I EDITORIAL

BIENVENIDOS AL TAX NEWSLETTER USACH

III CIRCULARES Y RESOLUCIONES

II JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

Análisis Oficios SII:
- Impuesto a la Renta
- Impuesto a las Ventas y Servicios

IV IMPORTANTE NOTICIA

V. OPINIONES DE EGRESADOS:

Mg. Máximo Sotomayor

www.mpgt.cl

Avenida Libertador Bernardo O'Higgins 3363.
Estación Central.
Santiago. Chile.
+56 22718 0729
+56 22718 0730

Copyright © 2019 Facultad de Administración y Economía
U de Santiago de Chile

I. EDITORIAL

El año 2020 pasará a la historia como el año en que todo cambió.

El Estallido Social nos hizo reflexionar sobre qué tan desarrollados estábamos siendo (o pensábamos que éramos). El COVID 19 nos hace reflexionar lo frágiles que podemos ser, pues las personas más diversas se han contagiado por distintas formas y, lo más kafkiano, es que nos enfrentamos a algo invisible, pero que su huella es perceptible y constatable con la muerte o pérdida de vitalidad que nos afecta, convirtiéndose en un fantasma que está presente sin ser visto.

Este panorama sombrío nos ha llevado a trastornar todas nuestras rutinas y dejar en segundo, tercer o cuarto lugar nuestros proyectos, constatando un nuevo factor que afecta a la salud mental, nos genera incertidumbre por el futuro y por el futuro de nuestro país.

Que pueril resultan ahora las aprehensiones de muchos que veíamos en la Reforma Tributaria 2014/2016 un factor que afectaba las expectativas de los empresarios y que afectaría al crecimiento, cuando ahora las expectativas de toda la población, empresarios, trabajadores y hasta indigentes, están a la deriva y pendientes de un hilo gracias a un virus invisible que puede estar en el suelo o en una baranda de una escalera y que nos puede llevar hasta la muerte.

Solo espero que luego de que todo esto pase, o que todo esto se morigere, podamos volver a valorar a la persona humana y podamos ver en cada uno de nosotros a un Ser Humano que es frágil y que por distintos factores, visibles o invisibles, merece nuestro respeto y valoración, pues sus problemas también son los nuestros y que no sea un Estallido Social o una pandemia la que nos obligue a darnos cuenta de la igualdad que tenemos todos y que los problemas sociales nos afecta como un país y como un mundo interconectado.

Dr. G.R. Pinto Perry

Director del Magíster en Planificación y Gestión Tributaria

Volver

II. Jurisprudencia Administrativa SII

LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA

OFICIO 1137 DE 10.06.2020

ACEPTACIÓN COMO GASTO DE LA DESTRUCCIÓN DE PARRONALES POR CAMBIO DE DEMANDA

La temática que motiva este oficio es muy interesante porque alude a la aplicación de la norma general a un caso en particular que el Servicio de Impuestos Internos (SII) ha interpretado lúcidamente.

Se consulta por el tratamiento tributario aplicable al arranque de parronales de una viña, motivado por el cambio de demanda de la uva que producían esos parronales.

Puede parecer que es evidente que, si una empresa considera que un bien no le reditúa beneficios, sea castigado para ser reemplazado o, simplemente, porque ya no sirve. Sin embargo, no es tan sencillo el ajuste debido a que es menester respetar las disposiciones legales vigentes.

El SII recogió la consulta e interpretó lúcidamente. En primer lugar, clasificó los parronales como activo fijo aplicando lo que ya había establecido en el Oficio 2767 de 2018 y en otros pronunciamientos, en el sentido que revisten el carácter de tal *"todos los bienes adquiridos con el ánimo de usarlos en la explotación del negocio, sin propósito de revenderlos o ponerlos en circulación"* siendo esta definición totalmente aplicable al bien sobre el cual se radicaba la consulta.

Por otro lado, el número 4 del artículo 2 del Reglamento de Contabilidad Agrícola contenido en el Decreto N°1.139 de 1990 del Ministerio de Hacienda considera como activo fijo o activo inmovilizado aquellos *"bienes destinados a una función permanente de la actividad agrícola, como -entre otros- las plantaciones frutales y no frutales".*

Aclarado lo anterior, surge el detalle que un bien del activo fijo solo es posible llevarlo a resultados a través de la depreciación, siendo aplicable para estos efectos los años de vida útil que el SII ha fijado en la Resolución Ex. N°43 de 2002 donde señaló que los viñedos tienen una vida útil normal de 11 a 23 años y depreciación acelerada de 3 a 7 años dependiendo de la variedad de que se trate.

El Servicio ha sido muy categórico en este aspecto, precisándolo en varios pronunciamientos como el antiguo Oficio 641 de 1988.

Luego de haber fijado el carácter antes precisado, el organismo fiscalizador desarrolla otro postulado expresando que ante el arranque de los parronales motivado por la necesidad de cambiar de variedad dado las condiciones de mercado, es procedente considerar tal situación como una pérdida que permitirá "*efectuar nuevas plantaciones de otras especies o variedades"*. Esta conclusión, muy adecuada por lo cierto y ajustada a la realidad de la naturaleza de los negocios de las viñas, permite concluir que es aplicable lo señalado por el

número 3 del artículo 31 de la ley del ramo, éste es, la posibilidad de deducir de las utilidades afectas a impuestos, "*las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto"*.

Resulta muy atendible la interpretación del SII porque reconoce *"la existencia de situaciones excepcionales y objetivas*" que motivan a actuar de tal manera al contribuyente, atendiendo a la naturaleza misma del negocio y dando soluciones oportunas para tales efectos, como es en este caso, la aceptación de la pérdida y, por ende, la rebaja de la utilidad tributaria del contribuyente, producto del arranque de parronales que ya no darán el fruto que es comerciable. Es relevante, además, porque permite el castigo de un bien que sigue produciendo bienes comerciales, pero no de la demanda que necesita o a la cual está direccionado el contribuyente.

Esto es una evidencia de un criterio moderno de fiscalización que es de esperar sea aplicable a otros aspectos naturales y particulares de los negocios que cambian constantemente.

Ver oficio

OFICIO N°560 DE 19.06.2020

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE DETERMINADAS INDEMNIZACIONES PAGADAS POR UNA EMPRESA A SUS EJECUTIVOS

El contribuyente requiere una respuesta sobre una situación tributaria relacionada con los requisitos para deducir como gasto por unas indemnizaciones pagadas a exejecutivos de la empresa con motivo del término de la relación laboral.

El contribuyente en su presentación indica que ha pagado una "pensión vitalicia" o "renta vitalicia" en forma mensual a varios exejecutivos, desembolsos realizados por acuerdos contractuales, ya que estos ejecutivos tienen cargos relevantes para la empresa, además del hecho de tener acceso a información vital y confidencial, siendo su alejamiento de la empresa por causas no imputables al trabajador, una pérdida estratégica a ser considerada. Es por este motivo que los desembolsos han sido rebajados como gastos aceptados en la determinación del resultado anual de Impuesto a la Renta.

Respecto a las cláusulas contractuales suscritas con los exejecutivos, algunas fueron fijadas en actas de directorio y otras en contratos laborales, las cuales estipulan una serie de compromisos, entre otros, pago de una renta vitalicia al exejecutivo por manejo de información vital para el desarrollo de la empresa. En caso de su fallecimiento del ejecutivo, el pago será realizado a su cónyuge y/o a sus hijos.

Asimismo, el contribuyente referencia en su consulta un oficio que tendría similares características por pagos a exejecutivos, Oficio N°833 del 2019, estableciendo el organismo fiscalizador que no es aplicable al caso en estudio.

El SII en su respuesta proporciona un análisis basado en los pagos efectuados por la empresa, los cuales corresponden a indemnizaciones por término de contrato de trabajo y su rebaja como gastos sería válida si cumplen los requisitos establecidos en el artículo 31 de la Ley sobre Impuestos a la Renta, cumpliendo los requisitos generales y especiales descritos en dicha norma y conforme a lo establecido en la Ley sobre Modernización a la Legislación Tributaria, Ley 21.210/20. Estos novísimos criterios señalan que los gastos para ser necesarios para producir la renta deben tener aptitud de generar renta, no rebajados del costo, pagos efectivos en el ejercicio y justificados fehacientemente.

Expone en relación con la cuantía o monto del gasto necesario, se debe entender aquellos que tienen la aptitud de generar renta en el ejercicio o más adelante y asociado al interés, desarrollo o mantención del negocio.

Dentro del análisis también menciona la relación de los pagos a los exejecutivos con el tiempo (de por vida) de su otorgación y al hecho que serán cancelados con posterioridad a su muerte, siendo cancelados a sus familiares. En este caso no serían necesarios ya que no existiría "una conexión con el interés, desarrollo o mantención del giro del negocio".

Es importante señalar respecto a este oficio que el organismo fiscalizador, aplica los conceptos de gasto necesarios para producir la renta establecidos en la ley 21.210/20,

relacionados con la aptitud de generar renta en el ejercicio actual o siguientes, los cuales deben estar asociado al interés, desarrollo o mantención del negocio, conceptos legales que deberán ser expuestos, analizados y descritos por medio de su Director Nacional, quien interpreta administrativamente las leyes por medio de Circulares, con el objetivo de establecer instrucciones claras y definidas para una adecuada utilización del gasto por parte de los contribuyentes.

En relación al Servicio de Impuestos Internos, deberá establecer planes de fiscalización que permitan validar en forma correcta la utilización del gasto necesario conjuntamente con la capacitación de sus funcionarios lo que permitirá establecer criterios transversales en esa institución, minimizando la interpretación normativa que cada funcionario pueda realizar de este tema, evitando de esta forma contingencias con los contribuyentes, sumado los respectivos costos para los diferentes actores del sistema tributario.

Mientras tanto estamos a la espera de las instrucciones que se emitirán a través de una circular, que debería establecer los lineamientos tributarios al respecto, siendo expuestos algunos en la Circular 32 del 29/04/2020 por motivos del Covid-19.

Ver oficio

LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS

OFICIO N°492 DE 09.03.2020

TRIBUTACIÓN DEL VENDEDOR EN COMPRAVENTA DE INMUEBLE.

Contribuyente solicita pronunciamiento sobre la tributación conforme a la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios que afectaría a la parte vendedora, en la compraventa de un inmueble ubicado en la comuna de Santiago adquirido durante el año 1997, en el cual se efectuaron, posteriormente, nuevas edificaciones.

Una empresa realizará una compraventa de un inmueble, operación entre las personas jurídicas, adquirido con fecha 16 de septiembre de 1997. Este bien fue adquirido con crédito hipotecario e inscrito en el Conservador de Bienes Raíces de Santiago, no afectándose esta adquisición con Impuesto al Valor Agregado (IVA).

El inmueble a la fecha de su adquisición constaba del terreno y un par de bodegas. Luego de la adquisición se construyeron edificaciones sólidas destinadas a oficinas de la empresa, construcciones que fueron gravadas con IVA, todas las construcciones forman parte del activo fijo de la empresa hasta la fecha. Los montos incluidos en la cuenta contable de activo fijo incluyen el valor de compra del inmueble según la respectiva escritura, más el valor neto de las construcciones levantadas posteriormente por la empresa.

El contribuyente consulta al organismo fiscalizador si la operación de compraventa del bien inmueble registrado en su contabilidad en calidad de activo fijo se encontraría afecto al IVA conforme a la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS).

El SII indica en su respuesta que es importante establecer el ánimo que motivó al contribuyente para la adquisición del inmueble que puede ser para su uso, consumo o para la reventa. Este ánimo debe ser validado por el contribuyente y establecer su clasificación como activo realizable o activo fijo, siendo esta última categoría la aplicada en el caso consultado.

La fecha de incorporación al rubro activo inmovilizado se constata con el término de la construcción definitiva de la obra que se documenta con la recepción final emitida por la respectiva dirección de obras municipales y estar en condiciones de ser utilizada en forma efectiva por la empresa.

En el caso que el inmueble forme parte del activo fijo de la empresa, señala el SII, la operación podría estar afecta a la tributación establecida en artículo 8°, letra m, de la LIVS, que establece en su inciso primero, que la venta de bienes corporales muebles e inmuebles está gravada con IVA cuando están incorporados al activo inmovilizado de la empresa, en cuya adquisición, importación, fabricación o construcción, se haya tenido derecho a crédito

fiscal, vigente a partir del 01/01/2016, fundamento legal en que basa su respuesta la institución fiscalizadora.

El contribuyente señala que la adquisición tuvo parte gravada con IVA y parte no afectada con este impuesto, siendo afectada la construcción y edificaciones posteriores, pero no así la adquisición del inmueble.

Es aquí donde el SII realiza un interesante razonamiento sobre la operación, señalando que habría que identificar la parte del inmueble enajenado que no tuvo derecho a crédito fiscal; por consiguiente, una operación no gravada; respecto a la parte del inmueble que fue afectada con el Impuesto al Valor Agregado en su construcción y con derecho a ser utilizado por el contribuyente como crédito fiscal, al estar afecta dicha la operación de compraventa del inmueble.

El criterio anteriormente señalado, también aplicaría para establecer la rebaja del terreno a la base imponible de la operación afecta al impuesto a las ventas y servicio conforme al artículo 17 de la Ley del ramo, debiendo el contribuyente identificar una proporción del terreno relacionada con los bienes inmuebles gravados con el impuesto.

Para llevar a cabo la operatoria señalada, es importante que el contribuyente mantenga la documentación de respaldo de las operaciones relacionadas con la adquisición y construcciones, entre otros, escritura pública de compraventa del inmueble, proyecto de construcción, facturas, recepción final de la obra, contabilizaciones del activo fijo; que permitan respaldar la asignación tributaria del inmueble afectado con el tributo en cuestión y, principalmente, con la parte del inmueble que constituye un hecho no gravado, permitiendo establecer los verdaderos motos afectos y no gravados en la operación.

Ver oficio

OFICIO N°1187 DE 19.06.2020

EXENCION DE LOS SERVICIOS HOTELEROS A TURISTAS EXTRANJEROS POR PAGOS EN TERMINALES POS

Contribuyente solicita pronunciamiento sobre la aplicación de la exención contenidas en el artículo 12 letra E, N°17 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), respecto a los servicios de hotelería pagados con tarjeta crédito en dólares y su posterior procesamiento, transmisión de datos y conversión en pesos.

Conforme a lo expuesto por el contribuyente, innumerables empresas hoteleras que prestan sus servicios en Chile, requieren validar el tratamiento tributario en relación al Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA), vinculados con los servicios prestados a turistas extranjeros, sin domicilio ni residencia en Chile, y pagados en moneda extranjera, bajo una nueva modalidad de operación de los puntos de ventas o "POS" electrónicos (Point of Sale), cuya transmisión de datos sería en moneda nacional, transacción con la cual no se cumplirían los requisitos establecidos en el artículo 12 letra E N°17 y no permitiría al hotel a presentar la solicitud de devolución de "IVA exportador".

Según señala el contribuyente, los servicios hoteleros son prestados a turista extranjeros, sin domicilio ni residencia en el país, a cambio de un precio, usualmente pactado y expresado en moneda extranjera; emiten su factura de exportación a nombre del turista extranjero por el precio acordado en dólares estadounidenses ("USD") al momento del pago, y si éste es realizado con tarjeta de crédito por el turista, se emite el señalado documento tributario y el vale impreso por el POS, como comprobante de la transacción electrónica, y posteriormente, la empresa proveedora paga al hotel en moneda extranjera en efectivo, percibiendo una comisión por estos servicios, situación que se mantiene hasta ahora antes del cambio de procesamiento y transmisión de datos en pesos.

Actualmente la empresa proveedora pretende cambiar el procesamiento y transmisión de datos, respecto el terminal POS utilizado por la empresa hotelera, que será efectuado en pesos, sin cambiar o alterar la relación contractual entre el turista extranjero y la empresa hotelera. Los servicios hoteleros y pago seguirían efectuándose en moneda extranjera, que en caso plantado son dólares estadounidenses (USD).

El organismo fiscalizador entrega una respuesta sobre la operación descrita, sustenta su respuesta en la normativa relacionada con el artículo 12 letra E N°17, y la Circular N°56 de 1991, relacionada sobre los pagos de este tipo de servicios mediante el uso de tarjetas de crédito, instruyendo en esa oportunidad que "este procedimiento podría operar siempre que se cumpliera con la exigencia legal de que el ingreso en moneda extranjera sea efectivamente percibido por la empresa hotelera. Ello, sin perjuicio que el pago en moneda extranjera sea efectuado por cualquier persona", resaltando en esta oportunidad el pago y percepción en moneda extranjera.

Continúan el análisis del SII, con relación a, que independiente de la forma de procesar la información por la empresa proveedora que proporciona el dispositivo POS, sobre el pago en

moneda extranjera por el turista extranjero, y su posterior procesamiento y transmisión de datos en pesos, el abono o pago al hotel debe ser efectuado en moneda extranjera para que el contribuyente continúe y pueda acceder al beneficio tributario sobre devolución de IVA exportador. Además, concluye que independiente del vale emitido por el POS la empresa hotelera debe emitir una factura de exportación para respaldar el servicio prestado.

Respecto a la respuesta del SII es trascendente resaltar que independientemente de los medios tecnológicos actualmente vigente en Chile y el mundo, implementados por las instituciones financieras, terminales POS, relacionados con el pago de los servicios prestados por hoteles, empresas, comercio u otras actividades económicas vigentes, estas transacciones electrónicas tienen que apegarse estrictamente a la normativa tributaria redactada por el legislador.

La normativa señala, respecto a los hoteles y turistas extranjeros, que la forma de pago y percepción por parte de los hoteles debe ser efectuado en moneda extranjera (USD en este caso u otro tipo de moneda extranjera), independiente del modo que se efectúe la operación de pago, que el caso de estudio, sería la trasmisión de datos del pago por el turista extranjera en moneda extranjera y su posterior la institución financiera efectuaría la conversión en pesos, operación que no entregaría la posibilidad a los hoteles al acceso a la devolución de IVA exportador, si el traspaso de los fondos por la institución financiera al hotel es realizado en moneda nacional.

En relación a lo expuesto precedentemente, sobre tecnologías informáticas y de transmisión de datos electrónicos de pago, aplicaría dicho análisis también al gran cambio tecnológico que se aproxima para una gran cantidad de contribuyentes, por medio de éstos terminales POS, sobre la emisión obligatoria de la boletas de ventas electrónicas, conforme a los cambios normativos del artículo 54 de la ley sobre impuestos a las ventas y servicios, que rige a partir del agosto del presente año para aquellos contribuyentes que son facturadores electrónicos, y marzo 2021 para aquellos contribuyentes no emisores de documentos electrónico conforme a Ley 21.210 sobre Modernización de la Legislación Tributaria, en cuyo caso el SII y las instituciones financieras, deberán respetar en su implementación la normativa legal vigente sobre emisión de documentos electrónicos.

Finalmente, el SII para cumplir con las metas de recaudación sobre las boletas de ventas electrónicas, por medio de los terminales POS, deberá anticipadamente capacitar y guiar a los miles de contribuyentes que accederán a esta nueva tecnología que busca, entre otros, disminuir la tasa de evasión en Chile, respecto de los impuestos a la Renta y Ventas y Servicios.

Ver oficio

III. CIRCULARES - RESOLUCIONES

El 20 de mayo recién pasado fue publicada la Circular 37 que regula las disposiciones de la Reforma Tributaria de la Ley 21.210 que modificaron la tributación del IVA aplicado a la enajenación de bienes inmuebles.

El desarrollo que realiza el organismo fiscalizador sobre la materia en esta circular está concentrado en las modificaciones a la ley vinculadas con las transferencias de bienes raíces, analizando el cambio efectuado en los elementos del hecho gravado básico ventas al cambiar la mención *"inmuebles, excluidos los terrenos"* por *"inmuebles construidos".*

Este cambio tiene un sentido evidente y coherente con la redacción final del número 1 del artículo 2, porque la ley introduce la expresa mención de que *"Los terrenos no se encontrarán afectos al impuesto establecido en esta ley"*, dando de esta forma una certeza jurídica a la inclusión o no de este elemento del bien inmueble que, pese a ello, nunca había estado afecto.

Lo que sí fue desarrollado latamente por el Servicio fue el carácter de "construido" que tienen que revestir los bienes raíces transferidos para estar gravados con IVA, atributo que ha sido interpretado desde hace muchos años como aquel terreno que cuenta con urbanización.

El carácter de urbanización se adquiere con la sola pavimentación de acceso, tendido eléctrico acceso a suministro de agua potable como mínimos requisitos, esto, según en entendido por el Servicio, haciendo la salvedad que es necesario que se entienda que esta "urbanización" será adquirido en propiedad por el comprador del bien raíz, adquisición que puede ser total o en porcentaje cuando exista una copropiedad del inmueble.

El criterio antes señalado tiene una particularidad extrema porque el Servicio es muy generoso en considerar como urbanizado construcciones que son de mínimo requisito para que el bien tenga algún atractivo para ser adquirido, pues un terreno sin esos exiguos atributos solo puede ser considerado como un bien agreste o prístino, obligando a una verdadera colonización por parte del nuevo dueño.

Sin duda que el organismo fiscalizador ha entendido que el legislador ha querido dejar fuera del impuesto las transferencias de los terrenos como tal, hecho que ahora está completamente expresado, pero otrora podría haber quedado la duda. Pese a esto, que tiene total sentido, podemos discrepar en el atributo fundamental que está ponderando el Servicio para considerar que el terreno ha dejado su estado primitivo, para convertirse en un lugar apto para la vida humana, pues la urbanización que alude como tal requisito, es totalmente fundacional para la existencia del inmueble como bien con interés de ser transado. En otras palabras, es un atributo que otorga el vendedor para que el inmueble sea adquirido. Ahora bien, si esa minúscula singularidad, que fue un atractivo para la compra y estímulo para la transacción, la hace merecedora de ser gravado con tributo, el Servicio deberá considerar que automáticamente aumenta el precio de la operación en 19% haciéndola más cara y, por ende, da nacimiento a una distorsión en el mercado inmobiliario.

Otro elemento que desarrolla la circular es el carácter de vendedor que está contenido en el número 3 del artículo 2 de la ley del ramo. Al respecto la reforma tributaria ha eliminado la presunción de habitualidad cuando exista menos de un año entre la fecha de la compra y la venta del bien transado, como también eliminó la frase que aludía al giro del vendedor como elemento del hecho gravado. Ley 21.210 hizo esta modificación para que el carácter de vendedor sea determinado según el análisis de las circunstancias particulares de cada sujeto que interviene en la operación que puede quedar afecta con IVA.

Siguiendo con las modificaciones vinculadas a bienes raíces, la Reforma Tributaria 2020 establece unas alteraciones a los hechos gravados especiales contenidos en el artículo 8 de la ley los cuales señalamos a continuación

Letra g)

Este hecho dice relación con el arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales inmuebles que cuenten con muebles o instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial.

El Servicio ha interpretado esto con la siguiente casuística:

Si se trata de un inmueble habitacional. Si el bien incluye cama o mueble de similar naturaleza (no se nos ocurre qué otro mueble tenga similar naturaleza para dormir, más que una cama), como también con enseres como mesa de comedor, vajilla y otros artículos que permitan el alojamiento o pernoctación en ellos.

Si se trata de oficina. El contrato de arriendo deberá incluir la transferencia de a lo menos un escritorio, una silla, archivador, mesa de reuniones, apoyo de computadores, impresoras, etc.

Si permite actividad comercial o industrial. El carácter comercial se demuestra con la inclusión en el arriendo de un mesón, estantes y maquinaria particular dependiendo del tipo de industria que se realice o permita realizar.

Tanto la ley como la circular señalan que el Servicio deberá emitir una resolución expresa que determine los criterios generales y demás detalles para hacer operativa esta mención legal.

Letra l)

Trata de los contratos de arriendo con opción de compra sobre bienes inmuebles (leasing habitacional), en donde se precisa sobre la eliminación de la presunción de habitualidad en la celebración de contratos de esta naturaleza que los hacer merecedores de IVA, cuando entre la adquisición o construcción del bien raíz y la fecha de celebración del contrato transcurre un plazo igual o inferior a un año, reforzando sobre la habitualidad, efectuar un análisis de las circunstancias particulares de cada caso

Existen otras modificaciones a la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios vinculadas a los bienes raíces, como la realizada al artículo 16 que dice relación a la forma cómo se determina la base imponible de las operaciones afectas a este impuesto, donde la letra g) de ese

articulado, regulaba la base imponible afecta a IVA por las ventas de bienes inmuebles "usados" en cuya adquisición no se gravó con este impuesto, es decir, no existe un crédito fiscal por IVA generado por el bien que ahora se está transando. La reforma extiende el tratamiento señalado en esa letra para determinar la base imponible, que consiste en considerar como tal a la diferencia entre el precio de venta y el de compra, es decir, la base imponible es la utilidad de la venta, a todos los inmuebles ya sean usados o nuevos.

También hay unas especificaciones respecto a cómo se trata el terreno en la determinación de la base imponible.

Como podemos apreciar, la Circular 37 explica y aplica los criterios que siempre ha señalado el Servicio de Impuestos Internos en la venta de bienes raíces afectos a IVA, otrora con carácter de vendedor según el atributo de ser habitual, ahora sin ese requisito, también precisando sus criterios sobre el carácter de ser un bien construido, como además las interpretaciones a las modificaciones a los hechos gravados especiales. Esta Circular se convierte en la piedra angular para entender la tributación actualizada de estos bienes y viene a actualizar las disposiciones ya emitidas sobre la materia.

Ver circular

Volver

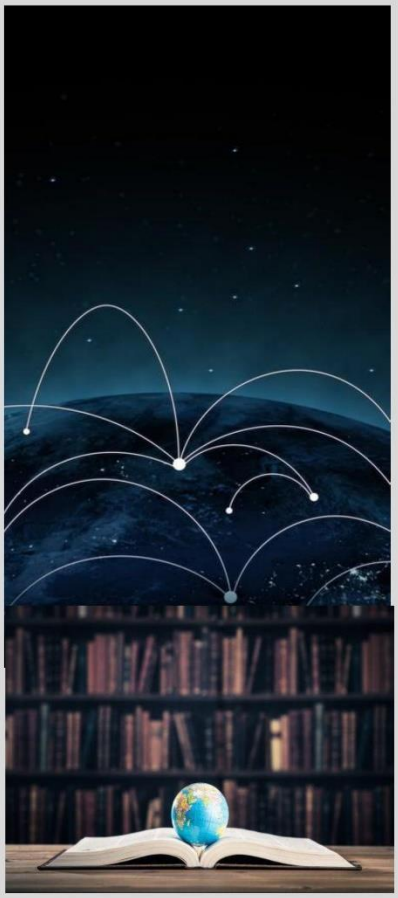
IV. IMPORTANTE NOTICIA

Queremos comunicar que el Magíster en Planificación y Gestión Tributaria ha sido invitado a ser parte de World Wide Tax Net (WWTN), joven organización internacional que reúne a casi 120 profesionales y académicos especializados en temas de tributación internacional.

Esta organización busca crear redes de comunicación entre este tipo de especialistas, con el objeto de realizar investigaciones sobre los temas vinculados con la tributación internacional. En la actualidad está abocada a analizar los efectos de los criterios BEPS de la OCDE, precios de transparencia y efectos en las legislaciones locales por la pandemia del COVID-19.

Nuestro magíster quiere ser la puerta de entrada a nuestro país a esta red de académicos y profesionales, como también ser la plataforma para que nuestros egresados de nuestros programas de magíster, postítulos y diplomados, como también de los actuales estudiantes, para que puedan acceder a esta inmensurable red de contactos que permitirá especializarse en estas materia de la tributación internacional.

A continuación presentamos la carta de bienvenida que el presidente y secretario general de WWTN nos enviaron



BIENVENIDA AL MPGT DE LA UNIVERSIDAD DE SANTIAGO DE CHILE

WorldWide Tax Net Ltd. (en adelante WWTN), es una institución constituida bajo las leyes de Inglaterra y Gales, que promueve el estudio y del derecho tributario internacional y comparativo en beneficio de sus miembros de la comunidad académica internacional, y en este contexto queremos dar la bienvenida al Magister de Planificación y Gestión Tributaria (MPGT) de la Universidad Santiago de Chile, especialmente al Doctor Germán Pinto Perry, a quién agradecemos su gestión y su participación como miembro permanente del Comité Científico de WWTN.

El Acuerdo de Patrocinio y Colaboración entre WWTN y el MPGT de la Universidad de Santiago de Chile (USACH) tiene como objetivos: 1) Difundir y analizar los temas más actuales del derecho tributario internacional a través de una perspectiva comparativa y evolutiva; (2) En el ámbito de aplicación antes mencionado, WWTN inició un proyecto de investigación titulado "Proyecto BEPS[1] Latam" en el que participarán un grupo de investigadores y profesionales de diferentes países; (3) Con el fin de promover el Proyecto de Investigación, WWTN pidió al MPGT que proporcionará su patrocinio, en conjunto BEPS Chile Consultores, y Universidades de Europa. WWTN se compromete a proporcionar los espacios de difusión, conferencias presenciales y virtuales, publicaciones en su sitio Web y recursos bibliográficos académicos a los estudiantes e investigadores del MPGT y difundir las actividades, investigaciones y artículos científicos para la publicación de sus artículos en revistas científicas indexadas e editoriales de reconocida presencia en el ámbito del derecho tributario, contable y económico en Latinoamérica.

A partir del mes de Julio se iniciará la primera investigación sobre el Plan BEPS de OCDE[2] correspondiente a la acción BEPS N°1 sobre la problemática de la economía digital y las sugerencias de las sugerencias de la OCDE y su implementación con la colaboración de académicos y profesionales de más de 12 países de Latinoamérica.

BIENVENIDOS MPGT DE USACH A WWTN

Juan Frers
Presidente WWTN

Marcos Bravo C.
Secretario General WWTN

[1] BEPS, Siglas en Inglés Base Erosión Profit Shifting, en castellano, Erosión de la Base Imponible y el traslado de los beneficios a países o jurisdicciones de baja o nula tributación. Son 15 planes de acción realizadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) que fueron emitidas en el año 2015 y siguen siendo estudiadas y actualizadas, que abarcan una serie de sugerencias anti-elusivas, que se han implementado en todo el mundo mediante reformas fiscales a nivel global desde el año 2015 en adelante.

[2] El Plan BEPS de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), son Directrices sugeridas a los países miembros como Chile, Colombia, Costa Rica y México en la Latinoamérica para evitar la evasión y elusión fiscal que fija un mínimo estándar de buenas prácticas de contables y tributarias que han sido implementadas en nuestro país, siendo unos de los países líderes en la región.

Volver

V. OPINIÓN DE EGRESADOS

En esta oportunidad nos complace presentar el documento preprado por el Magíster MAXIMO SOTOMAYOR sobre su visión respecto de la Planificación Tributaria

Planificación Tributaria o Conducta Elusiva

Por. Mag. Máximo Sotomayor

La Legitima Razón de Negocios en la Planificación Tributaria

Con el propósito de un mejor entendimiento del presente artículo, este será dividido en cuatro apartados que corresponden a los siguientes:

- Legitima Razón de Negocios.
- Planificación Tributaria.
- Relación entre la Legitima Razón de Negocios y la Planificación Tributaria.
- Conclusiones.

Para el desarrollo de cada uno de los apartados señalados precedentemente nuestra fuente de información primaria corresponde a literatura nacional como internacional, interpretaciones emanadas de nuestra administración tributaria mediante Circulares emitidas al efecto y material académico.

1. Legitima Razón de Negocios

Inicialmente nos referiremos al concepto denominado o conocido con el nombre de Legitima Razón de Negocios, que con anterioridad a la publicación de la Ley N°20.780, solo se encontraba consagrado por nuestro legislador tributario en el inciso quinto del artículo 64° de nuestro Código Tributario, el cual tiene el siguiente tenor "*Tampoco se aplicará lo dispuesto en este artículo, cuando se trate del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que resulte de otros procesos de reorganización de grupos empresariales, que obedezcan a una legítima razón de negocios…*"[1], sin embargo el precepto señalado no define el concepto bajo nuestro análisis, con lo cual nos enfrentamos a un término indeterminado legalmente, con el propósito de profundizar más adelante volveremos con este concepto.

[1] Disponible en: Biblioteca del Congreso Nacional de Chile /BNC.

El precepto citado precedentemente se refiere a la facultad de tasación con que cuento nuestra administración tributaria respecto variadas actuaciones realizadas por parte del contribuyente, específicamente el citado inciso quinto se refiere operaciones relacionadas a las reorganizaciones empresariales, con lo cual, para efectos de fusiones, divisiones u otros tipos de reorganizaciones es menester previo a la publicación de la Ley N°20.780, la existencia de una Legitima Razón de Negocios.

Así las cosas, con fecha 01 de abril de 2014, S.E. la presidenta de la Republica doña Michel Bachelet Jeria, envió el mensaje presidencial N°24-362, en el cual fueron señalados los fundamentos que dieron origen a la tramitación de la Ley N°20.780, la citada ley entre otras materias tributarias inserta en nuestro ordenamiento jurídico la Norma General Anti-Elusiva (NGA), tomando la decisión de enfrentar la elusión como un problema para el Derecho Tributario de nuestro país "en cuanto vulnera los hechos gravados establecidos por ley" (SII, 2015 p.2). Esta norma permitirá al Servicios de Impuestos Internos rechazar las ventajas tributarias obtenidas con planificaciones tributarias elusivas, pudiendo con esto sancionar a contribuyentes -que no estén cubiertas por las Normas Anti elusivas Especiales- y también ahora a los asesores que hayan participado en su diseño.

Así mismo, con dicha incorporación la norma precitada va en el lineamiento de los esfuerzos desarrollados recientemente por los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y del grupo de los veinte países industrializados y emergentes (G20), esto con el propósito de combatir la elusión en el "plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios" conocido internacionalmente como Proyecto BEPS por sus siglas en inglés (SII, 2015 p.2).

Finalmente, con fecha 29 de septiembre de 2014 fue publicada en el Diario Oficial la Ley 20.780, que aprueba la "Reforma Tributaria que Modifica el Sistema de Tributación de la Renta e Introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario".

Antes de comentar sobre la Legitima Razón de Negocios es pertinente conocer el origen del principio general y las distintas formas de manifestación de dicho principio denominado "***Substance Over Form***" en adelante "***Sustancia sobre la Forma***", en cuanto al origen de este principio debemos señalar que este proviene del derecho anglosajón, es decir, países del "***Common Law***" o derecho Común, el cual confía en el desarrollo de la jurisprudencia, por su parte es importante indicar que nuestro ordenamiento jurídico se basa en el derecho continental, el cual se fundamente mediante distintos Códigos, y previo a la publicación de la tantas veces dicha Ley N°20.780, en nuestro país se privilegiaba la literalidad de la norma tributaria.

Señalado lo anterior ahora es necesario saber en qué consiste el principio de la "***Sustancia sobre la Forma***", para aquello citaremos lo indicado por Bobadilla Orellana, que nos ilustra lo que sigue "*Con todo, la esencia de este principio es captada en la siguiente declaración "dos transacciones que alcanzan el mismo resultado subyacente no deberían ser gravados de manera diferente simplemente porque ellos son alcanzados a través de distintos pasos legales*." (Bobadilla, 2013)

Con el propósito de abundar en cuanto a que se debe entender por el principio general estudiado, se puede indicar que uno de los motivos corresponde a no dejar sin su esencia a un determinado acto, actuación o contrato llevado a cabo por el contribuyente, tal como veremos durante el desarrollo del presente trabajo.

Ahora una vez entendido en que consiste el principio bajo nuestro análisis, es importante saber su origen, para aquello es necesario viajar a los Estados Unidos de Norteamérica en el año 1934, momento en el cual se resolvió el caso denominado "***Gregory vs Helvering***", dicho caso fue resuelto

en al año precitado por la Corte de la nación americana, los detalles del caso comentado pueden ser consultado en (Osorio, González, Vildósola, & Vidal, 2016).

El principio general de la "***Sustancia sobre la Forma***", se puede manifestar de distintas formas a saber, las que son señaladas a continuación:

- "***Business Purpose Test***", o Legitima Razón de Negocios.
- "***Step transaction***", o Pasos de la Operación.
- "**Piercing the Corporate Veil**", o Levantamiento del Velo Corporativo, esta materia es analizada en (Escobar, 2017).

Con la incorporación de la Norma General Anti elusiva (NGA), dentro de nuestro ordenamiento tributario, el legislador introdujo el principio general "***Substance Over Form***", el que se encuentra en el inciso primero del artículo 4° bis del Código Tributario el que señala "*Las Obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen 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.*"[2]

Nuestro legislador tributario mediante la incorporación de este principio deja en evidencia que pueden existir oposiciones entre la sustancia y la forma o calificación entregada por las partes, sin perjuicio de lo descrito el propio legislador se hace de dos instrumentos para corregir esta concordancia entre la "sustancia y la forma", que consisten en la reglamentación del "Abuso de las formas jurídicas" y la "simulación", artículos 4°ter y 4°quáter del Código Tributario respectivamente.

Al efecto es conveniente trascribir lo indicado por el destacado abogado nacional Rodrigo Ugalde, quien nos enseña lo que sigue "*Estimamos que el legislador nacional adopta dicho principio desde el momento que la misma lectura de la normativa introducida al Código del ramo deja en evidencia que, para el legislador tributario, puede existir discrepancia entre la naturaleza jurídica (sustancia) de los hechos, actos (entre los cuales incluimos a los contratos) o negocios realizados y la forma o denominación dada a estos (forma) por los interesados, para luego establecer (artículo 4°ter y 4°quáter) dos instrumentos o herramientas jurídicas que permiten corregir discrepancias para los fines exclusivamente tributarios, como lo son el abuso de las formas jurídicas y la simulación*. " (Ugalde Prieto, 2018 p.48 y 49)

Volviendo sobre el concepto de la manifestación denominada "***Business Purpose Test"*** o Legitima Razón de Negocios, este se encuentra consagrado en la parte final del inciso primero del artículo 4° ter del Código Tributario, señalando *"…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*."[3], como se desprende de la parte pertinente del precepto precitado se observa que el concepto de Legitima Razón de Negocios consiste en que la finalidad de un acto, actuación o contrato, con el cual se persiga un ahorro impositivo, este no debe considerar la ausencia de un fin comercial o de negocios. En esta misma línea se refiere Javiera Bobadilla Orellana, quien rotula "*Este principio se refiere a la finalidad de los negocios u operaciones, y no puede confundirse con un análisis*

[2] Disponible en: Biblioteca del Congreso Nacional de Chile /BNC.
[3] Disponible en: Biblioteca del Congreso Nacional de Chile /BNC.

de los motivos o razones subjetivas, metas o finalidad a la vista, destacando que lo verdaderamente relevante no es la presencia de un motivo de evasión del impuesto, sino la ausencia de toda finalidad del negocios o comercial (no fiscal)" (Bobadilla, 2013 p.57)

Con lo descrito hasta este punto en cuanto al origen del gran principio "***Sustancia sobre la Forma***" y la manifestación que nos interesa "***Legitima Razón de Negocios***", es del todo sensato preguntarse cual es la motivación del legislador tributario nacional para incorporar principios que provienen del Derecho anglosajón, con el objetivo de aclarar esta interrogante nos quedamos con lo ilustrado por la destacada profesora nacional doña Soledad Recavarren, la cual nos enseña lo que sigue "*Hay autores internacionales que te dicen que ambos sistemas jurídicos se van a terminar convirtiendo en uno, porque el que todo el sistema se base solo en casos, produce algunos problemas es por ello que la legislación anglosajona está empezando a establecer como principios generales, y por el otro lado la norma latina está abandonando la descripción de todo, y está dejando situaciones más abiertas como la norma anti-elusión buscando explicarla en base a situaciones concretas. Estar en estos dos extremos no es como sano*." (Recabarren, 2018).

2. Planificación Tributaria.

Ahora es el turno de referirnos a que se entiende por Planificación Tributaria, en este sentido es menester indicar que esta no se encuentra definida legalmente -para efectos de certeza jurídica-, sin embargo, de infiere una definición de aquella en el inciso segundo del artículo 4°ter del Código Tributario que exterioriza "*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*"[4].

Si bien es cierto tal como se indicó precedentemente que este concepto no es definido expresamente nuestra legislación tributaria, la planificación tributario o economía de opción se encuentra validada mediante el precepto citado precedentemente a mayor abundamiento nuestra administración tributaria corrobora dicha validación en el Capítulo I de la Circular N°65 con fecha 23 de julio de 2015 que nos enseña lo que sigue "*Por otra parte, se debe tener presente que la legislación comentada cautela el legítimo derecho de los contribuyentes a organizar sus actividades, actos o negocios afectados con impuestos de la forma en la autonomía de la voluntad y la libertad contractual lo permitan, considerando además que no toda ventaja tributaria, lograda por el contribuyente, constituye una elusión, sino que para ello es indispensable que haya un abuso de las formas jurídicas o la realización de actos simulados que atentan contra los hechos gravados previstos por el legislador tributario…*"

Del párrafo precedente la administración tributaria si bien no define en que consiste la Planificación tributaria sí se refiere a un principio fundamental del Derecho Privado, como es la "Autonomía de la Voluntad", la cual encuentra su consagración el nuestra Carta Magna en el Capítulo III, de la Constitución Política de la República de Chile, en el inciso primero del N°21 de su artículo 19, el que nos dice:

[4] Disponible en: Biblioteca del Congreso Nacional de Chile /BNC.

"El derecho a desarrollar cualquiera actividad económica que no sea contraria a la moral, al orden público o a la seguridad nacional, respetando las normas legales que la regulen"[5]

De lo citado en el párrafo anterior, se debe señalar que todo ciudadano tiene el derecho constitucional de efectuar la actividad económica que estime, siempre que esta no afecte en primer lugar a la "moral", que es el actuar del ser humano en relación con el bien y el mal, por lo tanto, para no afectar la moral, debe corresponden a una actividad de bien.

También la norma constitucional indica que no se debe afectar el "orden público", respecto a esto la Real Academia de la Lengua Española (RAE), en su primera acepción señala "Situación de normal funcionamiento de las instituciones públicas y privadas, en la que las personas ejercen pacíficamente sus derechos y libertades"[6], en rigor el orden público actúa como límite de la autonomía de la voluntad.

Por otro lado, la elección del contribuyente no deberá contrariar o contraponerse a la "seguridad nacional", que no es otra cosa más que no atentar con el desarrollo de la nación.

Finalmente, no debe afectar las "*normas que regulen*", esto nos dice que la opción decidida por el contribuyente debe ser siempre en apego a la Ley, por lo tanto, esta actuación debe ser lícita.

Por otro lado, la tanta vez citada Circular N°65 se refiere a la "Libertad Contractual", que corresponde a una manifestación del principio de la Autonomía de la Voluntad, con esto se debe indicar que el contribuyente puede celebrar actos, contratos, actuaciones, o un conjunto de aquellos, como así mismo con quien hacerlo, y finalmente posee la libertad de determinar el contenido de estos.

Al efectuar una mirada en conjunto tanto del principio de la "*Autonomía de la Voluntad*" y la manifestación de esta mediante la "*Libertad Contractual*", debemos señalar que como el último de estos conceptos corresponde a una manifestación del primero de aquellos, deberá por tanto cumplir o seguir la suerte del principio ya citado

Lo descrito precedentemente es ratificado por el Servicio de Impuestos Internos, tal como se aprecia en el Capítulo III de la precitada circular señalando lo que sigue "*Bajo esta perspectiva, dado que los efectos de los actos son aquellos que emanan de su naturaleza específica, resulta legítimo para los contribuyentes el escoger entre las diversas formas, instrumentos o mecanismos conforme a las consecuencias que las leyes tributarias prevén, sin que sea óbice a esa razonable potestad el que el medio empleado, conforme a los efectos que le son propios y a la ley tributaria aplicable, tenga como resultado el no generar efecto tributario alguno o, de generarlo, lo haga de manera reducida, de menor cuantía o diferida en el tiempo. En este sentido, la no generación de efectos tributarios, la generación de aquellos en forma reducida, una menor cuantía de la obligación o que se consiga un beneficio tributario para diferir la obligación en el tiempo, supone actuar de buena fe siempre que estas consecuencias no contraríen la ley tributaria, lo que es equivalente a decir que deriven de decisiones del legislador*".

[5] Disponible en: Biblioteca del Congreso Nacional de Chile /BNC.
[6] Disponible en: http://dle.rae.es/?id=R9ScnIe

En esta misma línea se refiere el destacado abogado don Rodrigo Ugalde Prieto *"… reconoce también el principio de la buena fe, que excluye la elusión y, además, valida la Planificación tributaria*" (Ugalde Prieto, 2018 p.80).

Como ha sido señalado durante el desarrollo de este punto, nuestro legislador no define con claridad la Planificación Tributaria para aclarar dicho concepto procederemos a realizar un análisis de lo dicho por distintos autores respecto de que se entiende por este concepto.

Ahora bien, pasaremos a referirnos a la doctrina nacional e internacional relacionada a que entienden destacados escritores respecto de la "*Planificación Tributaria*" o también denominada "*Economía de Opción*", del mismo modo desarrollado precedentemente complementaremos con material académico y con interpretaciones vertidas por nuestra administración tributaria si es pertinente.
Comenzaremos con la doctrina nacional respecto al concepto bajo nuestro análisis, para aquello consideramos oportuno mencionar cita efectuada por Rodrigo Ugalde Prieto y Jaime García Escobar en su varias veces mencionada obra, en la cual hacen mención a lo señalado por el profesor Alejandro Dumay Peña, en seminario realizado en la Escuela de Derecho de la Universidad del Desarrollo el día 22 de junio de 2006, donde conceptualizó la Economía de Opción (como sabemos sinónimo de Planificación Tributaria), partiendo de la Ley, indicando "*si la ley otorga alternativas u opciones de organización, la elección de una de aquellas por parte del contribuyente no puede merecer reproche*." (Ugalde Prieto & García Escobar, 2010).

Podemos recoger de lo ilustrado por el profesor Dumay, que la administración tributaria no podrá amonestar o reprender al contribuyente por el hecho de elegir una determinada alternativa, debido a que la misma ley es la que entrega distintas opciones, y es de toda lógica que el contribuyente seleccionará la menos gravosa o la que más se acomode a sus objetivos.

En este sentido en la literatura nacional Norberto Rivas y Samuel Vergara, estos apreciables autores nacionales nos indican que la Planificación Tributaria es "*La Planificación Tributaria es un proceso, constituido por una serie de actos o actuaciones lícitas del contribuyente, cuya finalidad es invertir eficientemente los recursos destinados por éste al negocio de que se trata y con menor carga impositiva que sea admisible, dentro de las opciones que el ordenamiento jurídico contempla*". (Rivas Coronado & Vergara Hernández, 2002)

De esto podemos señalar, en virtud de lo expresado por escritores precitados, que la Planificación Tributaria es un proceso, el cual consiste una serie de pasos sucesivos mediante la utilización de actos o actuaciones que se encuentran dentro del ordenamiento jurídico, el cual puede ser nacional o internacional, esto dependiendo del lugar o jurisdicción -en la cual se esté efectuando la planificación tributaria-, por lo tanto estamos hablando o refiriéndonos a que deben ser de una naturaleza lícita, con el fin de conseguir una menor carga tributaria, que consiste como anteriormente hemos indicado corresponde a todos los tributos que pueden estar involucrados en este proceso.

Por su parte para apreciar lo que nos enseña la doctrina internacional comenzaremos con lo indicado por el indica el abogado Daniel Diep, en su obra del año 1999, al respecto se refiere a la Planificación como "*La planeación fiscal económico-tributaria de los sujetos pasivos de la relación fiscal es una técnica económico-jurídica, que tiene por objetivo la supresión o al menos la optimización de la carga tributaria, siempre dentro del más absoluto respecto a los preceptos legales relativos, a efecto de obtener un rendimiento económico adicional o una reducción sustancial de su costo operativo fiscal dentro de la vida operativa de todo gobernado, incluso para no llegar a la condición de contribuyente o aun siéndolo*." (Diep Diep, 1999).

Se desprende de lo descrito precedentemente de este destacado abogado de San Luis de Potosí, hace alusión a interesantes conceptos o ideas, como lo son "*planeación*" lo cual se traduce en prefiguración de hechos y fenómenos a los cuales se pretende controlar, en este mismo orden de ideas se refiere a una relación económico-tributaria, lo que quiere decir, lograr la reducción del tributo o carga tributaria, en razón de ahórralo, disminuirlo o trasladarlo, obviamente dentro de la aplicación estricta del ordenamiento jurídico, consiguiendo con aquello un mayor rendimiento con el menor sacrificio, que corresponde a una de las máximas en materia económica.

Por su parte Por su parte Heleno Taveira Torres, se refiera a la Planificación o Economía de Opción, "*Es una expresión que debe servir para designar, tan sólo, la técnica de organización preventiva de los negocios que busca una lícita economía de tributos*." (Taveira Torres, 2008)
Este destacado autor nos dice que la planificación o economía de opción, consiste en la técnica de organización de los negocios, con lo cual debemos tener claridad en que se debe entender por técnica, aquello implica que solo cumple con dos de los tres elementos de una ciencia, que son saber racional, autónomo y metódico, por su parte una técnica sólo comprende dos de aquellas, que son saber racional y metódico.

Lo anterior se traduce a su vez en tener comprensión de alguna materia, y cuyo conocimiento a su vez es desarrollado en orden, así las cosas, para el análisis de lo señalado por este destacado autor, se debe indicar que corresponde a tener conocimiento en la materia de estudio la cual debe ser organizada con orden, esto según el fin perseguido, logrando con todo un ahorro lícito de tributos.

3. Relación entre la Legitima Razón de Negocios y la Planificación Tributaria.

Una vez explicado en que consisten los conceptos de "*Planificación tributaria*" y "*Legitima Razón de Negocios*", apoyándonos en lo descrito por el legislador tributario nacional, las interpretaciones dictadas por la administración tributaria nacional, la doctrina nacional e internacional y finalmente mediante material académico, pasaremos a describir la relación que existe entre dichos conceptos.

Para aquello es necesario analizar el inciso primero del artículo 4°ter de nuestro Código Tributario, el cual nos ilustra "*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*.[7]"

El legislador nos instruye que no podrán ser eludidos los hechos imponible haciéndose del abuso de las formas jurídicas y por otro lado nos enseña que se debe entender por la existencia de abuso, señalando para ello en términos sencillos que se evite el hecho gravado por la Ley o sea postergado o diferido el nacimiento de la obligación tributaria que afecta al contribuyente, el precepto analizado en su parte final se refiere a lo que nos convoca indicando que los actos o negocios jurídicos "***no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un***

[7]

tercero", lo destacado en otras palabras corresponde a la manifestación mediante la "*Legitima Razón de Negocios*", del principio de la "Sustancia sobre la Forma".

Aclarado lo anterior ahora debemos recordar en que consiste la "*Planificación Tributaria*", que en rigor es organizar, estructurar u ordenar, distintos actos, actuaciones o contratos por parte del contribuyente, obviamente dentro de nuestro marco normativo, debido a que la "*Planificación Tributaria*" obedece a una actuación licita por parte del contribuyente, que finalmente se traduzca en un ahorro tributario.

Dicho aquello la relación concreta entre ambos conceptos radica en que cuando un determinado contribuyente inicie un proceso de Planificación Tributaria deberá considerar un efecto jurídico o económico "*relevante*", además de la disminución de su carga tributaria, ahora podemos preguntarnos sin ahondar en aquello debido a que no es el objetivo del presente artículo ¿***Qué se entiende por relevante***?, esto por que nuestro legislador nuevamente entrega un concepto indeterminado legalmente, aquello deberá ser aclarado por nuestro Tribunales Tributarios y Aduaneros una vez que sea declarado el abuso a requerimiento de Director tal como es descrito en el artículo 4°quinquies de nuestro Código Tributario, en conformidad al procedimiento para tal efecto descrito en el artículo 160°bis del Código referido.

Prosiguiendo con nuestro análisis en cuanto a la relación que debe existir entre los conceptos estudiados, expondremos lo indicado por la destacada profesora y abogada Soledad Recabarren, respecto de las características de la "*Planificación Tributaria*", quien nos dice "Se tiene que tratar de un negocio en el cual la estructura que se da el contribuyente responda a una razón de negocios, la opción elegida debe ser legal." (Recabarren, 2018), lo cual concuerda exactamente con lo señalado en párrafos anteriores.

Lo precedentemente indicado concuerda exactamente con lo señalado en párrafos anteriores, en este mismo orden de ideas y en la misma línea ilustraremos por la señalado por el destacado abogado Rodrigo Ugalde, quien indica lo que sigue "*Uno. De que los actos o negocios jurídicos celebrados por el contribuyente de los que se derive el ahorro tributario referidos en el artículo 4°ter, produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes, que sean distintos de los meramente tributarios…*" (Ugalde, 2018 pág. 13-14).

4. Conclusiones.

Con el desarrollo del presente artículo, para el cual fue necesario efectuar un análisis de la norma legal establecida en nuestro Código Tributario, como así mismo conocer el pensamiento tanto nacional como internacional sobre primero los conceptos y luego de aquello lograr realizar una relación entre ellos que debido a que la Norma General Antielusiva la cual incorpora el concepto de la "*Legitima Razón de Negocios*" mediante la publicación de la Ley N°20.780 y posteriormente la Ley N°20.899, leyes que se encuentran vigentes en nuestro país **se concluye** que tanto los contribuyente como los asesores deberán preocuparse cada proceso de "*Planificación Tributaria*", deberán demostrar que estas cumplen con los presupuestos legales, logrando que ello excluir la "*Elusión Tributaria*", sea por la vía de el "Abuso de las Formas Jurídicas" o mediante la "*Simulación*".

En este mismo sentido **se concluye** que es el propio legislador tributario quien mediante lo señalado en el inciso primero del artículo 4°ter relaciona la "*Legitima razón de Negocios*" con la "*Planificación Tributaria*", en esta misma línea **se concluye** que al ser la "Planificación Tributaria" una actuación

licita, esto es, que se encuentra ajustada estrictamente a Derecho deberá siempre obedecer a una "Legitima Razón de Negocios".

Volver

Bibliografía

Bobadilla Orellana, J. (05 de octubre de 2013). *Derecho UDP.* Obtenido de http://derecho.udp.cl/wp-content/uploads/2016/08/posible_aplicacion.pdf

Diep Diep, D. (1999). *La Planeación Fiscal Hoy.* Distrito Federal, México: Editorial PAC, S.A. DE C.V.

Escobar Martínez, M. F. (2017). *Levantamiento del Velo Corporativo en la Jurisprudencia.* Santiago - Chile: El Jurista.

Osorio Morales, H., Orrico González, J., Vildósola Godoy, C., & Vidal Chavarría, V. (2016). *Elusión "Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas".* Santiago, Chile: Librotecnia.

Recabarren, S. (11 de septiembre de 2018). "Planificación Tributaria o conducta elusiva". (M. Sotomayor, Entrevistador)

Rivas Coronado, N., & Vergara Hernández, S. (2002). *Planificación Tributaria "Conceptos, teoría y factores a considerar.* Santiago, Chile: Editorila Magril Limitada.

SII. (23 de julio de 2015). *Servicio de Impuestos Internos.* Obtenido de http://www.sii.cl/documentos/circulares/2015/circu65.pdf

Taveira Torres, H. (2008). *Derecho Tributario y Derecho Privado "Autonomia privada, simulación y elusión tributaria".* Buenos Aires, Argentina: Marcial Pons Argentina S.A.

Ugalde Prieto, R. (2018). *La Elusión Tributaria "El Abuso de las Formas Jurídicas y la Simulación".* Santigo, Chile: Editorial Jurídica de Chile.

Ugalde Prieto, R., & García Escobar, J. (2010). *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria.* Santiago, Chile: LegalPublishing.