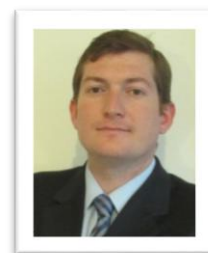


LEGÍTIMA RAZÓN DE NEGOCIOS Y JUICIO DE COCA-COLA EMBONOR S.A. CON SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

Francisco Javier Barreda Larrea

Asesor tributario, Tax & Legal,
Deloitte Chile.
Abogado,
Universidad de Los Andes.



RESUMEN

Son varias las compañías chilenas que actualmente tienen constituidas agencias y filiales en los denominados “paraísos fiscales”. Algunas de ellas realizan, a través de éstas, distintos procesos de reorganización empresarial. Dichas operaciones no sólo obedecen a la consecución de una eficiencia tributaria, sino también a estrategias comerciales y financieras. En lo que respecta a este artículo, ahondaremos sobre los distintos motivos que están detrás de un proceso de reorganización empresarial y sobre cómo la ley pondera estos motivos. Todo lo anterior a la luz del estudio del fallo de la Corte Suprema y de la Corte de Apelaciones de Arica del año 2012, que hacen suyo lo expuesto por el Tribunal Tributario y Aduanero de Arica en primera instancia, agregando además otros interesantes elementos que se abordarán de manera más sucinta. El artículo pone el enfoque en la razón de negocio subyacente a la operación que da origen al juicio y que los sentenciadores de primera y segunda instancia luego califican de ilegítima con todas las consecuencias tributarias que ello implica. El fallo de la Suprema no aborda el tema directamente como veremos.

1.- INTRODUCCIÓN

El fallo de la Corte de Apelaciones de Arica de fecha 6 de junio de 2012 que confirma la sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de Arica de fecha 3 de abril de 2012 establece parámetros nuevos con respecto al alcance e importancia del concepto de “legítima razón de negocios”, dentro del contexto de una reorganización empresarial.

Existen muchos elementos interesantes sobre el caso en cuestión que podrían estudiarse a la luz de lo expuesto por los sentenciadores de primera y segunda instancia, como lo serían, por ejemplo, la relación impositiva entre las agencias y filiales con la matriz, la buena fe según el artículo 26 del CT y los gastos e ingresos correlativos para deducir el gasto como pérdida en la RLI, según el artículo 31 de la LIR. Sin embargo, para los efectos de este estudio nosotros sólo profundizaremos en algunos de éstos, centrándonos en el concepto de “legítima razón de negocios” en una reorganización empresarial.

El fallo de la Corte Suprema que confirma los dos anteriores no señala nada respecto del alcance del concepto de “legítima razón de negocios”; pero al confirmar los fallos que le precedieron entendemos que también hace suyas las aseveraciones relacionadas con la materia.

2.- JUICIO TRIBUTARIO

Para efectos de lograr una exposición más clara de las ideas se hace necesario explicar la operación tributaria que da origen a la Resolución N° 85 de fecha 9 de mayo de 2011 emitida por el Departamento de Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Internos, la cual es el sustento para el posterior reclamo tributario presentado ante el TTA de Arica y los respectivos recursos ante los tribunales superiores de justicia, cuya decisión final fue tomada por la Corte Suprema rechazando un recurso de casación en el fondo interpuesto por Coca-Cola Embonor S.A. ante el Servicio de Impuestos Internos, cuyo Rol es el N° 5118-2012.

La operación se enmarca dentro de la compra de las plantas en Chile de Embotelladora Williamson Balfour S.A. Para ello, Coca-Cola Embonor S.A. — la matriz — estableció una agencia en Islas Caimán — paraíso fiscal — llamada Embotelladora Arica, y constituyó, además, una filial denominada Embotelladora Arica Overseas S.A. en el mismo territorio.

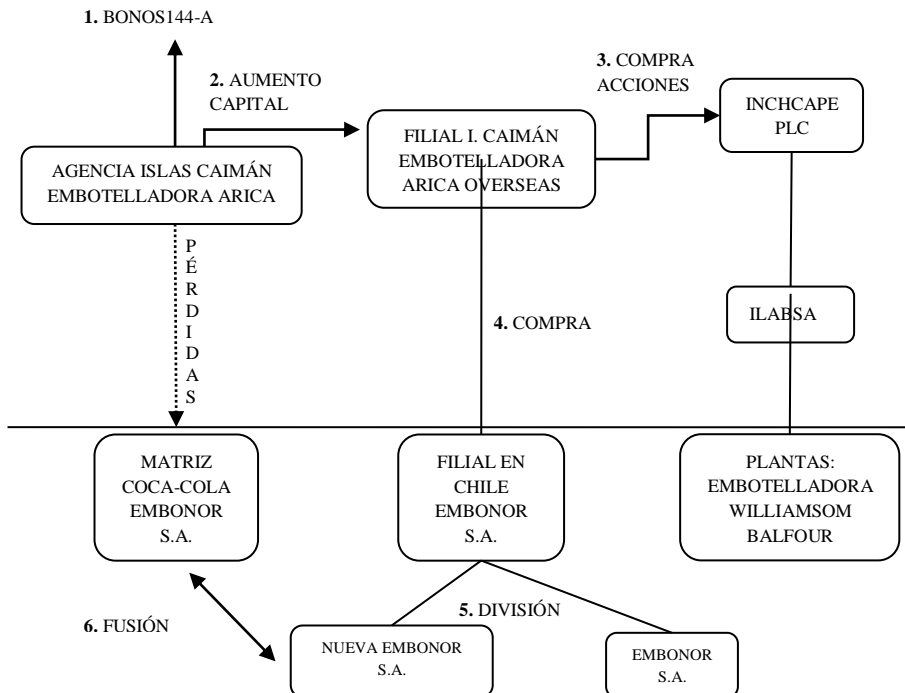
La compra de las plantas se materializaría mediante la adquisición, por parte de la filial, de las acciones de Inchcape PLC, sociedad dueña de otra compañía denominada ILABSA, la cual controlaba a Embotelladora Williamson Balfour S.A.

El dinero para efectuar la compra de acciones que permitía hacerse de las plantas, fue proporcionado a la filial por medio de la agencia a través de un aumento de capital. La agencia previamente había levantado este dinero mediante la emisión de bonos 144-A, en una operación en la que participa el banco J.P Morgan, actuando como colocador de los bonos. Desde ese momento, la agencia tendría que pagar el capital y los intereses a que diera lugar esta emisión de bonos.

Paralelamente, otra filial de la matriz, esta vez establecida en Chile, denominada Embonor S.A., compra las acciones de la filial en Islas Caimán. Luego, esta filial chilena se divide, siendo absorbida la nueva compañía por la matriz.

El siguiente cuadro es una síntesis de la operación antes descrita:

Operaciones de adquisición de planta Coca-Cola Embonor S.A.



Desde la fecha de la emisión de los bonos, la agencia se transformó, en la práctica, en un “colchón” de pérdidas tributarias, generando con el tiempo nuevos endeudamientos ligados al cumplimiento de las obligaciones derivadas de la emisión de bonos inicial.

Consecuencialmente, todos esos intereses que se fueron devengando en el tiempo se asumieron como un gasto por la matriz, por cuanto hablamos de una misma persona jurídica y un mismo patrimonio.

2.1.- Líneas argumentativas

SII: La posición del Servicio de Impuestos Internos respecto de lo ya descrito es que la matriz no había acreditado los gastos por intereses que ocasionaron pérdidas del ejercicio y de arrastre en la agencia y, por consiguiente, en la matriz, por cuanto no puede el contribuyente deducir un gasto si éste no tiene a su vez un ingreso correlativo. Es decir, el ente fiscalizador sostiene que la agencia es un “saco” de deudas de otra compañía (filial en Islas Caimán), y que no correspondía deducir ese gasto como pérdida por la matriz.

EMBONOR: Por su parte, el contribuyente señaló que dichos gastos por intereses no necesariamente deben estar aparejados a la producción de rentas para ser aceptados, sino a la potencialidad de producirlas, y que la filial (otra persona jurídica) sí cumple con la potencialidad de originar rentas gravadas para la matriz en la medida que, por ejemplo, ésta remese utilidades desde la filial a Chile.

SII: A lo anterior señala el ente fiscalizador que en ese caso la vinculación sería entre la filial en Islas Caimán y la matriz, pero no entre la agencia y la matriz.

EMBONOR: El contribuyente plantea que, al ser la agencia una extensión de la matriz, con un mismo patrimonio y personalidad jurídica, se da una potencialidad directa entre la matriz y la filial que permite a la matriz deducir los gastos de la agencia. La matriz y la filial persiguen un mismo giro y, mediante la filial, ella adquirió indirectamente las plantas.

Como hemos descrito, es indudable y un hecho no controvertido el que estamos frente a una operación de reorganización empresarial. Cosa distinta es la calificación que se le da a ella por los sentenciadores.

2.2.- Primera instancia.

En sus considerandos cuadragésimo sexto y cuadragésimo noveno el fallo de primera instancia expone sobre la buena o mala fe que hay detrás de la planificación tributaria,

en la concurrencia de los requisitos del gasto para ser deducidos en la RLI de la matriz y en la licitud de la legítima razón de negocios detrás de esta reorganización empresarial cuando establece:

“que, si se efectuara un análisis académico desde la perspectiva de las ‘Técnicas de la Planificación Tributaria’, sobre la operación descrita, se debería tener presente que en el Territorio de Ultramar del Reino Unido, Islas Caimán, la tributación está determinada sólo por impuestos indirectos, es decir, las rentas, los retiros o distribuciones de utilidades o de capital o flujos de dinero en general, desde el patrimonio de una empresa al de sus accionistas o socios, no están gravados con impuesto directo alguno, por lo que los dineros remesados por concepto de pagos de la deuda, desde la empresa matriz en Chile, a una filial (persona jurídica distinta y de distinta nacionalidad) en ese territorio, tienen como efecto tributario en Chile, el rebajar la Base Imponible de Impuestos (por el hecho de ser un gasto) y, consecuentemente, disminuir el pago de Impuestos a la Renta de Primera Categoría y Global Complementario o adicional, en cada período en que los fondos se remesen o se pongan a disposición del acreedor. Por su parte, en la empresa ubicada en Islas Caimán, se puede distribuir o retirar esos fondos por parte de los socios o accionistas, sin que queden afectos a impuesto o generen efecto tributario alguno.

Si lo anterior lo relacionamos con el hecho que, en definitiva la reclamante Coca-Cola Embonor S.A., es dueña o controladora de la filial en Islas Caimán y los accionistas de ambas empresas son las mismas personas, esas personas podrían recibir fondos, a cualquier título, sin pagar impuesto a la renta. En otras palabras, todos los fondos que Coca-Cola Embonor S.A., destine al pago de la deuda por US\$ 745.000.000, (proveniente de utilidades afectas a impuesto en Chile) con la filial en Islas Caimán, disminuirán la base imponible de impuesto en Chile y pueden ser entregados a los accionistas por esa filial, a cualquier título –incluso utilidades– sin que dichos fondos paguen valor alguno por concepto de impuesto a la Renta o Global Complementario o Adicional, que deberían pagar en Chile. Adicionalmente, la Filial extranjera, como se señaló anteriormente, puede “devolver” los aportes de capital a las aportantes, sin que esas remesas estén afectas a Impuesto a la Renta alguno.

Adicionalmente, este Tribunal no puede eludir la consideración que, si Coca-Cola Embonor S.A., adquirió las plantas productivas mediante la fusión con Nueva Embonor S.A., el año 2005: ¿qué sentido tiene que pague intereses por

créditos para que un tercero las adquiera, antes de que ingresen a su patrimonio, en condiciones que puedo haberlas adquirido directamente? y ¿qué sentido tiene que pague intereses por créditos para que un tercero las adquiera, si para que ingresen a su patrimonio debe pagar un precio superior al que el tercero pagó por esas plantas?. No puede este Tribunal concluir otra cosa que la deuda y el pago de los intereses carece jurídicamente de causa”²²³.

Luego, el considerando cuadragésimo noveno del fallo de primera instancia reza:

*“que, por lo expuesto, este Tribunal ha llegado a la convicción que las operaciones descritas, efectuadas por Coca-Cola Embonor S.A., no son una gestión eficiente para la compra de las plantas, sino, por el contrario, han generado la duplicación del costo de los activos, que van a acarrear pérdidas tributarias en Chile de manera artificial, pero que disminuye o **evita el pago de impuestos a la renta**; a favor de la producción de utilidades, también artificial, en la Filial extranjera, ubicada en un territorio donde no existe la carga de los impuestos a la renta; por lo que, tratándose de costos artificiales, evidentemente no corresponden a aquellos necesarios para producir la renta.*

*Por lo concluido, se hace evidente que no es aplicable, en caso alguno el artículo 26 del Código Tributario, ya que a juicio de este Tribunal, Coca-Cola Embonor S.A., no aplica la interpretación administrativa dentro de su contexto, sino se asila en ella, sólo para dar la apariencia de plausible a una operación de **planificación tributaria** destinada a **eludir** la carga tributaria, en una operación que, a todas luces, no puede ser vista con una **legítima razón de negocio**”²²⁴ (lo destacado es nuestro).*

Estamos hablando de un fallo de primera instancia que decide respecto del caso en cuestión sobre la base de una supuesta ilegítima razón de negocios subyacente en esta reorganización empresarial y, junto con ello, recoge otros conceptos elementales, como son el de “planificación tributaria”, “elusión” y “evasión”. En nuestro criterio, una correcta comprensión del contenido, alcance y sustento legal de estos conceptos podría haber llevado a una decisión distinta por el sentenciador.

²²³Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de Arica de fecha 3 de abril de 2012, en causa Ruc n° 11-9-0000168-3.

²²⁴Sentencia de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Arica de fecha 6 de junio de 2012, en causa Rol n° 3-2012.

2.3.- Segunda instancia.

El considerando décimo cuarto del fallo de segunda instancia señala que *“la reorganización empresarial que realizó la reclamante no obedece a una legítima razón de negocios que la justifique, es decir, aquello que la jurisprudencia anglosajona denomina business purpose test, esto es, la planificación es aceptable en la medida que tenga un propósito comercial o económico diferente que el sólo objetivo de evitar un impuesto y, en consecuencia, lo actuado ha sido derechamente con el objeto de evitar el pago de impuestos, configurándose en los hechos una duplicidad de costos que la misma ha volcado en su declaración de impuestos, siendo, por ende, correcto el rechazo efectuado por el Servicio de Impuestos Internos y, por ello, correcta la Resolución 85/2011 cuya impugnación se ha pretendido mediante el presente litigio”*²²⁵ (lo destacado es nuestro).

Es decir, el fallo señala que el buscar como objetivo único el eludir un impuesto en un proceso de reorganización empresarial representaría una ilegítima razón de negocios. Pero el mismo considerando también dice que basta una sola legítima razón de negocios para legitimar la reorganización empresarial, y que no habría problema con que concurriera además una búsqueda de evitar el pago de impuesto (elusión), o que, incluso, éste sea el principal motivo de una reorganización empresarial. El Servicio de Impuestos Internos se ha pronunciado al respecto, estableciendo en la Circular N° 45 del año 2001 que existe reorganización empresarial para los efectos de lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario *“cuando exista una legítima razón de negocios que la justifique y no una forma para evitar el pago de impuestos”*²²⁶. Todo lo cual lleva a pensar que si existiese al menos una legítima razón de negocios lícita en una reorganización empresarial no importaría que, adicionalmente, se buscara eludir un impuesto.

Manifestamos que nuestro análisis y opinión sobre el caso en cuestión tiene siempre la mirada puesta en la ley y no en la justicia que hay detrás de la norma, sin perjuicio que podamos opinar sobre la pertinencia de una determinada norma jurídica. De tal manera, podría darse la situación de tener que concluir que fue justo el que se condenara al contribuyente en el caso de autos, sin embargo, podríamos también señalar que dicha condena fue ilegal por cuanto no existió un apego irrestricto a la norma tributaria legal y vigente.

²²⁵Sentencia de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Arica de fecha 6 de junio de 2012, en causa Rol n° 3-2012.

²²⁶Circular N° 45 de 2001 del Servicio de Impuestos Internos.

2.4.- Corte Suprema

El fallo de fecha 23 de julio de 2013 que decide rechazar el recurso de casación en el fondo interpuesto por Coca-Cola Embonor S.A., en el considerando segundo, reproduce las alegaciones del Servicio de Impuestos Internos, señalando que el ente fiscalizador “*expresa que si bien conforme a la normativa tributario le asistía el derecho de acogerse a los oficios del Servicio de Impuestos Internos, la sentencia impugnada desconoce dicha posibilidad pues considera que el artículo 26 del Código Tributario sólo es aplicable en la medida que exista un cobro retroactivo de impuestos, y porque la contribuyente se habría encontrado de mala fe, ya que su reorganización empresarial no obedeció a una legítima razón de negocios*”²²⁷. Por consiguiente suponemos que el máximo tribunal ponderó estas aseveraciones, y las hace suyas en el momento en que decide rechazar el recurso de casación en el fondo. Así desprendemos que hubo o tendría que haber existido una valoración del concepto de legítima razón de negocios. Concepto fundamental para este estudio.

El considerando octavo del mismo fallo establece que “*resulta necesario tener en consideración que el recurso de casación en el fondo tiene por objeto velar por la correcta interpretación y aplicación de las normas llamadas a dirimir la controversia, con el objeto de que este tribunal pueda cumplir con la función unificadora del derecho asignada por la ley*”²²⁸. No cabe duda que lo anteriormente expuesto es la misión de la Excelentísima Corte Suprema y en ese supuesto consideramos que la valoración que se hizo en primera y segunda instancia sobre la “legítima razón de negocios”, y que luego es tácitamente validada en la sentencia de casación, juega un rol preponderante en el juicio que analizamos.

3.- PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA, REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL Y ELUSIÓN

3.1.- Doctrina.

Como señalamos en el apartado anterior, antes de entrar en el concepto de “legítima razón de negocios”, debemos primero despejar otras nociones para facilitar una posterior comprensión.

²²⁷Sentencia de la Excelentísima Corte Suprema de fecha 23 de julio de 2013, en la causa Rol N° 5118-2012.

²²⁸Sentencia de la Excelentísima Corte Suprema de fecha 23 de julio de 2013, en la causa Rol N° 5118-2012.

El concepto de “planificación tributaria” no ha sido muy explorado por la doctrina de nuestro país, no obstante ser comúnmente utilizado y cargado de una connotación negativa. Sin embargo, cuando analizamos el trabajo de los autores que sí han profundizado en él, nos encontramos frente a un concepto que dista de esa percepción, como veremos. El autor Samuel Vergara define “planificación tributaria” como: “*un proceso metódico y sistemático, constituido por conductas lícitas del contribuyente, realizadas ingeniosamente con la finalidad de aumentar su rentabilidad financiera fiscal, mediante la elección racional de alguna de las opciones legales tributarias que el ordenamiento jurídico establece*”²²⁹.

Por su parte, los autores Rodrigo Ugalde y Jaime García señalan que la planificación tributaria constituye una “*facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas, todo con el fin de obtener un ahorro tributario*”²³⁰.

Nos enfrentamos a dos definiciones que legitiman la planificación tributaria, pero que difieren en cuanto al alcance de este concepto. La primera acota la planificación tributaria al uso de las distintas herramientas tributarias que nuestro ordenamiento jurídico ofrece para obtener un ahorro tributario. Esta definición lleva el concepto a una dimensión activa e instrumental.

En cambio, si nos centramos en el concepto de Ugalde y García dejamos el análisis del uso de las herramientas tributarias y nos centramos en la planificación tributaria entendida como una *facultad*, pudiendo vislumbrarse un claro vínculo entre ambos términos (planificación y reorganización), en el cual sí cabe la posibilidad de reorganización empresarial como una manifestación del ejercicio de la facultad denominada “planificación tributaria”. Ello, en cuanto al hablar de organización de los negocios o actividades económicas se abriría la puerta, por ejemplo, a fusionar una empresa.

Por su parte, entiéndase el concepto de “reorganización empresarial” respecto de una empresa como “*la variación del conjunto de relaciones que inciden en su constitución o funcionamiento*”²³¹. De lo que se infiere de la definición anterior, del autor Antonio Faúndez Ugalde, los procesos de transformación, división, fusión, disminución de

²²⁹Vergara Hernández, Samuel, *Planificación Tributaria & Tributación*. Santiago, Nova Lex, 2006. P.15.

²³⁰Ugalde Prieto, Rodrigo; García Escobar, Jaime, *Elusión, planificación y evasión tributaria*. Santiago, LexisNexis, 2007, P.53.

²³¹Faúndez Ugalde, Antonio, *Reorganización empresarial, derecho tributario y tributación interna*. Santiago, Legal Publishing, 2012, P. 27.

capital, conversión de empresas individuales, así como determinadas situaciones de entidades sin personalidad jurídica (como las sociedades de hecho), al subsanar sus vicios de constitución, por ejemplo, sí son formas de reorganización empresarial. Por el contrario, no constituiría una reorganización empresarial un caso como el que describe el autor al referirse a la siguiente situación: *“un empresario individual que tribute en renta presunta y que en el siguiente ejercicio comercial opte por tributar en renta efectiva (...). Sin embargo, se presentan casos en que el Servicio de Impuestos Internos en sus instrucciones ha confundido los alcances de una reorganización empresarial”*²³².

De acuerdo a esta estructura lógica podemos decir con propiedad que el examen de licitud o ilicitud de una operación, entonces, ha de darse respecto del ejercicio de una reorganización empresarial (fusión, división, transformación, entre otros), y no respecto de la planificación tributaria que es una facultad del todo lícita.

La distinción cobra importancia para nuestro estudio dado que el propio fallo de la Corte de Apelaciones de Arica que analizamos yerra al confundir ambos términos y tratarlos como sinónimos cuando el sentenciador de segunda instancia, analizando lo resuelto por el tribunal *a quo*, señala que *“se ha enmarcado dentro de la Litis y pronunciado respecto de toda la reorganización empresarial o planificación tributaria efectuada por el contribuyente que ha incidido en la procedencia o no de declarar como gastos los efectuados en su declaración y que le fueran rechazados mediante la resolución impugnada”*²³³. De tal forma, entendemos que la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Arica confunde los conceptos en el caso que tratamos o, al menos, da cabida a que se pueda dar una reorganización empresarial como ejercicio de la facultad denominada “planificación tributaria”, que, como dijimos, sería en todo evento lícita. Lo mismo se replica respecto de la Corte Suprema, la cual, en nuestro criterio, valida tácitamente lo expuesto por el tribunal de alzada desde el momento que no se pronuncia al respecto.

3.2.- Código Tributario y reorganización empresarial.

El artículo 59 del Código Tributario recoge este concepto cuando señala que el plazo de nueve meses que tiene el Servicio para citar, liquidar o formular giros, una vez recibida la documentación por parte del contribuyente, se extenderá a doce meses *“...cuando se revisen los efectos tributarios de procesos de reorganización*

²³²Faúndez Ugalde, Antonio, Reorganización empresarial, derecho tributario y tributación interna. Santiago, Legal Publishing, 2012, P.28.

²³³Sentencia de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Arica de fecha 6 de junio de 2012, en causa Rol n° 3-2012.

*empresarial...*²³⁴. Es decir, la ley entiende que el análisis de estos procesos a veces puede revestir configuraciones complejas que dificulten y hagan más demoroso comprender lo que hay detrás de una reorganización. En nuestro criterio esto no implica que la norma investigue tácitamente el fondo o substancia detrás de un proceso de reorganización empresarial, sino, sencillamente, extiende el plazo de fiscalización por entender que el análisis de estas operaciones es más complejo que la lectura que pueda darse respecto de una operación aislada.

Por otra parte, el artículo 64 del mismo cuerpo legal no permite al ente fiscalizador cuestionar el fondo de una división o fusión por creación o por incorporación de sociedades (formas de reorganización empresarial), debiendo el contribuyente cumplir solamente con conservar registrado el valor tributario que mantenían los activos y pasivos en la sociedad dividida o aportante para no sufrir una eventual tasación de la base imponible.

Tampoco el SII podrá tasar la base imponible “*cuando se trate del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que resulte de otros procesos de reorganización empresarial, por cuanto en estos casos si debe existir adicionalmente una legítima razón de negocios*”²³⁵. Cuando este artículo menciona a otros procesos de reorganización empresarial se refiere, tanto a transformaciones, disminuciones de capital, conversión de empresas individuales, como también a

²³⁴Artículo 59 del Código Tributario. Este artículo podría cambiar de acuerdo al proyecto de ley enviado al Congreso con fecha 1 de abril de 2014, planteándose agregar al inciso tercero lo siguiente: *Tampoco se aplicarán estos plazos en los casos a que se refieren los artículos 4 bis, ter, quáter y quinquies y en artículos 41G y 41H de la ley sobre impuesto a la renta.* Adicionalmente se plantea eliminar la *fatalidad* de los plazos de prescripción para poder alternativamente citar, liquidar o girar un impuesto. Finalmente se pretende incorporar nuevas normas sobre jurisdicción en la fiscalización de contribuyentes en que hayan existido operaciones entre partes relacionadas.

²³⁵Artículo 64 del Código Tributario. Norma no modificada en proyecto de ley enviado al Congreso con fecha 1 de abril de 2014, pero sí tratada en distintas disposiciones, siendo destacable para nuestro estudio aquella mención a través de la cual se modificaría la Ley N° 20.712, a contar del 1 de enero de 2017, en su artículo 81 n°4 parte final, en el sentido de establecer que *no procederá la facultad de tasar en los casos de división o fusión de fondos de inversión, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quáter y 4 quinquies del Código Tributario, y se mantendrá para efectos tributarios el valor de los activos y pasivos existentes en forma previa a dichas operaciones en los fondos de inversión fusionados o divididos. En los casos de fusión, transformación o división de fondos de inversión se aplicarán las normas dispuestas en la Ley sobre Impuesto a la Renta y Código Tributario para las sociedades anónimas.*

determinadas situaciones de entidades sin personalidad jurídica, como las sociedades de hecho, al subsanar sus vicios de constitución.

3.3.- Normativa del SII y reorganización empresarial.

La Circular N° 124 del año 1975 emitida por el Servicio de Impuestos Internos diferenciando los conceptos de “fusión” y “absorción” señala que *“en la fusión nace una nueva sociedad y en la absorción desaparece la sociedad absorbida continuando la otra su existencia legal sin que por ello deba sufrir reorganización”*²³⁶. No sólo la circular yerra en la definición de los conceptos, asunto que excede el alcance de este estudio, sino que a su vez, desconoce la reorganización empresarial como elemento común y presente en ambas operaciones.

Posteriormente en la Circular N° 45 del año 2001 el SII señala que *“en todo caso, debe tenerse presente, que se entenderá que existe reorganización para los efectos de lo dispuesto en dicha norma, cuando exista una legítima razón de negocios que la justifique y no una forma para evitar el pago de impuestos, como puede ser el aporte a una sociedad existente que registra una pérdida tributaria y los bienes respectivos fuesen vendidos por ésta última dentro del período de revisión a un mayor valor absorbido por dicha pérdida”*²³⁷ (lo destacado es nuestro). La circular alude al artículo 64 del Código Tributario, que hablando de otros procesos de reorganización empresarial (no incluye fusión y división), señala que éstos sí deben tener una legítima razón de negocios subyacente a la operación. Es necesario dejar en claro que la búsqueda de un ahorro tributario podría considerarse como una legítima razón de negocio presente en una operación. Luego desarrollaremos más este tema.

Por la redacción de la Circular N°45 se infiere que ella se refiere a la legítima razón de negocios como un todo, es decir, invita a hacer un análisis integral de todos los motivos que mueven al contribuyente y no se queda con el análisis de uno en particular que, de concurrir, pudiese contaminar toda la operación, como algunos consideran que ocurre cuando en una reorganización se busca también la elusión tributaria. De ello se desprende que cuando habla de *“y no una forma para evitar el pago de impuestos”* nos dice tácitamente que la elusión no puede ser la principal razón buscada por el contribuyente en la reorganización empresarial, aunque sí admite la elusión, puesto que ella es lícita.

Así las cosas, el Servicio a través de su normativa establece que la elusión no puede ser el principal móvil buscado en estos “otros” procesos de reorganización empresarial

²³⁶Circular N° 124 de 1975 del Servicio de Impuestos Internos.

²³⁷Circular N° 45 de 2001 del Servicio de Impuestos Internos.

de los que habla el artículo 64 del CT. Pero, por otra parte, no nos esclarece los criterios que permitan analizar cuándo la elusión presente en una operación se transforma en el motivo principal buscado, que deslegitimaría a la reorganización, dando lugar a la tasación del SII.

En ese sentido, nosotros consideramos que pueden haber innumerables móviles lícitos que lleven a un contribuyente a una reorganización empresarial como podría ser la búsqueda de *“un nivel adecuado de liquidez a fin de afrontar los compromisos de pago. Lo que supone financiar adecuadamente las necesidades de inversión en activos circulantes y lograr equilibrios entre cobros y pagos a corto plazo para evitar dificultades de tesorería”*²³⁸. Es decir, cabe la pretensión legítima de lograr mejores condiciones de endeudamiento y la pretensión de un ahorro tributario. Con ello podríamos decir *a priori* que la operación que analizamos en particular perseguiría legítimos intereses al obtener una mayor eficiencia financiera logrando excelentes condiciones de endeudamiento en la adquisición de las plantas en Chile.

3.4.- Reorganización empresarial y elusión.

El artículo 97 N°4 del Código Tributario es enfático en señalar que se sanciona *“el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo”*²³⁹ (lo destacado es nuestro).

Esta norma recién transcrita es una norma punitiva vigente, contenida en nuestro código, y también aplicable a una reorganización empresarial, la cual ataca la elusión pero que, a la vez, requiere necesariamente de la concurrencia de un ánimo doloso en el actuar. Es decir, no se sanciona la elusión propiamente tal sino sólo en la medida que haya concurrido dolo, entendido desde la esfera penal y no civil.

²³⁸Rivas Coronado, Norberto y Paillacar Silva, Carlos. Aplicación de los conceptos de imagen fiel y legítima razón de negocio, Escuela de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Panamericana. México, Boletín n°21-2008, P. 6.

²³⁹Artículo 97 del Código Tributario. Norma modificada en proyecto de ley enviado al Congreso con fecha 1 de abril de 2014. Modificación irrelevante para los efectos de este estudio. Ellas dicen relación con agregar al numeral 6, sanción al que incumpla o entrase la obligación de implementar y utilizar sistemas tecnológicos de información conforme al artículo 60 ter y, por otra parte, se agrega multa al contribuyente que haya deducido los gastos o hecho uso del crédito fiscal, respecto de los vehículos y aquellos incurridos en supermercados y comercios similares, a que se refiere el artículo 31, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, sin cumplir con los requisitos que dicha disposición establece.

Cuesta entender esta norma puesto que la elusión es lícita, pero el dolo, en este caso la convertiría en ilícita y, en definitiva, lo que hace la norma es una especie de transformación de elusión en evasión, ello por cuanto la descripción del tipo se asemeja a un comportamiento de evasión, aunque en la redacción se ocupa el término “eludido” que relacionamos a elusión. El autor Martínez Cohen hace un distingo señalando que *“el tipo penal en cuestión sanciona dos situaciones distintas: el empleo de otros procedimientos dolosos tendientes a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones (claramente la evasión dolosa), y el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a burlar el impuesto (elusión dolosa)”*²⁴⁰.

De tal forma, cuando el fallo de primera señala que: *“se hace evidente que no es aplicable, en caso alguno el artículo 26 del Código Tributario, ya que a juicio de este Tribunal, Coca-Cola Embonor S.A., no aplica la interpretación administrativa dentro de su contexto, sino se asila en ella, sólo para dar la apariencia de plausible a una operación de planificación tributaria destinada a eludir la carga tributaria, en una operación que, a todas luces, no puede ser vista como una ‘legítima razón de negocios’”*²⁴¹, estaría describiendo una situación bastante parecida a la contenida en el artículo 97 N°4, dado que esta operación, según el fallo, tendría todos los elementos del tipo penal descrito en la norma. Cuando se indica que el contribuyente estaría tratando de “dar la apariencia de plausible a una operación”, ello conlleva un engaño y en ese sentido existiría un dolo encaminado a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o, al menos, a burlar el impuesto. Cabe precisar que con lo anterior, no pretendemos establecer que el juez de primera instancia haya querido darle una connotación penal al actuar del contribuyente.

Hemos visto así que nuestro ordenamiento jurídico contiene una norma que rara vez se aplica. Si dicho artículo se pusiese realmente en práctica por nuestros tribunales de justicia, probablemente la recaudación tributaria sería más alta, disminuiría el ánimo de torcer el espíritu de la ley tributaria y eventualmente no sería necesario el planteamiento de una reforma tributaria profunda, con la cantidad de implicancias que lo anterior conlleva. No es utopía: estamos hablando de una norma contenida en nuestra actual ley tributaria.

El considerando décimo octavo del fallo de la Corte Suprema Rol N°4038-2001, en la causa “Inmobiliaria Bahía S.A. con el SII”, señala acogiendo el recurso de casación en

²⁴⁰Martínez Cohen, Rafael. *El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso del derecho*. Revista de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Valparaíso, n° XXIX, 2007, P. 368.

²⁴¹Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de Arica de fecha 3 de abril de 2012, en causa Ruc n° 11-9-0000168-3.

el fondo “*que, así, el Servicio confunde, en este caso, dos conceptos jurídicos que tienen una diferencia notoria: el de evasión tributaria ilícito-, con el de elusión, que consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente, como aquí ocurre, para pagar impuestos en una medida legítima a la que se optó, y no en aquella que se le liquida*”²⁴². Entendemos que cuando la Excelentísima Corte Suprema señala que la elusión no tiene que ser necesariamente antijurídica, nos estaría diciendo que la elusión es lícita por regla general y que ella será ilícita cuando concurra dolo de conformidad al artículo 97 N° 4 del CT.

3.5.- Ley N° 20.630

Llama la atención el hecho de que el propio Mensaje Presidencial de fecha 2 de agosto de 2012, por el que se inicia el proyecto de ley que perfecciona la legislación impositiva, en dos ocasiones menciona la expresión “arbitraje tributario” que, en nuestro criterio, no es más que un eufemismo del concepto de “elusión tributaria”. También pensamos que pudo haber querido referirse al concepto de “planificación tributaria”, término que no tiene refugio en nuestra ley.

Refiriéndose a los principios del proyecto, dicho mensaje establece que aquel “*contiene, asimismo, un conjunto de medidas de perfeccionamiento tributario que buscan poner término a exenciones injustificadas y cerrar diversos vacíos legales que permitían el arbitraje tributario*”²⁴³. Por otra parte, y dando más luces sobre este concepto, reza el mensaje que “*el aumento de la recaudación se verificará por el cierre de ciertas exenciones y vacíos legales que permiten el arbitraje tributario por parte de los contribuyentes*”²⁴⁴. Es decir, precisa que el sujeto activo de este novedoso término es el contribuyente. Hemos buscado información que dé cuenta de este “arbitraje tributario” y no hemos encontrado nada en el derecho nacional, jurisprudencia o derecho comparado que nos lleve a acercarnos al alcance de este concepto. De tal modo, sólo podemos sostener que esta creación lingüística no es más que un circunloquio del concepto de “elusión” o, al menos, de “planificación”; concepto último que, como vimos, sólo es tratado por la doctrina y, a veces, también recogido erróneamente por la jurisprudencia, como se da en el caso que nos convoca.

De tal forma, podríamos suponer entonces que parte de las modificaciones incorporadas en la Ley N° 20.630 constituirían normas anti-elusivas. Por otra parte,

²⁴²Sentencia de la Excelentísima Corte Suprema de fecha 28 de enero de 2003, en la causa Rol n°4038-2001.

²⁴³Mensaje Presidencial n°182-360 por el que se inicia tramitación de Ley N° 20.630, P. 6.

²⁴⁴Mensaje Presidencial n°182-360 por el que se inicia tramitación de Ley N° 20.630, P. 7.

veremos en otro apartado de esta publicación que en el presente año 2014 se están planteando reformas y enmiendas tributarias que sí atienden directamente a incluir normas anti-elusivas.

4.- LEGÍTIMA RAZÓN DE NEGOCIOS

Como ya señalamos, el artículo 64 del Código Tributario no permite al ente fiscalizador cuestionar el fondo de una división o fusión societaria, debiendo el contribuyente sólo cumplir con conservar registrado el valor tributario que mantenían los activos y pasivos en la sociedad dividida o aportante para no sufrir una eventual tasación de la base imponible.

Cosa distinta ocurre respecto de otros procesos de reorganización empresarial descritos en la ley, por cuanto en estos casos sí debe existir adicionalmente una legítima razón de negocios. El Código Tributario habla de “una” legítima razón de negocio. Es decir, sólo pide que exista una razón de negocio que justifique esas otras clases de reorganización empresarial.

La búsqueda de una obtención de ahorro fiscal, a nuestro juicio, sí constituye una legítima razón de negocios. Esa búsqueda puede tener su origen en una legítima justificación económica relevante para cualquier compañía. Las empresas necesitan optimizar sus recursos, y los impuestos sí forman parte de ese análisis.

Sin embargo, el estudio sobre la licitud tiene que revestir una mayor profundidad. Estamos conscientes de que la ambigüedad con la que la ley actual trata este tema no nos permite dar una respuesta para poder determinar el alcance de cuando el ahorro tributario es legítimo o no.

Para que no se produzcan extralimitaciones con la búsqueda del ahorro tributario, deben concurrir otros supuestos adicionales que permitan establecer cuándo estamos frente a una operación en que se busque un legítimo ahorro fiscal. En ese sentido, si dicho propósito fuese la única o principal razón de negocios buscada por el contribuyente en una determinada reorganización empresarial, y, además, dicha operación fuese elusiva, nos parecería un criterio suficiente para deslegitimar esa búsqueda de ahorro tributario. Ello es concordante con la jurisprudencia de nuestros tribunales superiores de justicia (C.S. Rol N°4038-2001), en el sentido de que la elusión no necesariamente es antijurídica. Asimismo, las propias circulares del Servicio de Impuestos Internos (68-1996 y 45-2001), al tratar la legítima razón de negocios, mencionan un ejemplo de ilicitud utilizando el concepto “evitar”, que

asociamos a elusión según la Diccionario de la Real Academia Española²⁴⁵. Sin embargo, en dichas circulares, y en la jurisprudencia judicial, no se definen los criterios relativos al cuándo o en qué circunstancias dicha elusión deslegitimaría el negocio. Nosotros pensamos que esa elusión deslegitima la operación cuando ella es la única o principal razón de negocio buscada.

Lo anterior es concordante con el Mensaje N° 24-362 de la Presidenta Michelle Bachelet, cuando plantea a la Honorable Cámara de Diputados que por medio del Proyecto de Reforma Tributaria “*se establece una Norma General Anti-elusión. En virtud de ella, la administración tributaria podrá cuestionar los acuerdos, estructuras u otras actividades llevadas a cabo por las empresas cuando tales actividades se hayan llevado a cabo con la finalidad exclusiva o principal de eludir el pago de impuestos*”²⁴⁶ (lo destacado es nuestro). Sin embargo, cabe señalar que tanto el Mensaje como el proyecto de ley no mencionan siquiera el concepto de legítima razón de negocio, prefiriéndose hablar de un nuevo concepto análogo pero de connotación negativa; nos referimos al “abuso tributario”, término contenido en el artículo 4 ter y en torno al cual pensamos se suscitará un amplio debate para poder determinar su real sentido y alcance. Dicho artículo comprendería procesos de fusión, división, transformaciones y otras formas de reorganización empresarial o de negocios.

La legítima razón de negocios es también recogida en la LIR, cuando el artículo 38 de ella señala: “*Tratándose de la asignación de acciones o derechos sociales en sociedades constituidas en el país efectuada desde el exterior por la matriz a un establecimiento permanente en el país, el Servicio carecerá de la facultad de tasar con tal que dicha asignación obedezca a una legítima razón de negocios, no origine un flujo efectivo de dinero para la matriz y sea efectuada y registrada en la contabilidad del establecimiento permanente al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en ella*”²⁴⁷. Este artículo se refiere a rentas de agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile. Es decir, cuando el artículo analizado menciona la expresión “legítima razón de negocios” lo hace considerando el supuesto en que la matriz se encuentre en el extranjero, supuesto que, como vimos, no se da en el caso de “Embonor”. Sin embargo, nos parece interesante constatar que la ley sí trata la razón de negocio en

²⁴⁵Diccionario Real Academia Española, s. v., www.rae.es

²⁴⁶Mensaje n° 24-362, de fecha 1 de abril de 2014, de la Presidenta Michelle Bachelet Jeria, sobre el *Proyecto de Ley de Reforma Tributaria* que modifica el sistema de la tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

²⁴⁷Artículo 38 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Norma no modificada en proyecto de ley enviado al Congreso con fecha 1 de abril de 2014.

operaciones offshore. Queda así un vacío legal respecto del alcance del término en operaciones que involucren varios países y donde la matriz se encuentre en Chile.

La misma LIR, en el artículo 41-B, señala las reglas que deben seguir las empresas constituidas en Chile cuando éstas tienen agencias u otros establecimientos permanentes en el extranjero, y nada dice dicha norma sobre el concepto de “legítima razón de negocios”; cuestión que confirma el hecho de que existe un vacío legal en esta materia específica.

Dado que en la ley no se resuelve este tema particular, pensamos que para poder dilucidarlo se debería recurrir al ya comentado artículo 64, al tratarse de una reorganización empresarial que involucra distintos países pero cuyos efectos se radican en Chile. En la misma línea está el Oficio N° 115 del mes de enero de 2013, que señala: *“la norma de excepción del inciso 5°, del artículo 64 del Código Tributario, es aplicable también a las sociedades extranjeras cuando los efectos de la reorganización se producen y agotan en Chile”*²⁴⁸. Cuando menciona la norma de excepción, se está refiriendo a la que establece el requisito de la “legítima razón de negocios” en la reorganización empresarial.

4.1.- Concepto.

Si bien dijimos que los conceptos de “planificación tributaria” y “reorganización empresarial” eran poco tratados por la doctrina, al estudiar el de “legítima razón de negocios” nos dimos cuenta de que éste ha sido aún menos explorado. Se ha definido como *“el acto lícito, contrario al fraude de ley tributaria, que sustenta la actuación del contribuyente y que permite dar cumplimiento a la obligación tributaria, exento de contingencias tributarias”*²⁴⁹. Poco se profundiza respecto del acto mismo. Creemos que tanto la forma como la substancia debiesen estar presentes en el análisis de un negocio en particular, siendo ambas consideradas igualmente importantes en el juicio que se haga.

Como bien señalan los autores Rivas y Paillacar *“es razonable pensar que la razón económica y de negocios existe en la empresa desde su constitución y debe estar presente en la toma de decisiones en forma de gerencia de negocios – en especial en la denominada planificación tributaria – y en los procesos de reorganizaciones*

²⁴⁸Oficio n° 115 de 2013 del Servicio de Impuestos Internos.

²⁴⁹Rivas Coronado, Norberto y Paillacar Silva, Carlos. *Aplicación de los conceptos de imagen fiel y legítima razón de negocio*, Escuela de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Panamericana. México, Boletín n° 21-2008, P.9.

empresariales”²⁵⁰. De tal manera, éste es un concepto que atañe tanto a la forma como al fondo en una reorganización empresarial.

4.2.- Propuestas y reformas.

En el presente año 2014 se ha planteado, en el contexto de las propuestas de reforma tributaria, incorporar una norma que permita sancionar a aquellos contribuyentes que incurran en prácticas elusivas sólo a “razones tributarias” y no atendiendo a la naturaleza detrás de la operación. Ello apunta a consagrar legalmente el principio de la “substancia por sobre la forma” en materia tributaria. Pero, lo cierto es que no existe pronunciamiento sobre qué debiera entenderse por “legítima razón de negocios”; concepto controvertido, cuya aclaración es fundamental dejar zanjada en la ley.

Como dijimos en otro apartado, el proyecto de ley sobre reforma tributaria presentado con fecha 1 de abril de 2014 nada dice del concepto *legítima razón de negocios*, y se mantienen vigentes las normas que lo incluyen dentro de nuestro ordenamiento jurídico tributario. Por el contrario, el nuevo proyecto de ley incorpora el concepto de “abuso tributario” en su artículo 4 ter, y, por otra parte establece una sanción para los asesores tributarios en caso de que se incurra en dicho abuso, de acuerdo a lo consignado en el artículo 100 bis. Igual sanción se aplicaría en caso de que concurra “simulación” de conformidad al nuevo artículo 4 quáter, pero la norma es bastante escueta en cuanto a sus supuestos y alcance. Consideramos peligroso el que haya tanta falta de claridad en estos conceptos, cuya mala calificación podría conllevar efectos perniciosos para cualquier contribuyente y/o asesor tributario.

Respecto de la simulación, el contrato simulado en materia tributaria, según la opinión del profesor Martínez Cohen, sería “*aquel en que dos o más personas se conciertan para engañar y perjudicar al Fisco*”²⁵¹. El autor distingue entre simulación lícita e ilícita en materia tributaria, señalando que la ilícita se refiere a la que pone como objetivo el afectar las arcas fiscales y sostiene que “*el fenómeno de la simulación ilícita se corresponde claramente con el de la evasión, no así el de planificación*”

²⁵⁰Rivas Coronado, Norberto y Paillacar Silva, Carlos. *Aplicación de los conceptos de imagen fiel y legítima razón de negocio*, Escuela de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Panamericana. México, Boletín n° 21-2008, P.6.

²⁵¹Martínez Cohen, Rafael. *El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso del derecho*. Revista de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Valparaíso, n° XXIX, 2007, P. 357.

tributaria y el de elusión”²⁵². Claramente, estas nuevas normas se enmarcan dentro de las medidas anti-elusivas de acuerdo a lo señalado en el Mensaje Presidencial. Por ello habría un error, por cuanto, esta simulación ilícita se estaría vinculando con la elusión, en circunstancias que su análisis iría ligado a la evasión tributaria como señala el autor Martínez Cohen. Siendo coherentes con lo expuesto y lo establecido en doctrina, lo que debiese haber dicho la norma contenida en el proyecto de ley, es que se establece una norma que ataca la evasión tributaria contenida en la simulación ilícita.

En cuanto al abuso tributario el artículo 4 ter reza que *“para estos efectos, se entenderá que existe abuso 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, incluyendo fusiones, divisiones, transformaciones y otras formas de reorganización empresarial o de negocios”*²⁵³. Siguiendo con la misma lógica, es claro que en esta norma se confunden nuevamente los conceptos de “elusión” y “evasión”, en el entendido de que la elusión implica el que un contribuyente evita el nacimiento de una obligación tributaria mediante actos lícitos; pero esta disposición recién transcrita incluso se sitúa en el evento de que ya exista una obligación tributaria, lo que transformaría dicha norma en una medida anti-evasión.

Por el contrario, sabemos que el concepto de “legítima razón de negocios” actualmente no está definido legalmente y el Servicio de Impuestos Internos se ha pronunciado sólo señalando ejemplos no taxativos de operaciones que no implicarían una legítima razón de negocios, sin establecer a modo afirmativo qué se entendería por legítimo, ni tampoco qué requisitos, criterios o razonamientos le servirían para juzgar un negocio en particular; todo lo cual deja el tema en un “limbo jurídico”. En nuestro criterio, es necesario clarificar el concepto desde el Congreso, a fin de entregar seguridad jurídica. En lugar de esto, el nuevo proyecto de ley entrega la calificación del “abuso” al

²⁵²Martínez Cohen, Rafael. *El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso del derecho*. Revista de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Valparaíso, n° XXIX, 2007, P. 358.

²⁵³El artículo 4 ter propuesto en el proyecto de ley de fecha 1 de abril de 2014 establece requisitos copulativos (indicación de fecha 14 de abril) para poder considerar que los actos son abusivos. Ellos son: “a) *Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y, b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso, y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios*”. Entendemos que de la redacción del punto b) se estaría cuestionando una reorganización en la medida que el ahorro tributario fuese el único o principal fin buscado en la/s operación/es.

Servicio de Impuestos Internos (resolución del Director e informe favorable)²⁵⁴ de conformidad a la parte final del artículo 4 ter en relación con el artículo 4 quinquies; cuestión que nos parece del todo riesgosa.

Es menester constatar el hecho de que la ley sobre derivados entregaba específicamente a la autoridad fiscal la facultad de establecer, mediante resolución fundada, si existía o no una legítima razón de negocios en una determinada operación contenida en esa ley; criterio legal que nos parecía peligroso aplicar en una eventual reforma tributaria, dado que esa incertidumbre del “caso a caso” podría conllevar una inacción de los empresarios y asesores a la hora de emprender nuevos negocios o asesorías integrales que pudieren implicar también un legítimo ahorro tributario, con todo lo que ello representaría para un país que quiere seguir creciendo. Aparentemente, esta técnica legislativa se replicó ahora respecto de la calificación del abuso tributario, lo cual nos parece preocupante. La autoridad fiscal, parte interesada en la obtención de una mayor recaudación, sería quien decida sobre un eventual abuso del contribuyente, cuestión que podría generar una posterior judicialización innecesaria sobre estas materias. Lo anterior se vería agravado por el hecho de que en dicha calificación también se verían involucrados los asesores que hubiesen participado en el diseño, planificación o implementación de los actos, contratos o negocios constitutivos del abuso; con una multa de un cien por ciento de todos los impuestos que deberían haberse pagado. Ello haría que detrás de cada operación, tanto el asesor como el contribuyente asuman a medias el riesgo en el ahorro tributario buscado que luego pueda ser calificado por el Servicio de Impuestos Internos como un abuso.

En ese sentido, el Oficio N° 857 de abril de 2008 es bastante elocuente al manifestar que *“la legítima razón de negocios es una condición que debe ser calificada por este Servicio, con ocasión del ejercicio de sus facultades fiscalizadoras, no correspondiendo en todo caso que este organismo efectúe dicha calificación, por cuanto esta última es una cuestión de hecho que debe ser apreciada en su debida oportunidad, dentro de los plazos que al efecto consagra el artículo 200 del Código Tributario”*²⁵⁵. Si la propia ley sobre derivados entregó la calificación sobre la licitud respecto de un negocio al SII, y no se ha hecho lo mismo respecto de otras materias, estamos seguros de que respecto de éstas no cabe potestad legal para que el agente fiscalizador las califique. De ahí la importancia de que la ley establezca los criterios que delimitan este concepto.

²⁵⁴Indicaciones N° 55-362 al Proyecto de la Reforma Tributaria que modifica el sistema de la tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario N° 55-362, de fecha 14 de abril de 2014, de la Presidente Michelle Bachelet Jeria.

²⁵⁵Oficio N° 857 de 2008 del Servicio de Impuestos Internos.

Desafortunadamente, como hemos constatado respecto del “abuso tributario”, la calificación sobre la concurrencia de éste correspondería exclusivamente al Servicio de Impuestos Internos, de acuerdo al nuevo proyecto de ley de fecha 1 de abril de 2014 ya mencionado y de acuerdo a las indicaciones al mismo, enviadas a la Honorable Cámara de Diputados, días después. Si se siguiese la misma lógica respecto de la legítima razón de negocios, su calificación – en caso de que ella se defina legalmente – también se tendría que otorgar a la autoridad fiscal de acuerdo a la última tendencia, lo cual, como ya dijimos, nos parecería errado y riesgoso.

5.- CONCLUSIONES

La “legítima razón de negocios” es un término que se comprende sólo y en la medida en que se aclaren primero otros conceptos tan básicos como “planificación tributaria”, “reorganización empresarial” y elusión. Quizás, la relación más difícil de esclarecer es la que existe entre “elusión” y legítima razón de negocios. Nuestra ley no despeja todos los supuestos en que se relacionan estas expresiones.

Para los efectos de este estudio podemos observar en nuestro Código Tributario dos sanciones para evitar la elusión tributaria. Una, consistente en la tasación de la base imponible, cuando hablamos de procesos de reorganización empresarial distintos a la fusión y división en donde la principal razón de negocios buscada sea la de eludir impuestos, como lo establece el artículo 64 del Código Tributario. En segundo lugar, fija una multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del impuesto y presidio menor en sus grados medio a máximo cuando se empleen procedimientos dolosos que eludan tributos, de conformidad al artículo 97 n°4.

En el resto de los casos la elusión es lícita, primando de esta forma, según pensamos, el principio de la “forma por sobre la substancia”, pero con ciertos matices. La ley y el derecho están hechos de excepciones, aunque siempre van a existir quienes traten de radicalizar un concepto. Esta radicalización ocurre también respecto del juzgamiento de la forma y substancia en una reorganización empresarial.

En el caso de “Embonor”, entendemos que se pone en práctica la planificación tributaria a través de distintas reorganizaciones empresariales individualmente consideradas. Por un lado, algunas constituyen fusiones y otras divisiones, que, como vimos, tienen un tratamiento distinto, y, a nuestro modo de ver, dichas fusiones y divisiones no serían tasables o impugnables bajo ningún supuesto. Cosa distinta ocurre respecto de los otros pasos de esta operación, por cuanto en éstos sí creemos que existe elusión. Elusión que, como vimos por regla general es lícita y cuya sanción excepcionalmente se daría cuando el contribuyente buscara única o principalmente

eludir impuestos en dicha operación. En el litigio analizado no se profundiza sobre este último punto, y, de tal forma, es imposible atribuir responsabilidad cuando no ha habido un análisis sobre un tema medular en el caso en cuestión.

No habiéndose hecho el análisis pertinente, mucho menos podríamos decir que exista dolo en estas otras operaciones. Creemos que el juicio sobre una eventual mala fe de los contribuyentes debiese ser abordado siempre con mayor cuidado.

De tal forma, si los criterios y requisitos sobre lo que implica realmente una legítima razón de negocios estuvieren establecidos *ex ante*, quizás el juez podría argumentar que la elusión fue la principal razón de negocios buscada en una de estas otras reorganizaciones empresariales, y, por tal motivo, condenarla. Pero, como no los hay, y las sentencias que se analizaron tampoco profundizaron en dicho concepto, nos parece que la decisión de los sentenciadores, sobre este punto fue apresurada.

Es fundamental dejar establecida por ley la definición de “legítima razón de negocios”; así, tanto el Servicio de Impuestos Internos como los contribuyentes tendrán un escenario de acción claro, preciso y acotado.

Lamentablemente, el proyecto de ley sobre reforma tributaria presentado con fecha 1 de abril de 2014, no contiene norma alguna que dé más luces sobre este concepto y, por el contrario, incorpora dos conceptos más polémicos y poco claros, como lo son los de “abuso tributario” y “simulación”, dándole al Servicio de Impuestos Internos la facultad exclusiva de calificar cuándo éstos concurren.

6.- BIBLIOGRAFIA

Faúndez Ugalde, Antonio. (2012). *Reorganización empresarial, derecho tributario y tributación interna*. Santiago. Editorial Legal Publishing.

Martínez Cohen, Rafael. (2007), *El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso del derecho*. Revista de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Valparaíso, N° XXIX.

Rivas Coronado, Norberto & Paillacar Silva, Carlos. (2008). *Aplicación de los conceptos de imagen fiel y legítima razón de negocio*, *Escuela de Ciencias Económicas y Empresariales*. Universidad Panamericana. México, Boletín N° 21.

Ugalde Prieto, Rodrigo & García Escobar, Jaime. (2007). *Elusión, planificación y evasión tributaria*. Santiago. Editorial LexisNexis.

Vergara Hernández, Samuel. (2006). *Planificación Tributaria & Tributación*. Santiago. Editorial Nova Lex.

Sentencia de la Excelentísima Corte Suprema de fecha 28 de enero de 2003, en la causa Rol N° 4038-2001.

Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de Arica de fecha 3 de abril de 2012, en causa Ruc N° 11-9-0000168-3.

Sentencia de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Arica de fecha 6 de junio de 2012, en causa Rol N° 3-2012.

Sentencia de la Excelentísima Corte Suprema de fecha 23 de julio de 2013, en la causa Rol N° 5118-2012.

S.E el Presidente de la Republica. (2012). *Mensaje Presidencial N° 182-360 por el que se inicia tramitación de Ley N° 20.630*. Chile.

S.E el Presidente de la Republica. (2014). *Mensaje Presidencial N° 24-362: Inicia un proyecto de ley de reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario*. Chile.

S.E el Presidente de la Republica. (2014). *Oficio N° 55-362 al Proyecto de la Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario*, de fecha 14 de abril. Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (1975). *Circular N°124: Tributación de los aportes de Bienes Corporales Muebles en Decreto Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios*. Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (2008). *Oficio N°857: Efectos tributarios de la reorganización empresarial*. Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (2001). *Circular N°45: Modificaciones introducidas al artículo 64 del Código Tributario por la Ley N° 19.705, del año 2000*. Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (2013). *Oficio N°115*. Chile.