



**PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA FRENTE A LA NORMA GENERAL
ANTI ELUSIÓN Y EN ESPECIAL LA RELACIÓN DEL ABUSO DE FORMAS
JURÍDICAS CON EL ABUSO DEL DERECHO**

Parte I

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumno: Adriano Hebles Ortiz
Profesor Guía: Gonzalo Polanco Zamora**

Santiago, marzo 2017

I.- INTRODUCCIÓN.-

Dentro de los distintos principios que imperan en nuestro Ordenamiento Jurídico, encontramos el de la autonomía de la voluntad, que se traduce en la libertad que tienen las partes de ejecutar y desarrollar los negocios jurídicos que deseen, y que más se ajusten a sus intereses, pero también, a determinar el contenido de los mismos. De esta manera, la autonomía puede ser formal, en el sentido que las personas pueden “expresar” su voluntad de la “forma” que mejor les plazca, y, de fondo, referida a la posibilidad de fijar los derechos y obligaciones que, recíprocamente, las ligaran.

El mentado principio, en materia tributaria, puede manifestarse en distintas acepciones, como lo es en la planificación tributaria, entendiéndose por tal “la facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, o incluso renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con el fin de obtener un ahorro tributario”¹ o bien, en el concepto de economía de opción, que se traduce en la posibilidad del contribuyente de preferir, dentro de los distintos mecanismos, herramientas o alternativas, consagradas por el legislador, por aquella menos gravosa.

Durante muchos años y bajo el amparo del principio de la autonomía de la voluntad, los contribuyentes realizaron diversos actos jurídicos tendientes a eludir el nacimiento del hecho gravado o el devengamiento o exigibilidad de la

¹UGALDE P. Rodrigo y GARCÍA Escobar Jaime, *Elusión, planificación y evasión tributaria*, tercera edición Legal Publishing, Santiago, 2009, p.53

obligación tributaria. Durante todo ese tiempo, se discutió sobre la licitud o ilicitud de la elusión, con intervalos en uno u otro sentido según los vaivenes jurisprudenciales que a este respecto se dieron en el tiempo.

La dictación de la ley 20.780, y su simplificación, instauró en nuestra legislación la cláusula general antielusiva, y con ella, algún grado de certidumbre en cuanto a la ilicitud de la elusión, pero abriendo también distintas interrogantes en cuanto a su sentido y alcance, que deberán ser resueltas por la doctrina o por el juez tributario con la fuerza obligatoria relativa de sus resoluciones.

Previo a la Reforma Tributaria los asesores tributarios en sus planificaciones no tenían mayores límites que las impuestas por normas antielusivas específicas. A partir de las leyes 20.780 y 20.899 que introduce las normas generales antielusivas al Código Tributario, han cambiado las variables que el asesor tributario debía tener en cuenta al realizar planificaciones, normas que ahora serán su límite. Estas normas nuevas en nuestro ordenamiento pero ya conocidas en el derecho comparado, deberán tenerse presente tanto para la ejecución de actos aislados como para la realización de una serie de ellos. Dentro de la elusión sancionada por estas nuevas normas, aparece la figura denominada “abuso de formas jurídicas”. Lo que se pretende resolver en este trabajo, es determinar qué significa esta expresión a la luz de nuestra ley tributaria y qué relación guarda este fenómeno con el abuso del derecho propio del derecho civil o común.

El presente trabajo abordará en una primera parte algunos aspectos históricos de las leyes 20.780 y 20.899 (en adelante también Reforma

Tributaria) como asimismo en forma sumaria las principales modificaciones introducidas por esta normativa. La segunda parte tratará algunos conceptos relevantes relacionados con la elusión tributaria para aterrizar luego en la figura del abuso y las similitudes y variantes que presenta ésta en el derecho civil y la que emana hoy de la norma general antielusiva introducida por la Reforma Tributaria.

A.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

Previa a la reforma tributaria introducida por la ley 20.780 de 29 de septiembre de 2014 y su modificación por la ley 20.899 del 8 de febrero de 2016, los asesores tributarios en sus planificaciones no tenían mayores límites que las impuestas por normas antielusivas específicas. A partir de las leyes 20.780 y 20.899 que introduce la norma general antielusiva, han cambiado las variables que el asesor tributario debía tener en cuenta al planificar, las que representan una novedad en nuestro ordenamiento jurídico. Lo que se pretende resolver en este trabajo, es qué figuras comprende la elusión sancionada por la norma y qué relación guarda el denominado abuso de las formas jurídicas con la figura del abuso del derecho estudiada en el derecho común.

B.- HIPOTESIS.

El abuso de las formas jurídicas contemplada en el artículo 4 ter del Código Tributario, mantiene similitudes con el abuso del derecho, pero no corresponden estrictamente a la misma figura.

II.- ANÁLISIS HISTORIA DE LA LEY Nº 20.780 Y 20.899.

A.- ASPECTOS GENERALES.-

En el marco de la candidatura de la actual Presidenta de Chile, Michelle Bachelet Jeria, se anunció como parte de su programa de Gobierno una reforma tributaria de carácter transversal, es decir, que cambiaría el sistema de tributación vigente en nuestro país, cuyo corazón o núcleo fundamental, fue la eliminación del Fondo de Utilidades Tributarias. En el mismo sentido, y dentro de los objetivos planteados que justifican su implementación –a juicio del poder ejecutivo- encontramos políticas sociales, partiendo por acortar la brecha de desigualdad existente en nuestro país por la nula o poco equitativa distribución de las riquezas entre los ciudadanos. Adicionalmente, y con el objetivo de financiar la reforma educacional, la reforma tributaria busca obtener ingresos permanentes a fin de financiar aquellos gastos permanentes, de esta manera, se pretendió aumentar la carga tributaria en un 3%² del Producto Interno Bruto. Por último, debemos destacar, como objetivo de la reforma tributaria, y que

² HISTORIA DE LA LEY 20.780, p. 8 *disponible*
en:http://www.bcn.cl/catalogo/detalle_libro?bib=253746&n=1 (27-12-2016)

fundamenta además el presente trabajo, la inclusión de medidas tendientes a disminuir la evasión y la elusión fiscal, mediante la incorporación, por ejemplo, de la norma general antielusión, o bien, incrementando la carga tributaria en aquellas normas ya existentes, como el aumento de la tasa del impuesto sanción establecido en el artículo 21 de la LIR, de una 35% a un 40%.-

B.- OBJETIVOS³

Como dijimos precedentemente, los objetivos de la ley 20.780, son los siguientes:

1.- Aumentar la carga tributaria para financiar, con ingresos permanentes, los gastos permanentes de la reforma educacional, otras políticas de la protección social y el déficit estructural en las cuentas fiscales;

2.- Avanzar en equidad tributaria, mejorando la distribución del ingreso;

3.- La introducción de nuevos y más eficientes mecanismos de incentivos al ahorro e inversión;

4.- Velar porque se pague lo que corresponda de acuerdo a las leyes, avanzando en medidas que disminuyan la evasión y la elusión.

Estos objetivos generales, y, principalmente, el aumento en un 3% del PIB, respecto a la carga tributaria, serían alcanzados –según los dichos del ejecutivo- a través de distintos mecanismos incorporados en la nueva

³ HISTORIA DE LA LEY 20.780, p.7 p.8 *disponible*
en:http://www.bcn.cl/catalogo/detalle_libro?bib=253746&n=1 (27-12-2016)

normativa. Es más, el 16,6% de ese 3% se obtendría a través de las medidas tendientes a disminuir la evasión y la elusión tributaria⁴, principalmente, por medio de una mayor fiscalización, con un aumento en la dotación de fiscalizadores; con el fortalecimiento de las atribuciones del Servicio de Impuestos Internos, con la incorporación al Código Tributario de una norma general antileusión; y sancionando a los asesores fiscales que orienten a los contribuyentes a las malas prácticas impositivas.

C.- PRINCIPALES CAMBIOS

No es posible avanzar, en el desarrollo de la presente tesis, sin antes expresar, de manera sintética, los principales cambios en los distintos cuerpos legales tributarios. De esta manera, y solo de manera enunciativa, los principales cambios introducidos, fueron los siguientes:

1.- Modificaciones a la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios (en adelante también e indistintamente como “LIVS”).

1.1.- Nuevo hecho gravado básico. Se incluyó, dentro de lo que entendíamos como hecho gravado básico, la venta de bienes corporales inmuebles, modificando de esta manera, el artículo 2 de la LIVS, específicamente, los conceptos de venta y de vendedor.

⁴ASTEM. Christian, *Reforma Tributaria, Comentada y Explicada*, primera edición Thomson Reuters, Santiago, 2015, p.2

1.2.- Nuevas incorporaciones a los actos asimilados o hechos gravados especiales.

1.2.1.- Las adjudicaciones de bienes corporales inmuebles del giro de la sociedad civil o comercial que se liquida;

1.2.2.- Retiro de inmuebles, cuando dichos inmuebles forman parte del activo realizable de la empresa;

1.2.3.- Promesas de venta y los contratos de arriendo con opción de compra que recaigan sobre bienes corporales inmuebles, cuando son realizadas por un vendedor;

1.2.4.- Venta de bienes corporales muebles e inmuebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, salvo excepciones contempladas en la norma.

1.3.- Adicionalmente a lo anterior, también se introdujeron cambios significativos a las normas relativas al devengamiento, por ejemplo, al momento de efectuarse el retiro de un inmueble. Por otra parte, se introdujo nuevos sujetos exentos de IVA, como lo es el Cuerpo de bomberos y la Junta Nacional de Cuerpo de bomberos de Chile, respecto de ciertos y determinados vehículos, o bien, lo establecido en materia de subsidio habitacional. En el mismo sentido, y como consecuencia de la inclusión del hecho gravado inmuebles, se introdujeron nuevas normas relativas a la base imponible en la venta habitual de inmuebles usados y en la venta de establecimientos de comercio y universalidades jurídicas. En la misma línea anterior, se grava la permuta de bienes inmuebles y cuando bienes corporales inmuebles se utilizan

como medio de pago. Se incorporan nuevas excepciones de crédito fiscales en el artículo 23 de la LIVS . Se modifica el impuesto adicional a las ventas de bebidas analcohólicas naturales o artificiales, energizantes o hipertónicas y jarabes. Se establece un impuesto de un 31,5% para los licores, piscos, whiskies, aguardientes y destilados incluyendo vinos y espumantes. Se estableció exenciones de IVA a ventas y transferencias de inmuebles. Se estableció la posibilidad, para algunos contribuyentes, de postergar el pago del IVA. Se introdujo el impuesto adicional a la importación de vehículos que empleen petróleo diésel.

2.- Modificaciones a la Ley de Impuesto a la Renta (en adelante también e indistintamente como “LIR”).

Respecto a las modificaciones a la LIR, sólo señalaremos lo medular. En tal sentido, se eliminó el antiguo sistema de tributación basado en el FUT para dar paso a nuevos regímenes tributarios, dentro de los cuales encontramos el régimen de renta atribuida y el régimen de renta semi integrada, a los cuales se suman las modificaciones introducidas a la tributación en base a la renta presunta, y el régimen de tributación simplificada establecido en el artículo 14 ter letra A). Agregar, además, una mención a la eliminación de los retiros en exceso, de los retiros para reinvertir y todas aquellas adecuaciones fruto del cambio medular de la reforma en materia de renta: la eliminación del FUT.

3.- Modificaciones al Código Tributario (en adelante también e indistintamente como “CT”).

Todas las modificaciones del Código Tributario, por su trascendencia y vinculación con el tema principal de esta tesis, será abordada en un capítulo aparte.

D.- PROTOCOLO DE ACUERDO.

Con fecha 8 de julio de 2014, distintos sectores políticos, manifestados en parlamentarios y ministros de gobierno, entre otros, firmaron un protocolo de acuerdo “por una reforma tributaria para un Chile más inclusivo”. El motivo del mentado acuerdo fue las diversas críticas y las más de 200 “indicaciones”⁵ que recibió el proyecto original una vez ingresado al Congreso. De esta manera, y dentro de los distintos acuerdos plasmados en el referido protocolo, está la inclusión de un nuevo régimen tributario, ya mencionado precedentemente, y que se refiere al establecimiento de una tasa de Impuesto de Primera Categoría ascendente al 27% con derecho a crédito por el 65% respecto de los impuestos finales. La diferencia radical está orientada al contraste que este sistema tiene respecto del sistema original, y que junto a la eliminación del FUT, constituía el corazón de la reforma: la atribución de rentas a socios o accionistas, no obstante que estas, no sean retiradas o distribuidas por la

⁵ HISTORIA DE LA LEY 20.780, p. 1991 y siguientes *disponible*
en: http://www.bcn.cl/catalogo/detalle_libro?bib=253746&n=1 (27-12-2016)

empresa. Precisamente, dicha atribución generaba una disconformidad de opiniones, señalando algunos, que era algo absolutamente inconstitucional y contrario a los diversos principios que imperan en el ámbito tributario, por la sencilla razón de que una persona iba a tributar, respecto de ingresos que no estaban dentro de su patrimonio, vulnerando de esta forma, la separación de patrimonios y todas las consecuencias que de ello conlleva, la creación de una persona jurídica.

E.- LEY 20.899.-

Como bien sabemos, existen contribuyentes con una compleja estructura societaria, es decir, existen empresarios que tienen distintos tipos sociales en virtud de los cuales desarrollan su actividad. Por ello, dentro de un determinado grupo de empresas, podemos encontrar aquellas que son de Responsabilidad Limitada, Sociedades por Acciones, o bien, Sociedades Anónimas. Dentro de aquel contexto comienzan a surgir ciertas interrogantes en cuanto a la forma en que tributará cada una de estas compañías, formando parte del mismo grupo –o cascada-, y, en definitiva, cuál será el impuesto final que afectará a sus socios o accionistas. A lo indicado precedentemente, se suma el principio de “simplicidad” que como bien dice el mensaje del proyecto de la ley 20.899 *“La habitual complejidad del sistema tributario suele ser la causa del incumplimiento involuntario de las obligaciones de los contribuyentes, muchos de los cuales, especialmente en el segmento de pequeñas y medianas empresas, carecen de los recursos necesarios para contar con una oportuna y*

*completa asesoría para tales fines*⁶. En definitiva, el sin fin de interrogantes, los problemas de implementación de la reforma y la contravención al principio de la simplicidad que debe imperar en materia tributaria, hicieron necesaria la dictación de la Ley 20.899 que tuvo por objeto corregir, aclarar, simplificar y complementar el contenido de la ley 20.780.-

F.- OBJETIVOS LEY 20.899⁷.

Conforme a lo ya mencionado, y según lo establecido en la historia de la ley 20.899, los principales objetivos que tuvo o tiene el mentado cuerpo legal, son los siguientes:

1. *Avanzar decididamente en la **simplificación** del sistema de tributación a la renta aprobado por la Reforma Tributaria de la Ley N°20.780, aprovechando la experiencia obtenida hasta ahora en su proceso gradual y participativo de implementación y **manteniendo sus principios esenciales, es decir, aumentar la recaudación tributaria en alrededor de 3 puntos del PIB, mejorar su progresividad y combatir la evasión y la elusión tributarias.***

2. *Simplificar y **perfeccionar** las disposiciones de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, con el fin de cautelar la correcta aplicación de las disposiciones legales aprobadas en la Reforma Tributaria, especialmente*

⁶ HISTORIA DE LA LEY 20.899, p.4 disponible en: [http://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4829/\(27-12-2016\)](http://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4829/(27-12-2016))

⁷ HISTORIA DE LA LEY 20.899, p.4 disponible en: [http://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4829/\(27-12-2016\)](http://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4829/(27-12-2016))

aquellas transitorias que liberan del Impuesto al Valor Agregado (IVA) a ciertas operaciones que ya estaban en desarrollo al aprobarse la ley.

3. **Perfeccionar** algunas disposiciones del **Código Tributario**, por ejemplo, con el fin de **precisar adecuadamente la vigencia y ámbito de aplicación de la Norma General Anti Elusión.**

4. **Modificar** otras disposiciones legales tributarias con miras a *simplificar y precisar su aplicación.*

Con lo anterior, y sobre todo por las expresiones: “**simplificar**”, “**perfeccionar**”, “**modificar**”, podemos afirmar que la simplificación de la reforma, vino a solucionar los problemas de aplicación de la ley 20.780, o bien, a “**intentar**” solucionar aquellos problemas de mayor connotación o más evidentes con su primera lectura, como por ejemplo, lo que ocurría al interior de un holding, con diversas formas societarias, afectas a distintos tipos de tributación. Lo anterior, no es más que el fruto de la dictación de una ley, de gruesa envergadura, en un corto lapso de tiempo sin la madurez y la discusión necesaria que amerita una reestructuración de este tipo.

G.- PRINCIPALES CAMBIOS DE LEY 20.899⁸.

⁸ Por la magnitud de los cambios de la ley 20.899 se hace imposible abundar en cada uno de ellos, pero creemos que es importante, para el lector, tener conocimiento o recordar, los principales tópicos en los cuales influyó esta reforma y que se encuentran contenidos, resumidamente, en la HISTORIA DE LA LEY 20.899, disponible en: <http://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4829/>

Con el objeto de continuar con una adecuada relación de los hechos del presente capítulo, es necesario y pertinente, al menos señalar, los principales tópicos sobre los cuales la ley 20.899 tuvo una intromisión.

1.- Simplificaciones, perfecciones y modificaciones a la Ley de Impuesto a la Renta.

a.- Respecto del régimen de renta atribuida.-

a.1. Se estableció la posibilidad, a ciertos contribuyentes, de optar;

a.2.- Se estableció el régimen por defecto que afectará a un determinado tipo social;

a.3.- Se precisó el momento en que se define la tributación de la renta atribuida, y de los retiros, remesas o distribuciones;

a.4.- Se simplificó el sistema de registros tributarios que deberá llevar el régimen;

a.5.- Se simplificó el sistema de créditos contra impuestos;

a.6.- Se simplificó el sistema de créditos por impuestos del exterior;

a.7.- Respecto del beneficio a la inversión que establece la letra C), del artículo 14 ter de la LIR, se aumentó la deducción hasta por un 50% de la renta líquida imponible invertida en la empresa, manteniendo en todo caso el tope de ésta hasta 4.000 unidades de fomento;

b.- Respecto del régimen de renta semi integrada.-

En relación a este régimen tributario, nos remitimos a los mismos tópicos expresados precedentemente, ya que la ley 20.899 se hace cargo de las mismas materias respecto de ambos regímenes. En este caso, solo destacar que respecto de las Sociedades Anónimas, sociedades en comandita por acciones, y sociedades en que al menos uno de sus socios o accionistas no sea una persona natural, no tendrán la posibilidad de optar, y tributarán, obligatoriamente, bajo el sistema de renta semi integrado.

2.- Simplificaciones, perfecciones y modificaciones a la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios.

Como es señalado por el ejecutivo, en el proceso de implementación de la reforma y producto de la interrelaciones de sus disposiciones legales, principalmente, respecto de aquellas normas transitorias de vigencia, se llegó a situaciones no queridas por el legislador, como lo es gravar situaciones no previstas, o limitar el acceso a beneficios tributarios a contribuyentes que sí tienen derecho a aquel.

a.- En cuanto a la exención a los contratos de leasing celebrados antes del 1° de enero de 2016 se precisó que en estos casos tanto las cuotas de arriendo como el ejercicio de la opción están exentas del IVA;

b.- En relación al crédito especial del IVA en ventas de viviendas con subsidios se estableció expresamente que las empresas constructoras tendrán

derecho al crédito especial del artículo 21 del decreto ley N°910 en caso que la venta se haga directamente a un beneficiario de los señalados subsidios;

c. Se perfeccionó la norma que establece la exención de IVA a la importación de bienes de capital;

d. Respecto de las promesas de venta de inmuebles se dejaron exentas de IVA y ahora se aplica el mentado tributo en el momento de la venta, sobre el total del precio del inmueble que se vende. Adicionalmente se agregó una norma transitoria que reguló el tratamiento de las promesas gravadas con IVA celebradas con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 20.899.

e. Seguirán estando afectos a IVA los arriendos con opción de compra⁹ de inmuebles amoblados suscritos con anterioridad al 1° de enero de 2016, **pero sin distinguir si se trata de inmuebles amoblados o no**. En cuanto a la base imponible, para no afectar contratos celebrados con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley, el artículo 9^{o10} transitorio permite aplicar el inciso 1° del artículo 17¹¹ para estos efectos.

⁹ DL 825, art. 8 letra I), "Los contratos de arriendo con opción de compra que recaigan sobre bienes corporales inmuebles realizados por un vendedor. Para estos efectos, se presumirá que existe habitualidad cuando entre la adquisición o construcción del bien raíz y la fecha de celebración del contrato transcurra un plazo igual o superior a un año.

¹⁰ Artículo noveno transitorio (vigencia 2016): Las modificaciones introducidas por el artículo 2º en el decreto ley N° 825, de 1974, sobre impuesto a las ventas y servicios a contar del 1 de enero de 2016, no se aplicaran las cuotas de contratos de arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles, ni a las transferencias de inmuebles que se efectúen en virtud de dichos contratos, en la medida que hayan sido celebrados por escritura pública o instrumento privado protocolizado con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia señalada, rigiéndose por las disposiciones de la ley sobre impuesto a las ventas y servicios vigentes con anterioridad a la fecha señalada.

¹¹ DL 825, art. 17 inc. 1º.- En el caso de arrendamiento de inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial, y de todo tipo de establecimientos de comercio que incluya un bien raíz, podrá deducirse de la renta, para los efectos de este párrafo, una cantidad equivalente al 11% anual del avalúo fiscal del inmueble propiamente tal, o la proporción correspondiente si el arrendamiento fuere parcial o por períodos distintos de un año.

f. Los contratos de arriendo con opción de compra de inmuebles financiados con subsidios del Ministerio de Vivienda y Urbanismo también estarán exentos del IVA.

g. El interés propio de los contratos de leasing se exceptúa del pago de IVA, estando afecto solo la renta de arriendo, agregándose para estos fines una nueva letra i) al artículo 16 del decreto ley N°825.

h. Se amplió el plazo de exención para la venta de inmuebles con permiso de edificación hasta 2017.

j. Se amplió la desafectación de IVA a otras ventas forzadas, como por ejemplo, las que sean consecuencia de un decreto judicial y no solo, para la ejecución de garantías hipotecarias. Tratamiento del IVA en ventas forzadas y eliminación de presunción. Adicionalmente se eliminó la presunción de habitualidad en el caso de venta de edificios por pisos o departamentos.

k. Se establece que el crédito referido en el artículo 8° transitorio de la Ley N°20.780¹², a nivel de Impuesto a la Renta, se rebajarán del costo del activo, en la medida que hayan formado parte del mismo.

¹²LEY 20.780. *Artículo octavo transitorio.*- Los contribuyentes que, a contar de la fecha referida en el numeral 1 del artículo quinto transitorio, deban recargar el impuesto al valor agregado en la venta de bienes corporales inmuebles, podrán hacer uso del crédito fiscal por el impuesto soportado en la adquisición o construcción de dichos inmuebles, aun cuando este haya sido soportado con anterioridad a la fecha en que deban recargar dicho impuesto, pero dentro del plazo de tres años, contados desde esta última fecha. Los contribuyentes que en definitiva hagan uso del derecho al crédito fiscal en la forma señalada, deberán deducir del costo del activo correspondiente, en el mismo período tributario en que se utilice el crédito fiscal, una cantidad equivalente a dicho crédito, en la medida que éste haya formado parte, para efectos tributarios, del valor del activo en la empresa respectiva.

I. También se incorporaron modificaciones en temas relativos a normas sobre emisión de facturas, exención de IVA en operaciones con el Banco Central de Chile y respecto de las normas relativas a la postergación de IVA.

3.- Simplificaciones, perfecciones y modificaciones al Código Tributario.

Todas las modificaciones del Código Tributario, por su trascendencia y vinculación con el tema principal de esta tesis, será abordada en un capítulo aparte.

III.- ANÁLISIS GENÉRICO SOBRE LOS PRINCIPALES CAMBIOS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO FRENTE A LA REFORMA TRIBUTARIA 2014.

Las modificaciones experimentadas en el Código Tributario, tienen como fundamento evitar erosiones en la recaudación fiscal. En los últimos años, la mentada recaudación se ha visto extremadamente perjudicada por aquellas conductas elusivas y evasivas, y precisamente, las modificaciones incorporadas al CT tienen por objeto hacerse cargo de aquellas conductas, con el fin de evitar el perjuicio fiscal sufrido.

De esta manera y según lo expresado por el ejecutivo, el Servicio de Impuestos Internos ha sufrido un estancamiento en su proceso de modernización e incluso un retroceso en áreas claves, como la fiscalización y la

inversión tecnológica, resultando respecto de ello un incremento en la tasa de evasión, a niveles superiores al 26% en el caso del IVA¹³.

Adicionalmente, y respecto de las planificaciones tributarias, concepto relevante para el desarrollo de la presente tesis, el ejecutivo manifestó que *el sistema tributario y sus normas de fiscalización permiten obtener ventajas mediante **planificaciones tributarias elusivas**, agregando que nuestro sistema tiene dificultades para sancionar las planificaciones que tienen el sólo propósito de sacar ventajas tributarias en la realización de una operación o un conjunto de operaciones relacionadas entre sí.*

Por otra parte, y recogiendo lo expresado por el ejecutivo, la evasión y la elusión tributaria ayudan a incrementar la brecha de desigualdad existente en el país perjudicando de esta forma, la equidad en cuanto a la distribución de las riquezas, siendo esto último, uno de los ejes centrales en virtud de los cuales nació la reforma.

Es en el anterior contexto que surgen las principales modificaciones al CT con el objeto de fortalecer el accionar fiscalizador, equiparando o asemejando la elusión a la evasión y dotando al SII de un mayor número de fiscalizadores.

A.- NOTIFICACIONES.

¹³ HISTORIA DE LA LEY 20.780, p. 6 *disponible*
en: http://www.bcn.cl/catalogo/detalle_libro?bib=253746&n=1 (29-12-2016)

Las notificaciones son una forma de comunicación, en virtud de las cuales el Servicio de Impuestos Internos pone en conocimiento de un contribuyente, una determinada actuación o resolución.

La principal modificación en esta materia, impulsada por la ley 20.780, recayó respecto del artículo 11 del CT, específicamente, en materia de notificaciones por correo electrónico, incluyendo la reforma, que, si el contribuyente decide recibir notificaciones por esta vía, en lo sucesivo registrará esta forma de notificación para todas las comunicaciones que deba efectuarle el SII. La ley 20.899 precisó esta nueva regla con el fin de evitar conflictos sobre la validez de las notificaciones, determinando, que, si existe una norma especial de notificación, esta debe primar sobre la notificación por correo electrónico.

Adicionalmente, respecto de contribuyentes que emiten documentos electrónicos, la ley 20.899 prefirió, en defensa de los derechos del contribuyente, aplicar las normas generales de notificación, eliminando del texto del artículo 11, lo relativo a la forma de notificación por correo electrónico en relación a los mentados contribuyentes.

Por último, se agregó al artículo 13, la posibilidad que el SII notifique al contribuyente a través de su página web, para el caso en que este no concurra o no fuere habido en su domicilio o domicilios, en las hipótesis¹⁴ contenidas en la disposición.

¹⁴ Cuando en un mismo proceso de fiscalización, se hayan efectuado al menos dos intentos de notificación sin resultado y entre un intento de notificación y otro deben transcurrir al menos 15 días corridos.

B.- NORMAS CONTABLES.

La reforma contempló la posibilidad de reemplazar, los libros de contabilidad y sus registros auxiliares, en forma adicional por las formas ya existentes, **por aplicaciones informáticas o sistemas tecnológicos**, previa autorización del Director Regional del SII. Lo anterior puede ser facultativo u obligatorio para el contribuyente, cuando lo estime así el Servicio. En el evento en que sea obligatorio y el contribuyente incumpla tal obligación, la ley 20.899 estableció una sanción equivalente a la que correspondería por entorpecer la fiscalización ejercida en conformidad a la ley y que se sanciona en el inciso final del N°6 del artículo 97¹⁵.

C.- NORMA PROBATORIA.

Respecto de la norma probatoria establecida en el artículo 21 del CT, la ley 20.780 incorporó el “expediente electrónico” que el SII podrá llevar, respecto de cada contribuyente. El mentado expediente llevará un registro de las actuaciones del SII y de los antecedentes aportados por los contribuyentes en un determinado procedimiento de fiscalización.

La incorporación de este expediente obedece, según el SII, a la *disminución en costos y de utilización de espacio físico; agilidad en las*

¹⁵ Multa de 1 Unidad Tributaria Anual (UTA) a 100 UTA

comunicaciones con los interesados si éstas pueden efectuarse por vía electrónica, y en menor requerimiento de infraestructura”¹⁶

Por último agregar que la ley 20.899, no introdujo cambios en esta materia, manteniéndose íntegramente el texto del artículo 21 del CT conforme a la ley 20.780.

D.- PLAZOS DE REVISIÓN.

Respecto a las normas de fiscalización, específicamente las relativas a los plazos de revisión, la reforma contenida en la ley 20.780, incorporó ciertas modificaciones, dentro de las cuales, podemos destacar la eliminación de la expresión “**fatal**” contenida en el inciso primero del artículo 59 del CT. De esta manera, cuando se inicie una fiscalización mediante requerimiento de antecedentes, el SII tendrá un plazo de 9 meses no fatal, para citar según los efectos referidos en el artículo 63, liquidar o formular giros. En el mismo sentido, si el SII efectúa las diligencias antes mencionadas en forma posterior a los 9 meses, el contribuyente no podrá alegar la prescripción para tales efectos, quedando, simplemente, sanciones administrativas para el funcionario que obró extemporáneamente.

Por último se amplió el territorio de competencia de los jefes de oficinas al permitir la fiscalización de contribuyentes que sean de otros territorios jurisdiccionales en los casos expresados en la norma.

¹⁶Servicio de Impuestos Internos, *Circular 40*, 05 de junio de 2015, p.2

Agregar que la ley 20.899, mantuvo el texto introducido por la ley 20.780, en este artículo.

E.- MEDIOS DE FISCALIZACIÓN

Siguiendo con las normas de fiscalización en el artículo 60 del CT, la ley 20.780, facultó al SII para examinar inventarios, balances, libros de contabilidad, documentos del contribuyente y hojas sueltas o sistemas tecnológicos que se hayan autorizado o exigido, en conformidad a los incisos cuarto y final del artículo 17, en los casos y según las condiciones mencionadas en la mentada norma.

Para efectos de aportar información por parte del contribuyente, el inciso 1° del ante dicho artículo contempla que el plazo, **que no puede exceder de un mes**, se cuenta desde el “envío de la notificación”. La ley 20.899 con el fin de *otorgar mayor certeza y garantizar de mejor forma los derechos de los contribuyentes*, estableció que el plazo se cuente desde la **notificación** y no desde el envío.

F.- NORMAS DE TRAZABILIDAD.

A través de las modificaciones propuestas a los artículos 13 bis del decreto ley N° 828, de 1974, y 60 quinquies del Código Tributario, se buscan dos objetivos, según lo indicado por el mensaje de la ley 20.899:

El primero, consiste en limitar el crédito sobre los desembolsos efectuados para la implementación del sistema de control cuando el Servicio de Impuestos Internos utilice para estos efectos los mismos sistemas que la empresa respectiva ya se encuentra utilizando para sus propios fines y, en segundo lugar, que exista la posibilidad de que sea el propio Servicio quien, con sus recursos humanos y tecnológicos, implemente y aplique estos sistemas, junto con no limitar el sistema simplemente a métodos de marcación, sino a cualquiera que permita realizar la trazabilidad en la manera indicada en la norma¹⁷.

G.- TÉRMINO DE GIRO.

Respecto a la obligación de dar aviso de término de giro, la reforma tributaria vino en ampliar las entidades que están obligadas a obtener una autorización previa del SII para llevar a cabo una disminución de capital. De esta manera, a partir de la entrada en vigencia de la reforma, se agregaron los fondos de inversión y a los patrimonios de afectación en general.

Adicionalmente, el SII podrá previa citación y transcurrido el plazo de un mes sin que medie respuesta del contribuyente o su representante, ordenar el término de giro comercial o industrial o de las actividades del contribuyente, o de patrimonios de afectación, cuando no se haya dado aviso de término de giro.

¹⁷ HISTORIA DE LA LEY 20.899, p.14 disponible en: [http://www.bcn.cl/historiadela ley/nc/historia-de-la-ley/4829/\(03-01-2016\)](http://www.bcn.cl/historiadela ley/nc/historia-de-la-ley/4829/(03-01-2016))

Por último, y dentro de las modificaciones introducidas al artículo 69 del CT, la ley 20.899 agregó que cuando la persona, entidad o agrupación cumpla con los requisitos mencionados en la norma, se presumirá legalmente que ha terminado su giro, lo que deberá ser declarado por el SII mediante resolución y sin necesidad de citación previa.

H.- OBLIGACIÓN DE INFORMAR.

La reforma tributaria incorporó al Código Tributario el nuevo **artículo 84 bis**, con el objeto de establecer una obligación, para determinadas instituciones, de informar al Servicio de Impuestos Internos, materias de su competencia. De esta manera, la Superintendencia de Valores y Seguros y la Superintendencia de Bancos e instituciones financieras, deberán remitir al SII, la información que este indique respecto de los estados financieros a que estas instituciones tienen acceso producto de su fiscalización. Adicionalmente, la Comisión Chilena del Cobre, el servicio Nacional de Geología y Minería y los Conservadores de Minas, también están afectos a esta obligación de informar respecto de la información que manejen relativa a proyectos mineros.

La simplificación a la reforma vino a precisar el sentido de la expresión “estados financieros”, señalando expresamente que son aquellos “*conformados por los balances, los estados de flujo y resultados, las memorias, entre otros antecedentes financieros*”. Las demás modificaciones introducidas por la ley 20.899, buscan simplificar la redacción del artículo 84 bis e incorporar la obligación de entregar información sobre la actividad de acuicultura.

I.- OBLIGACIÓN DE EMITIR DOCUMENTOS TRIBUTARIOS.

Respecto a esta obligación periférica o colateral, la reforma tributaria incorporó la posibilidad de que la Dirección del SII pueda exigir la emisión de facturas especiales o boletas especiales en medios distintos al papel, en la forma que establezca mediante resolución.

Por su parte, la simplificación vino a complementar esta incorporación determinado que debe entenderse por facturas y boletas especiales, manifestando que debe entenderse por tales **aquellas distintas a las contempladas en el título IV de la LIVS.**¹⁸

J.- NUEVAS INFRACCIONES.

Se incorporó, como nueva infracción al número 6 del artículo 97 del Código Tributario, al que *“incumpla o entrase la obligación de implementar y utilizar sistemas tecnológicos de información conforme al artículo 60 ter...”*

La simplificación vino en ajustar¹⁹ las multas impuestas en la disposición para que se ajusten a la realidad de los pequeños y medianos contribuyentes, que, de no haber mediado esta reforma a la reforma, hubieran resultado un

¹⁸ Art. 88 inciso 4º y 5º del Código Tributario

¹⁹ Antes de la simplificación la multa ascendía desde 10 UTA a 100 UTA, con un límite equivalente al 10% del capital propio tributario o al 15% del capital efectivo. Con la simplificación la multa es hasta 60 UTA, con un límite equivalente al 15% del capital efectivo determinado al término del año comercial anterior a aquel en que se cometió la infracción y en caso en que el contribuyente no esté obligado a determinarlo o no sea posible hacerlo, la multa a aplicar será de 1 a 5 uta.

tanto excesivas. Adicionalmente se estableció como límite un porcentaje del capital efectivo, puesto que no todos estos contribuyentes están obligados a determinar el capital propio tributario conforme indicaba el antiguo texto.

También se agregó a este numeral, como infracción, el entramamiento, impedimento o interferencia, de cualquier forma, a la fiscalización ejercida en conformidad a la ley, por los contribuyentes autorizados a sustituir sus libros de contabilidad por hojas sueltas llevadas en forma computacional y aquellos autorizados a llevar sus inventarios, balances, libros o registros contables o auxiliares y todo otro documento de carácter tributario mediante aplicaciones informáticas, medios electrónicos u otros sistemas tecnológicos, con las multas indicadas en la respectiva disposición, modificada también, por la ley 20.899.²⁰

K.- PROCEDIMIENTO EJECUTIVO.

Para estos efectos, la ley 20.780, incorporó al artículo 169, cuyo texto no modificó la ley 20.899, la posibilidad de que el Tesorero General de la Republica, pueda excluir del procedimiento ejecutivo al cual se refiere el Título V sobre el cobro ejecutivo de las obligaciones tributarias de dinero, a contribuyentes cuyas deudas morosas cuyo valor por formulario, giro u orden, no exceda de 2 UTM.

²⁰ Antes era de 1 a 100 UTA con un límite equivalente al 5% del capital propio tributario, y ahora es de hasta 30 UTA, con un límite equivalente al 10% del capital efectivo determinado al término del año comercial anterior a aquel en que se cometió la infracción. En caso que el contribuyente no esté obligado a determinarlo o no sea posible hacerlo, la multa a aplicar será de 1 unidad tributaria anual.

L.- NOTIFICACIÓN POR MORA.

En relación a la notificación del hecho de encontrarse en mora y el requerimiento de pago al deudor, también dentro del procedimiento ejecutivo, la ley 20.780, cuyo texto no cambió con la simplificación, y tratándose específicamente sobre la notificación hecha por carta certificada o por cédula, y respecto al impuesto territorial, la mentada ley agregó que *la Tesorería podrá determinar además la empresa de correos más apropiada para el despacho de la citada carta. Adicionalmente indicó que será también hábil para su envío el domicilio indicado en el inciso cuarto del artículo 171. Por último agregó que para efectos de notificar válidamente cualquier otra resolución recaída en este procedimiento que no tenga asignada expresamente otra forma de notificación, se podrá utilizar como medio idóneo para dicho fin, el envío de una carta certificada o un correo electrónico a la cuenta que haya registrado el contribuyente ante el Servicio de Impuestos Internos, debiendo quedar constancia de aquellas actuaciones en el expediente, por medio de certificación del recaudador fiscal.*

Finalmente, y en relación a otros tributos y no al impuesto territorial, la reforma incorporó el *último domicilio que el contribuyente haya registrado ante el SII*, como lugar hábil para notificar.

LL.- SUBASTA.

En relación a la subasta de bienes raíces, la reforma vino en modificar el diario en virtud del cual se practicarán los avisos respectivos, señalando su nuevo texto que ahora será en un diario que *tenga circulación de alcance nacional, independientemente que su soporte sea electrónico o digital, o en un periódico de los de mayor circulación de la provincia, o de la capital de la región si en aquella no hay.*

M.- FACILIDADES PARA EL PAGO DE LOS IMPUESTOS.

Con respecto a la facultad que tiene el Servicio de Tesorerías para otorgar facilidades de pago de impuestos adeudados, lo trascendental e importante de la reforma en esta disposición -Artículo 192 del CT- , es que se amplió de 1 a 2 años, el tiempo en que el contribuyente podrá pagar, en cuotas periódicas.

Adicionalmente, y, respecto de la facultad del Tesorero General para condonar, total o parcialmente, los intereses y sanciones por la mora en el pago de los impuestos sujetos a la cobranza administrativa y judicial, ahora los criterios y normas en virtud de los cuales deba obrar esta facultad, serán fijados por el SII y no por el Ministerio de Hacienda.

N.- INFORMACIÓN PARA FACILITAR EL COBRO.

En relación a la información para facilitar el cobro y los derechos que el Fisco haga valer en juicio, la reforma vino en ampliar el universo de fuentes de esta información, reformando en su totalidad el artículo 195 del CT, al exigir ahora, que dicha información, pueda emanar de **las instituciones públicas y privadas, bancos, e instituciones financieras**, entre otras, y no solo a funcionarios que “en relación a sus cargos” puedan contribuir al esclarecimiento y control de la cobranza y derechos del fisco.

Ñ.- MEJORAS EN LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA.

Como bien dijimos al comienzo de la presente tesis, y como lo señala el ejecutivo en el mensaje contenido en la ley 20.780 y 20.899, uno de los objetivos principales de la reforma es reducir la evasión y elusión tributaria para así, lograr, en la medida de lo posible, un equilibrio en la distribución de las riquezas. Pues bien, la reforma introdujo una serie de normas destinadas a fortalecer al SII, a través de un aumento en su dotación de funcionarios, el perfeccionamiento de la carrera funcionaria, y mayores recursos para la inversión tecnológica, capacitación e infraestructura, medidas que tienen por finalidad disminuir las erosiones fiscales en los términos anteriormente expuestos.

O.- ELUSIÓN TRIBUTARIA POR ABUSO O SIMULACIÓN

Por la trascendencia de este punto, y por su mayor tratamiento que recibirá en los puntos que siguen, solo nos limitaremos a decir que, el combate a la elusión y evasión tributaria es uno de los pilares que sustenta la reforma tributaria implementada en nuestro sistema, y que se incluyó, dentro de las normas del Código Tributario, ciertos y determinados artículos que vienen a consagrar una norma general antielusiva que busca impedir que los contribuyentes, a través de los distintos actos jurídicos que celebren, no paguen o paguen un impuesto inferior al que debieron soportar. De esta manera, es dable hacer una breve referencia, a la evolución de la norma general antielusiva y las inclusiones en esta materia de la ley 20.899.-

1.- Evolución del concepto de elusión.

En forma previa a la entrada en vigencia de la Reforma, en doctrina y en jurisprudencia, se discutía acerca de la licitud o ilicitud de la Elusión en Chile. De esta manera, cierto sector de la doctrina nacional indicaba que la elusión era lícita, y que se amparaba en el principio ya mencionado de la *autonomía de la libertad* e incluso que tenía sustento constitucional, en el *artículo 19 número 21* de nuestra Carta Fundamental relativo al derecho a desarrollar actividades económicas. Por otra parte, había doctrina que indicaba que la elusión era de carácter ilícita o incluso adeptos a doctrinas eclécticas al indicar que podía ser lícita o ilícita dependiendo de los mecanismos que se utilicen para llevarla a cabo.

A nivel jurisprudencial, cabe hacer una breve mención a los fallos insignes en la materia y que marcaban la tendencia acerca de que es lo que se debía entender por elusión en nuestro derecho.

De esta manera, el primer hito en esta materia fue consagrado por el fallo de fecha 28 de enero de 2003 dictado por la excelentísima Corte Suprema de nuestro país, caratulado “**Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. con SII**” (causa rol N° 4028-2001). A partir del mentado fallo, se comenzó a considerar la Elusión como una conducta lícita, rescatando lo expresado en la sentencia, al indicar que el Servicio confunde “*dos conceptos jurídicos que tienen una diferencia notoria: el de evasión tributaria –ilícito-, con el de elusión, que consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico...*” Adicionalmente, y recogiendo otros pasajes del fallo, que hacen referencia a la conducta del contribuyente, este indica que “*...ello no es sólo lícito, por tener un fundamento legal, sino que puede tener finalidades ajenas a la elusión de impuestos...*”

Por otra parte, y con cambio radical en el entendimiento del tema, la Corte de Apelaciones confirma, el 6 de junio de 2012, en causa rol 3-2012, el fallo dictado por el Tribunal Tributario y Aduanero de Arica²¹, caratulado “**Coca-Cola Embonor S.A. con SII**”, indicando que la conducta llevaba a cabo por el contribuyente, era de carácter **ilícita**, por carecer de una “*legítima razón de negocios*”, quitándole fundamentos a la operación realizada desde el punto de vista económico o de los negocios, entendiendo que todo lo ejecutado por

²¹ TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE ARICA, *Sentencia en causa Ruc n° 11-9-0000168-3*, de fecha 3 de abril de 2012

Coca Cola Embonor S.A. fue hecho con la única finalidad de no pagar los impuestos que, en los hechos, y en el derecho, correspondían.

La consagración de la ilicitud de la elusión comienza el 1º de abril de 2014, cuando el **proyecto de reforma tributaria** ingresa a la Cámara de Diputados bajo el fundamento de reducir **la brecha de desigualdad existente en nuestro país**, situación que, a juicio del ejecutivo, era producida, en gran medida, por las conductas elusivas de los contribuyentes. Dicho de otro modo, los que tienen mayores recursos, pueden asesorarse en términos tales, que, su carga impositiva, es notoriamente inferior de aquellos contribuyentes que no tienen los recursos para una adecuada “planificación” tributaria.

De esta manera, con la inclusión de la norma general antielusiva, se pretende acortar esta brecha y encaminarse a una situación de más igualdad.

La **norma contenida en el proyecto**, estaba inspirada y casi transcrita de la Ley General Tributaria Española²², lo cual es criticable toda vez que una norma, debe responder a las necesidades y realidades de un país y no deben ser replicadas de realidades jurídicas diversas. Lo anterior es sin perjuicio que, la elusión, tiene aspectos comunes en todos los *modelos normativos*²³. Por una parte, se puede observar en toda conducta elusiva un *abuso en las formas*

²² **Artículo 15.** Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.

²³ OSORIO M. Hugo, GONZÁLEZ O. Jaime, VILDÓSOLA G. Carla y VIDAL C. Vanesa, *Elusión, Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas*, primera edición Librotecnia, Santiago, 2016, p.145

jurídicas y un *uso de negocios* con fines de ahorro tributario. Por otra parte, estos modelos normativos buscan evitar el abuso de la libertad contractual, manifestación del principio de la autonomía de la voluntad.

Luego, y a través **del protocolo de acuerdo** ya referido en el literal D. del romano II. precedente, se precisan ciertas matrices de la cláusula general antielusiva, como es: (a) se precisa la norma general antielusión, reconociendo el principio de la buena fe, la autonomía y la libertad contractual, indicando que se reconocerá la posibilidad de ejercer la economía de opción y que se ajustará la nomenclatura de la norma a la terminología del ordenamiento jurídico nacional; (b) se indicó que la carga de la prueba corresponderá al Servicio y que la recalificación de los actos será competencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros; (c) se precisó en el protocolo que, las normas serán aplicables para actos, contratos y transacciones futuras y, por último, (d) se eliminó la facultad del SII para impugnar los acuerdos de distribución de utilidades y pérdidas orientando esas atribuciones bajo la perspectiva de la norma general antielusión.

2.- Incorporaciones de la LEY 20.899.-

La simplificación de la reforma, a través de sus disposiciones transitorias, particularmente el artículo octavo transitorio, aclaró la vigencia de la norma general antielusión indicando que *se entenderá que los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, a que se refieren los artículos 4º bis, 4º ter, 4º quáter, 4º quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario, se han*

realizado o concluido con anterioridad al 30 de septiembre de 2015, cuando sus características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria, hayan sido estipulados con anterioridad a esa fecha, aun cuando sigan produciendo efectos a partir del 30 de septiembre de 2015. Indicando además que el Servicio de Impuestos Internos no podrá aplicar tales disposiciones respecto de los efectos producidos con anterioridad al 30 de septiembre de 2015. Por último respecto de los efectos que se produzcan a contar de esta última fecha, provenientes de hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos realizados o concluidos con anterioridad a ella, tampoco se aplicarán tales disposiciones, salvo cuando a partir de la citada fecha se hayan modificado las características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria de los referidos hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, en cuyo caso se aplicarán sólo respecto de los efectos posteriores que surjan a consecuencia de tal modificación, en cuanto esta última y sus referidos efectos, conforme a las disposiciones legales citadas, sean considerados como constitutivos de abuso o simulación.