



**ANÁLISIS DE LOS CRITERIOS DE APLICACIÓN DE LA NORMA GENERAL
ANTIELUSIVA POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Parte I

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

**Alumna: Paula Monserrat Espinosa Ipinza
Profesor Guía: Rodrigo Ormeño Pérez**

Santiago, Marzo 2018

"A mi marido y a mis hijos, que sin ellos nada sería posible."

Paula Espinosa Ipinza

INDICE DE CONTENIDOS

<u>1.</u>	<u>INTRODUCCIÓN.....</u>	<u>1</u>
<u>2.</u>	<u>MARCO TEÓRICO.....</u>	<u>7</u>
2.1.	Elusión tributaria y otros conceptos	7
2.1.1.	Concepto de elusión tributaria	7
2.1.2.	Legítima razón de negocios.....	9
2.1.3.	Planificación tributaria y economía de opción.....	10
2.1.4.	Confianza legítima y buena fe	13
2.1.5.	Mecanismos para resolver la elusión.....	14
2.2.	Normas generales antielusivas en legislaciones comparadas	17
2.2.1.	Proyecto BEPS.....	18
2.2.2.	Medidas generales anti abuso en España.....	20
2.3.	Norma general antielusión en Chile	22
2.3.1.	Marco legal	22
2.3.2.	Vigencia Ley N°20.780	25
2.3.3.	Consulta pública en materia antielusión	27
2.3.4.	Experiencia en la aplicación de la NGA en Chile.....	28
<u>4.</u>	<u>CONCLUSIONES.....</u>	<u>34</u>
<u>5.</u>	<u>BIBLIOGRAFÍA.....</u>	<u>38</u>

1. INTRODUCCIÓN

El pago de impuestos es una de las principales vías de recaudación de los Estados; este ingreso permite el desarrollo de importantes políticas públicas. En este sentido, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a la Renta, son los que aportan una mayor recaudación a las arcas fiscales y, por lo tanto, los más importantes al momento de analizar la elusión y la evasión. Si bien, a la fecha no se cuenta con información concreta sobre las estadísticas de elusión en Chile, el Servicio de Impuestos Internos (SII) sí ha elaborado y publicado informes sobre la evasión; es así, como de acuerdo a la “Serie de evasión de IVA 2003-2015”, en el año 2015, se indica que la evasión de IVA ascendía a 20,3%, equivalentes a \$3.217.847 millones de pesos nominales, por su parte, la “Estimación de evasión de impuesto a la renta de las empresas Serie 2003-2009”, indica que la tasa de evasión para el año 2009 alcanzaba un 31%, lo que significó una suma de \$1.472.545 millones de pesos. Estas cifras, sólo demuestran lo grave y pernicioso que resulta la elusión y la evasión para los Estados, teniendo repercusiones a diferentes niveles y produciendo serios problemas en la distribución de la riqueza, la igualdad de las cargas públicas, la recaudación fiscal, la eficiencia del sistema tributario y en la observancia al principio de legalidad en materia de tributos.

Estas preocupaciones no son problemas aislados de las naciones, sino que surgen a nivel mundial, es así como Lagarde (2016), en un discurso realizado en nombre del Fondo Monetario Internacional (FMI) en Abu Dhabi, señalaba que existen dos principios claves para las economías exitosas del siglo XXI; el primero

de ellos se relaciona con la capacidad de los países de generar más recursos públicos y con ello proveer de bienes públicos que apunten a un crecimiento sólido y duradero, y el segundo, se relaciona con la tributación internacional, y con ello la importancia de disuadir la competencia fiscal entre los países, a efecto de evitar que las utilidades se diluyan en países de baja tributación. En consecuencia, señala que tanto la evasión como la elusión fiscal son temas prioritarios en la agenda mundial.

En este contexto, Yáñez (2015a, p. 173), define la evasión como “...*una actividad ilegal, por medio de la cual los contribuyentes reducen el monto del impuesto, que al proceder de forma correcta, les habría correspondido pagar.*” Por otra parte, y de acuerdo al mismo autor (2015b), la elusión, es un concepto que puede ser usado en dos sentidos. El primer sentido se relaciona con la disminución de responsabilidad tributaria que obtienen los contribuyentes haciendo uso de los beneficios que las propias leyes establecen, por lo que se trata de actos completamente lícitos. El segundo sentido, se relaciona con el espíritu de la ley y como dichos actos serían contrarios a aquel, lo cual se produciría en aquellos casos que el texto legal es más bien complejo y presente vacíos que permitan la interpretación. En este último caso, los contribuyentes utilizarían dichas interpretaciones para realizar actos que no resultan aceptables y que por tanto se podrían considerar como ilícitos.

El presente informe se enfocará al segundo concepto: la elusión.

En una de las presentaciones realizadas por la Subdirección Jurídica del SII, con motivo de las modificaciones realizadas al Código Tributario (CT) introducidas por la Ley N°20.780, se planteó que “*Existe un creciente consenso en torno a que*

nuestro sistema tributario y sus normas de fiscalización permiten obtener ventajas mediante planificaciones tributarias elusivas. Nuestro sistema tiene dificultades para sancionar las planificaciones que tienen el sólo propósito de sacar ventajas tributarias en la realización de una operación o conjunto de operaciones relacionadas entre sí.”, en este sentido la autoridad tributaria reconoce estar en desventaja frente a las planificaciones tributarias elusivas llevadas a cabo por los contribuyentes, ya que no existía una norma que lo regulara. La preocupación de la administración tributaria chilena es consistente con los altos niveles de evasión y elusión mundial. En el año 2016, en la revista online “Pulso.cl”, el subdirector de fiscalización del SII señaló que los Estados pierden entre US\$100 y US\$250 billones de recaudación producto de prácticas tributarias elusivas.

Si bien el sistema tributario chileno, hasta antes de la Ley N°20.780, ya consideraba normas anti-elusivas específicas, no contemplaba una norma general que abarcara todos aquellos casos que no se encontraban tipificados. Por ello y según lo indicado en la circular N°65 de 2015, la incorporación de la Norma General Antielusiva (NGA), en los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quáter y 4 quinquies del CT, tiene como objetivo establecer una normativa general tendiente a prevenir y atacar la evasión y elusión fiscal, conforme a las recomendaciones entregadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), y con ello controlar y prevenir la obtención de ventajas tributarias indebidas por parte de los contribuyentes.

Uno de los desafíos que ha planteado la nueva norma es la introducción de determinados conceptos de valorización de los actos que parecen más bien

subjetivos, como “hechos económicos relevantes”, “buena fe”, “legítima razón de negocios” entre otros, generando incertidumbre en los contribuyentes. Es por esto que la administración tributaria ha recogido una de las recomendaciones entregadas por la OCDE y a la fecha, ha publicado dos catálogos-guía con una serie de situaciones que pudiesen ser consideradas como planificaciones agresivas o elusivas, y por ende, susceptibles de ser fiscalizadas.

Dado lo anterior, y tal como quedó redactada la NGA, aquellos casos en pueda aplicarse una norma especial antielusiva, se preferirá ésta, por sobre la NGA, lo que podría provocar que el SII intente utilizar dichas normas excediendo su ámbito de aplicación y evitando así el procedimiento de declaración de abuso o simulación en el Tribunal Tributario y Aduanero (TTA). Dado que a la fecha no existen casos en los cuales haya sido solicitada la declaración de abuso o simulación, el criterio del SII frente a la aplicación de esta norma, puede observarse por medio del análisis de los catálogos-guía ya mencionados y de los oficios que han sido publicados.

De acuerdo lo mencionado anteriormente, en la presente actividad formativa equivalente (AFE) se plantean las siguientes hipótesis: i) La creación de una norma general en contra de la elusión ha entregado al órgano administrativo mayores atribuciones para cuestionar operaciones llevadas a cabo por los contribuyentes; sin embargo, la autoridad administrativa podría estar aplicando normas especiales de forma excesiva, a fin de no tener que solicitar la declaración de abuso o simulación al TTA correspondiente, a su vez, en caso de normas más complejas el SII podría intentar optar por la NGA vulnerando el mandato expreso de la ley; y ii) Los casos planteados en los catálogos-guía y oficios publicados por el SII,

permitirían a los contribuyentes, identificar criterios para construir pautas y poder de esta manera evaluar sus transacciones frente a la aplicación de la NGA en una eventual fiscalización.

En dicho contexto, el objetivo general de la presente tesis es analizar la NGA desde una mirada práctica, primeramente identificando y analizando los criterios que está adoptando la administración tributaria en algunos de los casos incluidos en los catálogos-guía, en cuanto a la aplicación de la NGA. Así como también, a través del análisis de un caso hipotético, construir pautas que permitan a los contribuyentes evaluar sus actuaciones, las cuales podrían ser consideradas o no de elusivas, si se aplicaran los criterios establecidos por la administración y establecer cuáles serían los argumentos del contribuyente ante una eventual fiscalización.

Como objetivos específicos se encuentran los siguientes: i) entender los conceptos incorporados con la nueva NGA, para esto se describirán los conceptos de elusión lícita e ilícita, planificación tributaria, razón de negocios, entre otros; ii) identificar las ventajas y deficiencias de implementar una NGA en Chile, para esto se describirán los mecanismos regulatorios más comunes que existen para controlar la elusión tributaria; iii) conocer los principales cambios implementados con la nueva norma, para esto se revisará la incorporación de la NGA mediante las leyes N°s 20.780 y 20.899, e instrucciones administrativas vigentes en Chile; iv) saber de la importancia del problema elusivo a nivel mundial y los esfuerzos que se están realizando para combatir la elusión, para esto se revisarán brevemente las

recomendaciones del proyecto BEPS¹, además de analizar las similitudes y diferencias de la legislación y experiencia española en relación con la NGA chilena; y vi) posteriormente, se contextualizará la NGA en Chile, describiendo cómo se ha organizado la administración tributaria y cómo ésta ha implementado dicha normativa, con la finalidad de conocer el nuevo escenario que enfrentan los contribuyentes al momento de llevar a cabo sus transacciones.

Para el logro de los objetivos, se revisará tanto la doctrina que existía antes de la NGA, así como la generada en forma posterior a su promulgación. Para ello, revisaremos a los autores, e.g. Ugalde y García, 2010, Avilés, 2014, Wahn, 2011 entre otros, los cuales han tratado el tema con anterioridad a la promulgación de la NGA, como también a e.g. Boetsch 2016; Faúndez 2016; Vergara, 2016, Osorio et al, 2016, los que han analizado esta norma en forma posterior a su promulgación.

Para lo anterior, se seguirá el método deductivo, revisando los conceptos generales establecidos en la NGA, y su aplicación práctica en Chile por parte de la administración tributaria a través del análisis de los casos incluidos tanto en los catálogos, como en oficios del SII, a efecto de definir aquellos elementos que sean esenciales a la hora de analizar si el caso hipotético planteado, puede o no ser elusivo.

¹ Base Erosion and Profit Shifting - Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

2. MARCO TEÓRICO

2.1. Elusión tributaria y otros conceptos

2.1.1. Concepto de elusión tributaria

Con anterioridad a la entrada en vigencia de la NGA, Ugalde y García (2010, p.83), señalaban que la elusión consistía en *“...evitar por medios lícitos que un determinado hecho imponible se realice, mediante el empleo de formas o figuras jurídicas aceptadas por el Derecho- aun cuando alguna de aquellas sean infrecuente o atípica- y que no se encuentran tipificadas expresamente como hecho imponible por la ley tributaria”*. Dicho concepto consideraba la elusión como un acto lícito, siendo la norma la que otorgaba a los contribuyentes la posibilidad de configurar sus operaciones de tal manera que, se podía eludir la configuración del hecho imponible, sin que aquello significara una evasión propiamente tal. Sin perjuicio de aquello, los mismos autores citados hacen la prevención de que la elusión es lícita, siempre y cuando, no haya un abuso de las formas jurídicas, para evitar o aminorar la carga fiscal, pero a su vez señalan que una forma jurídica rebuscada o anómala, mientras no esté prohibida por ley, es totalmente válida. En contraposición a aquello, Wahn (2011, p.55), señala que *“la elusión tributaria, en sentido amplísimo, consiste en el uso de negocios jurídicos atípicos o indirectos desprovistos de “causa” u organizados como simulación o fraude a la ley², con la finalidad de evitar la incidencia de la norma tributaria impositiva, de encuadrarse en*

² Este concepto fue excluido de la NGA, pero, conforme señala Vergara (2016), la doctrina nacional sigue a la francesa, y se enmarca básicamente en la intención de burlar una ley prohibitiva, sin pretender burlar a un tercero.

un régimen fiscalmente más favorable o de obtener alguna ventaja fiscal específica”, diferenciándose de dicha forma respecto a la utilización o no de formas atípicas para considerar un acto como elusivo o no.

Por su parte, y conforme a la redacción final de la NGA, la doctrina nacional comenzó a desligarse del concepto de elusión lícita. Así Boetsch (2016), acota que, con la reforma tributaria, la elusión siempre es ilícita. Esto, debido a que el artículo 4 bis del CT, dispuso que se entiende que hay elusión de los hechos imponible, en casos de abuso de las formas jurídicas³ y simulación⁴. Es decir, la ley no ha planteado una hipótesis de elusión lícita o ilícita, sino que exige que haya una elusión de un hecho imponible para evitar el nacimiento de la obligación tributaria, que se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, y que esto sea generado por medio de un abuso de la forma jurídica o una simulación, sin restringir aquello a que, el medio que se haya utilizado, haya sido o no lícito. Antes de la promulgación de la NGA, la Excma. Corte Suprema, conociendo del caso de Inmobiliaria Bahía S.A.⁵, distinguió los conceptos de evasión, como algo ilícito, frente a elusión, que sería evitar algo con astucia, lo que- a juicio de la Corte- no sería antijurídico. Conforme lo señala Osorio, et al (2016), la operación era difícil de rechazar en cuanto no existía una NGA que pudiese limitarla; fue tomada por la

³ El abuso de las formas jurídicas, de acuerdo señala Osorio et al (2016), refiere a una desviación del fin económico y social de un determinado negocio, provocando daños a terceros.

⁴ De acuerdo a Boetsch (2016, p. 123) “se entiende que hay simulación en los casos en que la real intención de las partes de un contrato difiere de la voluntad declarada, sea porque no deseaban celebrar contrato alguno (lo que se califica como una simulación absoluta), o bien porque deseaban celebrar un contrato distinto al declarado (lo que se califica como una simulación relativa).”

⁵ Rol N° 4.038-2001 Excma. Corte Suprema.

doctrina nacional como una posición irrefutable de que la elusión, en cualquiera de sus formas, era lícita.

De forma posterior, la doctrina fue cambiando, es así como Vergara (2015), señala que, si bien los conceptos de elusión tratados en doctrina suelen ser variados y se relacionan con el país y la tradición jurídica de éstos, igualmente puede sintetizarse un concepto más general, en el cual la elusión se refiere a una violación de la norma tributaria, pero de forma indirecta, es decir, no se estaría vulnerando la letra de la norma pero sí la intención de aquella. En el mismo sentido, en la doctrina española, Sanz (2017, p.251), señala que la elusión fiscal se traduce en estrategias que buscan minimizar el pago de impuestos conforme a la literalidad de las normas, pero alejándose de la intención de aquellas. El mismo autor cita a la Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios del Parlamento Europeo, que define la elusión como *“una utilización legal pero indebida del régimen tributario para reducir o evitar responsabilidades fiscales”*. Con ello, puede establecerse que algunos autores recogen como elemento común la intención que ha tenido la norma, y en dicho sentido sería la vulneración de aquella la que constituiría el acto elusivo, sin perjuicio que la literalidad de ella no se vea contrariada.

2.1.2. Legítima razón de negocios

Dentro de la elusión propiamente tal, existen diversos conceptos necesarios de revisar, a efecto de poder diferenciar el tratamiento de distintas figuras que pueden encontrarse relacionadas. Es así como Avilés (2014), señala que hay diferentes

caminos por los que el contribuyente puede optar, que pueden implicar, en cierto modo, forzar la norma o incluso alterar los factores de conexión a ella, lo que vincula con el fraude a la ley, e incluso va más allá, señalando que dichos actos o negocios no tendrían mayor explicación, es decir, y citando el artículo 64 del CT, serían carentes de una legítima razón de negocios. Por su parte, conforme lo señala Barreda (2014), el concepto de legítima razón de negocios ha sido tratado muy poco en la doctrina, para lo cual cita a Rivas y Paillacar (2014, p. 278), señalando que dichos autores han definido la legítima razón de negocios como *“el acto lícito, contrario al fraude de la ley tributaria, que sustenta la actuación del contribuyente y que permite dar cumplimiento a la obligación tributaria, exento de contingencias tributarias.”*

2.1.3. Planificación tributaria y economía de opción

Otro concepto que se relaciona con el problema elusivo, es el de la planificación tributaria, que conforme lo señala Faúndez (2014, p.183), *“implica un proceso metódico que busca el logro de ciertos objetivos. El método debe ser desarrollado a través de una técnica tributaria.”* En dicho sentido, Faúndez (2014) analiza el alcance de la planificación tributaria y la elusión, señalando que, en caso que la realización de un negocio legítimo tenga como objetivo el ahorro de impuestos, entonces se está frente a una elusión propiamente tal, puesto que se estaría vulnerando el espíritu de la norma; dicho actuar, en todo caso, no se vincula con la capacidad de los contribuyentes para optar por un tipo determinado de tributación,

como puede ser elegir entre renta presunta o renta efectiva, lo cual se relaciona con el principio de capacidad contributiva, el cual se encuentra asentado en el artículo 19 N° 22 de la Constitución Política de la República. Por otra parte, Estrada (2016) indica que, según Pont Clemente, quienes diseñan estructuras de planificación fiscal se amparan en el precepto de la libertad para hacer negocios, que concede la economía de opción. No obstante, una planificación fiscal donde no se oculta ni se finge nada, es la que cumple con los requisitos de una legítima economía de opción. De una forma bastante similar trata la planificación tributaria Boetsch (2016), quien considera que es un concepto generalmente aceptado por la doctrina, y que se refiere a una conducta lícita. Incluso señala que con la NGA, se ha reconocido el carácter lícito de la planificación, al estipular el principio de buena fe en el artículo 4 bis del CT. Sin perjuicio de aquello, continúa indicando que, en el mensaje de la reforma tributaria, se puso en tela de juicio la licitud de la planificación tributaria cuando aquella es elusiva; es por ello que finalmente se incorporó el artículo 100 en el mencionado cuerpo legal, destinado a sancionar a aquellos que diseñen o planifiquen actos o contratos constitutivos de abuso o simulación. En definitiva, la planificación tributaria, en su opinión, hoy encuentra como límite la elusión. En el mismo sentido, el SII, en su oficio N°154 de 2016, señaló que no toda planificación tributaria era necesariamente controvertida, sino sólo aquellas agresivas.

Respecto al concepto de planificación tributaria y economía de opción, el TTA de Arica en el caso Coca-Cola Embonor S.A con SII⁶, se refirió a la falta de causa en las operaciones cuestionadas. En dicho, sentido Iribarra (2014), señaló que el juez

⁶ Rol N° 5118-2012 Excma. Corte Suprema.

no consideró en el análisis la conveniencia de optar por una alternativa en vez de otra, aun cuando la implicancia de incorporar un pasivo a su patrimonio y demorar tiempo en controlar las sociedades directamente, es una decisión de la cual el contribuyente es soberano, libre y autónomo, y que no tiene obligación alguna de justificar. Señala que este caso, se refiere a gastos que han sido rechazados, y en efecto, los gastos para ser aceptados tributariamente requieren el cumplimiento de determinadas exigencias particulares de cada partida, que en ningún caso llegan a tocar aspectos relativos a la eficiencia económica de las operaciones, como lo consideró la sentencia. En su sentencia, el TTA también concluye que no es aplicable, en caso alguno, el artículo 26 del CT, ya que Coca-Cola, no aplica la interpretación administrativa dentro de su contexto, sino se asila en ella, sólo para dar la apariencia de plausible a una operación de *“planificación tributaria destinada a eludir la carga tributaria, en una operación que, a todas luces, no puede ser vista como una legítima razón de negocio”*.

El revuelo de este caso, está dado por varios motivos; primero es la incorporación de ciertos conceptos particulares y, por otro lado, tal como señala Osorio, et al (2016), la discusión debería haber sido restringida al cumplimiento o no de los requisitos del gasto, por lo que, parece curioso que además se instalara un argumento respecto a si la operación era o no elusiva. De la misma opinión es Vergara (2016), quien incluso señala que tanto el TTA como la Corte de Apelaciones fallaron ultra petita, es decir, se pronunciaron sobre hechos que no fueron sometidos a su conocimiento, debido a que, ni el SII ni el contribuyente discutían respecto a la legítima razón de negocios, puesto que el caso no se trataba de una reorganización

empresarial, sino que se cuestionaba el origen del financiamiento y la rebaja de los intereses como gasto, y en consecuencia no había sido objeto de tasación del artículo 64 del CT, y para cuyo supuesto la legítima razón de negocios es una limitante.

2.1.4. Confianza legítima y buena fe

Con motivo de la discusión parlamentaria del proyecto de reforma tributaria y sus posteriores modificaciones, Blanche (2014), señaló que la idea de instalar una NGA, se dirigía a que los jueces pudieran llenar vacíos legales, en caso de abuso o simulación de formas jurídicas, sin que fuera necesario realizar constantes cambios legislativos. Sin perjuicio de aquello, destaca que la ambigüedad y falta de precisión atenta contra la certeza jurídica y el principio de legalidad. En dicho sentido, el derecho administrativo contempla el principio de la “protección de la confianza legítima”, que tal como señala Bermúdez (2011), se relaciona con la confianza que tienen los destinatarios de los actos de los poderes públicos, y en como una cierta actuación que ha ido sosteniendo la administración pública, genera confianza en los ciudadanos, en el sentido de que seguirá optando por los mismos criterios bajo circunstancias similares. Continúa señalando que dicha confianza merece amparo, lo cual corresponde al juez otorgar. Bermúdez (2011, p.88) señala que *"En virtud de este principio el juez podrá sancionar la utilización regular en sí misma, por parte del autor de acto o norma administrativos que han sido cuestionados por afectar tal principio."*

Por su parte, el derecho tributario ha acogido este principio en el artículo 26 del CT, el cual establece la buena fe tributaria, y que de acuerdo a Baraona (2013), se relacionaría con la facultad de interpretación del SII, en cuanto una interpretación, aun cuando no sea correcta o conforme a la ley, puede ser aplicada si el contribuyente se ampara en una circular, oficio, dictamen u otro documento oficial.

2.1.5. Mecanismos para resolver la elusión

El fenómeno elusivo no es ajeno a ningún Estado, y por ello las legislaciones modernas han tendido a controlar el problema con distintos mecanismos regulatorios. Vergara (2016), señala que el derecho extranjero utiliza diversos métodos para resolver la elusión tales como, la creación de normas precisas que regulan transacciones determinadas; normas que no contemplan una tipificación tan específica pero que igualmente se aplican a una serie de casos y que por ello tampoco pueden ser clasificadas como normas generales; y también algunos casos de normas que regulan transacciones de forma general donde el legislador evita las especificaciones de los actos regulados. Vergara (2016) también indica que otra técnica es definir las consecuencias tributarias de ciertas transacciones que no se basen en principios de plena competencia⁷.

Si bien, dentro de la legislación chilena pueden encontrarse ejemplos de las distintas técnicas ya señaladas, lo más frecuente era encontrar normas específicas

⁷ Un ejemplo de esto son las normas de precios de transferencia.

y, actualmente, una NGA. Wahn (2011), señala que éstos son los dos métodos más comunes para tratar de elusión, y son los que serán analizados a continuación.

2.1.5.1. Normas generales antielusión

Tal como señala Wahn (2011, p. 56), las NGA “... se refieren a reglas de carácter abstracto y general, creadas con el fin de regular casos no identificados en la hipótesis de incidencia de normas específicas, y, que autorizan a la administración para aplicar la sanción prevista por el ordenamiento jurídico de que se trate (desestimación y recalificación de los negocios celebrados elusivamente)”.

Navarro (2016), cita a Martín (2014, p. 110), señalando que según este tipo de normas supone “un intento de trazar una frontera ciertamente difusa: la que separa lo legítimo y aceptable en términos tributarios, de aquello que no lo es (...), pero la adopción de una NGA –siempre que se halle racionalmente conformada–, puede contribuir a dotar de una mayor equidad al ordenamiento tributario, neutralizando aquellas prácticas fiscales más agresivas y nocivas para el conjunto del sistema”. Considera, sin embargo, que el problema radica en que estas normas terminan situándose en el terreno ya no de lo legal, sino en la diferencia entre lo legítimo e ilegítimo, lo que implica traer a colación juicios valorativos y las exégesis teleológicas e intencionales.

El objetivo de establecer una NGA a juicio de Osorio, *et al* (2016), radica en que si bien, las NGA producen incerteza, ésta enfrenta el fenómeno elusivo en su conjunto, a diferencia de las normas específicas, las cuales sólo cierran algunas

lagunas legales que pueden ser utilizadas masivamente. En dicho sentido, continúan los autores señalando que, ante la ausencia de una NGA, los asesores pueden continuar ingeniando fórmulas que les permitan evitar hechos gravados; y por lo mismo las NGA suelen tener un mayor efecto disuasorio que aquellas reglas específicas.

2.1.5.2. Normas especiales o preventivas

En relación a las normas especiales o preventivas, Wahn (2011), ha señalado que este tipo de normas no son propiamente antielusivas, sino que van dirigidas a prevenir la elusión, y su forma de actuar, mediante la técnica legislativa de tipificar actos o negocios sujetos a efectos elusivos, observando para ello el principio de legalidad de los tributos. El efecto de este tipo de normas es que, realizado el acto que ha sido tipificado, el contribuyente será sancionado. En el mismo sentido Massone (2009), señala que cuando el legislador establece sanciones, no tiene un fin meramente represivo, sino que el objeto primario es evitar que las normas sean vulneradas. Con la reforma tributaria, el inciso cuarto del artículo 4 bis del CT, dispone que en la medida que exista una norma especial para evitar la elusión, ésta deberá ser aplicada y no la NGA. A juicio de Faúndez (2016), este inciso desnaturaliza la intención que tuvo el legislador al establecer la NGA, lo que implica derechamente que ha sido mal estatuida, ya que su aplicación se hace imposible.

La administración por su parte, al dictar la circular N° 65 del año 2015, señaló en relación a lo establecido en el inciso cuarto del artículo 4 bis del CT, que las normas

especiales contempladas en el sistema tributario chileno son las siguientes: tasación del artículo 64 del CT, normas de gastos rechazados del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), preceptos sobre justificación de inversiones contenidos en los artículos 70 y 71 de la LIR, artículo 17 N°8 de la LIR sobre enajenaciones, artículo 41 E de la LIR, sobre Precios de Transferencia, normas del artículo 41 F de la LIR, sobre exceso de endeudamiento, artículo 63 de la ley 16.271, sobre Impuestos a las Herencias y Donaciones, entre otras. Dicho listado sólo constituye ejemplos de normas específicas sin que sea necesariamente taxativa. Incluso Vergara (2016) ha señalado, respecto a la posibilidad de confeccionar un listado de todas las normas especiales, que el hecho de que existan tantas reglas para controlar lo que pueda considerarse elusivo, hace casi imposible lograr la confección de un listado en que se encuentren todas ellas.

2.2. Normas generales antielusivas en legislaciones comparadas

Tal como lo señala la OCDE, en el informe final 2015 de la acción 12, los resultados de las estrategias de planificación fiscal, han causado una creciente preocupación en los Estados y en numerosos organismos internacionales y regionales, tales como la Unión Europea, el FMI, el Banco Mundial, la ONU, el Foro Africano de Administración Tributaria, el Centro de Encuentros y Estudios de Dirigentes de Administraciones Fiscales, y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, entre otros; quienes han planteado sus puntos de vista

en torno al fenómeno elusivo y se han comprometido con los países para hacer frente a estos temas.

Por su parte, de acuerdo a lo señalado en la circular N° 65 de 2015, al incluir la NGA en el CT, el legislador buscó recoger las buenas prácticas de larga tradición y aplicación en materia tributaria de los países desarrollados pertenecientes a la OCDE, y por ello a continuación se revisará la importancia del proyecto BEPS, como asimismo las medidas antielusivas españolas, ya que de acuerdo a la circular mencionada, estas fueron consideradas como ejemplo al momento de establecer la NGA en Chile..

2.2.1. Proyecto BEPS

El proyecto BEPS es llevado a cabo por la OCDE y el G20 desde el año 2013, y tiene como objetivo dotar *“a los distintos Estados de soluciones para limitar los «vacíos normativos» existentes a nivel internacional que permiten que los beneficios de las empresas «desaparezcan» o sean trasladados artificialmente hacia jurisdicciones de baja o nula tributación, en las que se desarrolla una escasa o inexistente actividad económica.”*⁸ Este proyecto se divide en 15 acciones, todas las cuales están orientadas a cumplir el objetivo ya planteado. Específicamente, en la acción N° 12, se señalan recomendaciones sobre el diseño de reglas para la divulgación obligatoria de planificaciones tributarias agresivas, basadas en las

⁸ La OCDE presenta los resultados del Proyecto BEPS de la OCDE y el G20 para su discusión en la reunión de los Ministros de Finanzas del G20.

experiencias de los países que ya las han implementado. De acuerdo a lo mencionado por la OCDE, uno de los principales desafíos que enfrentan las autoridades fiscales a nivel mundial es la falta de información oportuna, exhaustiva y relevante sobre estrategias de planificación fiscal agresiva, e indica que el acceso rápido y tempestivo a esta información brindaría la oportunidad de responder con prontitud a eventuales riesgos fiscales, ya sea mediante la adecuada evaluación del riesgo, las pertinentes inspecciones tributarias o modificando la legislación y/o regulación aplicable.

De acuerdo al informe final del año 2015, sobre la acción 12, el principal objetivo de los regímenes de declaración obligatoria, radica en aumentar el nivel de transparencia facilitando a la administración tributaria, información anticipada acerca de las estructuras de planificación fiscal potencialmente agresivas o abusivas con el fin de identificar a los asesores y usuarios de tales estructuras. Otro de los objetivos principales de este tipo de regímenes es la disuasión, mediante la obligación declaratoria. Por otra parte, se ejerce presión sobre aquellos colectivos o sujetos que pretendan incurrir en prácticas elusivas, ya que los asesores y usuarios cuentan con remotas posibilidades de llevar a término su objetivo sin que las autoridades lo impidan.

En el informe ya mencionado, y a modo de ejemplo, se señala que la experiencia de Reino Unido, en la instauración del régimen de Declaración de Estructuras de Elusión Fiscal (DOTAS: Disclosure of Tax Avoidance Schemes), le ha permitido aprobar leyes encaminadas al cierre de estas estructuras antes de incurrir en una pérdida de recaudación. Se señala que de las 2.366 estructuras de elusión

declaradas hasta 2013, 925 han sido cerradas en virtud de cambios en las disposiciones legales. También se indica, que el aumento en los cambios legislativos, producto de la instauración de DOTAS ha ido moderando varios factores que propiciaban un entorno elusivo, entre ellos se mencionan la instauración de leyes que disminuyen el ámbito para diseñar estructuras de elusión, salida del mercado de firmas de asesorías dedicadas al diseño de estas estructuras, y que las estructuras declaradas puedan cerrarse de acuerdo a la legislación existente sin que requiera una respuesta legislativa, entre otros.

Si bien en Chile aún no se ha implementado un régimen de declaración obligatoria, sí se han considerado otras recomendaciones entregadas en esta Acción 12, cómo por ejemplo la publicación de catálogos-guía, la implementación de los reportes “Master File” y “Country by Country Report”, la consulta pública, además de la Convención de sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria, entre otros.

2.2.2. Medidas generales anti abuso en España

En España, desde 1963, las medidas generales anti abuso se encontraban basadas en el concepto de “Fraude de Ley”, y según Pickup (2008), en la publicación Beyond Boundaries, esta norma tenía ciertas dificultades de aplicación, debido a lo cual, la ley fue aplicada por la autoridad tributaria en no más de tres o cuatro casos.

Es así como en el año 2003, se incluyó en la Ley General Tributaria (LGT) el artículo 15, el cual trata el abuso de derecho del ordenamiento tributario, denominado “*Conflicto en la aplicación de la norma tributaria*”, y que se define como el acto en que se elude la realización del hecho imponible mediante una conducta artificiosa con apariencia de legalidad. Dicho de otro modo, se llevan a cabo hechos que aprovechan un medio jurídico más favorable, que está pensado para un fin distinto, pero con el que consiguen un resultado económico análogo y disminuyen la carga fiscal. También incluye los actos o negocios en que no resulten efectos jurídicos o económicos distintos del ahorro fiscal.

Por su parte, la simulación se definió en el artículo 16 de la mencionada ley, como el engaño que llevan a cabo las partes, que infringen directamente una norma tributaria, ya que quieren un fin distinto de la causa típica del negocio que realizan.

El procedimiento para declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, recae en la administración tributaria, según el artículo 15 N° 2 de la LGT, previo informe de la Comisión consultiva señalada en el artículo 159 de la misma ley.

Respecto a las sanciones asociadas, aquellas se encuentran en el artículo 15 N°3 de la LGT y señala que “*se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.*”

2.3. Norma general antielusión en Chile

2.3.1. Marco legal

La Ley N° 20.780, sobre reforma tributaria, y su simplificación mediante la ley N°20.899, incorporó por primera vez a nuestro sistema tributario una NGA. La regulación de estas normas, se incorporó en los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis, todos del CT.

El artículo 4 bis del CT, dispone que las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijan los hechos imponibles, 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. Este precepto tiene mucha relación con la NGA española, ya que el artículo 13 de la LGT, señala que *“Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.”* Por su parte, tal como ya se señaló anteriormente, en EEUU, se desarrolló la doctrina de la substancia sobre la forma, doctrina que se vería plasmada tanto en la norma española como en la chilena.

En cuanto a la “forma” que contempla la NGA chilena, Boetsch (2016) señala que, resulta de gran importancia establecer cuál es el alcance de lo que el legislador entendió por ésta, debido a que si aquella sólo se refiere a la forma contractual, la cláusula se limitaría a los contratos regulados por ley, dejando de lado innumerables

contratos atípicos que la doctrina reconoce y que los contribuyentes celebran. Dicha interpretación reductiva -señala- es un tanto peligrosa al ser analizada en conjunto con el inciso segundo del artículo 4 bis del CT, el cual reconoce la buena fe de los contribuyentes, pero según “la forma” en que los actos o negocios hayan sido celebrados, lo que redundaría en que la buena fe sólo se reconocería cuando los contratos celebrados sean típicos, siendo que la buena fe es un concepto amplio y omnicompreensivo. Concluye que, interpretar que la norma es restrictiva, significaría que ésta sería contraria a toda normativa del derecho civil y de las propias interpretaciones que ha realizado el SII, lo que en definitiva sería absurdo.

Luego continúa el artículo 4 bis del CT, señalando que no existirá buena fe en aquellos casos que se eluden los hechos imponible establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes, a través de alguna de las figuras contempladas en los artículos 4° ter⁹ y 4° quáter¹⁰ del CT. La norma chilena, al contrario de la española, no hace mayor referencia a la concurrencia de un actuar doloso, por lo que tanto la simulación y el abuso de las formas jurídicas se encuentran tipificadas como elusivas.

⁹ Art 4 ter del CT: 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.

¹⁰ Art 4 quáter del CT: Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se traten 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.

Respecto a la declaración de abuso o simulación, en los primeros proyectos de la Ley, se pudo apreciar que sería la autoridad fiscal quien estaría facultada para declararla en un caso particular, al igual que como ocurre en España. Pero con posterioridad, y en virtud del “Protocolo de Acuerdo”, se acordó excluir al SII la facultad de recalificar actos y contratos, y de declarar que una determinada operación sea elusiva, trasladando dicha competencia al TTA. El objetivo de dicha modificación, según Boetsch (2016), fue resguardar ciertos principios constitucionales como el debido proceso¹¹, y otorgar así garantías mínimas al contribuyente, al poder ejercer su legítimo derecho a defensa. En el mismo sentido, Faúndez (2016) indica que, si bien con esta modificación se reconoce el principio del debido proceso, dicha estructura procedimental traerá consigo una serie de problemas para poder declarar la elusión. Finalmente, quedó establecido en el artículo 4° quinquies del CT, que la elusión será declarada por el TTA competente¹², a requerimiento del Director del SII, de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 160 bis del CT.

Por su parte, cabe destacar que el artículo 4 quinquies del CT, indica que esta declaración sólo podrá ser requerida en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente, exceda la cantidad equivalente a 250 unidades tributarias mensuales.

¹¹ Consagrado en el artículo 19 N°3 de la Constitución Política de la República.

¹² Art 119 del CT, en cuyo territorio jurisdiccional tenga su domicilio el contribuyente. Tratándose de personas jurídicas se entenderá que el domicilio de éstas corresponde al de la matriz.

En cuanto a la sanción de los asesores de los contribuyentes por la aplicación de la NGA, se encuentra establecida en el artículo 100 bis del CT, el cual sanciona a la persona natural o jurídica que haya diseñado o planificado actos o contratos que se consideren abusivos o simulados, con multa del 100% de los impuestos que se deberían haber enterado en arcas fiscales.

2.3.2. Vigencia Ley N°20.780

En primer lugar, la Ley N° 20.780 indica que el procedimiento de declaración y la multa asociada a la NGA, rige a para los actos y contratos realizados o concluidos a contar del 30 de septiembre de 2015. Ahora bien, el artículo 8° transitorio de la Ley N° 20.899 debió precisar el sentido o alcance de la expresión “realizados o concluidos” señalando que *“los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos... se han realizado o concluido con anterioridad al 30 de septiembre de 2015, cuando sus características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria, hayan sido estipulados con anterioridad a esa fecha, aun cuando sigan produciendo efectos a partir del 30 de septiembre de 2015”*. En este sentido, la interpretación primitiva realizada por el SII en la circular N° 55 de 2015, quedó sin efecto, ya que en ella, por ejemplo, se pretendía la aplicación de la NGA respecto de contratos de tracto sucesivo, lo que se cierra con esta nueva interpretación, siempre que no se hayan modificado, con posterioridad al 30 de septiembre de 2015, las características o elementos que determinan las consecuencias jurídicas para la legislación tributaria de los referidos hechos, actos

o negocios. En este orden de ideas, y conforme lo señala la circular N° 42 del año 2016, la NGA no podrá aplicarse respecto de hechos, actos, negocios o conjunto o serie de ellos “realizados o concluidos”: *(i) con anterioridad al 30 de septiembre de 2015; (ii) con anterioridad al 30 de septiembre de 2015 y cuyos efectos también se han producido a la misma fecha, sin que continúen produciéndose con posterioridad a ella, y; (iii) con anterioridad al 30 de septiembre de 2015 y no modificados con posterioridad a la misma fecha, no obstante que continúen produciendo efectos tributarios después”.*

A contrario sensu, la NGA resultará aplicable respecto de los actos, siempre que exista una modificación del hecho, acto, contrato o negocio particular o de uno o más de los que lo conforman, y se entenderán modificados cuando se altere, mute o transforme uno o más de sus elementos. Además, esta modificación debe incidir de manera determinante en las consecuencias jurídicas tributarias, como lo son los sujetos, el hecho gravado, la tasa, la base imponible o el régimen de exenciones aplicables, su nacimiento o exigibilidad. Además, y de acuerdo al artículo 8° transitorio Ley N° 20.899, esta modificación o sus efectos deben ser considerados de abuso o simulación, según lo ya mencionado con anterioridad. Según la circular N° 42, del año 2016, *“A estos efectos, se debe considerar que si el negocio primitivo resulta ser, teóricamente elusivo; pero la modificación posterior al 30 de septiembre de 2015, a que se le somete, carece de las características elusivas, ni tampoco las genera en el acto modificado, el Servicio no estará facultado para aplicar la NGA”.*

2.3.3. Consulta pública en materia antielusión

Mediante la Ley N° 20.780, se incorporó el artículo 26 bis del CT, en cuya virtud los contribuyentes u obligados al pago de impuestos, que tuvieren interés personal y directo, podrán formular consultas sobre la aplicación de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter a los actos, contratos, negocios o actividades económicas que, para tales fines, pongan en conocimiento del SII. De acuerdo a lo interpretado, en la circular N° 65 de 2015, se entenderá que el interés personal y directo a que hace alusión el precepto legal, dice relación exclusivamente con un interés de índole económico, que pueda afectar al patrimonio del consultante.

En la consulta realizada por el contribuyente¹³ debe señalar expresamente el carácter de vinculante, de esta forma, la respuesta que emita el SII, tendrá efecto únicamente en relación al consultante y al caso planteado. En su respuesta, el SII deberá señalar expresamente si los actos, contratos, negocios o actividades económicas sobre las que se formuló la consulta, son o no susceptibles de ser calificados como abuso o simulación, y en dicho sentido, la respuesta podrá invocarse a favor del contribuyente en un proceso de fiscalización, sin que sea posible desconocerla, siempre que no varíen los antecedentes de hecho o de derecho en que se fundó la respuesta. Ahora bien, en caso de haber expirado el

¹³ Los detalles de qué debe contener la presentación se encuentran regulados en la Resolución Exenta SII N° 69, de fecha 11 de julio de 2016.

plazo¹⁴ para contestar, sin que el SII haya emitido respuesta, la consulta se tendrá por no presentada para todos los efectos legales.

En el artículo 26 bis del CT, también se incorporó una consulta no vinculante, es decir, cualquier persona podrá realizarla exponiendo un caso determinado, pero al no tener efectos vinculantes, su respuesta no podrá oponerse en una futura instancia de fiscalización, más detalles de esta consulta se puede encontrar en la circular N°41 de 2016.

2.3.4. Experiencia en la aplicación de la NGA en Chile

2.3.4.1. Organización de la administración tributaria

Con el objetivo de adecuar la nueva normativa al sistema tributario, el SII, realizó diversas modificaciones orgánicas a efectos de aplicar y poner en práctica los nuevos desafíos que genera esta norma. Es así como mediante la Resolución N° 68 de 2016, se creó un Comité Anti Elusión, cuyas funciones consisten principalmente en: i) asesorar al Director y emitir su opinión fundada en relación a las propuestas de respuesta a las consultas presentadas al amparo del artículo 26 bis del CT, ii) emitir su opinión dentro del análisis de antecedentes del proceso de fiscalización sobre calificación de actos o negocios como elusivos, iii) asesorar al Director en relación a decidir si procede o no la presentación del requerimiento judicial ante el TTA, iv) asesorar al Director en el análisis y evaluación de materias

¹⁴ El Servicio dispondrá de un plazo de 90 días contados para resolver la consulta, desde la recepción de todos los antecedentes necesarios.

y esquemas elusivos específicos, v) sugerir al Director, los lineamientos, estándares y prácticas generales o particulares que correspondan en relación con el procedimiento, vi) y cualquier otra tarea que el Director le encomiende.

Por su parte, mediante la Resolución Ex. N° 86 de 2015, se creó la Oficina de Análisis de Elusión, dependiente de la Subdirección Jurídica del SII, a la cual le corresponde analizar, coordinar, implementar y reportar el impacto de las diferentes estrategias de cumplimiento tributario relativas a la utilización de esquemas y planificaciones que se tome conocimiento, como así también relacionarse con otras áreas del Servicio en estas materias.

2.3.4.2. Catálogo de esquemas tributarios

Por otra parte, durante los años 2016 y 2017, el SII ha publicado dos catálogos-guía denominados “Catálogos de Esquemas Tributarios”, en los que se detallan 12 y 16 actos o negocios, respectivamente, en los que podría aplicar la NGA, o bien alguna norma especial. El objetivo de este documento es que funcione como guía de consulta, que oriente a los contribuyentes acerca de las estructuras y planificaciones que el SII estudiará para evaluar si persiguen eludir las obligaciones y generar ventajas tributarias artificiales y desproporcionadas.

Los catálogos mencionados incluyen una explicación breve de las transacciones, configuraciones jurídicas, esquemas o planificaciones, ordenados de acuerdo a si sus principales efectos son a nivel nacional o internacional y si afectan principalmente los impuestos de las empresas o a los propietarios de éstas.

Al publicar el catálogo-guía el SII, en su sitio web, indica que, *“la elaboración de esta clase de catálogos-guía figura entre las recomendaciones y buenas prácticas internacionales en la materia, especialmente en el marco de la OCDE y de las instancias de coordinación de las Administraciones Tributarias de los distintos países, donde destaca actualmente el denominado Plan de acción BEPS.”*

De acuerdo al informe final 2015 de la acción 12, esta estrategia de alerta temprana, sobre los mecanismos elusivos o planificaciones tributarias agresivas y sus implicancias fiscales, ya se utiliza en otros países OCDE, por ejemplo, en el Reino Unido, se denomina “Spotlight”, en Canadá, “Tax Alert” y en EEUU, “Operaciones Catalogadas” y “Operaciones de Interés”.

2.3.4.3. Aplicación de la NGA en jurisprudencia administrativa

En el marco de la vigencia de la NGA en nuestro país, el SII, ha dictado una serie de oficios, por lo que se realizará un breve análisis de éstos en sus aspectos más relevantes.

El primer oficio emitido por el SII fue el N°154 de 2016, en este informó que las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780 tuvieron como propósito, resolver, entre otras, las problemáticas señaladas en su presentación, en particular para simplificar y dar claridad al sistema tributario, así como cerrar los espacios a la elusión y planificación tributaria agresiva. Asimismo, realiza una importante distinción, en cuanto indica que no toda planificación es susceptible de controversia, sino sólo aquellas agresivas. Además, en el oficio N°261 de 2017, se resuelve la

consulta de si los actos jurídicos ejecutados en el contexto de la división, disolución y término de giro de una sociedad continuadora, considerados individualmente o en su conjunto, califican o no como abuso de las formas jurídicas o simulación para efectos de la NGA. En relación a aquello, se señaló que la elusión depende de las circunstancias jurídicas y económicas en que se desarrollen los actos y que los actos no tengan un fin meramente tributario. También en este oficio, queda claro que el análisis y respaldo de los elementos de la transacción es esencial para la determinar el ánimo de abuso o simulación, es así como el SII concluye que la razón de negocio entregada por el contribuyente no es totalmente válida, ya que este último indica cómo razón de negocios para una división, la separación de la línea de negocios, pero luego una de las sociedades hace término de giro, manifestando que en la práctica ésta no realizará ningún tipo de actividad económica, con esto podría concluirse que el SII no solo espera una razón de negocios, sino que el contribuyente debe probar además, que esta es válida y sostenible en el tiempo. Otro de los puntos importantes de este oficio, es que se indica que el término de giro de la sociedad y la adjudicación de los bienes a sus socios, es una manifestación legítima del principio de economía de opción, pero no se puede considerar como un hecho aislado, y en el contexto que se produce, es decir, una división con razones de negocio contrarias al término de giro posterior, los hechos económicos y jurídicos podrían haberse realizado solamente con la finalidad de obtener beneficios tributarios.

Ya en el oficio N° 2109 de 2017, el SII se pronuncia respecto a si los actos jurídicos ejecutados en el contexto de una división, disolución y término de giro de una SRL y la posterior adjudicación de créditos o cuentas por cobrar en favor de los

dueños de ésta, considerados individualmente o en su conjunto, califican o no como abuso de las formas jurídicas o simulación para efectos de las NGA consagradas en los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del CT. Aquí, el SII va más allá, del sólo análisis de la transacción consultada, ya que revisa y considera otros aspectos de la sociedad, señalando que los actos consultados podían ser constitutivos de elusión, debido a los siguientes criterios: a) El capital no había sido enterado al momento de la constitución de la sociedad; b) Se produjo un inicio de actividades, en circunstancias que el contribuyente a esa fecha e incluso con posterioridad, aparentemente no contaba con los medios o activos para ejecutarlos; y c) Existiría un incumplimiento del artículo 31 N° 4 de la LIR, sobre rebaja de gastos de créditos incobrables. Conforme a ello, el SII concluye que, si no se verifican motivos plausibles para constituir la sociedad, distinto al meramente tributario, entonces la figura sí podría estimarse de elusiva. Por otra parte, en el oficio N° 1788 de 2017, el SII señaló que en base a los antecedentes aportados no era posible calificar si las operaciones eran o no elusivas, pero que lo relevante era analizar si el efecto que la operación o negocio produce, tiene efectos distintos a los meramente tributarios.

En el oficio N° 1332 de 2017, se realizó la consulta de si ciertas inversiones de un FIP podían considerarse elusivos. En dicho sentido, se señaló que los FIP tienen carácter de vehículo de inversión pasivo, ya que las inversiones operativas se encuentran prohibidas por la Ley N° 20.712, cuya prohibición incluiría el desarrollo inmobiliario, pero si dicho FIP recibe de forma pasiva ingresos por dicha actividad que desarrollen otras sociedades, y tributa con las reglas generales, entonces en principio la operación no sería elusiva.

Finalmente, durante febrero del año 2018, el SII publicó el oficio N°365, en el cual un contribuyente consulta por una reorganización empresarial, que consiste en la división de una sociedad, con motivos de simplificación societaria y homogenización de contabilidades. En esta división, a una de las sociedades, se le asignaron bienes inmobiliarios y un crédito por cobrar contra una filial del grupo (sociedad constructora), con posterioridad esta sociedad, se fusiona en la mencionada filial, extinguiendo el crédito por confusión. La sociedad constructora, después de la fusión, vende (leasback) el bien inmueble, absorbiendo parte de la ganancia de esta venta, con pérdidas tributarias que la sociedad absorbente tenía registradas. El SII indica que esta reorganización no constituye una actuación elusiva. Sin embargo, también indica que existen circunstancias concretas que podrían ser evaluadas, tal cómo, el origen, naturaleza y cuantía de la cuenta por cobrar, naturaleza y cuantía de la pérdida tributaria, ausencia de medios de prueba para acreditar las razones económicas dadas, entre otras.

4. CONCLUSIONES

La incorporación de una NGA en la legislación tributaria chilena, parece ser un gran cambio a nivel normativo, en cuanto hasta la dictación de dicha norma, era mediante la labor jurisprudencial cómo se atacaba el fenómeno elusivo. Sin perjuicio de aquello, su nula utilización a casi 3 años del inicio de su vigencia¹⁵, deja entrever que la redacción final y la exigencia de que la elusión sea declarada por el TTA, hacen que la aplicación de la norma, por parte del SII, sea muy compleja. Por otro lado, dicha dificultad podría generar la preocupación por parte de los contribuyentes, de que la administración tributaria, en cierto modo, intente fiscalizar todos los casos posibles mediante normas especiales, con lo cual podría liquidar los impuestos que determine sin tener que iniciar un proceso judicial que puede resultar engorroso y en que además la carga de la prueba está en sus manos. Este hecho genera preocupación en los contribuyentes, por cuanto puede dar la impresión que dichas normas pueden ser aplicadas para justificar liquidaciones, resoluciones y en general actos terminales de la administración, sin que sea realmente claro que se cumplan con los supuestos de dichas normas especiales. Respecto a esto podemos concluir que la autoridad administrativa podría estar aplicando normas especiales de forma excesiva, a fin de no tener que solicitar la declaración de abuso o simulación al TTA correspondiente.

¹⁵ 30 de septiembre de 2015.

Por otra parte, y con el mismo fin de la dictación de la NGA, Chile ha seguido las recomendaciones realizadas por la OCDE mediante su proyecto BEPS, y con ello ha publicado el año 2016 y el año 2017, un set de casos potencialmente elusivos, en donde señala su postura respecto a si dichas actuaciones podrían ser o no elusivas. Si bien al inicio de la presentación del catálogo, el SII ha señalado que la utilización de la NGA será de forma excepcional y que no constituye un medio de recaudación fiscal, llama la atención, que en un párrafo posterior de la mencionada introducción, se señala que en ciertos casos, aun cuando fuese aplicable una norma especial, podría, cumpliéndose ciertos requisitos, declararse el abuso o simulación por medio de la NGA, sin que aquello corresponda a una primacía de la NGA por sobre las normas especiales. En dicho sentido, y conforme se ha ido desarrollando este trabajo, las autoras han podido constatar que podría existir una preocupación también referida a la exclusión de la aplicación de normas especiales, cuando el SII estime conveniente, y aun cuando la ley tributaria expresamente señala que aquello no es posible. En dicho sentido, y conforme al caso N° 26 del catálogo que fue analizado, se puede concluir que en aquellos casos en que la norma especial sea de aplicación compleja, como podría serlo las normas de abuso de convenio, el SII está aplicando directamente la NGA, lo cual es una vulneración directa al artículo 4 bis del CT, generando aún más incertidumbre respecto a la aplicación de esta norma

Sin perjuicio de lo mencionado, la publicación de los catálogos de esquemas tributarios, que plantean una serie de casos sin mayores detalles y de forma genérica, permitió identificar una serie de criterios a fin de confeccionar una pauta a tener en cuenta a la hora de celebrar actos o contratos, tal como se ha

esquemático en la presente AFE. Con la identificación de estos lineamientos, se analizaron también los oficios que han sido dictados por el SII a la fecha sobre anti elusión con el fin de identificar un patrón o recurrencia respecto a los criterios que coinciden en los diferentes oficios y cuál fue la respuesta del SII para cada caso planteado. Con dicho análisis, se logró generar criterios bases respecto de los cuales las autoras se aventuran a señalar que pueden ser el punto de partida para verificar si un caso tiene sustento real y no se trata de una operación que posea un ánimo elusivo. Por otra parte, de los patrones identificados en los oficios, a juicio de las autoras y conforme a la especificidad que tienen los oficios en comparación al catálogo, podrían representar los principios esenciales a aplicar a la hora de analizar un caso determinado. Es así, como se plantea que como primer paso, resulta trascendental verificar que se cumpla el tener objetivos distintos de los meramente tributarios, verificar la real intención de las partes y que exista sustento económico en las operaciones. Una vez que aquello se han cumplido de forma satisfactoria, se podría continuar el análisis de los demás criterios indicados en la pauta construida en virtud del catálogo, con el objetivo de asegurar que al celebrar ciertos actos o contratos, o al implementar una planificación tributaria, ésta no será catalogada como elusiva, lo que en definitiva puede servir por una parte a la administración a la hora de fiscalizar casos dudosos y por otra parte al contribuyente ante una futura fiscalización o incluso asunto contencioso. Finalmente, se debe señalar que si bien los casos de los catálogos y los criterios extraídos de éstos han sido sistematizados para efectos de esta AFE, no se abarcó ni se estudió la forma en que éstos han sido expuestos y la posible falta de coherencia a la hora de ser presentados por el SII, tema que puede ser objeto de otro estudio, por el contrario, el objetivo de esta AFE

ha sido poder sistematizarlos para que el lector pueda acceder a un análisis menos dificultoso y más accesible a todo tipo de contribuyente.

5. BIBLIOGRAFÍA

Libros

Avilés, H. 2014. *Legalidad tributaria y mecanismos antielusión*. 2ª. Edición. Ed. Jurídica de Chile. Santiago.

Bermúdez, J. 2011. *Derecho administrativo general*. 2ª Edición. Ed. Thomson Reuters. Santiago.

Boetsch, C. 2016. *La norma general anti elusión. Análisis desde la perspectiva del derecho privado*. Ed. Ediciones UC. Santiago.

Massone, P. 2009. *Infracciones tributarias*. Ed. Legal Publishing. Santiago.

Navarro, M. 2016. *Análisis crítico de la nueva norma general antielusión chilena*, Instituto de estudios fiscales, Doc. N°19/2016. Madrid.

Osorio, H., González, J., Vildósola, C., Vidal, V. 2016. *Elusión. Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas*. Ed. Librotecnia. Santiago.

Pickup, D. 2008. *Beyond Boundaries, Developing approaches to tax avoidance and tax risk management*, Oxford University, Centre for Business Taxation. Edited for Judith Freedman.

Pont Clemente, J. 2006. *“La economía de opción”*. Ed. Marcial Pons. Madrid.

Ugalde, R., García, J. 2010, *Elusión, planificación y evasión tributaria*. 4ª Ed. Ed. Legal Publishing. Santiago.

Vergara, G. (2016). *Norma antielusiva general, sobre los fines en nuestras leyes tributarias*. Ed. Libromar. Santiago.

Revistas

Baraona, J. 2013, "Facultad de interpretación del SII", *Revista Instituto Chileno de derecho Tributario*, pp. 51-68.

Barreda, F. 2014, "Legítima razón de negocios y juicio de Coca Cola-Embonor S.A. con Servicio de Impuestos Internos", *Revista de Estudios Tributarios Universidad de Chile*, Vol. 10, pp. 261-284.

Blanche, C. 2014, "Reforma Tributaria 2014. Las nuevas medidas de control y el debido proceso", *Revista del Abogado*, Colegio de Abogados de Chile, Vol. 61, pp. 9-11.

Faúndez, A. 2014, "Reorganización empresarial y planificación tributaria", *Revista de Estudios Tributarios Universidad de Chile*, Vol. 11, pp. 173-187.

Faúndez, A. 2016, "Problemas de aplicación de las normas antielusión", *Revista de Estudios Tributarios Universidad de Chile*, Vol. 15, pp. 101-122.

Martín, J. 2014, "La norma general antiabuso del Reino Unido", en Civitas. *Revista Española de Derecho Financiero*, Vol. Nº 164, p. 110.

Sanz, R. 2017. "Elusión fiscal (regulación en la Unión Europea)", *Revista en cultura de la Legalidad*, Vol. 13, pp. 251-259.

Vergara, G. (2015), "¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión?", *Revista de Estudios Tributarios Universidad de Chile*, Vol. 14, pp. 199-238.

Wahn, W. (2011), "Elusión tributaria y normas antielusivas: su tratamiento en el derecho comparado, algunas conclusiones al respecto.", *Revista de Estudios Tributarios Universidad de Chile*, Vol. 5, pp. 53-63.

Yáñez, F. (2014), "Análisis de la nueva cláusula general antielusiva", *Revista de Estudios Tributarios Universidad de Chile*, Vol. 11, pp. 233-250.

Yáñez, J. (2015), "Tributación: equidad y/o eficiencia", *Revista de Estudios Tributarios Universidad de Chile*, Vol. 12, pp. 223-259.

Yáñez, J. (2015), "Evasión tributaria: atentado a la equidad", *Revista de Estudios Tributarios Universidad de Chile*, Vol. 13, pp. 171-206.

Documentos Públicos

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2015, Informe final, Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.

Lagarde, C. 2016. Discurso: Movilización de ingresos y tributación internacional: elementos claves de las economías del siglo XXI. Abu Dhabi.

Leyes

Decreto Ley N° 830, Aprueba texto que señala del Código Tributario. Chile. Promulgada el 27/12/1974. Última versión 01/12/2017.

Decreto Ley N° 824 Aprueba texto que indica de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Chile. Promulgada el 27/12/1974. Última versión 01/12/2017.

Ley N°20.780, de reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Chile. Promulgada 26/09/2014. Última versión 01/12/2017.

Ley N°20.899, Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias. Chile. Promulgada 01/02/2016. Última versión 01/12/2017.

Decreto N°100. Fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Constitución Política de la República de Chile. Promulgada 17/05/2005. Última versión 04/05/2017.

Jurisprudencia Administrativa

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

Circular N°42 de 2016, Servicio de Impuestos Internos.

Resolución Exenta N°69 de 2016, Servicio de Impuestos Internos.

Resolución Exenta N°68 de 2016, Servicio de Impuestos Internos.

Resolución Exenta N°86 de 2015, Servicio de Impuestos Internos.

Oficio N°154 de 2016, Servicio de Impuestos Internos.

Oficio N°261 de 2017, Servicio de Impuestos Internos.

Oficio N°2109 de 2017, Servicio de Impuestos Internos.

Oficio N°1788 de 2017, Servicio de Impuestos Internos.

Oficio N°1332 de 2017, Servicio de Impuestos Internos.

Oficio N°365 de 2018, Servicio de Impuestos Internos.

Catálogo de Esquemas Tributarios de 2016, Servicio de Impuestos Internos.

Catálogo de Esquemas Tributarios de 2017, Servicio de Impuestos Internos.

Serie de evasión de IVA 2003-2015, Servicio de Impuestos Internos.

Estimación de evasión de impuesto a la renta de las empresas serie 2003-2009,
Servicio de Impuestos Internos.

Jurisprudencia Judicial

Caso Inmobiliaria Bahía S.A con SII, Rol N° 4.038-2001 Excma. Corte Suprema.

Caso Coca-Cola Embonor S.A con SII, Rol N° 5118-2012 Excma. Corte Suprema.

Sitios Online

Ciclo De Charlas Internas, Implementación Reforma Tributaria, Modificaciones al Código Tributario, Introducidas por la Ley N°20.780, Subdirección Jurídica, Exposición: Subdirector Cristian Vargas, Pablo Corvalán, 04 de noviembre: http://www.sii.cl/portales/reforma_tributaria/6rtmodificacionley20780alc_tributario.pdf / Consultado: 06-12-2017.

Revista On-line, Pulso, Sección: Economía & Dinero, Víctor Villalón y querellas: "Están pidiendo que el SII resuelva desde lo tributario un problema que no es tributario":<http://www.pulso.cl/economia-dinero/victor-villalon-y-querellas-estan-pidiendo-que-el-sii-resuelva-desde-lo-tributario-un-problema-que-no-es-tributario/> / de fecha 16/08/2016 / Consultado: 05-12-2017

Sitio web OCDE, “La OCDE presenta los resultados del Proyecto BEPS de la OCDE y el G20 para su discusión en la reunión de los Ministros de Finanzas del G20”:
<http://www.oecd.org/newsroom/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-el-g20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g20.htm> / Consultado: 22-12-2017.

Sitio web SII, “SII publica en Internet catálogo de esquemas tributarios que podrían considerarse elusivos”:
<http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2016/301116noti01as.htm> / Consultado 23-11-2017.

Iribarra, E., 2014, “Análisis sobre el Fallo Tributario de Coca Cola Embonor contra el SII”, publicado en la página del Instituto chileno de derecho tributario.
<http://ichdt.created.cl/2017/02/03/analisis-sobre-fallo-tributario-coca-cola-embonor-contra-sii-autor-socio-eduardo-irribarra-sobarzo/> Consultado: 02-12-2017

Estrada, M. 2016. ¿Planificación Fiscal Agresiva o de Economía de Opción?: Estudio del Caso de Hong Kong Nicaragua Canal Development Group.