



UNIVERSIDAD FINIS TERRAE
FACULTAD DE DERECHO
ESCUELA DE DERECHO

**LEY Nº20.780, REFORMA TRIBUTARIA QUE MODIFICA EL
SISTEMA DE TRIBUTACIÓN DE LA RENTA E INTRODUCE
DIVERSOS AJUSTES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO.
¿FIN DE LA ELUSIÓN?**

ANA MARÍA PINO SANHUEZA
MARIO ALEJANDRO VALENCIA TRONCOSO

Memoria presentada a la Facultad de Derecho de la Universidad Finis Terrae,
para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas.

Profesor Guía: Mauricio Pérez Andueza

Santiago, Chile
2017

INDICE

	PÁGINA
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO 1 Los Tributos y su consagración constitucional.	7
CAPÍTULO 2 Los Sujetos de la relación tributaria.	17
CAPÍTULO 3 ¿De qué hablamos cuando nos referimos a Elusión?.	35
CAPÍTULO 4 Reforma Tributaria contenida en la Ley N°20.780.	41
CAPÍTULO 5 Procedimientos Contemplados en la nueva Normativa Tributaria en Materia de Elusión.	89
Conclusión	116
BIBLIOGRAFÍA	118

INTRODUCCIÓN.

Usualmente las personas confunden los términos elusión y evasión de impuestos, otorgándoles la misma connotación negativa. Para ellas, quien evade impuestos es un delincuente. Quien elude es “más o menos lo mismo”.

En la evasión el contribuyente utiliza mecanismos dolosos para disminuir la base imponible, no pagar impuestos, pagar menos o postergar el pago – ya la definiremos con mayor propiedad -. Ejemplos de lo anterior son la utilización de facturas o boletas material o ideológicamente falsas, la no declaración de ingresos, la duplicación de costos, la entrega de información falsa, etc. Estamos frente a delitos tributarios tipificados y sancionados específicamente en el Código Tributario.

Pero los ejemplos mencionados distan de los actos elusivos, o por lo menos de la mayoría de los mismos. Un empresario puede considerar al Fisco como un socio que participa de las utilidades pero que no asume las pérdidas, que puede reconocer su existencia, pero no va a asumir “su parte” en las mismas.

Puede afirmarse que nadie *quiere* pagar impuestos. La exigencia de la obligación legal de pagarlos basta como explicación.

Desde luego los impuestos son en sí un fenómeno conflictivo pues constituyen finalmente una relación deudor – acreedor, donde ambas partes son peculiares. Por un lado la potestad tributaria del estado para recaudar tributos está consagrada constitucionalmente. De otra, también lo están el derecho de propiedad del contribuyente, su libertad para emprender y el principio de no confiscatoriedad de los tributos, la seguridad jurídica (particularmente relevante cuando el contribuyente con domicilio fiscal en el exterior evalúa dentro de su proyecto el factor impuestos), etc.

Lo que resulta crucial a nuestro juicio, es que, si bien la fuente mediata de la obligación tributaria es la Ley, el origen real o factual del gravamen es la conducta del contribuyente. Si y sólo si los actos del contribuyente cumplen los

presupuestos legales para la aplicación del tributo –el hecho gravado- habrá impuesto.

Debe, además, agregarse que la conducta del contribuyente está a su vez determinada por diversos factores externos e internos. Si dichos factores son incontrolables, la idea de elusión desaparece. Un comerciante no puede en lo ordinario decidir cuándo los clientes ingresarán a su tienda, y por tanto las ventas no pueden ser manejadas, los impuestos serán los que correspondan y se pagarán en el momento que la ley establece para ello.

Pero hay un rango considerable en que el contribuyente *puede* generar circunstancias o utilizar las mismas para optimizar sus impuestos. Es el escenario propicio para la elusión.

Por ejemplo, si un contribuyente es propietario de dos empresas; una genera utilidades constantemente y otra tiene pérdidas, es posible que reúna las actividades con el objeto de que los ingresos de un negocio se reduzcan y así lo haga también el impuesto sobre las utilidades. Si existe la forma de lograr dicho objetivo sin contravención legal ¿por qué no hacerlo?.

Desde luego no hay un consenso respecto a cuan *buena o mala* es la elusión (entregaremos oportunamente visiones encontradas de diversos especialistas). Es que el punto es, justamente, que los impuestos no son, al menos desde el punto de vista normativo, un tema ético. Hay impuestos si hay hecho gravado, si no, no. De la misma forma en que no hay delito sin un tipo penal determinado.

Como describe el tributarista Rodrigo Valenzuela Cori “Las autoridades intentan corregir conductas que estiman constituyen elusión tributaria, pero una cosa es que en un cruce no exista semáforo, por lo que quien haya escogido ese camino no se le pueda imputar haber cruzado con luz roja, y otra cosa es que la autoridad estime conveniente instalar un semáforo donde no lo hay. El problema de fondo es *quien* debe establecer cuáles son estas conductas susceptibles de constituir elusión y, de este modo, impedir su ejercicio: el poder ejecutivo, el judicial o el legislativo. Este asunto no es menor y la historia nos

enseñó las consecuencias de descuidar las formas de la democracia con el pretexto de perseguir una causa noble.”¹

Objetivo de este trabajo y su necesidad.

Este no es un tratado de derecho tributario. Su intención es bien acotada: abordar la última reforma tributaria referida a la elusión, discurrir sobre ella y responder a la pregunta ¿supone ella el fin de la elusión en nuestro país?. Desde luego no se trata de analizar las conductas elusivas en los hechos, que siempre existirán del mismo modo que la evasión existe aunque tenga asociada una sanción penal. El objetivo es acercarnos a determinar qué tan viables sean en términos abstractos las conductas elusivas para el legislador tributario.

El contexto parece propicio. La necesidad de contar con educación gratuita y de calidad que generó directamente la reforma tributaria contenida en la Ley N°20.780 publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014 y trajo de vuelta a las primeras páginas el papel de los impuestos como herramienta de financiamiento del estado.

Y aunque el tema más bullado de todos los cambios que introdujo la reciente reforma fue sin duda la eliminación del FUT -Fondo de Utilidades Tributarias-, el objeto de la modificación realmente radical fue, a nuestro juicio, el control de la elusión. Si bien la reforma modificó varios cuerpos legales², en adelante, cuando aludamos a ella nos estaremos refiriendo a sus modificaciones al Código Tributario.

¹ La luz roja de Rodrigo Valenzuela en <http://www.derechotributario.cl/delitotributarios.htm#laluz>

² Algunos de los cambios son:

- En impuestos a la renta (D.L 824) la creación de los nuevos regímenes tributarios, la eliminación del registro FUT y la creación de los registros RAI, REX, SAC, etc..., nuevos requisitos para la deducción de gastos con partes relacionadas en el exterior, modificación a las normas de cómputo de las rentas externas respecto de sociedades controladas en el extranjero, etc...
- En sede IVA (D.L. 825) la modificación al hecho gravado básico en respecto de inmuebles -en cuanto su enajenación estará gravada haya o construido el enajenante, la eliminación del plazo para la enajenación de activos fijos (letra m) del artículo 8°), etc...

Es que con la incorporación de tan sólo ocho artículos en el Código Tributario la realidad tributaria ha cambiado profundamente³. Hasta antes de la publicación de la Ley N°20.780, los actos o contratos del contribuyente tenían plena validez y eran oponibles al Fisco como a cualquier tercero - salvo en algunos casos específicos, como los derivados de la facultad de tasación-. La reforma es radical pues hay que recordar que “la norma” en términos tributarios es el Código Tributario, que es de aplicación general a cualquier materia de tributación fiscal interna. Si dicho cuerpo normativo cambia de forma importante –y eso es lo que ha ocurrido-, todo el derecho tributario contenido en leyes especiales lo hace también.

Antes de la reforma no había, al menos expresamente, un “planteamiento de principios” del legislador. Sólo se podía intuir el mismo desde alguna u otra normativa específica, usualmente desde la “conducta que se quería inhibir mediante una sanción”, como la fijación de precios notoriamente inferiores o superiores a los de mercado –normas de tasación en el Código Tributario, la LIR, la LIVS-, el aprovechamiento de las circunstancias de determinada jurisdicción tributaria –precios de transferencia-, etc.

Era tal el vacío en la legislación que llegado cierto punto debimos esperar que la Excelentísima Corte Suprema se expresara al respecto en un fallo que pasó a ser icónico, indicando en su parte considerativa que “18º) 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.”⁴

Así, al menos en la materia que tratamos aquí, hay un antes y un después de la reforma.

³ Los artículos son: 4 bis, 4 ter, 4 quáter, 4 quinquies, 26 bis, 100 bis, 119 y 160 bis. Conforme al artículo decimoquinto transitorio de la ley n°20.780, las modificaciones al CT rigen a partir de un 1 año desde la publicación de la ley, es decir, desde el 30 de septiembre de 2015.

⁴ Rol N° 4.038-2.001.

El principio fundamental que se extrae de la nueva norma es que la sola minimización de la carga tributaria no es razón suficiente *en sí misma* para realizar ciertos actos que generen efectos tributarios válidos, sino que se necesitan razones distintas a las puramente tributarias para que ello acontezca. Sólo si esas razones “no tributarias” son el objetivo principal del actuar del contribuyente, el eventual ahorro de impuestos no se habrá generado sin transgresión a las nuevas normas.

En el escenario post-reforma los nuevos conceptos de “abuso de las posibilidades de configuración jurídica” y de “simulación” vienen a chocar con la autonomía de la voluntad propia del contribuyente en cuanto sujeto de derecho.

Esta nueva normativa – que determina una renovada relación de los contribuyentes con el Fisco – conlleva, además, la intervención de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, en cuanto tribunal competente - y cuyos fallos desde ya generarán expectación pues las nuevas disposiciones que deberán aplicar contienen elementos genéricos en abundancia- ¿cómo aplicará el derecho el tribunal en cada caso?. En sede administrativa obliga al Servicio de Impuestos Internos (en adelante el Servicio) a ejercer sus facultades fiscalizadoras con un nuevo enfoque, etc.

Sin embargo, y como es natural, no podemos arribar a lo específico de este trabajo desde la nada. Es necesaria una sucinta introducción a los tributos, su consagración constitucional, a los contribuyentes, hacia la autoridad administrativa tributaria, etc., temas a los que dedicaremos tres capítulos de la presente tesis. En el capítulo número cinco nos extenderemos analizando la reforma tributaria en sí misma.

En medio de este trabajo entregaremos ejemplos de situaciones elusivas y su tratamiento frente a las nuevas normas. Como veremos, no siempre estará claro el alcance de los nuevos preceptos. Hay una línea difusa que separa los casos de elusión “pura y simple” con aquellos casos en que el acto o “maniobra” elusiva más parece evasión. Son varios los criterios o circunstancias con los que se debe evaluar cada acto del contribuyente para despejar las dudas y definir qué es qué.

Por último, en el capítulo quinto, expondremos lo que es, en realidad, la conclusión lógica de lo que ya se ha sostenido en los primeros capítulos, esto es, la respuesta a la pregunta con que hemos titulado nuestro trabajo. No esperamos que el lector la comparta, pero sí que haya podido, a través de estas hojas, haber facilitado lograr su propia mirada del tema tratado.

Capítulo 1 “Los Tributos y su consagración constitucional”.

Si se considera que los estados no pueden ser sustentados sin la existencia de ciertas cargas y que, por otro lado, es razonable y apropiado que quien goza de una cuota de protección estatal deba contribuir a la solvencia de éstos, no puede ser de otro modo que esta contribución sea realizada con la voluntad del contribuyente, manifestada a través de las decisiones adoptadas por la ciudadanía convocada a plebiscito para la elección de sus representantes. Y es lógico, debido a que la imposición y exigencia de tributos colisiona con el derecho de propiedad puesto que el contribuyente paga con su patrimonio la participación estatal haciendo, no pocas veces, nacer el fenómeno de resistencia tributaria.

Como señaló tempranamente John Locke “¿Qué derecho de propiedad se tiene sobre aquello de lo que otro puede apropiarse cuando lo desee?⁵”, la interrogante citada nos lleva a analizar la Potestad Tributaria y especialmente sus limitaciones.

Potestad Tributaria, qué es, cuál es su fuente y cuáles son sus limitaciones.

1. ¿Qué es la Potestad Tributaria?.

La potestad tributaria es una manifestación de la soberanía consagrada en el artículo quinto de la Constitución y se materializa en aquella facultad o posibilidad jurídica de que goza el estado para establecer tributos, exigir su pago - incluso coactivamente- a los contribuyentes y establecer deberes y prohibiciones tributarias con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.

⁵“Concerning Civil Government, Capítulo XI, párrafo 140.

El autor mexicano Raúl Lobato la define como “La denominación que se da al poder jurídico que tiene el Estado para establecer contribuciones forzosas, recaudarlas y destinarlas principalmente a expensar los gastos públicos”.⁶

2. Fuentes de la Potestad Tributaria.

La ley es la fente única de la potestad tributaria. ¿Por qué?, la respuesta a esta pregunta debería resultar simple y es que la obligación tributaria limita dos garantías constitucionales esenciales y básicas del ordenamiento jurídico: La libertad individual y el derecho de propiedad, por lo que el sentido o finalidad de que la obligación tributaria tenga como fuente exclusiva la ley es proteger, primeramente, la libertad y el patrimonio, siendo la ley no solo un límite del poder tributario sino una condición de éste en la medida que esta fuente normativa es la única manifestación posible de dicho poder.

Por otro lado, la ley lleva envuelta consigo una concepción de voluntad general, una razón ordenadora, un instrumento garantizador de un trato objetivo de todos ante ella, la finalidad de este principio es afianzar la seguridad jurídica, mediante la predeterminación de conductas debidas, de modo que gobernantes y gobernados sepan a qué atenerse al conocer de antemano qué es lo que tienen que hacer u omitir.

En efecto, la seguridad jurídica, por su carácter fundamental, resulta preeminente en el derecho tributario llevando a algunos autores a señalar que el origen, modificación, exención o término de una obligación tributaria sea establecido por ley. Más que una garantía del derecho de propiedad, constituye una garantía de seguridad jurídica, indicando al sujeto pasivo de la obligación que las leyes tributarias se elaboran del tal manera que de su contenido se puedan desprender las consecuencias fiscales de los actos del contribuyente, permitiendo prever y planificar sus conductas, renunciar a realizar

⁶ Raúl Rodríguez Lobato: Derecho Fiscal, 2º Edición. México, D.F: 1986, página 6.

determinados hechos gravados o realizando hechos tipificados pero con un gravamen inferior o “economía de opción”.

La importancia de la seguridad jurídica se aprecia claramente si miramos fenómenos gravitantes para los países importadores de capital como Chile, nos referimos a la inversión extranjera, que se ve modificada según lo hagan las “reglas del juego” (en este caso la estructura tributaria).

La ley, como fuente única, descansa en la exigencia, propia de la concepción democrática del estado, de que sean los representantes del pueblo quienes tengan directa intervención en el dictado de los actos del poder público tendientes a obtener de los patrimonios de los particulares los recursos para el cumplimiento de los fines del Estado.

Ahora bien, cuando señalamos que la obligación tributaria solo puede tener como fuente única la Ley, estamos frente al concepto de Principio de Legalidad de los Tributos, noción que se analizará oportunamente en este capítulo.

3. Límites de la potestad tributaria.

El poder que entraña la potestad tributaria del Estado es una herramienta que debe ser utilizada por el mismo de forma que las ventajas de su uso (el bienestar general derivado de la aplicación de los recursos recaudados) sean siempre mayores a los bienes jurídicos que de alguna manera se ven conculcados al ejercerla. Se trata de un poder amplio pero que puede ser peligroso si en su ejercicio se pierden de vista su origen y objetivos. Así, la potestad del Estado en materia de tributos reconoce límites que se relacionan con las garantías de los contribuyentes.

Esos límites pueden ser internos y externos.

3.1. Límites Externos de la potestad tributaria.

Los límites externos de la potestad tributaria se refieren a las relaciones tributarias que pueden presentarse entre los países. Como cada Estado tiene su potestad se producen colisiones de intereses generados por los llamados factores de conexión derivados de la configuración de los hechos gravados. Por ejemplo, la LIR establece que la tributación de una persona estará dada por el factor Domicilio-Residencia (Artículo N° 3°). Así, quienes tienen domicilio o residencia en Chile pagarán impuestos por sus rentas de cualquier fuente, chilena o extranjera. Para estos efectos, se consideran rentas de fuente chilena las que provienen de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él (Artículo N° 10°).

Entonces, si un afamado chelista canadiense ofrece un concierto en nuestro Teatro del Lago en las semanas musicales de Frutillar, la renta que se le pague estará afectada a impuestos en Chile. Pero si las normas canadienses son similares a las chilenas, por ser residente de Canadá deberá pagar impuestos por las rentas obtenidas cualquiera sea la fuente, es decir, incluyendo lo que le paguen por haber interpretado las seis Suites para Violonchelo Solo de Bach en Frutillar: Tenemos un caso típico de Doble Tributación Internacional (DTI). En el caso puntual, el músico es afortunado pues, a la fecha de este estudio, se encuentra en vigor el “Convenio entre la República de Chile y Canadá para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación a los Impuestos a la renta y al patrimonio”. Aquí tenemos un caso en que los estados han regulado el uso de sus potestades, beneficiando a quienes, por sólo desarrollar sus actividades, podrían ver afectado su patrimonio de forma poco equitativa.

3.2. Límites Internos de la potestad tributaria.

Los límites internos de la potestad tributaria relativos a nuestro país se ven expresados básicamente por los principios o garantías constitucionales,

que se traducen a su vez en el contrapeso del poder del Estado. Estos principios son:

- a) Principio de legalidad
- b) Principio de Igualdad
- c) Principio del respeto a la propiedad privada
- d) Principio de la no confiscatoriedad.
- e) Protección jurisdiccional o tutela.

En las páginas siguientes desarrollaremos brevemente cada uno de ellos.

3.2.1. Principios y Garantías Constitucionales.

Antes de comenzar con el análisis de las garantías constitucionales, es necesario precisar que en este trabajo solo serán examinadas aquellas que dicen relación con el Derecho Constitucional Tributario, esto es, aquella rama de nuestra disciplina que regula las normas relativas a la potestad tributaria, garantías constitucionales, formación de la ley tributaria y principios fundamentales de la actuación de los órganos del Estado.

La potestad tributaria se orienta por estos principios que han sido elaborados por la doctrina, recogidos por el constituyente y plasmados en la Constitución Política. Tienen un sentido tridimensional pues orientan al legislador en la creación y tratamiento general de las normas tributarias, sirven a la autoridad administrativa en las decisiones que les corresponde adoptar en los diversos casos concretos, puesto que los actos y resoluciones en general no pueden ignorar los alcances de la potestad en referencia y, finalmente, sirven de garantía constitucional a los contribuyentes porque el legislador no puede afectar con tributos a las personas rebasando los alcances de los principios.

3.2.1.1. Principio de la Legalidad.

Se encuentra plasmado en la Carta Fundamental en el Artículo N° 19, N°20, en relación con el Artículo N° 63, N°14 y Artículo N° 65, Inciso 4, N°1.

El Principio de Legalidad es de vieja e histórica data en cuanto se refiere a la creación de tributos, pieza fundamental de todo Estado de Derecho que exige que los tributos sólo puedan ser impuestos por medio de una ley, garantizando al ciudadano la confianza en el marco jurídico en que se insertan, respetando el principio de reserva de ley en materia tributaria.

Si tuviéramos que definir la garantía en comento deberíamos señalar que es el Imperativo constitucional de que sea mediante una ley, en el sentido formal y material, que se establezca un determinado tributo y sus elementos, de modo que no hay tributo sin ley.

Para algunos autores este principio se encuentra dentro de las llamadas garantías o principios formales, en contraposición a los principios o garantías materiales, como las relativas a la igualdad, no confiscatoriedad y otras⁷. En la doctrina nacional y en contraposición a lo señalado, que considera a la reserva de Ley dentro de las garantías o principios formales, se contempla a la garantía en estudio dentro de las denominadas garantías sustantivas, las que formarían parte del cuadro de los derechos humanos.

El principio de legalidad constitucional en el ámbito tributario tiene como finalidad la seguridad jurídica y la justicia.

3.2.1.2. Principio de Igualdad.

Se encuentra consagrado en la Carta Fundamental en el Artículo N° 19, N°20, en relación con los N°2 y 22 de la misma.

⁷ Respecto a este tema, profundo el análisis del profesor Víctor Manuel Avilés en su libro "Legalidad Tributaria y Mecanismos Antielusión" (Santiago:Editorial Jurídica, 2014) es particularmente recomendable debido a lo completo de sus fuentes y al análisis de las relaciones entre ley, constitución y el aparato administrativo.

Este principio en materia tributaria se ubica en nuestra Constitución en el Artículo 19 N°20 con el siguiente tenor:

“La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas.

En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.

Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado.

Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo”.

Esta garantía surge en la Revolución Francesa en respuesta a los regímenes monárquicos, donde ciertos grupos sociales se encontraban exentos de obligaciones tributarias.

La igualdad tributaria es consecuencia del principio “Igualdad de las personas ante la Ley” establecido en la mayoría de los ordenamientos constitucionales.

El principio de igualdad en esta materia no solo reposa en la capacidad económica o de prestación, esto es, en la riqueza considerada en sí misma, sino también considera la función que el Estado asigna en cada caso a las riquezas teniendo en vista fines políticos, económicos y sociales.

Como señala el profesor Eugenio Evans Espiñeira⁸ “Lo relevante de la igualdad tributaria –y que le distingue del principio general de igualdad ante la

⁸ Eugenio Evans Espiñeira: Los Tributos en La Constitución, segunda edición. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2010, Página 85.

ley– radica en la necesaria consideración de la capacidad contributiva, más que de las personas o su patrimonio, y a ello debiera atender el legislador al instituir tributos y el juez constitucional al cotejar la validez de la ley con la Constitución en cuanto norma que protege los derechos fundamentales que los tributos limitan”.

3.2.1.3. Principio del Respeto a la Propiedad Privada.

Se encuentra en el Artículo N° 19, N°24 de la Constitución, y dispone:

“24°.- El derecho de propiedad en sus diversas especies sobre toda clase de bienes corporales o incorporales.

Sólo la ley puede establecer el modo de adquirir la propiedad, de usar, gozar y disponer de ella y las limitaciones y obligaciones que deriven de su función social. Esta comprende cuanto exijan los intereses generales de la Nación, la seguridad nacional, la utilidad y la salubridad pública y la conservación del patrimonio ambiental.

Nadie puede, en caso alguno, ser privado de su propiedad, del bien sobre que recae o de alguno de los atributos o facultades esenciales del dominio, sino en virtud de ley general o especial que autorice la expropiación por causa de utilidad pública o de interés nacional, calificada por el legislador”

La Garantía Constitucional en desarrollo se traduce, en el ámbito tributario, en el establecimiento de tributos no confiscatorios, la irretroactividad de las leyes y el respeto a los contratos leyes, en los cuales se acuerden determinados regímenes tributarios.

Interpretando a la autora Ángela Radovic Schoepen en su obra *Obligación Tributaria*⁹, no se encontraría protegida esta garantía con el establecimiento de tributos que importan expropiación sin indemnización o sin

⁹ Radivoc Schoepen Ángela: *Obligación Tributaria*, primera edición. Santiago: Editorial Jurídica Conosur, 1998..

respetar los derechos que ya se encuentran incorporados al patrimonio de una persona.

La privación del derecho de propiedad o de cualquiera de sus atributos vulneraría esta garantía y procede únicamente, en forma ajustada a derecho, a través del mecanismo de la expropiación cuyo primer requisito de validez es la existencia de una ley general o especial que la autorice por utilidad pública y de interés nacional.

Nos referiremos en seguida al principio de no confiscatoriedad, relacionado directamente con el que hemos aquí desarrollado, pues se refiere a la colisión del interés del estado con la garantía del derecho de propiedad.

3.2.1.4. Principio de la no confiscatoriedad.

Este principio se encuentra consagrado en nuestra CPR en el Artículo N° 19, N°20, en relación al trabajo en desarrollo, en los siguientes términos:

“La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas.

En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.”

En Chile, además del principio de legalidad, se mencionan usualmente dos principios, el de no confiscatoriedad - prohibición de establecer tributos desproporcionados e injustos - expresión del principio de propiedad como límite de la potestad tributaria, y el de igualdad tributaria, entendida, a veces, bajo la idea de prohibición de establecer tributos injustos o contrarios a la equidad¹⁰.

Cuando la carta fundamental indica “En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos” se debe interpretar en armonía con el Artículo N° 19 N°26, de estas normas se infiere

¹⁰ Revista de Derecho Coquimbo, Versión On-line ISSN 0718-9753.

que un tributo no podría afectar el derecho de propiedad en su esencia, y de ser así, se estaría ante un impuesto confiscatorio.

Esta hipótesis de confiscatoriedad, no definida por la Constitución, se presenta cuando el tributo contiene un elemento expropiatorio, esto es, su tasa es de tal magnitud que al imponerse el tributo sobre determinada riqueza termina privando al contribuyente de aquella¹¹. Así lo ha expresado nuestro Tribunal Constitucional señalando “Un tributo es manifiestamente desproporcionado o injusto atendiendo a factores como la capacidad de pago del contribuyente, la calificación del bien como de uso o consumo habitual o de carácter suntuario o prescindible o, si con su imposición se impide el desarrollo de una actividad económica, o bien, cuando con la imposición del tributo se discrimina arbitrariamente”¹².

3.2.1.5. Principio de la Tutela Jurisdiccional.

Según Radovic¹³, “La garantía de protección jurisdiccional consiste en el derecho del contribuyente a que las diferentes controversias que puede mantener con el Fisco sean siempre resueltas por un juez idóneo e independiente y a través de un procedimiento racional y justo”.

En este sentido, más allá de la garantía del debido proceso también consagrada en la Constitución, es la independencia del Tribunal la arista que quizás más discusión generó en nuestro derecho tributario a través de los años. Ello hasta la creación por medio de la Ley N°20.322, publicada en el Diario Oficial de 27 de enero de 2009, de los Tribunales Tributarios y Aduaneros. Hasta antes de esa fecha, y de manera insólita, era el Director Regional del Servicio quien actuaba como juez de primera instancia. Respecto a estos nuevos tribunales nos extenderemos en el capítulo siguiente.

¹¹ Carlos Vergara Wistuba: Manual de Derecho Tributario, Primera Edición. Santiago: Editorial Librotecnia, 2009, página 56.

¹² Tribunal Constitucional, Autos Rol N°280-1998.

¹³ Obra Citada, página 92.

Capítulo 2. Los Sujetos de la relación tributaria.

Cuando se genera un hecho gravado por la ley tributaria ocurren varios hechos. El primero de éstos es el nacimiento de la obligación tributaria.

La obligación tributaria es el vínculo que se establece por ley entre el acreedor (el Estado) y el deudor tributario (las personas naturales o jurídicas) y cuyo objetivo es el cumplimiento de la prestación tributaria.

Como en toda obligación tendremos a los sujetos de la misma: Deudor y Acreedor. Pero también, dado el carácter especial del derecho tributario y su importancia para los fines de los estados modernos, nos encontraremos con un ente que se ocupará de la fiscalización del cumplimiento de la obligación (entre otras cosas). Finalmente, ante una colisión de intereses entre el acreedor y el deudor –y en los que jugará algún rol el ente fiscalizador-, tendremos a un tribunal imparcial al cual la ley le ha dado la facultad de conocer del conflicto.

Este trabajo trata de la elusión, y por tanto no podemos avanzar mucho más sin dedicar al menos una visión somera de los actores en la relación tributaria.

Por ello debemos abordar lo relativo a los sujetos de esta relación u obligación tributaria. Incluiremos, para efectos de este trabajo, al ente fiscalizador y al tribunal especial como parte de los sujetos, entendiendo por ello aquellos que, no siendo deudor o acreedor, están ligados o podrían estarlo, con dicho vínculo jurídico.

A continuación estudiaremos cada uno de ellos:

1. Sujeto Activo de la Obligación Tributaria.

El sujeto activo de una relación jurídica es quien está facultado a exigir de otro una determinada prestación.

En nuestra materia, la titularidad del derecho, y por lo tanto facultado a exigir el pago del tributo, recae en quien detenta la potestad tributaria, siendo sujeto activo, por excelencia, el Estado y aquellas personas de derecho público a las cuales la ley les ha atribuido tal calidad, como Las Municipalidades a las cuales se les permite percibir en su exclusivo beneficio los denominados impuestos municipales, tal como lo indica el Decreto Ley N°3.063 de 1979, Ley de Rentas Municipales. Si bien el organismo ejemplificado puede exigir un tributo cuando la ley lo determine, es preciso destacar que no se encuentra facultado para establecer tributos.

La potestad o el poder de aplicar tributos pertenece incuestionablemente al Estado en su rama legislativa, pero otros entes públicos son autorizados a recaudarlos y realizar todos los actos relativos a su administración.

Para nosotros, el sujeto activo de la relación jurídica, el ente acreedor del tributo, es el Fisco, precisado en la figura del Servicio, quien le representa.

Cabe precisar que este sujeto difiere en la etapa de cobro de la obligación tributaria donde el rol de sujeto activo es “asumido” por el Servicio de Tesorería General de la República, institución que se encarga del cobro de los giros que el Servicio emite. La Tesorería General de la República se rige por su Estatuto Orgánico, Decreto con Fuerza de Ley N°1 de 1994 del Ministerio de Hacienda.

1.1. El Servicio.

El Servicio tiene como finalidad la aplicación y fiscalización de las normas tributarias y su competencia alcanza todo el territorio nacional. Su estructura se encuentra establecida por su Ley Orgánica, Decreto con Fuerza de Ley N°7 de 1980, emanado del Ministerio de Hacienda.

Según el Artículo N°1 de dicha norma “Corresponde al Servicio la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieron, fiscales o de otro carácter en que tenga

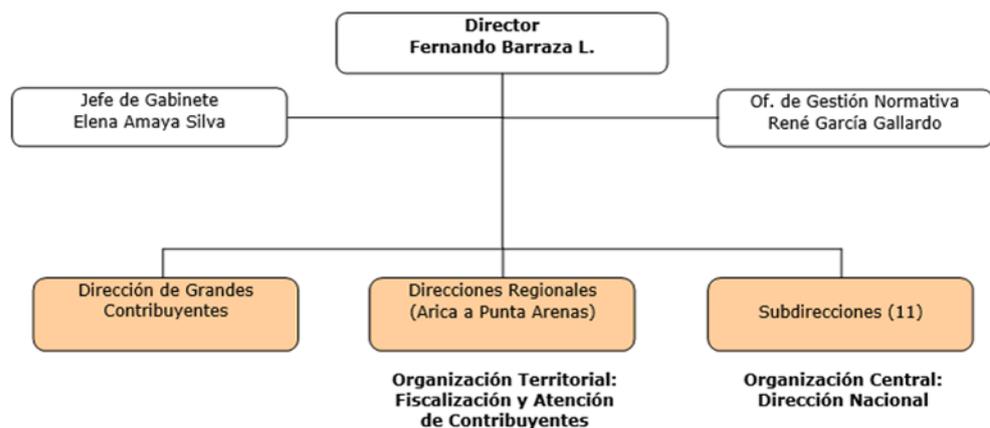
interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente”

Quedan por tanto fuera del ámbito de acción del Servicio, por ejemplo, los impuestos municipales (donde es la Municipalidad el sujeto activo) y los referidos al comercio internacional (en cuyo caso la titularidad corresponde al Servicio Nacional de Aduanas).

1.1.1. Estructuración Orgánica del Servicio.

Según el Estatuto Orgánico de esta institución, Decreto con Fuerza de Ley N°7 de 1980 (Artículos N° 2, 3 y 4), el Servicio se encuentra constituido por la Dirección Nacional y Direcciones Regionales, una por cada región y 5 en la Región Metropolitana. Estas últimas direcciones son: Dirección Centro, Dirección Sur, Dirección Poniente, Dirección Norte y Dirección Oriente.

El siguiente diagrama muestra la organización de las Direcciones del S.I.I.:



1.1.1.2 Estructura de la Dirección Nacional.

A. Subdirecciones:

a) Subdirección de Administración: La principal función de esta entidad es supervisar el desempeño presupuestario y administrativo del Servicio.

b) Subdirección de Informática: Este organismo se encarga del estudio e implementación del manejo computacional e informático del Servicio.

c) Subdirección de Avaluaciones: La Subdirección de Avaluaciones es la encargada de asesorar al Director del Servicio en la aplicación, administración y fiscalización del impuesto territorial.

d) Subdirección Jurídica: Esta entidad es la encargada de encausar al Director del Servicio a través de Informes en Derecho y análisis de jurisprudencia tributaria. Junto a ello tiene la representación tanto activa como pasiva del Servicio ante los Tribunales de Justicia. Obviamente esta última facultad es vital para efectos del presente trabajo, pues será esta Subdirección la encargada de representar los intereses del Servicio (e indirectamente del Fisco) en los procesos de denuncia de elusión ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

e) Subdirección de Contraloría Interna: Esta subdivisión se encarga de la supervisión de los funcionarios del Servicio en razón del cumplimiento de la normativa administrativa interna.

f) Subdirección de Normativa: La primordial función de este organismo es la vigilancia de la aplicación estricta de disposiciones tributarias, además de la sugerencia de normas y criterios de interpretación.

g) Subdirección de Estudios: Institución encargada del estudio de la Ley vigente y qué incidencia representa en las diversas actividades económicas realizadas por los nacionales.

h) Subdirección de Recursos Humanos: La subdirección en comento es la encargada de realizar la evaluación del personal interno, aplicación de diversos programas y junto a esto además cumple la función de bienestar.

i) Subdirección de Fiscalización: Su principal función es la fiscalización directa de los Contribuyentes. Dentro de la estructura de la Dirección Nacional, para efectos de este trabajo, destaca esta Subdirección debido a que bajo su dependencia encontramos la Oficina de Análisis de Elusión a la que nos referiremos en un párrafo aparte por su importancia.

La Oficina de Análisis de Elusión es creada el día 20 de Octubre de 2015 mediante Resolución del Servicio de Impuestos Internos N°86 ejecutando las facultades otorgadas por la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, Artículo N°7, especialmente en razón de lo establecido en la Letra C) de la citada disposición, para llevar a cabo la Dirección, Organización, Planificación y Coordinación del funcionamiento del Servicio.

Y es así que en cumplimiento a lo señalado en la Circular N°65 se crea esta oficina indicando su resolución fundante el objeto de esta entidad, la cual establece “A la Oficina de Análisis de Elusión le corresponde analizar, coordinar, implementar y reportar el impacto de las diferentes estrategias de cumplimiento tributario relativas a la utilización de esquemas y planificaciones que se tome conocimiento, como así también relacionarse con otras áreas del Servicio en estas materias”.

Por otro lado se le entregan a este órgano diversas atribuciones y obligaciones para cumplir su cometido, éstas son:

a) Coordinar y centralizar el procedimiento de consulta pública en materia de medidas anti elusión y preparar una respuesta en coordinación con las demás áreas para los pronunciamientos a ser emitidos por el Director.

b) Supervisar y coordinar a nivel nacional el desarrollo y mantención del Procedimiento Administrativo de calificación de actos o negocios como elusivos, constituyendo el área especializada de la Dirección Nacional ante la cual las Direcciones Regionales y la Dirección de Grandes Contribuyentes deberán plantear los casos que se someterán a dicho procedimiento.

c) Aportar a las áreas de la Subdirección Jurídica o de los respectivos Departamentos Jurídicos los antecedentes que sean necesarios para la aplicación del Procedimiento de Declaración Judicial de la existencia de abuso o simulación conforme al artículo 160 bis del Código Tributario y del Procedimiento de Declaración Judicial para la aplicación de la multa contemplada en el artículo 100 bis del Código Tributario.

d) Apoyar a las Direcciones Regionales en la utilización de los procedimientos administrativos anti elusión.

e) Efectuar un seguimiento del funcionamiento y aplicación de mejoras a los procedimientos administrativos señalados.

f) Llevar el repositorio o catálogo de esquemas, planificaciones y configuraciones jurídicas para apoyar las actividades preventivas de cumplimiento tributario.

g) Recibir los informes, requerimientos, solicitudes y todos los actos administrativos que en virtud de la Circular N° 65, de 2015 deben remitir las Direcciones Regionales o Dirección de Grandes Contribuyentes a la Dirección Nacional, en el desarrollo de los procedimientos anti elusión. A su vez, le corresponde el análisis de dichos actos y efectuar las acciones que correspondan en relación con aquellos, en especial el envío de los actos que correspondan al Comité Anti Elusión.

h) Preparar el correspondiente proyecto de Citación, en los casos de aplicación del Procedimiento Administrativo de calificación de actos o negocios como elusivos.

i) Colaborar con las acciones pertinentes para fortalecer los fundamentos fácticos y jurídicos de los actos administrativos descritos en la letra g) precedente.

j) Apoyar las funciones y en su caso, efectuar la citación al Comité Anti Elusión indicado en la Circular N°65, de 2015, en los respectivos procedimientos anti elusión.

k) Proponer la generación de planes de tratamiento para esquemas y configuraciones jurídicas, en base a la información obtenida y catalogada conforme a los puntos anteriores.

l) Asesorar al Subdirector de Fiscalización en la evaluación de materias y esquemas específicos e implementar las actividades que éste indique.

m) Cualquier otra tarea que el Director o el Jefe del Departamento Subdirección de Fiscalización le encomiende.

B. Dirección de Grandes Contribuyentes:

Es aquel organismo del Servicio cuya función es la Supervisión de los Contribuyentes con gran presencia económica en el territorio nacional.

Ésta se divide en:

a) Departamento de Fiscalización de Grandes Empresas Nacionales.

b) Departamento de Fiscalización de Grandes Empresas Internacionales.

c) Oficina de Fiscalización de Organismos sin fines de lucro y Grandes Entidades Fiscales.

d) Oficina de Atención y Asistencia a los Grandes Contribuyentes.

e) Oficina de Administración.

1.1.1.3. Estructura de las Direcciones Regionales.

Las direcciones regionales están divididas en:

a) Departamento de Administración.

b) Departamento de Avaluaciones.

c) Departamento de Fiscalización.

- d) Departamento u Oficina Jurídica.
- e) Departamento de Resoluciones.
- f) Tribunal Tributario.

Estos tribunales formaban parte de la estructura jurisdiccional existente en Chile previa a la creación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, y el juzgamiento en materia tributaria no emanaba de un órgano objetivamente independiente, subjetivamente imparcial y creado por ley. Reafirma lo señalado la resolución dictada por el Tribunal Constitucional en el año 2008 que establece como elemento esencial de un debido proceso el hecho que la sentencia emane de un organismo con las características señaladas.

Así, la situación previa a la existencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros era, para los juristas, que en el régimen chileno los Directores Regionales del Servicio y del Servicio Nacional de Aduanas revestían la calidad de Juez y Parte de primera instancia en aquellos asuntos originados entre los contribuyentes y las autoridades, quienes, además de pertenecer al mismo Servicio público del cual emanaban los actos administrativos reclamados, conocían de las reclamaciones interpuestas en razón de actuaciones emanadas de sus subordinados.

1.2. Expresión de las facultades del Servicio.

Más allá de la estructura del Servicio, importa, para estos efectos, tener claridad de las facultades de sus funcionarios, ya que de esta manera se puede determinar qué pueden y qué no pueden aquellos hacer. Esto parece muy simple, pero en la práctica es usual encontrar contribuyentes que han desarrollado una aversión al Servicio o también a profesionales que creen que lo expresado por el SERVICIO en una Circular es jurídicamente vinculante, etc.

1.3. Funciones del Director de Impuestos Internos y Directores Regionales.

Las funciones de las autoridades indicadas se encuentran reguladas en el Artículo N°6 del Código Tributario, no obstante, es preciso señalar que a éstas se deben adicionar las conferidas por el Decreto con Fuerza de Ley N° 7, de Hacienda, que fija el texto de la Ley Orgánica del Servicio. A continuación señalaremos las funciones normadas en la disposición citada y serán desarrolladas las que a nuestro juicio se vinculan directamente con el objetivo de este trabajo.

1.3.1. Principales Funciones del Director del Servicio.

a) Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos.

Esta facultad se traduce en la emisión de Circulares, a través de las cuales el Director interpreta la ley. Usualmente las Circulares son útiles en cuanto proveen ejemplos prácticos y desarrollan con amplitud los temas a que se refieren.

En términos jurídicos, la interpretación del Director es administrativa, pues sólo el legislador (nadie más) puede interpretar la ley de un modo generalmente obligatorio (Artículo N°3 del Código Civil). Ello es crucial. Lo que interprete el SERVICIO respecto de lo sustantivo de una norma tributaria no es obligatorio para nadie. Como señala el profesor Eduardo Morales Robles en la revista de nuestra Universidad "... la interpretación del Servicio es un dato más para el contribuyente" sólo eso.

Las Circulares también son importantes pues, en cuanto instrumento oficial del SERVICIO, pueden ser fundamento para que el contribuyente impida la aplicación retroactiva de impuestos si en su actuar se ha ceñido de buena fe a lo interpretado en una Circular, estamos hablando del mecanismo establecido en el Artículo N°26 del Código Tributario.

b) Absolver las consultas que sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias le formulen los funcionarios del Servicio, por conducto regular, o las autoridades.

c) Autorizar a los Subdirectores, Directores Regionales o a otros funcionarios para resolver determinadas materias o para hacer uso de algunas de sus atribuciones, actuando "por orden del Director".

d) Ordenar la publicación o la notificación por avisos de cualquiera clase de resoluciones o disposiciones.

e) Disponer la colocación de afiches, carteles y letreros alusivos a impuestos o a cumplimiento tributario, en locales y establecimientos de servicios públicos e industriales y comerciales. Será obligatorio para los contribuyentes su colocación y exhibición en el lugar que prudencialmente determine el Servicio.

f) Mantener canje de informaciones con Servicios de Impuestos Internos de otros países para los efectos de determinar la tributación que afecta a determinados contribuyentes. Este intercambio de informaciones deberá solicitarse a través del Ministerio que corresponda y deberá llevarse a cabo sobre la base de reciprocidad, quedando amparado por las normas relativas al secreto de las declaraciones tributarias.

1.3.2. Principales Funciones de los Directores Regionales

a) Absolver las consultas sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias.

Quizá la forma más común de expresión de esta facultad sean los Oficios. Cuando un contribuyente tiene dudas respecto a la aplicación de una norma a un caso particular, el mismo eleva la consulta y el SERVICIO responde mediante un Oficio. Naturalmente los Oficios no son vinculantes, pues el contribuyente no está obligado a seguir la interpretación sustentada por el SII ni tiene porque estar de acuerdo con la misma.

En términos prácticos, los Oficios ofrecen criterios del ente fiscalizador por lo que muchos de ellos son tomados en cuenta por contribuyentes y por

asesores a la hora de tomar ciertas decisiones. En ese sentido nos parece relevante esta facultad del Director Regional.

b) Solicitar la aplicación de apremios y pedir su renovación, en los casos a que se refiere el Título I del Libro Segundo del Código Tributario.

c) Aplicar, rebajar o condonar las sanciones administrativas fijas o variables.

d) Condonar total o parcialmente los intereses penales por la mora en el pago de los impuestos, en los casos expresamente autorizados por la ley.

e) Resolver administrativamente todos los asuntos de carácter tributario que se promuevan, incluso corregir de oficio, en cualquier tiempo, los vicios o errores manifiestos en que se haya incurrido en las liquidaciones o giros de impuestos.

f) Disponer el cumplimiento administrativo de las sentencias dictadas por los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

g) Autorizar a otros funcionarios para resolver determinadas materias, aun las de su exclusiva competencia, o para hacer uso de las facultades que le confiere el Estatuto Orgánico del Servicio, actuando "por orden del Director Regional", y encargales, de acuerdo con las leyes y reglamentos, el cumplimiento de otras funciones u obligaciones. Esta facultad ha sido muy discutida, terminando varias veces conociendo de causas derivadas del uso de ella el Tribunal Constitucional.

h) Ordenar a petición de los contribuyentes que se imputen al pago de sus impuestos o contribuciones de cualquiera especie las cantidades que le deban ser devueltas por pagos en exceso de lo adeudado o no debido por ellos. La resolución que se dicte se remitirá a la Contraloría General de la República para su toma de razón.

i) Disponer en las resoluciones que se dicten en conformidad a las letras e) y f) anteriores, la devolución y pago de las sumas solucionadas indebidamente o en exceso a título de impuestos, reajustes, intereses,

sanciones o costas. Estas resoluciones se remitirán a la Contraloría General de la República para su toma de razón.

j) Ordenar la publicación o la notificación por avisos de cualquiera clase de resoluciones o disposiciones de orden general o particular.

2. Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria: El Contribuyente.

Nos ocupa ahora desarrollar el Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria, acá aparece la figura del Contribuyente.

El Contribuyente es la persona respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Su responsabilidad resulta de la vinculación con el hecho gravado. Es responsable por deuda propia, paga con dineros de su peculio, como aquel que obtiene una renta, él que vende un bien o presta un servicio.

Esta figura puede recaer en:

a) Las personas físicas, prescindiendo de su capacidad según las normas del derecho privado.

b) Las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyan calidad de sujeto de derecho.

c) En las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.

En materia tributaria nacional este sujeto se encuentra definido como “Las personas naturales y jurídicas y los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos”, así lo indica el Artículo N°8 N°5 del Código Tributario.

Este concepto amplio bajo el cual se define al Contribuyente en nuestra materia incluye a quienes estén administrando bienes ajenos, por cualquier causa, o por el simple hecho de ser tenedores de bienes ajenos. Para precisar

otras leyes tributarias indican quien es contribuyente para los impuestos específicos de que se traten.

Dentro del Sujeto Pasivo nos encontramos con dos figuras “El Sustituto” y “El Tercero Responsable”.

2.1. El Sustituto.

La ley tributaria puede reemplazar completamente al sujeto pasivo, por una persona diversa, que queda obligada en su lugar. El sustituto o contribuyente indirecto es aquel obligado a enterar el impuesto soportado por el contribuyente propiamente tal. Se le conoce también como contribuyente de hecho.

El Sustituto paga con fondos del contribuyente directo por lo que es responsable de una deuda ajena. Como tercero ajeno a la relación jurídica tributaria, su obligación de pago tiene como fuente La Ley, en concordancia con el principio de legalidad, surge de un texto legal que lo establece expresamente.

Esta figura actúa reteniendo, para luego enterar en arcas fiscales, un impuesto o un anticipo de impuesto o pago provisional. Un ejemplo tiene lugar en algunas prestaciones de servicios, en que el pago al prestador de ellos sufre una retención de un 10% del monto de los honorarios por parte del beneficiario (este último debe ser una persona jurídica o contribuyente que lleve contabilidad)¹⁴. Esta retención correspondería, para el prestador, a un anticipo que se imputa al Impuesto Global Complementario que se determina en forma anual.

La obligación de retenedor es una obligación autónoma, aunque de carácter auxiliar o provisional y a cuenta de otra obligación posterior incierta. Esto es, el retenedor no está dando cumplimiento a una obligación del contribuyente cuando retiene e ingresa una cantidad de dinero, sino más bien,

¹⁴ En este caso la norma que obliga a la retención es el N°2 del artículo 74 de la Ley de Renta.

está cumpliendo una obligación diversa (la de retener y correlativamente ingresar su importe).

2.1.1. Obligaciones del Sustituto.

En sede renta, el sustituto debe:

a) Retener el Impuesto: Esta obligación emana de la Ley de Impuesto a la Renta, contenida en el Decreto Ley N°824 de 1974:

- Sobre Rentas de Capitales Mobiliarios (Artículo N° 73, Ley de Impuesto a la Renta).

- Sobre Rentas del Trabajo (Artículo N° 74, N°1 y 2, Ley de Impuesto a la Renta).

- Sobre Participación de Directores de Sociedades Anónimas (Artículo N° 74, N°3, Ley de Impuesto a la Renta).

- Sobre Remesas al Exterior (Artículo N° 74, N°4, Ley de Impuesto a la Renta).

El sustituto es responsable como codeudor solidario, responsabilidad que se encuentra establecida en el Artículo N° 76, Ley de Impuesto a la Renta:

“Los habilitados o pagadores de rentas sujetas a retención, los de instituciones bancarias, de ahorro o retiro, los socios administradores de sociedades anónimas serán considerados codeudores solidarios de sus respectivas instituciones cuando ellas no cumplieren con la obligación de retener el impuesto que señala la ley”.

b) Declarar y pagar las retenciones. Las personas naturales y jurídicas afectadas por esta figura, son obligadas a retener el impuesto, declararlo y pagar las retenciones efectuadas, todo según mandato establecido en los Artículos N° 78, 79 y 80 de la Ley de Impuesto a la Renta.

La obligación de pago nace desde el momento que las rentas se paguen, se abonen en cuenta, se contabilicen o se pongan a disposición del

interesado, considerando el hecho que ocurra en primer término, cualquiera sea la forma de percepción (Artículo N°82 de la LIR).

Esta responsabilidad de pago de los impuestos sujetos a retención es contemplada en el Artículo N°82 de La Ley de Impuesto a la Renta, la disposición señala que recae únicamente sobre la persona obligada a realizar la retención, siempre que el contribuyente a quien le haya debido retener el impuesto acredite que dicha retención se efectuó. Si no se efectuase la retención, en este caso la responsabilidad por el pago recaerá también sobre las personas obligadas a efectuarlo, sin perjuicio de que el Servicio pueda girar el Impuesto al beneficiario de la renta afecta, cuando ella se pague en especies (según establece el inciso final del N°3 del Artículo N°73 de la misma Ley).

2.2. Tercero Responsable.

Es aquel que asume la obligación de otro ya sea de manera solidaria o subsidiaria.

Se encuentra dado, a modo ejemplar, cuando nos encontramos frente a una reorganización de empresa, donde la compañía subsistente se convierte en deudor solidario de las obligaciones que tenía la empresa absorbida, situación que se encuentra normada en el Artículo N°69 del Código Tributario.

2.3. Los administradores y tenedores de Bienes Ajenos.

Son aquellos establecidos en el Artículo N°8, N°5 del Código Tributario en armonía con el Artículo N°7 de la LIR, estos son:

a) Depósito de confianza en beneficio de personas que están por nacer o cuyos derechos son eventuales.

b) Depósitos en conformidad a un testamento u otra causa.

c) Bienes que cualquier persona tenga a título fiduciario cuyo verdadero dueño sea desconocido y mientras se prolongue esta situación. Esta calidad de

título implica que el tenedor no tiene un derecho definitivo sobre el bien, ya que la tenencia depende de la confianza del titular del derecho.

3. Los Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA)

Nuestra constitución señala en su Artículo N° 19, N°3, Incisos N°5 y 6:

“Toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado.

Corresponderá al legislador establecer siempre las garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos”.

En la normativa citada se establece la garantía constitucional de un racional y justo procedimiento. Esto se vincula directamente con el principio de tutela jurisdiccional analizado en el Capítulo 1.

Es así que con la creación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros independientes en el ejercicio de su ministerio, junto a la incorporación de nuevos procedimientos al Código Tributario y a la Ordenanza de Aduanas (Ley N°20.322 publicada en el año 2009), se da cumplimiento, en materia de justicia tributaria y aduanera, a la garantía constitucional en mención.

3.1. La Nueva Judicatura Tributaria.

La actual estructura jurisdiccional tributaria y aduanera es resultante de la Ley N°20.322 publicada como ya se indicó en el Diario Oficial de 27 de enero de 2009.

Dicho precepto, dispone en su Artículo Primero que:

“Los Tribunales Tributarios y Aduaneros son órganos jurisdiccionales letrados, especiales e independientes en el ejercicio de su ministerio, cuyas funciones, en el ámbito de su territorio, son:

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

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

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

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

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

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

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

8º. Conocer de las demás materias que señale la ley.”

3.2. Características de los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Las principales características de este nuevo tipo de tribunales son:

- a) Tribunales Letrados.
- b) Tribunales Especiales.
- c) Tribunales Independientes (por no estar conformados por funcionarios del Servicio).

d) Esta clase de Tribunales no integran el poder judicial.

e) Se encuentran sujetos a la Superintendencia de la Excelentísima Corte Suprema.

En cuanto su distribución territorial la regla general es que habrá un tribunal y por consiguiente un juez por cada región. La excepción se encuentra en la región metropolitana donde hay cuatro tribunales, uno de ellos servido por dos jueces (Cuarto Tribunal).

Los miembros de estos tribunales conocen y fallan bajo un procedimiento cuya estructura consta de tres etapas, esto es, Etapa de Discusión, de Prueba y de Sentencia pudiéndose contemplar una Etapa Previa de Recurso de Reposición Administrativo y de aquellas situaciones especiales que en su curso se presentasen.

El procedimiento judicial en la materia que funda este trabajo será descrito y analizado en un apartado especial del Capítulo Cuarto, por el momento indicaremos que caracteriza a éste el ser un procedimiento escrito, de doble instancia, declarativo y especial.

3.3. Facultad de los Tribunales Tributarios y Aduaneros referida a la Elusión.

Según lo señala el Artículo N°4 quinquies del Código Tributario “La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los Artículos N°4 ter y 4° quáter será declarada, a requerimiento del Director, por el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de conformidad al procedimiento establecido en el Artículo N°160 bis”.

De esta forma, son los Tribunales Tributarios y Aduaneros los órganos llamados a conocer de los casos en que el Servicio denuncie la existencia de elusión y junto a ello declarar la existencia de la misma.

Capítulo 3. ¿De qué hablamos cuando nos referimos a Elusión?

1. La Elusión

Paradójicamente, la elusión tributaria es un concepto dispuesto a eludir cualquier tipo de definición. La ley chilena no la ha definido nunca y los autores no han llegado a un concepto unívoco de la misma. Sin embargo, suele explicársele comparándola con el concepto de Evasión que tiene una carga negativa de la que está desprovista la elusión: la ilicitud.

Así, para Dino Jarach, la Elusión es una figura consistente en “Eliminar o reducir la carga tributaria mediante la utilización de medios jurídicos lícitos”¹⁵.

El autor chileno Cristóbal Valenzuela estima que “La elusión se puede conceptualizar como un medio jurídico de resistencia frente al impuesto, por el cual el sujeto pasivo pretende evitar la generación de un hecho gravado impidiendo el nacimiento de la obligación tributaria, o bien lograr una menor tributación a través de maniobras lícitas no contempladas en la ley como alternativa y que sirvan al resultado que se pretende”¹⁶.

Para que entendamos el concepto debemos recordar que el nacimiento de la obligación tributaria principal –pago de impuestos- depende de la configuración de un hecho gravado por la ley, esto es, un conjunto de circunstancias que, para la ley, genera tributos. ¿Y qué sucede si el contribuyente puede impedir que dichas circunstancias ocurran?. En ese caso estamos hablando de elusión.

Un ejemplo simple: Sabemos que las rentas obtenidas en un ejercicio por las personas naturales residentes o domiciliadas en Chile están gravadas con Impuesto Global Complementario (IGC). Se trata de un tributo progresivo, es decir, a mayor base –rentas anuales- mayor tasa del impuesto. Así, supongamos una persona que ha tenido un muy buen año y ha ganado MM\$45 provenientes de honorarios percibidos como profesional independiente, cifra

¹⁵ Jarach, Dino: El hecho imponible. Buenos Aires: Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1971, p. 119.

¹⁶ Valenzuela, Cristóbal, Elusión tributaria. Normas Antielusivas y facultades fiscalizadoras otorgadas al Servicio, con relación al Impuesto a la Renta. Memoria de prueba, Escuela de Leyes Universidad de Chile, año 2000, pág. 36.

que se debió a una asesoría puntual y dicho sujeto estima que esta actividad no se repetirá el año siguiente. Este contribuyente además es socio de una empresa que formó hace varios años y que recién está dando frutos, concretamente, puede efectuar un retiro de utilidades de MM\$55 de la misma.

Dado que la persona es socia y tiene cierto control sobre en qué momento retirar las utilidades, puede:

- a) Efectuar un retiro de utilidades el 31 diciembre del año en el cual éstas son generadas o,
- b) Efectuar un retiro de ellas el 2 de enero del año siguiente.

Es claro que si retira el 31 de diciembre su base de Impuesto Global Complementario será de MM\$100 (MM\$45 de honorarios más los MM\$55 del retiro) lo que lo ubica en el tramo del 40% de la tabla de IGC¹⁷. El impuesto resultante deberá pagarse en abril del segundo año.

Sin embargo, si retira el año siguiente, su base del primer año será de MM\$45 ubicándose en el tramo de 23% de la referida tabla. En este escenario el retiro conformará la base imponible del segundo año y dependerá de los restantes ingresos – que según las proyecciones serán menores a los del primer año-, y el eventual impuesto pagarse en abril del año tres. El sentido común indica que es preferible retirar el 2 de enero.

En término puros, el contribuyente que elige la segunda alternativa está eludiendo. Evita que se configure el hecho gravado por la ley con IGC (el retiro de una sociedad) en el año uno, consiguiendo bajar la tributación y, adicionalmente, postergarla.

En rigor lo único que hizo el contribuyente fue retrasar en un par de días la percepción de su retiro desde una empresa. Hasta ahí, su conducta parece ser sólo una cuestión natural de protección de su patrimonio, podríamos decir que se trata de un despliegue instintivo. ¿Quién optaría voluntariamente por pagar más impuestos en el caso analizado?.

¹⁷ El ejemplo funciona aun cuando estemos dejando de lado la tasa efectiva que afectará las rentas y el eventual crédito por impuesto de primera categoría asociado a los retiros.

Como veremos, las nuevas normas que introdujo la reforma tributaria, puntualmente la norma general anti elusiva, vienen a crear un escenario totalmente nuevo: la ley no define elusión pero señala de forma genérica los casos en que se está eludiendo. Pero ya iremos a ello.

2. La Evasión

La evasión es una conducta ilícita, implica, a diferencia de la elusión, que hubo hecho gravado pero sus consecuencias no se reconocen. De igual manera como sucede con el concepto de Elusión acá tampoco contamos con una definición legal.

Hay evasión en nuestro ejemplo anterior si el contribuyente retira en cualquier periodo tributario pero no declara dicho retiro, sustrayéndolo de la aplicación del IGC.

Quizá en este punto las definiciones de los autores hagan más sentido.

Como bien señala Yáñez “La evasión tributaria se define como el uso de medios ilegales para reducir el pago de impuestos que le correspondería pagar a un contribuyente. El evasor actúa de mala fe, en forma ilícita, incurriendo en dolo para pagar menos impuesto”¹⁸. El profesor Saffie escribe “la evasión tributaria se refiere a aquellas conductas desarrolladas por los contribuyentes para, de manera ilegal, incumplir con sus obligaciones tributarias. Vale decir, existe una vulneración de deberes legales asociados al cumplimiento de las obligaciones tributarias. Tradicionalmente, atendida la gravedad de estas conductas, su realización conlleva un castigo o pena. Así, la evasión se mueve, normalmente, en el ámbito del derecho penal tributario¹⁹”.

En materia de Impuesto al Valor Agregado quien no emite boleta, y por lo tanto deja de enterar en arcas fiscales el monto del impuesto que recargó al determinar el precio de venta, está evadiendo. Y lo hace con la intención de

¹⁸ Columna en el Diario Estrategia de 5 de noviembre de 2010. <http://www.econ.uchile.cl/es/opinion/evasi-n-versus-elusi-n-diario-estrategia>.

¹⁹ Saffie, Francisco, columna en diario virtual “El Mostrador”, 27 de agosto de 2015.

<http://www.elmostrador.cl/mercados/2015/08/27/opinion-sobre-las-nuevas-normas-antielusion-y-la-evasion-tributaria/>

perjudicar el interés fiscal, con dolo. No está tratando de cuidar su patrimonio, se está aprovechando del patrimonio ajeno, fiscal en este caso.

La evasión es un ilícito: la mayoría de sus formas están tipificadas y sancionadas por la ley tributaria. Basta tomar como ejemplo el número 4 del Artículo N°97 del Código Tributario, contenido en el D.L. N°830 de 1974, que señala:

“Artículo 97.- Las siguientes infracciones a las disposiciones tributarias serán sancionadas en la forma que a continuación se indica:

4º.- Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda o la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas, la adulteración de balances o inventarios o la presentación de éstos dolosamente falseados, el uso de boletas, notas de débito, notas de crédito o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores, o 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”.

Los contribuyentes afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo, que realicen maliciosamente cualquiera maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que tengan derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deban pagar, serán sancionados con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado mínimo y con multa del cien por ciento al trescientos por ciento de lo defraudado.

Él que, simulando una operación tributaria o mediante cualquiera otra maniobra fraudulenta, obtuviere devoluciones de impuesto que no le correspondan, será sancionado con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio y con multa del cien por ciento al cuatrocientos por ciento de lo defraudado.

Si, como medio para cometer los delitos previstos en los incisos anteriores, se hubiere hecho uso malicioso de facturas u otros documentos falsos, fraudulentos o adulterados, se aplicará la pena mayor asignada al delito más grave.

El que maliciosamente confeccione, venda o facilite, a cualquier título, guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas, falsas, con o sin timbre del Servicio, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en este número, será sancionado con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo y con una multa de hasta 40 unidades tributarias anuales.”

La evasión está sancionada en nuestro derecho penal tributario. Como veremos, ello no ocurre con la elusión.

3. Planificación Tributaria.

El profesor Samuel Vergara define la planificación tributaria señalando “es un proceso, constituido por actuaciones lícitas del contribuyente, sistémico y metódico, en virtud del cual se elige racionalmente la opción legal tributaria que genere el mayor ahorro impositivo o la mayor rentabilidad financiero fiscal.²⁰”

Lo que caracteriza a la planificación tributaria es que se constituye de hechos lícitos, llevados a cabo sin dolo. En ese sentido, un proceso de planificación tributaria (que usualmente va de la mano de un proceso de reorganización de grupos de empresas) se relaciona con la elusión. Uno o varios de los pasos que comprenda una planificación pueden implicar elusión de impuestos.

4. Otros términos relacionados.

²⁰ Curso “Elementos jurídicos para la Planificación Tributaria”, CETU Universidad de Chile, agosto 2014.

Usualmente al estudiar la materia en comento se pueden encontrar en los textos otros conceptos como Fraude a la ley y Simulación. Estimamos pertinente obviar los mismos pues dado que nuestro “Código Tributario post reforma” ha definido o intentado definir el abuso de las posibilidades de configuración jurídica y la simulación, sería a nuestro juicio inoficioso repasar las definiciones que han entregado los autores a través del tiempo, sobre todo si respecto de sus elementos fundamentales no hubo consenso.

En el próximo capítulo tendremos oportunidad de hablar de la elusión como la entiende nuestro Código hoy.

Capítulo 4. Reforma Tributaria contenida en la Ley N°20.780.

1. Situación antes de la reforma.

Como ya se señaló, antes de la reforma el panorama para la planificación tributaria era ambiguo. No había norma que señalara que no se podía eludir.

Nuestra legislación tributaria había tratado “sobre la marcha” de poner límites específicos en ciertas normas determinadas. Algunas de estas normas son:

- a) La facultad de tasación del SII respecto de ciertas enajenaciones.

Por ejemplo la tasación “para abajo” señalada en el Inciso N°5 del Artículo N°17 de la LIR, en casos en que la obtención de ingresos no renta o afectos a impuesto de primera categoría en carácter de único a la renta resultara muy atractiva por lo cual se podía convenir al acto un precio muy por sobre el valor de mercado de forma de aumentar el beneficio.

Pondremos un ejemplo de este caso para ilustrar porqué se hizo necesaria la incorporación de normas para regular ciertas operaciones.

Según la normativa de la Ley de Renta vigente hasta el 31.12.2016, puntualmente lo dispuesto en el N°8 del Artículo N°17 en conjunción con el Artículo N°18 de la misma Ley, si una persona natural que no demostraba rentas efectivas mediante contabilidad completa, y que no era habitual, enajenaba un bien raíz adquirido hace más de un año a una persona no relacionada, la eventual utilidad (mayor valor) que obtenga en dicha operación se consideraba un ingreso no constitutivo de renta.

Así, el enajenante podría tener la inclinación a incrementar artificialmente el beneficio obtenido en la operación por la vía de aumentar el precio de la venta. Para ello podría, por ejemplo, vender el bien raíz a una sociedad cuyos únicos propietarios fueran sus hijos. En efecto, según las normas precitadas el padre no está relacionado con la sociedad adquirente.

Aunque el precio de mercado del inmueble es \$100.000.000.-, él podría vender en digamos \$500.000.000.- con lo cual la sociedad le adeudará dicha cifra. En resumen el padre obtendría un ingreso no renta de \$500.000.000.-.

En este caso, al operar la norma antielusiva específica, sólo se obtendría un ingreso no constitutivo de renta hasta el precio de mercado, esto es, \$100.000.000.-. El resto del precio para completar los \$500.000.000.- se gravará con todos los impuestos.

b) La modificación a la letra b) del Artículo N°17 de la LIR, que impide acceder a ingresos no renta en los casos de bienes raíces asignados a una sociedad en la división de otra puedan enajenarse, a menos que la enajenación se produzca transcurrido cierto plazo.

c) También la tasación en el caso de las compraventas o promesas de venta inmuebles y en los contratos de construcción, según la norma establecida en el Inciso final del Artículo N°17 de la LIVS.

d) Las normas de precios de transferencia de la LIR.

e) Algunas situaciones relacionadas con gastos rechazados, Artículo N°21 de la LIR.

f) Las normas sobre exceso de endeudamiento, ubicadas hoy en el Artículo N°59 de la LIR, son definitivamente anti-elusivas. Recordemos que hasta antes de su entrada en vigencia, los inversionistas extranjeros preferían financiar la totalidad de la actividades en Chile vía préstamos de instituciones financieras relacionadas: la tasa del impuesto adicional que les afectaba era de un 4% (en lugar del 35% que afectaba a las remesas de utilidades al exterior) y los intereses eran gasto deducible para efectos del Artículo N°31 de la LIR.

g) Las limitaciones al uso de las pérdidas tributarias (N°3 del Artículo N°31 de la LIR). Ellas pretenden, básicamente, terminar con la “venta de pérdidas”, esto es, la venta de entidades que tenían pérdidas tributarias y ningún tipo de negocio real ni activos significativos. En estos casos “el comprador” se aseguraba un ahorro dado por la cuantía de la pérdida, la tasa del impuesto de primera categoría y las utilidades futuras.

h) Tratándose del Impuesto a las Herencias y Donaciones, las contenidas en los Artículos N°63 y 64 de la Ley N°16.271, relacionadas con efectividad de las obligaciones generadas en realidad de actos o contratos vinculados a la determinación del impuesto (o a modificar su base imponible). Dada la remisión expresa a las normas sancionatorias del Código Tributario (N°4 del Artículo N°97), se trata más bien de normas antievasivas.

Como se verá, estas normas seguirán aplicándose pues las normas anti-elusivas generales sólo se aplicarán supletoriamente, es decir, a falta de norma antielusiva específica.

Más allá de estas normas específicas, la falta de sanción general dejaba al Servicio con las herramientas jurídicas del ordenamiento común, esto es, solicitar al Juez Civil Competente civil la declaración de nulidad de los actos que consideraba “abusivos”.

Por otra parte, como bien comenta Avilés, la figura delictual señalada en el número 4 del Artículo N° 97 ha funcionado, en términos disuasivos, como norma antielusiva general.

El problema de fondo es la certeza jurídica y su relación con la carga tributaria. En la práctica, los contribuyentes elevaban consultas al Servicio respecto de la aplicación de ciertas normas al caso particular (que ya sabemos son respondidas por el Director Regional en forma de Oficios). Muchas de esas consultas se efectuaban para que, indirectamente, el Servicio validara determinados criterios expuestos por el consultante en los antecedentes de su caso.

2. Las nuevas normas anti-elusivas y su contexto histórico

Remontándonos un par de décadas podemos encontrar un precedente que muestra la preocupación por reducir la elusión. Con fecha 29 de agosto de 2001 el Presidente de la República, Ricardo Lagos Escobar, envía a la cámara de diputados un proyecto que “establece normas legales para combatir la evasión tributaria”. Pese a que el título se refiere a la evasión, el mensaje

(N°178-342) incluye como segundo objetivo del proyecto “b) Introducir modificaciones en la legislación destinada a cerrar fuentes de evasión y elusión”

Este proyecto devino en la Ley N°19.738, publicada en el Diario Oficial de 19 de junio de 2001.

Podemos señalar que esta Ley se limitó a poner trabas a la elusión, mejorando los controles de ciertas normas específicas como las relativas al endeudamiento excesivo y limitar el uso las pérdidas tributarias en los casos de cambios de propiedad. Sin embargo se trataba sólo de normas específicas, que atacaban ciertos comportamientos observados en los contribuyentes. En ese sentido las normas son meras reacciones. Ello cambió sustancialmente con la reforma que analizamos en este trabajo.

Posteriormente, vía Ley N°20.630 de 27 de septiembre de 2012 (conocida como la reforma de Piñera), se incorporaron nuevas normas anti-elusivas especiales.

Finalmente, con fecha 1 de abril de 2014, se genera el Mensaje N°24-362 de S.E. la Presidenta de la Republica con el que 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”.

Como se había anunciado y se leía incluso en su programa de gobierno, la necesidad de la tan bullada “educación gratuita y de calidad” debía financiarse de algún modo y los impuestos eran el candidato natural.

Según señala el mismo mensaje en su N°1 “Motivación:Tenemos que contar con los recursos permanentes necesarios para hacer realidad estas transformaciones de manera fiscalmente sustentable. Esta reforma tributaria no sólo nos dará los recursos necesarios para realizar las reformas antes mencionadas, sino que también será un primer gran paso en la construcción de una sociedad más equitativa.”

Posteriormente, en su número 7), el mensaje señala:

“7) Reducción de la Evasión y Elusión

En los últimos años, el Servicio ha sufrido un estancamiento en su proceso modernizador e incluso un retroceso en áreas claves, como la fiscalización y la inversión tecnológica. Como consecuencia de lo anterior se ha incrementado la tasa de evasión, a 26% en el caso del IVA.

Un elemento central de esta reforma tributaria consiste en mejorar la efectividad de la fiscalización del pago de impuestos. Esto mediante el diseño de estrategias y planes de fiscalización, que consideren una adecuada gestión del riesgo de incumplimiento, para así aumentar el cumplimiento de las normas. El análisis de riesgo y la inteligencia fiscal son un conjunto de técnicas y estrategias que buscan conseguir este objetivo, a través del uso de información, técnicas estadísticas, criterios de segmentación u otros, que permiten una asignación eficiente de los recursos escasos. Para aplicar esta política se implementarán tanto cambios administrativos como legales.

Dentro de las principales innovaciones que hemos considerado se destacan:

a) La incorporación en el Código Tributario de una Norma General Anti-elusión, que permitirá al Servicio rechazar las ventajas tributarias obtenidas mediante planificaciones elusivas y sancionar a los contribuyentes y asesores tributarios que hayan participado en su diseño.”

Pasaron casi seis meses desde el mensaje, para que finalmente, el 26 de septiembre de 2014 se promulgara la Ley N°20.780, publicada en el Diario Oficial del 29 del mismo mes. Ya mencionamos que esta reforma es a la luz de la opinión pública “el fin del FUT”. Pero los cambios que se introdujeron en otros cuerpos normativos son muy fuertes. En sede I.V.A., la ampliación del hecho gravado en la actividad inmobiliaria. En el Código Tributario, las normas que se analizan en esta tesis: ellas son aplicables a todo el espectro de normas tributarias chilenas.

La simplificación de la reforma

Luego de la publicación de la Ley N°20.780 y tras su estudio diversos especialistas señalaron que se trataba de una reforma que complicaba en demasía la determinación de los impuestos²¹, particularmente en sede renta donde las normas de control de utilidades hacían intrincada su aplicación. De esta manera, empezó a comentarse la necesidad de “reformular la reforma”.

Así, con fecha 15 de diciembre de 2015 ingresa a la cámara de diputados el proyecto de Ley que “Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias”. La tramitación de este proyecto apenas tardó más de dos meses, proceso que terminó con la publicación en el diario Oficial de la Ley N°20.899.

Son varias las adecuaciones a los distintos cuerpos normativos que ya habían sido modificados. En lo que respecta al Código Tributario y las normas anti-elusivas, los cambios se refirieron a dos cosas; precisar la vigencia de la reforma de la Ley 20.780 y el proceso de consulta anticipada -regulado en el artículo 26 bis del Código Tributario-. Nos referiremos a ellas oportunamente.

Pasaremos ahora a revisar las modificaciones efectuadas al Código Tributario.

4. Modificaciones al Código Tributario, Las nuevas normas y su contenido.

El siguiente cuadro nos servirá para mostrar el contenido de las modificaciones a los Artículos N° 4bis, 4ter, 4quáter, 4quinqües, 26 bis, 100 bis, 119 y 160 bis, incorporados en el Código Tributario por los números 1, 2, 3, 4, 11, 26, 27 y 29 del Artículo N° 10 de la Ley N° 20.780 y modificados, en lo pertinente, por el artículo octavo transitorio de la Ley N°20.899.

²¹ El directorio del Instituto Tributario de derecho Tributario (ICHDT) sostuvo reuniones con el ministerio de hacienda, planteando una serie de modificaciones. El material puede encontrarse en el vínculo siguiente:
<http://www.ichdt.cl/userfiles/ICHDT%20Cambios%20a%20la%20Reforma%20de%202014.pdf>

Artículo		Contenido
4 bis		Principio de fondo sobre la forma
		Buena fe tributaria
		¿Cuándo hay elusión?: En los casos de abuso y de simulación.
		Carácter supletorio de las normas anti-elusivas
		Carga de la prueba
4 ter		No pueden eludirse las normas mediante el abuso
		¿Cuándo se entiende que hay abuso?
4 Quáter		No pueden eludirse las normas mediante la simulación
		¿Cuándo se entiende que hay simulación?
4° Quinquies		Los TTA deben declarar abuso o simulación, a requerimiento del Director
26 Bis		Procedimiento de consultas previas del contribuyente
100 bis		Sanción al quien diseñó o planificó los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación.
119		Tribunal Competente
160 Bis		Procedimiento

4.1. Análisis de las normas incorporadas al Código Tributario.

Por razones de orden reproduciremos cada artículo, efectuando observaciones de su contenido. Sólo al término de este proceso nos abocaremos al estudio del cuerpo normativo en su conjunto.

4.1.1 Artículo 4° bis: principios

“Artículo 4° bis.- Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijan los hechos imponible, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.

El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes.

No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imponible establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos imponible en los casos de abuso o simulación establecidos en los Artículos N° 4ter y 4quáter, respectivamente.

En los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4ter y 4quáter.

Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los Artículo N°4ter y 4quáter, respectivamente. Para la determinación del abuso o la simulación deberán seguirse los procedimientos establecidos en los Artículos N°4quinquies y 160bis.”

Observaciones.

a) En primer lugar se señala que la obligación tributaria se relaciona con la naturaleza de los actos, y no con la apariencia que las partes quieran darles. Se trata del contenido por sobre la forma.

b) Es natural preguntarse qué quiere decir el legislador al indicar que dicha relación ocurre “prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles”.

c) La norma indica que la buena fe tributaria “supone reconocer los efectos” que emanan de los actos jurídicos. Pero de inmediato el mismo precepto aclara que no hay buena fe si mediante dichos actos se eluden los hechos imposables. Al respecto esta definición nos parece más bien un reconocimiento a la validez de los actos de los contribuyentes que una definición de buena fe²².

d) Hay elusión sólo en dos hipótesis: Abuso y Simulación. El abuso se trata en artículo 4 ter y la simulación en el 4 quáter.

e) Las normas anti-elusivas son supletorias, sólo se aplican ante la ausencia de norma específica. Acá nos remitimos a las normas especiales descritas en el apartado 1 del capítulo IV. Ello es de importancia no sólo porque no se aplicarán las normas anti-elusivas genéricas, sino pues también cada norma especial tiene también una sanción específica ya definida por el legislador.

A este respecto el Servicio señaló expresamente en la Circular N°65 de 23 de julio de 2015 las normas anti-elusivas específica cuya aplicación prima a las que estudiamos en esta tesis. Ellas son:

- Las disposiciones sobre tasación del artículo 64 del Código Tributario;

²² Para el profesor Jorge Streeter Prieto, la buena fe tributaria -para efectos del artículo 26 del CT es “la conciencia que tiene el contribuyente de que su conducta tributaria se ajusta a derecho, en la forma que este ha sido interpretado por la Dirección”. “La Interpretación de la ley tributaria”, Revista de Derecho Económico, Facultad de derecho de la universidad de Chile, números 21 y 22, página 64.

- Las normas sobre “gastos rechazados” del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- Los preceptos sobre “justificación de inversiones” de los artículos 70 y 71 de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- El N° 8 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- El artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- Por las normas del artículo 41 F de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- Por el artículo 63 de la ley 16.271, sobre Impuesto a las Herencias y Donaciones.

f) Finalmente, la ley señala expresamente que la carga de la prueba del abuso o simulación corresponde al Servicio.

Incorporaremos en el análisis de la nueva normativa las instrucciones que dicho Servicio ha suministrado al efecto. En cuanto a lo sustantivo de las normas las Circulares N°65 de 23 de julio de 2015 y N°41 de 11 de julio de 2016 y respecto de la vigencia de ellas, las Circulares N°55 de 24 de junio de 2015 y N°42 de 11 de julio de 2016.

4.1.2. Artículo 4° ter: el abuso

“Artículo 4° ter.- Los hechos imponibles contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso 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. Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria.

En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.

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

Observaciones.

a) Se trata del “abuso del derecho tributario”.

b) Hay abuso cuando a través de uno o más actos jurídicos considerados individualmente:

- 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.

Pero, además de configurarse una de esas situaciones, no deben generarse “resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios”.

c) De esta forma, el principio básico del abuso es que la elusión (a través del abuso) no se basta a sí misma. El ahorro de impuestos no es razón suficiente para llevar a cabo un determinado acto jurídico.

d) Desde luego no se trata de que el legislador prohíba la realización de ciertos actos, sino que las consecuencias tributarias de los mismos (el ahorro) serán desconocidas. El artículo termina señalando “En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imposables establecidos en la ley”.

e) La norma señala, sin embargo, que “Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria”. Entendemos que la disposición se refiere a la utilización de franquicias tributarias, como optar por depreciar un bien aceleradamente, utilizando una vida útil más corta y cargando de esa manera a gastos un mayor monto de depreciación (N°5 del artículo N°31 de la LIR). El Servicio ha estimado que optar por los regímenes de Zona Franca o la utilización del Artículo N°107 de la LIR (régimen preferente para la enajenación de acciones con presencia bursátil) también se enmarcarían dentro de esta “economía de opción”.

Así analizado, que el legislador indique que no hay abuso cuando se utilizan las mismas herramientas o franquicias que él ofrece para ciertas actividades o situaciones no nos parece de mucha utilidad, pues nos parece una redundancia innecesaria. Y, en el caso de que dichas franquicias sean utilizadas maliciosamente, se cae en los supuestos para que operen las normas sancionatorias de Código Tributario existentes mucho antes de la reforma.

¿Cuál es la sanción en el caso de decretarse el abuso?

Los impuestos se aplicarán sobre los hechos imposables que sin mediar abuso se hubiesen producido.

4.1.3 Artículo 4° quáter: la simulación.

“Artículo 4° quáter.- Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación. En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados. Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento”.

Observaciones.

a) Este artículo señala la otra conducta que puede generar elusión: la simulación.

b) Se Indica la sanción a la simulación: los impuestos se aplicarán sobre los hechos efectivamente realizados por las partes, no los simulados. Ahora bien, ¿cómo se determinará cuáles son los hechos efectivamente realizados por los contribuyentes?. Esta será tarea del Servicio (recordemos que él tendrá la carga de la prueba).

c) El legislador tributario no define La Simulación, limitándose a indicar que se entenderá que ella existe cuando lo actos jurídicos de que se trate “disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento”.

¿Cuál es la sanción si se decreta la simulación?

Se aplicarán los impuestos sobre los hechos efectivamente realizados, no sobre los simulados.

4.1.4 Artículo 26 bis: procedimiento de consulta previa.

Artículo 26 bis.- Los contribuyentes u obligados al pago de impuestos, que tuvieren interés personal y directo, podrán formular consultas sobre la aplicación de los artículos 4º bis, 4º ter y 4º quáter a los actos, contratos, negocios o actividades económicas que, para tales fines, pongan en conocimiento del Servicio. Asimismo, toda persona podrá formular consultas con el objeto de obtener respuestas de carácter general, no vinculantes, en relación con el caso planteado, las cuales no quedarán sujetas a las disposiciones del presente artículo. El Servicio publicará en su sitio de internet las respuestas respectivas.

El Servicio regulará mediante resolución la forma en que se deberá presentar la consulta a que se refiere este artículo, así como los requisitos que ésta deberá cumplir. El plazo para contestar la consulta será de noventa días, contados desde la recepción de todos los antecedentes necesarios para su adecuada resolución. El Servicio podrá requerir informes o dictámenes de otros organismos, o solicitar del contribuyente el aporte de nuevos antecedentes para la resolución de la consulta.

El Servicio, mediante resolución fundada, podrá ampliar el plazo de respuesta hasta por treinta días.

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

La respuesta tendrá efecto vinculante para el Servicio únicamente con relación al consultante y el caso planteado, y deberá señalar expresamente si los actos, contratos, negocios o actividades económicas sobre las que se formuló la consulta, son o no susceptibles de ser calificadas como abuso o simulación conforme a los artículos 4º bis, 4º ter y 4º quáter. La respuesta no obligará al Servicio cuando varíen los antecedentes de hecho o de derecho en que se fundó.”

Observaciones.

a) Este artículo se refiere al procedimiento de consulta previa respecto de la aplicación de las nuevas normas. Fue uno de los que sufrió modificaciones en la Ley N°20.899²³.

Dada la generalidad de las nuevas normas resulta útil para los contribuyentes conocer con antelación el riesgo de que determinada operación

²³ Las modificaciones a este artículo consistieron en agregar en el inciso primero la posibilidad de que cualquier persona pudiera formular consultas no vinculantes (no se requiere tener un interés) y, en el inciso cuarto, modificar el efecto que tenía originalmente el trascurso del plazo sin respuesta del Servicio: antes era que la consulta se entendía rechazada y ahora es que se tendrá por no presentada.

pueda o no ser considerada elusiva, de modo que estimamos que se trata de una buena herramienta.

Sin perjuicio de ello, los contribuyentes deberán considerar que, en el caso de las consultas vinculantes, las circunstancias en que se enmarca la operación objeto de la consulta pueden cambiar y con ello también puede dejar de tener efecto la respuesta sustentada por el Servicio.

b) En el apartado número 2 del capítulo 5 resumiremos lo concerniente a este artículo con base en la Circulares del Servicio, puesto que es la entidad a la cual la ley encarga el conocimiento de las consultas. Las instrucciones fueron sustentadas a través de las Circulares 65 de 23 de julio de 2015 – relacionada con la Ley 20.780- y 41 de 11 de julio de 2016 -que se refirió a las modificaciones incorporadas por la Ley N°20.899.

4.1.5 Sanción al asesor.

“Artículo 100 bis.- La persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, según lo dispuesto en los artículos 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies y 160 bis de este Código, será sancionado con multa de hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, de no mediar dichas conductas indebidas, y que se determinen al contribuyente. Con todo, dicha multa no podrá superar las 100 unidades tributarias anuales.

Para estos efectos, en caso que la infracción haya sido cometida por una persona jurídica, la sanción señalada será aplicada a sus directores o representantes legales si hubieren infringido sus deberes de dirección y supervisión.

Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, el Servicio sólo podrá aplicar la multa a que se refieren los incisos precedentes cuando, en el caso de haberse solicitado la declaración de abuso o simulación en los términos que señala el artículo 160 bis, ella se encuentre resuelta por sentencia

firme y ejecutoriada. La prescripción de la acción para perseguir esta sanción pecuniaria será de seis años contados desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos y se suspenderá desde la fecha en que se solicite la aplicación de sanción pecuniaria a los responsables del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación, según lo establecido en el inciso segundo del artículo 160 bis, hasta la notificación de la sentencia firme y ejecutoriada que la resuelva.”

Observaciones.

a) Esta es la sanción que recae sobre la persona que diseñó o planificó los actos que fueron declarados elusivos (es decir, abusivos o simulados). Esto naturalmente complicará la intervención de asesores, pues más allá del tema monetario (salvable vía seguros por responsabilidad profesional o por acuerdo con sus clientes –contribuyentes-) la reputación del profesional se pone en juego para todo su desempeño futuro.

Creemos que lo que hay que destacar en el análisis es que por lo general los procesos de reorganizaciones empresariales -independiente de la finalidad de los mismos- requieren de la intervención de distintos profesionales y para efectos de esta norma deberá separarse la fase de planificación y diseño con la de implementación, escapando al alcance de la norma las personas que, habiendo implementado los actos elusivos (redactado escrituras, solicitado publicaciones en algún registro, firmando informes periciales, etc...), no hayan participado del diseño de los mismos.

c) La sanción estará dada por una suma de dinero equivalente al 100% de los impuestos que deberían haberse enterado (excluye las mutas a intereses que se calculen al contribuyente) con tope de 100 U.T.A (alrededor de \$46.000.000).

d) Hay que notar que no se califica como delito tributario la intervención del asesor, sino que se le castiga con un monto de dinero.

4.1.6 Artículos 4 quinquies, 119 y 160 bis: Procedimiento.

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

Esta declaración sólo podrá ser requerida en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el Servicio al contribuyente respectivo, exceda la cantidad equivalente a 250 unidades tributarias mensuales a la fecha de la presentación del requerimiento. Previo a la solicitud de declaración de abuso o simulación y para los efectos de fundar el ejercicio de ésta, el Servicio deberá citar al contribuyente en los términos del artículo 63, pudiendo solicitarle los antecedentes que considere necesarios y pertinentes, incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del artículo 100 bis. No se aplicarán en este procedimiento los plazos del artículo 59.

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

Durante el tiempo transcurrido entre la fecha en que se solicite la declaración de abuso o simulación, hasta la resolución que la resuelva, se suspenderá el cómputo de los plazos establecidos en los Artículo N°s 200 y 201.

En caso que se establezca la existencia de abuso o simulación para fines tributarios, el Tribunal Tributario y Aduanero deberá así declararlo en la

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

“Artículo 119.- Será competente para conocer tanto de la declaración de abuso o simulación, establecida en el artículo 4° quinquies, como de la determinación y aplicación de la multa contemplada en el artículo 100 bis, el Tribunal Tributario y Aduanero en cuyo territorio jurisdiccional tenga su domicilio el contribuyente.”

Tratándose de contribuyentes personas jurídicas se entenderá que el domicilio de éstas corresponde al de la matriz.”.

“Artículo 160 bis.- El Director deberá solicitar la declaración de abuso o simulación a que se refiere el artículo 4° quinquies y, en su caso, la aplicación de la multa establecida en el artículo 100 bis ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de manera fundada, acompañando los antecedentes de hecho y de derecho en que se sustenta y que permitan la determinación de los impuestos, intereses penales y multas a que dé lugar la declaración judicial a que se refiere este artículo.

De la solicitud del Servicio se conferirá traslado al contribuyente y a los posibles responsables del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación, por el término de noventa días. Su contestación deberá contener una exposición clara de los hechos y fundamentos de derecho en que basa su oposición a la declaración de abuso o simulación o, en su caso, a la responsabilidad por el diseño o planificación de los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación.

Vencido el plazo para evacuar el traslado, haya o no contestado el contribuyente o el posible responsable, el Tribunal citará a las partes a una audiencia que deberá fijarse a contar del séptimo día y no más allá del decimoquinto, contado desde la fecha de la notificación de dicha citación, con el objeto que expongan sobre los puntos planteados tanto en la solicitud como en la contestación, en caso que la hubiere. En caso que el contribuyente o el posible responsable aporten en esta audiencia nuevos antecedentes a los cuales el Servicio no haya tenido acceso previo, se le conferirá a éste un plazo de quince días para emitir los descargos pertinentes.

Vencido el último plazo a que se refiere el inciso anterior, y en la medida que hubiere controversia sobre algún hecho sustancial y pertinente, el Tribunal abrirá un término probatorio por un plazo de veinte días. En contra de la resolución que fije los puntos sobre los cuales deberá recaer la prueba, sólo procederá el recurso de reposición dentro del plazo de cinco días. Concluido el término probatorio, se otorgará a las partes un plazo de cinco días para efectuar observaciones a la prueba rendida, tras lo cual el Tribunal resolverá en un plazo de veinte días. El Tribunal apreciará la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica y deberá fundar su decisión teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imponibles conforme a lo establecido en el artículo 4° bis. En contra de la resolución que se pronuncie sobre la solicitud procederá el recurso de apelación, el que deberá interponerse en el plazo de quince días contado desde la notificación respectiva, y se concederá en ambos efectos. La apelación se tramitará en cuenta, a menos que cualquiera de las partes, dentro del plazo de cinco días contado desde el ingreso de los autos en la Secretaría de la Corte de Apelaciones, solicite alegatos. En contra de la resolución de la Corte de Apelaciones procederá el recurso de casación en el fondo o la forma. La liquidación, giro, resolución o multa, que se emitan en cumplimiento de la sentencia firme dictada en el procedimiento que declare la existencia del abuso o de la simulación o la responsabilidad por el diseño o planificación de los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, no serán susceptibles de reclamo alguno. Las controversias que surjan respecto al cumplimiento de la sentencia, serán resueltas en forma incidental por el Tribunal que la dictó. En lo no establecido por este Párrafo, y

en cuanto la naturaleza de la tramitación lo permita, se aplicarán las demás normas contenidas en el Título II de este Libro.”.

Nos referiremos en extenso a estos tres artículos en el apartado.

5. Vigencia de la Ley Nº20.780.

El Artículo Nº10 de la Ley Nº20.780 y el Artículo decimoquinto de sus disposiciones transitorias establecen que las modificaciones al Código Tributario entrarán en vigencia un año después de la fecha de publicación de la ley, de modo que existió un periodo de vacancia suficiente para la asimilación de las nuevas normas.

La ley se publicó el 30 de Septiembre de 2014, por lo que las nuevas normas comenzaron a regir el 30 de Septiembre de 2015. A este respecto el Artículo decimoquinto transitorio dispuso que nuevas normas sólo serán aplicables respecto de los hechos, actos o negocios o conjunto o serie de ellos “realizados o concluidos” antes de la entrada en vigencia de las normas. Dicho artículo dispone:

“Las modificaciones al Código Tributario regirán transcurrido un año desde la publicación de la ley, con excepción de lo dispuesto en el número 25, letra b. del artículo 10°, que regirá a partir del 1 de enero de 2015.

No obstante lo dispuesto en el inciso precedente, lo establecido en los artículos 4° bis, 4°ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario sólo será aplicable respecto de los hechos, actos o negocios o conjunto o serie de ellos, a que se refieren dichas disposiciones, realizados o concluidos a partir de la entrada en vigencia de las mismas”.

Sin embargo, como las normas elusivas se refieren a actos o un conjunto de actos realizados por el contribuyente, de inmediato surgió la interrogante de que ocurría con los procesos de reorganizaciones que se habían iniciado antes de la entrada en vigencia de las normas pero que

concluían con posterioridad, ¿Cuándo se entienden realizados o concluidos? Ello particularmente pensando en los efectos de determinada operación, que pueden prolongarse por varios periodos tributarios.

El Servicio se refirió a esta situación vía Circular N°55 de 16 de octubre de 2014.

En dicha instrucción se señala que las nuevas normas “sólo serán aplicables respecto de los hechos, actos o negocios o conjunto o serie de ellos realizados o concluidos a partir del 30 de Septiembre de 2015” (página 15).

Puede apreciarse que el Servicio no proporcionó ninguna luz sobre el problema, y ello desde luego podía afectar la aplicación temporal de las nuevas normas –que de nuevo en su afán de aglomeración y generalidad descuidó el legislador tributario-.

Posteriormente el Servicio, vía Circular 55° de 24 de Junio de 2015, vino a aclarar su interpretación de la norma. Trataremos el análisis de la misma en una nota al pie²⁴ puesto que dicha Circular fue derogada, según veremos.

²⁴ En cuanto a los efectos, la derogada Circular señalaba en su apartado 8:

“A este fin, las expresiones “realizado” y “concluido”, se emplean para excluir los hechos, actos o negocios o conjunto o serie de ellos, que se han ejecutado, celebrado o perfeccionado íntegramente en un tiempo pasado (antes del 30 de septiembre de 2015). De este modo, es posible que hechos, actos o negocios o conjunto o serie de ellos, aun iniciados antes del 30 de septiembre de 2015, sean alcanzados por las normas permanentes anti elusivas cuando, existiendo abuso o simulación, se encuentre pendiente el cumplimiento de sus efectos jurídicos o tributarios a la fecha de entrar en vigencia las referidas normas. En este tipo de casos, esos efectos jurídicos o tributarios, susceptibles de ser considerados elusivos, se producen una vez que los hechos o actos jurídicos se “realizan” o “concluyen” bajo el imperio de las normas anti elusivas permanentes. Tal será el caso, por ejemplo, de actos o contratos:

a) Sujetos a un plazo o condición, ya sea en cuanto al perfeccionamiento mismo del acto o contrato, así como para el nacimiento de los derechos u obligaciones que de ellos emanan o su exigibilidad (efectos jurídicos pendientes);

b) De “tracto sucesivo”; o,

c) En general, aquellos cuyos efectos tributarios no se hayan consumado o materializado íntegramente antes del 30 de septiembre de 2015, según se define en el siguiente numeral 9”.

Hasta acá, habida consideración de los criterios vertidos, la posición del Servicio se resume en que los actos o contratos – o una serie de ellos- concluyen cuando lo hacen sus efectos jurídicos o tributarios.

Eso traslada el problema a determinar cuándo cesan los efectos. Respecto a lo cual la Circular indica:

“9. Respecto de lo señalado en la letra c) del numeral anterior, se entenderá que los efectos tributarios de un hecho, acto o negocio, o conjunto o serie de ellos, no se encuentran íntegramente consumados o materializados a la fecha de entrada en vigencia de las normas permanentes cuando el acto o hecho apto para producir los efectos tributarios aún no se haya realizado o concluido. Se entenderá que un acto o hecho realizado o concluido genera efectos tributarios cuando la ley le atribuye a esos actos o hechos una determinada consecuencia para efectos de la aplicación de tributos. Tal será, por ejemplo, el caso de un proceso de fusión

iniciado antes del 31 de diciembre de 2014, pero en que el hecho, acto o negocio que permita generar una diferencia entre el valor de la inversión total realizada y el capital propio de la sociedad absorbida se realiza o concluye después de entrar en vigencia las normas anti elusión a que se refiere esta Circular, ello independientemente del año tributario en que tal diferencia sea posteriormente incorporada en una declaración anual de impuestos a la renta.

En cambio, no quedarán alcanzados aquellos actos o hechos (entre los que se pueden incluir fusiones y, en general, cualquier operación), en que la consecuencia tributaria correspondiente se concrete o materialice íntegramente antes de la entrada en vigencia de las normas anti elusión a que se refiere esta Circular, aun cuando sus efectos sean incorporados en futuras declaraciones de impuestos.”

En este caso creemos que el Servicio acertaba. Ello porque define que son los efectos tributarios los que deben haber cesado. No los jurídicos. Pues los efectos jurídicos pueden producirse en el tiempo y mucho más allá de los plazos de prescripción de la acción fiscal (Artículo N°200 del Código Tributario). Basta imaginar una compraventa de acciones de fecha 4 de octubre de 2005 y pagadera en 10 cuotas anuales. La última cuota vence el 4 de octubre de 2015 y por este sólo hecho podrían haberse aplicado las nuevas normas.

Aclaración de la vigencia: Ley 20.899

El artículo 8° de la Ley 20.899 aclaró cuándo los hechos que podían ser elusivos debían entenderse realizados o concluido, señalando:

“Artículo octavo.- Para los efectos de lo dispuesto en el inciso 2° del artículo decimoquinto transitorio de la ley 20.780, se entenderá que los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, a que se refieren los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario, se han realizado o concluido con anterioridad al 30 de septiembre de 2015, **cuando sus características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria, hayan sido estipulados con anterioridad a esa fecha, aun cuando sigan produciendo efectos a partir del 30 de septiembre de 2015.** De acuerdo a lo anterior, el Servicio no podrá aplicar tales disposiciones respecto de los efectos producidos con anterioridad al 30 de septiembre de 2015. Respecto de los efectos que se produzcan a contar de esta última fecha, provenientes de hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos realizados o concluidos con anterioridad a ella, tampoco se aplicarán tales disposiciones, salvo cuando a partir de la citada fecha se hayan modificado las características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria de los referidos hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, en cuyo caso se aplicarán sólo respecto de los efectos posteriores que surjan a consecuencia de tal modificación, en cuanto esta última y sus referidos efectos, conforme a las disposiciones legales citadas, sean considerados como constitutivos de abuso o simulación.”

Como se puede ver, la norma establece claramente que para saber si algún acto o serie de ellos es alcanzado por las nuevas normas, se debe precisar el momento en que sus “características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria”, independiente del

tiempo que surtan efectos. Si dichas características se encuentran verificadas antes del 30 de septiembre de 2015 los hechos no se verán alcanzados por las nuevas normas. Por el contrario, si sus elementos que determinan consecuencias jurídicas para la normativa tributaria, se verifican o consolidan después de dicha fecha, las normas anti-elusivas tiene plena aplicación.

Creemos importante destacar que basta con que una cualquiera de las características del acto o serie de ellos se verifique después del 30 de septiembre de 2015 para que sea posible la aplicación de las nuevas normas y por tanto la intervención del Servicio.

Modificación de circunstancias.

Como se puede apreciar, la norma señaló que de igual forma se aplicarán las normas anti-elusivas a hechos no comprendidos en el ámbito de aplicación temporal de las nuevas normas, si existe una modificación en las características o elementos de los hechos o actos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria, en cuanto dichas modificaciones puedan ser constitutivas de abuso o simulación.

Nueva interpretación del Servicio.

Por su parte, vía circular N°42 de 11 de julio de 2016 el Servicio interpretó la modificación. Este acto administrativo complementó la Circular N°55 de 2014 y derogó la N°55 de 2015.

Nos parece ilustrativo reproducir la letra d) del apartado N°4 de la Circular N°42, puesto que ella precisa la interpretación del caso en que se producen modificaciones a los actos o hechos.

“d) Hechos, actos, negocios o conjunto o serie de ellos “realizados o concluidos” con anterioridad al 30 de septiembre de 2015, y que a contar de

dicha fecha hayan sido modificados en sus características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria.

En este caso, el Servicio podrá fiscalizar los efectos posteriores que surjan a consecuencia de la modificación o modificaciones de que se trate, en la medida que se cumpla con los siguientes requisitos:

- i) Que exista una modificación del hecho, acto, contrato o negocio particular o de uno o más de los que conforman un conjunto o serie de ellos. Para estos fines se entiende que existe modificación cuando se altera, muta o transforma, de cualquier manera uno o más de los elementos de los actos o negocios, o características de los hechos, o conjunto o serie de ellos, que los conforman.
- ii) Que la modificación incida de manera determinante en las consecuencias jurídicas tributarias; esto es, “que altere, mute o transforme los elementos²⁵ de la obligación impositiva, como son los sujetos, el hecho gravado, la tasa, la base imponible o el régimen de exenciones aplicables; su nacimiento o exigibilidad.
- iii) La alteración, mutación o transformación de los elementos mencionados en el literal precedente, por si misma o por los efectos que genera en la negociación modificada, pueda ser considerada eventualmente como constitutiva de un abuso o simulación por aplicación de los artículos 4° ter o 4° quáter del Código Tributario.

A estos efectos, se debe considerar que si el negocio primitivo resulta ser, teóricamente elusivo; pero la modificación posterior al 30 de septiembre de 2015, a que se le somete, carece de las características elusivas, ni tampoco las genera en el acto modificado, el Servicio no estará facultado para aplicar la Normativa General Anti elusión.”

²⁵ En este punto la Circular se remite al artículo 1.444 del CC, respecto de los elementos de los contratos.

De esta forma el Servicio interpreta que basta cualquier modificación determinante a los hechos o actos - o una serie de ellos- realizados por el contribuyente, para que tengan plena aplicación las normas anti-elusivas.

Y “determinante” para el Servicio, es aquella que altere, mute o transforme los elementos de la obligación impositiva (los sujetos, el hecho gravado, la tasa, la base imponible o el régimen de exenciones aplicables; su nacimiento o exigibilidad).

Magnitud de la modificación del acto o serie de ellos

Debemos recordar que, conforme al artículo 4 quinquies, para que se puedan aplicar las normas anti-elusivas las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el Servicio al contribuyente deben exceder las 250 UTM, de modo que en el caso de que se presenten modificaciones a los hechos y que puedan ser constitutivas de abuso o simulación, sólo si dichas modificaciones cumplen dicho supuesto.

6. ANÁLISIS DE LAS NORMAS EN SU CONJUNTO.

6.1. Factores que influyeron en el nacimiento de las nuevas normas.

La globalización trae consigo niveles de estructuración necesarias para que los países puedan efectivamente relacionarse. El ingreso en el año 2010 de Chile a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) supuso el desafío de elevar los estándares en variadas materias. En el ámbito tributario, han sido varias las innovaciones que en definitiva tratan de emular las políticas externas. Los ejemplos abundan en sede renta, como por ejemplo las nuevas normas de precios de transferencia, el ordenamiento del tratamiento de las rentas de fuente extranjera, la aparición de varias declaraciones juradas, el perfeccionamiento de las normas de exceso de endeudamiento, etc.

Una de las cuestiones que quedaba pendiente antes de la reforma que aquí analizamos era el combate a la elusión. Dicho vacío vino a ser llenado por las Leyes N°20.780 y N°20.899²⁶.

6.2. Análisis.

Desde la primera lectura de ellas queda claro lo ambicioso de las normas anti-elusivas. Ellas pretenden cubrir todas las acciones elusivas -salvo las que ya tienen un tratamiento específico en otras leyes tributarias-. Y por ello se trata de normas genéricas.

El artículo 4 bis señala que el servicio debe reconocer a la buena fe de los contribuyentes, lo que básicamente es reconocer (la ley utiliza dos veces la palabra) la existencia y validez de los actos jurídicos de otras personas (lo que nos parece redundante pues el Servicio es un tercero en las relaciones que puedan mantener entre sí los contribuyentes y sólo lo queda aceptar la existencia de sus negocios jurídicos).

Y la elusión se define como un escenario en que no hay buena fe. En efecto, el inciso tercero de dicho artículo dispone:

“No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos impositivos establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe

²⁶ Lamentablemente las normas incorporadas al Código Tributario han sido un “copiar y pegar” de las disposiciones extranjeras, especialmente las normas contenidas en la Ley General Tributaria española. Ello desde ya es complejo pues la realidad y sistema jurídico de cada país obedece (o debería obedecer) a la realidad del mismo. De este modo se pueden producir contradicciones entre los principios generales de la legislación de un país con normas sacadas de un contexto diverso.

El problema mayor a nuestro juicio es que la mutilación de normas extranjeras hace inútil cualquier clase de análisis de las mismas para efectos de entender la norma en el ordenamiento al que se ha trasladado -en este caso el chileno-. Así, por ejemplo, en la redacción del artículo 4ºter (referido al abuso de la norma tributaria) se utilizó parte de la norma española, puntualmente la letra a) del Artículo N°15 de dicha ley foránea que, refiriéndose a las condiciones que deben reunir los actos o negocios para que exista abuso, dispone: “Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido”. La mención de artificioso o impropio no se incluyó en el artículo 4 ter, generándose el fenómeno mencionado.

elusión de los hechos imponible en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4º ter y 4º quáter, respectivamente”

Es decir, si hay elusión hay mala fe en materia tributaria.

La parte final de la norma recién reproducida indica que solo hay elusión en dos casos: abuso de la forma jurídica (tratada en el artículo N° 4ter) y simulación (desarrollado Artículo N°4 quáter).

Pues bien, la ley no define los conceptos de abuso y simulación, limitándose a señalar los casos en que se entenderá que hay elusión (abuso o simulación). Eso es una muestra de la generalidad de las normas.

Posición del Servicio

Para el Servicio, a través del abuso y la simulación se pueden vulnerar los hechos gravados lo que constituiría una infracción a los principios constitucionales de legalidad tributaria e igual repartición de las cargas públicas. Y señala que, si había alguna duda sobre dicha materia, que con las nuevas normas quedó sin sustento la doctrina en virtud de la cual la astucia en el uso de las formas jurídicas podía justificar una vulneración de las normas legales tributarias (en clara mención a la sentencia ya comentada -SII con Inmobiliaria Bahía-)²⁷.

6.2.2 Actos, negocios jurídicos, etc.

En las normas incorporadas se hace referencia a las expresiones “actos”, “negocios jurídicos”, “conjunto o serie de ellos”.

Acá reproduciremos la interpretación del Servicio respecto a la forma en que deben entenderse cada uno de ellos -recordemos que corresponde al Director del Servicio la facultad de requerir a los TTA la declaración de abuso o simulación -artículo 160 bis que se tratará en extenso en el próximo capítulo-. En el apartado A) del número IV de la circular 65 de 2015 el Servicio señala:

²⁷ Circular 65 de 2015, número 3 del apartado IV, página 12.

“ para la adecuada apreciación de la normativa, se entiende que la expresión “negocio jurídico” alude a un hecho humano, voluntario o consciente y lícito, que tiene por fin inmediato establecer entre las personas relaciones jurídicas, crear, modificar o extinguir derechos y obligaciones cuyos efectos son deseados por las partes y sancionados por la ley. Por su parte, la voz “acto” es un concepto más amplio, que además de comprender a los negocios jurídicos, abarca también los hechos voluntarios (tanto lícitos como ilícitos). Por su parte, la expresión “conjunto o serie de ellos”, hace referencia a negociaciones complejas compuestas por más de un negocio o acto individual. A estos fines, se entiende que un conjunto o serie de actos obedecen a una sola transacción u operación cuando, por ejemplo, se realizan o ejecutan en cumplimiento de un plan establecido en un acuerdo previo; la vinculación se colige a partir del resultado final que subyace tras los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos; o cuando exista una mutua interdependencia entre ellos, de suerte que cada uno aisladamente considerado carece de significación plena por sí mismo. Lo relevante para estos efectos es si uno o más negocios o actos están vinculados en el tiempo, directa o indirectamente, con la aplicación de un determinado hecho imponible, de forma que los negocios o actos que se realizan en el tiempo son antecedentes necesarios para la evitación total o parcial de un determinado hecho imponible, disminuir la base imponible o la obligación tributaria, o postergar o diferir el nacimiento de la misma.”

6.2.2. Abuso y simulación como figuras elusivas.

6.2.2.1. El abuso de la Forma Jurídica (Artículo Nº 4ter).

El primer inciso del artículo 4ºter dispone:

“...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.”

Ya señalamos en el análisis particular de las hipótesis descritas en este artículo.

Acá queremos enfocarnos en lo sustantivo de la ley:

- a) En primer lugar la norma es clara: obtener un determinado efecto no es razón suficiente para justificar un determinado acto o negocio jurídico. Es más, serán los efectos el primer paso que dará el Servicio para evaluar si existe un sustrato distinto al tributario que pueda justificar la acción. Como señala la Circular N°65 la autoridad administrativa deberá “Recopilar la mayor cantidad de antecedentes, huellas o indicios claros que permitan postular que las formas jurídicas empleadas por el contribuyente para acogerse a cierto hecho imponible más favorable son sólo aparentes o que el uso de figuras propias del derecho privado busca evitar las consecuencias tributarias previstas por el legislador para determinados negocios o actos jurídicos²⁸”.

- b) Para que el abuso se concrete, no debe haber efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero distintos a los meramente tributarios.

Este último elemento es subjetivo en sí mismo. La interrogante surge de inmediato: ¿cuándo algo es relevante?, en concreto ¿Cuándo es relevante un efecto jurídico?. Sólo podemos aventurar que dicha consecuencia no tiene que tener, necesariamente, un correlato económico, pues la ley utiliza la conjunción disyuntiva “o” separando estos dichos efectos de los económicos ¿Y cuándo es relevante un efecto económico?. La revisión de las instrucciones del Servicio arroja que nada se dice respecto a la relevancia.

²⁸ Letra a) de la letra B), página 14.

Un ejemplo ilustrativo.

Pese a la problemática recién descrita, ilustraremos un ejemplo de una práctica que a nuestro juicio constituiría claramente abuso, en los términos del artículo 4 ter del CT.

Una de las soluciones habituales en la venta de empresas a terceras personas era incrementar el costo de las acciones o derechos sociales. Ello se hacía utilizando las herramientas que entregaba, indirectamente, la misma ley.

Supondremos la sociedad “Importadora Tesis S.P.A.”. La única dueña de las acciones es “Inversiones Dueña Limitada”. Ambas sociedades son contribuyentes que demuestran rentas efectivas mediante contabilidad completa y FUT. Las sociedades accionistas aportaron cada una un 50% del capital de \$100.000.000.-, suscribiendo y pagando la totalidad de las acciones.

Después de varios años de exitosa operación, el patrimonio de la sociedad es de \$5.000.000.000.-, conformada por un capital de \$100.000.000.- más utilidades acumuladas de \$4.900.000.000.-

Un grupo internacional está dispuesto a pagar un precio de \$10.000.000.000.- por la totalidad de las acciones.

Situación tributaria: Si la venta se verifica sin planificación, la utilidad afecta a impuestos es de \$9.900.000.000.-. Ella se calcula deduciendo del precio de venta el costo tributario –que para estos efectos asciende a \$100.000.000.- que son los aportes efectivos de capital²⁹.

²⁹ En este caso no es aplicable las normas anti-elusivas específica del N°8 del artículo 17 de la Ley de Renta, puesto que el precio de la venta está determinado por valores de mercado. No se cumpliría por tanto que el precio o valor sea notoriamente inferior al corriente en plaza. De esta forma, cobran aplicación las normas anti-elusivas generales.

Planificación usualmente realizada por los contribuyentes.

a) Utilizando las normas vigentes, en cuanto al traspaso de utilidades entre empresas con contabilidad, se distribuía un dividendo definitivo equivalente a la accionista dueña, esto suponía la disponibilidad de recursos para tal efecto. Este traspaso no está gravado con impuesto de primera categoría pues ambas sociedades llevan contabilidad completa. Técnicamente se producía un traspaso de FUT de la sociedad operativa (Importadora Tesis S.P.A.) a su accionista (Inversiones Dueña Limitada).

b) Coetáneamente se aumentaba el capital social de Importadora Tesis S.P.A. Inversiones Dueña suscribía la totalidad del aumento.

c) Posteriormente, el mismo flujo recibido a título de dividendo era utilizado por Inversiones Dueña Ltda. para pagar las acciones suscritas.

d) Producto del pago de las acciones, ahora el costo de la totalidad de las acciones aumentó de \$100.000.000.- a \$5.000.000.000.-.

e) La utilidad afecta disminuyó de \$9.900.000.000.- a \$4.900.000.000.-.

f) El impuesto ahorrado equivale a la tasa del impuesto de Primera Categoría aplicado sobre la rebaja de la base. Suponiendo una tasa de 20% la disminución sería de \$980.000.000.-

Esta estrategia –bastante conocida por lo demás- sería susceptible de una denuncia de abuso por parte del Servicio. Obviamente no se discutirá la venta a un grupo internacional. Lo que señalará el Servicio es qué razón tuvo el contribuyente para proceder al aumento de capital, si finalmente siempre fue controlador total de la sociedad. Respecto a la relevancia, la disminución de la carga tributaria en \$980.000.000.- parece indiscutiblemente relevante si consideramos que la disminución de la base alcanzó casi al 50% del precio de venta.

El caso anterior es, a nuestro juicio, un ejemplo claro de una conducta elusiva que es alcanzada por las nuevas normas.

El problema que se plantea es que la diversidad de operaciones que pueden presentarse no permitirán determinar con claridad si la conducta es elusiva o no, y el Tribunal Tributario y Aduanero competente deberá ponderar cuestiones bien complejas, estableciendo límites respecto de lo que es abusivo y lo que no.

Abuso y economía de opción (inciso 2° artículo 4° ter): oficio 261 de 2017.

El inciso segundo del mismo artículo parece en principio moderar el alcance de lo que se entiende por abuso. Se trata de la llamada economía de opción, y cuya mención en el ámbito de las normas anti-elusivas es redundante, según ya comentamos.

Sin embargo, creemos pertinente comentar acá la existencia de la primera respuesta del Servicio a una consulta no vinculante de un contribuyente. Nos referimos a la posición expuesta en el Oficio N°261 de 3 de febrero de 2017, que pasamos a describir.

a. Explicación del caso.

La consulta se refiere a una sociedad de responsabilidad limitada que tiene dentro de sus activos bienes inmuebles. Explica el contribuyente que la están analizando la división de la sociedad³⁰, manteniendo en la sociedad continuadora los inmuebles y asignando a la que sociedad que nace producto

³⁰ Recordemos que según el artículo N°94 de la Ley N°18.046 sobre sociedades anónimas la división “consiste en la distribución de su patrimonio entre sí y una o más sociedades anónimas que se constituyan al efecto, correspondiéndole a los accionistas de la sociedad dividida, la misma proporción en el capital de cada una de las nuevas sociedades que aquella que poseían en la sociedad que se divide”. La doctrina y el Servicio han coincidido a que nada obsta a que una sociedad de personas se divida. Desde el punto de vista técnico, la división no configura hecho gravado con IVA e inhibe al Servicio de tasar en tanto la nueva sociedad o la subsistente mantenga registrado el valor tributario de los bienes de que se trate -inciso cuatro del artículo 64 del CT-.

de la división los restantes activos. La división permitiría separar las líneas de negocios de la empresa.

Posteriormente, los dueños de la sociedad continuadora procederán a adjudicarse los bienes inmuebles. Aquí es importante señalar que existió una norma especial que permitía utilizar el valor que tenían registrado en la empresa los activos como valor de adjudicación – es decir, se trata de una franquicia o beneficio especialmente contemplado en la ley³¹- sin que pudieran aplicarse las normas pertinentes de tasación.

De esta forma, el consultante quiere saber a priori si la división y posterior adjudicación pueden ser consideradas como una manifestación legítima del principio de economía de opción contemplado en el artículo 4 ter del CT, al aplicarse un beneficio especialmente consagrado por el legislador tributario.

b. El análisis del Servicio.

Luego de exponer las características de la consulta, el Servicio dice:

“En este contexto, en principio, puede estimarse que la adjudicación de bienes en un término de giro obedece a una manifestación legítima del principio de la economía de opción contemplado en el artículo 4 ter del Código Tributario.”

Hasta ahí parece que el Servicio estaría de acuerdo con lo planteado por el contribuyente, pero el párrafo siguiente indica:

“Sin embargo, como la elusión depende tanto de las circunstancias jurídicas y económicas en que se desarrollan los actos y operaciones así como de las circunstancias del caso, que en lo particular sería la situación tributaria de la sociedad y de los socios, antecedentes que no se detallan en la consulta, la conclusión anterior puede variar en base a los siguientes antecedentes:

³¹ El artículo tercero transitorio de la Ley N°20.899 señaló que tenían el carácter de ingreso no renta las adjudicaciones de bienes producidas durante el año 2016. La misma norma señalaba que no se aplicaban en este caso la normas de tasación del artículo 64 del CT en concordancia con las disposiciones del inciso cuarto del N°8 del artículo 17 de la Ley de Renta.

a) El artículo 4 ter del Código Tributario contempla como requisito para la configuración de abuso, que los actos o negocios jurídicos, individualmente considerados o en su conjunto, *no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes que sean distintos de los meramente tributarios.*

Al respecto, señala el peticionario que la división de la sociedad perseguiría un fin jurídico y económico relevante que sería separar las líneas de negocios que actualmente registra la sociedad. En este contexto, lo que se esperaría es que ambas sociedades continuaran con sus líneas de negocios en forma paralela, hecho que no acontece en este caso toda vez que, producida la división, la “Sociedad Continuada”, que tiene entre sus activos asignados los bienes raíces, se va a disolver y poner término de giro...”

El Servicio acertadamente a nuestro entender visualiza una contradicción, puesto que si, inmediatamente después de dividir la sociedad los dueños se adjudican sus activos, mal puede fundar el contribuyente su solicitud en la separación de las líneas de negocios.

Lo importante, hasta acá, es que el Servicio estima que no basta con que exista un franquicia tributaria establecida por el legislador, sino que debe llegarse a ella sin que se configure elusión. En otras palabras, para arribar a una situación en que se aplique una conducta alternativa “contemplada en la legislación” deben existir razones no puramente impositivas.

c. La conclusión del Servicio.

Finalmente, el Servicio concluye que “los actos jurídicos ejecutados en el contexto de la división, disolución y término de giro de la sociedad continuada, considerados individualmente o en su conjunto, en principio, podrían ampararse en una razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria, conclusión que podría variar

dependiendo de las circunstancias concretas del caso, como aquellas que han sido descritas precedentemente a modo ejemplar”.

Dicha conclusión en realidad no es muy aclaratoria pues señala que las conductas podrían ser consideradas como economía de opción, pero dice que quizás no. Todo dependerá de las circunstancias concretas del caso.

Esto sólo viene a ratificar lo ambiguo de las nuevas normas y de lo variable que son las circunstancias que rodean la conducta del contribuyente. De hecho no creemos que la conclusión pueda ser calificada de respuesta para el contribuyente (se haya o no formulado con carácter de vinculante la consulta).

6.2.2.2. La simulación (Artículo Nº 4 quáter).

La ley señala que hay elusión cuando hay simulación. ¿Y cuándo hay simulación?.

“Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento.”

En este caso los actos o negocios jurídicos algo deben disimular.

El Diccionario de la Lengua Española³² señala tiene las siguientes acepciones:

“1. tr. Ocultar o encubrir con astucia lo que se piensa o siente. No disimula sus intenciones. U. t. c. intr. Disimula, que viene el profesor.

2. tr. Ocultar o encubrir algo que se siente y padece. El torero disimuló el miedo. U. t. c. intr.

3. tr. Tolerar o disculpar algo, afectando ignorarlo o no dándole importancia. U. t. c. intr.

³² Real Academia española, vigésima primera edición.

4. tr. Ocultar algo para que no se vea o para que parezca distinto de lo que es. Disimula las canas tiñéndose el pelo.

5. intr. Fingir ignorancia o desconocimiento de algo. No disimules: sabes perfectamente a qué me refiero.”

Nos parece que la cuarta acepción es la que corresponde a los propósitos del legislador tributario. En todo caso el vocablo común en varias acepciones es ocultar. Y ocultar es también el trasfondo de la simulación civil (que tampoco define el legislador): la contraposición entre voluntad real y voluntad declarada. Para Diez Duarte “hay simulación toda vez que exista disconformidad consciente entre la voluntad y su declaración, convenida entre las partes, con el fin de engañar a terceros”³³.

En este caso la voluntad declarada sería la que se extrae de los actos o negocios jurídicos de que se trate. Por el contrario, la voluntad real sería la oculta o que se disimula.

Obviamente el contribuyente determinaría sus impuestos con base en los actos simulados, no en los que realmente quiso celebrar -provenientes de su voluntad oculta-.

Clasificación de la simulación.

Tradicionalmente los autores han distinguido la simulación absoluta y la simulación relativa, considerando para ello la disconformidad entre voluntad real y voluntad declarada.

“...hay simulación absoluta cuando la declaración no corresponde a voluntad real alguna” ³⁴. En este caso quienes intervienen en el acto o contrato no quieren celebrarlo (un caso claro de inexistencia o nulidad absoluta, dependiendo de teoría civil que se adopte, por falta de voluntad).

³³ Raúl Diez Duarte: Contrato Simulado. Santiago: Editorial Jurídica Conosur, 1995, página 47.

³⁴ Raúl Diez Duarte, op. cit., página 87.

En cambio, “la simulación relativa o disimulación consiste en celebrar una convención real, pero con las apariencias externas de otro acto”³⁵

De esta clasificación podemos extraer que sólo en los casos de simulación relativa tendrán aplicación las normas anti-elusivas, ello pues en la simulación absoluta sólo se contará con el acto realizado y mal pueden determinarse diferencias de impuesto respecto de actos o negocios jurídicos que nunca se realizaron (voluntad real del contribuyente).

La posición del Servicio.

El Servicio (en el apartado D) del número IV) de la Circular N°65 hace suyas las definiciones doctrinarias en materia de simulación. Luego señala que la simulación para efectos del artículo 4 quáter es distinta de la simulación para efectos del N°4 del artículo N°97 del CT, que consideraría elementos subjetivos distintos y propios del derecho penal tributario y de la evasión, lo que compartimos.

Sin embargo, respecto a los efectos tributarios distingue el tipo de simulación de que se trate.

Frente a simulación absoluta, señala, “los efectos tributarios serán aquellos que genera el o los actos celebrados de acuerdo a la forma elegida por las partes. “

Creemos que el Servicio se equivoca puesto que los únicos impuestos que determinará el propio contribuyente y no puede considerarse como efecto o sanción a la simulación una determinación equivalente. En efecto basta leer la sanción legal a la simulación “En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos o actos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados”. Y en la simulación absoluta no hay acto efectivamente realizado (no hay acto o negocio oculto).

³⁵ Raúl Diez Duarte, op. cit., página 94.

En todo caso, ya refiriéndonos a la posición del Servicio en cuanto a la simulación tributaria del artículo 4 quáter, la autoridad administrativa no indica - en la Circular- elementos que permita limitar de alguna forma la generalidad de la norma, o al menos, precisar su aplicación.

6.3. Sanciones en el caso de que las conductas del contribuyente configuren abuso o simulación.

En los dos supuestos de elusión la sanción es la misma: Se pagarán los impuestos que se hubieran devengado de no mediar la conducta sancionada.

Podemos concluir que las nuevas normas no crean figuras penales, no hay delitos ni penas en el caso de la elusión. Sólo sanciones pecuniarias.

Si sumamos esta sanción a la incerteza que se puede presentar ante un determinado negocio y a la sanción al asesor, se explica fácilmente la sensación ambiente de que, después de la reforma, hay que ser muy cuidadoso antes de llevar adelante alguna operación que implique cambios societarios o actos o contratos que puedan tener efectos tributarios.

6.4. Los problemas que acarrearán las nuevas normas.

El problema subjetivo de apreciación de los actos elusivos trae aparejado el aumento de las facultades del Servicio.

El Director de este organismo requerirá al Tribunal Tributario y Aduanero competente que se declare la existencia del abuso o simulación. De ese modo, y a nuestro juicio, se afecta el principio de legalidad de los tributos y la certeza jurídica: el contribuyente, dado la generalidad que atribuye el legislador a la simulación, no podrá conocer los efectos tributarios de su conducta antes de realizarla. Ello pues quedará la posibilidad de que el Servicio solicite la declaración al TTA la declaración de abuso o de simulación.

Además, la interpretación –que realizará el Servicio-, puede conducir a ampliar la norma más allá de los objetivos del legislador, sin perjuicio de que serán los TTA los que definirán, en su sentencia, la aplicación de la Ley al caso concreto.

Por otra parte, y en materia de prueba, el inciso final del Artículo N°4 ter dispone expresamente que la obligación de prueba -el onus probandi- es del Servicio. Ello no podía haber sido de otra manera, pues en caso contrario dicha autoridad administrativa terminaría utilizando las normas sin contrapeso alguno. Pero aun partiendo de la base de que el peso de la prueba lo tiene el Servicio, la carga subjetiva de todo el actuar del contribuyente implicará ambigüedad respecto a qué deberá probar el Servicio. También habrá que esperar para conocer el estándar de prueba que requerirá cada TTA para satisfacer el requerimiento del Director.

Desde otro ángulo, si bien el artículo N° 26 bis contempla el sistema de consulta previa, los tiempos en juego, la rigidez del sistema y la aversión natural del contribuyente a quedar maniatado con el criterio del Servicio, le restan atractivo.

A la fecha de este trabajo no hay ni una sola denuncia del Servicio. Ningún Tribunal Tributario y Aduanero por tanto está avanzando en clarificar las cosas. Sólo las sentencias de los TTA irán declarando el derecho en esta materia.

Hasta que no existan procesos al amparo de las nuevas normas estaremos en una situación complicada, de incerteza.

Una de las cosas que puede ayudar antes de que existan dichos procesos judiciales es la visión del Servicio, pues es nada menos que su Director quien puede denunciar la elusión pidiendo al TTA que así la declare. De esta forma, las instrucciones del Servicio dejan, a nuestro juicio, de ser un mero dato para el contribuyente y pasan a constituir la posición de quién representará los intereses del Fisco cada vez que entienda que determinado acto o negocios o una serie de ellos son elusivos.

Como ya vimos al analizar el Oficio N°261 de 2.017, la única respuesta a un contribuyente que conocemos fue imprecisa y poco aclaratoria.

Sin embargo, el mismo Servicio dio a conocer los “esquemas tributarios”, es decir, casos concretos que a su juicio son potencialmente elusivos. Ellos serán tratados en el apartado siguiente.

6.5. La visión del Servicio.

En lo sustantivo, el Servicio, interpretó las nuevas normas vía la ya mencionada Circular N°65 de 23 de julio de 2015. Desde su inicio este acto administrativo llama la atención puesto que refleja la visión del Servicio. En efecto, en su introducción señala:

“Si bien la mayoría de los contribuyentes cumplen cabal, oportunamente y de buena fe sus obligaciones tributarias, existen casos excepcionales en que ello no ocurre debiendo este Servicio cautelar dicho cumplimiento mediante el ejercicio de las facultades que la ley le confiere, las que se traducen principalmente en la aplicación de las disposiciones tributarias y en la fiscalización de los tributos. No cabe duda que los contribuyentes pueden llevar a cabo sus actividades conforme a las amplias garantías que establece nuestro derecho, organizándolas de las formas que estimen conveniente sobre la base de la autonomía de la voluntad y la libertad contractual que constituyen ejes esenciales del sistema jurídico chileno. Es precisamente la defensa y protección de tales principios, el fundamento de aquellas normas que buscan prevenir la evasión y elusión fiscales, en cuanto en ambos casos las conductas que los constituyen no sólo vulneran la ley, sino que dañan el sistema económico, distorsionan la libre competencia, lesionan el presupuesto público y la legitimidad social del sistema tributario....”.

La posición fiscal es clara: la elusión es nociva, proviene de contribuyentes que no cumplen sus obligaciones de buena fe, las conductas elusivas vulneran la ley, etc.

Y sigue en la introducción:

“...el legislador decidió incorporar en el Código Tributario una Norma General Anti Elusión (en adelante NGA). Al respecto y para contextualizar la incorporación de la señalada normativa, debe tenerse presente que el presupuesto nacional se prepara sobre la base de los ingresos tributarios estructurales esperados, los que, a su turno, permiten llevar adelante las políticas y programas de Estado. Lo anterior, según enseña la experiencia internacional sobre la materia, puede verse claramente amenazado cuando los contribuyentes incurren en prácticas elusivas que deterioran los supuestos de ingresos tributarios..”.

Definición de elusión.

Para el Servicio “...la elusión se puede definir como aquella conducta que busca dejar sin aplicación la ley tributaria a través del abuso de las formas jurídicas o la simulación”.

Respecto al Artículo N°4 ter (Abuso), señala el Servicio que “el legislador establece un criterio objetivo y no un análisis de intenciones o fines que pudieron tener los contribuyentes”. No estamos de acuerdo con esta aseveración pues creemos que el legislador establece todo lo contrario, ¿qué objetividad puede contener una norma que no precisa las conductas elusivas - recordemos que hay que determinar los actos disimulados.

En definitiva, lo que importa es que el Servicio, respecto a su labor en estas situaciones, expresa “El examen, en este caso, consistirá en determinar si la naturaleza de los actos o negocios jurídicos, individualmente o en su conjunto, utilizados por los contribuyentes se dejan explicar por razones distintas de las meramente tributarias”.

Luego, al describir el legítimo derecho de opción de los contribuyentes (refiriéndose al Artículo N° 4 ter “es legítima la razonable opción de conductas alternativas contempladas en la legislación tributaria”), el Servicio entrega un ejemplo, y con él se demuestra lo complejo que puede resultar delimitar situaciones que el legislador describió sólo de manera general: para el Servicio

la práctica en que un empleado dependiente –contribuyente de impuesto de segunda categoría con tasa máxima del 40%- canaliza parte de sus ingresos a través de una persona jurídica (una sociedad del que es propietario) y por tanto paga respecto de dicha porción el impuesto de primera categoría (con tasa de 25,5 o 27% para el año en curso, según el régimen tributario que se aplique), se configura elusión.

¿Y dónde estaría el problema?. En que el Inciso tercero del N°4 del Artículo N°97 contiene dentro de la descripción del tipo penal tributario aquella figura aplicable a “el que, simulando una operación tributaria o mediante cualquiera otra maniobra fraudulenta, obtuviere devoluciones que no le correspondan, será sancionado con la pena de presidio menor en su grado máximo...”.

Así, en el caso descrito en la Circular -el empleado que factura a través de una sociedad parte de sus ingresos-:

- Si los flujos obtenidos por la facturación de la sociedad se quedan en ella, estaríamos en un escenario de elusión.

- Si por el contrario, sus hijos emancipados que también son socios de dicha empresa retiran los flujos y utilizan el crédito por impuesto de primera categoría –por las rentas del padre-, solicitando devoluciones de impuestos, estaríamos frente a evasión, sancionada con pena corporal. En este sentido, y refiriéndose también al ejemplo, el profesor Francisco Saffie indica que la interpretación del Servicio no reconoce que la vía antielusiva sea excluyente a la penal tributaria. Lo complejo es que la elusión está sancionada sólo con el pago de impuestos -según ya vimos-, lo que no ocurre con la vía penal.

El mismo Servicio se refiere en la Página N°15 de la Circular a este fenómeno. Pero sólo para declarar que la simulación del N°4 del Artículo N° 97 exige elementos subjetivos que no son necesarios de considerar, a juicio del legislador, al momento de determinar si un acto es elusivo. El punto es que eso ratifica la duplicidad en comento, pues al verificarse el tipo penal este podría contener la conducta simulada.

Dejaremos para los especialistas penales el análisis de la aplicación del principio non bis in ídem.

De la aplicación de las normas anti-elusivas generales.

Dada la generalidad de las normas y los diversos problemas descritos en el apartado N°6.4, cabe preguntarse cómo se aplicarán las normas y nuevas facultades por parte del Servicio.

La Circular N°65 de 2015 señala en su Página N°4 que la norma general antielusiva constituye una herramienta excepcional que permitirá rechazar eficazmente los efectos de los actos que abusan de la ley o que se basan en simulaciones. Sin embargo, la lectura posterior nos lleva a concluir que, en principio, la aplicación será tan excepcional como lo sea la conducta elusiva. Según bien señala la Circular, el mensaje contenía la idea de que las nuevas normas tenderían a contrarrestar las planificaciones tributarias agresivas. Pues bien, en ninguna de las nuevas disposiciones se menciona la palabra “agresivas”. Ello supone que, para la calificación de los actos potencialmente elusivos, no es importante que tan agresiva sea la conducta, en tanto se cumplan los presupuestos de la norma. Hacemos mención acá de que, sin embargo, el catálogo de esquemas tributarios del Servicio si hay mención a “la planificaciones tributarias agresivas o elusión”.

El problema de la prueba.

Sin embargo, como la prueba de la conducta elusiva es del Servicio, existirán limitaciones fácticas a la aplicación de las normas y se refieren a poder generar la prueba suficiente.

Al respecto, y refiriéndose al abuso, señala la Circular (letras a) y b) de la letra B) del capítulo IV.):

“En rigor, lo que ocurre en los diversos modos de abusar de las formas jurídicas, es que las figuras contractuales se retuercen con el fin de sustraerse de la aplicación de la ley tributaria, cuestiones que pueden ser de difícil

determinación. A estos fines, resulta fundamental el considerar los siguientes aspectos:

a) Recopilar la mayor cantidad de antecedentes, huellas o indicios claros que permitan postular que las formas jurídicas empleadas por el contribuyente para acogerse a cierto hecho imponible más favorable son sólo aparentes o que el uso de figuras propias del derecho privado busca evitar las consecuencias tributarias previstas por el legislador para determinados negocios o actos jurídicos como expresión de capacidad contributiva de los contribuyentes.

b) Ponderar si las pruebas con que cuenta la Administración son sustanciales y pertinentes para demostrar el hecho del abuso ante el Tribunal competente”

Así, ya sea desde el punto de vista del Servicio o del contribuyente, sustentar la posición subjetiva del porqué o la necesidad de celebrar determinado acto jurídico irá delimitando las posibilidades en una eventual contienda jurisdiccional.

En efecto, es obvio que los contribuyentes tratarán de sustentar de una u otra forma la necesidad (distinta a la puramente tributaria) para determinada operación. Sobre si ese sustento es real o una mera construcción aparente, se pronunciará el Tribunal Tributario y Aduanero con competencia.

Al referirse a la simulación, el Servicio no da mayores indicios de su postura, recalcando una de las cuestiones importantes del papel de la judicatura: la apreciación de la prueba.

El catálogo de “esquemas tributarios” del Servicio.

Dentro de los sus planes de fiscalización el Servicio ha tenido que considerar la aplicación de las nuevas facultades relativas a las normas enti-

elusivas. En el año 2016 el Servicio generó un instructivo que describe doce casos o conductas concretas en que podría presentarse abuso o simulación.

El documento completo puede consultarse en http://www.sii.cl/destacados/reforma_tributaria/catalogo_esquemas_tributarios.pdf.

Conforme a lo señalado en el cuerpo del documento, los casos comprendidos en él son ejemplos de conductas potencialmente elusivas y por tanto deberán ser analizadas junto a las circunstancias que rodean a cada situación.

En la introducción del documento se pueden leer ciertas operaciones inusuales, y que deben ser monitoreadas por el Servicio³⁶.

Los doce esquemas:

Pasamos a señalar los doce esquemas:

1. Traspaso de un inmueble al patrimonio de la persona natural, socio controlador y representante legal de las sociedades propietarias, para que el mayor valor obtenido de la venta del inmueble sea considerado ingreso no renta.
2. Sociedad instrumental creada con el fin de traspasar rentas de una empresa residente en Chile a una empresa residente en una jurisdicción de baja tributación o disminuyendo la base imponible del impuesto a la renta de Primera Categoría y Adicional.

³⁶ “- Casos en que los beneficios tributarios de la transacción o planificación son desproporcionados.

- El esquema o transacción no se entiende por parte de la alta gerencia o propietarios de las empresas, salvo que “produce un buen efecto tributario”.

- Se requiere la firma de contratos poco usuales al negocio.

- Esquemas que suponen hacer circular los fondos, mercancías o bienes entre las mismas empresas aunque ello no tenga una explicación de fondo, salvo producir una ventaja tributaria.

- La utilización de un régimen de nula o baja tributación, usualmente un paraíso tributario, o de sociedades sin personal ni funciones, que movilizan importantes fondos o activos, desproporcionados para la empresa en cuestión.”

3. Uso de Instrumento híbrido para trasladar utilidades pendientes de tributación en la forma de aportes de capital a empresa residente en una jurisdicción de nula o baja tributación siendo el beneficiario final de los fondos la casa matriz de la empresa chilena.
4. Utilización de depósitos convenidos.
5. Uso de contrato de rentas vitalicias
6. Reorganización y posterior utilización de régimen de tributación prevista para contribuyentes de menor tamaño.
7. Dilución del capital propio mediante aportes y retiros para provocar una fusión con goodwill.
8. Uso de Gasto por intereses producto de reorganizaciones.
9. Reestructuración para generar Ingreso no Renta producto de la venta de inmueble.
10. Utilización de sociedades instrumentales en régimen fiscal de nula o baja tributación.
11. Enajenación sucesiva de inversiones en el extranjero con activos subyacentes en Chile con incrustación de servicios extranjeros, que aumentan el costo de la inversión para su posterior enajenación a un tercero independiente.
12. Utilización de seguros con ahorro en el extranjero para evitar la aplicación del régimen de rentas pasivas del artículo 41G de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Para cada uno de estos casos el Servicio señala doctrina, situación concreta, beneficio obtenido, normativa legal y un comentario final.

A modo de ejemplo nos referiremos al noveno de estos esquemas, la “reestructuración para generar Ingreso no Renta producto de la venta de inmueble”. Escogimos este ejemplo pues se trata de una conducta que había sido tratada de controlar modificando ciertas normas particulares (la letra b) del N°8 del artículo 17 de la Ley de Renta), pero que era fácilmente salvable - eludible- si se dejaba transcurrir determinado lapso. Pues bien, con las nuevas normas anti-elusivas se trata de una conducta potencialmente elusiva y por ello su mención expresa en el catálogo de esquemas de Servicio.

La enajenación de bienes raíces ha tenido distintos tratamientos tributarios a través del tiempo. En las enajenaciones ocurridas hasta el 31 de diciembre de 2016 las utilidades (mayor valor) obtenido por contribuyentes sujetos a renta presunta o renta efectiva según contabilidad simplificada constituía un ingreso no renta. Sin embargo, debía cumplirse con el requisito de que el enajenante no fuera habitual, para lo cual la sociedad que nacía no tenía en su objeto social la compra y venta de inmuebles y, además, debía transcurrir más de un año entre la adquisición y la enajenación (de lo contrario se caía en una hipótesis de presunción legal habitualidad, conforme al artículo 18 de la Ley de renta).

De esta forma, si el enajenante es un contribuyente que determina sus rentas efectivas mediante contabilidad completa, es habitual o está relacionado con el adquirente, la utilidad obtenida se grava con todos los impuestos de la Ley de Renta.

En estos casos era frecuente que los contribuyentes – la persona jurídica propietaria - se dividiera, asignando a la sociedad que nacía al efecto de la división el inmueble. La nueva sociedad se acogía la determinación de rentas presuntas o efectivas según contabilidad completa (usualmente entregando en arrendamiento el inmueble a la sociedad dividida). Luego, aprovechando la cualidad de título declarativo de la división -y por tanto al entenderse que la fecha de adquisición del bien raíz para la nueva sociedad era aquella en que la sociedad dividida lo había adquirido- procedía a enajenarse el inmueble, quedando el mayor valor obtenido como ingreso no renta.

Como dijimos, se había tratado de poner una barrera a estas operaciones modificando la letra b) del N°8 del artículo 17 de la Ley de Renta, cambio que tuvo lugar con la publicación de la Ley N°20.630. El cambio consistió en agregar el supuesto en que no se considera ingreso no renta el obtenido por sociedades provenientes de la división de otra que haya estado obligada a declarar sus rentas mediante rentas efectivas en el ejercicio de la

enajenación o en inmediatamente anterior³⁷. La norma seguía siendo insuficiente pues bastaba con efectuar la división de la sociedad.

Con las nuevas normas anti-elusivas la citada operación será potencialmente elusiva, sin sujeción a plazo alguno.

³⁷ La norma incluye más hipótesis, como el caso de que exista una promesa. La letra b) del N°8 del artículo 17 de la Ley de Renta vigente hasta el 31.12.2016 era del siguiente tenor:

b) Enajenación de bienes raíces situados en Chile, efectuada por personas naturales o sociedades de personas formadas exclusivamente por personas naturales, excepto aquellos que formen parte del activo de empresas que declaren cualquier clase de rentas efectivas de la primera categoría sobre la base de un balance general según contabilidad completa. Tampoco se aplicará lo dispuesto en esta letra, cuando la sociedad de personas haya estado obligada, en el ejercicio inmediatamente precedente a la enajenación, a determinar sus rentas efectivas en la forma señalada, o bien, resulte de la división de una sociedad que debía declarar tales rentas efectivas en la forma señalada, en el ejercicio en que haya tenido lugar la enajenación o en el inmediatamente anterior a ésta. En este último caso, la sociedad resultante de la división podrá acogerse a lo dispuesto en esta letra, siempre que haya estado acogida a lo menos durante un año calendario a un régimen de presunción o de declaración de rentas efectivas según contrato o contabilidad simplificada, respecto de tales bienes, excepto cuando exista una promesa de venta o arriendo con opción de compra sobre el bien raíz respectivo, en cuyo caso serán dos los años calendario en que deberá estar acogido a los citados regímenes para dichos efectos.

Capítulo 5. Procedimientos Contemplados en la nueva Normativa Tributaria en Materia de Elusión.

Ley N°20.780, con fecha de vigencia 15 de Diciembre de 2016 y su Circular N°65, de 23 de julio de 2015. Procedimiento Modificado por Ley N°20.899, publicada con fecha 08 de Febrero de 2016 y su Circular N°41 de fecha 11 de Julio de 2016.

Al analizar los sujetos de la relación tributaria, mencionamos los “Tribunales Tributarios y Aduaneros”. Como es sabido, con la creación de estos órganos se dio cumplimiento en materia tributaria a la garantía constitucional establecida en el Artículo N° 19, N°3, Incisos N°5 y 6, esto es, la garantía de un racional y justo procedimiento. Es precisamente acerca de los procedimientos establecidos en la nueva normativa referente a la elusión a lo que nos referiremos en esta parte del trabajo.

Cabe destacar que para la calificación de una conducta como elusiva se establece un procedimiento de consulta pública (fase administrativa) con el fin de que el contribuyente pueda prever si la materia de que trata su caso particular pudiese constituir una situación de elusión tributaria. Asimismo, ya desde la perspectiva del Servicio, existe todo un procedimiento en que dicha autoridad administrativa podrá definir si presenta la denuncia por abuso o simulación. Finalmente, también podemos encontrar un procedimiento jurisdiccional a cargo de los Tribunales anteriormente mencionados, quienes serán en definitiva los que resolverán si el caso puesto es su conocimiento es constitutivo de elusión.

A continuación se desarrollaran las Fases Administrativas y Jurisdiccional utilizando como base las Circulares emitidas por el Servicio de Impuestos Internos N°65 y 41.

1. Supervisión y Control de los Procedimientos en Materia de Elusión.

La supervisión y el control de los procedimientos establecidos en materia Anti Elusión estarán a cargo de la Dirección Nacional del Servicio para cuyo efecto el Comité Anti Elusión por una parte establecerá los lineamientos,

estándares y rutinas generales o particulares por medio de su secretaría técnica.

Por otro lado además corresponderá al Organismo Anti Elusión dar respuesta a las consultas que se formulen por parte de las Direcciones Regionales o de las unidades de la Dirección Nacional.

2. Procedimiento de Consulta Pública en Materia de Medidas Anti-Elusión.

En razón de contar con una nueva normativa en la materia, apoyando el Principio de Buena Fe del Contribuyente en materia tributaria y con el fin de establecer medidas orientadas a prevenir y regular las conductas elusivas, se establece en el Artículo N°26bis del Código Tributario un procedimiento con el fin de efectuar consultas al Servicio sobre la aplicación de los Artículos N°4bis, 4ter y 4quáter.

Es así que se establece un procedimiento frente al cual los contribuyentes podrán consultar si las operaciones que pretendan realizar son o no susceptibles de ser calificadas como abuso o simulación conforme a la normativa general anti elusiva.

En esta misma línea, y en cumplimiento de las atribuciones que en la materia detenta el Servicio, se crea la Circular N°65, de 23 de julio de 2015, la cual imparte instrucciones acerca de las normas incorporadas en el Código Tributario por la Ley N° 20.780.

A continuación se analizará el Procedimiento de Consulta establecido en el señalado Artículo N°26bis y analizado por la Circular N°65 emanada del Departamento de Asesoría Jurídica del Servicio.

2.1. Análisis de Procedimiento de Consulta.

Antes de comenzar el análisis de fondo del procedimiento señalamos que el consultante deberá adjuntar el Formulario N°2117 debidamente firmado por el contribuyente, u obligado al pago de impuestos, personalmente o

mediante su representante legal o mandatario. Este formulario se encuentra disponible en la Oficina Virtual del sitio web del Servicio (www.sii.cl).

2.1.1. Quien puede efectuar la consulta.

Las consultas podrán efectuarse por los “contribuyentes u obligados al pago de impuestos” que tengan “interés personal y directo” en la operación consultada, así lo indica el Artículo N°26 bis del Código Tributario.

En su oportunidad analizamos las figuras de “Contribuyentes y Obligados al Pago” (Artículo N°8 N°5 del Código Tributario) al tratar los Sujetos de la Relación Tributaria. Por su parte el interés personal y directo requerido por la norma se refiere a un interés de índole económico, en razón de que se pueda ver afectado el patrimonio del consultante.

No obstante lo anterior, cabe precisar que la Ley N°20.899 (que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias), publicada en el Diario Oficial de fecha Febrero, 08 de año 2016, Artículo N° 3, Numeral 3, modifica el Artículo N°26bis, ampliando la titularidad del procedimiento de consulta estableciendo “Asimismo, toda persona podrá formular consultas con el objeto de obtener respuestas de carácter general, no vinculantes, en relación con el caso planteado, las cuales no quedarán sujetas a las disposiciones del presente artículo”.

En este caso en particular, se justifica el carácter no vinculante de la respuesta otorgada por el Servicio en la falta de interés comprometido, el carácter general de la consulta realizada y también de los antecedentes de hecho y derecho aportados.

Cabe mencionar que el procedimiento de consulta que se está analizando no excluye a las consultas que los contribuyentes puedan efectuar en relación a la interpretación administrativa de las disposiciones tributarias que correspondan, en cuyo caso se aplicarán las instrucciones pertinentes existentes a la fecha o que en lo sucesivo se dicten sobre el particular.

2.1.2. Autoridad Competente para conocer las Consultas formuladas.

Será competente para conocer la solicitud la Dirección Nacional o la Dirección Regional con competencia en el lugar en que se ubica el domicilio del consultante o la Dirección de Grandes Contribuyentes, según corresponda.

Ingresada la consulta y establecido el órgano con competencia para resolverla, la presentación será enviada expeditamente a la Unidad competente de la Dirección Nacional encargada de efectuar el pronunciamiento respectivo.

La respuesta siempre será notificada directamente por la Dirección Nacional al consultante.

Con el fin de gestionar adecuadamente las consultas formuladas, se establece un sistema informático cuyo fin es permitir seguir el flujo de tramitación y los plazos involucrados en los trámites, de igual forma, un repositorio o catálogo numerado de las consultas específicas efectuadas y las respuestas formuladas.

2.1.3. Materias a consultar.

El procedimiento se encuentra establecido con el fin de consultar los actos, contratos, negocios o actividades económicas que los interesados expongan en forma clara ante el Servicio y que pudiesen configurar alguna de las hipótesis de abuso de forma jurídica o simulación referidas en los Artículos N°4bis, 4ter y 4quáter del Código Tributario.

2.1.4. Formalidades de la consulta.

Las consultas deberán ser efectuadas por escrito, debidamente fundadas y contener la exposición clara y detallada de todas las negociaciones que son materia de la consulta. Se requiere acompañar los antecedentes necesarios para la adecuada resolución de la presentación. Adicionalmente la consulta deberá ser presentada junto a un formulario de identificación del consultante.

Al respecto el Servicio indicó mediante Resolución exenta N°69 de 11 de julio de 2016³⁸ las formalidades que deben cumplir los contribuyentes para efectos de la consulta.

Ella deberá indicar que se trata de una solicitud conforme al artículo 26 bis del CT y que se trata de una consulta vinculante – si el contribuyente no explicita esta última característica la consulta se tendrá por no vinculante y la respuesta seguirá el procedimiento y efectos de estas últimas-.

2.1.5. Análisis de la consulta.

El Servicio analizará los efectos tributarios de los actos, contratos, negocios u operaciones puestas a su conocimiento, individualmente o en su conjunto, dependiendo de los antecedentes entregados por el contribuyente y las circunstancias jurídicas y económicas en que se desarrollarán tales actos y operaciones.

2.1.6. Plazos establecidos para la contestación de la Consulta.

El Servicio tendrá un plazo de noventa días hábiles para contestar la consulta, plazo que comenzará a correr “desde la recepción de todos los antecedentes necesarios para su adecuada resolución” según indica el Artículo N° 26bis, Inciso Segundo.

Se considerarán como “necesarios” aquellos documentos útiles e indispensables para dar una adecuada respuesta a la consulta. Recepcionados éstos, el Servicio indicará que posee todos los antecedentes necesarios para su adecuada resolución a través de una “Certificación de Conformidad”, emitida una vez sean recibidos todos los antecedentes indicados por el contribuyente en su presentación.

Adicionalmente, y dentro del plazo de resolución, el Servicio podrá solicitar del contribuyente el aporte de nuevos antecedentes para la resolución

³⁸ Acto administrativo que puede consultarse en:
<http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2016/reso69.pdf>

de la consulta. Esta solicitud deberá efectuarse mediante resolución fundada, debiendo el organismo dar razones acerca de la necesidad de éstos para una adecuada respuesta.

Ocurrido lo señalado precedentemente, la “Certificación de Conformidad” emitida inicialmente quedará sin efecto y el plazo de noventa días hábiles para resolver la consulta comenzará a correr una vez que los nuevos antecedentes sean aportados y la nueva “Certificación de Conformidad” sea expedida. No suspenderá ni interrumpirá el plazo para evacuar la consulta el hecho de haber requerido informes o dictámenes a otros organismos.

La omisión de la “Certificación de Conformidad” tendrá como resultado el hecho de comenzar a correr el plazo de noventa días hábiles en la fecha en que se realizó la consulta.

El plazo que detenta el Servicio para entregar una respuesta a la consulta podrá ampliarse por treinta días hábiles, según establece el Inciso Tercero del artículo analizado, mediante resolución fundada, expresando los motivos por los cuales el organismo estima la ampliación. Para el caso que la ampliación sea motivada por la falta de algún antecedente se deberá establecer el o los antecedentes faltantes.

2.1.7. Respuesta a la consulta.

La respuesta indicará expresamente si los actos, contratos, negocios o actividades económicas materia de la consulta, son o no susceptibles de ser calificadas como abuso o simulación conforme a las normas generales anti-elusión incorporadas al Código Tributario.

La contestación por parte del Servicio solo tendrá efecto vinculante respecto al contribuyente u obligado al pago de impuestos y caso planteado. El consultante podrá oponer en una futura instancia de fiscalización la respuesta otorgada por el Servicio. Cuando el contribuyente oponga la respuesta el servicio deberá:

a) Corroborar que no hayan variado los antecedentes de hecho o de derecho en que se fundó la consulta.

Para el efecto, se considera que han variado las circunstancias cuando existan nuevos antecedentes que den cuenta de actos, contratos, negocios o actividades económicas distintas de aquellos que el Servicio tuvo en consideración al momento de emitir su respuesta. Para certificar esta variación se deberá contrastar la parte expositiva de la respuesta con los documentos aportados por el consultante o por los organismos a quienes se les requirió informes o dictámenes.

Por otro lado, existirá un cambio o una variación en el derecho cuando las normas citadas en la respuesta del Servicio han sufrido alguna modificación legal o, en su defecto, se ha publicado un nuevo precepto legal que afecte los actos, contratos, negocios o actividades económicas consultadas.

En contraposición, no se entenderá que existe variación en el derecho si ha existido un nuevo criterio interpretativo del Servicio.

Si se presentase la situación que exista algún cambio de hechos o derecho, el contribuyente podrá volver a consultar y adecuar su actuación de acuerdo al nuevo pronunciamiento del Servicio. En tal caso, se entenderá que el contribuyente ha actuado de buena fe, haciendo aplicable el principio consagrado en el Artículo N°26 del Código Tributario; el cual prohíbe el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación.

b) Verificar que se trate del mismo consultante.

La respuesta no obligará al Servicio cuando varíen los antecedentes de hecho o de derecho en que se fundó. En esta materia recordamos la modificación realizada al Artículo N°26bis por la Ley N°20.899 estableciendo que toda persona podrá formular consultas con el objeto de obtener respuestas de carácter general, no vinculantes, en relación con el caso planteado.

2.1.8. Figura contemplada en la Ley N°20.780, Rechazo ficto de la Consulta.

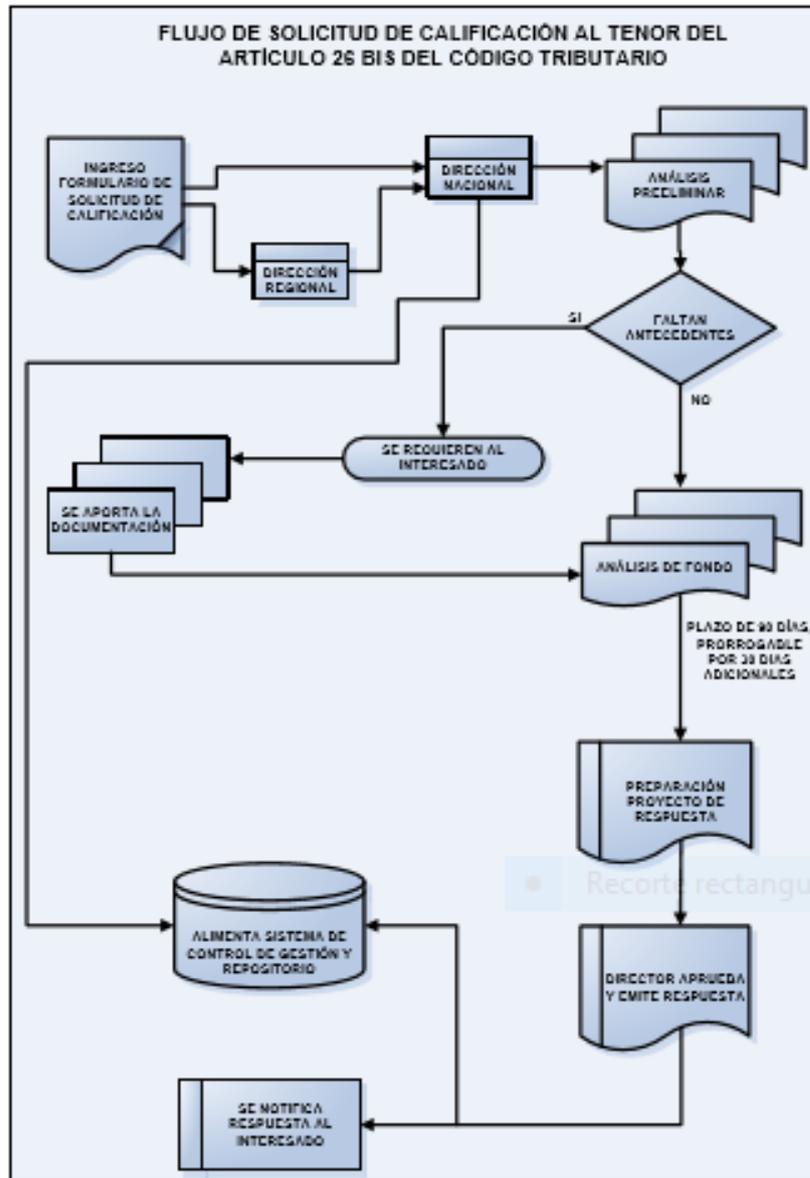
Antes de la modificación introducida por la Ley N°20.899, se contemplaba la figura del Rechazo Ficto, por lo que se señalaba que si por circunstancias fortuitas la respuesta del Servicio no alcanzaba a ser emitida en el plazo legal, se entendía como rechazada la consulta, aun cuando no había sido revisado el fondo del asunto, esto es, si la operación consultada era o no susceptible de ser calificada como abuso o simulación.

Con la modificación introducida por la citada ley la consulta se tendrá como “no presentada” para todos los efectos legales. El contribuyente u obligado al pago de impuestos que no haya recibido respuesta a su consulta podrá volver a presentarla. Lo mismo ocurre para el caso que el Servicio efectivamente se pronuncie señalando que conforme a la información con que cuenta no puede emitir un pronunciamiento.

Adicionalmente, y con la modificación introducida por la Ley N°20.899, se precisa que el Servicio no podrá utilizar, para ningún efecto, los antecedentes que el consultante hubiese proporcionado.

El objeto de la modificación es evitar un error de interpretación al considerar la palabra “rechazada”, y en tal sentido, que pudiera sugerir la imposibilidad de volver a presentar la consulta por parte del contribuyente. Bajo esta nueva redacción el legislador pretende no generar dudas en razón a la factibilidad de una nueva presentación en relación a un mismo hecho.

2.1.9. Esquema del Procedimiento de Consulta Pública en Materia de Medidas Antielusión.



3. Procedimiento Administrativo de Calificación de Actos o Negocios como Elusivos.

Señala el Artículo N°4 quinquies del Código Tributario “La existencia de las figuras de abuso o simulación, contempladas en los Artículos N°4ter y 4quáter del Código Tributario, será solicitada por el Director del Servicio, previa citación al contribuyente y, en su caso, declarada por el Tribunal Tributario y Aduanero competente de conformidad al procedimiento establecido en el Artículo N° 160 bis del Código Tributario”.

Es preciso señalar que uno de los fines del Servicio es mejorar los niveles de cumplimiento tributario, y es en cumplimiento de esto que el Servicio ejerce acciones estructurales, preventivas, disuasivas y correctivas para diseñar e implementar una política de control en materia de prácticas elusivas.

Estas acciones son apoyadas mediante la utilización de un modelo integral de análisis de riesgos a cargo de la selección de casos. Estos casos pueden iniciarse como auditorías administrativas y, en su curso, derivar en un control de figuras elusivas. Además podrían iniciarse como planes específicos dirigidos al control de éstas.

En razón de lo señalado, se establece un procedimiento especial para la ejecución y corrección de las figuras de elusión que resulten de las actividades del Servicio antes descritas.

A través de la Circular N°65 el Servicio regula el procedimiento administrativo que deberá ajustarse la revisión y fiscalización de los casos en que se detecten prácticas elusivas de simulación o abuso.

3.1. Facultades y Acciones del Servicio frente la detección de conductas eventualmente elusivas.

Cuando, a través de las acciones desarrolladas por el Servicio, se estime la existencia de actos o negocios jurídicos o de un conjunto de ellos, cuyo objeto sea eludir los hechos impositivos establecidos en la Ley, se deberá informar al área especializada de la Dirección Nacional. El Director Regional o del Director de Grandes Contribuyentes, evacuarán un informe que deberá considerar los siguientes tópicos:

a) Individualización del o de los contribuyentes involucrados y en su caso del o los grupos económicos.

b) Descripción de los actos o contratos que configuran las maniobras elusivas observadas.

c) Cuando sea el caso, descripción de los roles y funciones asumidos por las entidades del grupo empresarial.

d) Descripción de los roles y funciones asumidos por las personas que participaron en la planificación y diseño del esquema, y en la toma de decisiones, cuando corresponda.

e) Indicación de los períodos en que los hechos ocurrieron.

f) Descripción de los actos y contratos en las cuales se detectaron las maniobras elusivas.

g) Indicación de los tributos afectados por los actos elusivos.

h) Descripción de los antecedentes probatorios que dan cuenta de las maniobras elusivas detectadas.

La Unidad operativa que detecte los indicios deberá prestar especial atención a lo señalado a continuación con el objeto de realizar una adecuada calificación de los hechos.

a) Descartar que los hechos detectados no se refieren a una situación de “economía de opción”.

b) Confirmar prudencialmente que los hechos descritos satisfacen los elementos que configuran prácticas elusivas en los términos de los Artículos N°4 bis, 4ter y 4quáter del Código Tributario.

c) Corroborar que las acciones de fiscalización no se encuentran prescritas.

d) Confirmar que los antecedentes son suficientes para su acreditación.

e) Descartar que en el caso particular, exista un pronunciamiento del Servicio acerca de alguna consulta formulada con el fin de que éste califique como no elusivas las actuaciones desarrolladas por el contribuyente.

Una vez que hayan sido analizados los antecedentes presentados, el organismo competente podrá tomar alguna de las siguientes actitudes:

a) Evaluar que los hechos descritos pueden constituir prácticas elusivas y que las acciones correspondientes no se encuentran prescritas, el Director Regional o el Director de Grandes Contribuyentes realizarán las medidas necesarias tendientes a recabar más antecedentes.

b) Si no contase con los antecedentes suficientes, se elaborará un informe dirigido al área competente de la Dirección Nacional, iniciándose un procedimiento especial de fiscalización para la determinación de la simulación o abuso.

c) Si con los antecedentes presentados se determinare que es susceptible iniciar un procedimiento de recopilación de antecedentes se aplicara el procedimiento establecido en la Circular N° 8 de año 2010 que señala las Instrucciones sobre procesos de recopilación de antecedentes por delitos tributarios.

3.2. Detección de un delito tributario durante la fiscalización de maniobras eventualmente elusivas

El Artículo N°97 del Código Tributario establece una serie de conductas que atentan contra la normativa tributaria, y en su numeral 4 aquellas que se refieren a la comisión de un delito tributario.

Es preciso señalar que si durante la fiscalización de conductas elusivas, se presumiese acerca de la comisión de un ilícito tributario sancionable con pena privativa de libertad, no se dará comienzo al procedimiento en análisis, debiendo remitirse los antecedentes al Comité de Análisis de Casos a efecto que éste los analice y adopte la decisión de iniciar o no un procedimiento de recopilación de antecedentes, bajo el procedimiento regulado por la Circular N°8, de 14 de enero de 2010.

3.3. Revisión de antecedentes del proceso de control fiscal.

Recibidos los informes por el Comité Anti-Elusión, deberá estudiar los antecedentes para adoptar algunas de las siguientes medidas:

- a) Citar al o los contribuyentes involucrados conforme a lo dispuesto en el Artículo N°63 del Código Tributario.
- b) Realizar una fiscalización conforme a las reglas generales.

- c) Dar inicio a un proceso de recopilación de antecedentes (Procedimiento previsto en Circular N° 8 de 2010) o,
- d) Proceder al archivo de los antecedentes.

Si el organismo se dispusiere avanzar con el procedimiento administrativo de calificación de actos o negocios como elusivos una vez iniciado el regulado en el Artículo N° 59 del Código Tributario, será necesario adecuar el regulado en el citado Artículo dentro del procedimiento administrativo de calificación de actos o negocios como elusivos.

Al efecto indicamos que el Artículo N°59 del Código Tributario contempla un procedimiento de fiscalización que le faculta a examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes.

3.4. Citación y presentación de requerimiento ante el Tribunal Tributario y Aduanero.

Una vez realizada la citación conforme a la normativa vigente a él o los contribuyentes, podrían presentarse las siguientes situaciones:

- a) El contribuyente da respuesta satisfactoria a la citación o se allana a pagar el monto de los impuestos eludidos, en este escenario se extenderá acta de conciliación, declaración rectificatoria y/o giro poniendo fin a la controversia.

- b) El contribuyente no responde o su respuesta es insatisfactoria, el Comité Anti-elusión³⁹ enviará los antecedentes pertinentes al Departamento Jurídico de la Dirección Regional competente para que se proceda con el requerimiento especial normado en el Artículo N°160bis del Código Tributario, para su posterior reenvío a la Dirección Nacional.

En la Dirección Nacional, el señalado Comité evaluará si procede la presentación del requerimiento judicial para que se declare la elusión conforme a lo establecido en el Artículo N°160bis del Código Tributario, pudiendo solicitar a la Dirección Regional cualquier modificación que estime necesaria para fortalecer el requerimiento.

³⁹ El comité fue creado vía Resolución exenta N°68 de 11 de julio de 2016.

Adoptada el ejercicio de la acción anti elusiva se procederá con las siguientes diligencias:

a) El Director firmará el requerimiento y remitirá el original al Departamento Jurídico de la respectiva Dirección Regional o de la Dirección de Grandes Contribuyentes.

b) El requerimiento será presentado en el Tribunal Tributario y Aduanero con competencia terminando de esta forma con el procedimiento administrativo especial de fiscalización para la determinación de elusión tributaria por abuso o simulación.

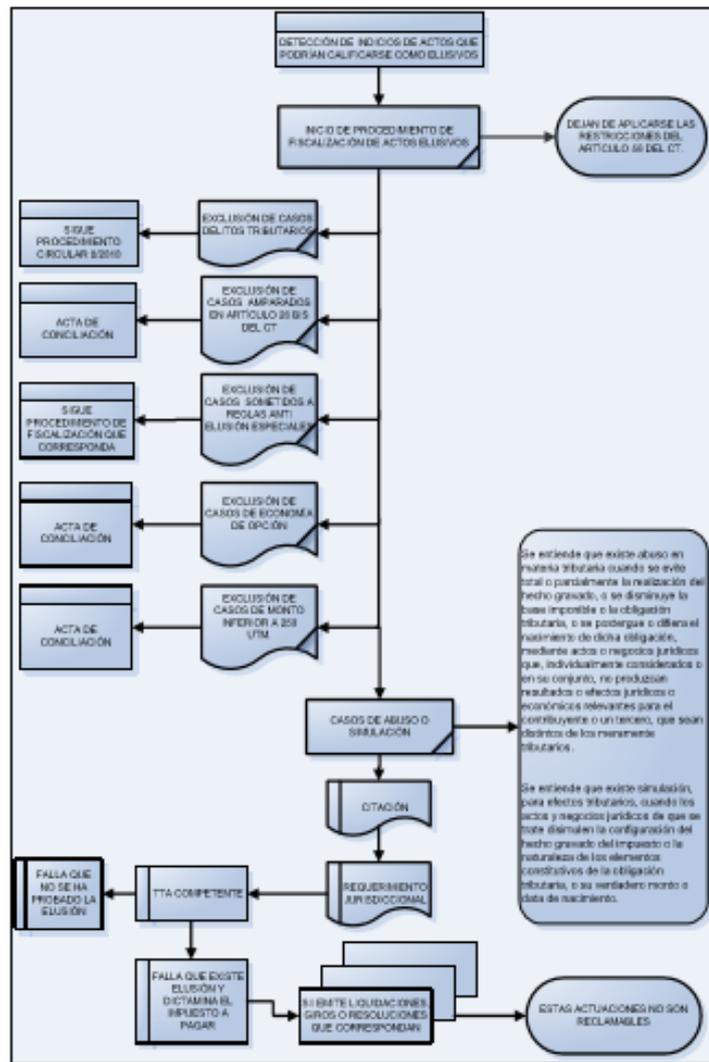
3.5. Plazos para presentar el requerimiento.

El plazo que detenta el órgano fiscalizador para la presentación del requerimiento se computa desde la contestación de la citación por parte de él o los contribuyentes y se establece un plazo de 9 meses, así lo indica el Artículo N° 4quinquies, inciso cuarto, del Código Tributario. Si él o los contribuyentes no dieron respuesta a la citación, el plazo comenzará a regir desde la citación respectiva.

Cabe destacar que el término de 9 meses no se aplicará cuando el remanente de plazo de prescripción de la obligación tributaria sea menor, en cuyo caso se aplicará este último, tal como lo indica el Artículo N° 200 del Código Tributario.

No se aplicarán en este procedimiento los plazos referidos en el Artículo N°59 del Código Tributario (Aumento de Plazo a 12?).

3.6. Esquema del Procedimiento Administrativo



4. Procedimiento Judicial en Materia de Elusión.

El procedimiento para obtener la declaración judicial de las figuras establecidas como elusivas por nuestra legislación tributaria, esto es simulación y abuso de las formas jurídicas ya desarrolladas en el presente trabajo, se encuentra normado en el Código de la rama, en su Artículo N°160 bis incorporado a través de la Ley N° 20.780.

Según lo señalado, el Procedimiento se encuentra contenido en el Artículo N° 160bis y se le dará aplicación a la normativa contenida en Título II del Libro III del Código Tributario “Del procedimiento General de Reclamaciones” en lo no contemplado en la norma y en cuanto la naturaleza de la tramitación lo permita.

4.1. Titular de la acción.

La solicitud de declaración judicial que establezca la existencia de abuso o simulación será efectuada por el Director del Servicio mediante presentación fundada. Junto a la solicitud se deberán anexar los antecedentes de hecho y de derecho en que se funda su pretensión, los que deberán permitir la determinación de los impuestos, intereses penales y multas a que dé lugar la declaración judicial.

4.2. Formalidades del Requerimiento.

El requerimiento del Servicio ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente debe ser fundado, esto es, el escrito debe explicar de manera plausible la forma en que el contribuyente cometió el abuso o simulación y la prueba con que en el transcurso del juicio se acreditará lo alegado por el Servicio.

Por otro lado el escrito debe cumplir con los requisitos generales de toda presentación judicial.

4.3. Antecedentes que se deben acompañar a la solicitud:

Junto a la solicitud presentada por el Servicio se deben anexar los antecedentes de hecho y de derecho que la sustentan, según el mandato establecido en el Artículo N°160bis del Código Tributario.

Para el caso, será documento fundante el informe elaborado por el Comité Anti-Elusión según el procedimiento administrativo desarrollado anteriormente. Las conclusiones del informe, respaldadas por los hechos constatados durante la fiscalización, deben permitir sostener que el contribuyente cometió prácticas elusivas en los términos de los Artículos N°4 ter o 4 quáter del Código Tributario.

Junto al informe se presentarán el requerimiento, citación y notificaciones respectivas que fueron practicadas al contribuyente en la etapa de fiscalización como también cualquier otro documento y demás antecedentes acompañados y/o tenidos a la vista en el proceso.

El informe individualizará clara y detalladamente las operaciones que tuvieron por objeto evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado, la disminución de la base imponible o de la obligación tributaria o la postergación del nacimiento de la obligación, en el caso de la aplicación del Artículo N°4ter del Código Tributario.

Si el Servicio imputa simulación en los términos del Artículo N°4quáter se individualizarán los actos y negocios jurídicos que pretendan disimular la configuración del hecho gravado, la naturaleza de los elementos que constituya la obligación tributaria o su verdadero monto o data de nacimiento.

Así también el informe deberá expresar las diferencias de impuestos entre lo declarado por el contribuyente y lo determinado por el Servicio o la modificación del resultado tributario según corresponda, lo que determinará la cuantía para los efectos de lo señalado en el Inciso 2° del Artículo N° 4°quinquies del Código Tributario y el monto de la multa establecida en el

Artículo N°100 bis del mismo cuerpo normativo, y que se someterá a la aprobación del Tribunal Tributario y Aduanero competente.

4.4. Tribunal Competente.

Será competente para conocer de la solicitud efectuada por el Director el Tribunal Tributario y Aduanero en cuyo territorio jurisdiccional tenga su domicilio el contribuyente. Si el contribuyente fuese una persona jurídica se entenderá que el domicilio de éstas corresponde al de la matriz.

Cabe señalar que la normativa contenida en la Ley N°20.780 modificó el Artículo N°119 del Código Tributario, otorgando competencia para conocer del requerimiento de abuso o simulación contra una Persona Jurídica, y tratándose de una filial de ésta cuyo domicilio se encuentre en un territorio jurisdiccional diverso al de su casa matriz, al Tribunal Tributario y Aduanero en cuyo territorio jurisdiccional se encuentre esta última.

4.5. Cuantía de la Solicitud

La solicitud de la declaración judicial podrá ser requerida únicamente para el caso en que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el Servicio excedan la cantidad de 250 unidades tributarias mensuales (Valorizada cada UTM a la fecha de este trabajo en \$46.461.-) equivalentes en pesos a la fecha de la presentación del requerimiento al Tribunal según se establece en el Artículo N°4quinqües, Inciso 2° del Código Tributario. El monto de 250 UTM no contempla recargos por intereses penales o multas a que se pudiese dar lugar.

Por otro lado, también se aplicará el límite indicado en los casos que se presenten diferencias de devolución de impuestos resultado de lo determinado por el propio contribuyente y el Servicio, lo que encuentra su nacimiento en el inciso final del Artículo N°4quinqües del Código Tributario que ordena expresamente al Servicio emitir la liquidación, giro o resolución que

corresponda, dándose esta última circunstancia en el caso de devoluciones de impuestos e incluso cuando el Servicio pretenda modificar el resultado tributario de un contribuyente.

4.6. Plazos para efectuar el requerimiento.

En su oportunidad, se indicó que el Servicio detenta la carga de citar al contribuyente en cumplimiento de lo ordenado en el inciso tercero del Artículo N°4quinquies del Código Tributario, citación que debe ser ajustada conforme a las normas del Artículo N°63 del mismo cuerpo legal. La solicitud de declaración de abuso o simulación deberá ser presentada dentro de los nueve meses siguientes a la fecha de respuesta de la Citación otorgada por el Contribuyente, o, en su caso, si el contribuyente no hubiese dado respuesta a la Citación, el plazo de nueve meses se contará desde la fecha de la notificación de la Citación, en cumplimiento al mandato previsto en el inciso cuarto del Artículo N°4quinquies del Código Tributario.

Recordamos que en los casos que el remanente del plazo de prescripción de la obligación tributaria sea menor al término de nueve meses referido en el párrafo precedente se aplicará este plazo menor. Lo anterior señalado corresponde a que cumplido el plazo de prescripción de la obligación se extinguen las facultades fiscalizadoras del Servicio establecidas en el Artículo N°200 del Código Tributario.

4.7. Suspensión de la prescripción.

Efectuado el requerimiento de declaración de abuso o simulación y hasta la notificación de la sentencia de primera instancia que acoge o rechaza la solicitud, se suspenderá el cómputo de los plazos de prescripción de los Artículos N°200 y 201 del Código Tributario, según corresponda.

4.8. Solicitud de medidas cautelares.

Con el fin de asegurar el cumplimiento de lo ordenado por el Tribunal Tributario y Aduanero que conocerá de la solicitud o si existe motivo racional para estimar que el contribuyente ocultará sus bienes, el Servicio analizará el patrimonio de éste y así de esta forma precisar si ofrece suficientes garantías para responder de los resultados del juicio.

El análisis efectuado al patrimonio del contribuyente tiene como fin el acreditar ante el Tribunal la existencia de las causales que habilitan la aplicación de medidas cautelares.

El Artículo N°137 del Código Tributario establece la medida cautelar de prohibición de celebrar actos o contratos sobre bienes o derechos específicos del contribuyente requiriéndose para su solicitud la fundamentación de la misma.

La medida cautelar se limitará a los bienes y derechos suficientes para responder de los resultados del proceso y se decretará, preferentemente, sobre bienes y derechos cuyo gravamen no afecte el normal desenvolvimiento del giro del contribuyente. Ella será esencialmente provisional y deberá hacerse cesar siempre que desaparezca el peligro que se ha procurado evitar o se otorgue caución suficiente.

4.9. Traslado al contribuyente.

De la solicitud del Servicio el Tribunal conferirá traslado al contribuyente por el término de 90 días.

La notificación efectuada al contribuyente de la resolución del Tribunal que le da traslado se realizará conforme a las normas generales, esto es, la primera notificación deberá efectuarse personalmente o del modo sustitutivo a ésta, según lo establecido en los Artículos N°40 y 44 del Código de Procedimiento Civil.

Con el fin de dar cumplimiento a lo señalado en el anterior párrafo, se requerirá al Tribunal que tome las medidas necesarias con el fin de efectuar la primera notificación al contribuyente, así por ejemplo la indicación de un

receptor judicial o la habilitación de un funcionario del tribunal, como ministro de fe.

4.10. Citación a Audiencia.

Una vez vencido el plazo para evacuar el traslado, con la contestación del contribuyente o en ausencia de ésta, el Tribunal citará a las partes a una audiencia que fijará a contar del séptimo y no más allá del decimoquinto día, contados desde la fecha de la notificación de la citación, con el objeto que expongan sobre los puntos planteados en la solicitud y, de ser el caso, en la contestación evacuada por el contribuyente.

Si el contribuyente o posible responsable del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación, presentara nuevos documentos a los que el Servicio no haya tenido acceso previo, se otorgará al órgano fiscalizador un plazo de 15 días para analizar los antecedentes aportados con el fin de efectuar los descargos correspondientes, como también estudiar una eventual solicitud de inadmisibilidad probatoria contemplada en el inciso undécimo del Artículo N°132 del Código Tributario.

En el escrito de descargos se deberán expresar las objeciones que se tengan sobre los nuevos antecedentes aportados por el contribuyente, con el objeto de sostener legítimamente la pretensión que fundamenta la solicitud de declaración de abuso o simulación presentada por el Servicio. En la misma oportunidad además se hará presente al tribunal las reglas específicas sobre la designación de peritos contenidas en el Código de Procedimiento Civil.

4.11. Resolución que recibe la causa a prueba.

Analizadas las alegaciones de las partes por el tribunal, se abrirá un término de prueba si a su parecer existe controversia sobre algún hecho sustancial y pertinente.

El Servicio deberá efectuar un exhaustivo análisis de los puntos de prueba fijados por el Tribunal en la respectiva resolución con el fin de

corroborar que éstos correspondan a los hechos que fundaron la solicitud. Si como resultado de este análisis el Servicio detectase que la fijación de los hechos plasmados en la Resolución que recibe la causa a prueba fuese incompleta, improcedente, carente de los requisitos de controversia, sustancialidad y pertinencia exigidos por el inciso cuarto del Artículo N°160 bis del Código Tributario deberá recurrir solicitando la modificación, inclusión o exclusión de lo que corresponda a través del recurso de reposición.

4.12. Recursos que proceden en contra de la resolución que recibe la causa a prueba.

Para precisar que recursos proceden en esta materia debemos distinguir:

a) Recursos para impugnar la resolución que recibe la causa a prueba y fija los puntos sobre los que ésta debe recaer.

b) Recursos para impugnar la resolución que resuelve no recibir la causa a prueba.

A continuación se analizarán ambas situaciones.

a) Recursos para impugnar la resolución que recibe la causa a prueba y fija los puntos sobre los que ésta debe recaer. La resolución que recibe la causa a prueba es posible de ser recurrida a través del recurso de reposición ante el mismo tribunal que conoce la causa, esto al tenor de lo establecido en el Inciso cuarto del Artículo N°160 bis del Código Tributario.

b) Recursos para impugnar la resolución que resuelve no recibir la causa a prueba. La resolución que niega la recepción de la causa a prueba es susceptible de ser recurrida a través del recurso de reposición con apelación en subsidio en todos aquellos casos que el contribuyente estime que existe controversia sobre hechos sustanciales y pertinentes y el tribunal dicte una resolución que implique no recibir la causa a prueba, todo a la luz del Artículo N°160 bis del Código Tributario que hace aplicables las normas del procedimiento general de reclamaciones, una de éstas contenidas en el

Artículo N°148 del mismo cuerpo legal, que hace un reenvío a las normas generales del Libro Primero del Código de Procedimiento Civil.

4.13. Término probatorio.

Se establece para el procedimiento un término probatorio de veinte días en el cual deberá rendirse toda la prueba que sea necesaria para producir la convicción del Tribunal respecto de las pretensiones del Servicio.

4.14. Medios de Prueba.

Según lo establece el Artículo N°160bis, en su inciso final, que señala la aplicación de las normas del procedimiento general de reclamaciones en forma supletoria, se podrá rendir cualquier medio probatorio apto para producir fe y su valoración se efectuará de conformidad a las reglas de la sana crítica, según lo contemplado en los incisos décimo y décimo cuarto del Artículo N°132 del código de la rama.

4.14.1. Reglas para la presentación de Medios Probatorios:

a) Prueba testimonial. Se deberá presentar dentro de los dos días siguientes a la fecha de la notificación de la resolución que recibe la causa a prueba la lista con los testigos que declararán en juicio, esto por aplicación supletoria del Artículo N°132 del Código Tributario, realizándose por parte del Servicio todas las diligencias necesarias para garantizar la comparecencia de los testigos a la audiencia que para dichos efectos fije el tribunal.

Los testigos deben declarar únicamente sobre el o los puntos de prueba para los cuales fueron ofrecidos en la oportunidad procesal respectiva.

b) Prueba documental. El Servicio deberá presentar toda clase de instrumentos, públicos o privados, y demás antecedentes que funden la solicitud de abuso o simulación indicando que hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos se acreditan con la prueba aportada.

c) Absolución de posiciones. El Servicio podrá citar a absolver posiciones al contribuyente o a sus representantes, en los plazos y condiciones establecidas en el Artículo N°385 y siguientes del Código de Procedimiento Civil.

Por otro lado, el Director, los Subdirectores y Directores Regionales no tienen la facultad de representar al Servicio en el acto probatorio si fuese el caso que el Contribuyente citase al Servicio a absolver posiciones, según lo establecido en el inciso noveno del Artículo N° 132 del Código Tributario,

Ante cualquier solicitud del contribuyente en este sentido, el Servicio deberá ejercer oportunamente todas las acciones para oponerse a dicho medio probatorio, en virtud de la norma antes citada.

d) Informes de Peritos. Se deberá designar el perito según las reglas establecidas en los Artículos N°409 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, todo con el objeto de asegurar la imparcialidad e independencia de lo contenido en el Informe Pericial.

e) Inspección personal del tribunal. Se aplican a este medio probatorio las normas contenidas en los Artículos N°403 y siguientes del Código de Procedimiento Civil. Se podrá solicitar al Tribunal la inspección personal de éste a lugares que se requiera la apreciación visual del juez, y que sean pertinentes para la resolución de la solicitud de abuso o simulación efectuado por el Servicio.

4.15. Observaciones a la prueba.

Una vez finalizado el término probatorio, se prevé un periodo de 5 días otorgados por el tribunal para esta diligencia procesal.

Por una parte se deberá presentar un escrito que contenga el examen o análisis de la prueba aportada, efectuando una recapitulación de los hechos que fundan las pretensiones del Servicio y como éstos han sido acreditados mediante la prueba aportada.

Por otro lado, se deberá hacer presente la ineptitud, inexactitud o imprecisión de las probanzas rendidas por el contribuyente para demostrar los fundamentos de su pretensión.

4.16. Sentencia judicial que acoge la solicitud del Servicio.

Si la resolución dictada acoge la solicitud deberá precisar los actos jurídicos abusivos o simulados, los antecedentes de hecho y de derecho en que funda dicha calificación, indicando en la misma sentencia el monto del impuesto que resulte adeudado y ordenando al Servicio la emisión de la respectiva liquidación, giro o resolución, según corresponda, todo al tenor del inciso sexto del Artículo N°4quinquies del Código Tributario.

Además de los impuestos que se determinen eludidos, el tribunal se pronunciará en relación al reajuste, intereses penales y las multas que pueda ser objeto el contribuyente.

Cabe destacar la importancia de solicitar expresamente la petición de condena en costas en la Solicitud de declaración de abuso o simulación ya que por aplicación de las normas generales contempladas en el Libro I del Código de Procedimiento Civil el Juez deberá pronunciarse respecto a las costas del juicio.

4.17. Recursos en contra de la sentencia definitiva de primera instancia.

Se podrá recurrir el fallo de primera instancia dictado a través del recurso de apelación. El plazo para la interposición de este recurso es de 15 días contados a partir de la notificación de la sentencia definitiva de primera instancia.

Por regla general el Servicio deberá recurrir en contra de todo fallo que rechace de manera total o parcial la solicitud de abuso o simulación, y solo por excepción se podrá omitir su interposición.

4.18. Recursos en contra de la sentencia definitiva de segunda instancia.

Frente a la sentencia definitiva dictada por el tribunal de alzada procederá la interposición de los recursos de casación en la forma y en el fondo, según se establece en el inciso quinto del Artículo N°160 bis del Código Tributario.

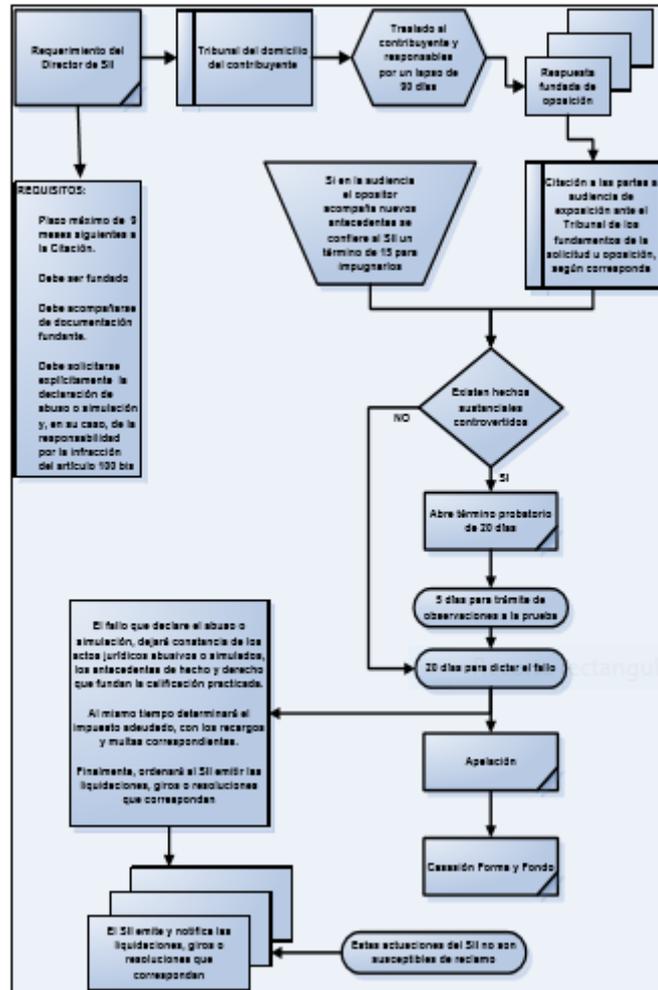
4.19. Comunicación de la resolución judicial a la Subdirección de Fiscalización.

Si sé acoge por el tribunal la solicitud de declaración de conductas elusivas presentada por el Servicio y la sentencia definitiva se encontrase firme y ejecutoriada conforme a lo señalado en el Artículo N°174 del Código de Procedimiento Civil, se requerirá al tribunal copia autorizada de ésta y de la certificación de ejecutoria emitida por el Secretario del tribunal o del decreto de “cúmplase”, según corresponda, como también la devolución de los antecedentes acompañados por parte del Servicio en el desarrollo del procedimiento judicial, para efectos que se proceda a cumplir con el fallo en los términos del inciso sexto del Artículo N°160 bis del Código Tributario.

4.20. No reclamabilidad de las liquidaciones, giros o resoluciones que el Servicio emita en cumplimiento del fallo.

Las actuaciones de ejecución del fallo que desarrolle el Servicio en cumplimiento de la resolución del Tribunal, no serán susceptibles de reclamo alguno, esto es, cualquier incidencia que se suscite entre el Servicio y el sujeto pasivo respecto del correcto cumplimiento de lo resuelto en la sentencia de que se trate será sometida al Tribunal que la dictó, el que conocerá en forma incidental, así lo indica el inciso penúltimo del Artículo N°4quinquies.

4.21. Esquema del Procedimiento Judicial para la Declaración de Figuras Elusivas.



CONCLUSIÓN

Antes de la publicación de la Ley 20.780 la elusión era permitida en Chile, no obstante en casos particulares la Ley establecía mecanismos que hacían más complejo eludir los tributos -normas anti-elusivas especiales-.

Los contribuyentes podían elegir la forma en que desarrollarían alguna operación determinada, tomando en cuenta la reducción de la carga tributaria como un factor más dentro de los varios que se deben considerar en el análisis que precede a la definición de la mejor forma jurídica en que se plasmará determinado negocio. Sólo en determinados casos el legislador había dispuesto normas anti-elusivas especiales en diversos cuerpos normativos.

Las nuevas normas anti-elusivas tienen como piedra basal considerar que no es razón suficiente para llevar a cabo una operación determinada la disminución del costo por impuestos. Sin embargo, la generalidad utilizada por el legislador para la descripción de las figuras elusivas (abuso y simulación) hace que exista incertidumbre respecto a la forma en que la administración tributaria operará frente a los casos específicos que se presenten.

Tampoco podemos tener certeza de la manera en que los jueces aplicarán las nuevas normas. A la fecha de este trabajo (septiembre de 2017) -casi dos años desde la entrada en vigencia de las nuevas normas anti-elusivas-, no existe ningún fallo de los TTA que nos pueda ilustrar al respecto, es más, no existe ninguna denuncia formulada por el Servicio ante dicha judicatura. De esta forma es muy difícil anticipar los posibles efectos de las nuevas normas y nos parece que ello es propio de la misma ambigüedad o generalidad normativa que hemos analizado en estas páginas.

La intervención de los TTA debería equilibrar cualquier intento de la administración de expandir el espectro de aplicación de las nuevas normas por la vía de la interpretación administrativa. El hecho que dentro del nuevo procedimiento la prueba sea valorada según las reglas de la sana crítica confirma la necesidad no sólo de contar siempre con respaldo suficiente de los actos o negocios jurídicos sino con el sustento de las causas o motivaciones

tras ellos y de las circunstancias particulares en que tuvieron lugar, en cuanto no se limiten a la reducción de la carga tributaria.

Siguiendo esa misma línea, un aspecto que nos parece relevante es el contexto económico en que se materializan los hechos o negocios jurídicos y la medida en que dichas circunstancias se modifican con el tiempo. Si bien el peso de la prueba corresponde en este nuevo sistema al Servicio, la reforma obligará a los contribuyentes a sustentar la motivación tras sus operaciones en razones extra-impositivas y a estar preparados para probar en cualquier tiempo (dentro de los plazos de prescripción) dichas motivaciones.

Si a lo anterior agregamos que, como las sanciones que se pueden aplicar al elusor y a quien ha diseñado los actos elusivos son sólo pecuniarias (la elusión no es un delito tributario en Chile), existirán contribuyentes con tendencia a eludir los impuestos -suponiendo que existe certeza de que la única motivación es el ahorro tributario- y que esperarán a que prescriba la acción fiscal, pues el riesgo final estará constituido por las multas e intereses asociados a los impuestos que ya se ahorraron. De hecho, podría darse el caso en que el Servicio, antes de denunciar el abuso o simulación a los TTA, intente el cobro directo al contribuyente, caso en el cual es plausible que las condonaciones de multas a intereses penales sean mayores.

Finalmente, ante la pregunta que dio origen a este trabajo, esto es, si la reforma tributaria contenida en la Ley N°20.780 pone fin a la elusión, podemos concluir que, al menos en términos teóricos, la respuesta es afirmativa puesto que, como ya hemos expuesto las nuevas normas establecen expresamente la prohibición de cualquier conducta elusiva. No obstante ello, cabe preguntarse si las sanciones que estableció el legislador serán suficientemente disuasivas para que, en los hechos, el comportamiento de los contribuyentes se enmarque dentro lo que para las nuevas normas no constituye una conducta elusiva.

BIBLIOGRAFÍA

AVILÉS, Víctor Manuel. Legalidad Tributaria y Mecanismos Antielusión. 2ª.ed. Santiago: Jurídica, 2014.

CÓDIGO TRIBUTARIO (contenido en el artículo 1° del D.L. 830 de 1974). Santiago: Jurídica, 2015.

CÓDIGO CIVIL. Santiago: Editorial Jurídica, 2016.

DIEZ DUARTE, Raúl. Contrato Simulado. Santiago: Jurídica Conosur, 1995.

EVANS ESPÍNEIRA, Eugenio. Los Tributos en La Constitución. 2ª.ed. Santiago: Jurídica de Chile, 2010.

JARACH, Dino. El hecho Imponible. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1971.

Ley N°19.738. CHILE. Normas para combatir la evasión tributaria. Santiago, publicada en el Diario Oficial de 29 de diciembre de 2014.

Ley N°20.630 CHILE. Perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional. Santiago, publicada en el Diario Oficial de 27 de septiembre de 2012.

Ley N°20.780. CHILE. Modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Santiago, publicada en el Diario Oficial de 29 de diciembre de 2014.

Ley N°20.899. CHILE. Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias. Santiago, publicada en el Diario Oficial de 8 de febrero de 2016.

RADIVOC SCHOEPEN, Ángela. Obligación Tributaria. Santiago: Jurídica Conosur, 1998.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. 2ª.ed. México D.F.: Colección Textos Jurídicos Universitarios, Melo S.A., 1986.

STREETER PRIETO, Jorge. La Interpretación de la Ley Tributaria. Revista de Derecho Económico, Facultad de derecho de la universidad de Chile, (21 y 22):64, 1969.

VALENZUELA, Cristóbal. Elusión Tributaria. Normas Antielusivas y facultades fiscalizadoras otorgadas al Servicio, con relación al Impuesto a la Renta. Memoria de prueba. Santiago: Escuela de Leyes Universidad de Chile, año 2000.

VERGARA WISTUBA, Carlos. Manual de Derecho Tributario. Santiago: Librotecnia, 2009.