



# **FACULTAD DE TASACIÓN EN REORGANIZACIONES EMPRESARIALES**

## **Parte I**

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

**Alumno: Álvaro Gómez Fuentes  
Profesor Guía: Christian Delcorto**

**Santiago, Septiembre 2017**

## INTRODUCCION

En tributación, es importante comprobar los valores asignados a tal o cual bien u operación, cuando dicho valor constituye un elemento necesario para la determinación de la base imponible. Esta determinación de valores efectuada por la autoridad, es lo que se denomina en nuestra legislación como la facultad de “tasar”. La tasación reviste un carácter meramente tributario, por lo que sus efectos y alcances son esencialmente relativos, y su aplicación debe responder a un procedimiento lógico, y estrictamente basado en las normas legales específicas y en los principios del Derecho Tributario.

En la vida comercial moderna es necesario debido a las operaciones comerciales complejas, entre las cuales están los procesos de reorganización que desarrollan las empresas, poder establecer con claridad los criterios que delimitan este tipo de facultades. Por ello y debido a que el legislador, no fue lo suficientemente claro en la precisión de algunos elementos de esta facultad es que procederemos a efectuar un estudio que permita responder y precisar estas falencias, unido a que el Servicio de Impuestos Internos tampoco ha desarrollado mayor precisión a través de sus oficios, circulares y resoluciones.

En resumen, procederemos a analizar las normas jurídicas, la doctrina y los pronunciamientos de la administración a objeto de poder dotar de un contenido sistemático a la facultad de tasación en este tipo de operaciones.

### 1. 1 Planteamiento

#### 1.1.1 Planteamiento del Problema

Respecto de las normas tributarias que confieren facultades al Servicio de Impuestos Internos para tasar la base imponible de los tributos o los bienes que son objeto de enajenación, se presenta el problema de determinar cuál es la finalidad, así como el sentido y alcance de dichas normas, ya que se hallan defectuosamente redactadas y abundan en ellas los conceptos jurídicos indeterminados.

De este modo, el legislador solamente describió en el artículo 64 del Código

Tributario los requisitos necesarios para que proceda la aplicación de la facultad de tasar por parte del Servicio de Impuestos Internos. No obstante, no definió criterios objetivos respecto de cómo se debe aplicar dicha facultad ni tampoco delimitó alguno de estos requisitos con la precisión normativa que sería deseable. Así, nos encontramos con dificultades para que los contribuyentes tengan certezas jurídicas respecto de cuándo se aplicará la facultad de tasación por parte del órgano fiscalizador y de cómo realizará dicha labor.

#### Sub tema

Surge el tema de la determinación del concepto de legítima razón de negocios y si es posible dotarlo de contenido normativo. Para ello es necesario establecer cuál es la relación que existe entre la facultad de tasación en la reorganización empresarial y la cláusula general antielusión y en qué consiste dicha relación. De este modo, una vez dilucidado esto se intentará dotar de contenido a dicho concepto relacionándolo con la cláusula antielusión.

#### 1.1.2 Hipótesis de Trabajo.

En la vida económica se realizan una serie de actividades económicas que generan una serie de efectos de distinta naturaleza. Dentro de ellos, los de naturaleza tributaria son de gran relevancia para los intervinientes tributarios. En relación con dichos efectos se producen una serie de problemas que intentaremos dilucidar con el presente artículo.

¿Cuál es el sentido, alcance, finalidad y objeto de las normas tributarias que confiere a la Administración Tributaria la facultad de tasar la base imponible y el valor de bienes objeto de enajenación?

En atención a lo anterior las hipótesis a validar son las siguientes:

- Uno de los elementos que hace procedente la aplicación de la facultad de tasación en los procesos de reorganización es la denominada “legítima razón de negocios”. Sin embargo, el legislador no definió en qué consiste dicha institución o los criterios que debieran emplearse para delimitar su contexto.

- En este sentido, el órgano fiscalizador tampoco ha precisado correctamente el sentido y alcance de la legítima razón de negocios, limitándose a sostener que no debe tratarse de operaciones cuyos únicos efectos sean tributarios. Esta indeterminación del concepto afecta a los contribuyentes en forma importante unido a la reforma que implica una normativa respecto de la elusión permite sostener que debieran buscarse a lo menos criterios objetivos que solucionen este problema.

### 1.1.3. Objetivos.

#### Objetivo Principal:

- \* El objetivo general de este trabajo de investigación es determinar cuál es la finalidad de las normas tributarias que facultan al Servicio de Impuestos Internos para tasar la base imponible de los impuestos o el valor de enajenación de ciertos bienes y servicios y encontrar proceso adecuado para su correcta aplicación

#### Objetivos Específicos:

- Determinar el sentido y alcance de las normas tributarias sobre tasación fiscal, de acuerdo con las reglas de interpretación contenidas en el Código Civil y con el principio de interpretación conforme a la Constitución.
- Analizar dichas normas tributarias sobre tasación fiscal.
  - Determinar qué normas tributarias tienen como finalidad evitar la elusión tributaria.
  - Determinar qué normas tributarias tienen como finalidad evitar la evasión tributaria.

### 1.1.4 Explicación Metodología

La metodología que se pretende desarrollar en esta tesis implica seguir un análisis dogmático de las normas que regulan la tasación, para determinar su verdadero sentido y alcance, así como identificar particularmente si el artículo 64 del Código Tributario es suficiente por sí mismo para su adecuada aplicabilidad en la realidad.

## 1.2. Marco Teórico.

### 1.2.1 Marco Conceptual

#### I. La Tasación

Para poder hacer efectiva la obligación tributaria es menester que se produzca alguno de los hechos que la ley establece como hechos gravados. Y es el mismo ordenamiento jurídico el que contempla un proceso de determinación de los impuestos. Una vez que se ha realizado dicho procedimiento podremos saber si se ha verificado la hipótesis prevista por la ley, si la persona está frente a dicha situación, cuál es la base de cálculo y cuál es la alícuota que permite determinar la suma a pagar.<sup>1</sup> Este proceso en muchas ocasiones no es sencillo puesto que implica reconocer la realidad lo que a veces no es tan sencillo como a primera vista parece. La doctrina reconoce, fundamentalmente, dos sistemas de determinación de los impuestos: a) Sobre base cierta, tomando en consideración los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos que generan el tributo y b) sobre base presunta. Estos métodos Massone los nombra como determinación directa y determinación indirecta respectivamente.<sup>2</sup> Sin entrar, en grandes detalles respecto de ambos métodos puesto que no es el fin de este trabajo, sí podemos señalar que en Chile a la determinación indirecta se la conoce como tasación y ésta tiene un carácter extraordinario, especial, excepcional, subsidiario y supletorio.<sup>3</sup>

Por su parte, la tasación es un acto administrativo preparatorio o “trámite” que tiene por objeto fijar la base imponible o alguno de los elementos de un impuesto efectuada por la Administración Tributaria, con los antecedentes de que disponga, en los casos expresamente previstos por la ley<sup>4</sup>. Se verifica mediante antecedentes

---

<sup>1</sup> MASSONE PARODI, Pedro, Principios de Derecho Tributario Aplicación y Extinción del Impuesto, Tomo II, Thomson Reuters LegalPublishing, 3º Ed., Santiago, 2013, p. 1647.

<sup>2</sup> MASSONE PARODI, Pedro, Principios de Derecho Tributario Aplicación y Extinción del Impuesto, Tomo II, Thomson Reuters LegalPublishing, 3º Ed., Santiago, 2013p. 1682.

<sup>3</sup> MASSONE PARODI, Pedro, Principios de Derecho Tributario Aplicación y Extinción del Impuesto, Tomo II, Thomson Reuters LegalPublishing, 3º Ed., Santiago, 2013, pp. 1697 y 1708.

<sup>4</sup> MASSONE PARODI, Pedro, Principios de Derecho Tributario Aplicación y Extinción del Impuesto, Tomo II, Thomson Reuters LegalPublishing, 3º Ed., Santiago, 2013, p. 1714. En sentidos similares la definen ABUNDIO PÉREZ, Rodrigo, Manual de Código Tributario, LexisNexis, Santiago, 2006, p. 247, ALTAMIRANO CATALÁN, Marco y MUÑOZ BENAVENTE, Felipe, Derecho Tributario, Parte General, Determinación de la Obligación Tributaria, LexisNexis, Santiago, 1ª Ed. 2006, p. 160.

y mecanismos técnico-tributarios que permiten establecer los hechos o circunstancias conocidos que llevan a “presumir” el monto de la base imponible o alguno de sus elementos. Es, en definitiva, una presunción del importe de un hecho gravado.

Cabe precisar que lo que se permite tasar a la administración es la base imponible y jamás el impuesto ya que esto sólo hace la ley, así lo indica, por ejemplo, el artículo 64 del Código Tributario cuando prescribe que el Servicio podrá tasar la base imponible y el artículo 21, inciso 2° del mismo código.

En nuestro sistema tributario, la tasación opera en tres ámbitos:

- A. en el procedimiento de fiscalización
- B. cuando la ley lo ordena expresamente en ciertas materias y
- C. en la determinación del avalúo de bienes raíces.<sup>5</sup>

#### A. Tasación en el Procedimiento de Fiscalización

Dentro de la etapa de revisión iniciada mediante requerimiento (art. 59 del D.L. 830 o Ley 18.320) o fiscalización (oficina o terreno) la tasación tiene lugar cuando el contribuyente no ha aportado todos los antecedentes contables, financieros y tributarios dejando a la administración tributaria incapaz de determinar con certeza la base imponible de los impuestos sobre las que aplicar las diferencias de impuestos. Ello implica según lo establece el inciso 2° del artículo 21 del Código Tributario que, habiendo declaración de impuestos, el Servicio prescinde de ella y tasa la base imponible.

De este modo la ley define los casos en que debe procederse a la tasación en el contexto de una auditoría tributaria. Entre ellos encontramos los siguientes:

1. Tasación por no concurrencia a la citación. Es la regla general, la tasación se aplica cuando el contribuyente no da respuesta a la citación (artículo 64 del Código Tributario).
2. Tasación por contabilidad no fidedigna. De acuerdo a los artículos 64, inciso 2° y 21 inciso 2°, ambos del Código Tributario, el Servicio no podrá prescindir

---

<sup>5</sup> ZURITA ROJAS, Milenko, El Acto Administrativo Tributario, Ed. Libromar, Santiago, 1ª Ed., Sin año, p. 349.

de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos. En tal caso, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64 del Código Tributario, esto es, citación y tasación, practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder. La impugnación de ello será a través del reclamo tributario respectivo.

3. Tasación de oficio. El artículo 65 del Código Tributario indica que en los casos del artículo 97 N° 4 del mismo código, se deberá tasar el monto de las ventas u operaciones gravadas.<sup>6</sup>

A. Cuando la ley lo ordena expresamente.

Las leyes tributarias contemplan diversos casos y mecanismos específicos de tasación:

a. Tasación de especie mueble o servicio. Valor corriente en plaza.

Cuando el precio o valor de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporal, o servicio prestado sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o a los que se cobren en convenciones de similar naturaleza, el Servicio de Impuestos Internos determinará el valor total de las ventas mediante la asignación de un “valor corriente en plaza” según lo prescribe el inciso 3º del artículo 64 del Código Tributario.

Esta tasación no requiere de citación previa y se verifica mediante la constatación hecha por un ministro de fe de los precios y valores corrientes en la plaza correspondiente al domicilio del contribuyente, de dos o más establecimientos comerciales de igual rubro.

La citada norma confiere esta facultad al Servicio de Impuestos Internos y, por tanto, al tratarse de una función operativa, su ejercicio se radica en el fiscalizador respectivo según lo dispone el artículo 42, inciso 2º, de la Ley Orgánica del Servicio

---

<sup>6</sup> ZURITA ROJAS, Milenko, El Acto Administrativo Tributario, Ed. Libromar, 1ª Ed., Sin año, Santiago, p. 350.

de Impuestos Internos. De este modo, tampoco es necesaria una orden o resolución que disponga la tasación.

#### 1. Tasación de valor de bien inmueble

El inciso final del artículo 64 del D.L. 830 de 1974 establece otro mecanismo de tasación, respecto de aquellas situaciones en que proceda aplicar impuestos cuya determinación se basa en el precio o valor de bienes raíces, el Servicio de Impuestos Internos podrá tasar dicho precio o valor, si el fijado en el respectivo acto o contrato fuere notoriamente inferior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares en la localidad respectiva, y girar de inmediato y sin otro trámite previo el impuesto correspondiente. La tasación y giro podrán ser impugnadas, en forma simultánea, a través del procedimiento del Título II del Libro Tercero. Este caso es el único en que la tasación puede ser reclamada, pero no queda claro si debe ser impugnada conjuntamente con el giro o puede ser impugnada singularmente. La problemática que se plantea corresponde a si la tasación al ser un acto de trámite puede ser objeto de un reclamo o bien el giro derivado de la misma, al ser un acto terminal, es el que en definitiva puede ser reclamado. Según Milenko Zurita la frase “en forma simultánea” se entendía en el antiguo inciso penúltimo del artículo 64 cuando decía que “...de la tasación y giro sólo podrá reclamarse simultáneamente dentro del plazo de 60 días contado desde la fecha de notificación de este último” pues la expresión se refería entonces a la simultaneidad para efectos del cómputo del plazo para reclamar, circunstancia que hoy dada la modificación de la norma no existe, quedando dicha frase sin contexto.<sup>7</sup> Estimamos que dado el carácter de acto de trámite y no terminal no se puede reclamar en forma directa de la tasación y que ésta se puede impugnar a través del giro. Esta interpretación sería confirmada por el texto legal expreso del inciso final del artículo 64 que remite a los procedimientos del Libro III, en cuyo artículo 124 se establecen los actos susceptibles de reclamo, señalando dicha norma legal, la liquidación, el giro, el pago o la resolución más no la tasación. Y dado el carácter de terminal del giro desde ahí debiera contarse el plazo para reclamar de la tasación

---

<sup>7</sup> ZURITA ROJAS, Milenko, El Acto Administrativo Tributario, Ed. Libromar, 1ª Ed., Sin año, Santiago, p. 352.

que le precede.<sup>8</sup> También es probable que permitir el reclamo directo de la tasación genere problemas al procedimiento administrativo en relación con los plazos de prescripción respecto de la duración de un juicio<sup>9</sup> aunque las normas de los artículos 200 y 201 del Código Tributario podrían permitir que se entendiera que el plazo está suspendido. Esta argumentación se ve reforzada por el artículo 15 inciso 2° de la Ley N° 19.880 que dispone que los actos de trámite no son impugnables sólo cuando pongan término al procedimiento administrativo, lo que no ocurre con la tasación, o cuando producen indefensión, lo que tampoco ocurriría puesto que se puede siempre impugnar el giro. Cabe señalar que el art. 17 N° 8 establece una estructura de tasación e impugnación similar ya que dispone que el Servicio de Impuestos Internos podrá aplicar lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, cuando el valor de la enajenación de un bien raíz o de otros bienes o valores, que se transfieran a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa, sea notoriamente superior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares en la localidad respectiva, o de los corrientes en plaza considerando las circunstancias en que se realiza la operación. La diferencia entre el valor de la enajenación y el que se determine en virtud de esta disposición estará sujeta a la tributación establecida en el inciso primero, literal ii), del artículo 2. La tasación y giro que se efectúen con motivo de la aplicación del citado artículo 64 del Código Tributario, podrá reclamarse en la forma y plazos que esta disposición señala y de acuerdo con los procedimientos que se indica.

## 2. Tasación de Negocios Esporádicos.

El inciso final del art. 23 del D.L. 830 de 1974 señala que para los efectos de la aplicación de la Ley sobre Impuesto a la Renta, la Dirección Regional podrá, de oficio o a petición del interesado y a su juicio exclusivo, por resolución fundada, eximir por un tiempo determinado a los comerciantes ambulantes, de ferias libres y

---

<sup>8</sup> En el mismo sentido pero poniendo acento en el carácter de acto terminal más que en el tenor expreso de las disposiciones legales ZURITA ROJAS, Milenko, El Acto Administrativo Tributario, Ed. Libromar, 1ª Ed., Sin año, Santiago, p. 352.

<sup>9</sup> ZURITA ROJAS, Milenko, El Acto Administrativo Tributario, Ed. Libromar, 1ª Ed., Sin año, Santiago, p. 352.

propietarios de pequeños negocios de artículos de primera necesidad o en otros casos análogos, de la obligación de emitir boletas por todas sus ventas pudiendo, además, eximirlos de la obligación de llevar el Libro de Ventas Diarias. En estos casos, el Servicio tasaré el monto mensual de las ventas afectas a impuesto.

Consiste en tasar la base imponible afecta al Impuesto a la Renta principalmente a las personas naturales o jurídicas que realizan esporádicamente actividades comerciales o de prestación de servicios. La tasación se realiza en función del margen bruto de comercialización que se determine. Se aplica a personas naturales que realizan actos de comercio esporádicos. Como ejemplo, se pueden citar: ferias artesanales, ferias navideñas; comercio por vacaciones de verano, invierno o fiestas patrias, ramadas por fiestas patrias, ramadas por fiestas de clubes deportivos, arrendamiento de inmuebles amoblados en temporadas de vacaciones, fiestas por bingos de colegios, corporaciones de beneficencia, clubes deportivos, ferias escolares, ferias de la vendimia, rodeos, etc.

### 3. Tasación en caso de delitos tributarios.

El artículo 65 del Código Tributario dispone que "en los casos a que se refiere el número 4 del artículo 97º, el Servicio tasaré de oficio y para todos los efectos tributarios el monto de las ventas u operaciones gravadas sobre las cuales deberá pagarse el impuesto y las multas.

Para estos efectos se presume que el monto de las ventas y demás operaciones gravadas no podrá ser inferior, en un período determinado, al monto de las compras efectuadas y de las existencias iniciales, descontándose las existencias en poder del contribuyente y agregándose las utilidades fijadas por los organismos estatales, tratándose de precios controlados, o las que determine el Servicio, en los demás casos." Este tipo de tasación ha sido usada escasamente por el Servicio de Impuestos internos porque, como se observa, lo que se tasa es el "ingreso" derivado de las ventas u operaciones gravadas, pero la dinámica del impuesto al valor agregado ha hecho que la mayor parte las maniobras evasivas delictuales se centren, no en la subdeclaración de ingresos, sino en el aumento indebido de créditos fiscales IVA los que se rechazan directamente de acuerdo al artículo 23 Nº

5 del de 1974 del DL 825 de 1974, es decir, por créditos fiscales sustentados en facturas calificadas de falsas o no fidedignas.

#### 4. Tasación en caso de pérdida de documentos.

El inciso 2° del artículo 65 del Código Tributario señala que “se presume que en el caso del aviso o detección de la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad o documentos a que se refiere el inciso primero del N° 16 del artículo 97, la base imponible de los impuestos de la Ley de la Renta será la que resulte de aplicar sobre el monto de las ventas anuales hasta el porcentaje máximo de utilidad tributaria que hayan obtenido las empresas análogas y similares. El porcentaje máximo aludido será determinado por el Servicio de Impuestos Internos, con los antecedentes de que disponga.

#### 5. Tasación de Ingresos.

El artículo 35 del D.L. 824 de 1974, prescribe que “cuando la renta líquida imponible no puede determinarse clara y fehacientemente, por falta de antecedentes o cualquiera otra circunstancia, se presume que la renta mínima imponible de las personas sometidas al impuesto de esta categoría es igual al 10% del capital efectivo invertido en la empresa o a un porcentaje de las ventas realizadas durante el ejercicio, el que será determinado por la Dirección Regional, tomando como base, entre otros antecedentes, un promedio de los porcentajes obtenidos por este concepto o por otros contribuyentes que giren en el mismo ramo o en la misma plaza. Corresponderá, en cada caso, al Director Regional adoptar una u otra base de determinación de la renta.

No se aplicarán las presunciones establecidas en el inciso anterior, cuando a juicio de la Dirección Regional, no pueda determinarse la renta líquida imponible debido a caso fortuito”.

#### 7. Impugnación de la tasación

Debemos recordar que la Administración Pública materializa su actividad a través de diversos instrumentos jurídicos siendo uno de los más importantes los

denominados actos administrativos. El acto administrativo ha sido definido doctrinariamente como la resolución (medida, decisión) unilateral de un sujeto en el ejercicio de poder público para un caso concreto o la regla imperativa para un caso concreto, emanada de la autoridad administrativa, con efecto externo directo.<sup>10</sup> De la definición se extraen ciertos elementos tales como que se excluyen todas aquellas actuaciones de la Administración del Estado que no resuelven sino que certifiquen, interpretan, proponen, informan, etc; no existe referencia a la manifestación de voluntad, aunque cierto sector de la doctrina la considera y nuestro artículo 3° de la Ley N° 19.880 si la contempla; es un acto unilateral lo que permite excluir a los contratos administrativos; se hace referencia al sujeto que ejerce el poder público, y resuelve un caso concreto<sup>11</sup>. Por su parte la ley N° 19.880 en su artículo 3° define los actos administrativos como decisiones formales que emitan los órganos de la Administración del Estado en las cuales se contienen declaraciones de voluntad, realizadas en el ejercicio de una potestad pública. Definición que posee los mismos elementos que las definiciones doctrinarias.

Una clasificación de los actos administrativos es dependiendo de su función en el procedimiento administrativo, distinguiendo entre actos trámites y actos decisorios o terminales. Son actos trámites aquellos que se dictan dentro de un procedimiento administrativo y que dan curso progresivo al mismo. Los actos terminales o decisorios son aquellos en que radica la resolución administrativa, esto es, ponen fin al procedimiento. Son aquellas en que se contiene la decisión de las cuestiones planteadas por los interesados o por la propia Administración Pública, en los términos que se refiere el artículo 41 de la Ley N° 19.880. La importancia de esta clasificación radica en que los actos trámite no son impugnables por regla general salvo cuando supongan la imposibilidad de continuar con el procedimiento o produzcan indefensión así lo dispone el art. 15 inc. 2° de la Ley 19.880.<sup>12</sup>

---

<sup>10</sup> BERMÚDEZ SOTO, Jorge, Derecho Administrativo General, Ed. LegalPublishing Thomson Reuters, 1ª Ed., Santiago, 2014, p. 138. Todas estas definiciones están dadas por la doctrina española y alemana y coinciden con la Ley de Procedimiento Administrativo Alemán.

<sup>11</sup> BERMÚDEZ SOTO, Jorge, Derecho Administrativo General, Ed. LegalPublishing Thomson Reuters, 1ª Ed., Santiago, 2014, pp. 138-139.

<sup>12</sup> BERMÚDEZ SOTO, Jorge, Derecho Administrativo General, Ed. LegalPublishing Thomson Reuters, 1ª Ed., Santiago, 2014, pp. 142-143.

La tasación es un acto administrativo trámite, no terminal y, por lo tanto, no susceptible de recurso administrativo ni jurisdiccional alguno, salvo el caso de la tasación de un bien raíz para efectos del artículo 64 inciso final del Código Tributario. Tampoco es admisible a su respecto un recurso de reposición administrativa, ya que este ha sido acotado por el artículo 123 bis del mismo código. En todo caso, continúa vigente el artículo 6º letra b) Bº 5 del Código Tributario, aunque es inaplicable para el contribuyente tratándose de una tasación puesto que de ésta sólo se entera cuando es notificado del giro o liquidación.

En resumen, en Chile la tasación es impugnable sólo por la vía de la liquidación, giro o resolución, en cuyo caso siendo la tasación la determinación de la base imponible deberá señalarse como un aspecto del hecho gravado en la respectiva partida.<sup>13</sup>

#### B. Tasación de Avalúo de Bienes Raíces

La normativa que regula los factores, coeficientes y tablas de precios de los terrenos para tasar se encuentra en la ley y en las resoluciones del Servicio. El art. 4º de la Ley 17.235 sobre Impuesto Territorial señala en su encabezado que "el Servicio de Impuestos Internos impartirá las instrucciones técnicas y administrativas necesarias para efectuar la tasación..." y agrega en el Nº 2 que "para la tasación de los bienes raíces de la segunda serie, se confeccionarán tablas de clasificación de las construcciones y de los terrenos y se fijarán los valores unitarios que correspondan a cada tipo de bien... Las tablas de valores unitarios de terrenos se anotarán en planos de precios y considerando los sectores de ubicación y las obras de urbanización y equipamiento de que disponen." De esta manera, y con fundamento en el art. 4º de la Ley de Impuesto Territorial, el instrumento legal del cual se vale el Servicio de Impuestos Internos para impartir las instrucciones técnicas y fijar las tablas de precios de los terrenos es una resolución exenta. Toda esta estructura

---

<sup>13</sup> ZURITA ROJAS, Milenko, El Acto Administrativo Tributario, Ed. Libromar, 1ª Ed., Sin año, Santiago, pp. 350-356.

permite la determinación del avalúo de los bienes raíces, que en la práctica es una tasación que hace el Servicio de Impuestos Internos.<sup>14</sup>

## II Reorganizaciones Empresariales.

En un mundo globalizado como el que existe hoy la reorganización empresarial permite a las empresas mejorar sus procesos desde los más variados puntos de vistas, teniendo implicancia en sus operaciones locales e internacionales. Estos fenómenos han decantado en que las empresas se organicen como sociedades, lo que a su vez genera la necesidad de mantener las condiciones indispensables para poder cambiar en forma rápida y expedita, su forma organizacional.

De esta manera, el legislador también ha incorporado la reorganización empresarial en las normas generales del Código Tributario, aunque sin definirla y sin un tratamiento sistemático de la misma.

Así, fue recién en el año 2000, a través de la Ley N° 19.705, que se incorpora en el Código Tributario la expresión reorganización empresarial, a propósito de un nuevo inciso agregado al artículo 64, señalando que no procederá la facultad de tasar del Servicio de Impuestos Internos cuando se trate del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que resulte de procesos de reorganización de grupos empresariales, que obedezcan a una legítima razón de negocios, cumpliendo los demás requisitos que establece la misma disposición. Posteriormente, en el año 2010, la Ley N° 20.420 modificó el artículo 59 del Código Tributario, estableciendo un mayor plazo, de doce meses para examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes cuando se esté en presencia de procesos de reorganización empresarial.

### 1. Empresa y relación con el derecho tributario

La legislación tributaria no conceptualiza el término empresa. No obstante, en el ámbito del derecho tributario internacional nuestro país ha recogido el término empresa para incorporarlo a nuestra legislación interna, fundamentalmente, a través

---

<sup>14</sup> ZURITA ROJAS, Milenko, El Acto Administrativo Tributario, Ed. Libromar, 1ª Ed., Sin año, Santiago, p. 356-358.

de los convenios internacionales destinados a evitar o atenuar la doble tributación internacional. Sin embargo, estos convenios tienen una aplicación restringida respecto de las materias que regulan y dicen relación con los Estados contratantes que lo suscriben.<sup>15</sup>

En otros ordenamientos jurídicos encontramos una definición legal de empresa, específicamente, en el Código del Trabajo en su artículo 3º, el que la define como toda organización de medios personales, materiales e inmateriales, ordenados bajo una dirección, para el logro de fines económicos, sociales, culturales o benéficos, dotada de una individualidad legal determinada. Esta definición tiene como aspecto central la individualidad legal que le otorga a la empresa, encausándole un carácter objetivo que la personifica, pero esta dotación persigue una finalidad propia de dicha disciplina la que es que mantener una cierta realidad frente a los derechos del trabajador. Lo fundamental, en cambio, para el derecho impositivo consiste en el carácter autónomo dotado de capacidad tributaria que puede o no tener la empresa. A juicio de algunos autores como Antonio Faúndez no existe por parte del ordenamiento chileno un reconocimiento de la empresa como unidad económica autónoma. Dicha conclusión la fundamenta porque las menciones que el ordenamiento tributario hace de la empresa siempre están ligadas a algún sujeto distinto que sí tiene capacidad jurídica tributaria, poniendo como ejemplo el artículo 69 del Código Tributario.<sup>16</sup>

## 2. Concepto de reorganización

La reorganización es una institución que no ha sido definida legalmente y por ello sus distintos alcances han sido elaborados a nivel doctrinario. Su precisión terminológica resulta trascendental para estas materias, porque no todos los actos desarrollados por la empresa implican una reorganización. El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define la reorganización como: "...organizar algo

---

<sup>15</sup> FAÚNDEZ UGALDE, Antonio, Reorganización Empresarial, Derecho Tributario y Tributación Interna, Ed. Thomson Reuters, 1º Ed., 2012, Santiago, pp. 16-17.

<sup>16</sup> FAÚNDEZ UGALDE, Antonio, Reorganización Empresarial, Derecho Tributario y Tributación Interna, Ed. Thomson Reuters, 1º Ed., 2012, Santiago, pp. 20-26.

de manera distinta y de forma que resulte más eficaz". Sin embargo, dicha definición resulta ambigua si se consideran los fines perseguidos por una empresa considerada como un conjunto de procesos, y por la misma razón no resulta aconsejable su aplicación para estas materias.

Lo primero que se debe determinar es la relación que existe entre la organización y la empresa, estando ambos términos íntimamente relacionados. En efecto, la organización determina las propiedades de la empresa, constituyéndola como una unidad distinguible de las demás. Los autores Limone y Cademártori definen la organización como un "...conjunto de relaciones que define y determina las condiciones de constitución y funcionamiento de un sistema como unidad (la empresa), esto es, su identidad de clase y su dinámica invariante". La empresa, por tanto, es una unidad que goza de una organización, la cual puede verse alterada si varía el conjunto de relaciones que la componen.

Las condiciones de constitución estarán referidas a la forma como la empresa desarrollará sus actividades, esto es, individualmente, en comunidad, en sociedad o como apariencia de sociedad. Mayor es la complejidad para determinar cuándo un cambio en las condiciones de funcionamiento incidirá en la organización de la empresa. Pueden ser múltiples causas vinculadas, generalmente, a un conjunto de actos con caracteres económicos.

Así, la reorganización consiste en modificar la organización de la empresa, es decir, variar el conjunto de relaciones que inciden en su constitución o funcionamiento. De esta forma, la trascendencia del acto que se verifique al interior de la empresa será lo que determine dicha alteración en sus propiedades.

Por su parte, la Circular N° 45 de fecha 16 de julio de 2001, referente al ejercicio de la facultad de tasación que establece el artículo 64 del Código Tributario, indica que: "d. En todo caso, debe tenerse presente, que se entenderá que existe reorganización para los efectos de lo dispuesto en dicha norma, cuando exista una legítima razón de negocios que la justifique y no una forma para evitar el pago de impuestos, como puede ser el aporte a una sociedad existente que registra una pérdida tributaria y los bienes respectivos fuesen vendidos por esta última dentro del período de revisión a un mayor valor absorbido por dicha pérdida."

En este caso, la reorganización empresarial siempre existirá, independiente si obedece a una legítima razón de negocios. La circunstancia de que el aporte realizado por un contribuyente derive en evitar el pago de impuestos, no implica que la operación deje de ser una reorganización empresarial. Lo que debió haber señalado dicha autoridad administrativa es que procederá siempre la facultad de tasación si la reorganización empresarial no obedece a una legítima razón de negocios.

Otro aspecto que debe considerarse es en relación con la finalidad de la reorganización. La reorganización empresarial forma parte de la actividad organizada de la empresa, debiendo estar en concordancia con los fines perseguidos por ella, esto es, lograr la mayor eficiencia productiva. Así por ejemplo, la empresa podrá separar los bienes que forman parte de su capital para ser asignados a una nueva sociedad constituida en otro país con la finalidad de optar a mejores condiciones de mercado.

Sin embargo, la pregunta que aparece ante esto es si la reorganización empresarial puede tener un fin distinto a la eficiencia productiva. Dicha pregunta trataremos de responderla durante el presente trabajo.

En resumen, podemos conceptualizar la reorganización empresarial como la alteración del conjunto de relaciones que incida en la constitución o funcionamiento de una empresa.

### 3. Algunas Formas de Reorganización

No se puede establecer un catálogo de reorganizaciones empresariales pero veremos las más comunes.

#### 1. División

La división forma parte de lo que en doctrina se conoce como escisión de sociedades, encontrándose ambos términos en relación de género a especie, entendiéndose por escisión la distribución total o parcial del patrimonio de una

empresa a otra u otras que se crean o preexistan a ella.<sup>17</sup> Nuestra legislación reconoce a un solo tipo de escisión la denominada división o escisión parcial. Según el artículo 94 de la Ley 18.046, la división de una sociedad anónima consiste en la distribución del patrimonio de esa sociedad entre ella y una o más sociedades anónimas que se constituyen al efecto, correspondiendo a cada accionista de la sociedad dividida la misma proporción de acciones que tenía en la primera. La legislación tributaria no la regula y simplemente hay normas que se refieren a ella como por ejemplo, el nuevo art. 14 de la Ley de la Renta. La división está regulada para las sociedades anónimas pero el Servicio de Impuestos Internos junto con parte de la doctrina permite que este tipo de operaciones se dé incluso respecto de sociedades de personas.<sup>18</sup>

La división se acuerda en junta extraordinaria de accionistas, la que, de acuerdo al artículo 67, requiere quórum calificado de constitución y aprobación (dos tercios de acciones emitidas con derecho a voto), y debe celebrarse ante notario, así lo prescribe el artículo 95 de la Ley 18.046.

La junta acuerda la disminución del capital social y distribución del patrimonio entre la primitiva sociedad y la o las que se crean y la aprobación de los estatutos de la nueva o nuevas sociedades, que pueden ser diferentes de los que rigen a la sociedad que se divide, indicando esas diferencias en la convocatoria. La aprobación de la junta incorpora a todos los accionistas de la primitiva sociedad a la o las nuevas que se crean, de pleno derecho.

## 2. Transformación

Es el cambio de especie o tipo social efectuado por reforma del contrato social o de los estatutos subsistiendo su personalidad jurídica. Así lo conceptúa el N° 13 del artículo 8 del Código Tributario. Se hace, efectivamente, según lo dispone el artículo

---

<sup>17</sup> FAÚNDEZ UGALDE, Antonio, Reorganización Empresarial, Derecho Tributario y Tributación Interna, Ed. Thomson Reuters, 1º Ed., 2012, Santiago, p. 273. HERNÁNDEZ ADASME, Ricardo, Fusión, Transformación y División de Sociedades Anónimas, Efectos Tributarios, Ed. La Ley, Santiago, 1ª Ed., 2000, pp. 115-116. PUELMA ACCORSI, Álvaro, Sociedades Tomo I, Ed. Jurídica de Chile, 3ª Ed., 2003, pp. 218-219.

<sup>18</sup> FAÚNDEZ UGALDE, Antonio, Reorganización Empresarial, Derecho Tributario y Tributación Interna, Ed. Thomson Reuters, 1º Ed., 2012, Santiago, pp. 275-276. PUELMA ACCORSI, Álvaro, Sociedades Tomo I, Ed. Jurídica de Chile, 3ª Ed., 2003, pp. 219-221.

96 de la Ley 18.046 por reforma de los estatutos, también con junta extraordinaria de quórum especial y ante notario, y la responsabilidad jurídica de la primitiva empresa subsiste.

Puede ser de tres clases:

a) Transformación de otro tipo de sociedad en sociedad anónima (art. 97 inciso 1º de la Ley 18.046). Sólo es necesario cumplir con la exigencia de escritura, extracto, inscripción y publicación oportunas.

b) Transformación de sociedad anónima en otro tipo social (art. 97, inciso segundo, del mismo cuerpo legal). Debe cumplirse con las formalidades de ambos tipos de sociedades.

c) Transformación de sociedad anónima en sociedad sujeta a normas especiales. Debe obtenerse la autorización que está prevista para éstas y cumplirse con las exigencias establecidas para ellas (art. 97, inciso primero, de la ya citada Ley de S.A.)<sup>19</sup>. Aunque la ley no lo diga: lo mismo sería aplicable para transformar una sociedad anónima especial en sociedad anónima corriente.

Acá nuevamente la ley de sociedades anónimas es la que regula estas materias y la legislación tributaria aparte de la definición de carácter general se refiere a otros aspectos que tienen que ver con la incidencia tributaria de este tipo de operaciones. En efecto, el artículo 69 del Código Tributario y el artículo 14 de la Ley de la Renta, siendo el primero de ellos una referencia a la separación de regímenes cuando corresponda y el segundo a la aplicación del artículo 21 en este tipo de operaciones. Todo ello además de la obligación de informar al Servicio de aquellos cambios substanciales según lo dispone el artículo 68 del Código Tributario.<sup>20</sup>

### 3. Fusión

Está tratada en el artículo 99 de la Ley 18.046 el que la define como la reunión de dos o más sociedades en una sola que las sucede en todos sus derechos y

---

<sup>19</sup> HERNÁNDEZ ADASME, Ricardo, Fusión, Transformación y División de Sociedades Anónimas, Efectos Tributarios, Ed. La Ley, Santiago, 1ª Ed., 2000, pp. 91-92. MORAND VALDIVIESO, Luis, Sociedades, Ed. Jurídica de Chile, Santiago, 4ª Ed., 2010, pp. 142. PUELMA ACCORSI, Álvaro, Sociedades Tomo I, Ed. Jurídica de Chile, 3ª Ed., 2003, pp. 200-208.

<sup>20</sup> MORAND VALDIVIESO, Luis, Sociedades, Ed. Jurídica de Chile, Santiago, 4ª Ed., 2010, p. 142. PUELMA ACCORSI, Álvaro, Sociedades Tomo I, Ed. Jurídica de Chile, 3ª Ed., 2003, pp. 200-208.

obligaciones, y a la cual se incorporan la totalidad del patrimonio y accionistas de las sociedades fusionadas.

Se clasifican, desde un punto de vista formal, en: fusiones propias o por ley y fusiones impropias o por compra.<sup>21</sup> Dentro de las primeras, encontramos las por creación y las por incorporación. La fusión por creación tiene lugar cuando el activo de dos o más sociedades que se disuelven se aporta a una nueva que se constituye, la que se hace cargo del pasivo de las que desaparecen. Por su parte, la fusión por incorporación o absorción se produce cuando una o más sociedades que se disuelven son absorbidas por otra ya existente, que adquiere todos los activos y asume todos los pasivos.

En estos casos de fusión no se liquidan las sociedades disueltas. Aprobada por junta extraordinaria de accionistas (de quórum calificado y ante notario, artículos 67 N° 1 y 57 N° 2 de la Ley 18.046) la fusión en todas las sociedades participantes, como también los respectivos balances e informes periciales y la modificación o creación de los estatutos que correspondan en la sociedad absorbente o que se cree, el directorio de ésta distribuye directamente las acciones de la sociedad subsistente entre los accionistas de las que se disuelven, en la proporción correspondiente.<sup>22</sup>

La fusión impropia consiste en la reunión en una sola persona del cien por ciento de los derechos o acciones de una sociedad, produciéndose la disolución de esta última por el solo ministerio de la ley. Algunos sostienen que también existe este tipo de fusión cuando una sociedad adquiere el cien por ciento de la participación de las sociedades que la conforman, lo que se ha denominado como fusión inversa.<sup>23</sup> La fusión impropia está regulada como causal de disolución de las sociedades anónimas según lo establece el numeral 2° del artículo 103 de la Ley

---

<sup>21</sup> FAÚNDEZ UGALDE, Antonio, Reorganización Empresarial, Derecho Tributario y Tributación Interna, Ed. Thomson Reuters, 1º Ed., 2012, Santiago, p. 193. HERNÁNDEZ ADASME, Ricardo, Fusión, Transformación y División de Sociedades Anónimas, Efectos Tributarios, Ed. La Ley, Santiago, 1ª Ed., 2000, pp. 52. MORAND VALDIVIESO, Luis, Sociedades, Ed. Jurídica de Chile, Santiago, 4ª Ed., 2010, pp. 143.

<sup>22</sup> MORAND VALDIVIESO, Luis, Sociedades, Ed. Jurídica de Chile, Santiago, 4ª Ed., 2010, pp. 143. PUELMA ACCORSI, Álvaro, Sociedades Tomo I, Ed. Jurídica de Chile, 3ª Ed., 2003, pp. 208-217.

<sup>23</sup> FAÚNDEZ UGALDE, Antonio, Reorganización Empresarial, Derecho Tributario y Tributación Interna, Ed. Thomson Reuters, 1º Ed., 2012, Santiago, pp. 194.

N° 18.046. El origen de este tipo de fusión está dado porque nuestra legislación originalmente exigía dos o más personas para la constitución y la existencia de las sociedades. Respecto de las sociedades de personas no existe norma pero se puede aplicar por analogía la norma del numeral 2° del artículo 103 de la Ley N° 18.046 o bien aplicar directamente el concepto de sociedad establecido en el artículo 2053 del Código Civil que define a la sociedad o compañía como 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. De este modo, si se reúnen en una sola mano los derechos sociales desaparece el elemento esencial de una sociedad, como lo es la pluralidad de partes. Por otra parte., la Ley de la Renta en el numeral 9° del artículo 31, refiriéndose a ciertos efectos que se originan en procesos de reorganización incluye a la reunión de los derechos sociales o acciones en una sola mano en las hipótesis de fusión lo que confirma la procedencia de este tipo de fusión en todo tipo de fusiones.

Los efectos de la fusión de sociedades son la desaparición de una o más sociedades, la integración de patrimonios, la inclusión de nuevos socios y canje de acciones. Los requisitos de formalidad de una fusión dependen del tipo social, esto es, si se trata de sociedades de personas o de capital. Respecto de las sociedades de personas no existe una regulación especial por lo que se debe cumplir con las formalidades necesarias para la modificación de estatutos. En el caso de sociedades de capital depende del tipo de fusión, si es de creación lo esencial es la constitución de una nueva sociedad, debiendo cumplir con las formalidades de este tipo de actos, debiendo, además constar en la escritura de fusión el acuerdo de disolución de las respectivas sociedades. Si se trata de fusión por incorporación no implica la creación de una nueva sociedad sino que requiere simplemente la modificación de los estatutos mediante un aumento de capital, el que será enterado con los patrimonios de las sociedades absorbidas. Se requiere acuerdo en junta extraordinaria de accionistas ante notario público y con quórum especial. Además, se requiere elaborar balances auditados que deben ser aprobados por junta de accionistas y, eventualmente, informes periciales que valoricen activos y pasivos, el capital de la nueva sociedad o el aumento en la sociedad absorbente y las acciones

de las respectivas sociedades. Existen una serie de trámites que se deben realizar ante el Servicio de Impuestos Internos, como la obligación de informarle por el artículo 68 del Código Tributario, y la revisión dado que el Servicio ha calificado la fusión como una operación compleja. Además, la fusión implica que uno de los contribuyentes que participa en dicho acto terminará lo que gatilla el término de giro pero hay situaciones tratadas en el artículo 69 del Código Tributario en que éste no será necesario. Una serie de efectos y situaciones tributarias se producen en este tipo de operaciones pero tratarlas en detalle excede el objetivo de este trabajo.

Respecto de la fusión impropia estimamos que no es posible aplicar la facultad de tasación puesto que la ley se dirige exclusivamente a dos tipos de fusión, como lo son la por creación y la por incorporación. Además, la fusión impropia es una causal de disolución y al dejar de existir la persona jurídica el traspaso de los bienes no tiene una contraprestación, quedando al margen de poder experimentar un incremento patrimonial que es lo que efectivamente se puede tasar. Cabe señalar que el S.I.I. ha sostenido la postura contraria puesto que hay normas como el artículo 31 N° 9 de la Ley de la Renta incluye dentro de los tipos de fusión a la denominada fusión impropia. Respecto de la determinación del badwill el legislador en el artículo 15 inciso 5° de la LIR ha establecido la facultad de tasar del Servicio los valores determinados por el contribuyente, indicando que la diferencia que se determine se considerará como un ingreso del ejercicio en que se produce la fusión. De la misma forma en el inciso 5° del artículo 31 N° 9 de la LIR dispone que el Servicio podrá tasar fundadamente el valor de los activos determinados por el contribuyente si estos resultan ser notoriamente superiores a los corrientes en plaza o a los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realiza la operación, considerándose la diferencia como un activo intangible conforme al tratamiento del goodwill dado por la Ley N° 20.780.

#### 4. Otros casos. La Conversión. La Disminución de Capital.

La conversión consiste en que una persona natural, propietaria de una empresa unipersonal, decide desarrollar su giro o actividad, a través de una nueva sociedad,

para lo cual aporta todos sus activos y pasivos, poniendo termino a sus actividades, naciendo una nueva persona jurídica. El artículo 69 del Código Tributario trata este tema respecto de los impuestos que se deban en estos casos al momento del término de giro y de la obligación de dar aviso del mismo. La conversión implica que la empresa individual debe aportar en dominio todo su activo y pasivo a una sociedad que se constituye para tal efecto. La nueva sociedad que se constituye deberá cumplir con las respectivas formalidades dependiendo del tipo social que corresponda.

La disminución de capital constituye una reorganización empresarial en los casos en que los representantes de una sociedad acuerden dicha disminución, modificando los estatutos sociales, influyendo directamente en la organización de la sociedad.<sup>24</sup>

### III. Antielusión.

#### 1. Nueva Legislación y su Análisis.

Con la nueva legislación en esta materia el legislador decidió considerar la elusión como un problema para el derecho tributario porque vulnera los hechos gravados establecidos en la Ley, afecta la igual repartición de las cargas públicas y lesiona el erario nacional. Esta decisión va en línea con los esfuerzos desarrollados recientemente por los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y del G20 para combatir la elusión en el “plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios” conocido internacionalmente como Proyecto BEPS por sus siglas en inglés.

El diagnóstico común es que la elusión tributaria es negativa porque:

- a) Viola los principios de equidad tributaria al desplazar la carga tributaria hacia los contribuyentes que actúan correctamente.
- b) Afecta la libre competencia, en cuanto el elusor obtiene ventajas económicas frente al no elusor.

---

<sup>24</sup> FAÚNDEZ UGALDE, Antonio, Reorganización Empresarial, Derecho Tributario y Tributación Interna, Ed. Thomson Reuters, 1º Ed., 2012, Santiago, pp. 47-49.

c) Incrementa los costos de la administración y fiscalización de los tributos, en cuanto reduce la predisposición de los buenos contribuyentes a declarar correctamente.

d) Afecta la recaudación tributaria, privando al Estado de los recursos que, conforme al procedimiento democrático de formación de ley, le corresponden.

La Ley 20.780 incorporó los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 26 bis, 100 bis, 119 y 160 bis, al Código Tributario para regular el problema de la elusión.

El artículo 4° bis del Código Tributario contiene la regla general en lo relativo a la nueva legislación anti elusión, manifestada en el sentido que, de conformidad al principio de legalidad del tributo, las obligaciones tributarias que sirven de fundamento a la aplicación de los hechos imposables, se generan y hacen exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles. En materia tributaria, esos hechos, actos o negocios son recogidos por el legislador para incorporarlos como elementos de la obligación tributaria.

En razón de lo anterior, agrega el inciso segundo, el Servicio de Impuestos Internos está obligado a reconocer la buena fe de los contribuyentes.

El principio de la buena fe informa todo el ordenamiento jurídico y se manifiesta de distintas maneras dependiendo del área del derecho de que se trate. En materia tributaria, la buena fe supone admitir y reconocer, tanto por el Servicio como por los propios contribuyentes, la totalidad de los efectos que surjan de los actos o negocios jurídicos que hubieren llevado a cabo, cualquiera sea la forma o denominación que las partes le hubieren dado, pues, en definitiva lo que determina el nacimiento y exigibilidad de las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijan los hechos imposables, es la naturaleza jurídica propia de los hechos, actos o negocios realizados más que los formalismos contractuales o las denominaciones que los interesados les hayan atribuido. Es lo que se ha dado en llamar el principio del fondo sobre la forma.

En el mismo sentido, son contrarios a la buena fe tributaria aquellos actos simulados o que constituyan abuso de las formas jurídicas, de forma tal que el imperativo

tributario implica el reconocimiento de aquello que pertenece al acto u operación de que se trate conforme a su propia naturaleza legal, con independencia de su apariencia o denominación o de la intención buscada por los contribuyentes. Así lo establece el artículo 4º bis con expresa remisión a los artículos 4º ter y 4º quáter y lo reconoce la propia circular 65 del 2015 del S.I.I.

Bajo esta perspectiva, dado que los efectos de los actos son aquellos que emanan de su naturaleza específica, resulta legítimo para los contribuyentes el escoger entre las diversas formas, instrumentos o mecanismos conforme a las consecuencias que las leyes tributarias prevén, sin que sea óbice a esa razonable potestad el que el medio empleado, conforme a los efectos que le son propios y a la ley tributaria aplicable, tenga como resultado el no generar efecto tributario alguno o, de generarlo, lo haga de manera reducida, de menor cuantía o diferida en el tiempo. En este sentido, la no generación de efectos tributarios, la generación de aquellos en forma reducida, una menor cuantía de la obligación o que se consiga un beneficio tributario para diferir la obligación en el tiempo, supone actuar de buena fe siempre que estas consecuencias no contraríen la ley tributaria, lo que es equivalente a decir que deriven de decisiones del legislador. Así lo prescriben los incisos 2º y 3º del artículo 4º ter ya citado y lo reconoce la mencionada circular del Servicio.

Por el contrario, se falta a la buena fe cuando los actos o negocios jurídicos escogidos, lo han sido con abuso de la forma jurídica, esto es, cuando los resultados o efectos jurídicos o económicos de tales actos aparecen como irrelevantes frente a los efectos puramente tributarios de la figura utilizada, en cuanto por su intermedio se consiguió en forma preponderante el evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado, disminuir la base imponible o la obligación tributaria, o la postergación o diferimiento del nacimiento del impuesto.

También se rompe con la buena fe tributaria cuando los actos y negocios jurídicos escogidos por el contribuyente tienen por objeto disimular o esconder la configuración del hecho gravado con impuesto, la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, su verdadero monto o la fecha de su acaecimiento. Así lo disponen los artículos 4 ter y 4 quáter y lo reconoce la circular ya citada.

Por su parte la ley establece un procedimiento para declarar la existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter a requerimiento del Director por el Tribunal Tributario y Aduanero competente. En caso que se establezca la existencia de abuso o simulación para fines tributarios, el Tribunal Tributario y Aduanero deberá así declararlo en la resolución que dicte al efecto. Lo anterior, sin perjuicio de los recursos que, de acuerdo al artículo 160 bis, puedan deducir el Servicio, el contribuyente o quien resulte sancionado con las multas que pudieren aplicarse.

## 2. Casos De No Aplicación De Las Normas Anti Elusivas De Los Artículos 4° Ter Y 4° Quáter

De conformidad con lo que dispone el inciso cuarto del artículo 4° bis, en los casos que resulte aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas que deriven de los actos detectados se regirán por dicha disposición especial y no por los artículos 4° ter y 4° quáter del mismo cuerpo legal.

De esta forma, según la circular 65 del 2015 del SII, no se aplicarán las normas de los artículos 4° ter y 4° quáter, ni los procedimientos referidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis, cuando la situación específica de que se trate se encuentre regulada:

- a. Por las disposiciones sobre tasación del artículo 64 del Código Tributario;
- b. Por las normas sobre “gastos rechazados” del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- c. Por los preceptos sobre “justificación de inversiones” de los artículos 70 y 71 de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- d. Por el N° 8 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- e. Por el artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- f. Por las normas del artículo 41 F de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- g. Por el artículo 63 de la ley 16.271, sobre Impuesto a las Herencias y Donaciones.

Del mismo modo, de acuerdo con lo que dispone el inciso segundo del artículo 4° quinquies, el Servicio no podrá pretender impetrar la declaración de abuso o simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter, en los casos en que el monto de las diferencias de impuestos provisoriamente determinadas al contribuyente de que se trate sean iguales o inferiores a 250 Unidades Tributarias Mensuales calculadas a la fecha en que deba presentarse el requerimiento ante el tribunal competente.

### 3. Medidas Anti Elusión

El inciso tercero del artículo 4° bis del Código Tributario, establece que si como efecto de los actos, negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, desarrollados por el contribuyente de que se trate, se eluden los hechos imposables establecidos en las normas tributarias, no existirá buena fe por parte de aquél. Caso en el cual el Servicio quedará liberado para perseguir el cumplimiento de la obligación tributaria que emana de los hechos imposables establecidos en la ley, sin atender a la forma en que tales actos, negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos se hayan celebrado o, según corresponda, gravar los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios que se haya simulado realizar.

A estos fines, en el inciso tercero del artículo 4° bis y en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente, se tipifican las dos figuras de elusión prohibidas:

1. Abuso de las formas jurídicas.
2. Simulación.

Analizaremos a continuación algunos conceptos que se encuentran en estos artículos.

A) Concepto de “actos, negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos”.

Los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario emplean con profusión las expresiones “actos”, “negocios jurídicos” o “conjunto o serie de ellos”. El Servicio estima que la expresión “negocio jurídico” alude a un hecho humano, voluntario o consciente y lícito, que tiene por fin inmediato establecer entre las personas relaciones jurídicas, crear, modificar o extinguir derechos y obligaciones cuyos efectos son deseados por las partes y sancionados por la ley. Por su parte, la voz

“acto” es un concepto más amplio, que además de comprender a los negocios jurídicos, abarca también los hechos voluntarios (tanto lícitos como ilícitos).

Por su parte, la expresión “conjunto o serie de ellos”, hace referencia a negociaciones complejas compuestas por más de un negocio o acto individual. A estos fines, se entiende que un conjunto o serie de actos obedecen a una sola transacción u operación cuando, por ejemplo, se realizan o ejecutan en cumplimiento de un plan establecido en un acuerdo previo; la vinculación se colige a partir del resultado final que subyace tras los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos; o cuando exista una mutua interdependencia entre ellos, de suerte que cada uno aisladamente considerado carece de significación plena por sí mismo. Lo relevante para estos efectos es si uno o más negocios o actos están vinculados en el tiempo, directa o indirectamente, con la aplicación de un determinado hecho imponible, de forma que los negocios o actos que se realizan en el tiempo son antecedentes necesarios para la evitación total o parcial de un determinado hecho imponible, disminuir la base imponible o la obligación tributaria, o postergar o diferir el nacimiento de la misma.

B) El abuso de las formas jurídicas.

Ahora bien, para el Servicio de acuerdo con el artículo 4º ter, se entiende que existe abuso y, en su mérito, se podrá perseguir a través de los procedimientos a que se refieren los artículos 4º quinquies y 160 bis, el cumplimiento de la obligación tributaria que emana de los hechos imposables legalmente establecidos cuando se detecte la ejecución de actos o negocios jurídicos que, considerados individualmente o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, sino que sólo alguno de los siguientes efectos tributarios:

- i) Evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado;
- ii) Disminuir la base imponible o la obligación tributaria;
- iii) Postergar o diferir el nacimiento de la obligación tributaria.

A estos fines se debe destacar que el efecto jurídico o económico relevante puede serlo tanto para el propio contribuyente o para un tercero.

Consecuente con el principio según el cual resulta legítima la elección entre alternativas contempladas por la legislación tributaria, se debe tener presente que por sí mismo no constituye abuso que el acto o conjunto de actos o negocios jurídicos por los que ha optado el contribuyente no genere efectos tributarios, los genere en forma reducida o diferida en el tiempo, si tales efectos han sido expresamente previstos por el legislador para cada forma de organizar los negocios o actividades. Este podría ser el caso, por ejemplo, de lo dispuesto por los artículos 107 y 17 N°8, ambos de la Ley sobre Impuesto a la Renta; en las disposiciones que reglan el régimen de tributación de zonas extremas; y, la Ley N°20.712, que regula la administración de fondos de terceros y carteras individuales, entre otros. Con todo, el contribuyente no podrá impetrar tales efectos si, con abuso o simulación, se ha amparado artificiosa o indebidamente en la norma de cobertura.

#### C) Efecto del abuso de las formas jurídicas.

Al respecto, la norma del inciso final del artículo 4° ter del Código Tributario dispone que en caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imponibles establecidos en la ley. Lo anterior significa que el Tribunal Tributario y Aduanero que declare la existencia del abuso deberá obviar las formas empleadas por el contribuyente de que se trate y aplicar la carga tributaria que corresponda teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imponibles conforme a lo establecido en los artículos 4° bis y 160 bis del mismo cuerpo legal.

#### D) La simulación.

Según el texto legal, 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.

La doctrina civil ha elaborado algunos conceptos, así por ejemplo para el autor Francisco Ferrara, negocio simulado, "es el que tiene una apariencia contraria a la realidad o porque no existe en absoluto, o porque es distinto de como aparece".<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup> FERRARA, Francesco, Simulación de los Negocios Jurídicos, Editorial Jurídica Universitaria, México, 2002, p. 3.

La simulación, en materia tributaria, según el análisis hecho por el S.I.I. en su circular 65 del 2015 puede referirse a diversos aspectos; así, respecto del fin al que aluden, podemos distinguir:

- a. Simulación que afecta la configuración del hecho gravado,
- b. Simulación que afecta a los elementos constitutivos de la obligación tributaria,
- c. Simulación respecto del verdadero monto de la obligación tributaria,
- d. Simulación respecto de la fecha de nacimiento de la obligación tributaria.

#### Efectos tributarios

Respecto de los efectos tributarios, habrá que distinguir el tipo de simulación al que nos referimos:

1) Frente a un caso de simulación absoluta, los efectos tributarios serán aquellos que genera el o los actos celebrados de acuerdo a la forma elegida por las partes.

2) En el caso de simulación relativa, judicialmente declarada por el tribunal tributario y aduanero, los efectos tributarios que se generen dependerán de los hechos gravados que en realidad se configuren, más allá de los actos que los encubran.

Así las cosas, en la sentencia que declare la existencia de simulación y una vez determinados los impuestos, reajustes, intereses y multas a aplicar, el tribunal ordenará al Servicio aplicar los impuestos que correspondan respecto de los hechos gravados, base imponible, elementos constitutivos, monto y fecha de la obligación tributaria efectivamente materializada, con independencia de los actos o negocios simulados.

#### IV. Importancia del Tema

En el actual mundo globalizado han cobrado gran importancia los procesos de reorganización empresarial. Este tipo de procedimientos permite cambiar estructuras de las empresas adaptándolas a las necesidades de la vida económica. Sin embargo, desde el punto de vista impositivo se han producido muchas reorganizaciones cuyos únicos fines son los de disminuir la carga tributaria. Ante esta realidad el legislador ha establecido numerosas facultades para la

Administración Tributaria a objeto de fiscalizar y sancionar dichas conductas. Dentro de estas facultades la tasación es una de las importantes y permite al Servicio de Impuestos Internos revalorizar la base imponible o alguno de sus elementos cuando se cumplan los presupuestos que la ley exige en este tipo de procesos económicos. No obstante, la ley muchas veces no es clara en determinar como se tasará la base imponible o sus elementos y a veces ni siquiera especifica qué debe tasarse.

Por otra parte, las prácticas antielusivas han llevado a que el legislador las vea como un problema que debe ser corregido por lo que procedió a través de la Ley N<sup>o</sup> 20.780 a incorporar una cláusula respecto a la materia. Dicha normativa puede llegar a entrar en contradicción con la facultad de tasación sobre todo en los procesos de reorganización empresarial. En efecto, el proyecto original los contemplaba expresamente en la normativa general antielusión, sin embargo, la norma promulgada finalmente no tiene ninguna referencia a dichos procesos. De este modo, se generan dudas respecto de la aplicación de una u otra normativa a estas hipótesis. También se generan interrogantes respecto de la naturaleza de la cláusula antielusión y las normas de tasación. Estamos ante una relación de género a especie o a otro tipo de relación o derechamente carecen de relación.

Por otra parte, es posible que la nueva regulación permita definir algunos elementos de la tasación como la legítima razón de negocios.

Todas estas interrogantes tienen su importancia práctica puesto que determinan el ámbito de aplicación de estas normas lo que es relevante tanto para los contribuyentes como para el Servicio de Impuestos Internos. En efecto, la certeza jurídica que requieren los administrados es fundamental para que puedan saber cuál es el alcance de la cláusula antielusión o de la facultad de tasación respecto de procesos de común ocurrencia como son las reorganizaciones empresariales. A la administración también le resulta particularmente relevante puesto que una definición clara de estos supuestos disminuye la litigiosidad de los mismos haciendo mucho más eficiente su labor de fiscalización y la eventual recaudación de impuestos.

## 1. DESARROLLO DEL CONTENIDO

### 1.1 Análisis de los Subtemas y sus Conclusiones

Subtema.

Para poder desarrollar el problema que vamos a abordar consistente en si es posible definir o al menos establecer criterios normativos para poder dotar de contenido a la legítima razón de negocios y con el fin de determinar la naturaleza de la cláusula antielusión en relación con la facultad de tasación es necesario analizar algunas instituciones. En primer lugar, vamos a analizar los principios que informan a estas instituciones. En segundo término, analizaremos las normas específicamente y pondremos especial énfasis en las hipótesis de simulación y abuso de las formas. En tercer término, la relación existente entre la cláusula antielusiva y la facultad de tasación y, finalmente, las conclusiones de este estudio.

Estos principios son propios del derecho de common law pero la propia historia de la ley, específicamente, el mensaje de la Ley N° 20.870 hacen alusión al proyecto BEPS de la O.C.D.E.<sup>26</sup> (y más aún en la propia discusión sobre la citada ley se alude al principio de substancia sobre la forma. Si bien es cierto que existen dos modalidades de elusión contempladas en la legislación chilena, como son el abuso y la simulación, no es menos cierto que los artículos respectivos consagran un principio general que se concretiza en esas dos formas. Dicho principio general es el de la substancia sobre la forma y este principio tiene además otros que surgen

---

<sup>26</sup> La sigla B.E.P.S. significa Base Erosion and Profit Shifting y su traducción al castellano es Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios que es el término que designa en tributación internacional a las estrategias de planificación fiscal utilizadas por las empresas multinacionales para aprovecharse de las discrepancias, lagunas, mecanismos no deseados e inconsistencias de los sistemas fiscales nacionales y trasladar sus beneficios a países de escasa o nula tributación, donde las entidades apenas ejercen ninguna actividad económica y eludir de esta forma el pago del impuesto sobre sociedades. La O.C.D.E. creó un programa con directrices para evitar este tipo de conductas.

de él e incluso para algunos sectores de la doctrina simplemente son distintas manifestaciones del mismo.

1. Principio de sustancia sobre la forma:

El origen de este principio se encuentra en el caso Gregory v. Helvering. Evelyn F. Gregory era propietaria exclusiva de United Mortgage Corporation, una empresa que poseía acciones de otra llamada Monitor Securities Corporation. La señora Gregory decidió enajenar las acciones de Monitor y para ello creó una nueva corporación, Averill. La razón por la cual creó esta corporación se debe a que quería evitar el pago de impuesto, por cuanto la venta de las acciones de la empresa Monitor al ser considerados como dividendos pagarían el impuesto de ingresos ordinarios. Esto sucedería en caso que vendiera las acciones de Monitor directamente o le fueran distribuidas a la Sra. Gregory y luego vendidas a ella misma. Por lo anterior, United transfirió las acciones de Monitor a Averill y Gregory recibió, a su vez, todas las acciones de Averill, señalando que esta transacción era una reorganización que debía ser considerada exenta de impuestos. Sólo tres días después, Averill fue liquidada y Gregory recibió las acciones de Monitor como activo exclusivo de Averill, vendiéndolas inmediatamente y afirmando que ella había recibido las acciones de Monitor de parte de Averill como un dividendo de liquidación gravado como ganancia. En relación con toda esta operación, la Corte Suprema de Estados Unidos concluyó **“que no ocurrió una reorganización exenta de impuestos y se desatendió la forma de la transacción alegando que la empresa en su conjunto (...) era en los hechos una forma elaborada y desviada de transferencia, haciéndose pasar como una reorganización corporativa y nada más”**. El principio se enuncia en la siguiente frase: **“dos transacciones que alcanzan el mismo resultado subyacente no deberían ser gravados de manera diferente simplemente porque ellos son alcanzados a través de distintos pasos legales”** y lo que hace es desatender la forma en que se estructura la transacción.<sup>27</sup>

---

<sup>27</sup> BOBADILLA ORELLANA, Javiera, Es Posible La Aplicación Del Principio De Sustancia Sobre La Forma En Chile En Concordancia Con El Principio De Legalidad Tributaria, en Anuario de Derecho

## 2. Legítima razón de negocios o “business purpose”

El origen de este principio también se encuentra en el caso Gregory v. Helvering, 1935. La Corte Suprema de Estados Unidos sostuvo que “dejando de lado (...) el motivo (...) completamente, y sujetando el proceder a lo que realmente ocurrió ¿qué encontramos? Simplemente, una operación carente de algún propósito de negocios o societario— un mero artificio que simula ser una reorganización corporativa como un disfraz para ocultar su verdadero carácter, y cuyo único objeto y actuación fue la realización de un plan preconcebido, no para reorganizar un negocio o parte de él, sino para transferir una parte de la sociedad al solicitante (...). La transacción es una mentira, al margen de la intención del estatuto. Sostener otra cosa exaltaría el artificio sobre la realidad”. Si bien es cierto que se condenan las operaciones sin algún propósito de negocio, mas se previene que: “una operación determinada no se ve demeritada por el hecho que encuentre su justificación en la intención de eludir el impuesto. Cualquier persona puede organizar sus negocios de tal manera que el gravamen que les corresponda sea el menor posible; las personas no están obligadas a escoger como modelo transaccional aquél que mejor pague al Fisco; ni siquiera puede considerarse un deber patriótico el de aumentar los impuestos del contribuyente”. No obstante, el juez de la causa “argumentó que la transferencia de las acciones de Monitor a Averill no era una verdadera “reorganización”. Así, a pesar del hecho que la transacción de Gregory cayó literalmente dentro del significado del término “reorganización”, como fue definido en el Revenue Act de 1928, aquella disposición no se aplicaría; el objetivo de la disposición del Revenue Act en relación con la “reorganización” era eximir a las reorganizaciones emprendidas con “motivos adecuados a la conducta” de un negocio y no cuando el objetivo exclusivo de una transacción era la elusión fiscal”. Este principio se centra en el aspecto objetivo que se refiere a la transacción en sí y abordarlo de esta forma facilita su aplicación

práctica, principalmente en materia probatoria<sup>28</sup>. Como podemos observar, tampoco se define qué se considera efectivamente como bussiness purpose y es claramente un principio derivado del primero.

Precisamente en este trabajo estamos tratando de configurar criterios normativos que permitan una mejor delimitación de este principio en la legislación chilena. En efecto, en el artículo 64 inciso quinto del Código Tributario, relativo a la facultad de tasación del Servicio de Impuestos Internos, se hace referencia a la llamada “legítima razón de negocios”, debiendo distinguir entre la división, fusión y otras reorganizaciones empresariales, por cuanto en las dos primeras no es preciso realizar el análisis de este principio. Teniendo en cuenta lo anterior, la Circular del Servicio de Impuestos Internos N° 45, 16 de julio 2001, señala: “En todo caso, debe tenerse presente, que se entenderá que existe reorganización para los efectos de lo dispuesto en dicha norma, cuando exista una legítima razón de negocios que la justifique y no una forma para evitar el pago de impuestos, como puede ser el aporte a una sociedad existente que registra una pérdida tributaria y los bienes respectivos fuesen vendidos por esta última dentro del período de revisión a un mayor valor absorbido por dicha pérdida.” En definitiva, alude a operaciones que difieren del propósito explicitado, siendo su objetivo exclusivo burlar el impuesto<sup>29</sup>.

Existen otros principios que se usan en la doctrina comparada para el análisis de las distintas conductas elusivas. No siendo el objeto de este trabajo una mayor precisión en este tema simplemente los mencionaremos de manera muy resumida. Uno de ellos es la doctrina de los pasos de la operación o “step transaction” la que combina una serie de transacciones hacia una sola transacción. La regla es que “un resultado dado al final de un camino directo no es un resultado diferente porque es alcanzado por un camino desviado”. Conforme a este concepto, las transacciones

---

<sup>28</sup> BOBADILLA ORELLANA, Javiera, Es Posible La Aplicación Del Principio De Sustancia Sobre La Forma En Chile, En Concordancia Con El Principio De Legalidad Tributaria, en Anuario de Derecho Tributario de la Universidad Diego Portales link [http://derecho.udp.cl/wp-content/uploads/2016/08/Anuario\\_DT\\_2013.pdf](http://derecho.udp.cl/wp-content/uploads/2016/08/Anuario_DT_2013.pdf), última consulta 23.09.2017.

<sup>29</sup> BOBADILLA ORELLANA, Javiera, Es Posible La Aplicación Del Principio De Sustancia Sobre La Forma En Chile, En Concordancia Con El Principio De Legalidad Tributaria, en Anuario de Derecho Tributario de la Universidad Diego Portales link [http://derecho.udp.cl/wp-content/uploads/2016/08/Anuario\\_DT\\_2013.pdf](http://derecho.udp.cl/wp-content/uploads/2016/08/Anuario_DT_2013.pdf), última consulta 23.09.2017.

con varios pasos, para el propósito del análisis, se pliegan y el comienzo de la situación se compara con el resultado final. En otras palabras, los pasos separados formalmente de una transacción son tratados como una única transacción para efectos tributarios. Es considerada por algunos como una variante del principio de la sustancia sobre la forma<sup>30</sup>.

La otra doctrina es la denominada el levantamiento del velo o “piercing the corporate veil”, que según algunos autores es una técnica judicial, en virtud de la cual es lícito, en ciertas ocasiones, ignorar o prescindir de la forma externa de la persona jurídica, para con posterioridad, penetrar en su interior para develar los intereses subyacentes que se esconden tras ella y alcanzar a personas y bienes que se amparan bajo el velo de la personalidad, con el objeto de poner fin a fraudes y abusos, mediante la aplicación directa de las normas jurídicas a los individuos que pretendían eludirlos y la declaración de inoponibilidad de la persona jurídica respecto de los terceros que resulten perjudicados<sup>31</sup>. En Chile, resultan importantes ambos principios porque la Corte Suprema ha debido recurrir a ellos en casos muy particulares teniendo presente que en nuestro ordenamiento jurídico impera el principio de separación absoluta entre la entidad legal y sus accionistas o socios.

## II. Análisis de las Normas e Hipótesis de Antielusión Específicamente Consagradas en Chile

Una vez, precisados los principios generales que informan toda esta legislación corresponde el análisis particular de estas normas y de las hipótesis específicas que consagra nuestro ordenamiento jurídico.

El artículo 64 en su inciso sexto dispone:

“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

---

<sup>30</sup> BOBADILLA ORELLANA, Javiera, Es Posible La Aplicación Del Principio De Sustancia Sobre La Forma En Chile, En Concordancia Con El Principio De Legalidad Tributaria, en Anuario de Derecho Tributario de la Universidad Diego Portales link [http://derecho.udp.cl/wp-content/uploads/2016/08/Anuario\\_DT\\_2013.pdf](http://derecho.udp.cl/wp-content/uploads/2016/08/Anuario_DT_2013.pdf), última consulta 23.09.2017.

<sup>31</sup> BOBADILLA ORELLANA, Javiera, Es Posible La Aplicación Del Principio De Sustancia Sobre La Forma En Chile, En Concordancia Con El Principio De Legalidad Tributaria, en Anuario de Derecho Tributario de la Universidad Diego Portales link [http://derecho.udp.cl/wp-content/uploads/2016/08/Anuario\\_DT\\_2013.pdf](http://derecho.udp.cl/wp-content/uploads/2016/08/Anuario_DT_2013.pdf), última consulta 23.09.2017.

otros procesos de reorganización de grupos empresariales, que obedezcan a una legítima razón de negocios, en que subsista la empresa aportante, sea ésta, individual, societaria, o contribuyente del N° 1 del artículo 58 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que impliquen un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad y que no originen flujos efectivos de dinero para el aportante, siempre que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante. Dichos valores deberán asignarse en la respectiva junta de accionistas, o escritura pública de constitución o modificación de la sociedad tratándose de sociedades de personas.”

Cómo hemos visto la facultad de tasación sólo se aplicará en determinados casos de reorganizaciones, específicamente, que no obedezcan a una legítima razón de negocios que impliquen un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad, originando flujos efectivos de dinero para el aportante, cuando los aportes no se registren a valor contable o tributario.

De este modo los requisitos para que no se aplique la facultad de tasación son los siguientes:

- a. Que impliquen un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad;
- b. Que no se originen flujos efectivos de dinero para el aportante;
- c. Que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante; y
- d. Que los valores se asignen en la respectiva junta de accionistas o escritura pública de constitución o modificación de la sociedad tratándose de sociedades de personas.

El Servicio de Impuestos Internos en su Circular N° 45 del año 2001 estableció que se entenderá que existe reorganización para los efectos de lo dispuesto en dicha norma, cuando exista una legítima razón de negocios que la justifique y no una forma para evitar el pago de impuestos, como puede ser el aporte a una sociedad existente que registra una pérdida tributaria y los bienes respectivos fuesen

vendidos por ésta última dentro del período de revisión a un mayor valor absorbido por dicha pérdida. Lo que hemos sostenido en el marco teórico y en la exposición del problema es que la argumentación del Servicio de Impuestos Internos es circular, es decir, hace alusión a un concepto pero no determina cuál es realmente el contenido del mismo.

Por otra parte, en principio parece simple evitar la facultad de tasar del S.I.I. si se cumple con los requisitos que la norma establece. Pero dada la nueva norma antielusión la situación puede complejizarse o bien nos puede dar una manera de poder dotar de contenido a la legítima razón de negocios.

Veamos, entonces, que señala el artículo 4 bis del Código Tributario

Artículo 4° bis.- Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijan los hechos imponible, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.

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.

No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imponible establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos imponible en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente.

En los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4° ter y 4° quáter.

Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente. Para la determinación

del abuso o la simulación deberán seguirse los procedimientos establecidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis.

El Artículo 4° ter a su vez prescribe:

“Los hechos imponibles contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. 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 a que se refiere este inciso.

Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.

En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imponibles establecidos en la ley.”

Y, finalmente, el artículo 4° quáter. Establece:

“Habrán 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.”

Ya en el marco teórico hemos realizado una aproximación a estas normas y a su posible interpretación. Ahora procederemos a tratar de precisar algunos alcances de las mismas y darles una sistematización a objeto de poder armonizarlas.

Como podemos observar en el **inciso primero del artículo 4º bis se consagra el principio de sustancia sobre la forma**. De este modo, para determinar los efectos que nacen de los hechos imponible, se debe atender a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado. Si bien es cierto que el resto de los incisos pareciera ser contradictorio, puesto que exige al Servicio reconocer la buena fe y dicho reconocimiento implica 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, la única forma de armonizar ambos incisos es considerar que el Servicio en principio debe estimar por buena fe que los actos que se le presentan producen los efectos que les son propios pero si de su proceso de fiscalización aparecen indicios que permiten detectar alguna de las conductas de los artículos 4 ter y 4 quater en ese caso tendrá plena aplicación el inciso primero del artículo 4 bis. De hecho, en casi los mismos términos está señalado el inciso tercero del art. 4 bis.

Ahora bien, despejaremos si el artículo 64 y los artículos 4º bis, 4º ter y 4º quater tienen alguna relación. Si bien es cierto que el artículo 64 es anterior en su creación e incorporación al Código Tributario es necesario a objeto de poder formular una interpretación que sea consistente.

Cabe hacer, antes hacer una precisión, respecto de la interpretación legal. En este sentido el artículo 10 y siguientes del Código Civil establecen criterios de interpretación que la doctrina prácticamente en forma unánime utiliza para la exégesis de los distintos cuerpos legales.

En efecto, tendremos en cuenta las siguientes normas de interpretación, el **artículo 19 del Código Civil** el que dispone que 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.

El **artículo 20** del mismo cuerpo legal que prescribe que “Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas

palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal”. El **artículo 22** de dicho ordenamiento dispone que el contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía.

Finalmente, el **artículo 24** del Código Civil establece una regla general señalando que en los casos a que no pudieren aplicarse las reglas de interpretación precedentes, se interpretarán los pasajes oscuros o contradictorios del modo que más conforme parezca al espíritu general de la legislación y a la equidad natural.<sup>32</sup> Todas estas reglas de interpretación nos sirven de guía para poder armonizar las diversas normas que estamos analizando.

Ahora bien, existe alguna razón por la cual se pueda, de acuerdo a lo expuesto, anteriormente usar el artículo 4 bis y siguientes para orientar la interpretación de la norma del artículo 64 del Código Tributario. La respuesta debe ser afirmativa, en base, fundamentalmente, a lo dispuesto en el ya señalado artículo 22 del Código Civil que establece la denominada interpretación sistemática. Dicho elemento interpretativo permite que una norma no puede ser entendida en forma aislada sino que debe armonizarse con el resto del cuerpo legal. De este modo la norma del artículo 64 debe armonizarse con el resto del Código Tributario. Además, el Código Tributario establece en el Título Preliminar, en su párrafo Primero, Disposiciones Generales. Estas disposiciones generales corresponden a los artículos 1 al 5. Así, las normas de los artículos 4 bis, 4 quáter y 4 ter son normas de carácter general que deben aplicarse, en principio en forma general. Ya sabemos que el artículo 4 bis dispone en uno de sus incisos, específicamente, el inciso cuarto, que en los casos que resulte aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas que deriven de los actos detectados se regirán por dicha disposición especial y no por los artículos 4° ter y 4° quáter del mismo cuerpo legal. De este modo, realiza una remisión a normas especiales, también en armonía con el principio de especialidad en la interpretación quedando como una norma residual

---

<sup>32</sup> DUCCI CLARO, Carlos, Interpretación Jurídica, Editorial Jurídica de Chile, 3ª Ed., Santiago, 1997, pp. 91-160.

en su aplicación. No obstante, para efectos de interpretar otras normas sigue teniendo un carácter general lo que posibilita que se use como vamos a hacer para darle contenido a otra norma que carece del mismo.

Así las cosas, el ordenamiento jurídico tanto civil como tributario a partir del artículo 22 del Código Civil y 4 bis del Código Tributario permiten que se usen estas disposiciones como generales a objeto de interpretar otras disposiciones del Código Tributario, en este caso el artículo 64.

Queda claro, entonces que la estructura dada por el legislador en relación a determinar cuando existe elusión está establecida en los artículos 4 ter y 4 quater.

De este modo, existe elusión en dos casos:

1. Abuso de formas jurídicas.
2. Simulación.

Qué se entiende en forma un poco más precisa que la tratada en el marco teórico respecto de cada una de ellas. Según la propia norma existe abuso cuando se detecte la ejecución de actos o negocios jurídicos que, considerados individualmente o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, sino que sólo alguno de los siguientes efectos tributarios:

- i) Evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado;
- ii) Disminuir la base imponible o la obligación tributaria;
- iii) Postergar o diferir el nacimiento de la obligación tributaria.

El Servicio de Impuestos Internos afirma en la Circular 65 del 2015 que consecuentemente con el principio de que es legítima la elección entre alternativas contempladas por la legislación tributaria, se debe tener presente que por sí mismo no constituye abuso que el acto o conjunto de actos o negocios jurídicos por los que ha optado el contribuyente no genere efectos tributarios, los genere en forma reducida o diferida en el tiempo, si tales efectos han sido expresamente previstos por el legislador para cada forma de organizar los negocios o actividades. Dicha afirmación es simplemente reafirmar el texto expreso de ley, sin embargo, a continuación, sí va más allá del texto legal a poner ejemplos de dicha situación señalando que casos de ellos podrían ser lo dispuesto por los artículos 107 y 17

Nº8, ambos de la Ley sobre Impuesto a la Renta; en las disposiciones que reglan el régimen de tributación de zonas extremas; y, la Ley N°20.712, que regula la administración de fondos de terceros y carteras individuales, entre otros. Con todo, el contribuyente no podrá impetrar tales efectos si, con abuso o simulación, se ha amparado artificiosa o indebidamente en la norma de cobertura.

Agrega que para estos casos debe tenerse en consideración resulta imprescindible determinar en la fiscalización qué norma tributaria se entiende eludida y a través de qué normas legales se le ha pretendido vulnerar.

De esta forma, el proceso del abuso de las formas jurídicas en materia tributaria se asienta en dos principios fundamentales:

- a) El deber legal de satisfacer un tributo está condicionado al acaecimiento del hecho gravado.
- b) La elección del medio jurídico más apto para conseguir un determinado objetivo económico, se encuentra inserta en la esfera de libertad del contribuyente, quien puede obrar sin limitaciones, siempre que con ello no se vulnere el precepto legal que define el hecho imponible del gravamen de que se trate.

### Simulación

Respecto de la simulación el texto legal dispone 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. La doctrina civil define la simulación como la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que no existe o que es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo<sup>33</sup>. De esta definición se extraen sus requisitos:

- a. Existencia de una declaración que deliberadamente no se conforma con la intención de las partes.

---

<sup>33</sup> FERRADA, Francesco, La Simulación de los Negocios Jurídicos, Ediciones Jurídicas Europa, México, 2002, p. 11.

- b. Dicha declaración ha sido concertada de común acuerdo entre las partes.
- c. El propósito perseguido por las partes es engañar a terceros.<sup>34</sup>

Existen varias clasificaciones sobre la simulación. La más conocida y relevante para nosotros es la que distingue entre simulación absoluta y relativa. Hay simulación absoluta cuando se celebra un acto jurídico que no tiene nada de real y que es ficticio en su totalidad. Y existe simulación relativa cuando se ha querido realizar un acto diferente del manifestado, sea en su totalidad o parcialmente.<sup>35</sup>

El Servicio de Impuestos Internos considera que la simulación, en materia tributaria, puede referirse a diversos aspectos distinguiendo entre:

1. Simulación que afecta la configuración del hecho gravado
2. Simulación que afecta a los elementos constitutivos de la obligación tributaria,
3. Simulación respecto del verdadero monto de la obligación tributaria,
4. Simulación respecto de la fecha de nacimiento de la obligación tributaria.

Y define la simulación tributaria como absoluta en aquellos casos en que se da apariencia de realidad a un acto que las partes no han celebrado. Generalmente, para generar efectos jurídicos, este acto ha debido cumplir determinados requisitos, por ejemplo, el respectivo pago de impuesto.

El Servicio considera que la norma no se ha referido a este tipo de simulación, toda vez que parece poco probable la hipótesis de que esta forma de negocios se utilice para aminorar los efectos tributarios de sus actos. En efecto, en ese caso el único acto realizado (simulado) es el que genera los efectos jurídicos y tributarios, incluyendo el respectivo pago del impuesto. Esta situación no se rige por las normas de los artículos 4° bis y 4° quáter.

Será relativa, en cambio, cuando se oculte, a través del acto fingido, la configuración de un hecho gravado, los elementos constitutivos, verdadero monto o data de

---

<sup>34</sup> FERRADA, Francesco, La Simulación de los Negocios Jurídicos, Ediciones Jurídicas Europa, México, 2002, pp. 4-5. VIAL DEL RÍO, Víctor, Teoría General del Acto Jurídico, Editorial Jurídica de Chile, 5ª Ed., Santiago, 2003, p. 140.

<sup>35</sup> VIAL DEL RÍO, Víctor, Teoría General del Acto Jurídico, Editorial Jurídica de Chile, 5ª Ed., Santiago, 2003, p.141.

nacimiento de la obligación tributaria, produciendo el efecto de eludir el pago, disminuir la base imponible o de obtener algún otro tipo de beneficio tributario.

En este caso, la simulación deberá ser decretada por el tribunal tributario y aduanero que corresponda, a solicitud del Director, independientemente de lo que pudiere decretar un tribunal civil respecto del o los mismos actos, de acuerdo a lo que se ha establecido en el artículo 4° quinquies y 160 bis del Código Tributario.

El Servicio también hace una precisión respecto de la simulación tributaria a que hace referencia el artículo 4° quáter y la del artículo 97, número 4, del Código Tributario señalando que son distintas. La simulación para efectos del derecho penal tributario exige elementos subjetivos que no son necesarios de considerar, a juicio del legislador, al momento de determinar que un determinado acto o contrato es elusivo por simulado. De hecho, esto es plenamente coherente con la distinción entre elusión y evasión que el legislador ha definido mediante el establecimiento en el Código Tributario de las normas analizadas en esta Circular. Como se ha dicho ya, se trata de una norma general antielusiva, la que, al igual que las normas especiales antielusión que también contempla el ordenamiento tributario, buscan cautelar el principio de legalidad de los tributos. Se reitera que, en general, las normas legales señaladas prescinden de los elementos subjetivos que son usualmente utilizados en el derecho infraccional o penal, en cuanto carece de relevancia la determinación de la culpa o dolo para los fines de su aplicación.

Como se ha esbozado anteriormente, corresponde al Servicio probar la existencia de simulación, esto implica que la Administración debe acreditar en sede judicial que el contribuyente ha realizado actos o negocios jurídicos tendientes a encubrir la realización de hechos gravados, o alguno de los elementos de la obligación tributaria, que son, en definitiva, los que deberán generar los efectos tributarios correspondientes.

#### Efectos tributarios

Respecto de los efectos tributarios, habrá que distinguir el tipo de simulación al que nos referimos:

1) Frente a un caso de simulación absoluta, los efectos tributarios serán aquellos que genera el o los actos celebrados de acuerdo a la forma elegida por las partes.

2) En el caso de simulación relativa, judicialmente declarada por el tribunal tributario y aduanero, los efectos tributarios que se generen dependerán de los hechos gravados que en realidad se configuren, más allá de los actos que los encubran.

Así las cosas, en la sentencia que declare la existencia de simulación y una vez determinados los impuestos, reajustes, intereses y multas a aplicar, el tribunal ordenará al Servicio aplicar los impuestos que correspondan respecto de los hechos gravados, base imponible, elementos constitutivos, monto y fecha de la obligación tributaria efectivamente materializada, con independencia de los actos o negocios simulados.

#### Relación entre la Cláusula Antielusión y la Facultad de Tasación

Ya hemos adelantado que la aplicación de una debe excluir a la otra. Las razones de esta postura es el propio texto legal, puesto que el artículo 4 bis del Código Tributario lo dispone expresamente al señalar que en los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por las de la cláusula general antielusiva. El Servicio de Impuestos Internos, por su parte, lo reconoce expresamente en su Circular N° 65 del año 2015 al sostener que una de las excepciones a la aplicación de la cláusula antielusiva es la facultad de tasación del artículo 64 del Código Tributario. Esto permite sostener que la cláusula antielusión es el género y la facultad de tasación la especie, puesto que el género se aplicará sólo supletoriamente, en caso de no poder aplicarse la especie. Esta interpretación es completamente conforme con las normas de interpretación ya reseñadas en el acápite anterior, especialmente con la interpretación sistemática y con el principio de especialidad. De este modo, si estamos en presencia de una reorganización empresarial de las señaladas en el artículo 64 y el Servicio de Impuestos Internos desea cuestionar alguna efectos debiera utilizar la facultad consagrada en dicho artículo y no recurrir a las normas antielusivas del artículo 4 bis y siguientes.

## Propuesta de Interpretación de la legítima razón de negocios y Conclusiones

Habiendo ya delimitado los conceptos de simulación y de abuso de las formas jurídicas y habiendo analizado la forma de aplicarlos a la legítima razón de negocios haremos un resumen que expresará las conclusiones que hemos alcanzado sobre la materia. Asimismo, esto mostrará nuestra propuesta de interpretación de estas normas.

En efecto, las concepciones del principio de substancia sobre forma y del propósito de negocios del derecho anglosajón han sido como hemos visto anteriormente reconocidas en los artículos 4 bis, 4 ter y 4 quater. Por otra parte, estos principios son los orientadores de nueva legislación nacional en esta materia. Y, además, la legislación nacional agrega los principios de la simulación y el abuso de las formas jurídicas que si bien son más propios de la doctrina continental si pueden ser abarcados por los principios anglosajones ya estudiados.

Ahora bien, como señalamos el Título Preliminar, en su párrafo Primero, tiene por nombre el de “Disposiciones Generales”. Según el tenor literal de la norma se trata entonces de normas que deben aplicarse generalmente. Y corresponden a los artículos 1 al 5. Así, las normas de los artículos 4 bis, 4 quáter y 4 ter son normas de carácter general que deben aplicarse, en principio en forma general. Ya sabemos que el artículo 4 bis dispone en uno de sus incisos, específicamente, el inciso cuarto, que en los casos que resulte aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas que deriven de los actos detectados se regirán por dicha disposición especial y no por los artículos 4° ter y 4° quáter del mismo cuerpo legal. De este modo, realiza una remisión a normas especiales, también en armonía con el principio de especialidad en la interpretación, quedando como una norma residual en su aplicación.

Sin embargo, como ya se demostró esta aplicación residual no impide que se usen estos conceptos para dotar contenido otras normas. La norma del artículo 64 respecto de la legítima razón de negocios es una norma especial de antielusión. En efecto, el Servicio de Impuestos Internos, en su Circular 65 del 2015 señala que uno

de los casos de excepción a la aplicación a la cláusula antielusión es la facultad de tasación del artículo 64 del Código Tributario. De este modo, el propio ente fiscalizador reconoce que en casos de reorganización debe preferirse la aplicación de la tasación por sobre la facultad antielusión. Pero como conceptualizar la legítima razón de negocios, en este sentido la única opción por mandato expreso del Título Preliminar es estimar que dicho concepto abarca las mismas dos hipótesis que la facultad antielusión, es decir, hay legítima razón de negocios cuando no hay simulación ni abuso de formas jurídicas. Esta interpretación es completamente armónica con el artículo 4 bis y su principio de especialidad y con dicho título preliminar. Más aún, es totalmente compatible con los principios de interpretación jurídica ya analizados con anterioridad.

## Bibliografía

1. Abundio, R., 2006, Manual de Código Tributario, LexisNexis, Santiago.
2. Altamirano, M. y Muñoz, F., 2006, Derecho Tributario, Parte General, Determinación de la Obligación Tributaria, LexisNexis, 1ª Ed, Santiago.
3. Avilés, V., 2005, Legalidad Tributaria Garantía Constitucional del Contribuyente, Editorial Jurídica de Chile, 1ª Ed., Santiago.
4. Bermúdez, J., 2014, Derecho Administrativo General, Ed. LegalPublishing Thomson Reuters, 1ª Ed., Santiago.
5. Bobadilla, J., Es Posible La Aplicación Del Principio De Sustancia Sobre La Forma En Chile En Concordancia Con El Principio De Legalidad Tributaria. En: Anuario de Derecho Tributario de la Universidad Diego Portales, 2013, [http://derecho.udp.cl/wp-content/uploads/2016/08/Anuario\\_DT\\_2013.pdf](http://derecho.udp.cl/wp-content/uploads/2016/08/Anuario_DT_2013.pdf).
6. Decreto 100, Fija El texto refundido, coordinado y sistematizado de la Constitución Política de la República de Chile. Promulgada 17/09/2005. Última versión 04/05/2017.
7. Decreto Ley 824, Aprueba texto que indica de la Ley Sobre Impuesto a la Renta, Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 31/12/1974. Última versión 01/02/2017.

8. Decreto Ley 825, Ley Sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 31/12/1974. Última versión 13/03/2017.
9. Decreto Ley 830, Aprueba texto que señala del Código Tributario, Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 27/12/1974. Última versión 13/03/2017.
10. D.F.L. N° 1, Fija texto refundido, coordinado y sistematizado del Código Civil, Ministerio de Justicia, Chile. Promulgada 16/05/2000. Última versión 22/10/2015.
11. Ducci, C., 1997, Interpretación Jurídica, Editorial Jurídica de Chile, 3ª Ed., Santiago.
12. Faúndez, A., 2012, Reorganización Empresarial, Derecho Tributario y Tributación Interna, Ed. Thomson Reuters, 1º Ed., Santiago.
13. Ferrara, F., 2002, Simulación de los Negocios Jurídicos, Editorial Jurídica Universitaria, México.
14. Hernández, R., 2000, Fusión, Transformación y División de Sociedades Anónimas, Efectos Tributarios, Ed. La Ley, 1ª Ed., Santiago.
15. Jarach, D., El Hecho Imponible, 2001, Editorial Abeledo-Perrot, 3ª Ed., Buenos Aires.
16. Massone, P., 2013, Principios de Derecho Tributario Aplicación y Extinción del Impuesto, Tomo II, Thomson Reuters LegalPublishing, 3º Ed., Santiago.
17. Morand, L., 2010, Sociedades, Ed. Jurídica de Chile, 4ª Ed., Santiago.
18. Puelma, Á., 2003, Sociedades Tomo I, Ed. Jurídica de Chile, 3ª Ed., Santiago.
19. Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 65, de 23 de julio de 2015.
20. Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 41, de 11 de julio de 2016.
21. Vásquez, P., Chile: La Necesidad De Un Concepto De Legítima Razón De Negocios, Tesis Para Optar al Título de Magister en Derecho Tributario, Universidad de Chile, Santiago, 2016.
22. Vial Del Río, V., 2003, Teoría General del Acto Jurídico, Editorial Jurídica de Chile, 5ª Ed., Santiago.
23. Zurita, M., Sin Año, El Acto Administrativo Tributario, Ed. Libromar, 1ª Ed., Santiago.



## Índice

<b>INTRODUCCION</b>	<b>2</b>
<b>1. 1 PLANTEAMIENTO</b>	<b>2</b>
<b>1.1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA</b>	<b>2</b>
<b>SUB TEMA</b>	<b>3</b>
<b>1.1.2 HIPÓTESIS DE TRABAJO.</b>	<b>3</b>
<b>1.1.3. OBJETIVOS.</b>	<b>4</b>
<b>1.1.4 EXPLICACIÓN METODOLOGÍA</b>	<b>4</b>
<b>1.2. MARCO TEÓRICO.</b>	<b>5</b>
<b>1.2.1 MARCO CONCEPTUAL</b>	<b>5</b>
<b>A. TASACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN</b>	<b>6</b>
<b>B. TASACIÓN DE AVALÚO DE BIENES RAÍCES</b>	<b>13</b>
<b>II REORGANIZACIONES EMPRESARIALES.</b>	<b>14</b>
<b>1. EMPRESA Y RELACIÓN CON EL DERECHO TRIBUTARIO</b>	<b>14</b>
<b>2. CONCEPTO DE REORGANIZACIÓN</b>	<b>15</b>
<b>III. ANTIELUSIÓN.</b>	<b>23</b>
<b>3. MEDIDAS ANTI ELUSIÓN</b>	<b>27</b>
<b>IV. IMPORTANCIA DEL TEMA</b>	<b>30</b>
<b>1. DESARROLLO DEL CONTENIDO</b>	<b>32</b>
<b>1.1 ANÁLISIS DE LOS SUBTEMAS Y SUS CONCLUSIONES</b>	<b>32</b>
<b>SUBTEMA.</b>	<b>32</b>
<b>1. PRINCIPIO DE SUSTANCIA SOBRE LA FORMA:</b>	<b>33</b>
<b>2. LEGÍTIMA RAZÓN DE NEGOCIOS O “BUSINESS PURPOSE”</b>	<b>34</b>
<b>II. ANÁLISIS DE LAS NORMAS E HIPÓTESIS DE ANTIELUSIÓN ESPECÍFICAMENTE CONSAGRADAS EN CHILE</b>	<b>36</b>
<b>RELACIÓN ENTRE LA CLÁUSULA ANTIELUSIÓN Y LA FACULTAD DE TASACIÓN</b>	<b>46</b>
<b>PROPUESTA DE INTERPRETACIÓN DE LA LEGÍTIMA RAZÓN DE NEGOCIOS Y CONCLUSIONES</b>	<b>47</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	<b>48</b>
<b>ÍNDICE</b>	<b>51</b>