ya que las decisiones que las compañías adopten serán motivadas por las mayores o menores influencias del mercado.

Fue de público conocimiento, durante el año 2012, la industria del salmón atravesó un momento complejo y por tanto una parte significativa de los esfuerzos de las compañías fueron destinados a disminuir, tanto como fuera posible, las pérdidas por las cuales se encontraban atravesando. Más aún, ocurrió hecho innegable que para el año 2012 fue que todas las empresas del rubro de salmones, hayan generado pérdidas cuantiosas.

Por tanto, no fue esperable que las compañías hayan generado utilidades, pero si fue esperable que ante las vicisitudes del mercado, una buena administración haya tomado medidas para mitigar sus efectos y asegurar la viabilidad de la compañía en el caso propuesto.

Esto implicó que, además de preocuparse por los resultados negativos, disminuyéndolos en grado sumo, la administración debió concentrarse en asegurar la viabilidad de la compañía y por tanto las gestiones necesarias para procurar el financiamiento futuro de las operaciones de la sociedad, es un elemento trascendental al momento de evaluar el éxito o no de la compañía.

Efectivamente, el despreocupar la provisión de fuentes de financiamiento externas ante una crisis vivida por la industria, pudo implicar perder irremediamente las cosechas venideras de salmones. De hecho algunas compañías no pusieron el foco de atención donde debía estar, y no lograron acceso a fuentes de financiamiento, lo que generó que parte importante de sus cosechas futuras murieran de hambre o, en el mejor de los casos, no llegaran a lograr el peso necesario para hacer viable su explotación comercial.

Es importante señalar que otro elemento que ocupa a la administración es tomar medidas organizacionales para preparar a la compañía estructuralmente para enfrentar situaciones similares en el futuro, y no solo aprender a vivir en crisis, sino que también crear los mecanismos necesarios que permitan analizar la información del mercado tendiente a prever la ocurrencia de una crisis y tomar medidas anteriores.

Pues, entonces circunscribir el éxito de la administración exclusivamente a obtener un resultado financiero o tributario positivo, es una mirada infinitamente limitada de la realidad y las funciones que debe desempeñar una exitosa administración de una compañía en un proceso de crisis.

En su momento, todas las sociedades del sector generaron resultado negativos en el año 2012, lo que se explicó que no se deben necesariamente a la gestión de la compañía, sino más bien a **una situación particular del mercado**. En este escenario, existió una

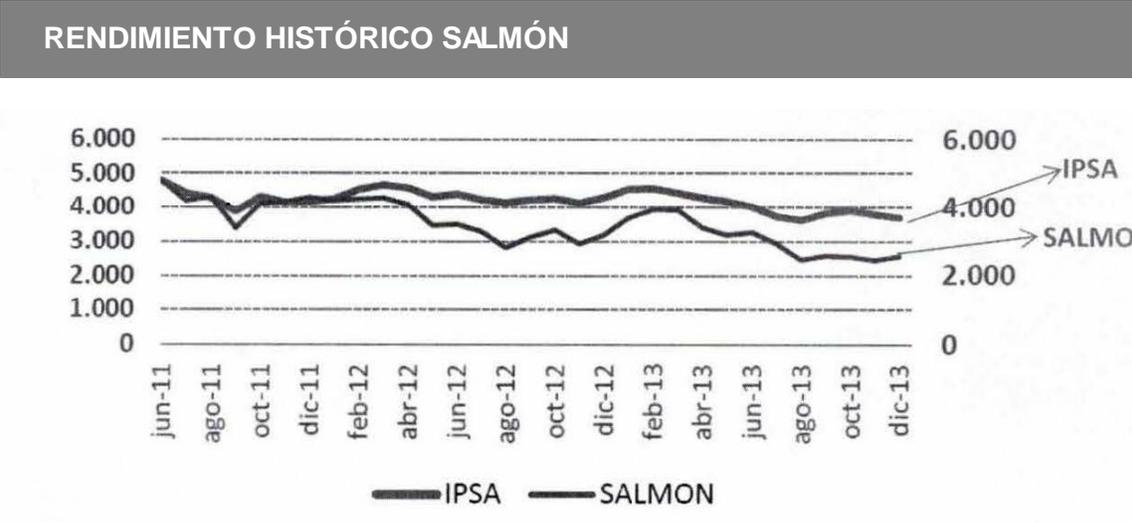
alta probabilidad que todas las empresas del sector hayan pagado bonos a los distintos ejecutivos, los que no fueron cuestionados por la autoridad administrativa.

Pues bien bajo esa perspectiva, se sostiene que, en una industria de producción y consumo masivo, como lo es la industria del Salmón, las ventajas se obtienen de las pequeñas diferencias. Así las cosas, la compañía dentro del caso a desarrollar y exponer, generó resultados menos eficientes que las otras compañías del grupo.

Siendo esto así dado estos factores, la compañía ha incurrido en efectuar una serie de cambios dentro de su estructura societaria a fin de sortear la crisis en la cual se encuentra inmersa, por tanto debe potenciar una reestructuración.

Efecto de las crisis en el valor de las compañías del sector salmonero.

A continuación se presenta un esquema del valor de las acciones de empresas de salmón y su evolución desde junio 2011 a diciembre de 2013. Ésta gráfica publicada por la Bolsa de Comercio de Santiago, puede demuestr cómo en ese periodo de tiempo las empresas de salmones perdieron en promedio alrededor del 50% de su valor, lo que puede graficar fácilmente la situación vivida por la industria.



APLICACIÓN CASO PRÁCTICO N°2 EN MATERIA DE NORMAS ANTIELUSIVAS.

Desarrollo:

Para conocimiento y aplicación práctica a este segundo caso propuesto, dentro de su contexto ya señalado anteriormente, se deben analizar las siguientes etapas y conceptos:

- 1) La **Sociedad Pesquera Salmonera S.A.**, se dividió de conformidad a lo establecido en el artículo 94 de la Ley N°18.046 sobre Sociedades Anónimas, según modificación de la estructura del capital social, efectuada mediante escritura pública N° XXXXXX, otorgada ante la N° XXX Notaría de Santiago e inscrita en el Registro de Comercio bajo el N° XXXX. Producto de esta división efectuada, nace la **Sociedad Rio Bueno S.A.**, la cual recibió el 40% del capital de la **Sociedad Pesquera Salmonera S.A.**; esta última permaneció con el restante el 60%.

GRÁFICA DE LA MALLA SOCIETARIA PARA EL CASO PROPUESTO N°2.

Para cumplir lo señalado precedentemente, expondremos lo siguiente:



- 2) Como antecedente, cabe señalar que la **Sociedad Pesquera Salmonera S.A.** quien legalmente estaba constituida bajo un mismo R.U.T., realizaba dos tipos de actividades económicas en el sector pesquero; es decir se dedicaba a:
 - a) El cultivo y crianza de salmones.
 - b) La pesca extractiva de merluza, merluza austral, entre otras especies.
- 3) La razón fundamental que llevó a la **Sociedad Pesquera Salmonera S.A.** en tomar la decisión de dividirse como sociedad radicó básicamente en diversos factores externos incontrolables de conocimiento público, como por ejemplo:
 - El riesgo inherente asociado a una enfermedad, producto de la aparición del virus ISA que afectó duramente a la industria salmonídea en ese momento, afectando la cosecha de salmones.

- El alto costo como materia prima de la harina de pescado para alimentar a los salmones.
 - La fuerte competencia de mercado nacional e internacional en la cual esta pesquera industria se encontraba en condiciones desfavorables, producto de las constantes pérdidas ocasionadas por estos factores.
 - Las dificultades económicas financieras por las cuales atravesaba la Sociedad Pesquera S.A., toda vez que las entidades bancarias no accedían a créditos sobre la base y en razón propia del riesgo asociado.
- 4) Como consecuencia de todo lo anterior, hubo despidos masivos de trabajadores y personal ya que no se podía cumplir con el financiamiento para el pago de sus remuneraciones, imposiciones y leyes sociales. Todo esto generó importantes pérdidas para la compañía.
- 5) En consecuencia, la **Sociedad Pesquera Salmonera S.A.** al momento de dividirse y efectuar la distribución de un patrimonio único de la sociedad ya señalada, mediante la asignación de activos de la sociedad dividida, se queda con el 60% del capital, manteniendo para sí y de esta forma el R.U.T., legamente constituido antes de efectuada la división. Todas estas gestiones, fueron realizadas mediante las formalidades y trámites legales necesarios y requeridos ante los diferentes organismos involucrados. Es dable señalar que esta sociedad se inició en el rubro de la pesca extractiva del salmón, ya que cuenta con importantes recursos en **activos** como barcos, botes, redes y toda clase de implementación necesaria para realizar dicha labor, y de acuerdo a las instrucciones del SII conserva el 100% de la pérdida tributaria.
- 6) La naciente **Sociedad Rio Bueno S.A.**, que recibió el 40% del capital de la sociedad que se dividió (Sociedad Pesquera Salmonera S.A), inmediatamente realizó todas las gestiones, formalidades y trámites legales necesarios y requeridos, a fin de constituirse legalmente. No obstante lo anterior, mediante su naturaleza y asignación de sus activos, la **Sociedad Rio Bueno S.A.** se dedica exclusivamente al cultivo y crianza de salmones, contando para ello con recursos en **activos** como mallas, jaulas, balsas flotantes y personal que supervisa las diversas labores relacionadas con el cuidado y cultivo salmónido, esta sociedad nace sin FUT ni pérdida tributaria.
- 7) En este caso, el SII argumenta que la división efectuada por la sociedad es objetable, toda vez que:
- a) Señala que el contribuyente realizó esta operación, porque en definitiva quiere postergar o lisa y llanamente no pagar los impuestos que correspondan, al dejar el negocio extractivo, el cual es rentable en la sociedad continuadora, que es la sociedad

que registra pérdidas tributarias, y moviendo el negocio generador de pérdidas al RUT nuevo.

- b) Porque la pérdida la generó la actividad de crianza de salmones y no la pesca de arrastre, actividad que ha generado pérdidas constantes en los últimos años. Por lo tanto es una conducta abusiva y que implica una postergación indebida de impuestos, al dejar la pérdida acumulada en un negocio productivo, y separar hacia un nuevo vehículo la actividad generadora de pérdidas.
- c) Porque ha revisado la pérdida de arrastre y explica que ésta no se encuentra dentro de los parámetros de razonabilidad.
- d) Porque el contribuyente ha financiado su crecimiento mediante la obtención de créditos bancarios, teniendo la capacidad de financiar con los recursos de los socios de este negocio.
- e) Que la división debió haberse efectuado al revés, donde la nueva compañía fuese la que tuviera la pérdida de arrastre.
- f) Que la pérdida debió haber quedado en la compañía que será productiva.
- g) Que el acto de división acordado en los términos que estableció la Junta de Accionistas tiene como única finalidad, el que ninguna de las dos sociedades pague los impuestos que corresponden.

COROLARIO

Definitivamente, la decisión de dividir la sociedad **Pesquera Salmonera S.A.**, tiene como fundamento la "Asignación de Activos"⁴⁷, toda vez que son los bancos los que le requieren dividirse en dos sociedades, lo cual además, corresponde a una forma de reestructurar societariamente un negocio que tiene serios riesgos de cerrar definitivamente sus operaciones comerciales o incluso declararse en quiebra.

En cuanto a la pérdida de arrastre alegada por el SII, lo concreto es que en este caso nos encontramos frente a un FUT negativo, que conforme la LIR en su artículo 31, N°3, expresa que se mantiene en la sociedad primigenia y no en la que ha nacido como

⁴⁷ La asignación de activos también llamada Distribución de Activos o Asset Allocation; la asignación de activos es una práctica consistente en distribuir las inversiones para así minimizar riesgos y obtener un beneficio. <http://www.infoforex.es/forex-glosario/asignacin-de-activos>.

resultado de la división, producto de la solicitud o exigencia de la entidad bancaria para obtener financiamiento.

Mediante la opción de dividir, se puede evitar la cesación de pagos y la posterior quiebra de la sociedad que explota el cultivo de la especie, **Rio Bueno S.A.**, en que precisamente pueda afectar las garantías dadas por los créditos bancarios otorgados a la sociedad que se dedica a la actividad extractiva de la sociedad, es decir **Pesquera Salmonera S.A.**; tenemos entonces una razón de negocio crediticia bancaria, que consideramos como válida y legítima, por tanto no cuestionable, en el sentido que el SII no tiene facultades para obligar a un contribuyente a financiar su negocio con recursos propios en lugar de créditos bancarios, esto es prerrogativa de los accionistas y del mercado si se otorgan estos créditos. Todo esto significa elegir una estrategia financiera que los bancos exigen, consistente en separar los riesgos asociados para hacer frente a ciertos imprevistos, lo que otorga la posibilidad y ventaja de controlar o manejar el riesgo inherente, lo cual representa una forma más asequible para la obtención de créditos mediante garantías dada a los bancos sin que las sociedades se vean afectadas por factores externos como el virus ISA, y poder acceder a recursos que permitan recuperar los déficit financieros, dar estabilidad y potenciar el negocio en el futuro, sin la necesidad de cerrar el mismo o caer en bancarrota.

14.- CONCLUSIONES

A pesar de no estar señalados literalmente los principios del derecho internacional tributario en la normativa tributaria nacional contenida en los artículos 4 bis a 4 quinquies del Código Tributario, se ha formulado en este trabajo que sí están contenidos en la redacción de dichas normas, por lo que no se hace necesario recurrir a la verificación del principio de la Pertinencia de la Fuente para argumentar que dichos principios sí están incluidos en la ley. No obstante, para la resolución de casos específicos, no basta con la sola vista de la ley, sino que es fundamental hacer un análisis coherente y complementario entre la poco clara norma tributaria nacional, los principios tributarios del derecho internacional y las normas de derecho privado que existen como substrato. Para llegar a esa conclusión primero hemos mencionado los principios clásicos que se han aplicado en el Derecho Tributario nacional, luego hemos aportado los Principios del Derecho Tributario Internacional que, en base a la experiencia comparada, creemos se aplican a nuestro ordenamiento jurídico, y también hemos presentado casos donde la existencia de principios como el *Substance over form* o el *Business Purpose*, aparecen con meridiana claridad.

Habida consideración de este análisis previo, permítasenos formular una pregunta:

¿Qué debe tener presente el Juez tributario y Aduanero al momento de resolver conflictos de elusión?

En nuestro concepto, el juez TTA debe transitar un camino donde no sólo tenga a la vista la normativa tributaria vigente. En este tipo de conflictos debe ir un poco más allá y

efectuar una reflexión más amplia, ejerciendo un análisis holístico caso a caso y teniendo a la vista tanto los principios de nuestro Derecho Privado nacional como los Principios Internacionales que sustentan las normas antielusivas. Todo esto sustentado tanto en las prerrogativas que le entrega la sana crítica como también las reglas de interpretación.

Recordemos que en estos casos nos enfrentamos a conflictos que dejaron hace mucho rato de ser domésticos, pasando ahora a tener raigambre internacional; es más, incluso dentro de un mismo caso nacional perfectamente puede haber orígenes y causas foráneas. Sin ir más lejos, recordemos los efectos que ha producido la filtración informativa de documentos confidenciales con aristas de evasión y elusión tributaria, conocida como “Panama Papers”.

De todo ese análisis holístico mencionado precedentemente, debe germinar una especie de hábito de justicia que envuelva al Juez TTA, como ya hemos dicho en el párrafo número 4, una suerte de “*fumus iuris*” que le permita decidir, en derecho, si el conflicto presentado a su conocimiento puede ser calificado de “*bonus - boni*” o “*malus - mali*”. Así la cosas, para llegar a este “*fumus iuris*” el Juez TTA debe salvar una primera valla, la de la subsunción del caso en particular a alguno de los principios internacionales que informan las normas antielusivas, contenidos todos en nuestro concepto en los ya mencionados artículos 4 bis, 4 ter y 4 quáter del Código Tributario nacional. Con todo, a pesar de nuestro convencimiento de la existencia de los principios internacionales en nuestra ley tributaria, no es necesario su aparición en forma literal, ya que al magistrado tributario aduanero le basta analizar la sola redacción de los artículos 4 bis, 4 ter y 4 quáter del Código Tributario para formarse una opinión respecto a si lo que tiene al frente genera “*fumus boni iuris*” o “*fumus mali iuris*”. Superada esta primera valla, recién el Juez TTA debería estar en condiciones de saltar una segunda valla, y sólo en el evento de que se haya convencido de la existencia previa de “*fumus mali iuris*”, nos referimos a analizar recién ahora si se encuentra frente a un caso de abuso de forma jurídica o de elusión, conforme la ley tributaria vigente.

En todo este tránsito hacia la búsqueda de la solución del conflicto, es fundamental el relato presentado por los litigantes. Hoy día, por las características de los juicios donde se ventilan eventuales casos de elusión, la redacción y alocución de los litigantes para buscar el convencimiento del Juez TTA, especialmente en la audiencia del artículo 160 bis del Código Tributario, debe ser clara e ilustrativa, con el firme propósito de acreditar correctamente cada paso de la operación que se encuentra en entredicho, con el fin guiar al magistrado en la difícil tarea de resolver en derecho el conflicto sometido a su conocimiento.

BIBLIOGRAFÍA

- Alliaud, Alejandra. Audiencias Preliminares. Buenos Aires, Ediciones Didot, 2016.
- Boetsch Guillet, Cristián. La buena fe contractual. Santiago de Chile: Universidad de Chile, 2011.
- Boetsch Guillet, Cristián. La Norma General Anti Elusión: Análisis desde la perspectiva del Derecho Privado. Santiago de Chile: Ediciones Universidad Católica de Chile, 2016.
- Canales Tapia, Octavio. Efectos tributarios en la división de empresas. En: Revista de Estudios Tributarios, N° 4/2011. Santiago de Chile: CET, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, 2015, pp. 123-144.
- Constitución Política de la República de Chile. Sistematizada con jurisprudencia. Santiago de Chile: Legal publishing, 2011.
- Ducci Claro, Carlos. Interpretación Jurídica. Santiago de Chile, Editorial Jurídica, 2015.
- Evans Espiñeira, Eugenio. Los tributos en la Constitución. Santiago de Chile: Editorial Jurídica, 2010.
- Faúndez Ugalde, Antonio. Problemas de aplicación de las Normas Antielusión. En: Revista de Estudios Tributarios, N° 15/2016. Santiago de Chile: CET, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, 2016, pp. 101-122.
- Gárate González, Cristián. Norma General Antielusiva en Chile (General Anti-Avoidance regulation in Chile). En: Social Science Research Network, 2015. papers.ssrn.com
- García Novoa, César. La cláusula antielusiva en la nueva ley general tributaria. Madrid: Marcial Pons, 2004.
- Jaque López, Javier y Ortiz Fuentealba, Luis. Compendio de Leyes Tributarias Año Tributario 2016. Santiago de Chile: Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios Universidad de Chile, 2016.
- López Santa María, Jorge. Los Contratos: Parte General. Santiago de Chile: Legal Publishing, 2010.
- Marín Benítez, Gloria. ¿Es lícita la planificación fiscal? Valladolid: Thomson Reuters, 2013.
- Massone Parodi, Pedro. Principios de Derecho Tributario. Santiago de Chile: Legal Publishing, 2013.
- Maturana Baeza, Javier. Sana Crítica. Santiago de Chile: Legal Publishing, 2014.
- Moreno Holman, Leonardo. Teoría del Caso. Buenos Aires: Ediciones Didot, 2014.

Osorio Morales, Hugo et al. Elusión: Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas. Santiago de Chile: Editorial Librotecnia, 2016.

Palao Taboada, Carlos. La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal. Valladolid: Editorial Lex Nova, 2009.

Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. Madrid: Espasa Calpe, 2001.

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

Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 41, de 11 de julio de 2016.

Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime. Elusión, Planificación y Evasión Tributaria. Santiago de Chile: Legal Publishing, 2010.

Vergara Quezada, Gonzalo. Análisis crítico de la Norma Antielusiva Genérica de la Ley N° 20.780. En: Revista de Estudios Tributarios, N° 12/2015. Santiago de Chile: CET, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, 2015, pp. 149-179.

Vergara Quezada, Gonzalo. Norma antielusiva general. Santiago de Chile: Editorial Libromar, 2016.

Yáñez Henríquez, José. Evasión Tributaria: Atentado a la Equidad. En: Revista de Estudios Tributarios, N° 13/2015. Santiago de Chile: CET, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, 2015, pp. 171-206.

Yáñez Villanueva, Felipe. Análisis de la nueva Cláusula General Antielusiva. En: Revista de Estudios Tributarios, N° 11/2015. Santiago de Chile: CET, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, 2014, pp. 233-250.