



FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

ACTIVIDAD FORMATIVA EQUIVALENTE PARA OPTAR AL GRADO DE MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN

PARTE II

EL ARTÍCULO 26 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO: UNA ALTERNATIVA DE CERTEZA JURÍDICA PARA LOS CONTRIBUYENTES FRENTE A LA NORMA GENERAL ANTIELUSIÓN

Alumno: Marianela Triviño Téllez

Profesor Guía: Octavio Canales Tapia/ Víctor Villalón Méndez

Santiago, marzo 2022

“Dedicada a mi familia que me acompañó en este desafío apoyándome en cada momento”

TABLA DE CONTENIDOS

Resumen Ejecutivo	4
1. INTRODUCCIÓN	6
1.1 Planteamiento del problema	6
1.2 Objetivo General	9
1.3 Objetivos Específicos	10
1.4 Hipótesis	10
1.5 Metodología	10
2. ESTADO DEL ARTE	10
3. MARCO TEÓRICO Y NORMATIVO	
3.1 Marco Teórico	16
3.2 Marco Normativo	20
4. DESARROLLO Y RESULTADOS	
4.1 La Norma General Antielusión como contexto de aplicación del artículo 26 bis del Código Tributario	28
4.1.1 Norma General Antielusión y su regulación en el Código Tributario	28
4.1.2 Aplicación de la Norma General Antielusión: Alcance y Limitaciones	33
4.2 Importancia del artículo 26 bis del Código Tributario	41
4.2.1 Ámbito de aplicación	41
4.2.2 Procedimiento administrativo de la consulta con efectos vinculante	42
4.2.3 Relevancia del efecto vinculante de la respuesta dada por el Servicio de Impuestos Internos en virtud del artículo 26 bis del Código Tributario	50
4.2.4 Respuestas con efectos vinculante publicadas por el Servicio de Impuestos Internos desde la vigencia de la Norma General Antielusión	53
4.2.5 Respuestas sin efecto vinculante publicadas por el Servicio de Impuestos Internos desde la vigencia de la Norma General Antielusión	65

5. CONCLUSIÓN	68
6. BIBLIOGRAFÍA	70

RESUMEN EJECUTIVO

En este trabajo se analiza el artículo 26 bis del Código Tributario y su rol frente a la Norma General Antielusión, el procedimiento establecido para realizar las consultas al amparo de dicha norma y la importancia del efecto vinculante de las respuestas del Servicio de Impuestos Internos, que permite considerarlo como una buena alternativa para obtener certeza jurídica en este ámbito para los contribuyentes y la administración tributaria. Precisamente en este aspecto radica el aporte de este trabajo respecto de los diversos estudios que se han realizado respecto de la Norma General Antielusión y la planificación tributaria.

Para efectos de contextualizar la importancia que puede tener el artículo 26 bis del Código Tributario frente a la Norma General Antielusión, ambas normas incorporadas por la Ley N° 20.780 de 2014 a nuestro ordenamiento jurídico, se analiza esta última norma, revisando su regulación en el Código Tributario, su alcance y las limitaciones para su aplicación por parte de la administración tributaria que se advierten de su mismo texto, y que precisamente favorecen la utilización del artículo 26 bis por parte de los contribuyentes para compensar de alguna manera la falta de jurisprudencia judicial respecto de la Norma General Antielusión.

EXECUTIVE SUMMARY

This paper analyzes article 26 bis of the Tax Code and its role in relation to the General Anti-avoidance Regulation, the procedure established to carry out queries under said regulation, and the importance of the binding effect of the responses of the Internal Revenue Service, which allows it to be considered as a good alternative to obtain legal certainty in this area for taxpayers and the tax administration. Precisely in this aspect lies the contribution of this work regarding the various studies that have been carried out regarding the General Anti-avoidance Standard and tax planning.

For the purposes of contextualizing the importance that article 26 bis of the Tax Code may have compared to the General Anti-Avoidance Regulation, both regulations incorporated by Law No. 20,780 of 2014 into our legal system, this last regulation is analyzed, reviewing its regulation in the Tax Code, its scope and the limitations for its application by the tax administration that are noted in its very text, and that precisely favor the use of article 26 bis by taxpayers to compensate in some way for the lack of judicial jurisprudence regarding the General Anti-Avoidance Regulation.

1. INTRODUCCIÓN

La certeza jurídica en el ámbito del Derecho Tributario reviste gran importancia para los contribuyentes, en particular al momento de tomar decisiones en sus negocios dentro de las diversas alternativas que la ley ofrece, utilizando para ello la planificación tributaria. Asimismo, desde la perspectiva de la Administración Tributaria, contribuye a favorecer el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

En este ámbito, la incorporación de la Norma General Antielusión en nuestro ordenamiento jurídico con la Ley 20.780 de 2014¹, generó gran expectativa respecto del uso de esta por parte de la Administración Tributaria y también incertidumbre en los contribuyentes ante la eventualidad de que, al efectuar una planificación tributaria, incurra en alguna de las actuaciones calificadas por dicha norma como abuso de las formas jurídicas o simulación.

Por lo anterior, en este trabajo se analizará el rol del artículo 26 bis del Código Tributario frente a la Norma General Antielusión y su importancia para los contribuyentes en el ámbito de la planificación tributaria, ya que permite consultar al Servicio de Impuestos Internos respecto de la aplicación de la Norma General Antielusión o de otras especiales antielusivas a los actos, contratos, negocios o actividades económicas, que para tales fines pongan en su conocimiento.

El método particular que se utilizará en el desarrollo de este trabajo será el Dogmático, que es propio de la investigación jurídica, y que se manifestará a través del análisis de la

¹ Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

normativa correspondiente.

A modo de contextualizar la aplicación de la norma en estudio, en la primera parte de este trabajo se revisarán las razones de la incorporación de la Norma General Antielusión al ordenamiento jurídico nacional, su ámbito de aplicación y las limitaciones en dicha aplicación por parte de la Administración Tributaria.

En una segunda parte, este trabajo analiza el ámbito de aplicación del artículo 26 bis del Código Tributario, el procedimiento administrativo de las consultas con efecto vinculante, la relevancia de dicho efecto vinculante y las respuestas dadas por el Servicio de Impuestos Internos en virtud de dicha norma y que se encuentran publicadas en la página web de esta institución, a partir del 1° de marzo de 2020.

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Mediante el artículo 10 de la Ley 20.780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, modificada por la Ley 20.899 de 2016², se incorporaron al Código Tributario los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quater y 4 quinquies, 100 bis y 160 bis referidos a la Norma General Antielusión y el artículo 26 bis relacionado con las consultas que pueden realizar los contribuyentes respecto de la aplicación de dicha norma.

La razón de la inclusión de esta Norma General Antielusión en el marco de la Reforma Tributaria de 2014, podemos encontrarla en el Mensaje de Ejecutivo en que se indica que, “permitirá al Servicio de Impuestos Internos rechazar las ventajas tributarias obtenidas mediante planificaciones elusivas y sancionar a los contribuyentes y

² Simplifica el Sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias.

asesores tributarios que hayan participado en su diseño”.

Lo anterior, considerando que dicha norma contempla la posibilidad que los contribuyentes obligados al pago de impuestos, que tuvieren interés personal y directo, de formular consultas sobre la aplicación de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario o de otras normas especiales antielusivas, a los actos, contratos, negocios o actividades económicas que, para tales fines, pongan en conocimiento del Servicio, teniendo la respuesta en determinados casos efecto vinculante para el Servicio únicamente respecto al consultante y el caso planteado.

Para los contribuyentes resulta importante recurrir a esta norma, ya que como se ha indicado, le permitirá tener certeza jurídica, respecto del acto, contrato, negocio o actividad económica por la cual consultó, si el Servicio responde que no son susceptibles de ser calificadas como abuso o simulación, conforme a los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter o no están cubiertas por alguna norma especial antielusiva, en la medida que no varíen en forma sustancial los antecedentes de hecho o de derecho en que se fundó la consulta, ya que en tal supuesto el Servicio podrá girar o liquidar los impuestos que se devenguen en períodos posteriores, si procedieren.

Por su parte, para la Administración Tributaria, también es relevante la aplicación de esta norma por cuanto disminuirá el riesgo de incumplimiento de las obligaciones tributarias de estos contribuyentes que voluntariamente someten al conocimiento de dicha administración sus actuaciones y favorece la detección de figuras eventualmente elusivas para el ejercicio oportuno de sus facultades legales de fiscalización.

1.2 OBJETIVO GENERAL

Analizar la importancia para los contribuyentes del artículo 26 bis del Código Tributario frente a la Norma General Antielusión, en el ámbito de la planificación tributaria.

1.3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

1. Analizar la Norma General Antielusión en nuestro ordenamiento jurídico, como contexto de aplicación del artículo 26 bis del Código Tributario: Las razones de su incorporación a la legislación nacional, su ámbito de aplicación, las limitaciones en su aplicación por parte de la Administración Tributaria, que se adviertan tanto desde el punto de vista del principio de primacía de las normas especiales antielusivas, eventuales contradicciones con otras normas y del mismo procedimiento para establecer la existencia de abuso o de la simulación.
2. Establecer el ámbito de aplicación del artículo 26 bis del Código Tributario y su importancia frente a la Norma General Antielusión para los contribuyentes, a través del análisis de las respuestas dadas por el Servicio de Impuestos Internos a las consultas realizadas en virtud de dicha norma y que se encuentran publicadas en la página web de esa institución.

1.4 HIPÓTESIS

- ¿Qué rol cumple el artículo 26 bis del Código Tributario frente a la Norma General Antielusión?

1.5. METODOLOGÍA:

El método particular que se utilizará en el desarrollo de este trabajo será el Dogmático, que es propio de la investigación jurídica, y que se manifestará a través del análisis del artículo 26 bis del Código Tributario frente a la Norma General Antielusión, ambas normas incorporadas por la Ley 20.780 de 2014, para establecer las razones de su inclusión al ordenamiento jurídico, alcance y aplicación.

2. ESTADO DEL ARTE

En nuestro país existen trabajos anteriores sobre la planificación tributaria y la Norma General Antielusión, contenidos en artículos de Revistas de distintas Universidades como también en tesis de pre y postgrados.

Sin embargo, no existen trabajos referidos al artículo 26 bis del Código Tributario y la importancia que tiene frente a la Norma General Antielusión, que es precisamente el aporte de este trabajo.

Así, el profesor Gonzalo Vergara efectúa un análisis crítico de la normativa antielusiva genérica introducida en el Código Tributario por la Ley N° 20.780 de 2014, teniendo en cuenta que dicha regulación tiene como referente a la declaración de fraude tributario

española introducida en 1963 y sus posteriores modificaciones, la cual, a su vez, hunde sus raíces hasta la Ordenanza Tributaria del Imperio Alemán de 1919. Al respecto plantea que el sistema jurídico chileno tiene diferencias sustanciales con aquellos sistemas extranjeros desde los cuales se ha importado la normativa antielusiva genérica, de manera que, muchas de las reglas extranjeras incorporadas a nuestro Código Tributario son redundantes respecto de normas y principios generales de nuestro derecho, debido a que ellas estaban destinadas en sus sistemas originales a resolver problemas inexistentes en nuestro medio. (VERGARA, 2016)

Por su parte, el profesor Marcelo Matus al revisar los principales aspectos jurídicos –sustantivos y adjetivos– de la elusión en el Código Tributario, el sentido de las palabras que el legislador utiliza para definir la elusión y los particularismos del procedimiento establecido para declararla judicialmente, plantea que el procedimiento antielusivo que contempla la nueva cláusula general es un mecanismo de recalificación jurídica que ha sido formulado con tantos particularismos e imposibilidades a la Administración, que sólo faculta a la Justicia tributaria para determinar en el caso concreto que un negocio jurídico corresponde recalificarlo para los fines revistos por la norma y, por tanto, será la aplicación de este procedimiento el que defina el concepto de elusión tributaria en Chile. Respecto de la declaración judicial de la elusión indica que es asimilable a los efectos de la inoponibilidad al Fisco, cualquiera que sea el negocio jurídico elusivo, siendo el Juez Tributario y Aduanero al declarar la elusión (el abuso de formas jurídicas y/o la simulación) el que restituye los efectos de la ley defraudada para que el negocio jurídico elusivo quede en definitiva cubierto por la

hipótesis tributaria y, eventualmente, hace aplicable la multa del artículo 100 bis del Código Tributario, nada más. (MATUS, 2017)

Asimismo, el profesor Antonio Faúndez plantea como un problema de aplicación de la norma, relacionado con lo establecido en el inciso cuarto del artículo 4 bis del Código Tributario, que prescribe lo siguiente: *“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”*. Al respecto indica que el efecto de no hacer aplicable las consecuencias jurídicas que derivan de los artículos 4 ter y 4 quáter del Código Tributario, implica que la procedencia de la norma general antielusión siempre quedará condicionada a un “efecto tributario final”. Agrega que ello significa que, si se presentan todos los elementos para establecer que se está en presencia de actos o negocios constitutivos de elusión o simulación, no procedería aplicar las consecuencias de los citados artículos 4° ter y 4° quáter, si se determina que el efecto final radicaría en aplicar la tributación del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, porque se rechazarán gastos necesarios para producir la renta. A su juicio, lo señalado, demuestra lo nocivo del efecto establecido por el legislador, lo que impediría al Servicio de Impuestos Internos, por ejemplo, perseguir la sanción del asesor que participó en el diseño de la planificación tributaria de acuerdo al artículo 100 bis del Código Tributario. Lo anterior, según señala, también permite demostrar que lo dispuesto en el inciso cuarto del artículo 4 bis del Código Tributario desnaturaliza la verdadera intención del legislador de declarar conductas elusivas o simuladas (FAÚNDEZ, 2016).

También la investigadora María Pilar Navarro, cuando analiza los cambios experimentados por la jurisprudencia de la Excm. Corte Suprema en su concepción

sobre la elusión fiscal, entre los años 2003 y 2015 plantea que el artículo 4° ter del Código Tributario permite, verificados sus presupuestos aplicativos, someter a tributación planificaciones tributarias *“exigiendo la obligación tributaria que emana de los hechos imponible establecidos en la ley”*. De esta forma, cuando los actos jurídicos que componen una planificación tributaria respeten la legalidad vigente y no sean captados por una norma específica antielusión, el SII solo podrá impugnar sus efectos tributarios requiriendo la intervención del Tribunal Tributario y Aduanero para que califique la operatoria negocial como elusiva. Solo el abuso tiene naturaleza elusiva, no así la simulación del artículo 4° quáter del Código Tributario, que no es sino un caso particularmente regulado de evasión. Agrega que la incorporación de una norma general antielusión en un ordenamiento jurídico determinado es una de las formas como se puede luchar en contra de la elusión fiscal, pero no es la única vía. Lo característico de este tipo de disposiciones es que cuenta con un presupuesto de hecho amplio que le permite captar gran cantidad actuaciones elusivas, incluso, si al momento de su introducción en el ordenamiento jurídico determinada planificación fiscal aún no se utilizaba. (NAVARRO, 2018)

En cuanto a la planificación tributaria, Pilar Saavedra, en su tesis de Magíster, señala que ha sido la propia cláusula general antielusión, en el inciso 2° del artículo 4 ter del Código Tributario, la que en forma expresa autoriza la planificación tributaria reglada, estableciendo derechamente su carácter lícita, lo que se desprende al establecer como permitida, la razonable opción de conductas y alternativas contempladas expresamente por la legislación tributaria. En ese escenario normativo, indica que resulta lícito para los contribuyentes efectuar planificaciones tributarias no agresivas, teniendo presente lo señalado por el propio Servicio de Impuestos Internos en el Oficio N° 154 de fecha 2

de enero de 2016, entendidas estas como aquella que no conduce a la evasión o elusión de impuestos, precisamente porque este tipo de planificación es una de las manifestación del derecho a desarrollar cualquier actividad económica, en los términos garantizados en el artículo 19 N° 21 de la Constitución Política, cuyo ejercicio no importa necesariamente restringir o limitar el derecho fundamental a la igual repartición de los tributos de acuerdo a la capacidad contributiva y en la forma que fije la ley, garantizado en el artículo 19 N° 20 de la carta fundamental, puesto que es la propia ley común la que contempla estas estructuras dentro del abanico de posibilidades entre las que puede actuar, salvo –y ahí está el límite a la libertad económica- que ella se ejerza con el propósito de evadir o eludir impuestos, en este último caso, en los términos que hoy regula la cláusula general antielusión, esto es a través del abuso de formas jurídicas y la simulación. (SAAVEDRA, 2018).

Como señala Adriano Hebles, en su tesis de Magíster, 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 (HEBLES, 2017).

En el mismo sentido, Rómulo Troncoso y otros en su tesis de Magíster, plantean que con la publicación de la Norma General Anti Elusión en el Código Tributario, que fue uno de los cambios más importantes de la Reforma Tributaria, Ley N° 20.780 de 2014 y

sus posteriores modificaciones contenidas en la Ley N° 20.899 de 2016, quedó establecido de manera nítida, los límites que se deberán respetar, al momento de realizar una planificación tributaria, por parte de los asesores en general. Indican que la planificación tributaria es consustancial a la Norma General Anti Elusión, es decir, no hay planificación tributaria o estaría mal diseñada si no considera los límites establecidos en la Norma General Anti elusión. (TRONCOSO, *et al.*, 2017).

Asimismo, como indica David Araya, en su tesis de Magíster, citando a Cristian Boetsch³, se ha sostenido a propósito del artículo 4 bis del Código Tributario introducido por la Reforma que dicha norma “vino a reconocer expresamente el carácter lícito de las planificaciones tributarias pues su inciso segundo afirma que el Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria suponer reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes”. (ARAYA, 2017).

Por su parte, Paula Espinoza, en su tesis de Magíster, postula que la incorporación de una NGA en la legislación tributaria chilena, parece ser un gran cambio a nivel normativo, en cuanto hasta la dictación de dicha norma, era mediante la labor jurisprudencial cómo se atacaba el fenómeno elusivo. Sin perjuicio de aquello, su nula aplicación deja entrever que la redacción final y la exigencia de que la elusión sea declarada por el TTA, hacen que la aplicación de la norma, por parte del SII, sea muy compleja. Por otro lado, dicha dificultad podría generar la preocupación por parte de los contribuyentes, de que la administración tributaria, en cierto modo, intente fiscalizar todos los casos posibles mediante normas especiales, con lo cual podría liquidar los

³ BOETSCH G. Cristián, *La norma general anti elusión*, Ediciones UC, año 2016, p. 4.

impuestos que determine sin tener que iniciar un proceso judicial que puede resultar engorroso y en que además la carga de la prueba está en sus manos. (ESPINOZA, 2018)

Finalmente, como expresa VILLARROEL (2016), la experiencia comparada muestra, que es un problema recurrente en este tipo de cláusula generales antielusivas, la falta de definición y la vaguedad con que define lo que es el abuso, un ejemplo de ello es el caso alemán en donde se señala que se trata de una conducta inapropiada, sin dar ningún tipo de definición o lineamiento de lo que debe entenderse por inapropiada.

Este

problema se vio replicado en nuestro derecho, ya que creemos que el concepto de elusión que nos entrega nuestra ley es un concepto vago e indeterminado, toda vez que no define una de las conductas que constituye la elusión como lo es el abuso, requisito mínimo que este tipo cláusula debería cumplir. En este sentido, indica que las modificaciones introducidas por nuestro legislador a la normativa española, que inspiró nuestra norma, no solo cortaron todo tipo de conexión con la norma española, lo que hace imposible que la doctrina y jurisprudencia foránea sirva para ilustrar la labor del intérprete nacional; sino que establece un concepto demasiado amplio de abuso, lo que sin dudas traerá más de algún problema.

3. MARCO TEÓRICO y NORMATIVO

3.1 MARCO TEÓRICO:

Para realizar un adecuado análisis jurídico del tema tratado en este trabajo, es necesario primero, establecer los conceptos cuyo entendimiento y diferenciación es

esencial, para una correcta aplicación de las normas respectivas, siendo estos Elusión y Planificación tributaria.

ELUSIÓN:

Siguiendo lo planteado por RÍOS (2018) a nivel internacional, destacan autores como Heinrich Wilhelm Kruse, para quien la elusión fiscal se traduce en el ahorro de impuestos, pero caracterizado por la violación indirecta de normas, institutos y procedimientos (WILHELM, 2001). En similares términos Heleno Taveira Torres, quien la entiende como la violación indirecta de la ley, esquivando su campo material de incidencia, con el objetivo de lograr una economía de tributos (TAVEIRA, 2008). Otros autores la entienden como la forma de “esquivar la aplicación de una norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente, que no se realizaría si no se pusiera en práctica por su parte hechos y actos jurídicos o procedimientos contractuales con la finalidad dominante de evitarla” (ROSEMBUJ, 1999). Para Palao Taboada, la elusión fiscal consiste en “evitar la realización del presupuesto de hecho de una norma tributaria de gravamen utilizando para la operación que se pretende realizar una forma o configuración jurídica que no se corresponde con la finalidad perseguida por ésta” (PALAO, 2009). En fin, Héctor Villegas sostiene que la elusión era una conducta antijurídica, consistente en esquivar el nacimiento de la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas, para fines económicos de las partes (VILLEGAS, 1995).

Al referirse a la elusión fiscal, la OCDE sostiene que es un término difícil de definir, pero que se utiliza generalmente para describir la disposición de los asuntos de un contribuyente que tiene por objeto reducir su obligación tributaria y que, si bien el acuerdo podría ser estrictamente legal, suele estar en contradicción con la intención de la ley que pretende seguir.

En Chile, los profesores Ugalde y García señalan que la elusión consistía en evitar por medios lícitos que un determinado hecho imponible se realice, mediante el empleo de formas y figuras jurídicas aceptadas por el derecho -aun cuando alguna de aquellas sea infrecuente o atípica- y que no se encuentre tipificada expresamente como hecho imponible por la ley tributaria (UGALDE y GARCÍA, 2010). En sentido diverso, Pedro Massone y Samuel Vergara sostienen que la elusión tributaria constituye un ilícito atípico (refiriéndose a un ilícito civil), desde que se vulnera la norma fiscal a través del abuso del derecho o fraude a la ley, con la intención de evitar el nacimiento de la obligación tributaria, por lo menos en la medida más gravosa (MASSONE, 2016; VERGARA, 2010). (RÍOS 2018).

Según YÁÑEZ (2010) citado en SILVA (2016) la elusión tributaria se define como la utilización de medios legales para reducir la cantidad de impuesto a pagar.

En cuanto a las causas de la elusión, de acuerdo a Vergara (2016), éstas se deben buscar principalmente en: a) la política fiscal, ya que se da trato privilegiado a algunos actos, personas o sectores, o se establecen reglas poco sensatas y difíciles de implementar; b) la técnica legislativa: la poca prolijidad en la redacción de las leyes tributarias conlleva problemas al intérprete, quien al interpretar la ley llega a toda clase de equívocos e injusticias, lo que induce a que los contribuyentes quieran sustraerse de los efectos nocivos de dichas normas; c) administración fiscal: la autoridad tributaria

no cuenta con los recursos necesarios para fiscalizar por lo que tiende a concentrar sus esfuerzos de fiscalización en los contribuyentes menos preparados.

La elusión, a partir de lo dispuesto por la Ley 20.780, definida en la Circular N° 65 de 2015, del Servicio de Impuestos Internos, como “***aquella conducta que busca dejar sin aplicación la ley tributaria a través del abuso de las formas jurídicas o la simulación***”, concepto del cual se desprende que la norma general antielusiva chilena tiene dos presupuestos específicos para su aplicación: El abuso de las formas jurídicas y la simulación, lo cual según YÁÑEZ (2014) citado en SILVA (2016) “posiciona al ordenamiento tributario chileno dentro de aquéllos que adhieren a un concepto amplio de elusión”.

Por su parte WAHN (2011) señala que la elusión tributaria, en sentido amplísimo, consiste en el uso de negocios jurídicos atípicos o indirectos desprovistos de “causa” u organizados como simulación o fraude a la ley, con la finalidad de evitar la incidencia de la norma tributaria impositiva, de encuadrarse en un régimen fiscalmente más favorable o de obtener alguna ventaja fiscal específica.

PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA:

La OCDE ha sostenido que es posible reducir o sustraerse del impuesto, mediante una planificación tributaria perfectamente aceptable (por ejemplo, eligiendo entre los beneficios o incentivos tributarios la ruta más ventajosa compatibles con las transacciones normales de un negocio), o incluso evitando consumir un producto gravado (OCDE, 1987, pág. 16), definiéndola como “la manera como las personas

organizan sus negocios o relaciones particulares con el objeto de minimizar su carga tributaria”.

A nivel nacional, los autores Ugalde y García, (UGALDE y GARCÍA, 2010), proponen un concepto amplio de planificación tributaria, entendiéndola como “...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”. En tanto Samuel Vergara, definía la planificación tributaria de forma más restringida, como “... un proceso metódico y sistemático, constituidos por conductas lícitas del contribuyente, realizadas ingeniosamente con la finalidad de aumentar su rentabilidad financiero fiscal, mediante la elección racional de alguna de las opciones legales tributarias que el ordenamiento jurídico establece” (VERGARA HERNANDEZ, 2006). Por otra parte, el profesor Faúndez (FAÚNDEZ, 2014) la describe como “un proceso metódico que busca el logro de ciertos objetivos. El método debe ser desarrollado a través de una técnica tributaria”. (SAAVEDRA, 2018).

Si bien existen trabajos anteriores referidos a la planificación tributaria en Chile, a partir de la inclusión de la Norma General Antielusión, y de dicha norma propiamente tal, como ya se ha señalado, este trabajo pretende aportar al conocimiento actual, la importancia que la aplicación del artículo 26 bis del Código Tributario puede tener para los contribuyentes y la Administración Tributaria en cuanto a dar certeza jurídica en este ámbito del Derecho.

3.2 MARCO NORMATIVO

Como se ha señalado, la Ley 20.780 de 2014, incorporó a nuestro ordenamiento jurídico la Norma General Antielusión que se encuentra contenida en los **artículos 4° ter⁴ y 4° quáter⁵ del Código Tributario**, contemplando las figuras de elusión mediante **abuso de las formas jurídicas y la simulación**, respectivamente, normas que serán objeto de análisis posteriormente en este trabajo.

Asimismo, la Ley N° 20.780 introdujo otras normas al Código Tributario vinculadas con la materia correspondientes al **artículo 4° bis, artículo 4° quinquies, artículo 26 bis, artículo 100 bis y artículo 160 bis** que serán analizados a continuación.

ARTÍCULO 4° BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO:

La primera norma que requiere ser revisada es el **artículo 4 bis⁶**, de cuyo tenor podemos extraer tres importantes principios que definen la aplicación de la Norma General Antielusión, siendo los siguientes:

- **Principio de la sustancia sobre forma:** En virtud de lo señalado en el inciso primero, las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponibles nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieren dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.

⁴ Este artículo fue incorporado por el número 2 del artículo 10 de la Ley N°20780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014.

⁵ Este artículo fue incorporado por el número 3 del artículo 10 de la Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014.

⁶ Este artículo fue incorporado por el número 1 del artículo 10 de la Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014.

- **Principio de Buena fe en materia tributaria:** En el inciso segundo, se establece el deber del Servicio de Impuestos Internos de reconocer la buena fe de los contribuyentes. Además, esta norma delimita el concepto de buena fe en materia tributaria, señalando que supone reconocer los efectos que se desprenden de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes.

Asimismo, deja claramente indicado en el inciso tercero que no hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imponibles establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Agregando que se entendería que existe elusión de los hechos imponibles, en los casos de abuso o simulación contemplados en los artículos 4° ter y 4° quáter.

- **Principio de especialidad:** En su inciso cuarto esta norma contempla una de las limitaciones a la aplicación de la Norma General Antielusión, que será tratado más adelante, en cuanto prescribe que en los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha norma y no por los artículos 4° ter y 4° quáter.

Además, en su inciso final esta norma contempla expresamente que el onus probandi de demostrar en la instancia jurisdiccional la existencia del abuso de la forma jurídica o de la simulación, según corresponda, es del Servicio de Impuestos Internos, lo que se hará de acuerdo a los procedimientos establecidos en los artículos 4° quinquies y 160

bis del Código Tributario.

ARTÍCULO 4° QUINQUIES DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Por su parte, en el **artículo 4° quinquies**⁷, se encuentra regulado el **procedimiento administrativo** a que debe sujetarse el Servicio de Impuestos Internos en forma previa a la solicitud por parte de su Director de la declaración de abuso o simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 160 bis del Código Tributario.

ARTÍCULO 26 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO:

A través del **artículo 26 bis**⁸ incorporado por la Ley N° 20.780 se otorgó a los contribuyentes u obligados al pago de impuestos, que tuvieren interés personal y directo, la posibilidad de formular consultas sobre la aplicación de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter a los contratos, negocios o actividades económicas que, para tales fines, pongan en conocimiento del Servicio.

Esta norma fue objeto de modificaciones en su momento por la Ley N° 20.899 de 2016⁹ y también con la Ley N° 21.210 de 2020¹⁰ las que serán analizadas posteriormente en

⁷ Este artículo fue incorporado por el número 4 del artículo 10 de la Ley N°20780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014

⁸ Este artículo fue incorporado por el número 11 del artículo 10 de la Ley N°20780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014

⁹ El numeral 3 del artículo 3° de la Ley N° 20.899, modificó los incisos primero y cuarto del artículo 26 bis.

¹⁰ Los numerales i), ii) y iii) de la letra a), la letra b) y letra c) del número 16) del artículo primero de la Ley

este trabajo.

Las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos respecto de este artículo están contenidas en la Circular N° 65 de fecha 23 de julio de 2015, Circular N° 41 de fecha 11 de julio de 2016, Circular N° 44 de fecha 26 de junio de 2020 y Resolución Exenta SII N° 112 de fecha 4 de octubre de 2021, las que serán revisadas en la parte pertinente de este trabajo.

ARTÍCULO 100 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO:

En el **artículo 100 bis**¹¹ de acuerdo al texto original incorporado por la Ley N° 20.780 de 2014, sanciona a 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 del Código Tributario, 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, la que no podrá superar las 100 unidades tributarias anuales. Si la infracción fue cometida por una persona jurídica, la sanción será aplicada a sus directores o representantes legales si hubieren infringido sus deberes de dirección y supervisión.

Esta norma fue modificada por la Ley N° 20.899 de 2016¹², específicamente en su

N° 21.210 de 2020 modificaron el artículo 26 bis

¹¹ Este artículo fue incorporado por el número 26 del artículo 10 de la Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014

¹² Letras a) y b) del número 14 del artículo 3° de la Ley 20.899 de 2016, publicada en el Diario Oficial de 8 de febrero de 2016

inciso tercero, estableciendo, por una parte, una limitación para el Servicio en cuanto a la aplicación de dicha multa, la que sólo procederá en el caso de haberse solicitado la declaración de abuso o simulación en los términos que señala el artículo 160 bis, y ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada, y por otra parte, respecto del plazo de prescripción para perseguir la sanción pecuniaria correspondiente a seis años desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos, se suspende por el período que va desde la fecha en que se solicita la aplicación de la sanción pecuniaria a los responsables del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación, según lo establecido en el inciso segundo del artículo 160 bis, hasta la notificación de la sentencia firme y ejecutoriada que la resuelva.

Asimismo, la norma en comento fue modificada en su inciso primero por la Ley N° 21.210 de 2020¹³, en cuanto al límite de la multa respectiva, que aumenta hasta 250 unidades tributarias anuales, en caso de reiteración del mismo diseño o planificación, considerando para ello el número de casos, cuantía de todos los impuestos eludidos y las circunstancias modificatorias de responsabilidad contempladas en el Código Tributario, específicamente en el artículo 110 que considera el conocimiento imperfecto del alcance de las normas tributarias, en el artículo 111 referida a que el hecho no haya acarreado perjuicio fiscal o se haya pagado el impuesto debido, sus intereses y sanciones pecuniarias y en el artículo 112 que alude a la reiteración de infracciones a las leyes tributarias sancionadas con pena corporal.

La misma modificación legal antes aludida, se tradujo en la exclusión de la aplicación

¹³ Letras a) y b) del número 35) el artículo primero de la Ley N° 21.210 de 2020, publicada en el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020.

del artículo 100 bis al contribuyente, como originalmente lo contemplaba la norma, estableciendo el actual texto, que aquel se regirá por lo dispuesto en los artículos 4° bis y siguientes del Código Tributario, ya que como se explica en la Circular N° 44 de fecha 26 de junio de 2020, hasta la fecha de esta modificación se entendía sancionado por ambas disposiciones al estar comprendido dentro de los sujetos pasivos de la multa que establece la norma analizada, tal como se señalaba en la Circular N° 65 de 2015.

Las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos respecto de esta figura infraccional están contenidas en la Circular N° 65 de fecha 23 de julio de 2015, destacándose para efectos de este trabajo lo que señala que debe entenderse por “diseño o planificación” para efectos de aplicar la sanción, que según la Circular citada corresponde a “*el plan general, metodológicamente 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*”.

ARTÍCULO 160 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO:

El artículo 160 bis¹⁴ establece el procedimiento de declaración judicial de la existencia de abuso o simulación y de la determinación de la responsabilidad respectiva, ya que tal como lo prescribe el artículo 4° quinquies del Código Tributario, el Director del

¹⁴ Este artículo fue incorporado por el número 29 del artículo 10 de la Ley N°20780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014

Servicio debe solicitar la declaración de abuso o simulación, y en su caso, la aplicación de la multa establecida en el artículo 100 bis ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente¹⁵, de manera fundada, acompañando los antecedentes de hecho y derecho en que se sustenta y que permitan la determinación de los impuestos, intereses penales y multas a que dé lugar la declaración judicial correspondiente.

En este punto, cabe hacer presente que el proyecto original otorgaba competencia al Servicio de Impuestos Internos para declarar la elusión tributaria, lo que fue ampliamente debatido en una primera instancia en el Congreso, logrando finalmente un consenso a través de un protocolo de acuerdo firmado el 8 de julio de 2014 por la Comisión de Hacienda del Senado y el Ministerio de Hacienda. En dicho protocolo se indicó que *“...será el tribunal tributario y aduanero competente el que deberá realizar, mediante un procedimiento de características similares al general de reclamación, la calificación jurídica del acto potencialmente elusivo o simulado conforme al requerimiento que le efectúe el Director del SII. Conjuntamente con la calificación jurídica, el referido tribunal conocerá de la aplicación de las sanciones correspondientes y emitirá las órdenes respectivas a la administración tributaria”*.

¹⁵ Como se indica en la Circular N° 65 de 2015, el tribunal competente para conocer de la solicitud respectiva, según lo dispuesto en el artículo 119 del Código Tributario, es aquel en cuyo territorio jurisdiccional tenga su domicilio el contribuyente. Por la modificación introducida a este artículo por la Ley N° 20.780 de 2014, se otorga competencia para estos efectos al Tribunal Tributario y Aduanero en cuyo territorio jurisdiccional está domiciliada la matriz, en caso de que el contribuyente sea una filial.

4. DESARROLLO Y RESULTADOS

EL ARTÍCULO 26 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y SU IMPORTANCIA FRENTE A LA NORMA GENERAL ANTIELUSIÓN

4.1. LA NORMA GENERAL ANTIELUSIÓN COMO CONTEXTO DE APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 26 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

4.1.1 Norma General Antielusión y su regulación en el Código Tributario:

Como se ha señalado en este trabajo anteriormente, la Ley 20.780 de 2014, introdujo al Código Tributario una Norma General Antielusión, contenida específicamente en los artículos 4° ter y 4° quater, que contemplan las figuras de abuso de las formas jurídicas y de simulación, respectivamente.

Antes de revisar cada figura elusiva, es necesario tener presente, para el análisis posterior, lo que ha indicado el Servicio de Impuestos Internos en la Circular N° 65 de fecha 23 de julio de 2015, en cuanto a los principios y la estructura general de las normas antes indicadas:

Respecto de la buena fe en materia tributaria, reconocida en el artículo 4° bis del Código Tributario, señala que aquella es 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 lo ampara.

Por lo tanto, se indica, que dado un determinado hecho gravado y 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, con pleno respeto a las garantías de un justo y racional procedimiento.

Es muy importante la aclaración que se realiza en la Circular, en cuanto a que la Norma General Antielusión no tipifica delitos o infracciones respecto de las cuales la administración tributaria deba perseguir la aplicación de una sanción, sino que protege el principio de legalidad tributaria, cuya consecuencia es precisamente la aplicación de los impuestos eludidos, sin perjuicio, de las consecuencias que dicho incumplimiento pueda acarrear en el ámbito sancionatorio tributario, de acuerdo a lo que el legislador ha establecido. Se agrega, que la facultad que la ley concede a la administración tributaria, que se analiza, equivale en cuanto a su esencia a aquellas normas especiales que ya existen y 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.

Asimismo, resulta necesario tener presente cómo el Servicio de Impuestos Internos ha conceptualizado en la Circular citada, las expresiones “actos, negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos” utilizados en los artículos 4° ter y 4° quáter del Código Tributario.

Al respecto, ha señalado que con la expresión “negocio jurídico” se alude al “*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*” y que 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, en cuanto a la expresión “conjunto o serie de ellos”, se establece que se hace referencia a negociaciones complejas compuestas por más de un negocio o acto individual, en que resulta relevante 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 aquellos 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.

A continuación, se analizan las figuras elusivas contempladas en los artículos 4° ter y 4° quáter del Código Tributario, a partir de los términos de cada norma y de las instrucciones que respecto de ellas se han impartido en la Circular N° 65 de fecha 23 de julio de 2015, para establecer el contexto de aplicación del artículo 26 bis del Código Tributario.

ARTÍCULO 4° TER: ABUSO DE LAS FORMAS JURÍDICAS.

En el inciso primero esta norma prescribe que se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando, 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, sino solamente algunos de los siguientes:

- 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.

La norma no define lo que es el abuso de las formas jurídicas, sino que establece los efectos que se producen con dichos actos o negocios, lo que ha sido objeto de crítica por la doctrina nacional como se indicó en su oportunidad, dejando entonces a la jurisprudencia judicial el rol de darle contenido a este concepto de abuso.

En su inciso segundo, sin embargo, aclara que 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.

Lo anterior, como se indica en la Circular 65 de 2015, es consecuente, por una parte, con el principio según el cual resulta legítima la elección entre alternativas contempladas por la legislación tributaria, en la medida que el contribuyente no se ampare artificiosa o indebidamente en la norma respectiva, y por otra parte, con el respeto al principio de legalidad de los tributos, pudiendo los contribuyentes obtener ventajas tributarias siempre que éstas sean parte de los propósitos del legislador.

Por último, en su inciso tercero establece que en caso de abuso se exigirá la obligación

tributaria que emana de los hechos imponibles establecidos en la ley, lo cual de acuerdo a lo señalado en la Circular antes citada, implica que el Tribunal Tributario y Aduanero que declare la existencia del abuso deberá obviar las formas empleadas por el contribuyente de que se trata y aplicar la carga tributaria que corresponda teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imponibles conforme a lo establecido en los artículo 4° bis y 160 bis del Código Tributario.

ARTÍCULO 4° QUÁTER: SIMULACIÓN.

Según esta norma, habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación, señalando que existe aquella, 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.

Se explica en la misma Circular, que la hipótesis contenida en la norma en comento, se refiere a la simulación relativa, que, desde un punto de vista doctrinal, considera la existencia de a lo menos dos actos, uno 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 mismo sentido la norma establece que, en estos casos en que existe simulación, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados.

Al respecto cabe señalar lo planteado por NAVARRO (2018) en cuanto a que la simulación no tiene una naturaleza elusiva, sino derechamente evasiva, compartiendo, como indica, lo expresado por YÁÑEZ en el sentido de que en los casos de simulación *“no estamos en presencia de una actuación que sólo carece de sustancia (cuestión de suyo difícil de determinar), sino que nos encontramos frente a una completa farsa: el contribuyente declara públicamente haber celebrado un acto, en circunstancias que de manera clandestina ha ejecutado otro. La completa falsedad de lo declarado no puede ser sino el resultado del ánimo deliberado del contribuyente de evitar el cumplimiento de una obligación tributaria y consecuentemente, de una actuación premeditada encaminada a dicho fin”*. En los casos de simulación hay un incumplimiento de la obligación tributaria nacida, pues la actuación del contribuyente realiza el presupuesto de hecho previsto en la norma tributaria; en el abuso de las formas jurídicas, en cambio, no existe una farsa, los actos o contratos se celebran, son válidos y queridos por las partes, pero su empleo se hace con abuso de las formas jurídicas.

Por otra parte, tal como lo señala el inciso final del artículo 4° bis, corresponde al Servicio de Impuestos Internos probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente, para lo cual deben seguirse los procedimientos establecidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis, de carácter administrativo y judicial, respectivamente.

Será entonces el Tribunal Tributario y Aduanero competente, el que declare el abuso o la simulación, según sea el caso y la responsabilidad por el diseño o planificación de los actos, contratos o negocios constitutivos de aquellas figuras elusivas.

4.1.2. Aplicación de la Norma General Antielusión: Alcance y Limitaciones.

Al respecto cabe tener presente lo señalado en el Mensaje del proyecto de ley de la Reforma Tributaria de 2014, que dio origen a la Ley N° 20.780 de 2014, en que se indica que la incorporación en el Código Tributario de una Norma General Antielusión, *“permitirá al Servicio de Impuestos Internos rechazar las ventajas tributarias obtenidas mediante planificaciones elusivas y sancionar a los contribuyentes y asesores tributarios que hayan participado en su diseño”*.

Por lo tanto, a partir de lo indicado, queda de manifiesto que el objetivo de esta inclusión era otorgar al Servicio de Impuesto Internos un marco normativo para enfrentar las planificaciones elusivas y hacer efectiva la responsabilidad de quienes participen en su elaboración.

Asimismo, como se señala en la introducción de la Circular N° 65 del 23 de julio de 2015, que imparte instrucciones acerca de la materia, la elusión 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, por ello el establecimiento de esta norma demuestra 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 N° 20 de la Constitución Política de la República, tomando la decisión de enfrentar la elusión como un problema para el Derecho Tributario, en cuanto vulnera los hechos gravados

establecidos en la Ley.

Agrega la Circular citada, que lo antes señalado 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 otra parte, en la Circular N° 55 de 2014, en la parte referida a la vigencia de la Norma General Antielusión, señala que el objeto principal de esta norma es otorgar a la administración tributaria facultades para impugnar los actos o negocios u otras actividades llevadas a cabo por los contribuyentes con abuso de las formas jurídicas o simuladamente con la finalidad exclusiva o principal de eludir el pago de impuestos, las que serán susceptibles del respectivo control de los tribunales de justicia.

De esta manera, como se ha señalado, queda de manifiesto la importancia de la incorporación de la Norma General Antielusión a nuestro ordenamiento jurídico, lo que sin lugar a dudas generó expectativa entre los contribuyentes respecto de la aplicación de la misma por parte del Servicio de Impuestos Internos, que quedó facultado legalmente para solicitar, a través de su Director, la declaración de abuso o simulación, y en su caso, la aplicación de la multa establecida en el artículo 100 bis ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente.

No obstante, lo anterior, es de público conocimiento, que desde la entrada en vigor de la Norma General Antielusión, el 30 de septiembre de 2015, es decir, después de casi 7 años, no existe jurisprudencia de Tribunales Tributarios y Aduaneros del país sobre

la aplicación de esta norma.

Lo anterior invita a reflexionar sobre las posibles limitaciones que pueden existir para la Administración Tributaria respecto de la Norma General Antielusión que puedan explicar la falta de casos en que se haya aplicado a la fecha, privando con ello de la existencia de jurisprudencia judicial que oriente el actuar de los contribuyentes en este ámbito y que favorece un rol relevante del artículo 26 bis del Código Tributario.

1) Casos en que no puede aplicarse la Norma General Antielusión:

En este contexto resulta evidente que la primera limitación a su aplicación que puede plantearse deriva de lo dispuesto en el inciso cuarto del artículo 4° bis del Código Tributario, en virtud del cual, 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.

Es decir, si el acto o negocio objeto de revisión se enmarca en alguna de las normas antielusivas especiales que ya existen en el ordenamiento jurídico chileno, en diversos textos legales, mucho antes de la incorporación de la Norma General Antielusiva, ellas deben ser aplicadas con preferencia, encontrándose entonces el Servicio de Impuestos Internos impedido de solicitar en dichos casos la declaración de la existencia de abuso de las formas jurídicas o de simulación de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 4° quinquies y 160 bis del Código Tributario.

En estas normas especiales antielusivas encontramos las referidas a la facultad de tasar del Servicio de Impuestos Internos contenidas en el artículo 17 N° 8 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y el artículo 64 del Código Tributario, el artículo 31 de la Ley

sobre Impuesto a la Renta referido a los gastos rechazados en relación con el artículo 21 del mismo texto que establece la tributación de los mismos, el artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta sobre precios de transferencia y el artículo 63 de la Ley 16.271 de Impuestos a la Herencia y Donaciones.

De esta manera, a pesar de que en el caso concreto de que se trata se den los presupuestos de las figuras elusivas el artículo 4° ter o 4° quáter del Código Tributario, si resulta aplicable alguna de las normas antielusivas especiales existentes, el Servicio de Impuestos Internos no podrá solicitar la declaración de abuso de las formas jurídicas o simulación, por lo que la falta de aplicación de la Norma General Antielusión puede entenderse entonces explicada por la naturaleza de los procesos de fiscalización que se realizan que se encuentran mayoritariamente vinculados a alguna norma especial antielusiva, constituyéndose la norma general, en una “herramienta de uso excepcional”, como lo indica la Circular N° 65 de 2015.

Del mismo modo, otra limitación para solicitar la declaración de abuso o de simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter del Código Tributario, deriva de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 4° quinquies del mismo texto legal, en virtud del cual, sólo podrá requerirse en la medida en que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisionalmente por el Servicio al contribuyente respectivo, exceda la cantidad equivalente a 250 unidades tributarias mensuales a la fecha de la presentación del requerimiento, por lo que en casos de una cuantía menor a la indicada, no podrá aplicarse la Norma General Antielusión.

2) Principio de la Buena Fe en materia tributaria:

Sin lugar a duda, en el ámbito de aplicación de la Norma General Antielusión el principio de buena fe, constituye una limitación importante respecto de la actuación de la Administración Tributaria, sobre todo a partir de las modificaciones introducidas en el Código Tributario por la Ley 21.210 de 2020, en virtud de las cuales ahora tiene consagración expresa, tanto en el N° 19 del artículo 8 bis, en que se incorpora el derecho consistente en “Que se presuma que el contribuyente actúa de buena fe” y también en el artículo 4° bis, específicamente en el inciso segundo, que contempla la regla general en esta materia, disponiendo que “La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes” estableciéndose para el Servicio de Impuestos Internos, el deber de reconocer la buena fe de los contribuyentes.

Si bien el mismo artículo 4° bis establece en su inciso tercero, que no hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imponibles establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes, señalando además que se entiende que existe elusión de los hechos imponibles en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, por lo que podría entenderse en principio que en estos casos, no resulta necesario acreditar que el contribuyente no se encuentra amparado en estos casos por el principio de la buena fe, ello no es así, ya que igualmente corresponde al Servicio de Impuestos Internos, como lo establece su inciso final, probar la existencia de abuso o simulación, y por ende, desvirtuar la buena fe del contribuyente debiendo

seguirse para tales efectos los procedimientos regulados en los artículos 4° quinquies y 160 bis del Código Tributario.

3) Reconocimiento de la Economía de Opción:

El mismo artículo 4° ter del Código Tributario, que contempla las figuras de elusión mediante el abuso de las formas jurídicas, excluye de su ámbito de aplicación a la denominada doctrinalmente “Economía de Opción¹⁶”, al indicar en su inciso segundo que es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria, y por lo tanto, no constituirá abuso la sola circunstancia que el resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro y 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, estableciendo si como exigencia, que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.

En este punto cabe tener presente lo señalado en la Circular N° 65 de 2015, en cuanto a que la sola elección por parte del contribuyente, 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, en la medida que no se han utilizado con abuso o simulación, no procede aplicar la legislación antielusión.

¹⁶ Entendida como la posibilidad de elegir entre dos o más fórmulas jurídicas que la ley ofrece, con sus correlativos contenidos económicos y tratamientos tributarios diferentes, pudiendo todas ellas servir al fin práctico o resultado real que el contribuyente se propone alcanzar.

4) Oportunidad de determinar los impuestos y multas respectivas derivadas de la declaración judicial del abuso de las formas jurídicas y simulación.

Una vez que el Director del Servicio de Impuestos Internos solicite la declaración de abuso o simulación al Tribunal Tributario y Aduanero competente, de acuerdo a lo prescrito por el artículo 4° quinquies del Código Tributario, y en su caso, la aplicación de la multa contemplada en el artículo 100 bis del mismo texto legal, se inicia el procedimiento judicial regulado en el artículo 160 bis, el que terminará con la resolución que se pronuncie sobre la solicitud, y como indica el inciso final del artículo 4° quinquies, si establece la existencia de abuso o simulación para fines tributarios, el tribunal deberá así declararlo y dejar constancia de los actos jurídicos abusivos o simulados, de los antecedentes de hecho y derecho en que funda dicha calificación, determinado 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.

Teniendo presente que el Servicio de Impuestos Internos deberá dar cumplimiento a la sentencia dictada por el Tribunal Tributario que declaró la existencia de abuso o simulación o la responsabilidad por el diseño o planificación de los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, emitiendo el respectivo acto o multa respectiva, sólo una vez que aquella se encuentre firme y ejecutoriada, es decir, cuando no proceda recurso alguno en su contra, por lo que puede transcurrir un tiempo prolongado entre que se solicite la declaración, se declare y se emitan los actos en cumplimiento de la correspondiente sentencia, restando así oportunidad y

eficiencia a la aplicación de la Norma General Antielusión.

Con lo que se ha expuesto como posibles limitaciones a la aplicación de la Norma General Antielusión, que como se plantea, provienen incluso de la misma normativa creada, se pretende explicar de alguna manera el hecho de no contar con jurisprudencia judicial referida a la existencia de abuso o simulación en materia tributaria, que aportaría mucho en este ámbito complejo del Derecho, contexto en el cual surge la importancia del artículo 26 bis del Código Tributario para los contribuyentes frente a esa norma y a la administración tributaria como se analiza a continuación.

4.2. IMPORTANCIA DEL ARTÍCULO 26 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

4.2.1 Ámbito de Aplicación

El **artículo 26 bis** del Código Tributario, de acuerdo con el texto original incorporado por la Ley N° 20.780 de 2014, contempla en su inciso primero, la posibilidad de que los contribuyentes u obligados al pago de impuestos, que tuvieren interés personal y directo, puedan 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.

Según dispone su inciso sexto, la respuesta tendrá **efecto vinculante** para el Servicio únicamente con relación al consultante y el caso planteado.

El procedimiento de esta consulta pública se regulaba en el capítulo V de la **Circular**

N° 65 del 23 de julio de 2015, en el cual se indicaba que el artículo 26 bis se enmarca en las medidas preventivas orientadas a regular las conductas elusivas.

Esta norma fue modificada por la Ley N° 20.899 de 2016¹⁷, incorporándose en el inciso primero la frase *“Asimismo, toda persona podrá formular consultas con el objeto de obtener respuestas de carácter general, **no vinculantes**, en relación con el caso planteado, las cuales no quedarán sujetas a las disposiciones del presente artículo. El Servicio publicará en su sitio de internet las respuestas respectivas”*.

Las instrucciones respecto de esta **consulta sin efecto vinculante** se encuentran en la **Circular N° 41 de 11 de julio de 2016**.

Por su parte, respecto del inciso cuarto, en que se establece el efecto por la falta de respuesta del Servicio en el plazo establecido en la misma norma, la Ley N° 20.899 reemplazó la expresión “se entenderá rechazada la consulta” por “se tendrá por no presentada para todos los efectos legales”.

Asimismo, la norma en comento fue modificada casi en su totalidad por la Ley N° 21.210 de 2020, incluso reemplazándose incisos completos, derivando en su actual texto, que rige desde el 1° de marzo de 2020.

Como se señaló en su momento, las instrucciones respecto del procedimiento de consulta pública en materia de antielusión, estaban contenidas originalmente en el Capítulo V de la Circular N° 65 de 23 de julio de 2015, el cual producto de las modificaciones introducidas a la norma por la Ley N° 21.210 de 2020, fue sustituido íntegramente por la **Circular N° 44 de 26 de junio de 2020**, siendo las que se

¹⁷ Modificado por el número 3 del artículo 3° de la Ley N° 20.899, publicada en el Diario Oficial el 8 de febrero de 2016.

encuentran vigentes.

4.2.2. Procedimiento Administrativo de la consulta con efecto vinculante:

Por la importancia de conocer el procedimiento a que se aludió en el párrafo anterior, se analizará siguiendo la estructura de lo señalado en la Circular N° 44 de 2020:

1. Sujetos que podrán efectuar la consulta.

La norma establece que podrán efectuarse por:

- Contribuyentes u obligados al pago de impuestos.
- Que tengan interés personal y directo en la operación consultada.

Al respecto la Circular en comento, indica que, 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 aquellos sujetos sobre quienes pesa la obligación de enterar tributos en arcas fiscales, por ejemplo, los obligados a actuar como agentes retenedores.

En este contexto, establece que 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.

La Circular hace una clara distinción con aquellas consultas que los contribuyentes efectúen, relativas a la interpretación administrativa de las disposiciones tributarias que

correspondan conforme lo dispuesto en el artículo 6°, inciso segundo letra A, N° 2, del Código Tributario, 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:

Según se indica en la Circular, una vez efectuada la presentación por parte del interesado, ésta se remitirá de inmediato y en forma electrónica a la Unidad competente de la Dirección Nacional encargada de conducir el procedimiento y emitir el pronunciamiento respectivo, implementándose un expediente electrónico que permita tramitar la consulta, seguir el flujo de tramitación y los plazos involucrados en los trámites que éste contemple.

3. Materias a consultar:

Las consultas podrán versar acerca de si actos, contratos, negocios o actividades económicas concretas y claramente expuestas 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 o si, según la modificación introducida por la Ley N° 21.210 al inciso primero del artículo 26 bis¹⁸, los mismos se encuentran afectos a alguna otra norma antielusiva de carácter específico.

¹⁸ Modificado por los numerales i), ii) y iii) de la letra a) del número 16) del artículo primero de la Ley 21.210, publicada en el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020

4. Ejercicio de la facultad de consultar durante un procedimiento de fiscalización en curso.

Tal como se indica en la Circular, el inciso tercero del artículo 26 bis del Código Tributario, reemplazado por la Ley 21.210 de 2020¹⁹, ha reglamentado especialmente la facultad de efectuar consultas una vez iniciado un procedimiento de fiscalización a través del requerimiento de antecedentes a que se refiere el inciso primero del artículo 59, señalando que, en esta situación, tanto el contribuyente directamente requerido o cualquier otro que tenga interés en las materias objeto de revisión, sólo podrán efectuar la consulta a que alude el artículo 26 bis del Código Tributario hasta antes del vencimiento del plazo para dar respuesta al requerimiento indicado.

Pero sin lugar a duda, lo más novedoso es el efecto que produce la presentación de una consulta, en el marco del procedimiento de fiscalización, que cumpla con los requisitos legales, ya que la norma establece que suspenderá la prescripción y los plazos de caducidad a que alude el artículo 59 hasta la notificación de la respuesta respectiva.

5. Forma de la consulta.

¹⁹ Por la letra c) del número 16) del artículo primero de la Ley N° 21.210, publicada en el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020

Lo señalado en la Circular 44, debe ser complementado por lo dispuesto en la Resolución Exenta SII N° 112 de fecha 4 de octubre de 2021²⁰, dictada por el Servicio en cumplimiento de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 26 bis del Código Tributario, y que establece la forma y requisitos de la consulta vinculante en materia de elusión.

Al respecto, se establece el ingreso de las consultas a través del sitio web del Servicio de Impuestos Internos, mediante el Menú de Servicios online, Peticiones Administrativas y otras solicitudes/consultas sobre artículo 26 bis del Código Tributario/Formulario de ingreso de consultas en materia de elusión y la forma de llenar el formulario respectivo.

De lo que se exige en el formulario, destaca, que al realizar la consulta debe seleccionar la opción de que se trata de una consulta vinculante, de lo contrario, derivará en una no vinculante, además debe indicar si está siendo objeto de un proceso de fiscalización y/o de un litigio pendiente y adjuntar los documentos necesarios (contratos, escrituras, poderes u otros) sin necesidad de presentarlos físicamente ya que para tales efectos de habilitará un expediente electrónico.

6. Análisis de la consulta.

Lo primero que dispone la Circular en este punto, es la forma en que serán analizados los efectos tributarios de los actos, contratos, negocios u operaciones puestas en conocimiento del Servicio, indicándose que podrá hacer en forma individual o en su

²⁰ Dejó sin efecto la Resolución Ex. N° 69 de fecha 11 de julio de 2016 que regulaba la materia.

conjunto, dependiendo tanto de los antecedentes entregados por el contribuyente como las circunstancias jurídicas y económicas en que se desarrollarán tales actos y operaciones.

Tal como lo establece el inciso primero del artículo 26 bis, si en el plazo de quince días hábiles, contado desde la fecha de la presentación de que se trate, se detecta que la consulta contiene solo datos referenciales, circunstancias hipotéticas o, en general, antecedentes vagos, que no son suficientes para que el Servicio pueda fundar convenientemente la respuesta a la consulta, podrá requerir al contribuyente que complete su consulta, sea aportando mayores antecedentes o aclarando o concretando la consulta, según resulte necesario.

A estos efectos, se dictará una resolución, en la cual se expondrán, fundadamente, las complementaciones que se requiere que el contribuyente satisfaga para los fines de dar respuesta a su consulta. Asimismo, se le indicará que el plazo para satisfacer el requerimiento es de quince días hábiles, contado desde la notificación de la resolución respectiva y que éste se formula bajo el apercibimiento de tener por no efectuada la consulta. La resolución respectiva será notificada por correo electrónico a la dirección que el contribuyente haya señalado en su presentación.

En caso de que transcurra el plazo de quince días, sin que el contribuyente cumpla totalmente el requerimiento efectuado por el Servicio, se procederá a hacer efectivo el apercibimiento, a cuyo efecto, se dictará una resolución adecuadamente fundada en la cual se dará cuenta específica de las circunstancias que indica la Circular.

Igualmente, dentro del plazo de resolución el Servicio podrá, de conformidad al inciso segundo del 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 éstos para una adecuada respuesta.

Si el contribuyente junto con acompañar los antecedentes requeridos por el Servicio varía sustancialmente su consulta o los antecedentes en que ésta se funda, se suspenderá el plazo para contestar siempre que se dicte resolución fundada al efecto, notificada dentro de quinto día desde la presentación de los nuevos antecedentes. El plazo para contestar la consulta se reanudará una vez acompañados los nuevos antecedentes.

7. Plazos del procedimiento.

Tal como lo dispone en inciso segundo del artículo 26 bis, el Servicio tendrá un plazo de noventa días, contados de lunes a viernes y exceptuando los festivos, para contestar la consulta, el que 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.

El Servicio dará cuenta de que posee los antecedentes necesarios para la adecuada resolución de la consulta formulada a través de una “certificación de conformidad”, que será emitida al correo electrónico indicado en la solicitud, inmediatamente constatada la presentación de los antecedentes invocados por el interesado, o en su defecto, procederá en la forma señalada en el número 6 de la Circular N° 44 de 2020, para requerir que se complete la consulta.

8. Tratamiento del silencio administrativo en materia de consultas vinculantes.

De acuerdo al inciso cuarto del artículo 26 bis del Código Tributario, “expirado el plazo para contestar sin que el Servicio haya emitido respuesta, la consulta se tendrá por no presentada para todos los efectos legales”, sin perjuicio que el contribuyente u obligado al pago de impuestos que haya efectuado la consulta pueda volver a presentarla, salvo que el interesado de aviso previo al vencimiento del plazo según se describe en el párrafo subsiguiente.

Al respecto, cabe recordar que el artículo 26 bis según su texto original, contemplaba como efecto ante la falta de respuesta del Servicio, que la consulta se entendía rechazada, pero la Ley N° 20.899 de 2016 fue la que reemplazó dicha expresión por la contenida en su actual texto, con lo que al parecer se pretender atribuir el efecto que la Ley 19.880²¹ aplica a aquellos a quienes se le ha solicitado antecedentes adicionales en virtud del artículo 31 de dicho texto legal, y no los acompaña en el plazo de cinco días, lo que resulta procedente en ese contexto en que la falta de actuación del solicitante es lo que deriva en el desistimiento de su petición pero no se entiende en el caso que se analiza, que sea la falta de respuesta de la administración tributaria dentro del plazo legal para tales efectos, lo que genera como consecuencia tener como no presentada la consulta.

En el caso que el interesado, dentro de los diez días hábiles previos al cumplimiento del plazo de los noventa días para resolver, notifique a la autoridad competente, por correo electrónico, la proximidad de dicho vencimiento, el plazo que tiene el Servicio

²¹ Establece Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los actos de los órganos de la Administración del Estado.

para responder se ampliará por el solo ministerio de la ley por treinta días hábiles, que se adicionarán a continuación del vencimiento del plazo primitivo.

Si llegare a vencer este plazo sin que el Servicio haya notificado la respuesta al interesado, operará un **silencio administrativo positivo**, de acuerdo con el cual, se entenderá, para todos los efectos legales, que **no resultan aplicables** al caso de que se trate las normas de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario, ni ninguna de las normas anti elusivas específicas existentes.

4.2.3. Relevancia del Efecto vinculante de la respuesta dada por el Servicio de Impuestos Internos en virtud del artículo 26 bis del Código Tributario.

Lo primero que debe tenerse presente en este punto, tal como lo señala el inciso sexto del artículo 26 bis del Código Tributario, es que la respuesta será vinculante para el Servicio de Impuestos Internos, **únicamente en relación al consultante y el caso planteado**, y ésta señalará expresamente y en forma fundada de qué manera los actos, contratos, negocios o actividades económicas sobre las que se formula la consulta, son o no susceptibles de ser calificadas como elusivas.

Esta respuesta, en caso de indicar que no es elusiva, será extensiva tanto a los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario, como asimismo a todas las normas especiales anti elusivas dispuestas en la legislación tributaria.

Es importante considerar, como lo explica la Circular N° 44 de 2020, que el Servicio se pronunciará no sólo sobre las normas respecto de las que haya consultado el contribuyente, sino también respecto de otras que digan relación con las normas generales y especiales anti elusivas, siempre que del análisis de los antecedentes del caso consultado así se haga necesario.

Siguiendo lo señalado en la Circular N° 44 de 2020, el carácter vinculante implica que el pronunciamiento será de aplicación obligatoria respecto de todo procedimiento de fiscalización que se desarrolle luego de la respuesta que verse sobre los hechos presentados por el contribuyente y dicho carácter vinculante no rige solo en caso que, en forma posterior varíen sustantivamente los antecedentes de hecho o de derecho en que se fundó y que se trate del mismo consultante, en cuyo caso, tal como lo dispone el inciso sexto del artículo 26 bis, se podrá girar o liquidar los impuestos que se devenguen en períodos posteriores, si procedieren, señalando de manera fundada las razones por las cuales se estima se ha producido la variación sustantiva a que alude la norma.

En este contexto es importante tener en consideración lo señalado en la misma Circular, respecto a cuando se entiende que han variado sustancialmente los antecedentes de hecho en que se fundó la consulta indicando que ello ocurre cuando existan antecedentes nuevos que den cuenta de actos, contratos, negocios o actividades económicas que producen efectos relevantes y distintos de aquellos que el Servicio tuvo en consideración al momento de emitir su respuesta, en términos que justifican variar las conclusiones contenidas en ésta. 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 una variación sustantiva de los antecedentes de derecho cuando las normas legales citadas en la respuesta otorgada por el Servicio hayan sido objeto de alguna modificación o derogación o, en su defecto, se ha publicado un nuevo

precepto legal que afecte los actos, contratos, negocios o actividades económicas consultadas.

Es muy importante tener presente, que No se entenderá que existe variación en el derecho por la emisión de un cambio del criterio interpretativo por parte del Servicio.

Asimismo, resulta necesario considerar, la posibilidad que tiene el contribuyente, cuando ha acaecido algún cambio sustantivo de los antecedentes de hecho o de derecho, de volver a consultar y adecuar su actuación a la nueva respuesta del Servicio, ya que tal como se indica en la Circular N° 44, si así lo hiciera se entenderá que en las nuevas actuaciones que ejecute observando el nuevo criterio que le haya notificado el Servicio, ha actuado de buena fe, haciendo aplicable el principio consagrado en el artículo 26 del Código Tributario, en virtud del cual se prohíbe el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación del Servicio.

Por lo tanto, debe tenerse presente que la respuesta no obligará al Servicio si existe una variación sustantiva de los antecedentes de hecho o de derecho en que se fundó la consulta en los términos explicitados más arriba, en cuyo caso, cuando el contribuyente no vuelve a consultar o no se adecua a la nueva respuesta, el Servicio se encuentra legitimado para girar o liquidar los impuestos que se devenguen en períodos, si procedieren, caso en el cual, en el giro o liquidación que se emita, se deberá dejar constancia expresa de las razones de hecho y de derecho por las cuales se estima se ha producido dicha variación sustantiva.

En cumplimiento de lo dispuesto en la parte final del inciso primero del artículo 26 bis del Código Tributario, en virtud de la modificación introducida por la Ley N° 21.210 de 2020, el Servicio debe publicar en su sitio de internet las respuestas a las consultas

que se formulen conforme a dicha norma, de acuerdo a lo señalado en el inciso final de la misma, que exige publicar un extracto que contenga los puntos generales de la respuesta y de los antecedentes que permiten su adecuado entendimiento, manteniendo la reserva de la identidad del consultante y de los antecedentes específicos que aportó.

4.2.4. Respuestas con efecto vinculante publicadas por el Servicio de Impuestos Internos desde la vigencia de la Norma General Antielusión.

Revisado el Administrador de Contenido Normativo (ACN) disponible en la página web del Servicio de Impuestos Internos (www.sii.cl), específicamente los oficios publicados a contar del 1° de marzo de 2020, fecha en que comenzó a regir la modificación introducida por la Ley N° 21.210 al artículo 26 bis, que obliga a dicha publicación, existen 29 respuestas a consultas de contribuyentes, de las cuales 7 corresponden a aquellas con carácter vinculante, reguladas por dicha norma, y las demás 22 a consultas no vinculantes.

Los extractos de respuestas a consultas con carácter vinculante, publicados, que por su número serán analizadas en forma individual, están contenidos en los siguientes oficios, de los cuales se destaca sólo aquella parte referida a la Norma General Antielusión:

1. **Oficio N° 108 del 19 de noviembre de 2021.**

Los antecedentes de la consulta son los siguientes:

- “A” y “B” constituirán una sociedad cuya razón social sería “X”, la cual suscribiría contratos de prestación de servicios con diversas instituciones de beneficencia chilena, que se dedicarían particularmente a la ayuda a personas de escasos recursos, de la tercera edad, en situación de calle, entre otros.
- Para prestar los referidos servicios, “X” contrataría directamente personal (básicamente auxiliares médicos, enfermeras, tens), los que mantendrían un vínculo laboral de subordinación o dependencia. El servicio que prestaría “X” se cobraría de manera mensual, de acuerdo a una estructura de valoración, por un solo monto que incluya las prestaciones antes señaladas, previa emisión de factura exenta o no afecta de IVA.

Sobre la base de lo expuesto, se solicita confirmar: si los actos, contratos y negocios descritos configuran alguna de las hipótesis de abuso de las formas jurídicas o simulación, de acuerdo a los artículos 4 bis, 4 ter y 4 quáter del Código Tributario.

El Servicio concluye que el esquema consultado no califica como abuso de las formas jurídicas o simulación, en los términos de los artículos 4° bis, ter y quáter del Código Tributario, haciéndose presente, que el pronunciamiento no implica una opinión sobre la posible o eventual aplicación de normas especiales anti elusivas.

2. Oficio N° 91 del 14 de octubre de 2021.

Los antecedentes de la consulta son los siguientes:

- La Sociedad A tendría por objeto la realización y administración de todo tipo de inversiones mobiliarias e inmobiliarias, tanto en Chile como en el extranjero, teniendo participación en diversas industrias. Respecto de las inversiones en la industria Z, la Sociedad A mantendría inversiones en la Empresa C de forma directa e indirecta. De esta forma, sería titular de X acciones de la Empresa C en forma directa; y, por otro lado, titular de XX acciones de la Sociedad B, la que a su vez es titular de XXX acciones de la Empresa C.
- Se señala que la crisis sanitaria habría tenido un gran impacto en la industria Z y debido a las condiciones actuales, sus acciones han caído bruscamente de precio. Considerando las circunstancias señaladas, la Sociedad A estaría evaluando mantener su inversión en la industria Z mediante un solo vehículo de inversión. En consecuencia, la Sociedad A realizaría un aporte de acciones en reorganización conforme con lo establecido en el inciso 5° del artículo 64 del CT. Con dicha finalidad, se acordaría un aumento de capital en la Sociedad B mediante la emisión de acciones de pago; y luego, dicho aumento de capital sería suscrito y pagado por la Sociedad A aportando la totalidad de acciones de que es titular en la Empresa C.

Se solicita confirmar si a la reorganización descrita, no le resulta aplicable las normas especiales para evitar la elusión, contenidas en el artículo 64 del CT y el N° 8 del artículo 17 de la LIR, en particular considerando la legítima razón de negocios que la fundamentaría, ni, en subsidio, es susceptible de ser calificada como abuso o simulación de acuerdo a los artículos 4 bis, ter y quáter del Código Tributario.

El Servicio concluye que debido al principio de especialidad -contenido en el artículo 4 bis inciso cuarto del Código Tributario- a la reorganización descrita le resultan

aplicables normas especiales para evitar la elusión -artículo 64 del CT y el artículo 17 N° 8 de la Ley sobre Impuesto a la Renta- por tanto, sus consecuencias jurídicas se rigen por tales disposiciones especiales y no por los artículos 4° ter y 4° quáter del mismo cuerpo legal.

Agrega que la reorganización empresarial descrita, obedece a una legítima razón de negocios, razón por la cual, si ejecutada la reestructuración se verifican las circunstancias señaladas en el inciso 5°, del artículo 64 del Código Tributario, no sería procedente el artículo 17 N° 8 de la LIR, estando inhibido de tasar este Servicio en virtud de lo dispuesto en tales artículos.

3. Oficio N° 56 del 22 de junio de 2021.

Los antecedentes de la consulta son los siguientes:

- “A” (futuro Partícipe en el “contrato de ACP”), en el ejercicio de sus actividades propias de intermediación de “X”, se encontraría en la posición de identificar oportunidades de negocios en el ámbito de la intermediación de “Z”. En caso de identificar una oportunidad de negocios en dicho ámbito, “A” referiría su cliente a “B” (futuro Gestor) para que esta última ofrezca sus servicios como intermediador de “Z”. En el momento en que “A” refiera a su cliente a “B”, se generaría una operación conjunta.
- Ambos contribuyentes estimarían conveniente que cada operación conjunta fuera a cabo por “B” como si se tratara del único dueño del negocio ante terceros, en atención a su reputación comercial, cartera de clientes, contactos comerciales y *expertise* técnica. Actuando en esta calidad, “B” además debería

rendir cuenta y dividir las ganancias (o pérdidas) derivadas de cada operación conjunta con “A”.

- Por ello los contribuyentes celebrarían un “contrato de ACP” que regule sus relaciones en lo que respecta a las operaciones conjuntas, indicando que habrían decidido estructurar sus relaciones a través de un “contrato de ACP”, por entender que esta figura contractual reflejaría correctamente el trasfondo económico de aquéllas y los objetivos específicos que perseguirían se alcanzarían plenamente a través de él, cuestión que no ocurriría si adoptaran otros tipos contractuales.

El Servicio indica que, de acuerdo a los antecedentes aportados por los contribuyentes, y la propia información con que cuenta, se estima que el contrato descrito produciría efectos económicos o jurídicos relevantes para los contribuyentes -más allá de los meramente tributarios-lo que lleva a concluir que en el caso planteado no se estaría frente a una hipótesis de abuso de las formas jurídicas.

Agrega en el análisis respectivo, que no se aprecia que el “contrato de ACP” constituya en sí mismo simulación, ya que, de acuerdo a lo expuesto por los contribuyentes, los antecedentes observados y las cláusulas del contrato, ellas se ajustarían a lo que corresponde económica y legalmente, considerando que la voluntad de las partes se condeciría con la forma jurídica adoptada, sin pretender ocultar o disimular (i) la configuración de un hecho gravado; (ii) la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria; o, (iii) su verdadero monto o data de nacimiento.

Por lo tanto, concluye que el “contrato de ACP” presentado, no constituye abuso o simulación conforme a los artículos 4 bis a 4 quáter del Código Tributario.

4. **Oficio N° 42 del 5 de mayo de 2021.**

Los antecedentes de la consulta son los siguientes:

- Un grupo empresarial chileno tendría la propiedad de los activos operativos a través de una estructura societaria que incluye a la sociedad “X” dueña de 3 sociedades panameñas “A”, “B” y “C”, esta última sociedad poseería una Agencia en Chile, la que a su vez cuenta con una filial denominada “Z” la cual, por su parte tendría participación en “X”.
- El consultante señala que actualmente se encontraría en estudio la posibilidad de efectuar una reorganización empresarial, que logre, entre otros, simplificar la estructura societaria para tener mayor eficiencia en el manejo de las inversiones, una propiedad más directa sobre los activos relevantes y radicar la totalidad de la estructura de propiedad en Chile, eliminando las sociedades intermedias que serían innecesarias. Esto último incluiría la eliminación de sociedades constituidas y domiciliadas en el exterior (Panamá) de la cadena de propiedad.
- Se indica que lo anterior se lograría mediante una fusión por incorporación transfronteriza, tras la cual las sociedades panameñas resultarían absorbidas en “X.” La fusión acarrearía, según el consultante, la disolución de la sociedad extranjera “C” y la consecuente incorporación de la totalidad de activos y pasivos que posee a través de su “Agencia en Chile” a la sociedad absorbente, debido a que la Agencia carecería de existencia separada de su matriz

El Servicio luego de analizar las figuras planteadas por el contribuyente de “fusión por incorporación transfronteriza” y “Disolución de la agencia en Chile”, señala que que la reorganización descrita produciría efectos económicos o jurídicos relevantes para el contribuyente -distintos de los meramente tributarios- sin que se observe algún impuesto a ser eludido, lo que lleva a concluir que en el caso planteado no se estaría frente a una hipótesis de abuso de las formas jurídicas.

Agrega que, por otra parte, no se aprecia que la reorganización empresarial proyectada constituya en sí misma simulación, por cuando, de acuerdo a lo expuesto por la consultante, y los antecedentes observados, la totalidad de los actos que se pretenden ejecutar se ajustarán a lo que corresponde económica y legalmente, sin pretender ocultar o disimular (i) la configuración de un hecho gravado; (ii) la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria; o, (iii) su verdadero monto o data de nacimiento. Esto último, sumado al legítimo derecho de los contribuyentes a organizar sus actividades, actos o negocios y la autonomía de la voluntad con que se encuentran dotadas las partes al momento de contratar, permiten concluir que no se cumplen los supuestos para sostener que en el caso planteado pudiera presentarse una hipótesis de simulación para efectos tributarios.

De esta manera, concluye que la reorganización empresarial presentada no constituye abuso o simulación conforme los artículos 4 bis a 4 quáter del Código Tributario.

5. Oficio N° 41 del 5 de mayo de 2021.

Los antecedentes de la consulta son los siguientes:

- La consultante –Sociedad A SpA- es parte de un grupo empresarial que desarrolla sus operaciones en distintas partes del mundo. Señala que el grupo

mantiene su casa matriz y cede principal en XXXX, quien a su vez –por medio de otras estructuras- mantiene actualmente inversiones en Chile.

- Señala que la inversión en Sociedad A SpA se encuentra –principalmente- en manos de Sociedad B, situada en YYYY, de la que a su vez es dueña Sociedad C constituida en ZZZZ, y de ésta última sociedad es dueña Sociedad D, la casa matriz constituida en XXXX.
- Luego agrega que, como es sabido, YYYY ha sido durante mucho tiempo una jurisdicción amigable y eficiente para llevar a cabo negocios, y por lo mismo diversas compañías han establecido oficinas regionales en la mencionada jurisdicción. Sin embargo, en el último tiempo se ha desarrollado una creciente inestabilidad, política, económica y social en YYYY, a lo que se suma una tensa relación entre XXXX e YYYY.
- Producto de lo anterior, se pretende llevar a cabo una reorganización empresarial que consiste en: a) Distribución de dividendo pagado en especie por parte de Sociedad C a Sociedad D, a través de la transferencia de las acciones en Sociedad B a valor equivalente a costo tributario; b) Constitución de nueva sociedad en XXXX, llamada Sociedad E; c) La nueva sociedad establece una agencia en Chile; d) Aumento de capital en nueva Sociedad E, y aporte a costo tributario por parte de Sociedad B de las acciones en Sociedad A SpA; e) Disolución y liquidación de Sociedad B.
- La consultante señala que luego de la reestructuración se conseguirían: i) permitir que el grupo reduzca su presencia en YYYY; y, ii) permitir que Sociedad A SpA sea de propiedad directa de una entidad constituida en XXXX, donde se ubica también la casa matriz del grupo.

El Servicio luego de analizar las figuras planteadas por el contribuyente en su presentación, concluye que los actos que pretende sean ejecutados en el contexto de la reorganización empresarial presentada, obedecen a una legítima razón de negocios, para efectos de lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario y el artículo 38 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, lo que inhibirá la facultad de tasación que tiene este Servicio en virtud de lo dispuesto en tales artículos. Sin embargo, sólo una vez materializada la operación, se deberá verificar la concurrencia de las circunstancias de hecho y derecho descritas en los párrafos anteriores.

6. Oficio N° 180 del 4 de diciembre de 2020.

Los antecedentes de la consulta son los siguientes:

- La consultante –Sociedad A Ltda.- es parte de un grupo empresarial de carácter familiar, que mantiene sociedades en Chile y Panamá, a través de las cuales tiene inversiones en Chile y en el extranjero.
- El grupo está conformado por 4 hermanas, quienes son propietarias, a través de sus propias sociedades personales de inversión, de Sociedad B Ltda. Además, la madre de las hermanas, en conjunto con las sociedades personales de inversión aludidas, son las propietarias de Sociedad A Ltda.
- Las hermanas son dueñas directas de Panamá S.A., una sociedad anónima constituida en Panamá que mantiene una agencia en Chile.
- Sociedad A Ltda. posee inversiones principalmente en instrumentos financieros y préstamos en pesos chilenos como en moneda extranjera y lleva su contabilidad en pesos.

- Sociedad B Ltda. mantiene inversiones en instrumentos financieros en moneda extranjera y se encuentra autorizada por el Servicio para llevar contabilidad en dólares de los Estados Unidos de América. El único activo que actualmente tiene Panamá S.A. es la inversión en Chile, por medio de la Agencia, teniendo esta última, inversiones en instrumentos financieros en moneda nacional y lleva su contabilidad en pesos chilenos.
- Se pretende llevar a cabo una reorganización empresarial para mantener una inversión directa sobre las sociedades que manejan los activos financieros locales, sin estructuras extranjeras intermedias; lograr una clara diferenciación entre las líneas de negocio, separando las inversiones conforme su moneda funcional (pesos y dólares); y, disminuir costos de administración.
- La reorganización comprende a) venta de las acciones de propiedad de las hermanas en Panamá S.A., a sus respectivas sociedades personales de inversión; b) fusión internacional de Panamá S.A. en Sociedad A Ltda. dentro de un proceso de fusión internacional, donde la sociedad chilena absorberá a la sociedad panameña; c) división de Sociedad A Ltda. asignando a NewCo Sociedad A los activos y pasivos en dólares; y, d) fusión NewCo Sociedad A en Sociedad B Ltda.

El Servicio concluye que analizado el estatuto de la Norma General Antielusión y el conjunto de actos que involucra la reorganización, se aprecian razones económicas y jurídicas, más allá de las meramente tributarias los efectos económicos que podrían obtenerse tras la reorganización empresarial son relevantes, sin que se observe algún impuesto a ser eludido. Por lo tanto, se considera que la reorganización consultada, se enmarca dentro de la legítima opción de conductas o alternativas contempladas en la

legislación tributaria, por cuanto los objetivos manifestados por la consultante serían concordantes con las razones económicas y jurídicas planteadas, razón por la cual, no se aprecia que la elección del conjunto de actos analizados tenga sola o principalmente efectos tributarios, sino que como se constata, existirían razones reales de orden económico, financiero y jurídico que justificarían los actos y negocios jurídicos analizados.

De conformidad a lo expuesto, y analizados los antecedentes acompañados por el contribuyente a su presentación, se concluye que los actos que pretende sean ejecutados en el contexto de la reorganización empresarial presentada, no constituyen abuso o simulación conforme a los artículos 4º bis, 4º ter y 4º quáter del Código Tributario.

7. Oficio N° 178 del 20 de noviembre de 2020.

Los antecedentes de la consulta son los siguientes:

- “A” (el “contribuyente” o “solicitante”), es una sociedad de responsabilidad limitada constituida en Chile y miembro del grupo multinacional cuya matriz es “Y” sociedad constituida y residente en “W”, país con el cual se encuentra vigente un Convenio de Doble Tributación Internacional (“CDT”).
- “A” suscribió un acuerdo con un consorcio formado por las empresas “B”, extranjeros no relacionados, para el ingreso de éstos a la propiedad de “X” (sociedad que desarrollara el Proyecto en Chile) mediante aportes de recursos que se traducirían en una participación indirecta en “X”.

- Financiamiento del Proyecto: “A” y “Z” (no relacionado y accionista de “X”) acordaron que el financiamiento del Proyecto sería estructurado de la siguiente forma: a) Provisión Especial; b) Préstamos Senior; c) Préstamos Subordinados; d) Aumentos de capital.
- Financiamiento de “A”: El solicitante indica que los fondos para financiar la parte que le corresponde se han obtenido y obtendrán de: i) Fondos propios; y ii) Préstamo de la sociedad relacionada “D”, la cual se encontraría domiciliada en “W”.
- El solicitante realiza un análisis de la NGA indicando que los préstamos subordinados obedecerían al acuerdo económico y comercial al que arribaron “A” y “Z”. Agrega que el hecho que “X” pueda tener un elevado nivel de deuda durante la fase de construcción del Proyecto, se explicaría por el acuerdo comercial entre partes no relacionadas y no por razones impositivas. Sobre el endeudamiento de “A” con una parte relacionada que tendría domicilio legal y residencia fiscal en “W”, señala que “A” contaría con un patrimonio propio relevante y recursos humanos y materiales para el desarrollo de actividades gravadas con IDPC. Asimismo, la sociedad destinaría una suma importante de recursos propios al financiamiento del Proyecto, con lo cual existirían eficiencias económicas al centralizar en ella la gestión de la totalidad de los fondos.

El Servicio indica que analizada la Norma General Antielusión y el conjunto de actos que involucra el modelo de financiamiento planteado, se aprecian razones económicas y jurídicas, más allá de las meramente tributarias, que justificarían el haber incorporado un nuevo socio y el haber establecido una estructura que combina

distintas formas y fuentes de financiamiento. Que no se aprecia que el modelo de financiamiento constituya en sí mismo una simulación, ya que los efectos económicos de la estructura de financiamiento derivarían de la ejecución real y efectiva de diversos actos jurídicos que la componen.

Concluye entonces, que se enmarca dentro de la legítima opción de conductas o alternativas contempladas en la legislación tributaria, en tanto, la finalidad que manifiesta el contribuyente de financiar un Proyecto respetando los términos acordados con “Z”, sería concordante con las razones económicas y jurídicas planteadas, razón por la cual, no se aprecia que la elección del mencionado esquema tenga solamente efectos tributarios, sino que como se constata existen razones reales de orden económico y jurídico que justifican los actos y negocios jurídicos analizados, por lo que los actos y negocios jurídicos involucrados en el financiamiento del proyecto no constituyen abuso o simulación conforme a los artículos 4 bis a 4 quáter del Código Tributario.

De los oficios expuestos, destaca que cuatro de ellos se refieren a reorganizaciones empresariales, respecto de las cuales el Servicio ha reconocido razones económicas y jurídicas más allá de las meramente tributarias y la existencia de la legítima opción de conductas o alternativas contempladas en la legislación tributaria para organizar sus actividades, actos o negocios, estableciendo en cada caso, que no incurren con ello en las figuras de abuso o simulación.

4.2.5. Respuestas sin efecto vinculante publicadas por el Servicio de Impuestos

Internos desde la vigencia de la Norma General Antielusión,

Como se ha indicado anteriormente, de los 29 oficios publicados por el Servicio de Impuestos Internos a contar del 1° de marzo de 2020, 22 de ellos corresponden a respuestas sin efecto vinculante.

Estos oficios se refieren a diversas materias, tales como reorganización empresarial, que son la mayoría, otros a venta de cuotas de dominio sobre inmuebles o derechos que recaen sobre él, estructura de financiamiento, contratos de arrendamientos con opción de compra, incorporación de socios a una sociedad de inversiones por aumento de capital, asignación de derechos sociales e IVA aplicable a comisión obtenida por sociedad ubicada en Chile, concluyendo el Servicio en todos ellos que los actos, contratos o negocios por los cuales se consulta, no se tratan de actuaciones elusivas en virtud de lo dispuesto en los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quater del Código Tributario. Sin embargo, cabe hacer presente lo señalado por el Servicio en los oficios, el N° 1305 de 2019 y N° 1223 de 2021.

En el **Oficio N° 1305 de 8 de mayo de 2019**, referida a la utilización de una renta vitalicia como pago por la cesión que realiza el padre del 75% de las acciones de una sociedad por acciones SpA a sus tres hijos, el Servicio concluyó que dado que los hechos descritos en la presentación dicen relación con la efectividad, proporcionalidad y cumplimiento del contrato de renta vitalicia, la figura descrita por el contribuyente presenta elementos que podrían ser indiciarios de una figura elusiva, por lo que podría evaluarse el ejercicio de las facultades de fiscalización dispuestas en el artículo 63 de la Ley N° 16.271 sobre Impuesto a la Herencias, Asignaciones y Donaciones, en los términos descritos precedentemente.

Agrega, que lo anterior, es sin perjuicio de aplicar la Norma General Antielusión contenida en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario si, en una eventual fiscalización, se determina que, habiendo elusión, existen elementos que modifican la figura analizada, no pudiendo ésta subsumirse en ninguna de las hipótesis específicas que contempla el artículo 63 de la Ley N° 16.271 sobre Impuesto a la Herencias, Asignaciones y Donaciones.

Por su parte, en el **Oficio N° 1223 de fecha 11 de mayo de 2021**, cuya consulta está referido a un contrato de comodato de Software y Asesoría Técnica, el Servicio concluyó igualmente que el empleo de un contrato de comodato en virtud del cual se cede el derecho de uso gratuito sobre el software además de otras circunstancias que rodean la operación, con el propósito de no afectar con IVA las cantidades asociadas a la licencia del mismo y competir con una ventaja indebida respecto de otros competidores, sería un acto o negocio que puede ser considerado elusivo en los términos señalados en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario.

5. CONCLUSION

El desarrollo de este trabajo ha permitido constatar que la Norma General Antielusión tiene limitaciones para su aplicación por parte de la Administración Tributaria que derivan de su propio texto, como la primacía de las normas especiales antielusivas o el mismo procedimiento establecido para la declaración del abuso de las formas jurídicas o la simulación.

Lo anterior, nos permite entender que desde la entrada en vigencia de la Norma General Antielusión, no exista jurisprudencia judicial respecto de su aplicación, sobre todo de nuestros Tribunales Superiores, muy necesaria en este ámbito, ya que a pesar del efecto relativo de las sentencias judiciales, igualmente constituyen una orientación para el contribuyente y para el mismo Servicio, considerando además que el legislador no definió el concepto de abuso de las formas jurídicas ni simulación en el marco de la Norma General Antielusión, sino solamente ha indicado los efectos que entiende

incluidos en aquellas figuras elusivas, por lo tanto serán los tribunales los que irán delimitando dichos conceptos.

En este contexto, y respondiendo derechamente a la pregunta planteada como hipótesis de este trabajo relacionada con el rol del artículo 26 bis del Código Tributario frente a la Norma General Antielusión, es posible sostener que es una alternativa viable para obtener certeza jurídica respecto del acto, contrato o negocio que los contribuyentes ponen en conocimiento del Servicio, en particular en aquellas consultas que tiene el carácter vinculante, en que el Servicio debe señalar expresamente y en forma fundada de qué manera los actos, contratos, negocios o actividades económicas sobre las que se formula la consulta, son o no susceptibles de ser calificadas como elusivas y que además será de aplicación obligatoria respecto de todo procedimiento de fiscalización que se desarrolle luego de la respuesta que verse sobre los hechos presentados por el contribuyente en forma posterior, salvo que varíen sustantivamente los antecedentes de hecho o de derecho en que se fundó y que se trate del mismo consultante, lo que también es de carga del Servicio acreditar.

De esta manera los contribuyentes que pretenden realizar planificaciones tributarias, pueden recurrir al artículo 26 bis del Código Tributario, para tener certeza que con ellas no se incurra en las figuras elusivas de abuso de las formas jurídicas o simulación, contempladas en los artículos 4° ter y 4° quáter del Código Tributario, ya que de ser declarado así por el Tribunal Tributario y Aduanero respectivo, surgirá también la responsabilidad de quienes estuvieron detrás del diseño o planificación, en los términos señalados en el artículo 100 bis del Código Tributario, única norma que

alude expresamente a la planificación como parte de la conducta tipificada en la infracción. Asimismo, pueden obtener igual certeza jurídica respecto de las normas especiales antielusivas que también son parte del ámbito de aplicación de la norma analizada.

6. BIBLIOGRAFÍA

Araya Quintana, D. (2017). Planificación tributaria frente a la Norma General Antielusión y en especial la relación del abuso de las formas jurídicas con el abuso del Derecho. Tesis para optar al grado de Magíster en Tributación. Parte II. Facultad de Economía y Negocios. Universidad de Chile.

Espinoza Ipinza, P. (2018). Análisis de los criterios de aplicación de la Norma General Antielusiva por parte de la administración tributaria. Tesis para optar al grado de Magíster en Tributación. Parte I. Facultad de Economía y Negocios. Universidad de Chile

Faúndez Ugalde, A. (2016). Problemas de aplicación de las normas antielusión. *Revista de Estudios Tributarios*, (15), pág. 101-122.

Hebles Ortiz, A. (2017). Planificación tributaria frente a la Norma General Antielusión y en especial la relación del abuso de las formas jurídicas con el abuso del Derecho. Tesis para optar al grado de Magíster en Tributación. Parte I. Facultad de Economía y Negocios. Universidad de Chile.

Navarro Schiappacasse, M. (2018). La evolución en la jurisprudencia de la Excma. Corte Suprema en la concepción de la elusión fiscal. *Revista de Estudios Tributarios*, (20), pág. 169-191.

Matus Fuentes, M. (2017). La elusión tributaria y su sanción en la Ley 20.780. Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo. *Revista Ius et Praxis* (23), pág. 67-90.

Ríos, A. (2018). Planificación tributaria: Un problema frente a las Normas destinadas a evitar la elusión tributaria. Tesis para optar al grado de Magíster en Tributación. Parte II. Facultad de Economía y Negocios. Universidad de Chile.

Saavedra Morales, P. (2018). Planificación tributaria: Un problema frente a las Normas destinadas a evitar la elusión tributaria. Tesis para optar al grado de Magíster en Tributación. Parte I. Facultad de Economía y Negocios. Universidad de Chile.

Silva Vidal, M. (2016). La Elusión en la Reforma Tributaria. Tesis para optar al grado de Magíster en Tributación. Parte I. Facultad de Economía y Negocios. Universidad de Chile.

Troncoso Baurdrand, R, Vicencio Álvarez, H. y Yáñez Rozas, T. (2017) Análisis teórico y práctico de las normas generales antielusivas (Ley 20.780). Tesina para optar al grado de Magíster en Gestión Tributaria. Facultad de Economía y Negocios. Universidad Finis Terra.

Vergara Quezada, G. (2016). ¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión? *Revista de Estudios Tributarios*, (14), pág. 199-238.

Villaruel Araya, A. (2016). La Elusión en la Reforma Tributaria. Tesis para optar al grado de Magíster en Tributación. Parte II. Facultad de Economía y Negocios. Universidad de Chile.

Wahn Pleitez, W. (2011). Elusión tributaria y normas antielusivas: su tratamiento en el derecho comparado. Algunas conclusiones al respecto. *Revista de Estudios Tributarios*, (5), pág. 53-64.