

REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL Y PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA

Antonio Faúndez Ugalde

Profesor de Derecho Tributario,
Candidato a Doctoren Derecho.
Magíster en Gestión Tributaria,
Colaborador CET UChile



RESUMEN

Este artículo presenta un estudio sobre la vinculación de la reorganización empresarial con la planificación tributaria, estableciendo, en general, los alcances de cada una de dichas instituciones, y, en particular, los posibles casos en que una planificación tributaria puede llegar a constituir una elusión de impuestos.

1.- INTRODUCCIÓN

La reforma tributaria 2014 ha generado una amplia discusión en torno a las normas antielusivas que incorpora y su impacto en las planificaciones tributarias, especialmente en el establecimiento de nuevas sanciones para los profesionales que han diseñado o elaborado dicha planificación. Pero, tratar de establecer los casos en que una planificación tributaria pueda derivar en una elusión o evasión tributaria, es una tarea que resulta compleja, más aún si el análisis comprende alguna reorganización empresarial.

A nadie resulta indiferente que la reorganización empresarial es un caudal cada vez más pretendido por las empresas en sus procesos de eficiencia productiva y financiera, cuyas operaciones no tan sólo se manifiestan a nivel local, sino que también en las relaciones transfronterizas de las empresas. Este escenario se complica, sin duda,

cuando repercute o incide en la tributación de las empresas, lo que lleva inmediatamente a pensar si la planificación tributaria es una consecuencia de la reorganización de la empresa, o bien, esta última es el método utilizado para materializar la primera. Los efectos en uno y otro caso serán diversos, lo que será analizado en este artículo.

De esta manera, en la primera parte de este estudio se desarrollará un marco teórico destinado a establecer el concepto de empresa como organización y las motivaciones que puedan incidir en la toma de decisiones para materializar un proceso de reorganización. Luego, el análisis terminará estableciendo la vinculación que existe entre la reorganización empresarial y la planificación tributaria, y develando los casos en que esta última institución puede llegar a constituir una elusión tributaria.

2.-LA EMPRESA COMO ORGANIZACIÓN Y SU REORGANIZACIÓN

Determinar los alcances del término empresa como una organización, será el camino incipiente que permitirá de mejor manera entender los alcances de las reorganizaciones empresariales y su vinculación con la planificación tributaria. En este sentido, comenzaremos por establecer un concepto de empresa para, luego, descifrar su contenido.

2.1.- Concepto de empresa

Nuestra legislación tributaria no consagra una definición del término empresa, refiriéndose a ella utilizando distintas acepciones. Así, por ejemplo, el párrafo segundo del n° 1 del artículo 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta³¹, se refiere al término empresa otorgándole el carácter de sustantivo (indica dicha disposición: “...*constituye parte del patrimonio de las empresas...*”); el inciso final del artículo 10 de la misma ley, utiliza el referido término como un adjetivo (la parte pertinente del artículo señala: “*Con todo, lo dispuesto en el inciso tercero anterior no se aplicará cuando las enajenaciones ocurridas en el exterior se hayan efectuado en el contexto de una reorganización del grupo empresarial...*”). Las mismas acepciones se desprenden de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios y, también, en el Código Tributario. De lo anterior se desprende que el término empresa es utilizado tanto en un aspecto objetivo (cuando se constituye en un sustantivo) y funcional (cuando asume un rol de adjetivo).

³¹ Este párrafo fue derogado por la Ley n° 20.780 de 2014.

El término empresa, independientemente del contexto jurídico, siempre ha sido asociado a una realidad económica y, con mayor precisión, a una “[...]unidad económica de producción”³². Este alcance fue propuesto por el autor francés Georges Ripert, el cual ha sido recogido por la mayoría de los autores chilenos en sus textos vinculados al ámbito comercial³³. Ya en los años cincuenta, Ripert³⁴ sostenía que no existe un concepto jurídico de empresa, pues si es admitida como una unidad económica de producción, falta saber en qué consiste tal unidad económica. Según el autor Puelma³⁵, ha habido tendencias a concebir el derecho comercial como el derecho de la empresa, lo que ocurre en cierta medida en Italia. Baeza indica que la empresa “es una institución formada por los tres elementos humanos que hemos denominado trabajo, capital y dirección, reunidos en forma organizada para la consecución de dos fines: producir bienes para la satisfacción de una necesidad de la comunidad, y mediante este primero conseguir el segundo, es decir, satisfacer las necesidades de vida de los elementos antes mencionados y de la empresa misma”³⁶.

Las referencias anteriores tienen en común el fin económico que persigue la empresa, pero no precisan el estatus que asume dicha entidad en la vida del derecho. En esta línea, se pueden seguir citando innumerables conceptos de empresa como autores que traten la materia.

Quizás ha sido la legislación laboral la que ha tomado las riendas en establecer una definición de empresa que tendrá aplicación en las relaciones laborales entre los empleadores y los trabajadores. Según la definición contenida en el artículo 3º del Código del Trabajo, la empresa corresponde a “[...]toda organización de medios personales, materiales e inmateriales, ordenados bajo una dirección, para el logro de fines económicos, sociales, culturales o benéficos, dotada de una individualidad legal determinada”. Esto lleva, en materia laboral, a que frente a procesos de alteración de los estatutos sociales de una sociedad –como por ejemplo, una división, conversión, etcétera– destinada a eludir sus obligaciones laborales y previsionales, la protección del trabajador radicará en determinar, amparados por el principio de la primacía de la realidad, dónde se encuentra realmente esa organización de medios personales,

³² Ripert, G. 2001. Aspectos jurídicos del capitalismo moderno. Granada, Editorial Comares. 250p.

³³ Véase: Puelma Accorsi, Á. 2003. Sociedades. 3ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile. Baeza Ovalle, G. 2003. Derecho comercial. Santiago, LexisNexis; entre otros.

³⁴ Ripert, G. 2001. Aspectos jurídicos del capitalismo moderno. Granada, Editorial Comares. 250p.

³⁵ Puelma Accorsi, Á. 2003. Sociedades. 3ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile. T. I. 69p.

³⁶ Baeza Ovalle, G. 2003. Derecho comercial. Santiago, LexisNexis, T. III. 1524p.

materiales e inmateriales que constituyen una empresa, reconociéndola en su aspecto objetivo³⁷.

En el ámbito del derecho tributario, surge la interrogante si la empresa, en su aspecto objetivo o funcional, puede ser considerada como un posible sujeto que forme parte de la obligación tributaria; en otras palabras, ¿la empresa podrá ser considerada como una entidad autónoma dotada de capacidad jurídica tributaria?³⁸

Si se analiza, por ejemplo, el artículo 69 del Código Tributario, se refiere al empresario individual y a la empresa social, caso en el cual, el primero, se vincula a una persona natural y, el segundo, a una persona jurídica en las formas reconocidas por el derecho privado. Es así que, coincidiendo con el autor Baeza³⁹, la referencia al término empresa en la legislación tributaria resulta incomprensible si a esta entidad la ley no le reconoce la calidad de sujeto de derecho.

El Servicio de Impuestos Internos se ha referido al término empresa como “...toda organización, individual o colectiva, en que, utilizando capital y trabajo, se persigue obtener un lucro o beneficio pecuniario”⁴⁰, de lo que se desprende que tampoco le otorga una autonomía como sujeto de derechos u obligaciones.

Así, entonces, sólo las personas, naturales o jurídicas, pueden ser sujetos activos o pasivos de obligaciones tributarias, salvo que la ley en forma expresa reconozca a otro tipo de entidades como sujetos autónomos de obligaciones tributarias, como sucede, por ejemplo, con las sucesiones hereditarias⁴¹, las comunidades⁴², los depósitos de confianza⁴³, los establecimientos permanentes⁴⁴, entre otros. Pero aun

³⁷ El principio de la primacía de la realidad ha sido reconocido por la jurisprudencia de nuestros tribunales. Al respecto, se puede consultar sentencia de la Corte de Apelaciones de Concepción, de fecha 25 de mayo de 2006, causa Rol N° 2.883-2005. Este criterio también se ve refrendado en el **Ord. N° 3590/177 de la Dirección del Trabajo, de fecha 25 de septiembre de 2001.**

³⁸ Según el autor Villegas, la capacidad jurídica tributaria es la aptitud jurídica para ser la parte pasiva de la relación jurídica tributaria sustancial con prescindencia de la cantidad de riqueza que posea (Villegas, H. 2001. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. 7a ed., Buenos Aires, Editorial Depalma. 256p. En el mismo sentido: GiulianiFonrouge, C. 1997. Derecho Financiero. 6a ed., Buenos Aires, Editorial Depalma. V. I. 443p.

³⁹ BAEZA OVALLE, G. 2003. Derecho comercial. Santiago, LexisNexis, T. III. 1537p.

⁴⁰ Oficio n° 1994 de fecha 25 de mayo de 1994 del Servicio de Impuestos Internos. También se puede consultar el Oficio n° 2924 de fecha 3 de diciembre de 1997.

⁴¹ Artículo 5° de la LIR.

⁴² Artículo 6° de la LIR.

⁴³ Artículo 7° de la LIR.

en estos últimos casos no existe un reconocimiento de la empresa como una unidad económica autónoma.

2.2.- Reorganizar la empresa

La reorganización es una institución que no cuenta con una definición legal, y como tal, sus distintos alcances han sido elaborados a nivel doctrinario. Su precisión terminológica resulta trascendental para nuestro estudio, principalmente porque no todos los actos desarrollados por la empresa implican una reorganización.

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define la reorganización como: “[...]organizar algo de manera distinta y de forma que resulte más eficaz”. Sin embargo, dicha definición resulta ambigua si se consideran los fines perseguidos por una empresa considerada como un conjunto de procesos, y por la misma razón no resulta aconsejable su aplicación para este trabajo.

Lo primero que se debe determinar es la relación que existe entre la organización y la empresa. Dichos términos tienen una relación tan íntima que no se concibe la existencia de la última sin la primera. De esta forma, la empresa, es una unidad que goza de una organización, tanto en la forma de su constitución como en su funcionamiento. Las condiciones de constitución estarán referidas a la forma como la empresa desarrollará sus actividades, esto es, individualmente, en comunidad, en sociedad o como apariencia de sociedad⁴⁵. Mayor es la complejidad que deviene en determinar cuándo un cambio en las condiciones de funcionamiento incidirá en la organización de la empresa. Pueden ser múltiples causas vinculadas, generalmente, a un conjunto de actos con caracteres económicos. Así, puede existir un cambio en las condiciones de funcionamiento en el caso en que una empresa extranjera comience a desarrollar en Chile una obra de construcción que se extienda por más de seis meses, cuyas operaciones podrían ser calificadas como actividades propias de un establecimiento permanente⁴⁶ (como lo consagra, por ejemplo, la letra a del apartado tercero del

⁴⁴ Artículo 38 de la LIR.

⁴⁵ Constituirse como apariencia de sociedad es lo que algunos denominan como sociedad de hecho, esto es, aquellas que por la falta o incumplimiento de alguno de los requisitos y formalidades previstas por el derecho común, no llegaron a tener la calidad de una sociedad de derecho.

⁴⁶ El establecimiento permanente consiste en “[...]una prolongación efectiva, en otro país, de la actividad empresarial de su casa central, que puede o no estar relacionado con un lugar de operaciones[...]”. (Faúndez Ugalde, A. 2010. Agencias y otros establecimientos permanentes, en Manual de consultas tributarias. N° 389. Santiago, LegalPublishing. 21p. EL MISMO. 2009. Establecimientos permanentes: aspectos tributarios. Santiago, Librotecnia. 34p.; EL MISMO.

artículo 5º del Convenio para evitar la doble tributación internacional suscrito entre Chile y España). Este último ejemplo demuestra que las condiciones de funcionamiento de una empresa sí pueden dar lugar a una reorganización empresarial, para lo cual no es necesario intervenir en su constitución.

Es, entonces, que se puede afirmar que la reorganización es la modificación de la organización de la empresa, es decir, es la variación del conjunto de relaciones que inciden en su constitución o funcionamiento, como por ejemplo, una división, una fusión, una conversión de empresa individual en una sociedad de cualquier naturaleza, una disminución de capital, etcétera⁴⁷.

Sin embargo, se presentan casos en que el Servicio de Impuestos Internos en sus instrucciones ha confundido los alcances de la reorganización empresarial, lo que se desprende, por ejemplo, en la siguiente instrucción: “[...]en la absorción desaparece la sociedad absorbida continuando la otra su existencia legal sin que por ello deba sufrir reorganización”⁴⁸. La absorción sí tiene incidencia en la constitución de una empresa, tanto para aquella que desaparece como para la que subsiste, recibiendo esta última todos los activos y pasivos de la primera, aumentando o disminuyendo su patrimonio, lo que devela, en todos sus extremos, un proceso de reorganización.

La misma imprecisión se manifiesta en la Circular N° 45 de fecha 16 de julio de 2001, referente al ejercicio de la facultad de tasación que establece el artículo 64 del Código Tributario, al indicar que: “d. En todo caso, debe tenerse presente, que se entenderá que existe reorganización para los efectos de lo dispuesto en dicha norma, cuando exista una legítima razón de negocios que la justifique y no una forma para evitar el pago de impuestos, como puede ser el aporte a una sociedad existente que registra una pérdida tributaria y los bienes respectivos fuesen vendidos por ésta última dentro del período de revisión a un mayor valor absorbido por dicha pérdida”⁴⁹.

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

2010. Beneficios atribuidos a establecimientos permanentes. Revista de Derecho de la Empresa. N°21. Santiago, Legis S.A. 101p.

⁴⁷ Mayores antecedentes se puede consultar mi libro Reorganización empresarial, derecho tributario y tributación interna. 2013. 2ª ed., Santiago, Legal Publishing.

⁴⁸ Circular N°124 del Servicio de Impuestos Internos, de fecha 7 de octubre de 1975.

⁴⁹ Reitera este criterio en Circular N° 68, de fecha 28 de noviembre de 1996.

administrativa es que procederá siempre la facultad de tasación si la reorganización empresarial no obedece a una legítima razón de negocios.

Sin perjuicio de los ejemplos descritos precedentemente, las alternativas pueden ser muy variadas, debiendo analizarse en cada caso particular si se cumplen o no las condiciones para establecer un cambio en la constitución o funcionamiento de una empresa y, por tanto, estar en presencia de una reorganización.

3.- FINALIDAD DE LA REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL.

Este acápite busca responder la pregunta ¿qué motiva a una determinada persona natural o jurídica a reorganizar su empresa? Sin duda, la reorganización empresarial es el camino más pretendido por las personas para establecer procesos de eficiencia productiva y financiera, lo que puede tener lugar tanto a nivel local como internacional. De esta manera, las condiciones de mercado hace que las empresas estén en constante dinamismo, buscando las mejores alternativas que permitan el crecimiento del negocio, examinando distintas líneas de operaciones destinadas a generar mayores flujos y optar al financiamiento tanto interno (como capitalizaciones) como externo (acceso a préstamos bancarios).

En esta línea los autores Gil y Giner de la Fuente⁵⁰ establecen que una organización debe seguir una determinada estrategia para el cumplimiento de sus fines empresariales a partir de su situación tanto interna como externa. Así, el análisis de la situación externa implica considerar para la formulación de las estrategias, el contexto político, social, económico, cultural y tecnológico; además, la situación sectorial basada en el PIB, la concentración y madurez; la vinculación mercado-cliente; y, los competidores. El análisis de la situación interna considera distintas áreas de la empresa, esto es, en el área general, los productos y/o servicios; las finanzas; los clientes actuales y potenciales; marketing y ventas; el personal; la producción y la dirección.

Con todo, muchas veces la estructura societaria que asume una empresa no permite generar condiciones comerciales compatibles con el mercado, lo que podría mermar el crecimiento de la misma.

Todas las circunstancias anteriores implican una actitud legítima de todo contribuyente, lo que resulta incuestionable frente a la autoridad fiscalizadora de los

⁵⁰Gil Estallo, M. y Giner de la Fuente, F. 2012. *Cómo crear y hacer funcionar una empresa*. 8ª ed., Madrid, Alfaomega. 212p. y 213p.

tributos, lo que se encuentra a la par con lo que se ha denominado como una “*legítima razón de negocios*”.

Estas operaciones revestidas de una razón legítima, han sido consideradas por nuestro legislador tributario como una limitante para el Servicio de Impuestos Internos para ejercer sus facultades de tasación que contempla el inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, que indica lo siguiente: “*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, en que subsista la empresa aportante, sea ésta, individual, societaria, o contribuyente del N° 1 del artículo 58 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que impliquen un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad y que no originen flujos efectivos de dinero para el aportante, siempre que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante. Dichos valores deberán asignarse en la respectiva junta de accionistas, o escritura pública de constitución o modificación de la sociedad tratándose de sociedades de personas*”.

La misma situación se desprende del inciso final del artículo 38 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el que señala lo siguiente: “*Será aplicable a la asignación de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que se efectúe desde el exterior por la matriz a un establecimiento permanente en el país, o desde éste a su matriz extranjera u a otro establecimiento permanente ubicado en Chile o en el exterior, lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 64 del Código Tributario. 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*”.

Si bien nuestra legislación tributaria hace referencia a la legítima razón de negocios, se ha omitido una definición de ella que lleve a establecer su verdadero sentido y alcance. En mi opinión, la legítima razón de negocio obedece a una infinidad de factores dentro de la gestión empresarial, tal como se ha descrito al comienzo de este acápite, considerando principalmente aspectos financieros, productivos y logísticos.

Su justificación tendrá que encontrar respaldo tanto en la constitución de la empresa como en la toma de decisiones que se genere a lo largo de su existencia. Dicho respaldo puede ser encontrado en las actas o sesiones que realicen las sociedades o comunidades, lo que será un conflicto para aquella persona natural que desea

desarrollar una actividad económica en forma individual, al no existir un registro que deje constancia de las motivaciones que justifican sus decisiones, aunque la ley no prohíbe poder materializarlas en un documento que le otorgue fecha cierta.

Cada situación debe ser analizada en forma particular, dependiendo de la experiencia de la actividad empresarial y de las condiciones de mercado.

En el juicio caratulado “Coca Cola Embonor con Servicio de Impuestos Internos”, tramitado ante el Tribunal Tributario y Aduanero de Arica, el juez realizó un interesante análisis que le permitió establecer la falta de legítima razón de negocios en las operaciones desarrolladas por el contribuyente, argumentando en base a las siguientes interrogantes: *“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 adquiriera, 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 adquiriera, 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”*. Luego, agrega: *“Que, por de 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...”*. Esta sentencia refleja claramente los factores de gestión empresarial que se tuvieron en consideración para descubrir que el verdadero propósito del contribuyente.

Todos los factores anteriores permitirán establecer con mayor precisión la relación que existe entre la reorganización empresarial y la planificación tributaria, lo que será analizado en el siguiente acápite.

4.- VINCULACIÓN ENTRE LA REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL Y LA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA.

En Chile los estudios sobre la planificación tributaria han sido muy escasos. Encontramos dos obras que esbozan un análisis más extenso sobre este tópico. Por un

lado, los autores Ugalde y García⁵¹, en su libro *Elusión, planificación y evasión tributaria*, proponen una definición de planificación tributaria desde un punto de vista amplio, refiriéndose a ella como una economía de opción. Según dichos autores, la planificación tributaria es “[...]la facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, o incluso renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con el fin de obtener un ahorro tributario”.

Por otro lado, el autor Samuel Vergara⁵² en su libro *Planificación Tributaria & Tributación*, define la planificación tributaria en forma más restringida como: “[...]un proceso metódico y sistemático, constituido por conductas lícitas del contribuyente, realizadas ingeniosamente con la finalidad de aumentar su rentabilidad financiero fiscal, mediante la elección racional de alguna de las opciones legales tributarias que el ordenamiento jurídico establece”.

Si se considera la definición propuesta por Vergara, nunca existiría un punto de encuentro entre la planificación tributaria y la reorganización empresarial, atendido a que bajo dicha definición se limitaría solamente a escoger alguna de las opciones legales tributarias, sin tener cabida frente a una alteración en la constitución o funcionamiento de la empresa. Así por ejemplo, si se considera la posibilidad que tiene el contribuyente de optar en tributar en renta presunta o renta efectiva, de conformidad con lo dispuesto en el N° 1 del artículo 20 de la LIR, se puede configurar el pago de un menor impuesto sin necesidad de recurrir a una reorganización empresarial.

Por el contrario, si se considera la definición amplia de los autores Ugalde y García, en virtud de la cual la planificación implica elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, sí puede existir un nexo entre la planificación tributaria y la reorganización empresarial. Así por ejemplo, en el caso de un agente de seguros que tributa en segunda categoría, si quiere optar a tributar en primera categoría podrá realizar una conversión organizándose como sociedad con otros agentes. En este último ejemplo, se puede apreciar que la planificación tributaria sí encuentra relación con la reorganización empresarial.

Así, entonces, la vinculación entre la reorganización empresarial y la planificación tributaria dependerá de ciertos factores que permitan su conexión. Sin embargo, nada

⁵¹ Elusión, planificación y evasión tributaria.2007. por Ugalde Prieto, R. “et al”. 2ª ed., Santiago, Editorial LexisNexis. 53p.

⁵² Vergara Hernández, S. 2006. Planificación Tributaria & Tributación. Santiago, Editorial Nova Lex. 15p.

obsta a que dichas instituciones se desarrollen por cuerda separada, cada una con sus propios objetivos.

No se puede desconocer que planificar tributariamente implica un proceso metódico que busca el logro de ciertos objetivos. El método debe ser desarrollado a través de una técnica tributaria. El destacado profesor Aníbal Bascuñan⁵³ nos advirtió que la técnica se diferencia del método en que no es un modo de pensar sino un modo o un procedimiento de hacer o de ejecutar, que comprende la búsqueda, individualización y aprovechamiento de las fuentes del conocimiento y el registro, clasificación y señalamiento de los datos que ellas arrojan. En tal sentido, la planificación tributaria requiere no solo de reglas técnicas para su desarrollo, sino que, además, de un método dado por reglas lógicas. Como ya he señalado en otras publicaciones, la técnica se pone al servicio del método, y éste no puede ser operativo sino con la técnica.

En consecuencia, considerando que la planificación tributaria necesariamente debe estar sustentada en un método destinado a dar cumplimiento a un determinado objetivo, se puede sostener que si dicho método busca pagar un menor impuesto, será reconocido como un objetivo de la planificación. Sin embargo, dicha finalidad puede generar antinomia con la legislación tributaria, lo que podría derivar en una posible elusión de impuestos. Surge, entonces, la pregunta: ¿el objetivo de pagar un menor impuesto a través de una planificación tributaria se puede considerar como una legítima razón de negocios? En mi opinión, la respuesta es negativa. La realización de un negocio legítimo no puede tener como causa pagar un menor impuesto, lo que va en contra de los fines que busca la legislación tributaria. Esto no contradice la posibilidad que la ley otorga a los contribuyentes para optar por una tributación determinada, es decir, la opción para tributar en renta presunta o renta efectiva no está vinculada con hacer un buen negocio legítimo, sino con el principio de capacidad contributiva de los contribuyentes reconocido indirectamente en el artículo 19 n° 22 de la Constitución Política de la República.

Caso distinto sería si la planificación tributaria se constituye en consecuencia de una reorganización empresarial, es decir, que esta última institución destinada a producir un negocio legítimo, tenga como cauce natural una planificación tributaria que acompañe a dicho proceso reorganizacional. Esto se traduce en la siguiente situación práctica: que una sociedad acuerde un proceso de división de su patrimonio con la finalidad de generar distintas líneas de negocio, proyectando mayores flujos y quedar en mejor posición en el mercado para optar al financiamiento de la banca. Esta situación, sin duda, traerá consecuencia en la tributación de la empresa, lo que no

⁵³Bascuñan Valdés, A. 1961. Manual de técnica de la investigación jurídica. Santiago, Editorial Jurídica de Chile. 45p.

impide a dicho contribuyente elaborar métodos o estrategias para que el objetivo negocial legítimo que pretende no se confronte con la legislación tributaria vigente.

El análisis anterior, permitiría establecer, por lo menos, las siguientes posibilidades:

- i) Que la reorganización empresarial no tenga como consecuencia una planificación tributaria. En este caso, la reorganización empresarial revestida de una legítima razón de negocios, puede que no contemple un método destinado a conseguir una disminución o aumento de los impuestos, caso en el cual dicha operación estará desprovista de una planificación tributaria, la que no podría ser cuestionada por el Servicio de Impuestos Internos.
- ii) Que la planificación tributaria sea consecuencia de una reorganización empresarial desarrollada bajo una legítima razón de negocio. Esto consiste en que si la reorganización empresarial fundada en una legítima razón de negocios, consideró, asimismo, en un segundo plano o como efecto de ella, una planificación tributaria, el beneficio tributario que experimente el contribuyente no resultará cuestionable, lo que se debe a que la planificación tributaria es una consecuencia de la reorganización empresarial ligada legítimamente a una gestión empresarial.
- iii) Que la reorganización empresarial se constituya en el método de la planificación tributaria tendiente a pagar un menor impuesto. Si se acuerda una planificación tributaria destinada a conseguir una disminución en los impuestos, concretando para tal efecto una reorganización empresarial cuya razón de negocios fue precisamente pagar una menor carga impositiva, en este caso, la referida reorganización será el método para materializar la planificación tributaria, lo que podría ser cuestionado por el Servicio de Impuestos Internos como una elusión tributaria.
- iv) Que la reorganización empresarial se constituya en un método de la planificación tributaria tendiente a pagar un mayor impuesto. Considerando que en este caso no existirá un perjuicio fiscal, no se generará una contingencia tributaria, por más que esa reorganización empresarial carezca de una legítima razón de negocios.

5.- INCIDENCIA EN LAS NORMAS ANTI-ELUSIÓN INCORPORADAS POR LA LEY N° 20.780.

El análisis propuesto en los acápites anteriores, sin duda incide directamente en las nuevas normas anti-elusivas incorporadas en el Código Tributario por la Ley n° 20.780 de 2014, lo que se analizará a continuación.

El artículo 4° bis del Código Tributario señala que *“Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponibles, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles”*. Sin embargo, esta exigencia encuentra una limitante en el inciso segundo, esto es, que el Servicio de Impuestos Internos está obligado a reconocer la buena fe de los contribuyentes. Señala dicha disposición que: *“La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes”*.

Una manifestación concreta de la buena fe que busca el legislador, se representa, precisamente, en los casos en que una reorganización empresarial no tenga como consecuencia una planificación tributaria, o bien, cuando la planificación tributaria sea consecuencia de una reorganización empresarial que es desarrollada bajo una legítima razón de negocio.

El argumento anterior también resulta útil para determinar los alcances que persigue el legislador en el nuevo artículo 4 ter del Código Tributario relativo a conductas elusivas a través el abuso de las formas jurídicas. Dicha disposición indica lo siguiente: *“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”*.

Los actos o negocios que el legislador cuestiona son aquellos que, individualmente considerados o en su conjunto, *“...no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero...”*. Así, a contrario sensu, si el acto o negocio es relevante jurídica o económicamente para el contribuyente o un

tercero, no procedería su impugnación por parte de la autoridad fiscalizadora, lo que coincide con las posibilidades que he propuesto precedentemente entre la reorganización empresarial y la planificación tributaria.

Sin embargo, en este último punto cabe realizar una precisión. Los resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes a los que se refiere el artículo 4 ter, no implica que ellos efectivamente se lleguen a materializar, sino que su redacción obedece al plano de la “posibilidad”, es decir, que en el instante en que se realice el acto o negocio, el contribuyente debe proyectar un resultado económicamente relevante de acuerdo con las condiciones de mercado existentes en ese momento. Cabe recordar que el dinamismo del mercado puede generar cambios económicos en el futuro que no se habían considerado al momento de concretar el acto o negocio, lo que podría generar eventuales pérdidas inesperadas. En este sentido, el Servicio de Impuestos Internos tendrá que acreditar que el acto o negocio no fue económicamente relevante bajo las condiciones de mercado existentes a la fecha en que se llevó a cabo dicho acto o negocio, y no bajo condiciones futuras.

6.- CONCLUSIÓN.

El estudio planteado en base a la vinculación entre la reorganización empresarial y la planificación tributaria, permite establecer que esta última podría ser cuestionada en el evento de que la reorganización empresarial se constituya en el método de ella, cuyo objetivo sea pagar un menor impuesto. En cambio, si la planificación tributaria se constituye en una consecuencia de la reorganización empresarial, desarrollada bajo una legítima razón de negocio, se ajustará a los parámetros de buena fe que exige el inciso segundo del artículo 4 bis del Código Tributario.

Bajo el mismo razonamiento, el presente trabajo ha permitido concluir que los resultados económicos que exige el artículo 4 ter del Código Tributario para limitar la facultad del Servicio de Impuestos Internos, obedece al plano de la “posibilidad”, es decir, que en el instante en que se realice el acto o negocio, el contribuyente debe proyectar un resultado económicamente relevante de acuerdo con las condiciones de mercado existentes en ese momento y no bajo condiciones futuras que impliquen generar pérdidas inesperadas.

7.- BIBLIOGRAFÍA.

BaezaOvalle, G. 2003. Derecho comercial. Santiago, LexisNexis, T. III.

Bascuñan Valdés, A. 1961. Manual de técnica de la investigación jurídica. Santiago, Editorial Jurídica de Chile.

Faúndez Ugalde, A. 2010. Agencias y otros establecimientos permanentes, en Manual de consultas tributarias. Nº 389. Santiago, LegalPublishing. 21p.

Faúndez Ugalde, A. 2009. Establecimientos permanentes: aspectos tributarios. Santiago, Librotecnia.

Faúndez Ugalde, A. 2010. Beneficios atribuidos a establecimientos permanentes. Revista de Derecho de la Empresa. Nº21. Santiago, Legis S.A.

Faúndez Ugalde, A.2013. *Reorganización empresarial, derecho tributario y tributación interna*. 2ª ed., Santiago, Legal Publishing.

Gil Estallo, M. yGiner de la Fuente, F. 2012. Cómo crear y hacer funcionar una empresa. 8ª ed., Madrid, Alfaomega.

Giuliani Fonrouge, C. 1997. Derecho Financiero. 6a ed., Buenos Aires, Editorial Depalma. V. I.

Puelma Accorsi, Á. 2003. Sociedades. 3ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile.

Ripert, G. 2001. Aspectos jurídicos del capitalismo moderno. Granada, Editorial Comares.

Elusión, planificación y evasión tributaria.2007. por Ugalde Prieto, R. “et al”. 2ª ed., Santiago, Editorial LexisNexis. 53p.

Vergara Hernández, S. 2006. Planificación Tributaria & Tributación. Santiago, Editorial Nova Lex.

Villegas, H. 2001. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. 7a ed., Buenos Aires, Editorial Depalma.

