

DEPARTAMENTO EMISOR: DEPARTAMENTO DE ASESORÍA JURÍDICA	CIRCULAR N° 65.-
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 23 de julio de 2015.-
MATERIA: IMPARTE INSTRUCCIONES ACERCA DE LAS NORMAS INCORPORADAS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO POR LA LEY N° 20.780, EN MATERIA DE MEDIDAS ANTI ELUSIÓN.	REFERENCIA: Código Tributario, Arts. 4 bis, 4 ter, 4 quáter, 4 quinquies, 26 bis, 100 bis, 119 y 160 bis, del Código Tributario. Ley N° 20.780, Artículo 10, N°s. 1, 2, 3, 4, 11, 26, 27 y 29.

I. INTRODUCCIÓN

Uno de los propósitos de la Ley N° 20.780 consiste en prevenir y controlar la obtención de ventajas tributarias indebidas por parte de los contribuyentes que desarrollan comportamientos orientados a eludir el cumplimiento tributario.

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. Todo lo anterior no obsta a que dichas facultades excepcionales y destinadas al control o sanción de conductas graves, no deban ejercerse con pleno respecto a los derechos de los contribuyentes, no sólo en el ámbito propiamente administrativo, sino también mediante el acceso a una justo y racional procedimiento ante un tribunal imparcial e independiente en el ejercicio de su función jurisdiccional.

Además de las normas especiales anti elusión que establece el sistema tributario chileno, como por ejemplo aquellas que establecen limitaciones o prohibiciones para la deducción de ciertos gastos, las que permiten la tasación de precios o valores, las normas sobre precios de transferencia o las que regulan los efectos del exceso de endeudamiento, entre otras, 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 utilizados en la confección de dicho presupuesto. La elusión también afecta la libre competencia en los mercados abiertos, generando mayores rentabilidades a los contribuyentes que incumplen la ley y socaba la legitimidad social del sistema tributario, en la medida en que se advierta brechas relevantes en el cumplimiento tributario.

El establecimiento de esta NGA demuestra también la preocupación del legislador por resguardar los principios constitucionales de legalidad de los tributos y de igualdad en la repartición de las cargas públicas, contenidos en el artículo 19, número 20, de la Constitución Política de la República. El resguardo

del principio de legalidad supone que la aplicación de tributos conforme a lo dispuesto en los hechos gravados establecidos en la ley, no puede quedar al arbitrio de los contribuyentes, es decir, los impuestos son obligatorios, y nadie puede sustraerse a su aplicación mediante actos elusivos. Al mismo tiempo, el respeto de este principio supone que ni la administración ni el poder judicial pueden crear derecho actuando como legislador, de modo que la función esencial de las normas anti elusión, tanto generales como especiales, es precisamente resguardar el cumplimiento de los hechos gravados establecidos por la ley, evitando que los contribuyentes se sustraigan de su aplicación mediante conductas elusivas. Por su parte, el principio de igualdad en la repartición de las cargas públicas supone asegurar que los contribuyentes tributen conforme el legislador ha estimado adecuado. Para lograr estos objetivos, el legislador definió que dos tipos de conductas pueden considerarse elusivas, estas son: el abuso de las formas jurídicas y la simulación.

Ahora bien, empleando como base las nuevas normas impulsadas por la reforma tributaria, 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. Al delimitar el tipo de conductas susceptibles de ser calificadas como elusión desde el punto de vista de sus efectos más específicos –dado que en general su efecto consiste en dejar sin aplicación la ley tributaria–, el legislador determinó que se considerarán como tales, la evitación total o parcial de la realización de los hechos gravados, la disminución de la base imponible o la obligación tributaria, o el diferimiento o postergación de dicha obligación, o que disimulen la configuración del hecho gravado o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, su monto o data de nacimiento. En general, una de las diferencias esenciales entre las normas legales destinadas a la sanción de conductas evasivas, entendidas estas como aquellas constitutivas de delitos tributarios, y las establecidas para el control de la elusión, sean estas especiales o generales, consiste en que la aplicación de estas últimas no depende de la existencia o prueba del dolo o malicia. Así por ejemplo, este Servicio puede tasar precios o valores, controvertir la deducción de ciertos gastos, aplicar las normas sobre precios de transferencia o incluso aplicar las facultades que le concede la nueva NGA, sin consideración a la intención o dolo del contribuyente que pactó o determinó los precios o valores, rebajó el gasto o llevo a cabo los actos abusivos o simulados. Igualmente, la aplicación de las normas anti evasivas se expresa por parte de este Servicio en la presentación de denuncias o querellas, mientras que la de las normas anti elusivas se traduce en la pretensión de cobro de un impuesto, en la denegación de devoluciones o en el requerimiento de la restitución de las sumas indebidamente devueltas, todo ello a través de las respectivas liquidaciones, giros o resoluciones, según corresponda, todo ello sin perjuicio de la aplicación de los intereses penales y multas respectivas. El procedimiento administrativo que conduce a una u otra decisión también es distinto, dado que la decisión de presentar una denuncia o querella por delito tributario se basa en la recopilación de antecedentes, mientras que el ejercicio de las facultades anti elusión, sean especiales o generales, se basa en los respectivos procedimientos de fiscalización. Además, los procesos por delito tributario son materia de investigación por parte del Ministerio Público y de conocimiento de los juzgados de Garantía, de los Tribunales Orales en lo Penal y de los Tribunales Superiores de Justicia, según corresponda. En cambio, el ejercicio de las normas anti elusión, es materia de conocimiento de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, además de la eventual intervención de los Tribunales Superiores de Justicia que deban conocer de los recursos correspondientes.

Con la inclusión de la NGA en el Código Tributario, el legislador ha tomado la decisión de enfrentar la elusión como un problema para el derecho tributario, en cuanto vulnera los hechos gravados establecidos en la Ley, afecta la igual repartición de las cargas públicas y lesiona el erario nacional. Esta decisión va en línea con los esfuerzos desarrollados recientemente por los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y del G20 para combatir la elusión en el “plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios” conocido internacionalmente como Proyecto BEPS por sus siglas en inglés.

El diagnóstico común es que la elusión tributaria es negativa porque:

- a) Viola los principios de equidad tributaria al desplazar la carga tributaria hacia los contribuyentes que actúan correctamente.
- b) Afecta la libre competencia, en cuanto el elusor obtiene ventajas económicas frente al no elusor.
- c) Incrementa los costos de la administración y fiscalización de los tributos, en cuanto reduce la predisposición de los buenos contribuyentes a declarar correctamente.
- d) Afecta la recaudación tributaria, privando al Estado de los recursos que, conforme al procedimiento democrático de formación de ley, le corresponden.

En efecto, en el Mensaje con que se inició la tramitación del proyecto de ley que culminó con la promulgación y publicación de la Ley N° 20.780, se indicó al respecto, que nuestro sistema tributario y específicamente las normas que regulan las facultades de fiscalización, permitían a los contribuyentes obtener ventajas, mediante conductas elusivas. Se señaló entonces que dicho sistema no entregaba a la administración tributaria facultades claras para contrarrestar planificaciones tributarias agresivas que permiten obtener ventajas tributarias indebidas en la realización, por parte de un contribuyente o de un grupo de ellos, de un acto o un conjunto de actos relacionados entre sí.

En tal sentido, se concluía que la elusión (y la evasión) hacen que nuestro sistema sea inequitativo y que quienes tienen los recursos para financiar planificaciones tributarias elusivas (basadas en el abuso de las formas jurídicas o la simulación), terminen pagando menos impuesto del que le corresponde según lo establecido en la ley. Por tanto, la elusión (y la evasión) no contribuyen a mejorar la distribución del ingreso, sino que aumentan la desigualdad, ya que no se paga lo que en derecho procede, conclusión que ha sido refrendada por diversos organismos multilaterales, tales como la OCDE.

Al incluir la NGA en el Código Tributario, el legislador recoge las buenas prácticas de larga tradición y aplicación en materia tributaria en los países desarrollados pertenecientes a la OCDE, tales como Alemania, Australia, España, Francia y el Reino Unido, dotando a la administración tributaria de nuevas atribuciones para recalificar –para efectos del pago de los impuestos debidos en general– operaciones realizadas por los contribuyentes, que nuestro sistema jurídico no tenía. Este nuevo mecanismo contra la elusión permite rechazar las ventajas tributarias obtenidas mediante comportamiento estratégico elusivo y sancionar con multa a las personas naturales o jurídicas respecto de quienes se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación.

La incorporación de estas medidas anti elusivas constituye un paso importante no sólo para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, sino también, para poner a Chile al día con la legislación comparada en la materia.

Conforme a la NGA, tanto la administración tributaria como los Tribunales no están restringidos a reconocer la forma jurídica elegida por los contribuyentes, y bajo la cual se presenta la transacción, si ésta vulnera los hechos gravados establecidos por la ley, en la medida, como se ha dicho, que tales formas jurídicas constituyan abuso o simulación.

Este principio se reconoce en las nuevas normas que se analizan en esta Circular, en especial en los artículos 4° bis y 160 bis, ambos del Código Tributario. El primero de estos artículos establece que las obligaciones tributarias nacen conforme a lo establecido en los hechos imponible previstos en la ley. Se trata de una comprensión de la obligación tributaria que entiende que el legislador, al determinar los hechos imponibles, ha tenido en consideración la naturaleza jurídica de los hechos o actos realizados como expresiones de capacidad contributiva. Vale decir, la naturaleza jurídica de los hechos o actos escogidos por el legislador en la configuración de los hechos imponibles es expresión de una realidad económica que el legislador considera relevante en la distribución de las cargas públicas. Lo anterior se refuerza en el inciso cuarto del artículo 160 bis del Código Tributario, que establece la obligación de fundamentación a los Tribunales Tributarios y Aduaneros que conozcan de la solicitud de abuso de las formas jurídicas o simulación presentada por el Servicio, de atender a la naturaleza económica de los hechos imponibles y no sólo a su forma: “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 este sentido, la prevalencia de la sustancia sobre la forma es guiada por el principio de legalidad en materia tributaria.

Por su parte, el artículo 4° ter del Código Tributario establece un criterio objetivo y no un análisis de las intenciones o fines que pudieron tener los contribuyentes. 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. De esta forma, se busca asegurar el cumplimiento del principio de legalidad y la teoría del hecho imponible recogida en el artículo 4° bis.

En ciertos casos los distintos actos, en principio, aislados e independientes unos de otros, podrán ser considerados como un todo a fin de valorar las consecuencias generales de la transacción u operación que en definitiva se está realizando. Lo anterior se contiene en el inciso primero del artículo 4° ter y en el inciso cuarto del artículo 160 bis del Código Tributario.

Por otra parte, se debe tener presente que la legislación comentada cautela el legítimo derecho de los contribuyentes a organizar sus actividades, actos o negocios afectados con impuestos de la forma en la autonomía de la voluntad y la libertad contractual lo permitan, considerando además que no toda ventaja tributaria, lograda por el contribuyente, constituye una elusión, sino que para ello es indispensable que haya un abuso de las formas jurídicas o la realización de actos simulados que atentan contra los hechos gravados previstos por el legislador tributario. El legítimo derecho de opción no puede, en este sentido, ser excusa para la determinación de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes de forma distinta a aquella prevista en la ley. Así, desde una perspectiva tributaria, el ejercicio de este derecho, en cuanto conduce al citado beneficio, supone que el contribuyente realiza un acto jurídico o conjunto de ellos que implique una menor carga tributaria o que el acto escogido no genere efecto tributario alguno o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo, siempre que estos efectos estén contemplados por la ley tributaria. Este principio se recoge en el inciso segundo del artículo 4° ter del Código Tributario, de acuerdo con el cual “es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria” y es consecuencia de la comprensión del hecho gravado contenida en el inciso primero del artículo 4° bis.

Es posible ilustrar lo anterior con los siguientes ejemplos. Es sabido que el legislador del Impuesto a la Renta ha previsto que los sueldos, salarios y otras remuneraciones pagadas con motivo del trabajo personal dependiente, es decir, aquel sujeto a una relación laboral, se afectan con el impuesto único de segunda categoría. Los elementos de este hecho gravado se encuentran determinados por esa legislación, en cuanto fijan claramente al contribuyente (trabajador dependiente), la base imponible (en general, las remuneraciones pagadas), el período tributario respectivo y una tasa progresiva, en que evidentemente el legislador ha establecido una carga tributaria mayor para quienes obtienen remuneraciones más altas de acuerdo a los tramos que fija. Sin embargo, si el contribuyente, con abuso de las formas jurídicas o simulación, organiza sus actividades de forma tal que sus remuneraciones fijas o variables, por la prestación de servicios personales dependientes, sean percibidas por una sociedad u otra persona jurídica o entidad que, por ejemplo, tributa conforme a las rentas de la primera categoría, gravándolas con la tasa proporcional de este último impuesto, el Servicio podría evaluar la aplicación de la NGA si los antecedentes lo ameritan, por cuanto se estaría vulnerando el hecho gravado del impuesto único de segunda categoría.

Se debe tener especialmente presente que la sola elección por parte de los contribuyentes, de entre las distintas formas jurídicas disponibles en el ordenamiento jurídico, no importa necesariamente la consecución de actos elusivos de las obligaciones tributarias, aun cuando de dicha elección se derive la aplicación de un tratamiento impositivo preferencial o más favorable. Por ejemplo, un contribuyente podría perfectamente elegir llevar a cabo sus actividades de transporte, mineras o agrícolas a través de entidades que le permitan acogerse a los regímenes de renta presunta, a pesar de que la elección de alguna otra alternativa podría haberle acarreado una carga tributaria superior a la que debe soportar conforme al comentado régimen de renta presunta. Lo mismo ocurre cuando un contribuyente haya optado en llevar a cabo sus inversiones en el mercado de capitales, inmobiliarias, etc., a través de alguna entidad legal de la que es propietario, socio o accionista, en vez de hacerlo directamente como persona natural. En ambos casos, la legislación tributaria regula expresamente el régimen tributario de las distintas formas de organización, de este modo si aquellas formas de organización no se han utilizado con abuso o simulación, no procede aplicar la legislación anti elusión comentada.

Otra característica relevante de la NGA, consiste en que la administración tributaria debe probar las imputaciones elusivas que sostenga. El inciso final del artículo 4° bis del Código Tributario, impone al Servicio la carga de probar en juicio los hechos constitutivos de abuso de la forma jurídica o la simulación. Aquí, se debe tener presente que se requieren pruebas reales del hecho y no meros indicios.

En definitiva, la nueva NGA constituye una herramienta de uso excepcional, que permitirá rechazar eficazmente los efectos de los actos que abusan de la ley o que se basan en simulaciones para eludir el pago de impuestos, con el fin de proteger la legalidad del tributo y la igual repartición de los mismos. En efecto, en tales casos, previa declaración judicial de abuso o simulación, el Servicio está habilitado para liquidar y girar los impuestos que resulten aplicables de conformidad con la naturaleza de los actos realizados, pudiendo obviar aquellas que fueren abusivas o conferir su sentido real a aquellas que sean simuladas. Además, como otra herramienta que desincentiva tales conductas elusivas, se establecen normas que permiten perseguir la responsabilidad de los asesores tributarios que hubieren diseñado o planificado las operaciones abusivas o simuladas, sancionándolos con multa de hasta un 100% de los impuestos que debieren haberse pagado, con un tope de 100 Unidades Tributarias Anuales (UTA) por cada infracción.

II.- TEXTOS LEGALES

Los textos de los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 26 bis, 100 bis, 119 y 160 bis, incorporado en el Código Tributario por los números 1, 2, 3, 4, 11, 26, 27 y 29 del artículo 10 de la Ley 20.780, respectivamente, son los siguientes:

“Artículo 4° bis.- Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos im-
ponibles, 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 con-
junto 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 elu-
den los hechos im-ponibles establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes.
Se entenderá que existe elusión de los hechos im-ponibles en los casos de abuso o simulación
establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, 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 4° ter y 4° quáter.

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

“Artículo 4° ter.- Los hechos imponible 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 imponible establecidos en la ley.”.

“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.”.

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 artículos 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 160 bis, puedan deducir el Servicio, el contribuyente o quien resulte sancionado con las multas que pudieren aplicarse.”.

“Artículo 26 bis.- Los contribuyentes u obligados al pago de impuestos, que tuvieran interés personal y directo, podrán formular consultas sobre la aplicación de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter a los actos, contratos, negocios o actividades económicas que, para tales fines, pongan en conocimiento del Servicio.

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 a 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, se entenderá rechazada la consulta.

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 4° bis, 4° ter y 4° quáter. La respuesta no obligará al Servicio cuando varíen los antecedentes de hecho o de derecho en que se fundó.”.

“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 deducido reclamación en contra de la respectiva liquidación, giro o resolución, ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada, o cuando no se haya deducido reclamo y los plazos para hacerlo se encuentren vencidos. 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.”.

“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 con-

tación, 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.”.

III.- EL RECONOCIMIENTO DE LA BUENA FE EN MATERIA TRIBUTARIA

El artículo 4° bis del Código Tributario contiene la regla general en lo relativo a la nueva legislación anti elusión, manifestada en el sentido que, de conformidad al principio de legalidad del tributo, las obligaciones tributarias que sirven de fundamento a la aplicación de los hechos imponibles, se generan y hacen 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. En materia tributaria, esos hechos, actos o negocios son recogidos por el legislador para incorporarlos como elementos de la obligación tributaria.

En razón de lo anterior, agrega el inciso segundo, este órgano fiscalizador está compelido a reconocer la buena fe de los contribuyentes.

El principio de la buena fe irradia su fuerza en todo el Derecho, pues constituye un supuesto del ordenamiento jurídico y se manifiesta de distintas maneras dependiendo del área del derecho de que se trate. En materia tributaria, la buena fe supone admitir y reconocer, tanto por el Servicio fiscalizador como por los propios contribuyentes, la totalidad de los efectos que surjan de los actos o negocios jurídicos que hubieren llevado a cabo, cualquiera sea la forma o denominación que las partes le hubieren dado, pues, en definitiva lo que determina el nacimiento y exigibilidad de las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijan los hechos imponibles, es la naturaleza jurídica propia de los hechos, actos o negocios realizados más que los formalismos contractuales o las denominaciones que los interesados les hayan atribuido.

En el mismo sentido, contraría la buena fe tributaria aquellos actos simulados o que constituyan abuso de las formas jurídicas, de forma tal que el imperativo tributario implica el reconocimiento de aquello que pertenece al acto u operación de que se trate conforme a su propia naturaleza legal, con independencia de su apariencia o denominación o de la intención buscada por los contribuyentes.

Bajo esta perspectiva, dado que los efectos de los actos son aquellos que emanan de su naturaleza específica, resulta legítimo para los contribuyentes el escoger entre las diversas formas, instrumentos o mecanismos conforme a las consecuencias que las leyes tributarias prevén, sin que sea óbice a esa razonable potestad el que el medio empleado, conforme a los efectos que le son propios y a la ley tributaria aplicable, tenga como resultado el no generar efecto tributario alguno o, de generarlo, lo haga de manera reducida, de menor cuantía o diferida en el tiempo. En este sentido, la no generación de efectos tributarios, la generación de aquellos en forma reducida, una menor cuantía de la obligación o que se consiga un beneficio tributario para diferir la obligación en el tiempo, supone actuar de buena fe siempre

que estas consecuencias no contraríen la ley tributaria, lo que es equivalente a decir que deriven de decisiones del legislador.

Por el contrario, se falta a la buena fe cuando los actos o negocios jurídicos escogidos, lo han sido con abuso de la forma jurídica, esto es, cuando los resultados o efectos jurídicos o económicos de tales actos aparecen como irrelevantes frente a los efectos puramente tributarios de la figura utilizada, en cuanto por su intermedio se consiguió en forma preponderante el evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado, disminuir la base imponible o la obligación tributaria, o la postergación o diferimiento del nacimiento del impuesto.

También se rompe con la buena fe tributaria cuando los actos y negocios jurídicos escogidos por el contribuyente tienen por objeto disimular o esconder la configuración del hecho gravado con impuesto, la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, su verdadero monto o la fecha de su acaecimiento.

Como ya se ha dicho, en ambos casos, vale decir, en aquellos en que la elusión se produce por abuso de la forma jurídica o por simulación, autorizan al Servicio para ejercer las acciones tendientes a su declaración por parte de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, lo que garantiza, por una parte, la debida protección de los principios de legalidad tributaria e igual repartición de las cargas públicas, con el acceso a un justo y racional procedimiento seguido ante un juez imparcial e independiente en el ejercicio de su función jurisdiccional.

Corolario de lo anterior, el inciso final del artículo 4° bis, carga expresamente al Servicio con el onus probandi de demostrar en la instancia jurisdiccional la existencia del abuso de la forma jurídica o de la simulación, según corresponda. Este deber, el Servicio lo cumplirá de acuerdo con los procedimientos establecidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis del Código, que se analizan en los Capítulos VII y VIII de esta instrucción.

IV.- CASOS DE NO APLICACIÓN DE LAS NORMAS ANTI ELUSIVAS DE LOS ARTÍCULOS 4° TER Y 4° QUÁTER

De conformidad con lo que dispone el inciso cuarto del artículo 4° bis, en los casos que resulte aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas que deriven de los actos detectados se regirán por dicha disposición especial y no por los artículos 4° ter y 4° quáter del mismo cuerpo legal.

De esta forma, por ejemplo, no se aplicarán las normas de los artículos 4° ter y 4° quáter, ni los procedimientos referidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis, cuando la situación específica de que se trate se encuentre regulada:

- Por las disposiciones sobre tasación del artículo 64 del Código Tributario;
- Por las normas sobre “gastos rechazados” del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- Por los preceptos sobre “justificación de inversiones” de los artículos 70 y 71 de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- Por el N° 8 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- Por 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.

Del mismo modo, de acuerdo con lo que dispone el inciso segundo del artículo 4° quinquies, el Servicio no podrá pretender impetrar la declaración de abuso o simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter, en los casos en que el monto de las diferencias de impuestos provisoriamente determinadas al contribuyente de que se trate sean iguales o inferiores a 250 Unidades Tributarias Mensuales calculadas a la fecha en que deba presentarse el requerimiento ante el tribunal competente.

V.- PROCEDIMIENTO DE CONSULTA PÚBLICA EN MATERIA DE MEDIDAS ANTI ELUSIÓN

Como se mencionó, en el marco de las medidas preventivas orientadas a regular las conductas elusivas, el artículo 26 bis del Código Tributario permite a los contribuyentes u obligados al pago de impuestos efectuar consultas al Servicio sobre la aplicación de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter a los actos, contratos, negocios o actividades económicas que, para tales fines, especifiquen adecuadamente. Bajo este precepto, estos contribuyentes, podrán consultar si las operaciones que indiquen son o no susceptibles de ser calificadas como abuso o simulación conforme a la normativa general anti elusiva.

Para estos fines, se deberá tener en consideración lo siguiente:

1. Sujetos que podrán efectuar la consulta

Las consultas podrán efectuarse por “contribuyentes u obligados al pago de impuestos” que tengan “interés personal y directo” en la operación consultada.

Por contribuyentes, conforme la definición contenida en el N° 5° del artículo 8 del Código Tributario se entienden las personas naturales o jurídicas, o los administradores o tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos. Por su parte, por obligados al pago, se entienden aquéllos sujetos que tienen la obligación de enterar los tributos en arcas fiscales, actuando incluso como retenedores.

En este contexto, el interés personal y directo a que hace alusión el precepto legal dice relación exclusivamente con un interés de índole económico, que pueda afectar al patrimonio del consultante. Lo anterior es sin perjuicio de aquellas consultas que los contribuyentes efectúen relativas 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. Autoridad competente

La solicitud de parte interesada se podrá ingresar en la Dirección Nacional o en la Dirección Regional con competencia sobre el lugar en que se ubica el domicilio del consultante o la Dirección de Grandes Contribuyentes, según corresponda, para cuyo efecto mediante resolución se establecerá el procedimiento de ingreso de la consulta y el órgano encargado de resolverla. La presentación se remitirá en forma expedita para ante la Unidad competente de la Dirección Nacional encargada de efectuar el pronunciamiento respectivo.

En todos los casos, la respuesta será notificada al consultante directamente por la Dirección Nacional.

Para los fines de la adecuada gestión de las consultas que se formulen, como asimismo, para los fines de lo señalado en el párrafo segundo del N° 7 de este Capítulo, el Servicio implementará un sistema informático que permita seguir el flujo de tramitación y los plazos involucrados en los trámites que éste contemple, así como un repositorio o catálogo numerado de las consultas específicas efectuadas y las respuestas formuladas.

3. Materias a consultar

Los sujetos que cumplan con las condiciones recién señaladas podrán consultar si los actos, contratos, negocios o actividades económicas que expongan claramente ante el Servicio, configuran alguna de las hipótesis de abuso de forma jurídica o simulación a que se refieren los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario.

4. Forma de la consulta

Las consultas se efectuarán, por escrito, adjuntas a un formulario de identificación del consultante. La consulta deberá ser convenientemente fundada y contener la exposición clara y detallada de la totalidad de las negociaciones que se pretende efectuar y por las cuales se consulta. Asimismo, se deberá acompañar a ésta los antecedentes necesarios para la adecuada resolución de la presentación.

5. Análisis de la consulta

Los efectos tributarios de los actos, contratos, negocios u operaciones puestas en conocimiento del Servicio podrán ser analizados individualmente o en su conjunto, dependiendo tanto de los antecedentes entregados por el contribuyente como de las circunstancias jurídicas y económicas en que se desarrollarán tales actos y operaciones.

6. Plazos

El Servicio de Impuestos Internos tendrá un plazo de noventa días hábiles para contestar la consulta, de acuerdo a lo señalado por el inciso segundo de la norma analizada este plazo comenzará a correr “desde la recepción de todos los antecedentes necesarios para su adecuada resolución”.

Se considerarán como “necesarios” al tenor de la norma transcrita aquellos documentos útiles e indispensables para dar una adecuada respuesta a la consulta, debiendo el contribuyente procurar acompañar estos en su presentación.

En este sentido, el Servicio dará cuenta de que posee todos los antecedentes necesarios para su adecuada resolución a través de una “certificación de conformidad” que será emitida inmediatamente recibidos todos los antecedentes indicados por el contribuyente en su presentación.

Dentro del plazo de resolución el Servicio podrá, de conformidad al inciso segundo de artículo 26 bis, “solicitar del contribuyente el aporte de nuevos antecedentes para la resolución de la consulta”. Esta solicitud de nuevos antecedentes deberá efectuarse mediante resolución fundada, debiendo dar razones de la necesidad de estos para una adecuada respuesta.

En tal caso, la certificación de conformidad emitida inicialmente quedará sin efecto y el plazo de noventa días hábiles para resolver la consulta se computará una vez que los nuevos antecedentes sean aportados y la nueva “certificación de conformidad” sea expedida.

Por otra parte, el requerimiento de informes o dictámenes a otros organismos, solicitada de conformidad al inciso segundo del citado artículo, no suspenderá ni interrumpirá el plazo para evacuar la consulta.

En caso de omitirse la certificación mencionada anteriormente, el plazo de noventa días hábiles principiará en la fecha en que se realizó la consulta.

Con todo, el plazo que tiene el Servicio para entregar una respuesta a la consulta podrá ampliarse por treinta días hábiles, según establece el inciso tercero del artículo analizado. La resolución mediante la cual se amplía el plazo para dar respuesta deberá ser fundada expresando los motivos por los cuales estima necesaria dicha ampliación, y en caso de estar motivada por la falta de algún antecedente deberá explicitar el o los antecedentes faltantes.

7. Respuesta a la consulta

El beneficio de realizar la consulta por parte del contribuyente u obligado al pago de impuestos radica en el efecto vinculante de la respuesta para el Servicio de Impuestos Internos.

Se debe tener en cuenta que la respuesta será vinculante únicamente en relación al consultante y el caso planteado, y ésta señalará expresamente si los actos, contratos, negocios o actividades económicas sobre las que se formula la consulta, son o no susceptibles de ser calificadas como abuso o simulación conforme a los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario.

El pronunciamiento podrá oponerse en una futura instancia de fiscalización, debiendo verificarse que no hayan variado los antecedentes de hecho o de derecho en que se fundó y de que se trate del mismo consultante, de mediar diferencias se aplicará lo dispuesto en el inciso final del nuevo artículo 26 bis del Código Tributario.

Ahora bien, se entenderá que han variado las circunstancias cuando existan antecedentes nuevos que den cuenta de actos, contratos, negocios o actividades económicas distintos de aquellos que el Servicio tuvo en consideración al momento de emitir su respuesta. Esta variación se verificará contrastando la parte expositiva de la respuesta con los documentos aportados por quien efectuó la consulta o por los organismos a quienes se les requirió informes o dictámenes.

Por otra parte, existirá un cambio o, utilizando el término de la norma, una variación en el derecho cuando las normas citadas en la respuesta otorgada por el 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 de Impuestos Internos.

En caso 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 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.

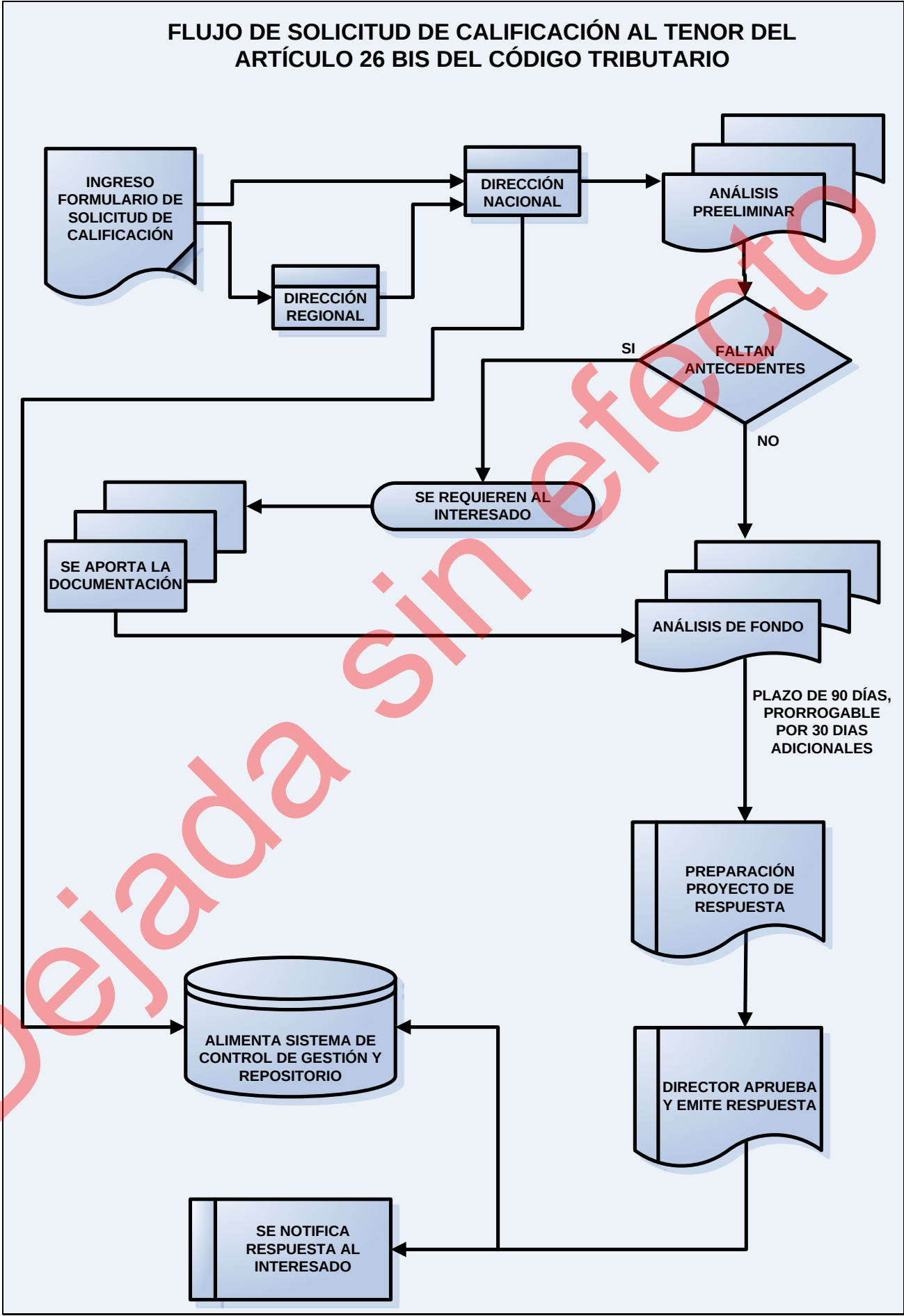
8. Rechazo ficto de la Consulta

No obstante que el Servicio debe tomar las medidas conducentes a responder las consultas en el término legal, por circunstancias fortuitas puede ocurrir que la respuesta no alcance a ser emitida por la autoridad, circunstancia que prevé el inciso cuarto del artículo 26 bis del Código Tributario.

De acuerdo a lo señalado en el precepto legal, “*expirado el plazo para contestar sin que el Servicio haya emitido respuesta, se entenderá rechazada la consulta*”. Lo anterior, no significa un pronunciamiento en cuanto a si la operación consultada es o no susceptible de ser calificada como abuso o simulación, sino que se entiende que la consulta misma fue rechazada sin emitirse pronunciamiento del fondo del asunto.

El contribuyente u obligado al pago de impuestos que haya efectuado la consulta podrá volver a presentarla en caso que el Servicio no haya emitido respuesta por haberse cumplido el plazo antes señalado.

A mayor abundamiento, los efectos serán los mismos en caso que el Servicio efectivamente se pronuncie señalando que conforme a la información con que cuenta no puede emitir un pronunciamiento.



VI.- MEDIDAS ANTI ELUSIÓN

El inciso tercero del artículo 4° bis del Código Tributario, establece que si como efecto de los actos, negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, desarrollados por el contribuyente de que se trate, se eluden los hechos imponible establecidos en las normas tributarias, no existirá buena fe por parte de aquél. Caso en el cual el Servicio quedará liberado para perseguir el cumplimiento de la obligación tributaria que emana de los hechos imponible establecidos en la ley, sin atender a la forma en que tales actos, negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos se hayan celebrado o, según corresponda, gravar los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios que se haya simulado realizar.

A estos fines, en el inciso tercero del artículo 4° bis y en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente, se tipifican las dos figuras que, en cuanto lesionan el ordenamiento jurídico tributario al permitir la elusión de los efectos de los hechos imponible fijados por la ley, niegan la posibilidad de que haya existido buena fe por parte del contribuyente y permiten a la administración tributaria perseguir la aplicación de los gravámenes que efectivamente correspondan de acuerdo a la realidad económica de los hechos verificados; tales son, a saber:

Abuso de las formas jurídicas.

Simulación.

A modo de resumen, sobre la base de lo hasta aquí señalado, los principios y la estructura general de estas normas son los siguientes:

1. El artículo 4 bis parte de la base del reconocimiento de la buena fe en materia tributaria, lo que equivaldría a decir que el Servicio, en principio, debe respetar los efectos jurídico tributarios de los actos o contratos celebrados por los contribuyentes y de acuerdo a las formas en que ellos se han llevado a cabo;
2. Sin embargo, el Servicio podrá controvertir esos efectos, cuando esa buena fe resulta desvirtuada conforme a los que la propia ley señala, es decir, en los casos de abuso o simulación, considerando además los efectos que producen los actos abusivos o simulados, los que no son otra cosa que dejar sin efecto los hechos imponible establecidos por ley.
3. El propio legislador del Código Tributario reconoce, sin lugar a dudas, que a través del abuso de las formas jurídicas o de actos simulados, se pueden vulnerar los hechos gravados, que no es nada más ni nada menos que una infracción a los principios constitucionales de legalidad tributaria e igual repartición de las cargas públicas. Si había alguna duda sobre esta materia, es ahora evidente que quedó sin sustento positivo alguno 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, quedando en todo caso siempre resguardada la legítima posibilidad de todo contribuyente de optar por las alternativas legales o combinación de aquellas que parezcan más adecuadas y eficientes desde un punto de vista tributario, pudiendo significar aquello reducir, diferir o eliminar la carga tributaria, cuando en ello no exista abuso o simulación..
4. El Servicio debe presumir que los actos celebrados por los contribuyentes cumplen las disposiciones tributarias, lo que tiene por finalidad que el peso de la comprobación de la contravención al ordenamiento jurídico tributario quede de cargo de la autoridad administrativa, quien deberá fundar adecuadamente sus cuestionamientos, garantizándose además un control jurisdiccional efectivo.
5. En otras palabras, se trata de una buena fe susceptible de ser desvirtuada con causales objetivas, a saber; la constatación del abuso o simulación, que más que atender a elementos de tipo subjetivo o intencional, atienden a la disparidad entre los hechos o actos que han sido relevados por el legislador al estándar de dar nacimiento a la obligación tributaria, con la forma que los ampara.
6. En consecuencia, dado un determinado hecho gravado, dada la constatación de determinados hechos y su contradicción substantiva con los actos jurídicos que en apariencia los amparan, produciéndose el efecto elusivo que el legislador previó, la autoridad administrativa puede hacer uso de esta herramienta de protección de la legalidad tributaria con el fin de requerir que el tribunal respectivo restituya el imperio del derecho que ha sido vulnerado, ello, como se ha dicho, con pleno respecto a las garantías de un justo y racional procedimiento.
7. Es evidente aquí que nada tiene que ver el recurso a institutos propios de otras ramas del derecho, o más bien relacionados con las esferas del derecho penal o infraccional, como por ejemplo, el dolo o la culpa. Lo que esta NGA hace, no es tipificar delitos o infracciones respecto de los cuales la administración deba perseguir la aplicación de una sanción, sino que proteger el principio de legalidad tributaria, cuya consecuencia es precisamente la aplicación de los impuestos eludidos, lo que claramente no puede ser calificado como una sanción. Lo anterior es sin perjuicio de las sanciones

que dicho incumplimiento puede acarrear, y que el propio legislador establece, pero ahora en el ámbito propiamente sancionatorio tributario. En otras palabras, esta facultad que la ley concede a la administración tributaria, equivale en cuanto a su esencia a aquellas normas especiales ya existentes en la actualidad que permiten tasar determinados precios o valores, cuestionar la deducción de gastos, determinar bases imponibles, entre otras, todas las cuales prescinden de los elementos subjetivos de los actos o contratos respectivos. Por ejemplo, así ocurre cuando una determinada operación se ha llevado a cabo a precios o valores que no satisfacen los estándares legales tributarios, el Servicio podrá tasarlos sin necesidad de consideración alguna a la intención de las partes en la celebración de tales actos.

A) Concepto de “actos, negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos”.

Los artículos 4° bis, 4° ter y 4 quáter del Código Tributario emplean con profusión las expresiones “actos”, “negocios jurídicos” o “conjunto o serie de ellos”. De esta forma, 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.

B) El abuso de las formas jurídicas.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 4° ter, se entiende que existe abuso y, en su mérito, se podrá perseguir a través de los procedimientos a que se refieren los artículos 4° quinquies y 160 bis, el cumplimiento de la obligación tributaria que emana de los hechos imposables legalmente establecidos cuando se detecte la ejecución de actos o negocios jurídicos que, considerados individualmente o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, sino que sólo alguno de los siguientes efectos tributarios:

- i) Evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado;
- ii) Disminuir la base imponible o la obligación tributaria;
- iii) Postergar o diferir el nacimiento de la obligación tributaria.

A estos fines se debe destacar que el efecto jurídico o económico relevante puede serlo tanto para el propio contribuyente o para un tercero, por lo que las unidades operativas de este Servicio deben revisar convenientemente dicha circunstancia conforme a los antecedentes de que se disponga y, en su caso, deberá serle requerida la acreditación respectiva al contribuyente durante el trámite de Citación a que se refiere el inciso tercero del artículo 4° quinquies.

Consecuente con el principio según el cual resulta legítima la elección entre alternativas contempladas por la legislación tributaria, se debe tener presente que por sí mismo no constituye abuso que el acto o conjunto de actos o negocios jurídicos por los que ha optado el contribuyente no genere efectos tributarios, los genere en forma reducida o diferida en el tiempo, si tales efectos han sido expresamente previstos por el legislador para cada forma de organizar los negocios o actividades. Este podría ser el caso, por ejemplo, de lo dispuesto por los artículos 107 y 17 N°8, ambos de la Ley sobre Impuesto a la Renta; en las disposiciones que reglan el régimen de tributación de zonas extremas; y, la Ley N°20.712, que regula la administración de fondos de terceros y carteras individuales, entre otros. Con todo, el contribuyente no podrá impetrar tales efectos si, con abuso o simulación, se ha amparado artificiosa o indebidamente en la norma de cobertura.

Lo anterior, resulta lógico, en cuanto supone un respeto por el principio de legalidad de los tributos al recoger las consecuencias tributarias buscadas por el legislador cuando estas suponen un gravamen inferior, o no generen efectos tributarios o los generen pero de manera diferida en el tiempo. De esta for-

ma los contribuyentes pueden obtener ventajas tributarias siempre que éstas sean parte de los propósitos del legislador.

Ahora, para centrar el caso del abuso de las formas jurídicas debe tenerse en consideración que por lógica deducción, resulta imprescindible determinar en la fiscalización qué norma tributaria se entiende eludida y a través de qué normas legales se le ha pretendido vulnerar.

De esta forma, el proceso del abuso de las formas jurídicas en materia tributaria se asienta en dos principios fundamentales:

- a) El deber legal de satisfacer un tributo está condicionado al acaecimiento del hecho gravado.
- b) La elección del medio jurídico más apto para conseguir un determinado objetivo económico, se encuentra inserta en la esfera de libertad del contribuyente, quien puede obrar sin limitaciones, siempre que con ello no se vulnere el precepto legal que define el hecho imponible del gravamen de que se trate.

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.

C) Efecto del abuso de las formas jurídicas.

Al respecto, la norma del inciso final del artículo 4° ter del Código Tributario es clara al señalar que en caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imponibles establecidos en la ley. Lo anterior significa que el Tribunal Tributario y Aduanero que declare la existencia del abuso deberá obviar las formas empleadas por el contribuyente de que se trate y aplicar la carga tributaria que corresponda teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imponibles conforme a lo establecido en los artículos 4° bis y 160 bis del mismo cuerpo legal.

D) La simulación.

Según el texto legal, 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.

La doctrina civil ha elaborado algunos conceptos, así por ejemplo para el autor Francisco Ferrara, negocio simulado, "es el que tiene una apariencia contraria a la realidad o porque no existe en absoluto, o porque es distinto de como aparece".¹

Características

En cuanto a su estructura, podemos decir respecto de la simulación relativa que existen, a lo menos, dos actos, un acto celebrado por las partes, que no manifiesta su real voluntad (acto simulado) y otro que permanece oculto, que es el que configura el hecho gravado (acto disimulado).

En el caso de simulación absoluta, sólo existirá un acto o negocio jurídico (acto simulado), pues la real intención de las partes es no realizar acto alguno.

Como veremos más adelante, no es este tipo de simulación al que se refiere la norma en comento, principalmente porque no se ajusta a la hipótesis contenida en la norma que se analiza.

La simulación, en materia tributaria, puede referirse a diversos aspectos; así, respecto del fin al que aluden, podemos distinguir:

- Simulación que afecta la configuración del hecho gravado,
- Simulación que afecta a los elementos constitutivos de la obligación tributaria,

¹ (Citado por Vial del Río, Víctor, Teoría General del Acto Jurídico, 5° edición, Editorial Jurídica de Chile, 2003)

- Simulación respecto del verdadero monto de la obligación tributaria,
- Simulación respecto de la fecha de nacimiento de la obligación tributaria.

Clasificación de la simulación

La simulación tributaria será absoluta en aquellos casos en que se da apariencia de realidad a un acto que las partes no han celebrado. Generalmente, para generar efectos jurídicos, este acto ha debido cumplir determinados requisitos, por ejemplo, el respectivo pago de impuesto.

Como se ha dicho, el legislador tributario no se ha referido a este tipo de simulación en la redacción de esta norma, toda vez que parece poco probable la hipótesis de que esta forma de negocios se utilice para aminorar los efectos tributarios de sus actos. En efecto, en ese caso el único acto realizado (simulado) es el que genera los efectos jurídicos y tributarios, incluyendo el respectivo pago del impuesto.

Esta situación no se rige por las normas de los artículos 4° bis y 4° quáter.

Será relativa, en cambio, cuando se oculte, a través del acto fingido, la configuración de un hecho gravado, los elementos constitutivos, verdadero monto o data de nacimiento de la obligación tributaria, produciendo el efecto de eludir el pago, disminuir la base imponible o de obtener algún otro tipo de beneficio tributario.

En este caso, la simulación deberá ser decretada por el tribunal tributario y aduanero que corresponda, a solicitud del Director, independientemente de lo que pudiese decretar un tribunal civil respecto del o los mismos actos, de acuerdo a lo que se ha establecido en el artículo 4° quinquies y 160 bis del Código Tributario.

La simulación tributaria a que hace referencia el artículo 4° quáter también es distinta de aquella a que hace referencia el artículo 97, número 4, del Código Tributario. La simulación para efectos del derecho penal tributario exige elementos subjetivos que no son necesarios de considerar, a juicio del legislador, al momento de determinar que un determinado acto o contrato es elusivo por simulado. De hecho, esto es plenamente coherente con la distinción entre elusión y evasión que el legislador ha definido mediante el establecimiento en el Código Tributario de las normas analizadas en esta Circular. Como se ha dicho ya, se trata de una NGA, la que, al igual que las normas especiales anti elusión que también contempla el ordenamiento tributario, buscan cautelar el principio de legalidad de los tributos. Se reitera que, en general, las normas legales señaladas prescinden de los elementos subjetivos que son usualmente utilizados en el derecho infraccional o penal, en cuanto carece de relevancia la determinación de la culpa o dolo para los fines de su aplicación.

Como se ha esbozado anteriormente, corresponde al Servicio probar la existencia de simulación, esto implica que la Administración debe acreditar en sede judicial que el contribuyente ha realizado actos o negocios jurídicos tendientes a encubrir la realización de hechos gravados, o alguno de los elementos de la obligación tributaria, que son en definitiva, los que deberán generar los efectos tributarios correspondientes.

A este respecto, es importante señalar que el tribunal tributario y aduanero apreciará la prueba en virtud de las reglas de la sana crítica, por lo tanto, el Servicio podrá valerse de todos los medios de prueba disponibles para acreditar sus imputaciones.

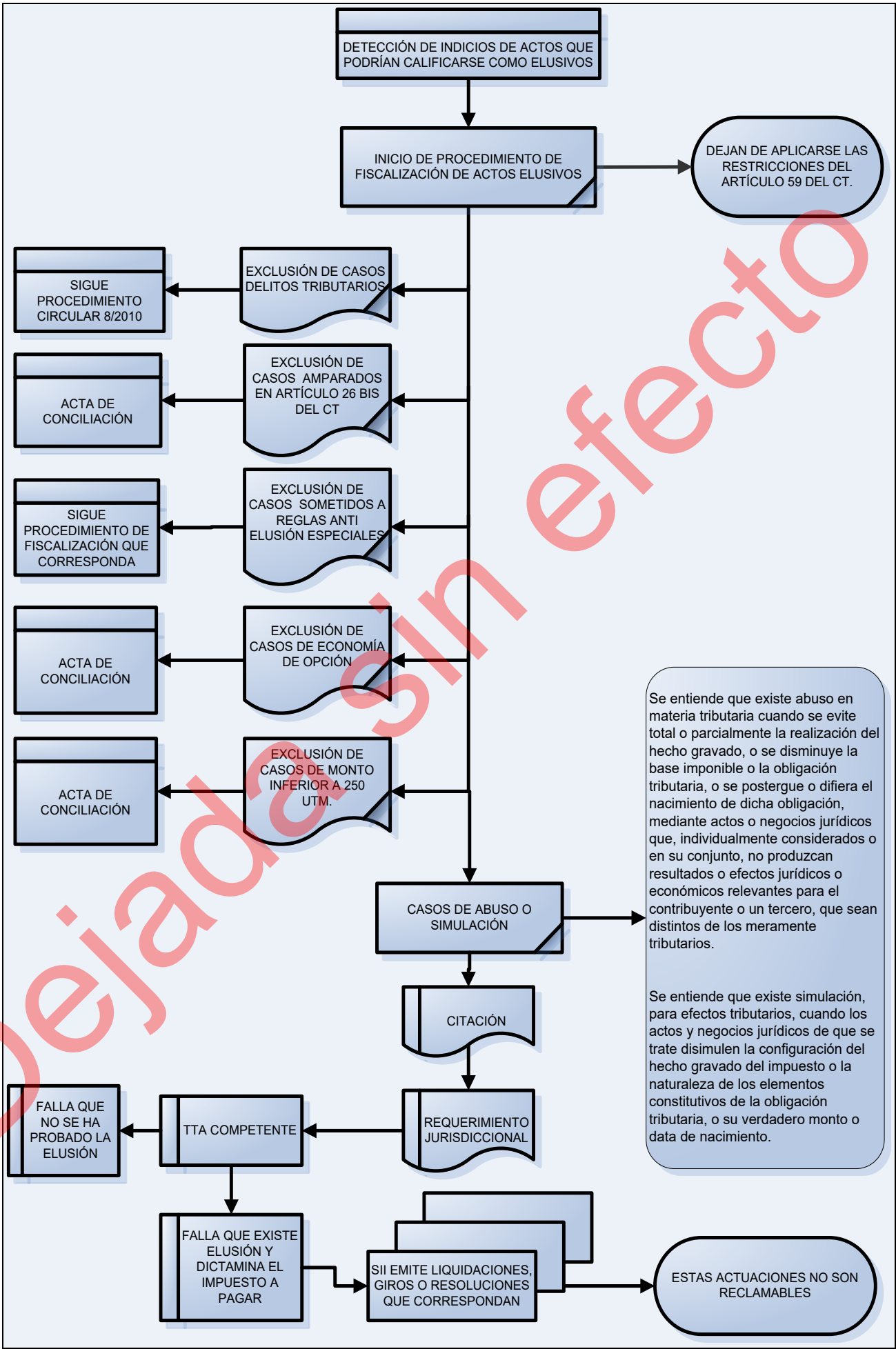
Efectos tributarios

Respecto de los efectos tributarios, habrá que distinguir el tipo de simulación al que nos referimos:

- 1) Frente a un caso de simulación absoluta, los efectos tributarios serán aquellos que genera el o los actos celebrados de acuerdo a la forma elegida por las partes.
- 2) En el caso de simulación relativa, judicialmente declarada por el tribunal tributario y aduanero, los efectos tributarios que se generen dependerán de los hechos gravados que en realidad se configuren, más allá de los actos que los encubran.

Así las cosas, en la sentencia que declare la existencia de simulación y una vez determinados los impuestos, reajustes, intereses y multas a aplicar, el tribunal ordenará al Servicio aplicar los impuestos que correspondan respecto de los hechos gravados, base imponible, elementos constitutivos, monto y fecha de la obligación tributaria efectivamente materializada, con independencia de los actos o negocios simulados.

ESQUEMA GENERAL DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN Y CALIFICACIÓN JURISDICCIONAL DE LAS FIGURAS ELUSIVAS



VII.- PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE CALIFICACIÓN DE ACTOS O NEGOCIOS COMO ELUSIVOS

1. INTRODUCCIÓN.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4° quinquies del Código Tributario, la existencia de abuso o simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter del mismo cuerpo legal, será solicitada por el Director, previa citación al contribuyente y, en su caso, declarada por el Tribunal Tributario y Aduanero competente de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 160 bis del Código Tributario.

Al respecto, cabe señalar que para mejorar los niveles de cumplimiento tributario, el Servicio ejerce las acciones estructurales, preventivas, disuasivas y correctivas necesarias 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 que dirige la selección de casos. Estos casos pueden iniciarse como auditorías administrativas y, en el curso de las mismas, derivar en un control de esquemas elusivos, o bien, pueden iniciarse como planes específicos dirigidos al control de tales esquemas.

Para ello, en tales casos se considera a través de la presente instrucción, un procedimiento especial para la ejecución y corrección de las figuras de elusión que resulten de esas actividades.

En este contexto, la presente Circular regula en general el procedimiento administrativo a que deberá ajustarse la revisión y fiscalización de los casos en que se detecten prácticas elusivas de simulación o abuso, así como de coordinación entre las diferentes áreas del Servicio, tanto a nivel Regional como Nacional, con el objeto de revisar a los contribuyentes que las empleen y, en caso de que sea procedente, se efectúe el trámite de citación a que se refiere el artículo 4° quinquies del Código Tributario y, posteriormente, se inicie el procedimiento de requerimiento judicial regulado en el artículo 160 bis del mismo cuerpo legal.

2. PROCEDIMIENTO.

Cuando en una Dirección Regional o en la Dirección de Grandes Contribuyentes, según corresponda, se tome conocimiento de la existencia de indicios de la ejecución de actos o negocios jurídicos o de un conjunto de ellos, que tengan por objeto eludir los hechos impositivos establecidos en la ley por parte de un contribuyente o un grupo de contribuyentes, deberá plantearse dicha situación ante el área especializada de la Dirección Nacional a través de un informe emanado del Director Regional respectivo o del Director de Grandes Contribuyentes, que deberá contener, a lo menos, los siguientes datos:

- 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) Descripción de los roles y funciones asumidos por las entidades del grupo empresarial, cuando corresponda;
- 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.

En todo caso, para los fines de una adecuada calificación de los hechos a que se refiere este numeral, la Unidad operativa que detecte los indicios deberá prestar especial atención a los siguientes aspectos:

- 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 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario;
- c) Confirmar 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 conforme al artículo 26 bis del Código Tributario que califique como no elusivas las actuaciones desarrolladas por el contribuyente.

En caso que del análisis efectuado se estime por el Director Regional o el Director de Grandes Contribuyentes que los hechos descritos pueden constituir prácticas elusivas y que las acciones correspondientes no se encuentran prescritas; pero, los antecedentes probatorios no son suficientes para la acreditación de la simulación o abuso, a nivel regional o de la Dirección de Grandes Contribuyentes se impondrán las acciones concretas tendientes a recabar más antecedentes.

En el caso que no sea necesario recabar nuevos antecedentes, se elaborará el informe dirigido al área competente de la Dirección Nacional dándose así inicio al procedimiento especial de fiscalización para la determinación de la simulación o abuso.

Por último, si de los antecedentes del caso se estimase que es susceptible iniciar un procedimiento de recopilación de antecedentes de acuerdo a lo establecido en la Circular N° 8, de 2010, se aplicará lo instruido en los párrafos siguientes.

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

Al respecto, cabe recordar que el inciso primero del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario, se refiere a la comisión de un delito tributario. La propia norma clarifica esta figura delictiva, entregando una serie de casos que constituyen formas de comisión del delito, las que son cerradas con una regla de clausura.

En este sentido, para efectuar el análisis señalado, se debe tener en especial consideración las siguientes circunstancias:

- a) Presencia de documentos falsos. Al respecto, la falsedad puede ser material o ideológica. Así las cosas, el análisis que se efectúe deberá ponderar si en el proceso de fiscalización respectivo se detectó la falsificación o uso malicioso de cualquier instrumento público o privado, como libros de contabilidad, balances, inventarios, boletas, notas de crédito, notas de débito, facturas, declaraciones juradas obligatorias, declaración de inicio de actividades, certificados, escrituras públicas, etc.
- b) Presencia de cualquier maniobra dolosa u omisión maliciosa tendiente a impedir que la administración tributaria tenga conocimiento del nacimiento de una obligación tributaria o de su verdadero monto.
- c) Presencia de cualquier hecho tipificado especialmente, v.gr. el referido en el inciso tercero del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario, que sanciona con las penas que allí se indican, al que obtuviere devoluciones de impuestos que no le correspondan, simulando una operación tributaria inexistente.

De esta forma, en el evento que se concluya que se está en presencia de un posible ilícito tributario sancionable con pena privativa de libertad, no se iniciará el procedimiento a que se refiere esta Circular, sino que se deberán remitir los antecedentes al Comité de Análisis de Casos, que establece la Circular N° 8, de 14 de enero de 2010, a efecto que dicho órgano los analice y adopte la decisión de iniciar o no un procedimiento de recopilación de antecedentes. La remisión de los antecedentes deberá hacerse junto con una minuta explicativa en la que se relatarán los hechos y se indicarán cuáles son los indicios que dan cuenta de los posibles hechos constitutivos de delitos.

Si dicho Comité estima que no es necesaria la realización de un procedimiento de recopilación de antecedentes, devolverá los mismos al área de fiscalización respectiva a fin que se continúe con la tramitación establecida en la presente Circular.

2.2 Análisis de antecedentes del proceso de control fiscal.

Los informes se enviarán al Comité Anti Elusión, que se creará mediante resolución, el que analizará los antecedentes y determinará si se cita al o a los contribuyentes involucrados conforme al artículo 63 del Código Tributario o si, por el contrario, se decide realizar una fiscalización conforme a las reglas generales o iniciar un proceso de recopilación de antecedentes conforme a lo previsto en la Circular N° 8 de 2010 o, en último caso, el archivo de los antecedentes.

En caso que se decida citar, se dispondrá la confección de la citación de acuerdo a los antecedentes que se tengan a la vista en el proceso de control fiscal.

Se debe precisar que en caso que se disponga seguir el procedimiento regulado en la presente instrucción, con la existencia previa de un procedimiento iniciado al amparo del artículo 59 del Código Tributario, el mismo deberá reconducirse dentro del procedimiento administrativo de calificación de actos o negocios como elusivos. Así por ejemplo, si el informe se origina a raíz de una revisión de solicitud de devolución de Pagos Provisionales por Utilidades Absorbidas, la Citación se efectuará según el párrafo precedente.

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

Notificada que sea la Citación al o a los contribuyentes, por las áreas operativas de la Dirección Regional competente, si el contribuyente da respuesta satisfactoria a la citación, o se allane a pagar el monto

de los impuestos eludidos, el caso terminará mediante acta de conciliación, declaración rectificatoria y/o giro, según corresponda.

Por el contrario, si el contribuyente no diere respuesta o su respuesta no fuese satisfactoria, el Comité referido en el numeral precedente remitirá los antecedentes necesarios al Departamento Jurídico de la Dirección Regional que corresponda para la elaboración del requerimiento especial a que se refiere el artículo 160 bis del Código Tributario, para su posterior reenvío a la Dirección Nacional.

En la Dirección Nacional, el Comité señalado decidirá si procede o no la presentación del requerimiento judicial para que se declare la elusión conforme al procedimiento del artículo 160 bis del Código Tributario, pudiendo en todo caso, solicitar a la Dirección Regional cualquier modificación que se estime necesaria para complementar el requerimiento.

Una vez decidido el ejercicio de la acción anti elusiva, el Director firmará el requerimiento y remitirá el original al Departamento Jurídico de la respectiva Dirección Regional o de la Dirección de Grandes Contribuyentes, para que éste lo presente ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente, poniendo fin a este procedimiento administrativo especial de fiscalización para la determinación de elusión tributaria por abuso o simulación.

2.4 Plazos para la presentación del requerimiento.

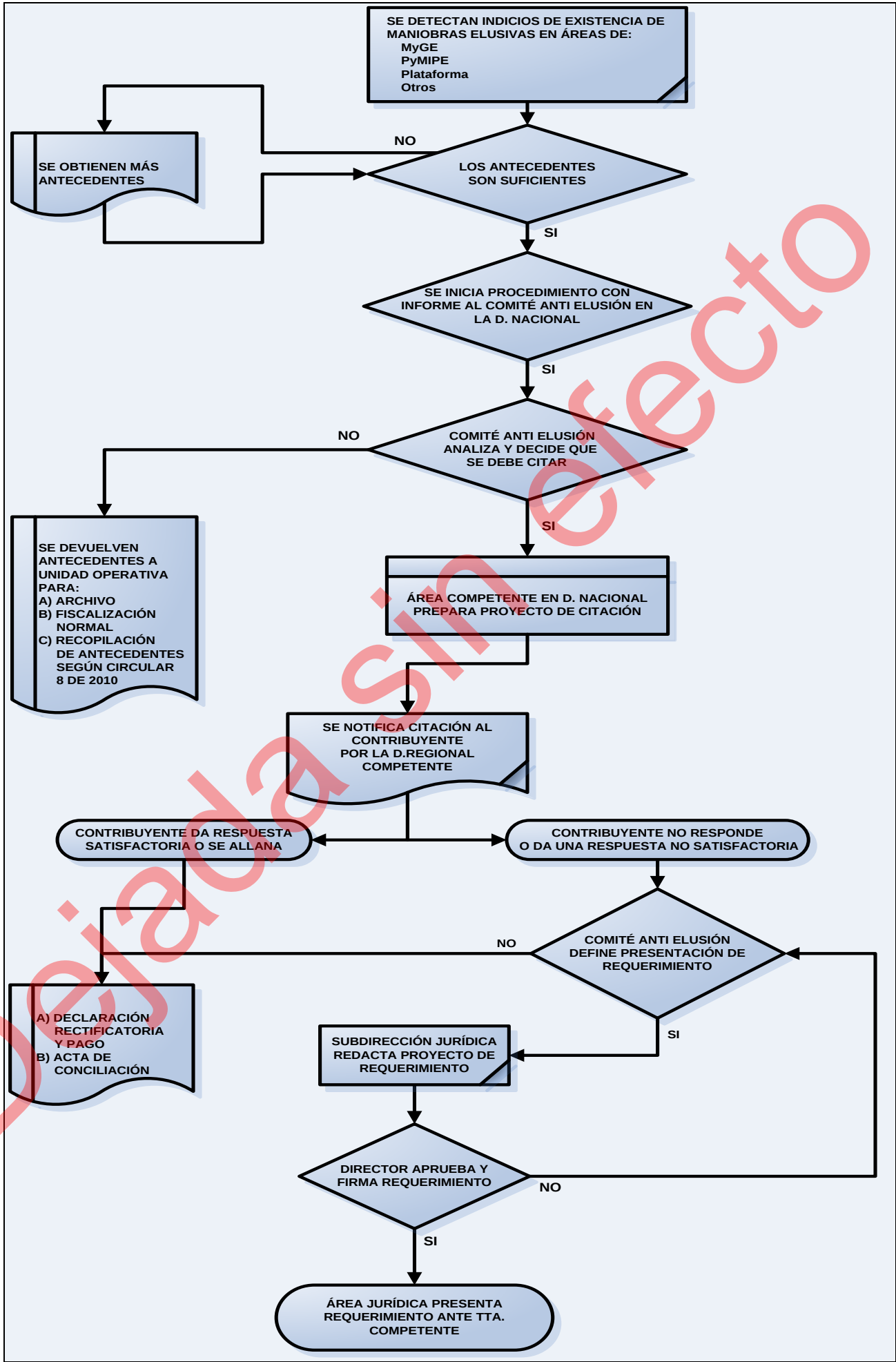
De acuerdo a lo señalado por el inciso cuarto del artículo 4° quinquies del Código Tributario, el Servicio de Impuestos Internos tiene un plazo de 9 meses para presentar este requerimiento, los que se cuentan desde la contestación de la citación por parte del contribuyente.

En caso de que el contribuyente no conteste la citación, el plazo de 9 meses se cuenta desde la notificación de la respectiva citación.

En todo caso, se debe tener especial consideración con la circunstancia que el término de 9 meses para requerir no se aplicará cuando el remanente de plazo de prescripción de la obligación tributaria a que se refiere el artículo 200 del Código Tributario sea menor, ya que en tal caso se aplicará este último.

Se recuerda que no se aplican en este procedimiento los plazos referidos en el artículo 59 del Código Tributario.

FLUJO BÁSICO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO INSTRUIDO



3. SUPERVISIÓN Y CONTROL DE LOS PROCEDIMIENTOS ESTABLECIDOS EN LA PRESENTE CIRCULAR

La supervisión y el control de los procedimientos establecidos en esta Circular, corresponderá a la Dirección Nacional. Para lo anterior, el Comité Anti Elusión, a través de su secretaría técnica determinará los lineamientos, estándares y rutinas generales o particulares que correspondan.

También corresponderá a dicho Comité absolver las consultas que en la materia se formulen por parte de las Direcciones Regionales o de las unidades de la Dirección Nacional, en aquellos casos en que se encuentre en curso este procedimiento.

VIII.- PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN JUDICIAL DE LA EXISTENCIA DE ABUSO O SIMULACIÓN CONFORME AL ARTÍCULO 160 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

1. Regulación normativa

El procedimiento para la declaración judicial de la existencia de abuso o simulación, se encuentra regulado en el artículo 160 bis del Código Tributario incorporado por la Ley N° 20.780. Dicha norma señala que en lo no regulado y en cuanto la naturaleza de la tramitación lo permita, se aplicarán las demás normas contenidas en el título II del Libro III del mismo Código Tributario "Del procedimiento General de Reclamaciones".

2. Aspectos generales

2.1 Titular de la acción.

La solicitud de declaración judicial de la existencia de abuso o simulación debe efectuarla el Director del Servicio de Impuestos Internos, ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente, a través de una presentación fundada, acompañando los antecedentes de hecho y de derecho en que su pretensión se sustenta y que permitan la determinación de los impuestos, intereses penales y multas a que dé lugar la declaración judicial.

2.2 Limitación en cuanto al monto.

La solicitud de la declaración judicial solo podrá ser requerida en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el Servicio al contribuyente respectivo, excedan la cantidad de 250 unidades tributarias mensuales (UTM) equivalentes a pesos a la fecha de la presentación del requerimiento al Tribunal (inciso 2° del artículo 4° quinquies del Código Tributario). Se hace presente que dicho monto no incluye cualquier recargo por intereses penales o multas a que potencialmente haya lugar.

El límite antes señalado, también se aplicará tratándose de las diferencias de devolución de impuestos existente entre lo que haya determinado el contribuyente y el Servicio. Lo anterior, se encuentra fundado en el inciso final del artículo 4° quinquies del Código Tributario, por cuanto expresamente ordena al Servicio emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda, dándose esta última circunstancia en caso de devoluciones de impuestos, e incluso cuando el Servicio pretenda modificar el resultado tributario de un contribuyente.

2.3 Plazos para efectuar la solicitud.

Una vez que el contribuyente de respuesta a la Citación que obligatoriamente para estos efectos debe practicar el Servicio, conforme lo dispone el inciso tercero del artículo 4° quinquies del Código Tributario, 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. En caso que el contribuyente no hubiese dado respuesta a la Citación, el plazo de nueve meses se contará desde la fecha de la notificación de la respectiva Citación, conforme a lo dispuesto en el inciso cuarto del artículo 4° quinquies del Código Tributario.

Se debe tener especial cuidado en aquellos casos que el remanente del plazo de prescripción de la obligación tributaria sea menor al término de nueve meses referido en el párrafo precedente dado que, en tal caso, se aplicará el plazo menor. Por ejemplo, cuando el contribuyente da respuesta a la Citación restando 3 meses para que se extinga el plazo de prescripción de las facultades fiscalizadoras del Servicio que establece el artículo 200 del Código Tributario, por aplicación de esta norma, el término máximo para efectuar la solicitud de abuso o simulación será este plazo de 3 meses.

2.4 Tribunal competente para conocer de la solicitud.

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 119 del Código Tributario, el Tribunal Tributario y Aduanero competente para conocer de la solicitud de declaración de abuso o simulación, es aquel en cuyo territorio jurisdiccional tenga su domicilio el contribuyente.

La Ley N° 20.780 introduce una modificación al artículo 119 del Código Tributario, otorgando competencia para conocer de la solicitud de abuso o simulación al Tribunal Tributario y Aduanero en cuyo territorio jurisdiccional esté domiciliada la matriz, en caso que el contribuyente sea una filial.

Lo anterior implica que en el evento de tratarse de un contribuyente que tenga domicilio en un territorio jurisdiccional distinto al de su matriz, se deberá solicitar la notificación de la solicitud de abuso o simulación, vía exhorto al tribunal correspondiente.

Para efectos de determinar el domicilio del contribuyente requerido y/o de su matriz, se deberán aplicar lo dispuesto en el artículo 13 del Código Tributario y lo establecido en la Circular N° 31 de 2007 y su complementación contenida en la Circular N° 7 de 2008.

3. Suspensión de la prescripción

En el tiempo que medie entre la fecha de presentación de la solicitud de declaración de abuso o simulación, hasta la notificación de la resolución que lo resuelva, se suspenderá el cómputo de los plazos de prescripción de los artículos 200 y 201 del Código Tributario, según corresponda.

De esta forma, la suspensión opera desde la presentación de la solicitud de abuso o simulación, hasta que se notifica la sentencia de primera instancia que acoge o rechaza la solicitud respectiva.

4. Procedimiento Jurisdiccional.

4.1 Iniciativa del Servicio.

El Director del Servicio debe efectuar la solicitud de declaración de abuso o simulación a que se refiere el artículo 4° quinquies del Código Tributario, ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente, el que según ya se indicó corresponde al del domicilio del contribuyente o en su caso, el de su matriz.

4.2. Formalidades de la solicitud.

El artículo 160 bis del Código Tributario establece que la solicitud debe ser fundada, acompañando todos 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.

Se hace presente que la solicitud debe ser fundada, en tal sentido el escrito debe explicar de manera razonada la forma como el contribuyente cometió el abuso o simulación y la prueba con que en el transcurso del juicio se acreditará tal aseveración.

Además de lo antes señalado, el escrito debe cumplir con los requisitos generales a toda presentación judicial:

- Designación del tribunal ante quien se presenta.
- La individualización del Director o de la autoridad del Servicio a quien se le hayan delegado estas funciones, con indicación del nombre, apellido, oficio y domicilio.
- Constitución de patrocinio y otorgamiento de poder en abogados del Servicio. Se conferirá patrocinio y poder al Jefe del Departamento de Defensa Judicial o del Departamento Jurídico a cargo de la tramitación y poder a dos o más abogados en aquellas unidades jurídicas en que la dotación lo permita. El poder se conferirá con las atribuciones señaladas en el inciso primero del artículo 7° del Código de Procedimiento Civil.
- Firma de quien asume la representación del Servicio, del Jefe del Departamento de Defensa Judicial o del Jefe del Departamento Jurídico que, en su calidad de abogado, patrocine la presentación y de los abogados a quienes se otorgue poder.
- Acompañar Resolución de nombramiento de quien comparece en representación del Servicio, según proceda.
- Acompañar Resolución que establece el orden de subrogación correspondiente, cuando proceda.
- En caso de existir delegación de la representación judicial del Director, se deberá adjuntar copia del instrumento en que conste, cuando corresponda.
- La individualización del contribuyente con indicación del nombre, apellido, oficio y domicilio.
- Exposición clara de los hechos y fundamentos de derecho en que se apoya.

- Las peticiones concretas que se someten a la decisión del tribunal.
- Solicitar que durante la tramitación del proceso se envíe aviso, por correo electrónico al Servicio, del hecho de haber sido notificado de una o más resoluciones, individualizando la dirección de correo electrónico para estos fines, en los términos del artículo 131 bis, inciso 5° del Código Tributario.
- Se debe solicitar expresamente la condena en costas del contribuyente.
- En caso de ser necesario, se deberá solicitar expresamente en un otrosí la sanción para la persona natural o jurídica, debidamente individualizado, que haya diseñado o planificado los actos contrarios o negocios constitutivos de abusos o simulación, según lo establecido en el artículo 100 bis del Código Tributario.

4.2.1 Antecedentes que se deben acompañar junto a la solicitud.

El artículo 160 bis del Código Tributario, ordena que la solicitud se presente con los antecedentes de hecho y de derecho que la sustentan.

A estos fines el documento fundante será el informe elaborado por el área competente según el procedimiento establecido en el numeral VII precedente, cuyas conclusiones, fundadas en los hechos constatados por el aparato fiscalizador deben permitir sostener, plausiblemente, que el contribuyente requerido cometió el abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter o quáter del Código Tributario, que se le impute, según corresponda; como también el requerimiento, citación y notificaciones respectivas que se hubieren efectuado al contribuyente en la etapa de fiscalización; así como los documentos y demás antecedentes acompañados y/o tenidos a la vista en el proceso.

El informe deberá individualizar en forma clara y detallada las operaciones que tuvieron por objeto evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado, o la disminución de la base imponible o de la obligación tributaria, o la postergación del nacimiento de dicha obligación, en el caso de la aplicación del artículo 4° ter del Código Tributario.

En el caso en que el Servicio impute simulación en los términos del artículo 4° quáter del Código Tributario, se deberán individualizar todos aquellos actos y negocios jurídicos que pretendan disimular la configuración del hecho gravado o la naturaleza de los elementos que constituya la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento.

Junto con lo anterior, 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 4° quinquies del Código Tributario y el monto de la multa establecida en el artículo 100 bis del mismo cuerpo normativo, y que se someterá a la aprobación del Tribunal Tributario y Aduanero competente.

4.2.2. Solicitud de medidas cautelares.

El Servicio deberá analizar si el patrimonio del contribuyente ofrece suficientes garantías para responder de los resultados del juicio, o si existe motivo racional para estimar que éste ocultará sus bienes, situación en las cuales solicitará la medida cautelar reglada en el artículo 137 del Código Tributario.

Para ello, se efectuará un análisis sobre la situación patrimonial del reclamante con el objeto de acreditar ante el Tribunal la existencia de las causales que habilitan la aplicación de la medida cautelar. Para estos efectos se deberá señalar en forma precisa los bienes sobre los cuales se solicita la medida cautelar, sean estos muebles o inmuebles, acompañando los antecedentes pertinentes relativos a la correspondencia de valores entre la tasación o valoración de éstos y el monto o cuantía del litigio.

Sin perjuicio de lo anterior, siempre se podrán solicitar medidas cautelares tan pronto como se constate la concurrencia de la causal y cumplimiento de los requisitos que justifiquen la medida.

4.3. Traslado al contribuyente.

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

Atendido que nada se dice en la nueva regulación respecto a la forma en que se debe notificar al contribuyente de la resolución del Tribunal que le da traslado, se estima que procedería la aplicación de las normas generales que regulan la materia, por lo que la primera notificación habrá de efectuarse personalmente o del modo sustitutivo a esta, según lo establecido en los artículos 40 y 44 Código de Procedimiento Civil, respectivamente.

Para la aplicación de las normas antes señaladas, se hace necesario solicitar al Tribunal que tome las medidas pertinentes para efectuar la primera notificación al contribuyente, como pueden ser la indicación de un receptor judicial o la habilitación de un funcionario del tribunal, como ministro de fe.

4.4 Citación a Audiencia.

Vencido el plazo para evacuar el traslado y haya o no contestado el contribuyente, el Tribunal citará a las partes a una audiencia que fijará a contar del séptimo y no más allá del decimoquinto día, contado desde la fecha de la notificación de la citación, con el objeto que expongan sobre los puntos planteados tanto en la solicitud como en la contestación, en caso que la hubiere.

En el evento que el contribuyente o posible responsable del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación, aportare documentos en esta audiencia, a los cuales el Servicio no haya tenido acceso previo, se los deberá analizar a efecto de efectuar los descargos en el plazo de quince días, como también estudiar una eventual solicitud de inadmisibilidad probatoria contemplada en el inciso undécimo del artículo 132 del Código Tributario.

Para estos efectos, en el escrito de descargos se deberán expresar todas las objeciones que se tengan sobre estos nuevos antecedentes, con el objeto de sostener legítimamente la pretensión que fundamenta la solicitud de declaración de abuso o simulación presentada por el Servicio. Asimismo, se deberá hacer presente al tribunal las reglas específicas sobre la designación de peritos contenidas en el Código de Procedimiento Civil.

4.5 Resolución que recibe la causa a prueba.

El Tribunal analizará las alegaciones de las partes y abrirá un término de prueba en la medida que exista controversia sobre algún hecho sustancial y pertinente.

En su caso, dictada la resolución que ordena recibir la causa a prueba, el Servicio deberá efectuar un completo análisis de los puntos de prueba fijados por el Tribunal, en cuanto a que correspondan a los hechos objeto de la solicitud, debiendo recurrirse en aquellos casos en los cuales la fijación de aquellos sea incompleta, imprecisa, carente de los requisitos de controversia, sustancialidad y pertinencia exigidos por el inciso cuarto del artículo 160 bis del Código Tributario, requiriendo la modificación, inclusión o exclusión de lo que corresponda, por medio del recurso de reposición.

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

Al respecto se deben distinguir dos situaciones: a) Recursos para impugnar la resolución que fija los puntos de prueba y, b) Recursos para impugnar la resolución que resuelve no recibir la causa a prueba.

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

Atendido lo señalado en el inciso cuarto del artículo 160 bis del Código Tributario, en contra de la resolución que fije los puntos sobre los cuales deberá recaer la prueba, se podrá interponer el recurso de reposición ante el mismo tribunal que conoce la causa.

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

En aquellos casos en los que el tribunal dicte una resolución que implique no recibir la causa a prueba, estimándose que correspondía dicha recepción por existir controversia sobre hechos sustanciales y pertinentes, se deberá recurrir en su contra mediante el recurso de reposición apelando en forma subsidiaria; lo anterior en razón de que la limitación recursiva a la reposición solamente está circunscrita al caso que se reciba la causa a prueba, no así tratándose de la situación contraria en que no se reciba la causa a prueba. La instrucción encuentra sustento normativo en lo dispuesto en el inciso final del artículo 160 bis del Código Tributario, que hace aplicables las normas del procedimiento general de reclamaciones entre las cuales se encuentra el 148 del mismo cuerpo legal, que hace un reenvío a las normas generales del Libro Primero del Código de Procedimiento Civil.

4.7 Término probatorio.

El término probatorio establecido en el artículo 160 bis es de veinte días. En este periodo debe rendirse toda la prueba que sea necesaria para producir la convicción del Tribunal respecto de las pretensiones del Servicio.

4.8 Prueba.

En atención a lo dispuesto en el artículo 160 bis inciso final del Código Tributario, que hace aplicable el título II del Libro III de este cuerpo normativo, se admitirá 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 132 de este cuerpo normativo.

Sin perjuicio de lo anterior, a continuación se hace referencia a ciertos medios de prueba en particular.

4.8.1 Prueba testimonial.

En caso de estimarse pertinente la rendición de prueba testimonial, y ante la omisión que efectúa el artículo 160 bis del Código Tributario respecto a este medio de prueba en particular, es que se debe aplicar lo señalado en el inciso cuarto del artículo 132 del Código Tributario, por lo que 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.

El Servicio deberá efectuar todas las diligencias necesarias para garantizar la comparecencia de los testigos a la audiencia que para dichos efectos fije el tribunal.

Se hace presente, que el o los testigos deben declarar sobre el o los puntos de prueba para los cuales fue ofrecido oportunamente en el juicio.

4.8.2. Prueba documental.

Con la antelación necesaria, el Servicio deberá presentar todos los instrumentos, públicos o privados y demás antecedentes con los que cuente y funden la solicitud de abuso o simulación, señalando en la presentación que hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos se acreditan con la prueba aportada, no bastando la mera enunciación descriptiva de los documentos.

4.8.3. Absolución de posiciones.

El Servicio puede utilizar este medio probatorio, citando a absolver posiciones al contribuyente o a sus representantes, en los plazos y condiciones establecidas en el artículo 385 y siguientes del Código de Procedimiento Civil.

Sin embargo, respecto a la citación para absolver posiciones que solicite el contribuyente al Servicio, por expresa disposición del inciso noveno del artículo 132 del Código Tributario, el Director, los Subdirectores y Directores Regionales no tienen la facultad de representar al Servicio en el acto probatorio.

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.

4.8.4. Informes de Peritos.

Respecto a este medio probatorio se debe hacer presente que la única forma que asegura la debida imparcialidad del perito, es la aplicación en su nombramiento de lo dispuesto en los artículos 409 y siguientes del Código de Procedimiento Civil. Vale decir, cualquier otro informe de carácter técnico que se acompañe al juicio otorgándole la calidad de informe pericial, no es tal ya que no asegura la debida imparcialidad e independencia de quienes aparecen suscribiéndolo.

4.8.5 Inspección personal del tribunal.

El Servicio como el contribuyente podrán 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.

El ejercicio de este medio probatorio, se regirá por las disposiciones señaladas en los artículos 403 y siguientes del Código de Procedimiento Civil.

4.8.6 Prueba del contribuyente.

En cuanto a la prueba presentada por el contribuyente, se deberá efectuar un detallado análisis y observación cuando corresponda, compareciendo a todas las audiencias probatorias fijadas por el tribunal, efectuando interrogatorios tendientes a acreditar la falta de credibilidad de los testigos de la contraparte, en caso de ser procedente.

En dicho contexto, se tendrá especial atención respecto de los documentos o antecedentes acompañados como prueba por el contribuyente en cualquier etapa del proceso, a efectos de determinar la procedencia de su observación.

Adicionalmente, se deberá solicitar la inadmisibilidad de los documentos que requeridos de manera determinada y específica al contribuyente por el Servicio en la Citación contemplada en el inciso tercero

del artículo 4° quinquies del Código Tributario, éste omitiera su presentación, procediendo en este caso a solicitar que éstos no sean admitidos como prueba en los términos señalados en el inciso undécimo del artículo 132 del mismo cuerpo legal antes citado.

4.8.7. Observaciones a la prueba.

Concluido el término probatorio, el tribunal otorgará un plazo de 5 días en el cual se deberá presentar un escrito que contenga un examen o análisis a 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. Además, se deberá hacer presente la ineptitud, inexactitud o imprecisión de las probanzas rendidas por el contribuyente para demostrar los fundamentos de su pretensión.

5. Sentencia judicial que acoge la solicitud del Servicio

La sentencia que acoja la solicitud, deberá dejar 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, ordenando al Servicio la emisión de la respectiva liquidación, giro o resolución, según corresponda (inciso sexto del artículo 4° quinquies del Código Tributario).

Sin perjuicio de los impuestos que se determinen eludidos, el tribunal deberá pronunciarse respecto al reajuste, intereses penales y las multas que pueda ser objeto el contribuyente.

Se estima que el Juez deberá pronunciarse respecto a las costas del juicio, atendido la aplicación de las normas generales contempladas en el Libro I del Código de Procedimiento Civil. De aquí la importancia de efectuar expresamente la petición de condena en costas en la Solicitud de declaración de abuso o simulación.

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

Contra el fallo de primera instancia procede el recurso de apelación, el que deberá interponerse dentro del plazo de 15 días contados desde la respectiva notificación. Por ello, si lo resuelto es contrario a las pretensiones del Servicio, se procederá a su estudio detallado con el objeto de determinar la viabilidad de interponer recurso de apelación en su contra.

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.

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

En contra de la sentencia definitiva de segunda instancia, procede la interposición de los recursos de casación en la forma y en el fondo, según lo dispone en inciso quinto del artículo 160 bis del Código Tributario.

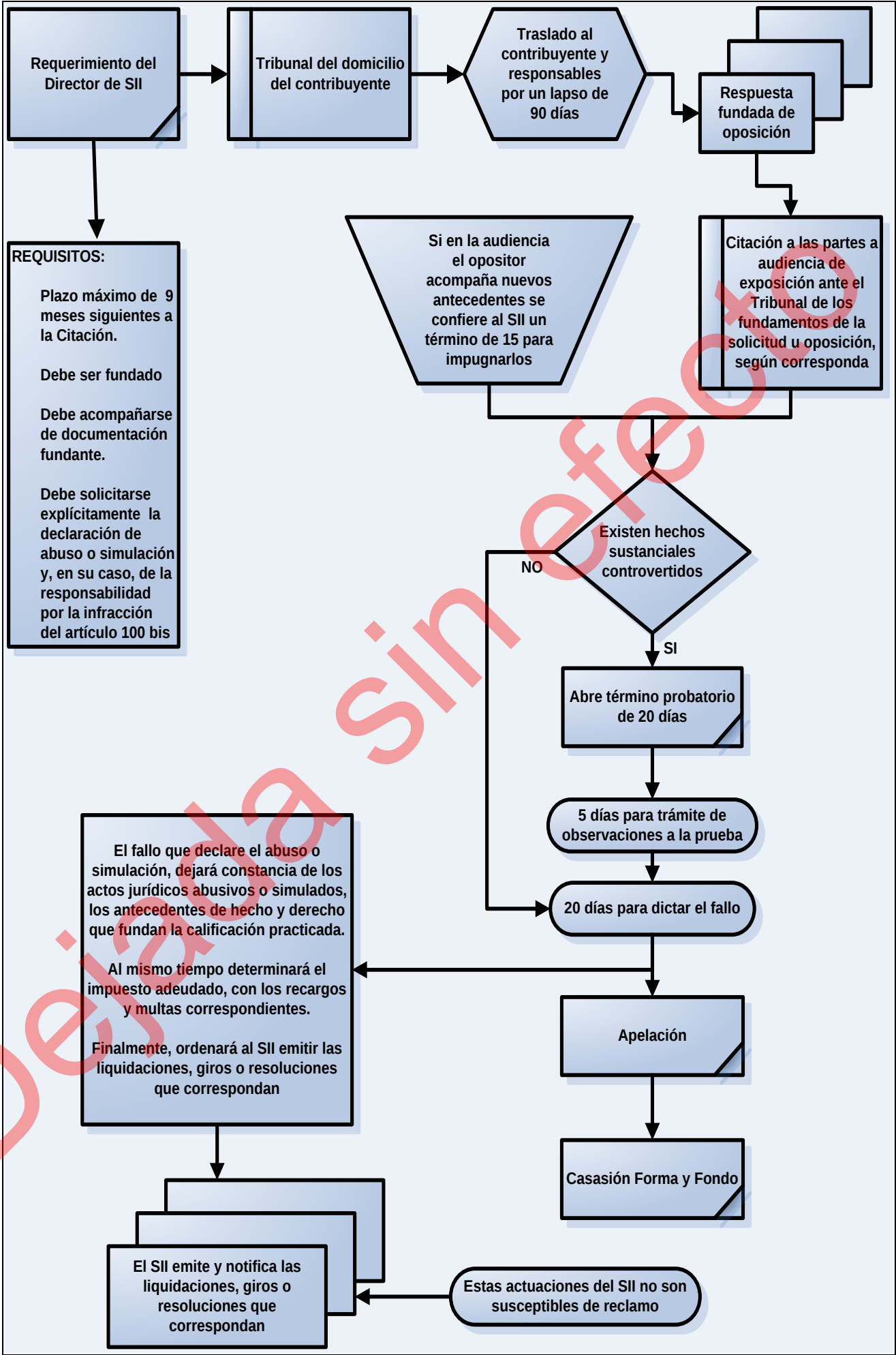
8. Comunicación de la resolución judicial a la Subdirección de Fiscalización

En el caso que se acoja la solicitud de declaración de abuso o simulación y encontrándose firme y ejecutoriado el fallo según lo dispuesto en el artículo 174 del Código de Procedimiento Civil, se requerirá al tribunal copia autorizada de la sentencia definitiva y de la certificación de ejecutoria emitida por el Secretario del tribunal, o del decreto de "cúmplase", según corresponda, como así 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 160 bis del Código Tributario.

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

De conformidad con lo que dispone el inciso penúltimo del artículo 4° quinquies, las actuaciones de ejecución del fallo que desarrolle el Servicio en cumplimiento de la resolución del Tribunal, no serán susceptibles de reclamo alguno. En su caso, 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. Lo anterior, es sin perjuicio del recurso extraordinario de aclaración, rectificación o enmienda establecido en los artículos 182 y siguientes del Código de Procedimiento Civil.

ESQUEMA DEL PROCEDIMIENTO



IX.- FIGURA INFRACCIONAL DEL ARTÍCULO 100 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

El artículo 100 bis del Código Tributario, tipifica y sanciona con una multa a los sujetos que hayan diseñado o planificado los actos, contratos o negocios calificados como abuso o simulación por sentencia ejecutoriada.

1. Sujeto pasivo

La norma citada sanciona con multa a cualquier 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 del señalado Código.

Por consiguiente, el sujeto sancionado puede ser tanto el contribuyente como cualquier otra persona, natural o jurídica, que haya diseñado o planificado los actos de que se trata. En esta situación pueden encontrarse asimismo los asesores tributarios que han realizado las conductas aludidas.

2. Figura infraccional

Para efectos de aplicar la sanción contemplada en esta norma, se debe entender por diseño o planificación, el plan general, metódicamente organizado, fraguado para evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado, disminuir la base imponible o la obligación tributaria, o postergar o diferir el nacimiento de dicha obligación, también cuando se busque disimular la configuración del hecho gravado o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria o su verdadero monto o data de nacimiento, a través de los contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación.

De esta forma, lo sancionado con esta infracción es la actividad intelectual que diseñó los actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos que fuese declarada abusiva o simulada en los términos del artículo 4° ter o 4° quáter, ambos del Código Tributario, según corresponda.

En consecuencia la mera implementación de lo diseñado o planificado, no cumple con los presupuestos de hecho contemplados en la norma. Tampoco se considerará diseño o planificación las presentaciones que se efectúen ante instituciones gubernamentales, notarías, conservador de bienes raíces, etc.

3. Sanción

La infracción descrita en el artículo citado, se sanciona con una multa de hasta el 100% de todos los impuestos que, por el hecho de haber incurrido en las conductas indebidas, dejaron de enterarse en arcas fiscales. En todo caso, la multa tiene un tope legal de 100 UTA.

De acuerdo con lo anterior, una vez que se encuentre firme la sentencia del Tribunal que declare la existencia del abuso o simulación y la responsabilidad por el diseño o planificación de actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, el Servicio emitirá la liquidación, giro, resolución o multa. La sentencia deberá imponer como multa un porcentaje determinado del monto de los impuestos que dejaron de pagarse, el cual se determinará en la liquidación, giro o resolución, sobre la base de lo dictaminado por el Tribunal.

4. Infracción cometida por una persona jurídica

Si la infracción es cometida por una persona jurídica, la sanción se aplicará a los directores o representantes legales, sólo en el caso que hubieren infringido sus deberes de dirección y supervisión.

Por lo tanto, si una consultora o estudio ha efectuado para un contribuyente los actos que se sancionan, la multa se aplicará a sus directores o representantes legales, a quienes corresponde la dirección o supervisión del trabajo que realiza su representada, en la medida que hayan infringido estos deberes, lo cual deberá ser probado por el Servicio.

Es decir, sólo en la medida que se trate de representantes legales o directores que han estado o debieron estar en conocimiento del diseño o planificación constitutiva de abuso o simulación, sin haber ejercido sus deberes de supervisión y dirección, oponiéndose o impidiendo que se propusieran al contribuyente correspondiente, incurre en la infracción.

Por el contrario, si alguno de los representantes legales o directores acredita fehacientemente que se opuso a tal propuesta, no habiendo sido considerada su opinión, no responderá de la sanción.

En relación con los deberes de dirección y supervisión de los directores y representantes legales de una persona jurídica, cabe señalar que éstos pueden emanar de la ley, de los estatutos o de las obligaciones y responsabilidades que se le han conferido por la respectiva persona jurídica.

Así, por ejemplo el artículo 551 del Código Civil establece que la dirección y administración de una asociación recaerá en un directorio. Por su parte, el artículo 31 de la Ley N° 18.046 dispone que la administración de la sociedad anónima la ejerce un directorio elegido por la junta de accionistas y en otros artículos, la misma ley regula distintas obligaciones de dirección y supervisión que recaen en los directores.

5. Prueba de la participación

Para que se incurra en la infracción en comento, el Servicio debe acreditar que respecto del contribuyente de que se trate se diseñaron o planificaron actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, según lo dispuesto en los artículos 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies y 160 bis del Código Tributario.

Por lo tanto, el Servicio deberá probar ante el Tribunal Tributario competente, en el marco del procedimiento establecido en el artículo 160 bis, y junto con probar que se realizaron actos, negocios o contratos constitutivos de simulación o abuso, que el responsable de esta infracción los diseñó o planificó.

No obstante que el artículo 100 bis señala que el Servicio sólo podrá aplicar la multa que establece el tribunal en la sentencia correspondiente, cuando en el caso de haberse deducido reclamación en contra de la respectiva liquidación, giro o resolución, ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada, o cuando no se haya deducido reclamo y los plazos para hacerlo se encuentren vencidos, según lo dispone el inciso del artículo 160 bis del Código Tributario, 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.

6. Prescripción de la acción

El artículo 100 bis citado, en su inciso tercero, dispone que la acción para perseguir la sanción pecuniaria asociada a la infracción que describe, prescribirá en seis años contados desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos.

Por consiguiente, la prescripción de esta acción se rige por una regla especial que prima sobre lo previsto en el inciso final del artículo 200 del Código Tributario, que dispone que las acciones para perseguir las sanciones de carácter pecuniario y otras que no accedan al pago de un impuesto prescriben en tres años contados desde la fecha en que se cometió la infracción.

Cabe señalar, asimismo que la interposición de la solicitud de declaración de elusión interrumpirá el plazo de prescripción de la acción que tenga por objeto la aplicación de la multa contemplada en el artículo 100 bis del Código Tributario, conforme lo establecido en el inciso final del artículo 2518 del Código Civil.

X. PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN JUDICIAL PARA LA APLICACIÓN DE LA MULTA CONTEMPLADA EN EL ARTÍCULO 100 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

1. Tribunal competente para conocer de la determinación y aplicación de la multa

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 119 del Código Tributario, 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.

2. Sujeto Activo

La titularidad de la acción es del Director del Servicio de Impuestos Internos.

3. Trámite previo al ejercicio de la acción infraccional

Según lo dispone el inciso tercero del artículo 4° quinquies del Código Tributario, 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 conside-

re necesarios y pertinentes, incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del artículo 100 bis del señalado cuerpo legal.

Por lo tanto, en el caso en análisis, la Citación es un trámite obligatorio que debe practicarse por parte del Servicio, de acuerdo con las instrucciones vigentes. Actualmente, la Circular N°63 de 2000, que instruye sobre formularios a utilizar y establece procedimientos específicos para auditorías tributarias, norma la forma en que deben practicarse las citaciones.

4. Forma de ejercer la acción y procedimiento

Se solicitará la aplicación de la multa conjuntamente con la solicitud de declaración de abuso o simulación ante el Tribunal Tributario y Aduanero, de manera fundada, acompañando los antecedentes de hecho y de derecho en que se sustenta y que permita la determinación de la cuantía de la multa.

En cuanto al procedimiento, se aplican las mismas normas analizadas para la aplicación de los artículos 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies y 160 bis, todos del Código Tributario contenido en el Capítulo VIII de esta Circular.

5. Prueba

Se debe hacer presente que, como en todo procedimiento infraccional, la carga probatoria recae en el Servicio de Impuestos Internos, quien se podrá valer de todos los medios de prueba que le franquea la ley a efecto de producir convicción en el Tribunal acerca de la participación de la persona natural o jurídica en el diseño o planificación de los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación y en el caso que sea pertinente, de la falta de diligencia en la supervisión y dirección del representante legal o de los responsables de la persona jurídica respecto de la cual se haya acreditado que realizó la planificación.

Para los propósitos antes señalados, resultará relevante acompañar los informes evacuados por los asesores que planificaron o diseñaron los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, como las propuestas de honorarios, y en general, cualquier otro documento que contenga la identificación del autor o autores de la planificación y los objetivos del mismo.

En el caso que el Servicio de Impuestos Internos no cuente con alguno de los antecedentes señalados anteriormente, podrá solicitar al tribunal que conoce del proceso que ordene la exhibición de los documentos que acrediten la participación del planificador o diseñador en los actos constitutivos de abuso o simulación y que estén en su poder, sin perjuicio de los demás medios probatorios que se estimen pertinentes, v. gr. absolución de posiciones.

6. Recursos

En contra el fallo que resuelve la solicitud de aplicar la sanción proceden los recursos generales.

Sin perjuicio de lo anterior, se hace presente que, en el evento que se acoja la solicitud de declaración de elusión, pero se rechace la aplicación de la multa, el Servicio podrá apelar contra esta sentencia ante la Ilustrísima Corte de Apelaciones correspondiente conforme a lo dispuesto en el artículo 138 del Código Tributario.

En contra de la sentencia definitiva de segunda instancia, procede la interposición de los recursos de casación en la forma y en el fondo, según la aplicación del artículo 145 del Código Tributario.

7. Cumplimiento

Una vez firme y ejecutoriado el fallo que acoge la solicitud efectuada por el Director, el Servicio podrá aplicar la multa por el monto determinado por el Tribunal en el fallo que acoge la solicitud de elusión.

Se recuerda que el Servicio se encuentra impedido de aplicar la multa en tanto no se resuelva por sentencia firme la solicitud de declaración de simulación o abuso deducida por el Director de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo 160 quinquies del Código Tributario.

8. No reclamabilidad de la multa

De conformidad con lo que dispone el inciso penúltimo del artículo 4° quinquies, la multa que gire el Servicio en cumplimiento de la resolución del Tribunal declarando la responsabilidad del sujeto pasivo por el diseño o planificación de los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación no serán susceptibles de reclamo alguno. En su caso, 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.

XI.- VIGENCIA DE ESTAS INSTRUCCIONES

Respecto de la vigencia de las disposiciones legales analizadas en esta Circular se han impartido instrucciones en las Circulares N°s 55 de 16 de octubre de 2014 y 55 de 24 de junio de 2015.

La presente Circular regirá a contar del 30 de septiembre de 2015, siendo aplicables sus instrucciones a los procesos de fiscalización llevados a cabo a partir de esa fecha y a las consultas formuladas por los interesados a través del procedimiento que acuerda el artículo 26 bis del Código Tributario desde la fecha señalada.

Saluda a Ud.,

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI
DIRECTOR (S)

DISTRIBUCIÓN

- Internet
- Boletín
- Diario Oficial (en extracto)