UMC
UNIVERSIDAD
MIGUEL DE CERVANTES

Escuela de Administración & Negocios

¿COMO AFECTA EN LA RECAUDACION FISCAL, LA PLANIFICACION Y CONFECCION DE ESQUEMAS TRIBUTARIOS?

Análisis a las leyes tributarias que hacen mención a la Elusión y Evasión en Chile.

Tesis para optar al título profesional de Contador Auditor

Profesor Guía: Jorge Caro

Estudiantes: Alex Brynildsen Fuentes

Santiago de Chile

Febrero, 2021

Resumen

En la actualidad en Chile se ven infringidas las Leyes Tributarias que hacen mención a la Recaudación Fiscal de Impuestos, lo cual es de gran importancia para el país, ya que estos impuestos recaudados son utilizados por el Estado para generar y desarrollar políticas públicas ya sea en salud, educación, empleo, desarrollo social, entre otros. Por eso debemos analizar por qué se producen los fenómenos de Evasión y Elusión en Chile.

El objetivo de esta Tesis es investigar de qué manera estos actos de Evasión y Elusión afectan a Chile. Con este fin la pregunta de investigación es la siguiente: ¿Cómo afectan a la Recaudación Fiscal la Evasión y la Elusión además de la Planificación y Confección de Esquemas Tributarios?

La pregunta de investigación se responde a través del análisis a la actual Ley N°20.780 sobre anti-elusión y las Acciones sugeridas por la OCDE para disminuir y fiscalizar de mejor manera estas acciones, además del análisis de casos de Elusión en Chile que nos otorgan un marco de estudio y ejemplo para identificar estas prácticas.

Este estudio da como resultado que los contribuyentes tienen una resistencia impositiva, ya que creen que no les corresponde pagar por su esfuerzo, por lo cual optan por utilizar estos métodos que les garanticen un mayor beneficio, aunque esto sea reprochable pero que a la vez en ciertos casos no transgrede la ley.

PALABRAS CLAVE: Elusión, Evasión, Ley N°20.780, Normas anti elusivas, Planificación.

Abstract

Currently, in Chile, the Tax Laws that refer to Tax Collection of Taxes are being violated, which is of great importance for the country, since these taxes collected are used by the State to generate and develop public policies either in health, education, employment, social development, among others. That is why we must analyze why the phenomena of Evasion and Avoidance occur in Chile.

The objective of this Thesis is to investigate how these acts of Evasion and Avoidance affect Chile. To this end, the research question is the following: How do Tax Evasion and Avoidance affect Tax Collection, in addition to the Planning and Preparation of Tax Schemes?

The research question is answered through the analysis of the current Law No. 20,780 on anti-circumvention and the Actions suggested by the OECD to reduce and better control these actions, in addition to the analysis of cases of Circumvention in Chile that we are granted a framework of study and example to identify these practices.

This study shows that taxpayers have tax resistance, since they believe that it is not their responsibility to pay for their effort, for which they choose to use these methods that guarantee them a greater benefit, although this is reprehensible but at the same time in certain cases do not violate the law.

KEY WORDS: Avoidance, Evasion, Law No. 20.780, Anti-elusive rules, Planning.

Agradecimientos

Gracias a mi profesor guía por todo el apoyo profesional, moral brindado a lo largo de mi trabajo. Ha sido un importante impulso al momento de empezar esta tesis e incentivarme a fortalecerme y crecer profesionalmente. Confío en que todo lo aprendido durante los años de Auditoria, sea el reflejo de los conocimientos adquiridos en nuestra Casa de Estudios. Espero el día de mañana, sentirme orgulloso de presentarme ante todos mis pares, como un colega. A mi familia y pareja que me han apoyado en este largo periodo y que me han dado la fuerza para seguir adelante y finalizar con este proceso tan importante en mi vida.

Alex Brynildsen Fuentes.

TABLA DE CONTENIDOS 6
LISTA DE ILUSTRACIONES 8
LISTA DE ABREVIATURAS 10
Capítulo 1. INTRODUCCIÓN 11
Capítulo 2. MARCO TEORICO 23
2.1 Los Impuestos 24
2.2 Los Impuestos en Chile 26
2.3 La Obligación de pagar los Tributos 30
2.4 El Servicio de Impuestos Internos (SII) 36
2.5 Tribunales Tributarios Aduaneros 39
2.5.1 Origen de los Tribunales 40
2.5.2 Las funciones de los TTA 41
2.6 La Evasión 43
2.7 Planificación Fiscal y Economía de Opción 44
2.8 La Elusión 46
2.9 Elusión en el Mundo 51
2.10 Ley N°20.780 en Chile 55
Capítulo 3. METODOLOGÍA 64
3.1 EVOLUCION DE LA ELUSION EN EL MUNDO 64
3.1.1 Técnica de la Interpretación Económica como herramienta de Elusión 71
3.1.2 Combate de la Elusión por parte de la Unión Europea 76
3.1.3 Medidas adoptadas por la Unión Europea 78
3.1.4 Investigación contra Apple Inc. 79
3.2 DESARROLLO DE LA ELUSION EN CHILE 82
3.2.1 Las Normas Antielusivas Especiales 91
3.2.2 Mensaje Presidencial N°178-342 93
3.2.3 Normas destacadas antes de la Ley N°20.780 94
3.2.4 Análisis de los artículos aplicados por la Ley N°20.780 96
3.3 CATALOGO DE ESQUEMAS TRIBUTARIOS 105
3.3.1 Esquemas Tributarios Aplicados 111
Caso N°1: Traspaso de Rentas desde un residente en Chile a una jurisdicción de baja o nula tributación utilizando una sociedad instrumental 111
Caso N°2: Contrato de Renta Vitalicia 116
Caso N°3: Retiro de Utilidades mediante pago de Cuentas por Cobrar 117
3.4 IMPACTO ECONOMICO DE ELUSION Y EVASION TRIBUTARIA 121
3.4.1 Costos de la Evasión y Elusión en el Mundo 123
3.4.2 Organismos Internacionales para la Cooperación Tributaria 124
El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias 124
El Fondo Monetaria Internacional y el Monitor Fiscal 126
Monitor Fiscal 128
Comisión Económica para América Latina y el Caribe 129
3.4.3 El rol del Servicio de Impuestos Internos 130

Perjuicio económico por subdeclaración y no declaración de IVA 131
Comercio Informal 132
Capítulo 4. ANÁLISIS DE RESULTADOS 134
4.1 CASOS DE ELUSION EN CHILE 134
Caso 1: Alejandro Guillier y figuras de televisión en general 136
Caso 2: Grupo empresarial Key Market 140
Caso 3: Caso Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. 143
Caso 4: de “Empresas Zombis” 147
4.2 VARIACIONES EN NIVEL DE RECAUDACION 150
Capítulo 5. CONCLUSIONES 152
6. REFERENCIAS 155
7. GLOSARIO 160

Lista de Ilustraciones

Ilustración N°1: Principales razones que explican la evasión de impuestos.

Fuente: Realizada por el SII en el Informe N° 186/90 Imagen del Servicio de Impuestos Internos Diciembre 1990.

Ilustración N°2: Misión, Visión y Valores del SII.

Fuente: Guía para Educación Superior, Conoce más sobre los Impuestos. (s.d.).

Recuperado del sitio web del SII:

http://www.sii.cl/destacados/sii_educa/contenidos/contribuyentes/ed_fiscal/92-GA-201405295939.pdf

Ilustración N°3: Tasas de Impuesto de Primera Categoría.

Fuente: SII.

Ilustración N°4: Lista de países clasificados como paraísos fiscales por la Unión Europea.

Fuente: Elaboración propia en base a datos proporcionados por Comunicado de Prensa; UE actualiza la lista de países y territorios no cooperadores en materia fiscal, Marzo 2019.

Ilustración N°5: N° De Casos por Catálogo de Esquemas Tributarios

Fuente: Elaboración Propia según información obtenida del SII

Ilustración N°6: Cobertura del Alcance de los Esquemas Tributarios

Fuente: Elaboración Propia según información obtenida del SII

Ilustración N°7: Estructura organizacional de la CIAT

Fuente: CIAT estructura

Ilustración N°8: recaudación de impuestos años 2011 a 2018.

Fuente: Cuadro de preparación propia según información obtenida de la cuenta pública 2016, 2017 y 2018 de la Tesorería General de la Republica.

Lista de Abreviaturas

BEPS	:	Base Erosion and Profit Shifting
CEAS	:	Centro de Economía y Políticas Sociales de la Universidad Mayor
COES	:	Centro de Estudios de Conflicto y Cohesión Social
CIAT	:	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
CEPAL	:	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
CRS	:	Common Reporting Standard
CDTI	:	Convenio de Doble Tributación Internacional
CDI	:	Convenios para evitar la Doble Imposición
ENAP	:	Empresa Nacional del Petróleo
FUT	:	Fondo de Utilidades Tributarias
FMI	:	Fondo Monetario Internacional
IVA	:	Impuesto al Valor Agregado
IGC	:	Impuesto Global Complementario
INDH	:	Instituto Nacional de Derechos Humanos
ONU	:	Organización de Naciones Unidas
OCDE	:	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
PIB	:	Producto Interno Bruto
SII	:	Servicio de Impuestos Internos
SNA	:	Servicio Nacional de Aduanas
TTA	:	Tribunales Tributarios Aduaneros

Capítulo I – Introducción

El siguiente trabajo de investigación tiene como objeto principal analizar las leyes y normas aplicadas en Chile para combatir la Elusión y Evasión de impuestos, estas prácticas se desarrollan mediante la utilización de la Planificación y Confección de Esquemas Tributarios por parte de las empresas y personas naturales, métodos por los cuales se ve vulnerada la labor fiscalizadora del Servicio de Impuestos Internos (SII), que es el ente encargado de aplicar y fiscalizar los impuestos.

La Evasión es básicamente reducir de manera fraudulenta la Base Imponible para el cálculo del impuesto, que, en caso de Chile, los más importantes son el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto de Primera Categoría, para que se constituya la figura de evasión deben verificarse tres elementos fundamentales:

1- Una persona obligada a pagar un cierto monto de impuestos sobre sus rentas, salarios, propiedades, etc.
2- Hay que confirmar que la persona ha llevado a cabo actividades destinadas a pagar menos impuestos.
3- Las actividades realizadas para pagar menos impuestos son ilegales e implican incumplir alguna ley o normativa.

Cabe señalar que estas son unas de las principales formas de reducir la Base Imponible que es de donde se calcula el impuesto a pagar:

1- Ocultamiento de ingresos: Por ejemplo declarar un menor salario del que uno efectivamente gana.
2- Ocultamiento de ingresos: Por ejemplo declarar un menor salario del que uno efectivamente gana.
3- Ocultamiento de ingresos: Por ejemplo declarar un menor salario del que uno efectivamente gana.
4- Adquisición de subvenciones injustificadas: Esto es, obtener subvenciones sin cumplir con los requisitos.

La Elusión fiscal en cambio es cualquier acción, en principio por vías “legales”, que persigue evitar o minimizar el pago de impuestos. Constituye una forma de planificación fiscal agresiva, en la que el interesado aprovecha vacíos legales para obtener ventajas no previstas por la normativa tributaria.

Justificación de la Investigación

La importancia de este trabajo de investigación radica en que como algunos contribuyentes Eluden y Evaden impuestos mediante métodos fraudulentos o resquicios

legales, el Estado percibe un menor nivel de tributos, debiendo realizar un esfuerzo mayor de fiscalización e implementando leyes que disminuyan estas prácticas, ya que estos tributos permiten al Estado generar y desarrollar políticas públicas en salud, educación, empleo, desarrollo social, entre otras. Para esto es necesario analizar las leyes que están vigentes en Chile y los estándares a nivel mundial de entes como la Organización para Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), que desarrolló el "Common Reporting Standard" (CRS), que es el nuevo estándar internacional, diseñado con el fin de combatir la evasión y elusión tributaria a través del intercambio de información relevante de manera automática, entre los distintos estados miembros de esta organización.

Cabe señalar que los métodos utilizados por expertos asesores tributarios para realizar Evasión y Elusión, son la Planificación y Confección de Esquemas Tributarios, aprovechándose de los vacíos de la Ley Tributaria y afectando de manera negativa, disminuyendo la recaudación de Impuestos por parte del Estado.

Los estudios realizados por Michel Jorratt, ex director del Servicio de Impuestos Internos, durante el año 2013, explican que el Impuesto al Valor Agregado, el cual es el que pagan todos los chilenos, apenas tiene una evasión del 8%, mientras que el Impuesto a la Renta, que solo lo paga el 19% de los más altos ingresos, tiene una evasión del 34%, este es un valor que se puede considerar alto en el caso de Chile, teniendo en cuenta que es un país aun en desarrollo y donde el Estado tiene innumerables déficit sociales que cubrir.

Estado del arte o contexto académico sobre el tema

El tratadista español Alfonso Gota Lozada considera que "*la evasión fiscal cometida por el contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria es toda transgresión de las normas jurídico-tributarias ya sean flagrantes y claras o ya subrepticias*" (Barrientos, Gómez, Maya y Mujica, 1993). Fenochietto retoma las apreciaciones de Tanzi, para referirse a los niveles de evasión, partiendo de la economía informal, indicando que "ésta corresponde a aquella parte del PIB que por no ser declarada o serlo en defecto, no se encuentra incluida en las estadísticas oficiales", aclarando que "si este ingreso es imponible está asociado a pérdida en la recaudación. No toda la economía no registrada constituye materia gravable, por lo que hay que medir la proporción de la misma que constituye materia imponible" (Fenochietto, 1999, pp.7).

TULIO ROSEMBUJ (1999), entiende por elusión fiscal: "Esquivar la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente que no se realizaría si no se pusieran en práctica por su parte hechos y actos jurídicos o procedimientos contractuales con la finalidad dominante de evitarla" (p. 94). Explica además que: "El elemento más importante de la elusión, entonces consistiría en la adopción de instrumentos negóciales o no, pero, en cualquier caso, ejercitadas dentro de las prerrogativas propias de la autonomía de la voluntad y libertad de contratación lícita y cuyos efectos son merecedores de tutela jurídica, en cuanto tales" (p. 97)

Con respecto a la evasión, TULIO ROSEMBUJ(1999) expresa que: “El núcleo de la conducta trasgresora no es otro que la ocultación de rendimientos, bienes y derechos de contenido económico mediante la utilización de documentos material o ideológicamente falsos, la realización de actos o negocios jurídicos” (p. 97).

Lo anterior nos lleva a entender que básicamente la Elusión y Evasión causan un perjuicio al Estado, ya que, según el Código Tributario, es obligación del contribuyente el pagar los tributos como corresponde sin realizar estos actos que perjudican al país y al ingreso de tributos a las arcas Fiscales.

Preguntas sobre el tema

La sola introducción al tema y el destacar su importancia nos trae a la reflexión sobre varias aspectos que permiten comprender mejor el fenómeno en estudio, desde aquellos más básicos como resolver y precisar ¿Qué es y en qué consisten la Elusión y la Evasión fiscal?, sobre esta pregunta se analizaran en el Marco Teórico que son estas acciones, ¿Quiénes realizan estas prácticas?, ¿Por qué se realiza la Evasión y Elusión en Chile?, ¿Qué procesos y estrategias se utilizan para cometer estos delitos?. Una problemática para el SII es que no

tengan la capacidad para fiscalizar o revisar cada declaración de cada contribuyente ya sea persona natural o empresa, ya que Chile se basa en la autodeclaración y autodeterminación

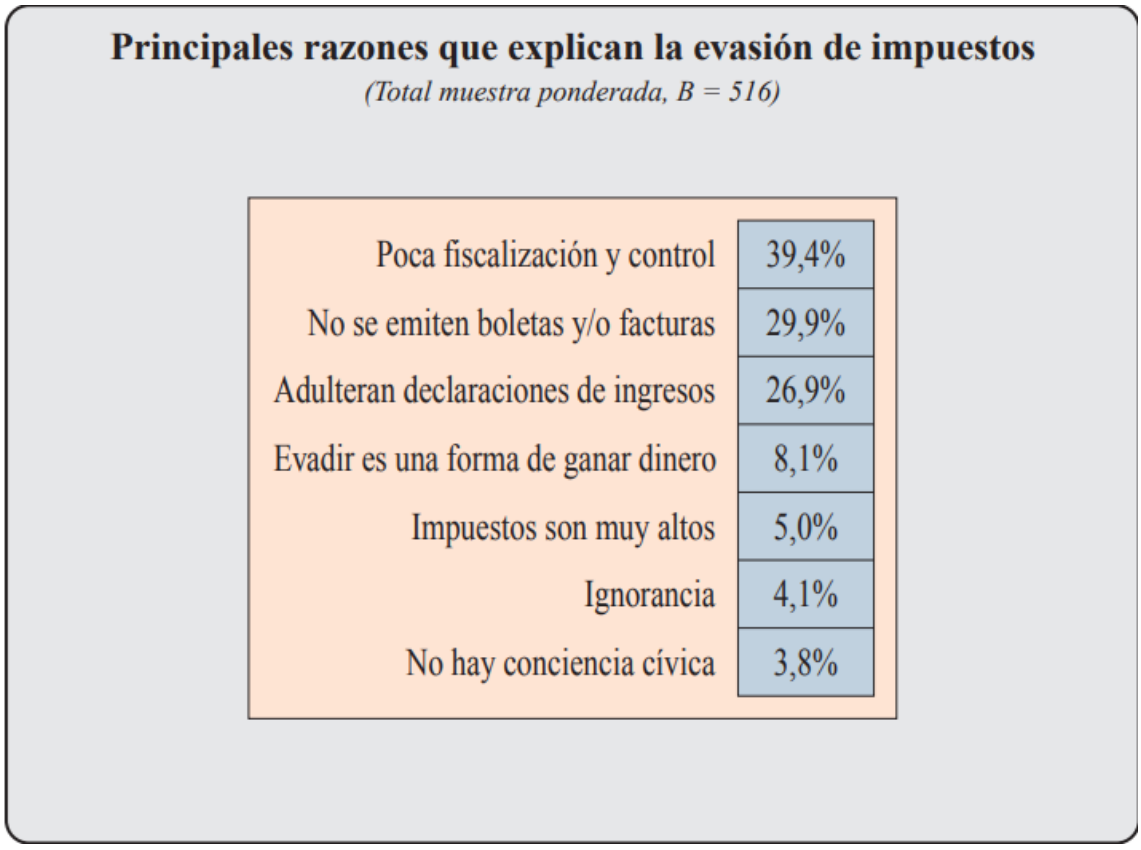


Ilustración N°1: Principales razones que explican la evasión de impuestos.

Fuente: Realizada por el SII en el Informe N° 186/90 Imagen del Servicio de Impuestos Internos Diciembre 1990.

de Base Imponible e Impuestos y da la oportunidad de realizar prácticas como la Evasión y Elusión, llevándonos a la última incógnita, ¿Cómo afectan estas prácticas a la economía de Chile?

Como se observa en la Ilustración N°1, se muestran los motivos de Evasión en Chile en el Año 1990.

A continuación, se enumeran las incógnitas a investigar:

1. ¿En qué consiste la Elusión y Evasión Fiscal?
2. ¿Quiénes Evaden y Eluden?
3. ¿Por qué Evaden y Eluden en Chile?
4. ¿Qué procesos y estrategias se utilizan para cometer estos delitos?
5. ¿Cómo afectan estas prácticas a la economía de Chile?

Hipótesis

La hipótesis principal de esta tesis es analizar cómo afectan la Planificación y la confección de Esquemas Tributarios a la Recaudación Fiscal y la economía chilena. Estas

prácticas, llevadas a cabo por expertos en leyes tributarias y que, en post de otorgar un beneficio monetario mayor a sus clientes, ya sean Persona Jurídica (empresa) o Persona Natural, provocan un resultado que afecta directamente a la recaudación fiscal mediante Evasión y Elusión de impuestos y que su aplicación será analizada en las conclusiones de esta tesis.

Objetivo General

Analizar cómo afecta en la recaudación de impuestos al Estado de Chile los casos de Planificación y confección de Esquemas Tributarios que conllevan a realizar actos de Elusión y Evasión en Chile.

Objetivos Específicos

1. Desarrollar un Marco Teórico que ayude a entender los conceptos básicos sobre el tema.
2. Presentar y analizar la evolución y desarrollo de la Elusión y Evasión en Chile entre los años 2014 a 2018.

3. Presentar y analizar casos importantes de Elusión y Evasión en Chile y como su estudio ayuda a combatir y fiscalizar estas prácticas.
4. Presentar y analizar el Impacto Económico de Elusión y Evasión tributaria en Chile.

Para generar conclusiones al respecto teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, la metodología utilizada para el trabajo de investigación comprende la interpretación y el análisis de la normativa legal a través del Decreto Ley N°830 de 1974, circulares N°41 y N°42 del año 2016, correspondientes a la aplicación de las normas antielusivas en los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 del código tributario, presentación y análisis del marco internacional de aplicación sobre materias de elusión y evasión fiscal, la enumeración y clasificación de los planes de acción en torno a la regulación tributaria y como foco de atención del cumplimiento tributario.

Asimismo, se emplearán medios gráficos que reforzarán la comprensión del trabajo de investigación, y se profundizará en las causas y consecuencias (principalmente económicas) que permitan entender el origen de las normas antielusivas, el rol de los organismos fiscalizadores y el por qué la elusión fiscal corresponde a un tema que sobrepasa los límites del Estado, de las sociedades, provocando una problemática de preocupación mundial.

En el capítulo 3.1 se explicará la elusión en el mundo, considerando principalmente la actuación de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), y de la Comunidad Europea. Se establecerán los nuevos requerimientos con sus países integrantes, en cuanto a la transparencia de la información, la cooperación entre sus miembros y las prácticas que deben promover los países que conforman estos organismos. Es por ello, que se abordará el plan BEPS (a través de la OCDE) como respuesta para desarrollar un conjunto de acciones (15 en total), con el propósito de combatir la elusión internacional que permitan fortalecer el rol fiscalizador, la equidad y las buenas prácticas.

El capítulo 3.2 abordará la elusión en Chile, profundizando la Ley N°20.780, en el cual se destaca el discurso realizado durante el mandato de la expresidenta Michelle Bachelet Jeria, las atribuciones del Servicio de Impuestos Internos y la modernización que ha realizado el órgano para transparentar la información, mejorar el acceso a ésta y las herramientas que ha puesto a disposición de sus contribuyentes. Con ello se hará referencia a las Normas Antielusivas Especiales (incluyendo las normas previas a la reforma) y el análisis exhaustivo a los artículos tratados en la Ley referente a materias elusivas.

El capítulo 3.3 describe y analiza el catálogo de esquemas tributarios, la división que tiene en sus cuatro áreas como los Impuestos Empresas, Impuesto Final, Impuestos Empresas/Final y el Impuesto al Valor Agregado (IVA). Destaca en su versión 2018 los

diferentes esquemas tributarios, especificando casos como los contratos de rentas vitalicias, retiro de utilidades mediante el pago de cuentas por cobrar y el traspaso de rentas desde un residente en Chile a una jurisdicción de baja o nula tributación.

Durante el capítulo 3.4, se estudiará el impacto económico y los costos de la elusión fiscal en Chile y en los diferentes países, proponiendo ejemplos como la investigación de los Papeles de Panamá y las inversiones en paraísos fiscales, el rol del Fondo Monetario Internacional (FMI) y el informe Monitor Fiscal mediante las prácticas de promoción de sanidad fiscal y los efectos económicos en Latinoamérica tratados por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) Finalmente, el capítulo 4.1 considerará los casos más relevantes en el país que han sido estudiados y expuestos como posibles actos constitutivos de elusión fiscal, examinando las resoluciones se han dictado al respecto además de datos informativos sobre la variación que ha tenido la recaudación de impuestos desde que entró en vigencia la Ley N° 20.780 en Chile.

El trabajo de Investigación será de tipo Exploratorio.

Estudio Descriptivo no experimental.

Investigación de tipo Cualitativo en su mayoría, ya que se encargará de identificar la problemática planteada en la Tesis, describir la importancia del problema, describir las

características del problema y porque existe y cómo actúa el fenómeno de Elusión y Evasión en sí.

Universo a estudiar: Las leyes y tratados internacionales que afecten a Chile desde el año 2014 a 2018. La población a estudiar serán los casos mencionados en el Catálogo de Esquemas Tributarios, que se enfoca en contribuyentes que han cometido actos de posible o comprobada Elusión y Evasión.

Capítulo II – Marco Teórico

Para el presente trabajo se han considerado diferentes textos y autores que se encuentran disponibles en la literatura y otros medios con información relevante (leyes, normativas, circulares y estudios) que sustentan, desarrollan y contextualizan la presente investigación.

Se describirán conceptos esenciales como los "impuestos" (de forma genérica y específica), elusión y evasión. Posteriormente, se procederá con los antecedentes de la investigación en Chile. Asimismo, con la información recopilada, se hará referencia al contexto histórico, para finalmente tratar los conceptos y antecedentes en la actualidad referidos a la elusión y evasión de impuestos.

2.1. Los Impuestos

Un concepto fundamental para esta investigación es los "Impuestos", para conocerlos y estudiarlos, se comenzará con una definición más anecdótica, para luego pasar por una

conceptualización más general y seguir con otra más cercana a Chile, la que entrega el Servicio de Impuestos Internos.

"Los Impuestos son el precio que pagamos por la civilización". Con esta cita de Oliver Wendell Holmes, juez del tribunal supremo de Estados Unidos, comienza su libro Francisco de la Torre (2014), caricaturizando lo que se debe entender por impuestos, ya que este autor en el mismo libro señala que eso lo diferencia de vivir en una jungla y cuando los fraudes aumentan en la civilización, esta retrocede.

Una definición clásica de impuestos es la que entrega David Ricardo, (Ricardo 1817) quien señala que *"los impuestos son una parte del producto de la tierra y del trabajo puesta a disposición del gobierno; y se pagan siempre, en último término, deduciéndolos del capital o de las rentas del país"* (p.115). Una definición, un tanto más cercana es la que entrega el Servicio de Impuestos Internos, la que señala que son *"pagos obligatorios de dinero que exige el Estado a los individuos y empresas que no están sujetos a una contraprestación directa, con el fin de financiar los gastos propios de la administración del Estado y la provisión de bienes y servicios de carácter público"*[1]. De todas las definiciones encontradas, se puede deducir que es un pago que se realiza al Estado, a partir de los ingresos obtenidos

[1] Diccionario Básico Tributario Contable, SII.

por la venta de un producto y/o servicio. Para muchos, existe la confusión al pensar que los impuestos indirectos son una expropiación que se realiza a los privados, sin embargo, para que esto sea así, en algún momento se debe haber sido dueño de estos dineros, pero como los impuestos se tratan de una obligación legal que es intrínseca del sistema social y político de las naciones, se puede decir con toda firmeza, que jamás los privados se hacen dueños de los impuestos, que un privado los tenga es parte de una cadena de hechos transitorios, que culminan con su pago, permitiendo así vivir despojados de la anarquía.

La Constitución Política de 1980, utiliza recurrentemente el concepto de tributos para referirse a los impuestos sin perjuicio de los tipos, clases o subcategorías. Esto se manifiesta en el artículo 19 número 20, en el cual se consagra el principio de la generalidad o igualdad tributaria, por el cual se señala expresamente: *"La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas".*

En síntesis, se puede establecer que, en Chile, la generalidad es pagar los impuestos por parte de todos aquellos que están en situación de hacerlo sin exenciones o consideraciones particulares, ya que es una obligación de todos los ciudadanos que gozan de rentas (ya sea de bienes o servicios) y así contribuir a financiar al Estado.

En conclusión, el concepto de impuesto es simple de entender y Chile, en su sistema legal tributario y desde las propias bases del sistema político (Constitución Política), da a

entender en palabras simples que cada contribuyente está obligado por el Código Tributario a declarar y pagar Impuestos Directos en el caso de personas naturales y empresas que tengan patrimonio, ingresos o posesiones, e Impuestos Indirectos no en el caso del patrimonio o ingresos como tal, sino de todo lo que compra o consume.

2.2. Los Impuestos en Chile

Como el concepto de impuesto ya está definido en el párrafo precedente, a continuación, se describirán los impuestos en Chile. Para ello se hará referencia a su origen, el cual se remonta a la época de la Colonia, cuando la corona española administraba el comercio que se ejercía en el territorio, beneficiándose con cada una de las actividades que se desarrollaban. Algunos de los tributos eran: El diezmo que se cobraba a la producción agropecuaria para financiar los gastos eclesiásticos. El quinto real, gravaba el oro extraído en las minas y lavaderos, que correspondía a la quinta parte de la producción. El almojarifazgo, que era un arancel aduanero. Por último, se puede mencionar la Alcabala relacionado con la compraventa de bienes muebles e inmuebles. Este último se mantuvo vigente hasta mediados el siglo XIX.

La instalación de las primeras industrias fabriles en Chile estuvo ligada a la expansión económica que vivió el país durante la década de 1860, que terminó abruptamente con la

crisis económica que afectó a las economías industrializadas desde 1873. Sin embargo, la adquisición de los territorios salitreros de Tarapacá y Antofagasta tras la Guerra del Pacífico, trajo consigo un impresionante aumento de las rentas públicas y del flujo de divisas, a la par que se generó una importante demanda de alimentos y manufacturas desde la región salitrera y los centros urbanos en expansión. Esto inició un nuevo ciclo de crecimiento económico reflejado en la instalación de nuevas industrias. Sin embargo, todo el desarrollo industrial estaba fuertemente condicionado a las fluctuaciones en el tipo de cambio, por cuanto dependía absolutamente de tecnología, maquinaria e insumos importados[2].

La bonanza económica del salitre permitió que se abolieran otros tipos de impuestos, como el impuesto a la renta establecido en 1879 y el impuesto sobre haberes y herencias (1878). Sin embargo, esta prosperidad comenzó su decadencia hacia 1913, y el Estado se vio en la necesidad de buscar recursos en los impuestos internos, como el impuesto a la producción de alcoholes, impuesto al tabaco y las barajas, impuesto a las entradas de circo, hipódromos y teatros e impuesto a timbres y estampillas.

[2] Memoria Chilena, Inicios de la Industria en Chile (1860-1930), Biblioteca Nacional Digital de Chile.

A lo largo de la historia, ha habido una serie de modificaciones al sistema tributario, con el fin de reunir los recursos necesarios que el Estado requiere para poder financiar los gastos públicos.

Hoy en día, Chile recauda sus impuestos bajo la teoría de la "capacidad contributiva", esto quiere decir que los sujetos deben pagar tributos de acuerdo con su poder económico, en función de su patrimonio, rentas y gastos (o consumo).

Los impuestos en Chile se clasifican en tres grupos:

• **Impuestos Directos**: Son aquellos impuestos que gravan el patrimonio, ingresos o riqueza y se aplican directamente al titular de esta. Están contemplados en la Ley de la Renta, como los impuestos a las utilidades de las empresas o los impuestos personales. Se pueden mencionar los siguientes:

- Impuesto a la Renta de Primera Categoría
- Impuesto Único de Segunda Categoría
- Impuesto Global Complementario
- Impuesto Adicional

• **Impuestos Indirectos**: Son aquellos impuestos que gravan el uso de la riqueza, son indirectos sobre las ventas, la propiedad, el alcohol, las importaciones, la gasolina, entre otros. Se incluyen:

- Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA)
- Impuesto a Productos Suntuarios
- Impuesto a las Bebidas Alcohólicas, Analcohólicas y Similares.
- Impuesto a los Tabacos
- Impuesto a los Combustibles
- Impuesto a los Actos Jurídicos (Timbres y Estampillas)
- Impuesto al Comercio Exterior, entre otros.

• **Otros Impuestos**: Son todos aquellos que no abarcan la clasificación anterior del gasto y el ingreso. Corresponden los siguientes:

- Impuesto Territorial
- Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones
- Impuestos Municipales
- Impuesto a los Casinos de Juego

De los ingresos del Estado de Chile, casi las tres cuartas partes provienen de la recaudación tributaria, los cuales son necesarios para financiar el gasto público. El impuesto que mayor recaudación genera es el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que grava a los bienes y servicios que establece la ley respectiva.

2.3. La Obligación de pagar los Tributos

> Según Miguel de Cervantes y Saavedra (1605) *"...y que por esto no estaba obligado a pagar nada, que así estaba escrito en los aranceles de la caballería andantesca."*

Con estas palabras se expresa que desde la antigüedad existe la concepción del pago de aranceles, impuestos u otro gravamen ante la realización de una determinada actividad. Es por ello, que una de las características intrínsecas de los Estados es el poder de coerción con sus ciudadanos. Así, es parte del concepto de estado de derecho poder compeler a sus ciudadanos en el pago de los impuestos, es decir, si un contribuyente no realiza el pago de éstos, el Estado tiene el deber y el derecho de ejercer la fuerza pública para obligar a ese contribuyente a realizar su pago.

A continuación, se profundizará en la obligación tributaria, señalando su concepto, características y sujetos. Se empezará con una definición de la doctrina comparada, para posteriormente detenerse en Chile, a través del Código Civil.

"En cierto momento el contribuyente se ve puesto en la necesidad de pagar los impuestos; esta necesidad es precisamente la obligación tributaria que, conceptual y estructuralmente es la misma obligación del derecho privado, con algunas notas particulares o específicas que se justifican por la posición preeminente en que se encuentra el Estado con respecto a los particulares, por encarnar los intereses generales de la comunidad nacional (Vargas, 1987, p. 5)

Nuestra legislación no define expresamente la obligación tributaria como ocurre en el derecho comparado. No obstante, el Código Civil, en su artículo 1438, señala algunos elementos de la obligación, refiriéndose al contrato o convención como fuente de las obligaciones de dar, hacer o no hacer alguna cosa. Con todo, esta obligación confunde el concepto de contrato con el de obligación, ya que de las fuentes de las obligaciones y para poder entender esto aplicado a esta investigación, faltaría una de las fuentes principales de las obligaciones; esta es La Ley.

Corresponde indicar que La Ley es el vínculo jurídico entre el Estado y el contribuyente, siendo el primero quien tiene el derecho a exigir el pago del impuesto y este último en quien recae la obligación del pago, por tanto, y de acuerdo con el párrafo anterior, sería una obligación de dar.

Dentro de las características de esta obligación, se encuentra aquella que está establecida en la ley, que materializa o concreta qué hechos son los que originan su nacimiento. Una siguiente característica es aquella que emana del derecho público, básicamente porque los intereses tutelados son colectivos o de interés social, incluyendo dentro de estos el financiamiento del aparato estatal.

De esta manera, la normativa que contempla y regula los comportamientos tributarios de los poderes públicos en su relación con los particulares, se inserta en un marco jurídico de carácter público. Finalmente, la obligación de dar tiene por objeto dar una suma de dinero[3] a título de tributo. De esta forma, el deber tributario se adecua a la finalidad primordial para la que ha sido creada, es decir, la atención del gasto público.

Dentro de la obligación tributaria se encuentran dos sujetos, el sujeto activo que es el que tiene la facultad de establecer, determinar y exigir el pago del tributo y un sujeto pasivo, el cual es el deudor del tributo. El Estado, por el hecho de representar los intereses generales de la comunidad nacional, se encuentra frente al contribuyente en una posición preeminente. El particular, en cambio, está en una situación de sumisión a la potestad del anterior, como lo es la necesidad de tener que pagar los impuestos y de cumplir obligaciones accesorias a esta.

Teniendo claro que existe en la legislación la obligatoriedad del pago de impuestos, aun así, los contribuyentes persiguen el no pago de ellos a través de distintos métodos que se ubican en el margen de lo lícito, y otros actos que concretamente corresponden a evasión en

[3] En Chile no existe el pago mediante bienes distintos del dinero. Según el artículo 38 del Código Tributario, además de dinero, la obligación tributaria puede solucionarse a través de títulos representativos de dinero.

materia tributaria. De ello se desprenden algunas figuras empleadas con el objeto de reducir la carga tributaria, tales como:

Planificación Tributaria: entendida como "el proceso de considerar todos los factores tributarios relevantes, a la luz de los factores tributarios importantes, con el propósito de determinar cuándo, como y con quien celebrar y tener transacciones, operaciones y relaciones, con el fin de mantener la carga tributaria sobre los hechos y personas gravadas lo más baja posible, consiguiendo al mismo tiempo, realizar los objetivos económicos, personales u otros que se desean" (SPITZ, 1983, págs. 1-2).

Sobre este punto, la OCDE ha sostenido que es posible reducir o sustraerse del impuesto, mediante una planificación tributaria perfectamente aceptable (por ejemplo, eligiendo entre los beneficios o incentivos tributarios la ruta más ventajosa compatibles con las transacciones normales de un negocio), o incluso evitando consumir un producto gravado (OCDE, 1987, pág. 16), definiéndola como "la manera como las personas organizan sus negocios o relaciones particulares con el objeto de minimizar su carga tributaria" (OCDE G. o., s.f.).

A nivel nacional, los autores Ugalde y García, (UGALDE y GARCÍA, 2010, pág. 53), proponían un concepto amplio de planificación tributaria, entendiéndola como "…la facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o

actividades económicas del contribuyente, o incluso renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con el fin de obtener un ahorro tributario". En tanto Samuel Vergara, definía la planificación tributaria de forma más restringida, como "…un proceso metódico y sistemático, constituidos por conductas lícitas del contribuyente, realizadas ingeniosamente con la finalidad de aumentar su rentabilidad financiero fiscal, mediante la elección racional de alguna de las opciones legales tributarias que el ordenamiento jurídico establece" (VERGARA HERNANDEZ, 2006, pág. 15). Por otra parte, el profesor Faúndez (FAÚNDEZ, Reorganización empresarial y planificación tributaria, 2014, pág. 173) la describe como "un proceso metódico que busca el logro de ciertos objetivos. El método debe ser desarrollado a través de una técnica tributaria".

Compartimos el criterio expuesto por el profesor Pedro Massone (MASSONE, 2016), y más recientemente por el profesor Faúndez, en cuanto señalan que planificación tributaria no es un resultado, sino es una actividad, un proceso dirigido a cierto fin, y como tal puede ser utilizada para obtener fines lícitos o ilícitos, a través de ella es posible obtener ahorro de un impuesto (a través de la opción legal de conductas), elusión y evasión de tributos. En el mismo sentido lo sostiene Heleno Taveira (TAVEIRA, 2008, pág. 145). Así, la planificación tributaria puede ser lícita o ilícita conforme sea considerada normal o abusiva la forma jurídica escogida para la actividad, cuestión que no resulta fácil, si se tiene en consideración la libertad de toda persona de escoger para sus actividades las formas jurídicas previstas en

el ordenamiento, siendo entonces determinante saber hasta dónde esa libertad puede ser admitida sin ingresar al campo de la ilicitud. En esa ardua tarea, se ha dicho que la asesoría profesional en materia tributaria no está dirigida a la evasión de los tributos que se deben pagar, sino a evitar los tributos que no necesitan ser pagados (CORNEEL, 1987, pág. 22).

De lo mencionado anteriormente cabe cuestionar entonces: ¿Por qué los contribuyentes eluden sus impuestos? ¿Cuáles son los motivos para realizar actos al margen de la ley? Una de las razones es que el monto del impuesto eludido pasa a formar parte de un mayor ingreso que podrá gozar el contribuyente con respecto a la situación de no eludir, así y suponiendo que no es detectado, esto le permite incrementar su bienestar económico. Otra de las razones, es que los contribuyentes en ciertas ocasiones se adueñan de los tributos y como el Estado le arrebata parte del fruto de su trabajo, lo asemejan como un acto de injusticia, por ello, no se ven en la obligación de enterarle esa parte de "su ganancia" al Estado, pero estos contribuyentes jamás han sido dueños de esos dineros, estos son solo una cadena de hechos transitorios, que culminan con su pago. Un ejemplo claro de esta creencia es la reciente declaración que emitió un importante actor político y comunicacional nacional, Gonzalo de la Carrera Correa (15 de Abril de 2019), ex Vicepresidente de Empresa Nacional del Petróleo (ENAP): *"Acabo de pagar impuestos y contribuciones, ufff, tengo pocas ganas de trabajar el segundo semestre, ya que todo lo que produzca se lo llevarán el INDH, los falsos exonerados, los operadores políticos y los asesores parlamentarios"*. En esa declaración se

refleja la creencia que tienen muchos chilenos, quienes piensan que el pagar tributos es un robo por parte del Estado a sus utilidades que fueron producto del esfuerzo de su trabajo, dejando entrever el desconocimiento de la propiedad de los tributos. Lo que quiero decir con esto no se refiere a en que utilice o "malgaste" el dinero el Estado según creen algunas personas, sino a que ciertas personas entienden que el dinero que ganaron con su esfuerzo les pertenece y que no deberían pagar "tal cantidad", pero según el Código Tributario dependiendo de los ingresos de cada contribuyente es obligación pagar tributo por ellos, de por si una parte de ese dinero nunca les perteneció ya que están obligados a pagar el tributo que les corresponde.

2.4. El Servicio de Impuestos Internos (SII)

El 18 de enero de 1902, el Gobierno del presidente Germán Riesco establece el impuesto a la producción de alcoholes y promulga la Ley N° 1.515, que crea la "Administración de los Impuestos sobre Alcoholes", un servicio público encargado de fiscalizar el nuevo tributo.

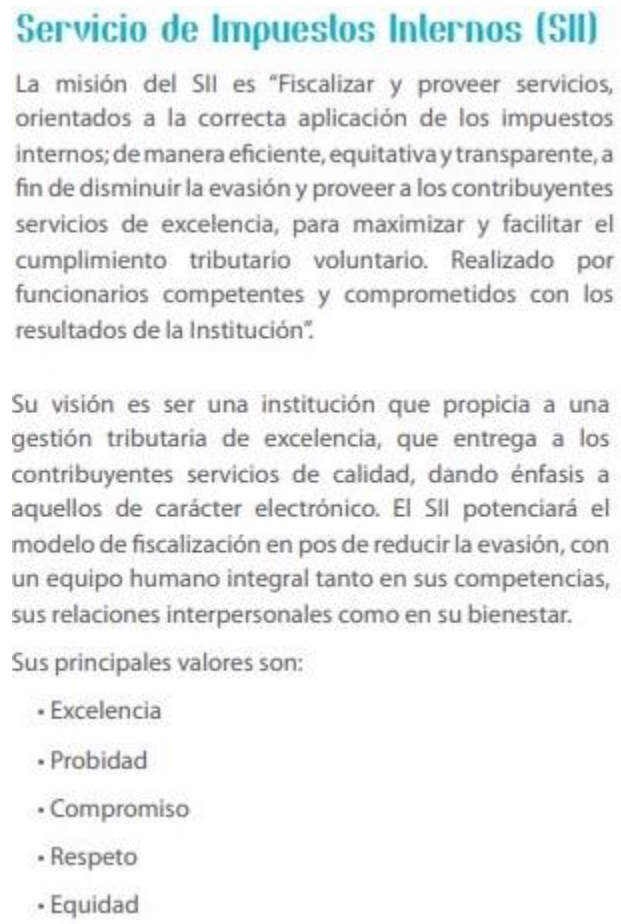
Entre 1912 y 1916 distintas leyes le entregaron la aplicación y fiscalización de nuevos tributos como el impuesto al tabaco y las barajas; y le sucedieron otros trámites; timbres y estampillas, papel sellado, entradas a los hipódromos, circos y teatros, la contribución de

haberes que grava la propiedad territorial edificada o no, los bienes muebles y los valores mobiliarios, cambios que llevaron a esta Administración transformarse en la Dirección General de Impuestos Internos.

En 1972, por decreto del Ministerio de Hacienda, se organizó a esta entidad, se le otorgó una estructura y obtuvo su primer reglamento orgánico, y cambió su nombre a Servicios de Impuestos Internos.

El Servicio de Impuestos Internos en Chile (SII) es el organismo responsable de la administración tributaria de los impuestos internos. Este tiene un rol fiscalizador sobre todos los impuestos establecidos cuyo control la ley le permite. Su objetivo principal es asegurar el cumplimiento tributario.

Dentro de las funciones que realiza el SII, se encuentran: dictar órdenes de fiscalización, interpretar administrativamente disposiciones tributarias, evitar la evasión y elusión de impuestos, monitorear el comportamiento tributario de las empresas y personas, informar a los contribuyentes el destino de los impuestos y las sanciones en caso de no cumplimiento de sus deberes.



Servicio de Impuestos Internos (SII)

La misión del SII es "Fiscalizar y proveer servicios, orientados a la correcta aplicación de los impuestos internos; de manera eficiente, equitativa y transparente, a fin de disminuir la evasión y proveer a los contribuyentes servicios de excelencia, para maximizar y facilitar el cumplimiento tributario voluntario. Realizado por funcionarios competentes y comprometidos con los resultados de la Institución".

Su visión es ser una institución que propicia a una gestión tributaria de excelencia, que entrega a los contribuyentes servicios de calidad, dando énfasis a aquellos de carácter electrónico. El SII potenciará el modelo de fiscalización en pos de reducir la evasión, con un equipo humano integral tanto en sus competencias, sus relaciones interpersonales como en su bienestar.

Sus principales valores son:

- Excelencia
- Probidad
- Compromiso
- Respeto
- Equidad

Ilustración N°2: Misión, Visión y Valores del SII.

Fuente: Guía para Educación Superior, Conoce más sobre los Impuestos. (s.d.). Recuperado del sitio web del SII:

http://www.sii.cl/destacados/sii_educa/contenidos/contribuyentes/ed_fiscal/92-GA-201405295939.pdf

2.5. Tribunales Tributarios Aduaneros (TTA)

Atendiendo a la coexistencia entre el Estado como sujeto activo y al contribuyente como sujeto pasivo, se debe tener presente que esta relación debe estar formalmente regulada bajo una normativa legal. Así, las facultades que emanan de la ley para el Servicio de Impuestos Internos y sus atribuciones mencionadas en el punto anterior fortalecen el rol de este organismo en la fiscalización y la obligatoriedad que recae en los contribuyentes para su cumplimiento impositivo. La institucionalidad se desenvuelve en el marco de la legítima defensa y el derecho al reclamo por parte de las personas naturales y jurídicas frente a las decisiones que emanan de los órganos reguladores en la materia. De lo anterior, surgen los Tribunales Tributarios y Aduaneros, que cumplen la misión de permitir el derecho a solicitar medidas resolutivas frente a situaciones que pudiesen ser tratadas como una vulnerabilidad a situaciones específicas denunciadas por contribuyentes en el contexto de la aplicación de tributos, giros, liquidaciones de impuesto y sanciones. Por tanto, la creación de los TTA obedece a la necesidad de amparar el derecho a defensa por organismos competentes y capacitados, y así tratar las materias que le fuesen de su aplicación. De esta forma se refuerza el rol fiscalizador del SII que fue detallado en el apartado anterior y la obligatoriedad de pagar los impuestos a quienes les corresponda cumplir con su deber.

2.5.1. Origen de los Tribunales

En el año 2009, mediante la Ley N°20.322, se crearon los Tribunales Tributarios Aduaneros (TTA), órganos jurisdiccionales letrados, especiales e independientes en el ejercicio de su ministerio. De esta forma, tanto los jueces como el personal de los tribunales que se crearon dejaron de ser parte del Servicio Nacional de Aduanas (SNA) o del Servicio de Impuestos Internos (SII) y pasaron a depender directamente de la Corte Suprema. Comenzaron a funcionar el 1 de febrero de 2010, pero su implementación fue en forma gradual. Actualmente hay en total 18 TTA, cuatro en la región Metropolitana y uno en Arica, Iquique, Antofagasta, Copiapó, La Serena, Valparaíso, Rancagua, Talca, Concepción, Temuco, Valdivia, Puerto Montt, Coyhaique y Punta Arenas.

Cabe destacar que la Ley N° 20.322 vino a resolver un grave problema, respecto de la administración de justicia en materia tributaria, donde existía un constante cuestionamiento respecto de la constitucionalidad de los antiguos tribunales y donde el SII era juez y parte en los procesos que resolvía.

2.5.2. Las Funciones de los TTA

1º. Resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes, de conformidad al Libro Tercero del Código Tributario.

2º. Conocer y fallar las denuncias a que se refiere el artículo 161 del Código Tributario y los reclamos por denuncias o giros contemplados en el número tercero del artículo 165 del mismo cuerpo legal.

3º. Resolver las reclamaciones presentadas conforme al Título VI del Libro II de la Ordenanza de Aduanas y las que se interpongan de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 186 y 187 de esa Ordenanza.

4º. Disponer, en los fallos que se dicten, la devolución y el pago de las sumas solucionadas indebidamente o en exceso a título de impuestos, reajustes, intereses, sanciones, costas u otros gravámenes.

5º. Resolver las incidencias que se promuevan durante la gestión de cumplimiento administrativo de las sentencias.

6º. Conocer del procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos a que se refiere el Párrafo 2º del Título III del Libro Tercero del Código Tributario.

7º. Conocer del procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos establecido en el Párrafo 4 del Título VI del Libro II de la Ordenanza de Aduanas.

8°. Conocer y declarar, a petición de parte, la nulidad de los actos administrativos que sean materia de una reclamación tributaria o aduanera. Para estos efectos, el vicio deberá hacerse presente o alegarse en la reclamación respectiva.

Los vicios de procedimiento o de forma sólo afectarán la validez del acto administrativo materia del reclamo tributario o aduanero cuando recaigan en algún requisito esencial del mismo, sea por su naturaleza o por mandato del ordenamiento jurídico y generen perjuicio al interesado.

9º. Conocer de las demás materias que señale la ley.

Para comparecer en un juicio el contribuyente necesita de un abogado, excepto en las causas de un monto inferior a 32 UTM. El plazo para interponer un reclamo es de 90 días contados desde que ocurrió la notificación, ya sea por la totalidad o por algunas de las partidas o elementos de una liquidación, giro, pago o resolución que incida en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan para determinarlo.

Las resoluciones de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, además de publicarse en el mismo tribunal, se publican en su sitio de Internet y se envían por correo electrónico a la parte que lo solicite. De todas formas, la no publicación en Internet o envío del correo electrónico no anulará la notificación.

A partir del 21 de octubre de 2018, el tribunal por obligación mantiene registro de todos sus procedimientos, causas o actuaciones judiciales en medio digital o electrónico. Ese registro se denomina “Sistema de Administración de Causas Tributarias y Aduaneras”.

2.6. La Evasión

Corresponde al acto en el cual se evita el pago de impuestos y obligaciones tributarias de forma intencional, infringiendo las disposiciones de las leyes vigentes y generando graves consecuencias para la recaudación fiscal. Este acto es constitutivo de ilegalidad. La evasión comprende ocultar información, manipular y malversar la misma, con propósitos distintos al que emana desde la ley, de forma deliberada y fraudulenta.

Los factores provenientes de los ejercicios de evasión consideran:

• Ocultar ingresos por parte del contribuyente

• Incorporación de gastos no deducibles

• Información financiera incompleta

• Manipulación de estados financieros no fieles a la exigencia de la normativa vigente

El Servicio de Impuestos Internos, en su rol de órgano encargado de combatir la evasión fiscal, define los lineamientos para detectar situaciones que pudiesen caer en la categoría como evasivos, por tanto, uno de sus objetivos es dar cumplimiento a la disminución de la evasión tributaria, mejorar la detección de estos actos planificados, informar sobre las medidas para enfrentar estas prácticas, realizar estimaciones sobre los efectos que producen en la recaudación de impuestos, e indicar las sanciones a la que están expuestos los contribuyentes que cometan irregularidades.

2.7. Planificación Fiscal y Economía de Opción

La planificación fiscal se define como el conjunto de procesos y estrategias (en materias financieras, organizacionales, contables, tributarias, mercantiles, entre otras) realizadas de forma metódica mediante actos lícitos, cuya finalidad por parte de los contribuyentes es una menor carga impositiva y un mayor beneficio para el sujeto obligado. Lo anterior queda determinado bajo un contexto de actividades específicas que buscan los efectos tributarios deseados bajo criterios e intenciones racionales. A través de actos lícitos, es que la planificación fiscal no supone la intencionalidad de actos de elusión, ni evasión de intereses fiscales por parte de las personas naturales y/o jurídicas.

Para que la planificación fiscal sea efectiva y determinante, es pertinente considerar que los actos se deben realizar con anticipación o de forma preventiva, para que los efectos tributarios estén correctamente planeados por parte de los interesados antes de ejecutarlos. Por esto, el proceso debe abarcar el análisis de los efectos en diferentes escenarios de la planificación, la selección de la alternativa más conveniente, así como la ejecución en el momento adecuado.

En la economía de opción, el ordenamiento jurídico le permite al sujeto pasivo adoptar formas alternativas de llevar a cabo sus actuaciones para dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias, sin que ello signifique una transgresión a la normativa legal, ni a la ejecución de actos que pudiesen ser considerados como ilegítimos. La economía de opción se ampara en la aplicación de la normativa jurídica de manera expresa o tácita, siendo la primera de ellas, la que el cuerpo legal manifiesta directamente como opción de aplicación por los contribuyentes al momento de pagar los tributos u obligaciones que le sean aplicables, mientras que la segunda proviene de la normativa que se encuentra adoptable de forma implícita, y el sujeto pasivo emplea bajo su interés y conveniencia.

Se debe hacer la distinción que en la economía de opción no da lugar al abuso ni fraude de la norma legal (al igual que en la planificación fiscal), puesto que el contribuyente utiliza la opción o fórmula jurídica que le sea más beneficiosa de acuerdo con los propósitos

que desea alcanzar, y que se encuentra expresamente regulado y permitido bajo el tratamiento tributario adecuado.

2.8. La Elusión

La elusión es un problema que afecta a todos los sistemas fiscales del mundo, ya que es un fenómeno global, en el cual los contribuyentes recurren a sofisticados mecanismos legales para eludir el pago de impuestos.

Se puede entrever que los actos elusivos son mayormente nocivos en países en desarrollo, como ocurre con Chile, dado que existe una mayor sujeción a la recaudación fiscal, por lo que se presenta una necesidad recurrente de obtener recursos para concretar políticas públicas y medidas sociales.

Este concepto, el cual surge con mayor fuerza e importancia durante la aplicación de la reforma tributaria N°20.780 de septiembre del año 2014, define la elusión como la actuación por parte del contribuyente con el objeto de evitar que sea evidente el surgimiento o nacimiento del hecho gravado, o intentar demostrar que este ocurrió en un momento diferente al actual, o pretender que fue por un resultado tributario distinto al realmente

efectivo, pero todo esto realizado a través de medios lícitos. Ahora bien, la elusión tiene directa relación con la definición de abuso y simulación.

El abuso se refiere principalmente, según la definición mencionada en el artículo 4°ter del código tributario, como los posibles arreglos artificiales, a evitar artificiosamente la carga fiscal, es decir, el abuso de las formas jurídicas, con el fin de generar un impacto económico menor o nulo sobre el contribuyente, en simples palabras, “crear un montaje jurídico destinado a evitar el impuesto”.

De otro modo, el concepto de simulación se define como la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y con el acuerdo de las partes para producir, con fines de engaño, la apariencia de un acto jurídico que no existe o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo. Hay simulación cuando se “encubre la realidad” simulada (fingida), es decir, una apariencia jurídica simulada para encubrir la verdadera realidad disimulada (oculta, encubierta).

Los requisitos y elementos esenciales de la simulación son:

- “Encubrimiento de la realidad” simulada (fingida).

• Una Apariencia Jurídica simulada para encubrir la verdadera realidad disimulada (oculta, encubierta).

• El propósito de engañar a terceros.

Es indicado señalar que los actos elusivos no son propios de una clase social en particular, sino que, de la sociedad en su conjunto por medio de mecanismos elusivos que abarca desde los pequeños comerciantes a dueños de grandes conglomerados. Junto a ello, nace la importancia de los asesores tributarios, quienes en ocasiones son contratados con el fin de emplear figuras societarias que permitan manipular los tributos a pagar.

De lo anterior se puede entender los motivos por los cuales los contribuyentes no desean pagar los impuestos que les sean aplicables. Algunos de los motivos que subyacen corresponden a los siguientes:

• Alto costo de los impuestos: Esta interpretación considera el cuestionamiento sobre la alta tasa impositiva vigente en el país, dando como resultado elevados pagos de tributos del que las diferentes clases sociales no siempre están dispuestas a asumir.

• Eficiencia del Estado: Desde un punto de vista social, el pago de impuestos se interpreta como una herramienta de contribución al desarrollo del país y al financiamiento de los gastos públicos. En esta línea surge el cuestionamiento si los dineros recaudados por el fisco están correctamente distribuidos y justifican los costos que genera el pago de impuestos en materias de ayuda social, subsidios y aportes estatales a los diferentes sectores.

• Complejidad del sistema tributario: Las diversas reformas que se han llevado a cabo y la dificultad para entenderlas y aplicarlas han dado paso a utilizar como medio de justificación el no poder pagar los impuestos correspondientes por la situación descrita anteriormente.

•Resquicios legales: Dan lugar en el pensamiento colectivo el aprovechamiento de las formas legales que permitan emplear mecanismos de planificación para adoptar y generar el pago de impuestos de una forma tan precisa, que se sabe con certeza y anterioridad cuál será la carga tributaria que le será aplicable.

El enfoque principal debería ser desde un comienzo, que las compañías produzcan utilidades, puestos de trabajo y que sean un aporte positivo dentro de la ciudadanía, y

principalmente la economía nacional con el objeto de seguir creciendo hasta lograr el desarrollo pleno e integral.

Los grandes acontecimientos de estos últimos años en materia de escándalos vinculados a delitos tributarios realizados por grandes compañías hacen pensar si realmente el país es una nación comprometida y cumplidora al momento de pagar los tributos.

Según los estudios realizados por Michel Jorratt, ex director del Servicio de Impuestos Internos, durante el año 2013, explica que el Impuesto al Valor Agregado, el cual es el que pagan todos los chilenos, apenas tiene una evasión del 8%, mientras que el Impuesto a la Renta, que solo lo paga el 19% de los más altos ingresos, tiene una evasión del 34%.

Una situación clara y cotidiana que ocurre en nuestra ciudadanía es lo que menciona Jorge Atria (2018), miembro del Centro de Economía y Políticas Sociales de la Universidad Mayor (CEAS) y del Centro de Estudios de Conflicto y Cohesión Social (COES), el cual da como ejemplo y destaca lo siguiente: *"Al que evade 800 pesos en el bus, el Estado lo persigue hasta con fiscalizadores en cada paradero. Pero ejecutar prácticas de elusión en grandes operaciones es algo que goza de legitimidad, pese a la significativa pérdida de recursos para el fisco".*

2.9. Elusión en el Mundo

La elusión mundial se refleja y ejemplifica en las grandes compañías multinacionales de países desarrollados como son Estados Unidos y la Unión Europea. En el continente europeo se especifican países como Irlanda y Luxemburgo (dado que estos tienen la tributación fiscal más baja de este continente), los cuales se pueden definir como paraísos fiscales. Estos son países en los cuales no existe el cobro de tributos a empresas extranjeras y a las operaciones que estas puedan realizar fuera de su país (se puede tomar como ejemplo la multa de 13.000 millones de euros impuesta por la Comisión Europea en 2016 a Apple Inc. por precisamente, llevar a cabo una masiva elusión fiscal a través de Irlanda).

Por motivo de este tipo de actos, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, también conocida como OCDE (la cual agrupa a 36 países miembros y su misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo.), desarrolló el "Common Reporting Standard" (CRS), nuevo estándar internacional diseñado con el fin de combatir la evasión y elusión tributaria a través de intercambio de información relevante de manera automática entre los distintos estados miembros de esta organización. El objetivo del CRS es que las instituciones financieras que disponen de información financiera efectúen determinados procedimientos de identificación

de cuentas financieras para ser posteriormente intercambiadas de manera automática con las autoridades tributarias de los países correspondientes (en el caso de Chile; el Servicio de Impuestos Internos).

Por consiguiente, gracias a la implementación de este estándar dentro de nuestro país, se complementarían las medidas de combate a la elusión internacional adoptadas por la reforma tributaria, principalmente enfocada en normas relativas al control de sociedades en el exterior.

Cabe destacar, que con estas medidas el Servicio de Impuestos Internos recibirá información de más de 100 jurisdicciones, incluido gran parte de los paraísos fiscales, los cuales reportarán acerca de las personas y empresas con residencia en Chile que tengan inversiones fuera del país, ejecutando los procesos correctos de fiscalización y de esta manera lograr el oportuno pago de impuestos de estos contribuyentes.

Otro punto importante que desarrolló la OCDE en materia de elusión fiscal; es el informe BEPS (del inglés; Base Erosion and Profit Shifting y en español; Erosión de la base imponible y traslado de beneficios). En primera instancia, este documento define BEPS como las estrategias de planificación tributaria utilizadas por las empresas multinacionales para aprovecharse de las discrepancias, lagunas, mecanismos no deseados e inconsistencias de los sistemas fiscales de cada estado, y trasladar sus beneficios a países de escasa o nula

tributación, donde las compañías apenas ejercen alguna actividad económica y de esta manera eludir el pago de impuestos.

Este proyecto fue puesto en marcha a partir del año 2013, puesto que como se ha mencionado anteriormente, trata de combatir y evitar estas prácticas de elusión fiscal a nivel internacional.

La realidad ha puesto de manifiesto la necesidad de la existencia de una mayor cooperación internacional para luchar contra estas prácticas, y el proyecto BEPS iniciado por el G20 (grupo de 20 países de todos los continentes, que concentran el 85% del producto bruto mundial) y la OCDE. Este proyecto tiene como objetivo principal el establecimiento de mecanismos y herramientas para que los gobiernos puedan evaluar y combatir las estrategias antes mencionadas y las estructuras empresariales internacionales dirigidas a la reducción de la tributación y a la deslocalización de impuestos hacia territorios de baja o nula tributación.

La OCDE (OCDE 2014) presentó un Plan de Acción que diagnosticaba los principales problemas que había que afrontar relativos a las BEPS. Dichas medidas o acciones son[4] (p. 19-30):

• **Acción 1:** Hacer frente a los desafíos fiscales que plantea la economía digital.

• **Acción 2:** Neutralizar los efectos de los dispositivos híbridos.

• **Acción 3:** Reforzar las normas sobre transparencia fiscal internacional.

• **Acción 4:** Limitar la erosión de la base imponible vía deducción de intereses y otros pagos financieros.

• **Acción 5:** Incrementar la eficiencia de las medidas para contrarrestar las prácticas fiscales perjudiciales, teniendo en cuenta la transparencia y la sustantividad.

• **Acción 6:** Impedir el abuso de los convenios para evitar la doble imposición (CDI).

• **Acción 7:** Impedir la evitación deliberada de la condición de establecimiento permanente.

[4] OCDE (2014), Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE Publishing (P. 19-30)

• **Acciones 8 a 10:** Garantizar que los resultados en materia de precios de transferencia tengan correspondencia con la creación de valor.

• **Acción 11:** Establecer métodos para la recopilación y análisis de datos sobre erosión de la base imponible, traslado de beneficios y medidas para abordar esta cuestión.

• **Acción 12:** Requerir a los contribuyentes que comuniquen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.

• **Acción 13:** Nuevo análisis de la documentación sobre precios de transferencia.

• **Acción 14:** Hacer más efectivos los mecanismos para la resolución de controversias (procedimientos amistosos).

• **Acción 15:** Desarrollar un instrumento multilateral para la aplicación de las medidas desarrolladas.

2.10. Ley N°20.780 en Chile

La modificación al sistema de tributación que ejercía en Chile comenzó a concretarse en el año 2014, específicamente el día 2 de abril de ese año, a través del mensaje N°24-362, enviado al Congreso Nacional, por la ex presidenta de la república Michelle Bachelet Jeria. Este correspondía a un proyecto de ley de reforma tributaria cuyo principal objetivo era

modificar el sistema de tributación de la renta e introducir diversos ajustes en el sistema tributario nacional.

Los objetivos del proyecto según la Historia de la Ley N° 20.780 (2014) "Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario" fueron los siguientes (p. 7-8):[5]

1. Aumentar la carga tributaria para financiar, con ingresos permanentes, los gastos permanentes de la reforma educacional, otras políticas del ámbito de la protección social y el actual déficit estructural en las cuentas fiscales.

2. Avanzar en equidad tributaria, mejorando la distribución del ingreso. Los que ganan más aportarán más, y los ingresos del trabajo y del capital deben tener tratamientos similares.

3. Introducir nuevos y más eficientes mecanismos de incentivos al ahorro e inversión.

4. Velar porque se pague lo que corresponda de acuerdo con las leyes, avanzando en medidas que disminuyan la evasión y la elusión.

[5] Historia de la Ley N° 20.780 (2014) "Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario" (p. 7-8)

Uno de los puntos a destacar, el cual tiene una importante relación en materia de elusión para la ejecución de esta actividad, es el alza de la tasa de impuesto de primera categoría, el cual será de manera gradual. La tasa de impuesto se verá afectada de la siguiente forma (ver Ilustración N° 3).

Finalmente, cabe mencionar la eliminación del Fondo de Utilidades Tributarias (relacionado como herramienta fundamental que se utilizaba con el fin de reducir la carga impositiva de los contribuyentes).

Año Comercial	Año Tributario	Tasa de Impuesto 1° Categoría
2014	2015	21,0%
2015	2016	22,5%
2016	2017	24,0%
2017 y siguientes	2018 y siguientes	25,0% Régimen del 14 A
2017	2018	25,5% Régimen del 14 B
2018 y siguientes	2019 y siguientes	27% Régimen del 14 B

Ilustración N°3: Tasas de Impuesto de Primera Categoría.

Fuente: SII.

El plazo para que esta modificación se pusiese en marcha era a partir de la operación renta del año 2018, pero que, durante los años tributarios 2015, 2016 y 2017 funcionó como

un régimen de transición. El año 2018 comenzó la aplicación de los nuevos regímenes tributarios (el régimen de renta atribuida establecido en el artículo 14 A y el régimen semi integrado mencionado en el artículo 14 B, ambos incorporados en el Decreto Ley N°824 "Ley sobre el Impuesto a la Renta").

Durante la reforma mencionada anteriormente, dentro del Código Tributario se aplicaron importantes reformas con respecto a la creación de normas antielusión, definidas en los artículos 10 N°1 de la Ley N°20.780, incorporando el Artículo 4°bis inciso primero del Decreto Ley N°830 , el cual se refiere a que "*las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen 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".*

El Artículo 4°bis inciso segundo del Decreto Ley N°830 describe que "*el Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes".*

Se entiende según el Artículo 4°bis inciso tercero del Decreto Ley N° que "*no hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imponibles establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos imponibles en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente".*

Según el Artículo 4°bis inciso cuarto del Decreto Ley N°830 "*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".*

El Artículo 4°bis inciso quinto del Decreto Ley N°830 indica que: *"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".*

Por consiguiente, el artículo 10 N°2 aplica dentro del Decreto Ley N°830 el artículo 4°ter, el cual menciona que *"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".

El Artículo 4°ter inciso segundo del Decreto Ley N°830 menciona que: *"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".*

Artículo 4°ter inciso tercero del Decreto Ley N°830: *En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imponibles establecidos en la ley".*

Luego, la Ley N°20.780 dentro del artículo 10 N°3, establece el artículo 4° quáter, el cual hace hincapié en el nacimiento de la elusión cuando existan actos o negocios en los que exista simulación. Para ello, define: *"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."

Finalmente, la reforma tributaria en su artículo 10 N°4, introduce el artículo 4° quinquies en su inciso primero del Decreto Ley N°830, enfocándose en *"la existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter será declarada, a requerimiento del Director, por el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 160 bis".*

El Artículo 4°quinquies inciso segundo del Decreto Ley N°830 señala que: *"Esta declaración sólo podrá ser requerida en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el Servicio al contribuyente respectivo exceda la cantidad equivalente a 250 unidades tributarias mensuales a la fecha de la presentación del requerimiento".*

El Artículo 4°quinquies inciso tercero del Decreto Ley N°830 señala que: *"Previo a la solicitud de declaración de abuso o simulación y para los efectos de fundar el ejercicio de ésta, el Servicio deberá citar al contribuyente en los términos del artículo 63, pudiendo*

solicitarle los antecedentes que considere necesarios y pertinentes, incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del artículo 100 bis. No se aplicarán en este procedimiento los plazos del artículo 59".

Según el Artículo 4°quinquies inciso cuarto del Decreto Ley N°830: *"El Director deberá solicitar la declaración de abuso o simulación al Tribunal Tributario y Aduanero dentro de los nueve meses siguientes a la contestación de la citación a que se refiere el inciso anterior. El mismo plazo se aplicará en caso de no mediar contestación, el que se contará desde la respectiva citación. El precitado término no se aplicará cuando el remanente de plazo de prescripción de la obligación tributaria sea menor, en cuyo caso se aplicará este último. Terminado este plazo, el Director no podrá solicitar la declaración de abuso o simulación respecto del caso por el que se citó al contribuyente o asesor".*

El Artículo 4°quinquies inciso quinto del Decreto Ley N°830 señala que: *"Durante el tiempo transcurrido entre la fecha en que se solicite la declaración de abuso o simulación, hasta la resolución que la resuelva, se suspenderá el cómputo de los plazos establecidos en los artículos 200 y 201".*

Según el Artículo 4°quinquies inciso sexto del Decreto Ley N°830: *"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, dejando en ella constancia de los actos jurídicos abusivos o simulados, de los antecedentes de hecho y de derecho en que funda dicha calificación, determinando en la misma resolución el monto del impuesto que resulte adeudado, con los respectivos reajustes, intereses penales y multas, ordenando al Servicio emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda. Lo anterior, sin perjuicio de los recursos que, de acuerdo con el artículo 160 bis, puedan deducir el Servicio, el contribuyente o quien resulte sancionado con las multas que pudieren aplicarse".

Todo lo mencionado anteriormente es para dar a conocer las modificaciones y ajustes en el sistema tributario la Ley Nº20.780 en post de apoyar la anti-elusión.

Capítulo III – Metodología

3.1 Evolución de la Elusión en el Mundo

En el marco teórico se han mencionado algunos lineamientos generales acerca de cómo las distintas organizaciones alrededor del mundo han comenzado a enfatizar la importancia del combate contra la planificación fiscal, elusión y otros actos que generan detrimento de los recursos con que dispone la sociedad mediante la recaudación fiscal. Por ello, a continuación, se detallarán las medidas adoptadas tanto por la OCDE en su plan de acción de forma detallada, como los nuevos requerimientos de la Unión Europea con sus estados miembros para poder transparentar y conseguir la eficiencia de una gobernanza sana con las sociedades y compañías multinacionales, puesto que, estas compañías mueven recursos e ingresos importantes dada su contribución a la economía de los diferentes mercados. La elusión en el mundo, y cuyas ideas fundamentales fueron mencionadas en el marco teórico, tiene implicancia con el desarrollo y aplicación de la reforma tributaria dentro de nuestro país (considerando las exigencias de la OCDE con sus miembros, y en el que está inserto Chile). Además, el plan BEPS (definido anteriormente en el marco teórico como la erosión de la base imponible y traslado de beneficios), fue una iniciativa puesta en marcha por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en el año 2013, con el

fin de combatir prácticas de elusión fiscal alrededor del mundo. Este tiene como eje principal crear un sistema de buenas prácticas en la tributación internacional para evitar fundamentalmente la elusión y la doble exención de impuestos a nivel mundial. Así, busca anular el abuso de convenios y el uso de paraísos fiscales o territorios de baja tributación. Otro de los objetivos importantes o destacados dentro de este plan, es mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia.

El plan BEPS se basa en tres principios fundamentales, los cuales corresponden a:

1. Que exista coherencia entre los sistemas tributarios nacionales con la fiscalidad internacional, es decir, que vayan a la par en cuanto a normas de cumplimiento tributario, dando como resultado el evitar las brechas de elusión.
2. Que exista un real argumento, base o sustento en cuanto a un análisis a nivel de funciones y actividades de las empresas, que contribuyan a dar un real valor agregado en la cadena global de operaciones transfronterizas y que en consecuencia se eviten las empresas ficticias o también llamadas “empresas de papel”.
3. Que exista la transparencia dando como resultado la certeza jurídica, basado en el intercambio de información tributaria entre los países que adopten estas medidas.

Por otra parte, uno de los puntos más importantes dentro de este esquema internacional de regulación tributaria es la creación de un conjunto de 15 acciones, las cuales diagnostican y dan solución a las principales problemáticas que se deben afrontar. Estas medidas o acciones son las siguientes:

- **Acción 1:** Hacer frente a los desafíos fiscales que plantea la economía digital. Esta acción identifica las principales dificultades presentadas por la economía digital (esta es la economía basada en la tecnología digital y que tiene como principales ventajas en comparación a la economía tradicional; la ligereza, virtualidad y movimiento global instantáneo de las compañías), a la aplicación de las actuales normas de tributación internacional.

- **Acción 2:** Neutralizar los efectos de los dispositivos híbridos. Esta acción tiene como objetivo mitigar o evitar la utilización de instrumentos o entidades híbridas (personas jurídicas que son tratadas para efectos tributarios como transparentes en una jurisdicción de un país y opacas o no transparentes en la otra jurisdicción de otro país), las cuales se utilizan para generar la doble no imposición de un tributo o impuesto, la doble deducción de gastos y que estos últimos no tengan relación con los ingresos que las empresas puedan generar en otros países a través de sus filiales.

- **Acción 3:** Reforzar las normas sobre transparencia fiscal internacional. El fin que busca esta acción es evitar el aplazamiento o diferimiento del pago de impuestos de una compañía en su país de residencia, por la interposición de subsidiarias en el exterior y desincentivar el uso de paraísos fiscales.

- **Acción 4:** Limitar la erosión de la base imponible vía deducción de intereses y otros pagos financieros. Es decir, no disminuir la base fiscal a la cual se le aplicará el impuesto correspondiente como consecuencia de la excesiva deducción de intereses y otros conceptos de carácter financiero. El objetivo es permitir la deducción de un porcentaje desde 10% hasta 30% de los beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones.

- **Acción 5:** Incrementar la eficiencia de las medidas para contrarrestar las prácticas fiscales perjudiciales teniendo en cuenta la transparencia y la sustantividad. Esta acción busca encontrar soluciones para frenar de forma efectiva a los regímenes de tributación preferentes, priorizando la mejora de la transparencia e intercambio de información.
- **Acción 6:** Impedir el abuso de los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI). Lo que plantea esta acción, es evitar la utilización de tratados bilaterales para entregar

beneficios a contribuyentes en circunstancias inapropiadas, evitando así, el abuso de estos y buscar el desarrollo dentro de cada nación de normas antiabuso o antielusivas.

- **Acción 7:** Impedir deliberadamente la condición de establecimiento permanente. El propósito es evitar que las empresas puedan artificialmente obstaculizar la caracterización de establecimientos permanentes bajo los convenios, con acciones que incluyen la utilización de comisionistas como forma de transferir la carga tributaria relacionada a ventas realizadas en países de alta tributación y la fragmentación de operaciones para calificarse en las excepciones establecidas en las acciones N°4 y N°5, mencionadas anteriormente.

- **Acciones 8 a 10:** Garantizar que los resultados en materia de precios de transferencia tengan correspondencia con la creación de valor. El enfoque de estas acciones es impedir que las transferencias de activos intangibles y otros activos móviles sean traspasados por valores inferiores al valor real u original de estos. Por otro lado, se busca evitar la capitalización de entidades pertenecientes a un grupo de empresas que tienen una baja tributación según el país en donde se encuentren. Y finalmente, impedir las asignaciones contractuales de riesgos a territorios de baja imposición, o transacciones que raramente ocurrirían entre países independientes.

- **Entre las acciones 11 a la 14:** Los fines fundamentales son garantizar la transparencia promoviendo al mismo tiempo, una mayor certeza y previsibilidad. Por otra parte, promueve que los contribuyentes revelen información más específica sobre sus estrategias de planificación tributaria. Y, por último, hacer más efectivos los mecanismos de solución de controversias o diferencias.

  Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral para la aplicación de las medidas desarrolladas. Esta acción tiene como metas primordiales encontrar procedimientos que permitan la rápida implementación de este plan, específicamente de las medidas de combate al BEPS, dentro de las naciones participantes en el contexto de los tratados internacionales, lo que trae como resultado que los estados miembros adopten el modelo de convenio de la OCDE.

Luego de que se emitiera el informe anual del año 2015, el cual se enfocó principalmente en la revisión de la acción 1, materializada fundamentalmente en la digitalización de la economía. En marzo del año 2017, los ministros de finanzas del G20 encomendaron a la OCDE bajo la supervisión del Marco Inclusivo de BEPS (grupo conformado por la participación de países interesados no pertenecientes al G20 y economías en desarrollo, establecido en junio del 2016 con un total de 115 países miembros, con el fin de desarrollar los estándares relacionados con este plan y el seguimiento de su uniforme

implementación), la confección de un informe provisional, el cual expone los efectos fiscales de la digitalización de la economía (finalizado en abril de 2018). Este lleva como título *Desafíos fiscales derivados de la digitalización: Informe provisional 2018,* y recibió la aprobación de más de 110 miembros del Marco Inclusivo.

Como puntos principales desarrollados y analizados dentro de este informe, se presentan:

1. Un análisis detallado y exhaustivo de los principales rasgos distintivos observados frecuentemente en algunos modelos económicos altamente digitalizados y sus posibles efectos en el marco fiscal internacional.

2. La revisión y la determinación de la existencia de un nexo o criterio de sujeción y reglas de atribución de beneficios, conceptos que tienen relación directa con la potestad tributaria entre jurisdicciones, determinando las ventajas que obtendrán las empresas multinacionales si es que están sujetas a impuestos en un país determinado.

3. La evaluación de aplicar un impuesto especial a la prestación de ciertos servicios digitales en países en los cuales es necesario implementar estas normas.

4. Buscar la intensificación de la cooperación internacional entre las administraciones tributarias con el objetivo de examinar las repercusiones fiscales de las nuevas tecnologías como las criptomonedas y la tecnología de contabilidad distribuida (tecnología que permite la realización confiable y segura de cualquier tipo de transacción entre dos o más personas sin la necesidad de intermediarios, a través de Internet).

Finalmente, en el año 2019 se ha propuesto publicar un informe de seguimiento del progreso en los trabajos desarrollados, en paralelo al Marco Inclusivo, que tiene como meta, desarrollar labores enfocadas a encontrar soluciones concretas para finales del 2020.

3.1.1 Técnica de la Interpretación Económica como herramienta de Elusión

La técnica de la interpretación económica en su concepción inicial plantea que el legislador debe utilizar conceptos ya consagrados en el derecho privado para no formular otros nuevos, pero empleándolos no en su significado jurídico-privado, sino en relación con su función económica normal. La visión que se debe generar según este concepto es mirar principalmente al núcleo económico de las transacciones y no a sus formas jurídicas. Por lo tanto, si estas formas jurídicas no reflejan adecuadamente el negocio que el legislador tuvo

en vista al establecer el tributo, debe entenderse, simplemente que estos hechos son irrelevantes. En consecuencia, lo que se quiere demostrar con lo mencionado anteriormente es por ejemplo; cuando el legislador aplica impuestos a la venta de un inmueble y el o los contribuyentes realizan este hecho económico no a través de una venta, si no que mediante la creación de una sociedad en que uno de estos ofrece el inmueble o lo aporta y el otro entrega la suma de dinero o el valor que correspondería pagar por el bien, para luego disolver la sociedad, adjudicar el dinero al dueño original del inmueble y este ser entregado al que aportó la suma correspondiente. Dado que se logró realizar el hecho de la manera explicada anteriormente (con el objeto de eludir el impuesto que hubiese correspondido pagar si se hubiese traspasado como una venta), lo correcto sería interpretarse como un hecho irrelevante y debiese aplicarse el impuesto como si esta fuese una venta.

La doctrina de la interpretación económica aparece por primera vez en la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919, en dos artículos que establecían respectivamente, la regla de la Interpretación Económica propiamente tal, y la figura del Abuso de Formas Jurídicas, concepto que ya fue expuesto dentro del marco teórico, el cual en resumen se refiere a la creación de un montaje jurídico destinado a evitar la mayor carga tributaria, o simplemente obtener como resultado la inexistencia de esta.

Las normas señaladas por la Ordenanza Tributaria Alemana y como a continuación se expondrá, tienen en su definición y bases, una amplia relación con las normas antielusivas aplicadas en nuestro país a través de la reforma tributaria del año 2014. En esencia, estas normas señalaban que en la interpretación de las leyes tributarias debe tenerse en consideración el objetivo, es decir, el fin con el que se hará uso de las leyes, el significado económico y la evolución de las situaciones de hecho. Por otra parte, dentro de estas normas se mencionaba que la obligación tributaria no puede eludirse o reducirse mediante el empleo abusivo de formas o formulaciones de derecho civil, entendiendo que habrá abuso cuando en los casos en que la ley someta a un impuesto, fenómenos, hechos y relaciones económicas en su forma jurídica correspondiente, las partes contratantes, en esencia los contribuyentes, elijan formas o negocios jurídicos inusitados o poco frecuentes con el objeto de eludir el impuesto. El abuso se presenta cuando según las circunstancias y la forma de cómo es o cómo debe ser, es decir, la manera aceptable de la interpretación jurídica, las partes contratantes obtienen finalmente, el mismo resultado económico que obtendría si la elección de las formas jurídicas fuera la correspondiente aplicada a los fenómenos, hechos y relaciones económicas.

A pesar de que posteriormente se dictaron normas similares en diversos ordenamientos jurídicos, a lo largo del siglo pasado en su segunda mitad, poco a poco se fueron derogando. En la actualidad, son muy pocos los países que conservan dentro de sus

legislaciones este tipo de normas, de hecho, el ordenamiento alemán solamente mantiene la figura de Abuso de Formas Jurídicas según lo establecido en el artículo 42 del Código Tributario Alemán.

En el presente, se encuentran ordenamientos jurídicos que mantienen el concepto de Interpretación Económica de manera excepcional como es el caso de Argentina, el cual está establecido dentro del artículo 7° del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires y los artículos 1° y 2° de la Ley de Procedimientos Tributarios de Argentina.

En punto en cuestión, es que la creación de estas normas dentro de este país y a lo largo de los años, la técnica de Interpretación Económica que ellos tienen establecida y definida en su legislación ha sido objeto de severas críticas, por cuanto, esta incorpora elementos extrajurídicos al análisis de la elusión, tales como el negocio efectivo realizado el cual supone la idea de que el derecho tributario cuenta con completa autonomía dentro del ordenamiento jurídico. Tal herramienta, además, limitaría gravemente el principio de legalidad tributaria, consagrado en la mayoría de los países a nivel constitucional. Esto es, que sólo el legislador puede fijar el hecho gravado y que la administración tributaria o los tribunales tributarios ejecuten la aplicación de figuras al tributo no expresamente previstas en la ley en beneficio del contribuyente y en base al sustento económico generado a través de los hechos económicos que este realice. Desde el punto de vista práctico, esta teoría

supondría entregar excesivas facultades a la autoridad tributaria, reduciendo en forma inaceptable la seguridad jurídica.

Como se puede comprobar en el caso de Argentina, las leyes que mantienen vigentes y aplican en su jurisdicción, contrastan de manera notable en relación a la legislación chilena en cuanto a materias antielusivas, ya que Chile se basa principalmente en el modelo legislativo alemán original.

Otro de los países en los cuales la legislación chilena ha tomado en consideración al momento de diseñar e implementar los artículos relacionados con materias antielusivas, es España. El proyecto de ley que la presidenta de la república envió al congreso, es una copia virtualmente textual del artículo 15 y siguientes de la Ley General Tributaria Española, relacionado con la materia de estudio dentro de este capítulo.

Lo que se expresa dentro de estas normas es principalmente, abordar temas como la generación del conflicto en la aplicación de las normas tributarias, es decir, la elusión, la cual nacerá cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que ocurran las siguientes circunstancias:

a) Que los actos o negocios individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que, de su utilización, no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

Como es posible comprobar, esta descripción es muy similar a lo que aparece en el artículo 4°Ter del código tributario incorporado a través de la reforma tributaria N°20.780 del año 2014, explicado y manifestado dentro del marco teórico en el título "Ley N°20.780 en Chile".

3.1.2 Combate de la Elusión por parte de la Unión Europea

«La Comisión lleva largo tiempo luchando de forma sistemática contra la planificación fiscal abusiva. Aún no hemos ganado la batalla, pero el día de hoy supone un importante hito en nuestra lucha contra quienes tratan de aprovecharse de los resquicios existentes en los sistemas tributarios de los Estados miembros para eludir miles de millones de euros en impuestos». Con esta expresión, el comisario europeo de Asuntos Económicos

Pierre Moscovici (30 de Diciembre de 2018)[6] defendió los intereses de la Unión Europea en el combate contra las prácticas elusivas por parte de las empresas multinacionales.

Lo anterior, constituye a las medidas impuestas a contar del 01 de enero de 2019 para los miembros de la Unión Europea en el foco de atención sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS). Este último se explica por el desvío de beneficios hacia países fuera de la Unión Europea, no gravando los impuestos que generan.

Estas reformas están contenidas en un paquete de medidas que buscan consolidar el rol fiscalizador de una forma eficiente, de equidad y de fortalecimiento por parte de los países integrantes de la Comunidad.

Concretamente, existen elementos que dan origen a la necesidad de las nuevas propuestas:

I. Emplear medidas en materia jurídica para evitar los métodos más habituales de reducción de pago de impuestos.

II. Fomentar la prevención de abusos de convenios fiscales entre los estados miembros.

[6] Comunicado de Prensa de la Comisión Europea, 30 de Diciembre de 2018. Rescatado de: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_18_6853

III. Intercambiar información fiscal sobre las compañías que operan en la Unión Europea.

IV. Incentivar a los gobiernos de los países integrantes para promover las prácticas limpias y sanas en materias tributarias.

3.1.3 Medidas adoptadas por la Unión Europea

a) Garantía de una fiscalización eficaz en la Unión Europea:

Mediante una Directiva contra la elusión fiscal, se propone que los estados miembros velen por un pago efectivo de los impuestos en los mismos países cuyos beneficios son generados, así evitando su desviación a otras naciones.

El objetivo de esta medida es proteger a los países de los abusos que se producen por el uso de mecanismos de convenios fiscales para reducir la carga tributaria.

b) Aumento de transparencia en materia fiscal:

A través de una revisión de la Directiva en torno a la cooperación administrativa, se busca transparentar la recaudación fiscal y el pago de tributos de las grandes empresas. El enfoque de esta medida se sustenta en mejorar la información disponible para reducir la elusión fiscal y conseguir mayor eficiencia de las auditorías fiscales por medio del

intercambio de información sobre las obligaciones impositivas de las compañías multinacionales y que sean dadas a conocer de forma detallada, país por país.

c) Garantías de condiciones equitativas:

Radica en la importancia que todos los países de nivel internacional, es decir, además de los que componen la Unión Europea, formen parte del combate contra la elusión fiscal. Esta medida promueve la colaboración entre diferentes naciones a nivel intercontinental, para así conseguir una buena gobernanza incluyendo países desarrollados y los que se encuentran en vías de desarrollo, puesto que la elusión y la competencia fiscal impactan de forma global. El empleo de un programa de colaboración comprende unificar y estandarizar medidas internacionales frente a las amenazas exteriores que surgen en cada país.

3.1.4 Investigación contra Apple Inc.

Como se ha mencionado en el marco teórico, existen países que se han convertido en foco de la discusión como sucede en Irlanda, Luxemburgo, Suiza o Las Bahamas, por albergar filiales de compañías multinacionales que han sido objeto de investigación por presuntas irregularidades en el pago de impuestos.

Uno de los casos más destacados es el de Apple Inc., por las acusaciones a raíz de una deuda fiscal por sobre 8.000 millones de dólares inicialmente, pero que luego aumentó a 13.000 millones de dólares producto de los negocios generados fuera de los Estados Unidos. La gigante norteamericana genera ingresos por el 55% del total de sus operaciones fuera del país del norte, y cuya situación surgió por los dos acuerdos que tuvo esta compañía con las autoridades de Irlanda en los años 1991 y 2007. Las acusaciones por las entidades reguladoras europeas indicaron que los tratados significaron pagos de impuestos efectivos del 1% y del 0,5% entre los años 2003 al 2014 por los beneficios generados.

Asimismo, los beneficios obtenidos de las ventas en países europeos, medio oriente y africanos, eran destinados a sociedades sujetas a la nación irlandesa, por tanto, las utilidades de la compañía de la manzana mordida fuera de los Estados Unidos tenían como objetivo final llegar a estas entidades en Irlanda para hacer uso de los convenios y lograr el menor pago de impuestos.

Además del caso mencionado, otras compañías como Nike, McDonald´s, Amazon, Fiat y Starbucks han sido focos de sospecha por presentar acuerdos con autoridades de países sujetos a paraísos fiscales, como Luxemburgo.

País	Condición
Aruba	Incumplimiento de compromisos ante la Unión Europea
Barbados	Incumplimiento de compromisos ante la Unión Europea
Belice	Incumplimiento de compromisos ante la Unión Europea
Bermudas	Incumplimiento de compromisos ante la Unión Europea
Dominica	Incumplimiento de compromisos ante la Unión Europea
Emiratos Árabes Unidos	Incumplimiento de compromisos ante la Unión Europea
Fiji	Incumplimiento de compromisos ante la Unión Europea
Guam	Sin compromiso ante la Unión Europea
Islas Marshall	Incumplimiento de compromisos ante la Unión Europea
Islas Vírgenes de los Estados Unidos	Sin compromiso ante la Unión Europea
Omán	Incumplimiento de compromisos ante la Unión Europea
Samoa	Sin compromiso ante la Unión Europea
Samoa Americana	Sin compromiso ante la Unión Europea
Trinidad y Tobago	Sin compromiso ante la Unión Europea
Vanuatu	Incumplimiento de compromisos ante la Unión Europea

Ilustración N°4: Lista de países clasificados como paraísos fiscales por la Unión Europea.

Fuente: Elaboración propia en base a datos proporcionados por Comunicado de Prensa; UE actualiza la lista de países y territorios no cooperadores en materia fiscal, Marzo 2019.

3.2 Desarrollo de la Elusión en Chile

Las consecuencias que conlleva la elusión son principalmente perjudiciales para países en desarrollo, como Chile, para concretar políticas públicas y sociales, depende de una mayor recaudación fiscal. Este fenómeno se encuentra siempre al margen de lo permitido o de lo prohibido, y por supuesto, no se puede dejar al arbitrio de los contribuyentes, el cumplimiento de una determinada obligación tributaria. Fundamentado en el desconocimiento de algunos contribuyentes al momento de declarar su renta y a la vez en el vasto conocimiento de profesionales que aprovechan todos los resquicios legales que permite la Ley, por lo cual se recomienda un mayor nivel de fiscalización en las declaraciones en general no solo a las grandes empresas o consorcios. Es por esto, que Chile incorporó la Norma General Antielusión, producto de la entrada en vigencia de la Ley N°20.780 sobre "Reforma Tributaria que modifica el Sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario", promulgada el 26 de septiembre de 2014 y publicada en el Diario Oficial el día 29 del mismo mes y año, en donde quedó explicitada en la ley que la elusión es ilícita.

En razón de lo anteriormente expuesto, este capítulo pretende analizar si la Norma General Antielusiva, recientemente adoptada por el legislador, puede tener una aplicación

efectiva en nuestro sistema tributario, y si ella será una herramienta eficaz en la lucha contra la elusión.

Para poder llegar a alguna conclusión respecto al tema, primero se describirá la historia para llegar a crear la Ley N°20.780. Posteriormente, se estudiará cómo afecta la elusión en Chile, para concluir analizando los incisos más importantes de los artículos de este cuerpo legal.

Chile en las últimas dos décadas ha tenido políticas económicas y sociales sólidas, pero al tener una economía de mercado abierta, es vulnerable a las variaciones de esta. El país, al encontrarse en vías de desarrollo, el 07 de mayo de 2010 ingresó como miembro de la Organización para la cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), convirtiéndose en el primer país sudamericano en ingresar a esta organización. Esto se concretó luego de varias conversaciones, y después de más de una década de participar como observador en los comités y grupos de trabajo de la OCDE. El ser miembro representa diversos beneficios, como el mejoramiento de políticas públicas y económicas del país, pero a la vez representa importantes desafíos, lo que trae como consecuencia la aplicación de cambios al marco legal y mejorar las prácticas para cumplir con los altos estándares de la OCDE.

Dado este escenario, Chile tuvo que tomar varias medidas en los últimos años. Una de ellas se plasmó en el mensaje presidencial N°24-362, emitido el 01 de abril de 2014 por la ex presidenta de la república Sra. Michelle Bachelet Jeria, el que fue mencionado en el marco teórico, pero que a continuación se abordará y analizará en profundidad.

Con este mensaje se inició un proyecto de ley de reforma tributaria que tiene como objeto modificar el sistema de tributación de la renta introduciendo diversos ajustes en el sistema tributario existente hasta ese momento.

Una de las motivaciones para este proyecto fue la necesidad de resolver las brechas de desigualad en el país para construir una sociedad más equitativa, así como también la necesidad de eliminar el déficit estructural de las cuentas fiscales. Para lograr ello, se debe contar con recursos permanentes y así hacer realidad esas transformaciones de manera fiscalmente sustentable.

Siguiendo el camino de los países desarrollados presentes en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), quienes tienen más, aportarán más, de

forma que la sola estructura tributaria contribuirá a la disminución de la brecha entre ricos y pobres en nuestro país.[7]

Para que un país se pueda desarrollar económicamente debe tener la capacidad de generar riquezas y mejorar la calidad de vida de sus habitantes, ya sea en salud, educación, vivienda, entre otros. El desarrollo económico no es fácil de lograr, puesto que a medida que esto ocurre la ciudadanía demanda más bienes y servicios públicos, provocando que, para poder sostener el gasto público en términos fiscales, los países deben aumentar su carga tributaria.

Como antecedente incorporado por la expresidenta Michelle Bachelet Jeria; la carga tributaria de Chile está en el promedio de los países latinoamericanos (a pesar de tener el mayor ingreso per cápita de la región), pero al compararlo con países desarrollados cuando alcanzaron un PIB per cápita similar a Chile, se observó que el país se encontraba bajo el promedio. Por tanto, con la reforma tributaria se pretendía reducir esa brecha.

La mayor diferencia que se presenta al comparar la estructura de la carga tributaria con los países de la OCDE es la que se genera al analizar los impuestos al ingreso, en

[7] Historia de la Ley N°20.780 página 5 de 4877

particular a los ingresos del capital, y los impuestos ligados al cuidado del medio ambiente. Una manera de aumentar la recaudación fiscal es subir los impuestos en estas materias. Otro mecanismo es aumentando la base sobre la cual se aplican estos impuestos.

La recaudación tributaria también se ve fuertemente afectada por la evasión y elusión. En los últimos años, el Servicio de Impuestos Internos (SII) ha sufrido un estancamiento en su proceso modernizador e incluso un retroceso en áreas claves, como la fiscalización y la inversión tecnológica. El resultado de esto ha sido un incremento de la tasa de evasión, a niveles superiores al 26% en el caso del IVA.[8]

Es importante destacar, que desde el año 2014 en adelante el SII ha desarrollado un completo programa de modernización en todas sus estructuras, implementado tecnología de punta, capacitando eficientemente a todos sus funcionarios. Esto, ha simplificado los procedimientos para facilitar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, como la implementación de la propuesta del Formulario N°29, registro compra y venta, sistema gratuito de facturación electrónica, propuesta del Formulario N°22, y las distintas aplicaciones para dispositivos móviles (e-RUT, e-Reevalúo, e-Renta y e-Boleta).

[8] Historia de la Ley N°20.780 página 6 de 4877

En el mensaje, la ex mandataría Michelle Bachelet Jeria, enfatizó que el sistema tributario de Chile, y sus normas de fiscalización, han permitido a los contribuyentes obtener ventajas mediante planificaciones tributarias elusivas, ya que, su sistema tiene dificultades para sancionar este tipo de actuación.

La elusión y la evasión no contribuyen para que un sistema tributario mejore la distribución del ingreso, por el contrario, esto permite que el fisco recaude menos impuestos que los debidos, por causa de, quienes tienen los recursos para financiar planificaciones tributarias, finalmente, terminan pagando menos impuestos de los que corresponden, y como consecuencia, es un atentado a la equidad del sistema tributario.

La reforma tributaria presenta cuatro grandes objetivos[9]:

1. Aumentar la carga tributaria para financiar, con ingresos permanentes, los gastos permanentes de la reforma educacional, otras políticas del ámbito de la protección social y el actual déficit estructural en las cuentas fiscales.
2. Avanzar en equidad tributaria, mejorando la distribución del ingreso. Los que ganan más aportarán más, y los ingresos del trabajo y del capital deben tener tratamientos similares.
3. Introducir nuevos y más eficientes mecanismos de incentivos al ahorro e inversión.

[9] Historia de la Ley N°20.780 página 8 de 4877

4. Velar porque se pague lo que corresponda de acuerdo con las leyes, avanzando en medidas que disminuyan la evasión y la elusión.

La meta de recaudación del conjunto de las medidas de la Reforma Tributaria será de 3,02% del PIB. Esta meta se descompone en 2,5% del PIB provenientes de cambios la estructura tributaria y 0,52% del PIB por medidas que reducen la evasión y la elusión.

Este proyecto se implementará en un periodo de cuatro años, donde se incrementará gradualmente la tasa de Impuesto de Primera Categoría, pasando de un 20% a un 25% (21.0% el 2014; 22,5% el 2015; 24% el 2016, y 25% a partir del 2017) para los contribuyentes sometidos al régimen de tributación contenida en el artículo 14 A de la Ley sobre el Impuesto a la Renta. Para los contribuyentes acogidos al régimen de tributación establecido en el artículo 14 B, la tasa de Impuesto a la Renta pasará de un 25,5% para el año tributario 2018 a un 27% para el año tributario 2019).

Se establece la tributación sobre base devengada y no sobre lo retirado o percibido, esto significa que las empresas chilenas deberán pagar impuestos por las rentabilidades obtenidas en un periodo específico, por eso se estipula eliminar el Fondo de Utilidades Tributarias (FUT), utilizado por las empresas y que corresponde al porcentaje de utilidades no retiradas y que no han pagado el impuesto. Este mecanismo ha colaborado a la elusión por parte de los grandes empresarios afectando significativamente la recaudación fiscal.

Es en este último punto y en relación con el cuarto objetivo mencionado en los párrafos anteriores, es que la reforma tributaria modificó las normas sobre tributación internacional, ya que con estas modificaciones permitió que Chile converja a los estándares contra la elusión y evasión del proyecto "BEPS" (abordado en el capítulo anterior).

Como se mencionó en el Marco Teórico, la Ley N°20.780 introdujo en el sistema tributario una Norma General Antielusiva, la que dotó a la administración tributaria la facultad de impugnar las conductas de los contribuyentes que, mediante el abuso de las formas jurídicas o la simulación, teniendo por objeto eludir la aplicación de las normas tributarias. En palabras del Servicios de Impuestos Internos, lo que hace la Norma General Antielusiva *"no es tipificar delitos o infracciones respecto de los cuales la administración deba perseguir la aplicación de una sanción, sino que proteger el principio de legalidad tributaria, cuya consecuencia es precisamente la aplicación de los impuestos eludidos, lo que claramente no puede ser calificado como una sanción"*[10]. En el año 2014, año en que se dictó la Ley N°20.780, el sistema carecía de una Norma General Antielusiva, hecho que permitía a los contribuyentes obtener ventajas fiscales mediante el uso de planificaciones tributarias, que pudiesen ser catalogadas como elusivas.

[10] Circular N.º 65 de 23 de julio de 2015, Servicios de Impuestos Internos, página 12

La elusión fiscal es un concepto cuyos elementos diferenciadores no se encuentran expresamente definidos, que pudiera interpretarse como un concepto difuso; por un extremo puede satisfacer la hipótesis de la Planificación Fiscal, y por el otro, la hipótesis donde el contribuyente, con astucia o con fraude a la ley, oculta o disfraza un comportamiento evasivo. En concreto, este comportamiento resulta tan reprochable como la evasión, ya que, en definitiva, se trata de una evasión un tanto más elaborada.

No hay que confundir el concepto de Economía de Opción con el concepto de elusión, aunque hay autores que lo señalan como un tipo de elusión lícita. En este caso se dice, incluso, que se trata de una elusión inducida por la ley[11], ya que es el propio ordenamiento jurídico el que motiva a que el contribuyente elija aquella configuración jurídica que mejor rendimiento fiscal le genere, descartando aquellas que suponen una carga fiscal mayor. Por ejemplo, frente al Impuesto Global Complementario, optar por desarrollar una actividad como profesional independiente acogido al artículo 42 número 2 del D.L. Nº824, o bien desarrollar la misma actividad organizado como sociedad afecta al Impuesto de Primera Categoría, disminuye de esta manera la progresión del impuesto al dividir la renta en dos o más patrimonios relacionados.

[11] Taveira (2008), p. 158

3.2.1 Las Normas Anti elusivas Especiales

• Artículo 63 Ley N°16.271 de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones: *"El Servicio de Impuestos Internos podrá investigar si las obligaciones impuestas a las partes por cualquier contrato son efectivas, si realmente dichas obligaciones se han cumplido o si lo que una parte da en virtud de un contrato oneroso guarda proporción con el precio corriente en plaza, a la fecha del contrato, de lo que recibe en cambio. Si el Servicio comprobare que dichas obligaciones no son efectivas o no se han cumplido realmente, o lo que una de las partes da en virtud de un contrato oneroso es notoriamente desproporcionado al precio corriente en plaza de lo que recibe en cambio, y dichos actos y circunstancias hubieren tenido por objeto encubrir una donación y anticipo a cuenta de herencia, liquidará y girará el impuesto que corresponda."*

• Concepto amplio de Venta en la Ley de IVA, D.L. N°825: *"Artículo 2º.- Para los efectos de esta ley, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá: 1º) Por "venta", toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes*

corporales muebles, bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta."

• Ley de Impuesto a la Renta, tributación de los gastos rechazados: Se grava con impuesto único de 35% (A contar del año comercial 2017, la tasa aumentó a un 40%) del artículo 21 de la LIR a las partidas del N°1 del artículo 33 de la LIR que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, como por ejemplo: remuneraciones pagadas al cónyuge, remuneraciones pagadas a los hijos, retiros de dinero o especies.

• Facultad de Tasación del SII cuando el precio o valor asignado a una especie mueble corporal o incorporal, o servicio prestado, sea notoriamente inferior al corriente en plaza o a los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza (artículo 64 del Código Tributario).

• Facultad de Tasación del SII cuando el valor de 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 o corriente en plaza (artículo 17 N° 8 LIR).

Estas Normas Antielusivas Especiales seguirán aplicándose por sobre las Normas Antielusivas Generales que se introdujeron en los artículos 4° bis y siguientes del Código Tributario.

3.2.2 Mensaje Presidencial N°178-342

Con fecha 24 de agosto del año 2000, el expresidente Ricardo Lagos envió a la Cámara de Diputados el Mensaje N° 178-342, que más tarde se convertiría en la Ley N°19.738, sobre normas para combatir la evasión tributaria, publicada en el Diario Oficial el 19 de julio de 2001. El proyecto de ley tenía como finalidad última proveer a las arcas fiscales de los recursos necesarios para financiar los programas sociales y de desarrollo (educación, salud, erradicación de campamentos, seguridad ciudadana, entre otros), pero no mediante el alza en los impuestos, sino combatiendo la evasión y elusión tributaria.

Los tres objetivos fundamentales del proyecto eran, primero, fortalecer la capacidad de fiscalización y cobranza de los impuestos; segundo, introducir modificaciones a la legislación para cerrar fuentes de evasión y elusión; y finalmente, modernizar y fomentar una mayor eficiencia en los organismos de la administración tributaria.

3.2.3 Normas destacadas antes de la Ley N°20.780

Antes de la reforma de la Ley N°20.780, ya existían normas para combatir la elusión, entre las que se destacan:

- Las reglas de precios de transferencia del artículo 41 E de la Ley de Impuestos sobre la Renta.
- La facultad del Servicio para tasar conforme al artículo 64 del Código Tributario.
- Las reglas sobre retiros encubiertos del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

El documento emitido por el Servicio de Impuestos Internos, que tiene como título "Grandes Tópicos de la Ley de Lucha Contra la Evasión y Elusión Tributaria", da a conocer las modificaciones que se aplicaron por la Ley N°19.738 del año 2001, la cual contenía aspectos importantes en materias relacionadas contra la evasión y elusión, abarcando los siguientes puntos:

- Las sobretasas administrativas del inciso primero del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

▪ La aplicación de la Depreciación normal para efectos de impuesto global complementario o Adicional.

▪ La obligación de tributar por la venta de bienes raíces agrícolas cuando aquella ocurre dentro de los cuatro años siguientes a su adquisición.

▪ La limitación en el aprovechamiento de perdidas cuando tiene lugar una reorganización empresarial que involucra cambio de propiedad (entre empresas no relacionadas) y cambios de giro antes y después de 12 meses (regla de subcapitalización).

▪ Resguardo de interés fiscal en el caso de intereses excesivos favorecidos con tasa reducida del impuesto adicional.

▪ Obligación de informar al SII para resguardar la correcta aplicación del Impuesto Adicional en el caso de intereses por préstamos o financiamiento extranjero, bonos y "debentures" emitidos en moneda extranjera por empresas constituidas en Chile, y ciertos servicios pagados al exterior.

▪ Extensión de la disposición del retiro tributable a la reinversión en acciones de pago de todo tipo de sociedades anónimas.

▪ Reducción del 50% al 15% del impuesto adicional a los bienes suntuarios.

▪ Derogación en forma definitiva del crédito por contribuciones, excepto para las empresas constructoras e inmobiliarias por los inmuebles que construyan. Se

mantiene dicho crédito para los bienes raíces agrícolas y para la actividad de explotación de bienes raíces en general.

3.2.4 Análisis de los artículos aplicados por la Ley N°20.780

Artículo 4° bis por incisos

"Artículo 4° bis. - Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen 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 primer inciso, deja establecido el Principio de Legalidad, que encuentra su sustento en la Constitución Política en el Articulo 19 Nº 20, que se refiere a la *"igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o progresión o forma que fije la ley…",* esto es, la igualdad de los contribuyentes ante la ley.

En relación con la correcta aplicación del artículo 4° bis como Norma General Antielusión, se hace necesario establecer la naturaleza del acto o contrato en cuestión con

prescindencia de la forma como lo plantea la norma, y para ello, hay que analizar el objeto del negocio jurídico y en particular, su causa ("*motivo que induce al acto o contrato*"[12]).

Entonces, al analizar y revisar el objeto y la causa que dio origen al acto o contrato y sus efectos, se podrá determinar la finalidad que guía el accionar de las partes contratantes.

"*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 imponibles establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos imponibles en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente".

[12] Código Civil, artículo 1467

La buena fe de los contribuyentes supone que existe coincidencia entre la naturaleza jurídica y la forma de los hechos y actos realizados por los contribuyentes. La mala fe se configura cuando se concreta una elusión.

"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".

Artículo 4° ter por incisos

"Artículo 4° ter. - Los hechos imponibles contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso para efectos tributarios 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".

Dentro de las situaciones contempladas en este inciso, estarían todos aquellos hechos, actos o negocios jurídicos que sólo buscan obtener ahorros tributarios.

Es importante señalar que este inciso se refiere expresamente a actos o contratos que individualmente o en conjunto, produzcan determinados efectos jurídicos, es decir, se entiende que un conjunto o serie de actos responden a una sola transacción u operación. Y esta vinculación se puede establecer en el resultado final de la transacción u operación.

"Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria, por ende, 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 bien, 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".

Al contribuyente se le permite que razonablemente opte por conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria (planificación tributaria), con el fin de obtener el resultado tanto económico como tributario óptimo para sus intereses, logrando así ahorrar.

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

Una vez establecido el abuso, el juez tributario y aduanero deberá sancionar con la obligación tributaria que corresponda, de acuerdo con la verdadera naturaleza de los hechos, actos o negocios jurídicos realizados por el contribuyente, en concordancia con el principio de la prevalencia de la sustancia sobre la forma.

La circular 65 del año 2015 del SII, con relación a este punto plantea lo siguiente:

"Al respecto, la norma del inciso final del artículo 4° ter del Código Tributario es clara al señalar 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".

Artículo 4° quáter por incisos

"Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación. En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados. Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos o 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".

Una vez establecida la simulación, el juez tributario y aduanero deberá sancionar con la obligación tributaria que corresponda, de acuerdo con la verdadera naturaleza de los hechos, actos o negocios jurídicos realizados por el contribuyente.

Artículo 4° quinquies por incisos

"La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4°ter y 4° quáter será declarada, a requerimiento del Director, por el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 160 bis".

El Director deberá solicitar la declaración de abuso o simulación y, en su caso, la aplicación de la multa establecida en el artículo 100 bis ante el Tribunal Tributario y Aduanero, de manera fundada, acompañando los antecedentes de hecho y de derecho en que se sustenta y que permitan la determinación de los impuestos, intereses penales y multas a que dé lugar la declaración judicial a que se refiere este artículo[13].

"Esta declaración solo podrá ser requerida en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el Servicio al contribuyente respectivo exceda la cantidad equivalente a 250 unidades tributarias mensuales a la fecha de la presentación del requerimiento".

"Previo a la solicitud de declaración de abuso o simulación y para los efectos de fundar el ejercicio de ésta, el Servicio deberá citar al contribuyente en los términos del artículo 63, pudiendo solicitarle los antecedentes que considere necesarios y pertinentes, incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del artículo 100 bis. No se aplicarán en este procedimiento los plazos del artículo 59".

El Jefe de Oficina respectiva del SII, podrá citar al contribuyente para que, dentro del plazo de un mes, presente una declaración o rectifique, aclare, amplíe o confirme la anterior.

[13] Artículo 160 bis, Ley N°20.780

"El Director deberá solicitar la declaración de abuso o simulación al Tribunal Tributario y Aduanero dentro de los nueve meses siguientes a la contestación de la citación a que se refiere el inciso anterior. El mismo plazo se aplicará en caso de no mediar contestación, el que se contará desde la respectiva citación. El precitado término no se aplicará cuando el remanente de plazo de prescripción de la obligación tributaria sea menor, en cuyo caso se aplicará este último. Terminado este plazo, el Director no podrá solicitar la declaración de abuso o simulación respecto del caso por el que se citó al contribuyente o asesor".

"Durante el tiempo transcurrido entre la fecha en que se solicite la declaración de abuso o simulación, hasta la resolución que la resuelva, se suspenderá el computo de los plazos establecidos en los artículos".

"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 el efecto, dejando en ella constancia de los actos jurídicos abusivos o simulados, de los antecedentes de hecho y de derecho en que funda dicha calificación, determinando en la misma resolución el monto del impuesto que resulte adeudado, con los respectivos reajustes, intereses penales y multas, ordenando al Servicio emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda. 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."

El contribuyente tendrá 90 días para realizar una contestación y fundamentar su oposición a la declaración de abuso o simulación. Vencido ese plazo, haya o no contestado el contribuyente, el Tribunal citará a las partes a una audiencia con el objeto de que expongan sobre los puntos planteados, tanto en la solicitud como en la contestación, en caso que la hubiere. En la medida que el contribuyente aporte nuevos antecedentes a los cuales el SII no haya tenido acceso previo, se le otorgará a este un plazo de quince días para emitir los descargos pertinentes. Vencido el último plazo y si hubiere controversia sobre algún hecho sustancial y pertinente, el Tribunal abrirá un término probatorio por un plazo de veinte días. Concluido el término probatorio, se otorgará a las partes cinco días para efectuar observaciones a la prueba rendida, tras lo cual el Tribunal resolverá en un plazo de veinte días. En contra de la resolución que se pronuncie sobre la solicitud, procederá el recurso de apelación, el cual deberá interponerse dentro del plazo de quince días contados desde la fecha de la notificación respectiva. La apelación se tramitará en cuenta, a menos que cualquiera de las partes realice alegatos dentro de los cinco días contados desde el ingreso en la Secretaría de la Corte de Apelaciones.

3.3 Catalogo de Esquemas tributarios

En relación a lo indicado en el Marco Teórico, el organismo responsable de la administración tributaria de los impuestos internos en Chile es el Servicio de Impuestos Internos (SII). Este organismo en su rol fiscalizador, y cuyo objetivo principal es asegurar el cumplimiento tributario, ha dispuesto un marco de acciones preventivas, desarrolladas para facilitar y promover el correcto cumplimiento de la normativa por parte de los contribuyentes (como recomendación y buenas prácticas internacionales en la materia, particularmente en el marco de la OCDE y el plan de acción BEPS). Lo anterior ha sido impulsado a través de la ejecución del Modelo de Gestión del Cumplimiento Tributario. De esta manera, el SII desde el año 2016, ha publicado anualmente una guía denominada "Catálogo de Esquemas Tributarios" que contiene ejemplos de esquemas tributarios en los que podría aplicarse la Norma General Antielusiva o alguna otra norma especial. Por lo tanto, el catálogo da a conocer a los contribuyentes las figuras o esquemas tributarios susceptibles de ser fiscalizados con mayor probabilidad por el SII, siendo posible su revisión de acuerdo al uso de sus facultades legales.

Estos casos involucran operaciones, transacciones o esquemas que podrían implicar un potencial incumplimientos tributario y generar ventajas tributarias. Es por ello que el SII pone especial atención, aunque no necesariamente tengan un carácter elusivo.

Es importante destacar que[14]:

a) No todos los casos comprendidos en el Catálogo constituyen esquemas potencialmente elusivos, aunque todos ellos comparten elementos y atributos (genéricos) que serán considerados por el SII al momento de asignar su política de acción de tratamiento.

b) Dados los atributos de carácter general que se describen en cada caso, su inclusión en el Catálogo no envuelve un juicio de reproche a priori ni predetermina un resultado desfavorable en casos concretos.

c) Desde el punto de vista de sus destinatarios, el Catálogo tiene por objeto entregar información de carácter general a los contribuyentes, y preferentemente a directores, gerentes o administradores de empresas, para que, al momento de decidir sobre alguna planificación

[14] Catálogo de Esquemas Tributarios 2018, rescatado de:
http://www.sii.cl/destacados/catalogo_esquemas/catalogo_esquemas_2018.pdf

que proyecten ejecutar, tengan en consideración aquellos atributos, elementos o eventuales anomalías en los que el SII enfocará sus acciones de fiscalización.

La tercera versión publicada en diciembre 2018 contiene en total 43 casos, de los cuales 28 tienen alcance nacional y 15 internacional. El catálogo se encuentra dividido en cuatro áreas:

- Impuesto Empresas

- Impuesto Final

- Impuesto Empresas/Impuesto Final

- Impuesto al Valor Agregado

La mayoría de los casos abordan principalmente los impuestos de las empresas.

El SII tiene como objetivo al poner a disposición de todos los contribuyentes esta guía de consulta, prevenir y controlar la obtención de ventajas tributarias indebidas, así el organismo evaluará si constituyen planificaciones agresivas, y como tal, puedan ser calificadas como elusión, velando por la recaudación fiscal. Los contribuyentes que consideren que su planificación tributaria tiene similitud con alguno de los casos del catálogo,

pueden realizar consultas vinculantes o no vinculantes al SII para que se pronuncie acerca de ellas, por cuanto en las primeras se deben acompañar todos los antecedentes necesarios para su adecuada resolución, y en las segundas permite obtener una respuesta de carácter general.

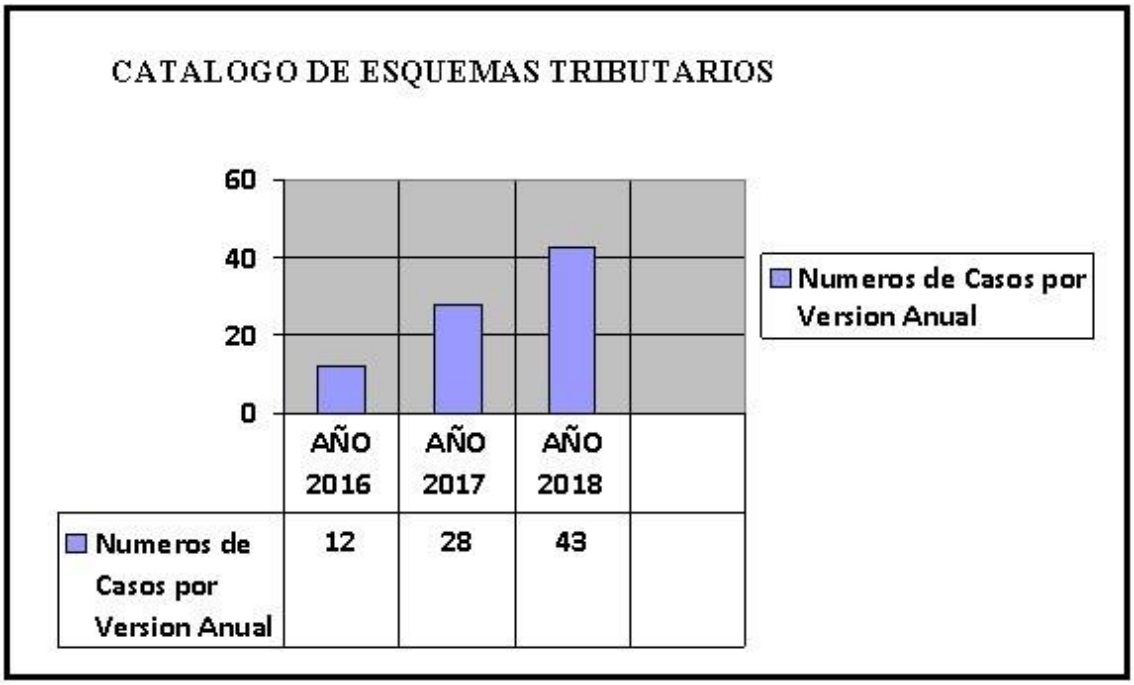


Ilustración N°5: N° De Casos por Catálogo de Esquemas Tributarios

Fuente: Elaboración Propia según información obtenida del SII

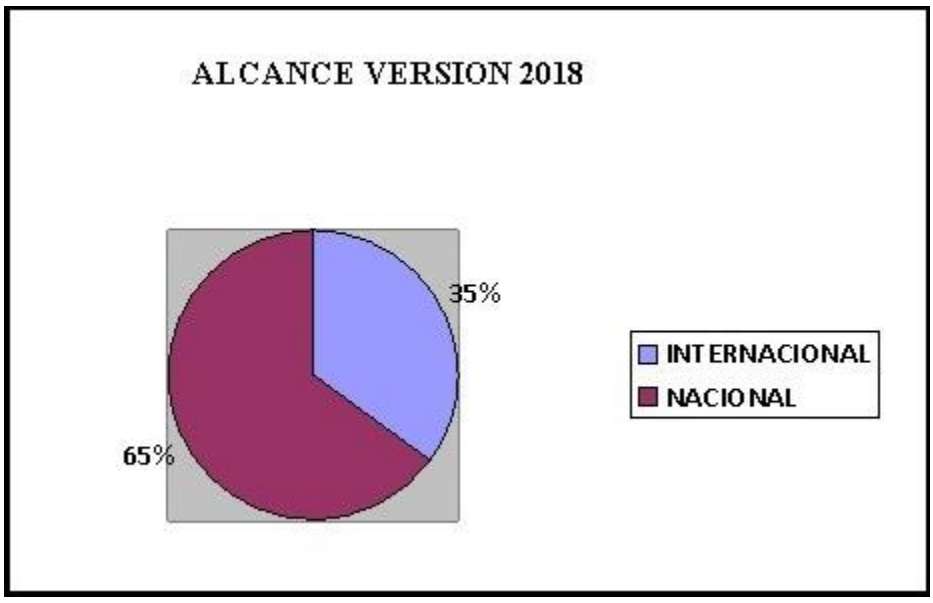


Ilustración N°6: Cobertura del Alcance de los Esquemas Tributarios

Fuente: Elaboración Propia según información obtenida del SII

Rodrigo Benítez, socio de Tax & Legal de BDO, opina que el catálogo del año 2016 fue recibido positivamente, en particular porque establece que las conductas sancionadas son las planificaciones tributarias agresivas, no las planificaciones tributarias habituales: *"En efecto, es posible planificar tributariamente las operaciones, en cuanto exista un propósito económico, sustancia o realidad en las transacciones; es decir, que exista una razón legítima*

de negocios. Lo que no puede hacerse es simular o abusar del sistema tributario para pagar menos impuestos o simplemente no pagar impuesto"[15]

Para Rodrigo Hernández, socio Tax & Legal de PwC, el catálogo en un principio lo que hizo fue establecer una especie de alerta en relación a los casos u operaciones que se describen, para que los asesores tengan la claridad antes de su implementación, de que serán cuidadosamente revisadas por el SII, aunque sostiene que de cierta manera constituye una forma de prejuicio acerca de algunas estructuras.

Juan Pablo Cabello, abogado tributario, socio de Cabello, Letonja y Cía., señaló que el catálogo viene a cumplir con las recomendaciones que da la OCDE, y que la lucha contra la evasión y la elusión se va endureciendo en todos los países, tendencia que seguirá Chile.

Alex Fischer, socio de Baraona Fischer & Cía., comentó: *"El catálogo establece una serie de situaciones que no necesariamente son elusivas. En la mayoría de los casos, el SII se preocupa de no ser categórico y de dejar abierta la posibilidad de que el análisis caso a caso pueda llevar a conclusiones distintas. En gran medida, dejó de ser un catálogo de casos*

[15] Opinión obtenida de la página web www.Pwc.com, PricewaterhouseCoopers Consultores Auditores SpA, rescatado de: https://www.pwc.com/cl/es/prensa/prensa/2017/SII-presenta-hoy-actualizacion-de-catalogo-de-esquemas-tributarios.html

de "elusión", y pasó a ser un catálogo de casos de "atención". Como tal, me parece un esfuerzo valioso del SII por generar doctrina".[16]

Para Alex Fisher hay casos que no deberían pesquisarse a través de la norma Antielusión, pero destaca que es propio de la autoridad tributaria analizar los casos con un criterio fiscalizador y valora que, como criterio general, el catálogo permita concluir que el SII no considera aplicable la norma Antielusión cuando existe una razón de negocios y las transacciones se realicen a valores de mercado.

De acuerdo a lo expuesto como objetivo del Servicio de Impuestos Internos, y las diversas opiniones descritas anteriormente, en este capítulo se analizarán algunos esquemas, describiendo la situación, el alcance, la ventaja tributaria y la normativa legal que afecta.

3.3.1 Esquemas Tributarios Aplicados

Caso N°1: Traspaso de Rentas desde un residente en Chile a una jurisdicción de baja o nula tributación utilizando una sociedad instrumental.

[16] Opinión obtenida de la página web www.baraona.cl, rescatado de: http://baraona.cl/alex-fischer-comenta-el-nuevo-catalogo-de-esquemas-tributarios/

Este esquema incorporado en el catálogo 2016, tiene un alcance internacional que involucra el Impuesto Renta.

Como punto de partida, para analizar este esquema hay que definir lo que es una sociedad instrumental, la OCDE explica en su "Informe sobre sociedades instrumentales", es aquella sociedad que reside en uno de los Estados contratantes y que actúa canalizando determinadas rentas a una persona de un tercer Estado, la cual en virtud de tal operación se beneficia indebidamente de un CDTI (Convenio de Doble Tributación Internacional). Es decir, que la sociedad instrumental es creada con el fin de traspasar rentas de una empresa residente en Chile a una empresa residente en una jurisdicción de baja tributación o disminuyendo la base imponible del impuesto a la renta de Primera Categoría y Adicional.

Antecedentes del caso

La empresa A residente en Chile pertenece a un grupo multinacional con presencia en 20 países, se dedica a la fundición de cobre, obteniendo como producto final ánodos de cobre, ácido sulfúrico, molibdeno y concentrado de cobre, los que se comercializan en el mercado nacional y extranjero.

El grupo multinacional establece una empresa B en una jurisdicción de baja tributación, las que realiza funciones de comercialización de estos productos, aprovechando su ubicación geográfica que considera estratégica para el negocio.

Transcurrido un tiempo, se percibe que a pesar de tener constituida la empresa B los productos siguen siendo despachados directamente desde Chile al destinatario final, clientes relacionados y no relacionados. Por lo tanto, la empresa B resultó ser una sociedad instrumental, ya que esta no contaba con el número suficiente de empleados para realizar las funciones de comercialización, y no tenía la capacidad económica de asumir los riesgos que decía haber adquirido de la empresa A (riesgos de mercado, riesgos de volumen de producción, riesgo de rendimientos de la contraparte, riesgos de crédito de la contraparte, riesgos de liquidez y riesgos de precios), ni los activos asociados.

Además, se aprecia que la empresa A seguía realizando las mismas funciones, dado que no tuvo cambios en la estructura de clientes, en los volúmenes, ni en los cumplimientos al traspasar la función de comercialización a la empresa B y atendiendo además que los productos son un commodity, los que de acuerdo con condiciones regulares suelen comportarse bajo normas generales de los mercados de valores en los que se transan, más que respecto de condiciones particulares de cada transacción.

Resulta evidente, ante lo expuesto, que ningún tercero independiente no habría modificado sus funciones de producción y comercialización, no habría cedido ninguno de los riesgos asumidos o los activos involucrados, no habría renunciado gratuitamente a la utilidad que le reportaba su función, traspasándosela a otra empresa, la cual, sin realizar gestión alguna, estaría recibiendo gran parte de la utilidad por las transacciones efectuadas por la empresa chilena.

Igualmente, no se evidencia algún pago o remuneración en favor de la empresa chilena por la cesión a traspaso de la función de comercialización sobre una cartera estable de clientes, situación que también corresponde revisar de acuerdo a las normas de precios de transferencias.

Ventaja Tributaria

Bajo esta figura, la empresa chilena al aparentar una disminución de sus funciones tanto de la comercialización de los productos como de los riesgos asociados (mercado, volumen, incobrabilidad), al traspasarlos a una empresa situada en una jurisdicción de baja tributación, mantenida dentro del holding, la utilidad de la empresa chilena se reduce notablemente, lo que significa que hay una disminución del monto del Impuesto de Primera Categoría y del Impuesto Adicional respecto de los socios extranjeros.

La Normativa Legal relacionada a este esquema es el Art. 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta, Normas sobre precios de Transferencias, y el Art. 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, Tributación de ciertas cantidades que se determinen por la aplicación de la normativa.

Análisis

Ante los antecedentes expuestos precedentemente y de acuerdo al Art. 4°quáter del Código Tributario, el caso calificaría como una simulación, ya que se crea una apariencia jurídica que oculta el contenido real del negocio, y que, al configurarse de esta manera, se busca disminuir la base imponible afectando el monto del Impuesto.

Cabe señalar, que este tipo de esquemas ha sido utilizado ampliamente a nivel global por grupos multinacionales para disminuir la carga tributaria, argumentando que realmente ciertos centros financieros otorgan ventajas comparativas comerciales, que puede ser efectivo en muchos casos. Sin embargo, lo importante es concluir si la operación descrita tiene o no sustento material.

De acuerdo con el artículo 41 H de la Ley de la Renta, en la Resolución Exenta SII N°124 del 19 de diciembre de 2017, se estableció la publicación del listado de países y jurisdicciones que se consideraron tener un régimen fiscal preferencial, lo cual será publicado en la página web del SII y será actualizado periódicamente al menos una vez al año.

Actualmente en el listado figuran 147 países y jurisdicciones entre las que se encuentran Bahamas, Bermuda, Puerto Rico, Cuba, Qatar, Honduras, Emiratos Árabes, Taiwán, las Islas Vírgenes y Hong Kong, entre otros territorios.

Caso N°2: Contrato de Renta Vitalicia

Esquema incorporado en el catálogo 2016, tiene un alcance nacional que involucra el Impuesto Renta.

Antecedentes del caso

Se realiza la suscripción de un contrato de renta vitalicia entre una persona natural y una sociedad instrumental, la cual como se explicó en el caso anterior, son constituidas con la intención de conseguir principalmente ventajas fiscales, aunque también otra serie de beneficios, como por ejemplo limitaciones en la responsabilidad. Para este caso se constituyó con la intención de conseguir ventajas fiscales al no pagar el impuesto a la herencia. Dicha sociedad carece de funciones, activos, personal y riesgos relacionados a tal contrato. La propiedad de la sociedad corresponde en un 99,9% a hijos de la persona natural.

Ventaja Tributaria

Según lo descrito con anterioridad, existen motivos para sostener que los actos y circunstancias en que se realiza la operación tienen por objeto anticipar la herencia a favor

de los hijos, provocando la ausencia del impuesto a la herencia que habría correspondido aplicar, según lo indica la Ley N°16.721, de no mediar tal configuración jurídica.

La normativa legal relacionada a este esquema es el artículo 2.264 del Código Civil, el artículo 63 de la Ley N°16.721, el oficio N°2002 del 04 de agosto de 2015 y el oficio N°192 del 21 de enero de 2005, ambos del SII.

Análisis

La persona natural transfiere la totalidad de su patrimonio a la sociedad instrumental con una renta vitalicia anual desproporcionada en comparación con el patrimonio inicialmente transferido y la expectativa de vida del rentista.

De acuerdo a la doctrina, una asignación por causa de muerte (herencia testada o intestada), en caso de que corresponda, el impuesto a la herencia debe declararse y pagarse conjuntamente dentro del plazo de dos años, contados desde la fecha en que la asignación se defiera.

Caso N°3: Retiro de Utilidades mediante pago de Cuentas por Cobrar

Esquema incorporado en el catálogo del año 2017, tiene un alcance nacional que involucra el Impuesto Renta.

Antecedentes del caso

Un contribuyente, persona natural, dueña de distintas sociedades, vende su participación social de "Sociedad A" (sociedad anónima cerrada o sociedad por acciones) a una "Sociedad B", que también es propiedad del contribuyente persona natural. El pago total no se paga en el mismo acto, por lo cual se genera una cuenta por cobrar en contra de la "Sociedad B", la que posteriormente se vende a la "Sociedad C", también propiedad de la persona natural. Esta última operación genera una nueva cuenta por cobrar en contra de la "Sociedad C".

Las sociedades B y C reciben flujos de caja por conceptos de mutuos que se suscriben con otras sociedades relacionadas ("Sociedad D" y "Sociedad E"), que son las que generan utilidades.

Ventaja Tributaria

Según lo expuesto con anterioridad, la utilización de este esquema evita el pago del Impuesto Global Complementario sobre las utilidades a través de una posible simulación en los términos del artículo 4° quáter del Código Tributario, ya que, a través de la realización de una secuencia y actos de negocios jurídicos, se buscaría evitar la configuración del hecho gravado, o el verdadero monto del Impuesto Global Complementario, mediante la entrega de

flujos a socio/accionista bajo la apariencia del pago de una cuenta por cobrar, ocultando el acto verdadero que sería el reparto de utilidades.

La normativa legal relacionada a este esquema es el artículo 20, el artículo 52 y el artículo 58 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Análisis

Cuando la persona natural requiere fondos para su uso personal, exige el pago de las cuentas por cobrar que mantiene vigente con sus sociedades, las que reciben flujos desde las sociedades generadoras de utilidades, quedando registrados los diferentes cargos y abonos de las cuentas por cobrar y pagar de todas las sociedades involucradas solo a nivel contable, sin pagar el Impuesto Global Complementario o Adicional por concepto de retiro de utilidades.

En contrapartida a lo anteriormente señalado, existe otra conducta de los contribuyentes para resistirse a los tributos, la cual es el incumplimiento de la obligación tributaria a través de la evasión, que a modo preliminar se dirá que consiste en el incumplimiento, total o parcial, de una obligación tributaria; constituye una violación grave y flagrante a la ley.

La gran diferencia con la planificación o ingeniería tributaria es que esta es una conducta del contribuyente que no busca propiamente resistirse al tributo, pero sí maximizar sus recursos, acogiéndose a regímenes más favorables contemplados por la ley.

La doctrina y la jurisprudencia no han vacilado frente a estos dos fenómenos: la evasión es siempre ilegal y la planificación tributaria lícita. La controversia gira en el terreno que media entre ambos fenómenos. La elusión no constituye una violación abierta de la ley, pero sí de su espíritu o finalidad.

Rivas y Paillacar, señalan que la evasión consiste en *"que una vez que se ha realizado el hecho gravado y ha nacido la obligación tributaria, el contribuyente realiza una conducta, dolosa o culposa, que tiene como finalidad evitar el pago del impuesto"*[17]. Esta es una explicación doctrinaria, que acoge los planteamientos modernos respecto de este fenómeno. El énfasis está puesto en el nacimiento del hecho gravado, y, por tanto, de la obligación tributaria. Es este el elemento distintivo de la evasión, y en él reside la gravedad y la intensidad con que el ordenamiento jurídico la trata: la obligación tributaria existe, nació, se perfeccionó y, pese a ello, el contribuyente, de manera dolosa o culposa, no la satisface.

[17] RIVAS CORONADO, NORBERTO y PAILLACAR SILVA, CARLOS, "Caracterización de la elusión fiscal en el Impuesto a la Renta de Chile", en Capic Review, Vol. 5, 2007, p. 21, [en línea] http://www.capic.cl/capic/media/art2vol5.pdf

3.4 Impacto Económico de Elusión y Evasión tributaria

Se debe hacer hincapié en los conceptos fundamentales como planificación, elusión y evasión en términos tributarios, por tanto, es importante volver a destacar la diferencia que se produce al referirse a ellos. Por cuanto, la elusión constituye a actos u omisiones enfocadas a disminuir el hecho gravado (surgimiento de la obligación tributaria) en el marco de la legalidad y bajo medios lícitos permitidos por el legislador, en consecuencia, no se produce la violación de la ley por parte del contribuyente. En tanto, la planificación fiscal ha sido definida como: *"La facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, o incluso de renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con el fin de obtener un ahorro tributario".*[18] Por todo esto, la planificación fiscal se diferencia de la elusión, en que está permitido el uso de una alternativa de organización que sea más conveniente.

En lo que respecta a la evasión tributaria, cabe comprender que estos son actos constitutivos ilegales a través de la reducción o eliminación del pago de impuestos, de modo

[18] Elusión, planificación y evasión tributaria. Rodrigo Ugalde y Jaime García, Legal Publishing, 4°Ed. Pág. 65

que, se produce un ocultamiento o falsificación de información, y el encubrimiento de la verdadera naturaleza de los negocios.

En el marco teórico y en los capítulos anteriores, se ha mencionado la importancia de la recaudación fiscal y la eficiencia del uso de los recursos generados por los ingresos públicos provenientes de los tributos. De ello desprende la correlación entre ingreso y gasto público, siendo constitutivos dentro de las políticas fiscales del Estado y su poder coercitivo.

El perjuicio en términos de ingresos a las arcas del estado genera un deterioro no solo hacia la ciudadanía y los sectores sociales más vulnerables, sino que produce un detrimento hacia el sistema económico vigente. De esta manera, en Chile existe un compromiso adquirido ante organismos internacionales como la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos), CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias), materializados a través de convenios y tratados internacionales, promoviendo una sana economía y gobernanza, de esta manera velando por el cumplimiento tributario de sus contribuyentes.

Por lo explicado en el párrafo precedente, se debe enfatizar en términos macro y microeconómicos, el efecto que generan los actos constitutivos de una menor recaudación

fiscal mediante la planificación tributaria, y los actos de elusión y evasión en términos tributarios.

3.4.1 Costos de la Evasión y Elusión en el Mundo

En Mayo de 2016, salieron a la luz pública los “Papeles de Panamá”, o comúnmente conocidos como “Paradise Papers”, los cuales corresponden a la filtración de más de 13.4 millones de documentos conducentes a prácticas de inversión en paraísos fiscales. Así, el estudio de estos documentos determinó cómo la evasión y elusión tributaria han generado un efecto racionalizador entre las empresas involucradas, es decir, estas entidades han ejecutado esta práctica de forma tan normalizada e interiorizada con sus principios, que no les resulta inaceptable ejecutar estas figuras irregulares. De esta forma, este tipo de planificación conduce a la reducción de la carga fiscal y a ocultar la verdadera riqueza que debiese estar sometida al pago de impuestos.

Este estudió determinó que, durante el 2015, se ocultaron 1.6 billones de dólares en paraísos fiscales por parte de las más grandes empresas de los Estados Unidos.

Junto a ello, entre 2001 y 2014 las inversiones en paraísos fiscales se han cuadruplicado, lo que conlleva a considerar la importancia en términos monetarios del empresariado a nivel mundial y la forma significativa de los recursos que se han dejado de percibir.

3.4.2 Organismos Internacionales para la Cooperación Tributaria

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) es un organismo en materia tributaria internacional, que incluye a 42 países miembros, destacando 32 países americanos, 5 europeos, 1 país asiático y 4 africanos. Esta institución fue creada para promover la cooperación y el intercambio de información para fortalecer a sus países miembros con el fin de mejorar sus prácticas administrativas tributarias. Lo anterior lo realiza mediante la instrucción, estudios, cooperación y capacitación para proveer asistencia técnica y acciones conjuntas para el mejoramiento de los sistemas tributarios.

En el año 1965, diversas autoridades de la administración tributaria se reunieron en los Estados Unidos para abordar las problemáticas de la administración fiscal. De ello surgió la iniciativa por parte Sheldon Cohen y Harold Moss, Comisionado y Director de la Oficina

de Asistencia Internacional del Servicio de Rentas Internas de EEUU, para la creación de un foro con carácter permanente y organizado. Finalmente, la CIAT se constituyó en el año 1967.

Lineamientos estratégicos del organismo

I. Desarrollo de actividades de capacitación en coordinación con administraciones tributarias.

II. Actividades de intercambio de buenas prácticas y experiencia para el cumplimiento.

III. Acciones para la prevención y el combate del fraude fiscal, evasión y elusión tributaria.

IV. Difundir información, estudios e investigación para el mejoramiento continuo de las políticas y administración tributaria.

V. Implementar proyectos de asistencia técnica para fomentar y fortalecer las administraciones tributarias.

VI. Coordinación externa para fortalecer a la institución.

El Fondo Monetaria Internacional y el Monitor Fiscal

El siguiente organismo que participa activamente en el acontecer mundial en el sector económico y las finanzas internacionales es en Fondo Monetario Internacional (FMI). Este órgano dispone de 189 países miembros, distribuidos en 24 directores representantes de diversos países, o un grupo de ellos. Se encuentra ubicado en Washington DC, Estados Unidos y fue creado en 1945 como un organismo intergubernamental para promover las políticas cambiarias, fomentar y facilitar el comercio internacional, así como la reducción de la pobreza, la estabilización del tipo de cambio, y el desarrollo de medidas que permitan influir en las políticas económicas para la obtención de préstamos, deudas y todas aquellas materias que le sean compatibles.

Propósitos generales del FMI

a) Promover la cooperación monetaria internacional

b) Participar activamente en la estabilidad cambiaria

c) Facilitar el crecimiento económico internacional

d) Disponer de recursos a economías débiles en sus balanzas de pagos

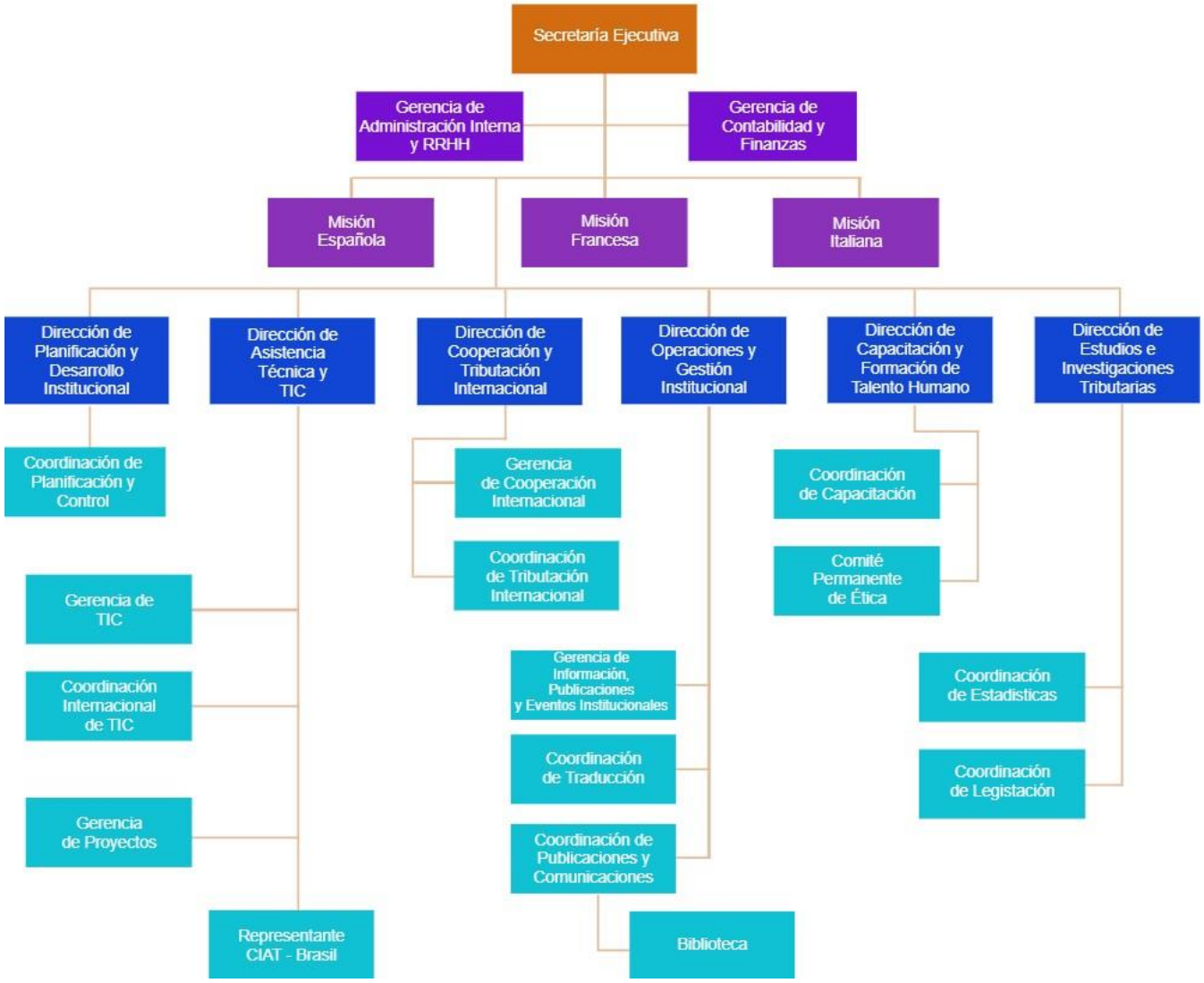


Ilustración N°7: Estructura organizacional de la CIAT

Este organismo está constituido bajo la siguiente estructura:[19]

[19] Estructura CIAT, rescatado de: https://www.ciat.org/estructura/

Propósitos generales del FMI

a) Promover la cooperación monetaria internacional

b) Participar activamente en la estabilidad cambiaria

c) Facilitar el crecimiento económico internacional

d) Disponer de recursos a economías débiles en sus balanzas de pagos

Monitor Fiscal

Este informe se prepara dos veces al año y es elaborado por el Departamento de Finanzas Públicas del FMI desde el año 2009 para evaluar y analizar las circunstancias relevantes de las finanzas públicas. Del mismo modo, se ocupa de proyectar las bases sustentables para las finanzas de mediano plazo.

En el informe ejecutivo emitido en abril 2019 destaca especialmente el capítulo 2, que hace referencia a las medidas para frenar la corrupción, por cuanto distorsiona la actividad del Estado y perjudica un desarrollo económico sostenible, haciendo énfasis que la pérdida de ingresos fiscales dificulta el financiamiento de los gastos sociales. Más allá, el nepotismo y el soborno son la piedra de tope para la infraestructura y los servicios públicos cuando los gobiernos no responden eficientemente en el combate de estas prácticas desfavorables. Ahora bien, los gobiernos menos corruptos recaudan hasta un 4% más del PIB en ingresos tributarios que los gobiernos homólogos más corruptos.

Lo anterior, sumado a los efectos de la elusión y evasión tributaria, responden al conjunto de actos que distorsionan el sistema económico nacional, en donde actualmente existen múltiples organizaciones que velan porque estas prácticas sean sancionadas y los gobiernos se fortalezcan en materia de fiscalizaciones, eficiencia en la recaudación y un óptimo gasto público, pero al mismo tiempo, forjando compromisos que permitan a los ciudadanos cumplir con sus obligaciones mediante la reducción de los resquicios legales y atacando los actos irregulares.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe

La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) es el órgano dependiente de la Organización de Naciones Unidas (ONU), para promover y fomentar el desarrollo de la economía en la región. Este organismo con sede en Santiago de Chile ha realizado en su publicación "Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2019" diversos estudios para determinar las políticas que se están llevando a cabo en la zona regional para el combate contra la planificación tributaria, y las consecuencias económicas para los distintos países que la componen.

A raíz de las investigaciones realizadas, se ha concluido que las pérdidas por incumplimiento tributario hacia 2017 alcanzaron un total de 6,3% del Producto Interno Bruto (PIB) (empleando un promedio ponderado de la región), abarcando las pérdidas

asociadas al Impuesto a la Renta y al Impuesto al Valor Agregado (IVA), lo que se traduce en 335.000 millones de dólares.

Un concepto que incluyó la CEPAL en el informe presentado hace referencia al déficit primario, entendiéndose como el diferencial entre los gastos y la recaudación de impuesto de un Estado. Este término, no considera los pagos de intereses de la deuda pública. El objeto de estudio del déficit primario es enfatizar la reducción de este indicador pasando de un 0.8% al 0.5% del PIB entre el año 2017 y el año 2018 respectivamente, así se logró visualizar un recorte en el gasto primario en la región disminuyendo desde un 19% al 18.6% del PIB entre 2017 y 2018.

3.4.3 El rol del Servicio de Impuestos Internos

Se ha mencionado el rol que cumple el organismo encargado de velar por el cumplimiento tributario y las atribuciones que le recaen, sin embargo, una de las temáticas que aborda es el informar las políticas llevadas a cabo y también los resultados a través del Plan de Cumplimiento Tributario, el cual en su edición del año 2018 manifestó que las brechas en las declaraciones de impuestos están dadas por las siguientes causas:

• Desconocimiento de la obligación tributaria

• Desconocimiento de la aplicación de la ley

• Errores cometidos en su cumplimiento

• Desacuerdo con el cumplimiento fiscal

• Negligencia

• Delitos de elusión y evasión

Lo anterior, se concreta con el surgimiento de brechas al momento de registrar, informar, declarar y pagar los tributos correspondientes, aludiendo algunas de las causas mencionadas en cualquiera de sus fases.

Perjuicio económico por subdeclaración y no declaración de IVA

Considerando el Impuesto al Valor Agregado como fuente principal de recaudación fiscal en materia tributaria, el Plan de Cumplimiento Tributario mencionó que algunas situaciones que generaron déficit de recaudación corresponden a la no declaración del Formulario N°29, la manipulación de los débitos fiscales y/o aumento de los créditos fiscales. De lo anterior, la cantidad de contribuyentes que no realizaron sus declaraciones de acuerdo con el Plan de Cumplimiento año 2018 fueron 163 mil, lo que representa un

16.7% del universo de contribuyentes obligados a declarar. En tanto, 6 mil contribuyentes presentaron subdeclaración de impuesto débito fiscal que ascendieron a $95.000 millones a noviembre de 2017.

De ello desprende la responsabilidad del sujeto pasivo en el cumplimiento de los actos que le recaen por causa de los impuestos mensuales que debe enterar en arcas fiscales. Asimismo, denota el compromiso del órgano público por facilitar el proceso de declaración mediante la facturación electrónica, el registro de compra y venta, entre algunas medidas impuestas.

Comercio Informal

La generación de ingresos fiscales se ven profundamente afectados por este tipo de comercio, que se ampara en la ilegitimidad y la competencia desleal desproporcionada y nociva para la economía del país.

Los estudios (del Plan de Cumplimiento Tributario) revelaron que el Estado percibió un déficit en la recaudación en torno a los US $200 millones asociados al no pago de impuestos y tasas aduaneras. En tanto, el impacto para el Estado por conceptos de contrabando de cigarrillos, juguetes y cosmética transados de forma ilegal, alcanzaron los US $500 millones.

Las cifras del comercio informal no dejan de ser preocupantes puesto que alcanzaron el 18% del PIB de Chile durante ese período.

Capítulo IV- Análisis de Resultados

En este Capítulo se analizarán algunos de los casos de elusión más conocidos en Chile y que pasan a formar un modelo de cómo proceder contra este tipo de delitos, además de dar a conocer las variaciones y porque ha variado la recaudación de impuestos desde que entró en vigencia la Ley N°20.780.

4.1 Casos de Elusión en Chile

Como se ha expuesto a lo largo de esta investigación, el concepto de elusión tributaria hace referencia a la utilización y esquematización de todos los medios legales y jurídicos que se prestan al alcance del contribuyente, con el fin de minimizar el monto o base imponible afecta a impuestos.

La autoridad tributaria crea la posibilidad de disminuir el pago de impuesto como un medio para fomentar otros objetivos de la economía nacional, por ejemplo, el ahorro e inversión. Para que esto se ejecute, el legislador desarrolló mecanismos como: la depreciación acelerada, franquicias, deducciones, exenciones, excepciones, declaración en base a renta presunta, diferir el pago de impuestos, incentivos regionales (zonas francas),

entre otras. Los contribuyentes con una correcta planificación tributaria pueden, de manera legítima, reducir la cantidad de impuesto a pagar.

Sin embargo, aunque estos procedimientos y actividades son legales, constituyen un atentado contra la equidad tributaria, la cual busca que la carga tributaria y los tributos sean distribuidos de manera justa entre los miembros de la sociedad. Otros principios que se vulneran son; la suficiencia fiscal, que es la capacidad potencial del sistema tributario para generar recursos a través de los ingresos obtenidos en arcas fiscales que sirven para cubrir los gastos del sector público; la eficiencia fiscal referida al impacto que generan los impuestos y cómo les afecta de manera económica a las personas; y finalmente, la simplicidad tributaria se relaciona con la afirmación de que las normas tributarias deben ser claras y transparentes, deben ser constantes a lo largo del tiempo, que su gestión y realización sean sencillas para el contribuyente y para la administración tributaria.

Cabe mencionar que todos estos procedimientos que se utilizan como herramientas de reducción impositiva deben ser permanentemente evaluados, ya que, con esto se evitaría de manera significativa el abuso de las normas que constituyen un tipo de elusión no deseada con arreglos artificiales que son generalmente diseñados y puestos en marcha para manipular o explotar los vacíos que presentan las leyes tributarias.

A continuación, se expondrán casos en los cuales lo dicho anteriormente se pone en práctica de manera íntegra:

Caso 1: Alejandro Guillier y figuras de televisión en general

El excandidato presidencial Alejandro Guillier y actual senador por la región de Antofagasta, prestó sus servicios a través de contratos civiles durante la mayor parte de su carrera, mediante una sociedad constituida en conjunto con su esposa con el objeto de recibir las remuneraciones correspondientes por medio de facturas. Esta figura le permitió obtener beneficios tributarios y diferir el pago de impuestos. El Servicio de Impuestos Internos puso su foco en este mecanismo entre el año 2013 y 2016, incorporándolo dentro del Catálogo de figuras elusivas o Esquemas Tributarios, publicado en el año 2016.

En octubre del año 1993, el senador Alejandro Guillier, y su esposa María Cristina Farga, constituyeron la "Sociedad de Profesionales Guillier y Farga Limitada", empresa que le permitió conseguir beneficios tributarios durante su carrera televisiva, que se extendió por más de 20 años. Durante ese período firmó todos sus contratos televisivos con las principales cadenas como TVN, Chilevisión y La Red utilizando la sociedad mencionada. A su vez, esta acción le permitió cumplir con sus obligaciones tributarias como empresa (sociedad), lo que generaba la opción de diferir el pago de impuestos correspondiente tanto del Impuesto Primera Categoría como del Impuesto Global Complementario, hasta el

momento en que se realizaran los retiros de las utilidades acumuladas de la sociedad (tal como ocurría antes de la entrada en vigencia de la reforma tributaria en 2015 y posteriormente su primera aplicación en el año 2018). El propósito del estudio de este caso en particular es que el excandidato presidencial y rostro de televisión podría haber evitado tributar como un trabajador de alta renta (que por esos años la tasa alcanzaba un 42% de la renta bruta en impuestos). En definitiva, el SII puso énfasis en este caso dado que a través de la sociedad (afecta al Impuesto de Primera Categoría), le permitió soportar una menor carga tributaria que si lo hubiera hecho por los ingresos afectos al Impuesto Global Complementario. En palabras del SII, la utilización de este esquema permite que la persona natural soporte una carga tributaria menor, en la que no se afecta la totalidad de los ingresos con Impuesto Global Complementario (impuesto a las personas naturales), probablemente con la tasa más alta, sino que sujeta parte de sus ingresos a la tasa del Impuesto de Primera Categoría (impuesto a las empresas) que puede llegar a ser menor a la tasa del Impuesto Global Complementario.

La figura empleada ha sido calificada como elusiva por el Servicios de Impuestos Internos (SII), sin embargo, este tipo de figuras son tan controversiales, que algunos expertos en la materia la definen derechamente como evasión. El mecanismo elusivo está relacionado con otros casos similares que han sido dados a conocer, como el caso relacionado con los ejecutivos de Empresas Penta, en cuya situación la entidad fiscalizadora

se querelló en contra de estos ejecutivos por recibir bonos a través de sociedades personales. Otro ejemplo destacado, es el acuerdo con los ejecutivos de Endesa, quienes fueron acusados por utilizar tal figura por el Servicio de Impuestos Internos, luego de amenaza de querella.

"Cuando menos es elusión. Pero yo creo que esto es derechamente evasión, pues la ley es clara: las rentas del trabajo se gravan con el impuesto de segunda categoría. Aquí estamos hablando de una persona que realiza un trabajo, que no requiere capital, que además cumple un horario y tiene todas las obligaciones de cualquier trabajador dependiente. Entonces, él arma una sociedad, por ejemplo, con su esposa y sus hijos, que a lo mejor todavía están en el colegio, para hacerle creer al Fisco que los ingresos provienen de un servicio prestado por esa sociedad" dice Michel Jorratt, ex director del SII, acerca de este tipo de figura contractual.

Se debe destacar que la utilización de este tipo de sociedades empresariales para convertir la renta del trabajo en renta de capital es de gran preocupación e inquietud para el SII, en donde es latente el riesgo que el titular de dicha sociedad haga traspasos de gastos personales (incluso familiares) como gastos empresariales para demostrar una renta aún menor, aminorando el pago de tributos. Es por ello que el SII fiscalizó esta figura en 2013, determinando que ha sido utilizada por varios rostros televisivos, periodistas, actores,

actrices, llegando a cursar liquidaciones e indicando que es una práctica habitual en la industria.

En noviembre de 2016, el SII publicó el Catálogo de Esquemas Tributarios, en el marco de la entrada en vigencia de la Norma Antielusión de la reforma tributaria, en el que se incluye el empleo de este tipo de contratos civiles.

La ley entrega la facultad de control de la elusión en forma exclusiva al Director del Servicio de Impuestos Internos, para que este pueda efectuar el requerimiento ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA) y sean ellos quienes declaren la elusión tributaria, ya sea por abuso o simulación. Si se está tratando de simular un contrato y la autoridad tributaria cuenta con los medios de prueba necesarios y pertinentes, se concluiría como un caso de elusión en materia tributaria.

Alejandro Guillier ocupó esta fórmula contractual hasta 2013, año en comenzó su carrera política y dejó de lado su carrera televisiva. Además, coincide con el inicio del debate de la reforma tributaria que impulsó la expresidenta Michelle Bachelet Jeria y que tenía como propósito cerrar las brechas en esta materia de manera significativa.

Otro punto importante por considerar en relación con esta figura es que en la mayoría de este tipo de casos se podría estar frente a una situación de fraude y engaño a la Ley

Laboral (Código del Trabajo), dado que la responsabilidad caería sobre el empleador, en cuanto este permitiría el encubrimiento de una relación de subordinación que ha sido declarada varias veces por los tribunales como una figura civil o mercantil. En consecuencia, lo que busca esta figura es dejar la relación fuera del estatuto del Código del Trabajo, el que genera una serie de derechos, deberes y responsabilidades para ambas partes.

Así, los ejecutivos de distintos canales han admitido el uso de contratos civiles, que han empleado figuras como Iván Núñez, Tonka Tomicic, Macarena Pizarro, Jennifer Warner, Claudia Di Girolamo, Francisco Melo, Blanca Lewin, Consuelo Saavedra, y Mauricio Bustamante, entre otros. Para ellos, la finalidad de permitir este tipo de figuras era que dichos contratos sirvieran como una forma para retener sus talentos, no teniendo como fin último vulnerar las disposiciones legales.

Caso 2: Grupo empresarial Key Market

Un caso destacado en materia de elusión tributaria es el de la cadena de supermercados correspondiente al grupo Key Market; en donde el máximo Tribunal del país acogió 13 recursos de casación presentados por el SII, impugnando los reclamos en contra de las liquidaciones y resoluciones emitidas por el grupo empresarial.

La Segunda Sala de la Corte Suprema (especializada en materias tributarias), acogió 13 recursos de casación (recurso de carácter extraordinario que tiene como finalidad anular una sentencia judicial, por contener una incorrecta interpretación o aplicación de la ley, en este caso, emitida en primera instancia por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Biobío y por la Corte de Apelaciones de Concepción), presentados por el Servicio de Impuestos Internos rechazando los reclamos en contra de las liquidaciones y resoluciones emitidas por la entidad fiscalizadora al grupo empresarial Key Market, catalogando las conductas de planificación como elusivas.

Las liquidaciones reclamadas se originaron a mediados del año 2012, luego de un proceso de fiscalización relacionado con la venta de activos de las sociedades pertenecientes al mismo núcleo familiar. Para la repartición de las utilidades obtenidas por tales operaciones, formularon una estrategia de planificación tributaria que consistió en que un socio de cada una de las sociedades enajenaba sus derechos sociales a las demás, con lo que dejaba de ser integrante de ella (sociedad), para luego ser contratado como trabajador dependiente (empleado) de la misma sociedad en un alto cargo como gerente general, gerente comercial, entre otros. De este modo, se pactaba entre las sociedades y los supuestos "trabajadores", el pago de "depósitos convenidos" (aportes que el empleador realiza al fondo de pensiones del trabajador en forma periódica u ocasional con el fin de incrementar

el monto de la pensión o permitir anticiparla) por sumas millonarias, con el objetivo de liberarlos de la tributación correspondiente del Impuesto a la Renta.[20]

En septiembre del año 2015, la Corte Suprema indicó que la elusión tributaria no consiste en la elección lícita dentro de determinadas opciones que el propio legislador tributario entrega, sino que en el comportamiento del obligado tributario (contribuyente) consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria mediante la planificación, el abuso o simulación de las formas jurídicas, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, infringiendo de manera indirecta las disposiciones legales aplicables, bajo una apariencia de legalidad.[21]

Sobre ello, la Corte Suprema (CS) inicialmente no cuestionó que el contribuyente haya pactado depósitos convenidos con sus trabajadores (dependientes), provocando gastos aceptados. No obstante, estos actos sí eran cuestionables por medio del inusual contexto que permitió su otorgamiento, puesto que, si bien se encontraban pactados por escrito, estos eran efectuados exclusivamente a trabajadores vinculados por lazos familiares con los propietarios de su empleador y por significativas sumas de dineros. Lo anterior toma forma

[20] Corte Suprema califica de elusiva planificación de grupo empresarial Key Market, 30 de Septiembre de 2015:
http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2015/300915noti03jv.htm
[21] Corte Suprema, Causa Rol N°31.985-2014

en la medida que de haberse pagado de una forma corriente habría implicado probablemente el devengamiento del Impuesto Global Complementario (IGC) o de Segunda Categoría para el receptor, incluido un posible Impuesto de Primera Categoría para la empleadora por la esencia o naturaleza de la prestación, lo que permitió el ahorro significativo de dinero en impuestos.

Finalmente, a la fecha del pronunciamiento de este caso y de la resolución ejecutoriada, los montos netos actualizados en las liquidaciones ascendían a más de $ 401 millones de pesos, a lo que se debe sumar los reajustes, intereses y multas, generando giros por sobre los $1.100 millones de pesos. En relación a lo anterior, se adicionaron más de $1.900 millones por conceptos de impuestos personales derivados de los gastos rechazados (Art. 21 de la Ley de Impuesto a la Renta) que afectaron a los socios de las compañías del grupo.

Caso 3: Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A.

El caso de Inmobiliaria Bahía marcó un precedente en la tributación actual, dado el fallo del año 2003. Al abordar tal caso, la Corte Suprema manifestó que la elusión: *"consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico".*[22]

[22] Corte Suprema, Causa Rol N°4038-2001

La causa surge por las diferencias detectadas por el SII en torno a las declaraciones de IVA en distintos periodos tributarios de la sociedad, que, de acuerdo al criterio del ente fiscalizador, no estarían declarados los débitos fiscales provenientes de la explotación de un complejo turístico (arriendo de cabañas amobladas). La Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. presentó un reclamo en contra de las liquidaciones cursadas.

La empresa se dedicaba al negocio turístico a través de dos sociedades: Los Jardines de Bahía Inglesa y Prestaciones Caldera Ltda. Para la explotación de estas actividades, Jardines de Bahía Inglesa era dueña de las cabañas, mientras que la segunda tenía como actividad el arriendo de los muebles, cobro de servicios de restaurante y minimarket.

Al momento de cursar el pago por la estadía por parte de los clientes, se entregaba un recibo por el 60% del monto como arriendo de inmueble (sin IVA) por parte de Bahía Inglesa, y el otro 40% estaba dado por la entrega de una boleta por uso de muebles y servicios (con IVA) gastronómicos.

El criterio aplicado del Servicio de Impuestos Internos se refería a que los servicios prestados correspondían a la actividad hotelera y estaban afectos al impuesto a las ventas y servicios. Sin embargo, dicha tesis que no fue aceptada por la Corte Suprema y, es más,

argumentó *"no sólo es lícito, por tener fundamento legal, sino que puede tener finalidades ajenas a la elusión de impuestos como podría ser facilitar la adquisición de muebles".*

Dado lo anterior, haber constituido dos sociedades diferentes para llevar a cabo en conjunto el negocio hotelero, constituye una medida para "eludir" el impuesto establecido en la letra g) del artículo 8, de la Ley de Impuestos a la Ventas y Servicios, que indica que deben pagar IVA, las propiedades habitacionales que se arriendan amobladas, entendiéndose como tales aquellas que cuentan con los enseres muebles necesarios para ser habitadas, o, en su defecto, la actividad comercial de hotelería, como hecho gravado servicio, de aquel definido en el artículo 2, N° 3, del mismo texto legal.[23]

Luego, el SII prescindió de ambos negocios jurídicos, procediendo a emitir y cursar las liquidaciones en contra de una de las sociedades tomando el total de las operaciones como afectas a IVA, y empleando como fundamentos en que ambas sociedades estaban constituidas por los mismos socios; que operaban en conjunto y que desarrollaban económicamente una actividad hotelera.

[23] Información obtenida de página web www.tributariolegal.cl, rescatado de: https://www.tributariolaboral.cl/610/w3-article-69825.html

Finalmente, la Corte Suprema resolvió la discusión, acogió el recurso de casación presentado por el contribuyente y dejó sin efecto los actos administrativos impugnados. A la vez, la sentencia anuló el fallo en segunda instancia, considerando que la actividad no era hotelera, sino arriendo de cabañas realizado en una forma permitida por la ley, y que convergían dos actividades diversas, realizadas por personas distintas.[24]

De esta forma, la sentencia señalada declaró que el ente fiscalizador confundió la evasión tributaria ilícita con la elusión, que consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, más aún si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente para pagar los tributos en una medida legítima a la que optó. Por tanto, se dejó indicado que la figura utilizada no solo era lícita, por tener un fundamento legal, sino que pudo tener finalidades ajenas a la elusión de impuestos, como es facilitar la adquisición, administración y mantención de los bienes.[25]

[24] Sentencia Corte Suprema Rol N°4.038-2001

[25] LA EVOLUCIÓN EN LA JURISPRUDENCIA DE LA EXCMA. CORTE SUPREMA EN LA CONCEPCIÓN DE LA ELUSIÓN FISCAL, Centro de Estudios Tributarios - Universidad de Chile, Págs. 8 y 9

Caso 4: de “Empresas Zombis”

Entre los años 1990 y 2004, algunas de las más grandes empresas del país declararon ante el Servicio de Impuestos Internos pérdidas considerables, las cuales eran adquiridas por otras empresas con el objeto de pagar menos impuestos o recuperar los tributos pagados en ejercicios anteriores a través de la absorción de estas pérdidas. Durante esa época, las entidades adquisitorias de empresas “zombis” (como fueron denominadas) obtuvieron enormes utilidades, y, por lo tanto, debiesen haber pagado cuantiosas sumas de dinero en impuestos.

La forma, metodología, o estrategia utilizada por estos grupos empresariales consistió en adquirir firmas que habían quebrado o que habían sido sometidas a acuerdos preventivos durante la década de los ´80 (los expertos tributarios las llamaban “cascarones”). Estas organizaciones no contaban con empleados, terrenos, ni oficinas, es decir, en el papel solamente era el RUT. Ello les significó declarar ante el SII que las utilidades de sus empresas habían desaparecido y, por lo tanto, no tenían que pagar impuestos o podían recuperar los pagados en años anteriores.

Según lo analizado por el Servicio de Impuestos Internos, surgían dos tipos de pérdidas: la primera, era por montos vinculados con pérdidas de capital, tomando como ejemplo la compra de un bien por parte de una empresa y que en un futuro se vendía a un

precio menor. Y la segunda, correspondía a las pérdidas generadas por los intereses de las deudas que habían sido condonadas. En consecuencia, pérdidas compuestas por intereses y reajustes calculados sobre una deuda inexistente.

Durante agosto del año 2000, el grupo familiar Luksic adquirió la empresa llamada Inversiones San Francisco, la cual poseía una pérdida tributaria de arrastre por $ 78.000 millones. La adquisición de esta compañía tuvo un valor de $ 2.600 millones, cuya cifra fue cancelada al empresario Javier Vial, quien por ese entonces era el dueño. El contrato de la compra contenía una cláusula llamada "condición suspensiva", que establecía que el pago antes mencionado iba a depender del uso que pudiese hacer el grupo Luksic de las pérdidas que contenía la entidad adquirida. En tanto que la condición, consistía en que las pérdidas tributarias que figuraban en los libros, balances y declaraciones de impuesto a la renta de Inversiones San Francisco S.A., pudieran ser utilizadas como gasto contra las futuras utilidades que genere la compañía compradora.

La primera vez que este grupo utilizó esta figura fue en la importante compra del 35% de las acciones del Banco de Chile, las cuales estaban avaluadas en aproximadamente US$ 541 millones de esa época. Estas acciones correspondían al paquete que pertenecía a la junta de accionistas compuesto por los grupos Penta, Falabella, Consorcio Financiero; y por los empresarios Sergio Larraín y Alfredo Moreno.

Inversiones San Francisco estuvo inoperativa durante el período de un año, hasta que finalmente, en julio del 2001 absorbió a una creciente compañía del grupo Luksic "Inversiones Hidrosur Ltda." Hidrosur tenía en su interior un paquete accionario equivalente al 12% de la compañía Entel, garantizando de esta manera, la compra del 35% del banco. La transacción fue concretada entre mayo y agosto de 2001. La utilidad que generó por este hecho económico no pagó los tributos que le correspondían debido a la pérdida de arrastre de Inversiones San Francisco. Esto le permitió al holding, que en la actualidad lidera Andrónico Luksic, tener una base de recursos mayor para efectuar la cancelación de las deudas con la junta de accionistas, trayendo como consecuencia obtener el control mayoritario del Banco de Chile.

El Servicio de Impuestos Internos determinó que el año en que el grupo Luksic compró la institución financiera, la empresa con pérdida adquirida anteriormente les permitió eludir $5.952 millones. La institución fiscalizadora determinó que para el año 2004, el monto que el grupo dejó de pagar en impuestos alcanzaría los $9.932 millones.

El SII reclamó los impuestos pendientes de pago dos años más tarde, pero las negociaciones de aquel entonces dieron como resultado el pago de $163 millones, es decir, sólo el 2% de lo que el SII había determinado en una primera instancia.

Con relación a este ejemplo y a la estrategia utilizada de manera elusiva, cabe mencionar que lo que contempla la ley, es que las empresas que pasan por períodos de crisis puedan guardar sus pérdidas en una especie de cuenta de ahorro y usarlas para pagar menos impuestos cuando mejoren sus condiciones.

4.2 Variación en el nivel de recaudación

Como último análisis a realizar según la información obtenida, es analizar la variación en el nivel de recaudación de impuestos en Chile entre los años 2011 y 2018, con el fin comparar el aumento o disminución que ha sufrido la recaudación durante esos años. Ver Ilustración Numero 8.

Según se puede observar en el cuadro presentado anteriormente y preparado según la información estadística presentada por la Tesorería General de la Republica, durante los años 2015 a 2016, se obtuvo un mayor ingreso de impuestos del 3,6%, durante los años 2016 a 2017 un aumento de 8,57% y en el tramo de los años 2017 a 2018 tuvo un aumento de 0,88%. En todos los tramos presentados anteriormente y que fueron en los años posteriores a la aplicación de la Ley N° 20.780.

Se puede apreciar un aumento, en el caso de los años 2012 a 2013 un aumento del 10,39%, en los años 2013 a 2014 existe un aumento del 6% y en el tramo 2014 a 2015 un aumento del 12,25%, esto demuestra que no existe un motivo directo en el aumento del ingreso anual de impuestos desde que entró en vigencia la Ley N° 20.780, ya que en estos años existe un aumento mayor que en los tramos 2016 a 2018, lo que tampoco quiere decir que la implementación de la Ley no esté siendo útil, pero se puede apreciar que no ha habido un aumento sustancial en el ingreso de impuestos.

TIPO DE RECAUDACION 2011-2018 (EN BILLONES DE PESOS)	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Recaudacion Espontanea	26.75	30,96	33,96	33,58	38,22	37,15	40,04	43,17
Recaudacion Coactiva	0.38	0,44	0,44	0,49	0,57	0,78	0,88	1,06
Total Recaudacion General	**27.14**	**31,40**	**34,39**	**34,08**	**38,79**	**37,93**	**40,92**	**44,23**
Recaudacion Financiera	3.62	2,40	2,21	4,95	5,69	7,71	8,12	5,89
Otros Ingresos	0,05	**-0,09**	0,60	0,41	**-0,21**	0,23	0,75	0,12
Total Recaudacion	**30,81**	**33,70**	**37,20**	**39,44**	**44,27**	**45,87**	**49,80**	**50,24**

Ilustración N°8: recaudación de impuestos años 2011 a 2018.

Fuente: Cuadro de preparación propia según información obtenida de la cuenta pública 2016, 2017 y 2018 de la Tesorería General de la Republica.

Capítulo V- Conclusiones

Tras analizar conceptos básicos como Impuesto, Servicios de Impuestos Internos, Tribunales Tributarios y Aduaneros, Evasión, Planificación fiscal, Economía de opción, y Elusión, profundizamos en el tema principal de esta tesis que es, ¿Cómo afecta en la recaudación fiscal, la planificación y confección de esquemas tributarios?

En la práctica, los contribuyentes sienten la presión impositiva e intentan desentenderse de ella. Los medios que utilizan son principalmente tres: la evasión, la elusión y la economía de opción.

La evasión se circunscribe en uno de los extremos de la resistencia tributaria, pues en su configuración típica se constituye como el incumplimiento de una obligación tributaria perfecta, lo que ha llevado al consenso de considerarla ilícita.

Por otra parte, se analizó la economía de opción, que se posiciona en el otro extremo de estas figuras, concluyendo que no se puede considerar como un medio de oposición al tributo, pues ella no es sino –en la versión pacífica de la misma- la legítima adhesión a las alternativas más beneficiosa, en términos fiscales, de las que establece el legislador.

Sin embargo, como también se señaló, el límite de la economía de opción radica en no transgredir el principio de la capacidad contributiva, alterándolo u ocultándolo. Cualquier acto o contrato que, tras el revestimiento de planificación tributaria, altere, distorsione u oculte la capacidad contributiva del contribuyente, se deberá entender como una figura elusiva ajena a la economía de opción.

Con mucha mayor detención se trató la elusión fiscal a través de la Norma General Antielusión, figura sumamente debatible en nuestro país. Uno de los aspectos más controversiales que dejará como consecuencia la aplicación de esta Norma, del artículo 4º ter del Código Tributario será la definición del límite entre el inciso primero y el inciso segundo del mencionado artículo, ya que el primero define lo que constituye elusión desde el punto de vista del abuso de las formas jurídicas, y el segundo, por su parte, plantea que "Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria".

Por lo que finalmente, el límite estará dado por los resultados obtenidos en los actos y contratos celebrados, aquellos que obtengan "resultados jurídicos y económicos relevantes" estarían ajustándose al espíritu y letra de la ley, y, por el contrario, los actos y contratos que se celebren buscando solo beneficios tributarios estarían transgrediendo el límite impuesto por la ley.

Lo complejo entonces, será establecer la ecuación entre:

Resultado relevante = Resultado jurídico-económico + Resultado tributario

Para mí, la elusión es un comportamiento reprochable no sólo desde la ética, sino también desde el ordenamiento jurídico. La elusión es la manipulación deliberada, por parte del contribuyente, de los actos o negocios jurídicos para ocultar o alterar su verdadera capacidad contributiva, medida de los tributos fiscales y manifestación del principio de igualdad.

Capítulo VI- Referencias

- ALEX FISCHER COMENTA EL NUEVO CATÁLOGO DE ESQUEMAS TRIBUTARIOS, Dic 14 2018, Recuperado el 4 de Diciembre de 2019, de http://baraona.cl/alex-fischer-comenta-el-nuevo-catalogo-de-esquemas-tributarios/
- Artículo 4°bis inciso primero del Decreto Ley N°830
- Artículo 4°bis inciso segundo del Decreto Ley N°830
- Artículo 4°bis inciso tercero del Decreto Ley N°830
- Artículo 4°bis inciso cuarto del Decreto Ley N°830
- Artículo 4°bis inciso quinto del Decreto Ley N°830
- Artículo 4°ter inciso primero del Decreto Ley N°830
- Artículo 4°ter inciso segundo del Decreto Ley N°830
- Artículo 4°ter inciso tercero del Decreto Ley N°830
- Artículo 4°quáter inciso primero del Decreto Ley N°830
- Artículo 4°quinquies inciso primero del Decreto Ley N°830
- Artículo 4°quinquies inciso segundo del Decreto Ley N°830
- Artículo 4°quinquies inciso tercero del Decreto Ley N°830
- Artículo 4°quinquies inciso cuarto del Decreto Ley N°830
- Artículo 4°quinquies inciso quinto del Decreto Ley N°830
- Artículo 4°quinquies inciso sexto del Decreto Ley N°830
- Artículo 160 bis, Ley N°20.780
- Artículos tributarios contables, Nuevo Régimen de Normas Antielusión Tributaria, Recuperado el 4 de Diciembre de 2019, de https://www.tributariolaboral.cl/610/w3-article-69825.html

- BARRIENTOS, María Olga; GÓMEZ, Miriam; MAYA, José Eduardo y MUJICA, Alejandro (1993). La evasión de impuestos en renta, ventas y timbre en Medellín y su área metropolitana. Medellín: Trabajo de grado para optar al título de abogado, Universidad de Medellín.
- Circular Nº 65 de 23 de julio de 2015, Servicios de Impuestos Internos, página 12
- Código Civil, artículo 1467
- CORNEEL, F. (1987). Planeación Tributaria: Enseñanza y práctica. Impuestos.
- Corte Suprema califica de elusiva planificación de grupo empresarial Key Market, 30 de Septiembre de 2015, Recuperado el 4 de Diciembre de 2019, de http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2015/300915noti03jv.htm
- Corte Suprema, Causa Rol N°31.985-2014
- Corte Suprema, Causa Rol N°4038-2001
- DAVID RICARDO, "Principios de economía política y tributación", 1817, Editorial Claridad S.A., pág. 115
- DE CERVANTES SAAVEDRA, Miguel, "El Ingenioso Hidalgo Don Quijote de la Mancha", España, Editorial Francisco de Robles, 1605
- Departamento Control de Gestión y Sistemas de Información – FEN U Chile
- DICCIONARIO BASICO TRIBUTARIO CONTABLE 2019, SII RECUPERADO EL 4 DE DICIEMBRE DE 2019 DE http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_i.htm
- El Mercurio, 23-11-2017, SII presenta hoy actualización de catálogo de esquemas tributarios, Recuperado el 4 de Diciembre de 2019, de: https://www.pwc.com/cl/es/prensa/prensa/2017/SII-presenta-hoy-actualizacion-de-catalogo-de-esquemas-tributarios.html

- Elusión, planificación y evasión tributaria. Rodrigo Ugalde y Jaime García, Legal Publishing, 4°Ed. Pág. 65
- FAÚNDEZ, A. (2014). Reorganización empresarial y planificación tributaria. Revista de Estudios Tributarios Universidad de Chile, 11, 173-187.
- FENOCHIETTO, Ricardo (1999). Métodos de estimación de la evasión impositiva y de la economía informal. En: Revista de la AFIP, No. 18. Buenos Aires: enero.
- Gonzalo de la Carrera Correa (15 de Abril de 2019) Publicación de Twitter, Recuperado el 4 de Diciembre de 2019, de https://twitter.com/carreragonzalo/status/1117964341934845952?s=08
- Historia de la Ley N°20.780 página 5 de 4877
- Historia de la Ley N°20.780 página 6 de 4877
- Historia de la Ley N°20.780 página 8 de 4877
- https://www.ciat.org/estructura/
- JORRATT, Michael (2003). Los instrumentos para la medición de la evasión tributaria. Mimeo, I Curso internacional sobre estimaciones tributarias. Argentina, septiembre.
- LA EVOLUCIÓN EN LA JURISPRUDENCIA DE LA EXCMA. CORTE SUPREMA EN LA CONCEPCIÓN DE LA ELUSIÓN FISCAL, Centro de Estudios Tributarios - Universidad de Chile, Págs. 8 y 9
- LEY 20322 27-ENE-2009 Ministerio de Hacienda, disponible en: https://www.leychile.cl/Consulta/m/norma_plana?org=&idNorma=286151
- MASSONE, P. (2016). Principios de Derecho Tributario Tomo I, Aspectos Generales. Santiago: Thomson Reuters.

- MINISTERIO DEL INTERIOR, "Constitución Política de la República de Chile*",* 1980, Chile, Editorial Jurídica de Chile OCDE (2014), Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE Publishing (P. 19-30), Recuperado el 15 de Diciembre de 2019, de https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es#page1
- OCDE. (1987). International Tax Avoidance and Evasion. París: OCDE/OECD.
- RIVAS CORONADO, NORBERTO y PAILLACAR SILVA, CARLOS, "Caracterización de la elusión fiscal en el Impuesto a la Renta de Chile", en Capic Review, Vol. 5, 2007, p. 21, [en línea] http://www.capic.cl/capic/media/art2vol5.pdf
- ROSEMBUJ, Tulio, El Fraude de Ley, la Simulación y el abuso de las formas en el derecho Tributario, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 94
- ROSEMBUJ, Tulio, El Fraude de Ley, la Simulación y el abuso de las formas en el derecho Tributario, p. 97.
- ROSEMBUJ, Tulio, El Fraude de Ley, la Simulación y el abuso de las formas en el derecho Tributario, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 97
- Sentencia Corte Suprema Rol N°4.038-2001
- SERVICIO de Impuestos Internos, Reseña Histórica, disponible en http://www.sii.cl/sobre_el_sii/acerca/historia.htm.
- SERVICIO de Impuestos Internos, Misión, disponible en http://www.sii.cl/sobre_el_sii/mision.html
- SERVICIO de Impuestos Internos, Guía para Educación Superior, "Conoce más sobre impuestos", disponible en

http://www.sii.cl/destacados/sii_educa/contenidos/contribuyentes/ed_fiscal/92-GA-201405295939.pdf

- SPITZ, B. (1983). International Tax Planning. London: Butterworths.
- Taveira, Heleno (2008), p. 145. Derecho Tributario y Derecho Privado. Autonomía Privada, simulación y elusión tributaria. Buenos Aires: Marcial Pons Argentina S.A
- Taveira, Heleno (2008), p. 158. Derecho Tributario y Derecho Privado. Autonomía Privada, simulación y elusión tributaria. Buenos Aires: Marcial Pons Argentina S.A.
- DE LA TORRE, Francisco," ¿Hacienda somos todos?: Impuestos y fraude en España*",* España, Editorial Debate, 2014
- UGALDE y GARCÍA. (2010). Elusión, Planificación y Evasión Tributaria. Santiago: Legal Publishing Chile.
- VARGAS VARGAS, Manuel, "Obligación Civil y Obligación Tributaria", Santiago, Editorial Jurídica Ediar Conosur Ltda., 1987, pág. 5
- VERGARA HERNANDEZ, S. (2006). Planificación tributaria y tributación . Santiago: Editorial Nova Lex.

Glosario

Abolir: Derogar o anular una ley, precepto o costumbre.

Anarquía: Ausencia total de estructura gubernamental en un Estado.

Balanzas de pagos: Es un documento contable en el que se registran operaciones comerciales, de servicios y de movimientos de capitales de un país con el exterior.

Base devengada: Acción de devengar; En contabilidad, este término se vincula con el acto de registrar los ingresos o el egreso en el momento en que nacen como derechos u obligaciones. Por lo general, los sistemas contables se llevan sobre la base devengada. Esto significa que todos los ingresos o egresos de la explotación deben ser registrados en el mismo instante en que surge el derecho de percepción u obligación de pago, y no en el momento en que dichos ingresos o egresos se hacen efectivos.

Base imponible: Corresponde a la cuantificación del hecho gravado, sobre la cual debe aplicarse de forma directa la tasa del tributo, con la finalidad de determinar el monto de la obligación tributaria.

Bienes corporales inmuebles: Son las cosas corporales que no pueden transportarse de un lugar a otro, como las tierras y las minas, y las que adhieren permanentemente a ellas como los edificios y las casas. También se les denomina inmuebles, fincas, predios o fundos.

Bienes corporales muebles: Cosas corporales que pueden transportarse de un lugar a otro, ya sea moviéndose a sí mismas o por fuerza externa.

Bienes suntuarios: Es un bien económico, para el cual su demanda aumenta más rápido que la renta, lo cual lo diferencia del resto de los bienes normales y de los bienes inferiores. Los bienes suntuarios tienen una alta elasticidad de demanda renta, lo que significa que a medida que aumenta la renta de la economía doméstica, aumenta más que proporcionalmente su consumo de bienes suntuarios. Esto también significa que, si cae la renta, la demanda disminuye en mayor proporción que la caída de renta.

Casación: Anulación de una sentencia.

Circular: Documento emitido por el Servicio de Impuestos Internos en que se abordan todas aquellas informaciones, instrucciones e interpretaciones administrativas, dirigidas al público general o contribuyentes, así como a los funcionarios del SII acerca del criterio que se aplicará en el cumplimiento de una ley.

Código Civil: Código que recoge las leyes que afectan a las personas, bienes, modos de propiedad, obligaciones y contratos.

Coerción: Impedir a una persona que haga cierta cosa.

Colonia: Grupo de personas de un mismo origen geográfico, de la misma etnia o religión que se instalan en un lugar distinto al suyo originario por motivos de diversa índole.

Commodity: Es un producto o bien por el que existe una demanda en el mercado y se comercian sin diferenciación cualitativa en operaciones de compra y venta. Es un término

que generalmente se refiere a bienes físicos que constituyen componentes básicos de productos más complejos.

Constitución Política: La Constitución Política de la República o también llamada "Carta Fundamental", en un orden de jerarquía es la ley suprema del ordenamiento jurídico.

Contribuyentes: Son las personas naturales o jurídicas, o los administradores o tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos.

Créditos fiscales: Es el impuesto soportado, entre otros documentos, en las facturas de proveedores, facturas de compras, notas de débito y de crédito recibidas que acrediten las adquisiciones o la utilización de servicios efectuados en el período tributario respectivo.

Criptomonedas: Una moneda digital que emplea técnicas de cifrado para reglamentar la generación de unidades de moneda y verificar la transferencia de fondos, y que opera de forma independiente de un banco central.

Débito fiscal: Es el Impuesto al Valor Agregado (IVA) recargado en las boletas, facturas, liquidaciones, notas de débito y notas de crédito emitidas por el concepto de ventas y servicios efectuados en el período tributario respectivo.

Depreciación acelerada: Consiste en reducir a un tercio los años de vida útil de los bienes que conforman el activo inmovilizado, fijados por la Dirección Nacional del SII mediante normas de carácter general, o los años de vida útil fijados por la Dirección Regional del SII, mediante normas particulares recaídas en solicitudes de las empresas que someten sus bienes

a jornadas extraordinarias de trabajo o bajo condiciones físicas o geográficas que determinen un mayor desgaste que el normal.

Depreciación: Corresponde a una parte del valor del bien, originada por su uso, el que es factible de cargar al resultado de la empresa y que se origina por el valor del bien reajustado y la vida útil de éste. La cuota de depreciación anual está regulada en el artículo 31 de la Ley de la Renta.

Derecho Comparado: Disciplina o método de estudio del derecho que se basa en la comparación de las distintas soluciones que ofrecen los diversos ordenamientos jurídicos para los mismos casos planteados (esto dentro de una perspectiva funcionalista).

Derecho Privado: Rama del derecho que se ocupa de las relaciones jurídicas entre particulares.

Derecho Público: Parte del ordenamiento jurídico que regula las relaciones entre las personas o entidades privadas con los órganos que ostentan el poder público cuando estos últimos actúan en ejercicio de sus legítimas potestades públicas (jurisdiccionales, administrativas, según la naturaleza del órgano que las ejerce) y de acuerdo con el procedimiento legalmente establecido, y de los órganos de la Administración Pública entre sí.

Deuda Pública: La deuda pública corresponde a las obligaciones financieras (bonos, préstamos) contraídas por el gobierno, a través de las cuales se compromete a pagar intereses y el préstamo original en ciertas fechas determinadas.

Diezmo: Derecho del 10 % del valor de ciertas mercaderías, especialmente el que se pagaba al rey.

Dispositivos Híbridos: Un dispositivo híbrido es aquel dispositivo que por sus especiales características es capaz de mover más de un sistema operativo.

Economía Digital: Aquella rama de la economía que se encarga de incorporar la Internet a la producción y comercialización de bienes y servicios.

Enajenar: Vender, donar o ceder el derecho o el dominio que se tiene sobre un bien o una propiedad.

Enterar en arcas fiscales: Este término está íntimamente relacionado con el de ingresar dineros al fisco.

Expropiar: Privación respecto de un particular de su derecho de propiedad del bien sobre que recae o algunos de los atributos o facultades esenciales del dominio, en virtud de una ley general o especial que autorice la expropiación por causa de utilidad pública o interés nacional, calificado por el legislador.

Fondo de Utilidades Tributarias: El Fondo de Utilidades Tributarias es un libro especial de control que deben llevar los contribuyentes que declaren rentas efectivas en primera categoría, demostradas a través de contabilidad completa y balance general, en el cual se encuentra la historia de las utilidades tributables y no tributables, generadas por la empresa, las percibidas de sociedades en que tenga participación, los retiros de utilidades tributarias efectuados por sus dueños o socios y los créditos asociados a dichas utilidades. Dicho libro

debe ser timbrado por el Servicio de Impuestos Internos y su implementación es obligatoria para los contribuyentes indicados anteriormente.

Franquicias Tributarias: Exención del pago de impuestos a un agente económico o actividad, o bien rebaja de las cargas o bases imponibles tributarias.

Gastos no deducibles: Aquellos que no están directamente relacionados con la actividad económica de la empresa, y que por lo tanto no se pueden deducir al momento de pagar impuestos.

Gastos rechazados: Corresponden a gastos que no se permite que sean restados en la determinación de la utilidad para efectos del pago de los impuestos. Se dice también que los gastos rechazados son aquellas operaciones que no cumplen con los requisitos o condiciones establecidos en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta para poder ser deducidas de los ingresos brutos del ejercicio comercial, en concordancia con el artículo 33 de la norma señalada.

Giro de impuesto: Es una orden escrita que el Servicio de Impuestos Internos u otro organismo pone en conocimiento del obligado tributario, mediante una notificación, para proceder a su pago en las instituciones financieras autorizadas o en la Tesorería General de la República.

Hecho gravado: Aquel acontecimiento o circunstancia de consecuencias jurídicas o económicas que, por mandato de la ley, da origen a la obligación tributaria. Dicho

acontecimiento o circunstancia es definido por cada ley tributaria para los efectos particulares de cada una de ellas.

Impuesto a la Renta de Primera Categoría: Tributo que se aplica a las actividades del capital clasificadas en el artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, tales como actividades industriales, comerciales, agrícolas, prestaciones de servicios, extractivas, entre otras.

Impuesto Adicional: Es un impuesto anual que afecta a las personas naturales y jurídicas que no tienen domicilio ni residencia en Chile, aplicado sobre el total de las rentas percibidas o devengadas, de acuerdo con los conceptos y tasas definidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Impuesto Global Complementario: Es un impuesto anual que afecta a las personas naturales que obtengan rentas o ingresos de distinta naturaleza, tales como honorarios, intereses por depósitos y ahorros, dividendos por la tenencia de acciones, retiros de utilidades de empresas, ingresos por arriendos, rentas presuntas originadas por la actividad de transporte y de la minería, entre otras. Este impuesto se determina en abril de cada año por las rentas generadas de enero a diciembre del año anterior, aplicando los porcentajes de impuestos definidos en la tabla de tramos de renta, de acuerdo con el nivel de renta que le corresponda al contribuyente según el mecanismo determinado en la ley.

Impuesto Único de Segunda Categoría: Es un impuesto único de retención progresivo que grava mensualmente las rentas cuya fuente generadora es el trabajo, siempre que la prestación

de servicios se realice bajo un vínculo de dependencia con un empleador o patrón. Dentro de éstas, se encuentran aquellas rentas percibidas, tales como sueldos, premios, gratificaciones, participaciones u otras pagadas por servicios personales, montepíos o pensiones, y las cantidades percibidas por concepto de gastos de representación. Este impuesto se determina aplicando la tabla con los porcentajes de impuesto efectivo, dependiendo del tramo en que se encuentre el contribuyente de acuerdo con su renta.

Índice de precios del consumidor (IPC): Indicador desarrollado por el Instituto Nacional de Estadísticas con el fin de calcular mensualmente la evolución de la inflación.

Jurisdicción: Este concepto, desde el punto de vista tributario, dice relación con el área de competencia que tiene una Dirección Regional o unidad del SII con respecto a la ubicación del domicilio comercial del contribuyente.

Liquidación de impuesto: Documento emitido en un proceso de fiscalización tributaria, según lo establece la Ley, y por lo general con posterioridad a una citación. En la liquidación del impuesto se consigna la diferencia determinada, más los reajustes, intereses y las multas correspondientes. Este documento debe ser notificado al contribuyente.

Microeconomía: Disciplina que estudia el comportamiento económico de empresas, hogares e individuos y su interacción con los mercados. Analiza cómo toman decisiones para asignar sus recursos limitados a las distintas posibilidades.

Mutuos: Contrato en virtud del cual una persona (prestamista o mutuante) entrega a otra (prestatario, mutuario o mutuatario) dinero u otra cosa consumible, para que se sirva de ella y devuelva después otro tanto del mismo género y cantidad.

Nepotismo: Trato de favor hacia familiares o amigos, a los que se otorgan cargos o empleos públicos por el mero hecho de serlo, sin tener en cuenta otros méritos.

Oneroso: Que incluye o implica conmutación de prestaciones recíprocas.

Paraísos fiscales: Territorio cuyo régimen tributario es especialmente favorable a los no residentes. Por lo tanto, muchos ciudadanos y empresas se domicilian en dicho territorio con fines legales, aun cuando no vivan allí.

Patrimonio: Derechos que tienen los propietarios o accionistas sobre una empresa. Se compone por el valor del capital, reservas y utilidades no distribuidas. El patrimonio aumenta cuando la empresa obtiene utilidades y disminuye cuando se reparten dividendos o existen pérdidas.

Potestad: Poder o autoridad que alguien tiene sobre una persona o una cosa.

Precios de Transferencia: Son los precios que se pactan entre dos compañías de un mismo grupo por cualquier servicio prestado, bien transado u operación realizada entre ambas partes.

Producto Interno Bruto (PIB): Es una magnitud macroeconómica que expresa el valor monetario de la producción de bienes y servicios de demanda final de un país o región durante un período determinado, normalmente de un año.

Renta presunta: Renta para fines tributarios que se determina cuando las personas no pueden o están eximidas de demostrar los ingresos generados por un activo o negocio mediante contabilidad. Generalmente, la renta presunta de un activo o negocio se determina como un porcentaje de su valor.

Renta vitalicia: Productos financieros que se basan en seguros de vida. De hecho, los comercializan, principalmente, empresas de seguros especializadas en vida-ahorro. Su finalidad es la de proporcionar al usuario una renta, a partir de un momento determinado de su vida, normalmente la jubilación, para compensar la pensión pública y no perder el poder adquisitivo previo al fin de la vida laboral.

Rentas: Ingresos que constituyan utilidades o beneficios que generen una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciben o devenguen, cualquiera sea su origen, naturaleza o denominación.

Resolución: Documento con valor jurídico-administrativo emitido por una entidad pública, destinado a resolver asuntos de competencia de la misma entidad.

Soborno: Acción de sobornar; Ofrecer dinero u objetos de valor a una persona para conseguir un favor o un beneficio, especialmente si es injusto o ilegal, o para que no cumpla con una determinada obligación.

Socio: Individuo que está asociado con otro u otros con algún interés común o que es miembro de una sociedad de personas de cualquier tipo.

Tasación: Determinación del avalúo fiscal de las propiedades para obtener la base de cálculo del Impuesto Territorial.

Tributo: Cantidad de dinero que los ciudadanos deben pagar al estado para sostener el gasto público.

Vicios: Hábito de hacer mal algo o de hacer una cosa perjudicial o que se considera reprobable desde el punto de vista moral.

Zonas francas: Área o porción unitaria de territorio, perfectamente deslindado, y próximo a un puerto o aeropuerto amparado por presunción de extraterritorialidad aduanera. En Chile la zona franca se encuentra en las áreas extremas del país.