



“EL SISTEMA ANTIELUSIÓN TRIBUTARIA EN CHILE”

Parte II

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

**Alumno: Fernando Saavedra Estay
Profesor Guía: Pablo Calderón**

Santiago, diciembre 2016

Dedicatoria

Ramón Antonio Paillán Ancamil

Fernando Saavedra Estay

A nuestras familias, que con su apoyo innegable han hecho posible este anhelo sin cuyo, además con la mayor gratitud debemos reconocer los valiosos aportes y comentarios de nuestro profesor guía don Pablo Calderón Torres.

Tesis para optar al grado de Magister

Profesor Guía: Pablo Calderón Torres

Palabras preliminares

Las normas antielusión son una manera que tiene nuestro país de ponerse al mismo nivel que los PAISES de la OCDE de la cuál es miembro y, las Normas NAGAS sobre normas contables universalmente aceptadas y cómo miembro de la OPEC

Objetivos del presente trabajo y proposición de la Tesis sobre las normas antielusión.

EL presente trabajo nace de la actualidad y la preocupación sobre el cómo se aplicarán estas nuevas normas antielusión y el logro del noble objetivo que persiguen.

La presente tesis busca analizar históricamente el interés del fisco a través de la historia de nuestro país por aumentar el recaudo vía impuestos y tributación y, analizar si históricamente las normas de alza de impuestos han alcanzado su objetivo y, la segunda hipótesis es que las normas antielusión tributaria crean una desigualdad ante la Ley, que vulnera los principios constitucionales

INDICE

SOBRE LA TESIS

	INTRODUCCIÓN QUIEN ES CHILE	12
	PRIMERA PARTE	12
	CAPITULO PRIMERO MARCO TEÓRICO	23
N ^a	Materia	Pág.
1.-	Marco Teórico	24
1.1	Evasión tributaria	24
1.1.1	Tributos económicos en la época colonial 1500 – 1920	24
1.1.2.-	El servicio de impuestos internos	33
1.2	Evasión y Elusión Tributaria	36
1.3	Planificación tributaria	41
1.4	Qué pasa en Chile	42
1.5	Asesores	44
1.6	Administradores Tributarios	45
1.7	Tribunales	51
	CAPITULO SEGUNDO REFORMA TRIBUTARIA LEY 20.780-2014	60
2	Reforma Tributaria Ley 20780-2014	61
2.1	Sistema Anti elusión	61
2.1.2	Esencia del Mensaje Presidencial a la reforma Tributaria	69
2.2	a) Aumento de la tasa de impuesto de Primera Categoría	72
2.3	Incentivos a la inversión y el Ahorro	77
2.4	Impuestos ligados al cuidado del Medio ambiente	81
2.5	Impuestos correctivos	82
2.6	Impuestos Indirectos	82
2.7	Derogación del decreto LEY N ^a 600, Estatuto de la inversión extranjera	83
2.8	Reducción de la Evasión y Elusión	84
2.9	Fortalecimiento de la institucionalidad tributaria	86
2.10	Normas adecuatorias	87
2.11	Normas transitorias	87
3.0	Normas Especiales ANTI ELUSIÓN	90
3.1	Normas de la reforma, Evasión y Elusión	91
3.2	Introduce modificaciones a la LEY sobre impuesto a la renta contenido en el Artículo 1 ^a del decreto LEY N ^o 824 de 1974	92
3.3	Exposición y discurso General	93

N ^a	Materia	Pág.
3.4	Informe de la comisión de hacienda	94
3.5	Reforma y Distribución del Ingreso	100
3.6	Respondiendo consultas Evasión y Elusión	102
3.7	Rebaja al impuesto de las personas naturales	102
3.8	Plan anti-elusión	103
3.9	Rebaja del Impuesto a las personas	104
3.10	Debate de los señores diputados	107
3.11	Señora Natalia González del centro de estudios libertad y desarrollo	109
3.12	Debate posterior e intervención de los Señores Diputados	113
3.13	Señor Rodrigo Benitez “Presidente de Instituto Chileno de derecho Tributario	115
3.14	Señor Claudio Salcedo, Secretario del Instituto Chileno de derecho Tributario	117
3.15	Señor francisco Saffie Abogado y Magister en dirección y Gestión Tributaria	118
3.16	Señor Pedro Massone Abogado y académico Especialista en derecho tributario	121
3.17	Felipe Larraín Ex Ministro de Hacienda	122
3.18	Respuesta del Señor Felipe Larraín Ex Ministro de Hacienda	128
3.19	Eduardo Engel, Académico de la Universidad de Chile	130
3.20	Señor Paul Fontaine Economista	136
3.21	Señor Rolando Castillo Gerente General de Corporación de desarrollo Tecnológico de Bienes de Capital	137
3.22	Votación General	141
3.4	Contribuyentes obligados a declarar según contabilidad completa	142
3.5	Otros Contribuyentes	151
3.6	Normas especiales de prescripción	152
	SEGUNDA PARTE	160
3.7	Los Cambios de la reforma Tributaria Anti elusión	161
3.7.1	Diagnóstico Previo a la Reforma	161
3.7.2	Las reformas al Código Tributario buscan reducir la elusión y la evasión	161
3.7.1	EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD principio de legalidad	161
3.7.4	La norma antielusiva establecida por la Ley N° 20.780	162
3.7.5	El Abuso se refiere a:	162
3.7.6	Elusión	162
3.7.8	Economía de Opción	162
3.7.9	Elusión, Economía de Opción	162
3.7.10	En doctrina se define LA SIMULACIÓN	163
3.7.11	NORMAS ANTI ELUSIVAS ESPECIALES	163
3.7.12	Concepto amplio de Venta en la Ley de IVA, D.L. N° 825	163
3.7.13	Ley de Impuesto a la Renta, tributación de los gastos rechazados	164

N ^a	Materia	Pág.
3.7.14	Facultad de Tasación del SII	164
3.7.15	Normas anti elusivas especiales	164
3.8.	NORMAS ANTIELUSIVAS GENERALES	165
3.8.1	Tiene destinatarios definidos	165
3.8.2	Art 4 ^a Las Normas de este código	165
3.8.3	Artículo 4 ^o bis.- Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes	165
3.8.4	Artículo 4 ^o ter.- Los hechos imposables contenidos en las leyes tributarias	166
3.8.5	Artículo 4 ^o quáter.- Habrá también elusión	
3.8.6	Prevalencia de la sustancia sobre la forma (“Substance over form”).	166
3.8.7	Razón de Negocios y sustancia económica 167	167
3.8.8	Transacción por pasos (“step transaction”)	167
3.8.9	Transacciones falsas (“sham transactions”)	167
3.8.10	Procedimiento Artículo 4 ^o quinquies, y Artículo 160 bis	168
3.8.11	Artículo 4 ^o quinquies (continuación).-	168
3.8.12	En caso que se establezca la existencia de abuso o simulación	168
3.8.13	Artículo 26 bis.- Los contribuyentes u obligados al pago de impuestos	169
3.8.14	Artículo 100 bis.- La persona natural o jurídica	170
3.8.15	Artículo Décimo Quinto Transitorio.-	171
3.8.16	Nuevas normas de fiscalización	171
3.8.17	Sin perjuicio de notificar la petición de antecedentes	172
3.8.18	Ministerio de Hacienda	173
3.8.19	Artículo 60 quinquies	173
3.8.20	Término de Giro. Artículo 69.	173
3.8.21	Modificaciones a Artículos 59 y 59 bis del C.T:	173
3.8.22	Artículo 59 bis	174
3.8.23	Facultades del SII para acceder a información de compras pagadas	174
3.8.24	Artículo 84 bis	175
3.8.25	Notificación por Correo electrónico y Página Web	175
3.8.26	Artículo 13	175
3.8.27	Facultad del SII para llevar expedientes electrónicos Art. 21.-	176
3.8.28	Nuevas infracciones	176
3.8.29	Modificaciones Artículo 165 C.T. Procedimientos especiales para la aplicación de ciertas multas	176
3.8.30	Otras modificaciones al código tributario	177
3.8.31	Art 68 Inicio de actividades	178
3.9	Circulares y Resoluciones emitidas por SII relativas a la reforma tributaria	178
3.9.1	Circulares SII 2015	178
3.9.2	Resoluciones 2015	181
3.9.3	Circulares 2014	181

N ^a	Materia	Pág.
3.9.4	Resoluciones 2014	182
3.10	Circular Numero 55	183
3.11	Circular N ^o 65 23 Junio 2015	188
3.12	EL DIAGNÓSTICO COMÚN ES QUE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA ES NEGATIVA PORQUE	191
4.1	TEXTOS LEGALES Ley 20.780 ELUSIÓN, ABUSO, EVASIÓN Y SIMULACIÓN	196
4.2	EL RECONOCIMIENTO DE LA BUENA FE EN MATERIA TRIBUTARIA	202
4.3	CASOS DE NO APLICACIÓN DE LAS NORMAS ANTI ELUSIVAS DE LOS ARTÍCULOS 4° TER Y 4° QUÁTER	204
4.4	PROCEDIMIENTO DE CONSULTA PÚBLICA EN MATERIA DE MEDIDAS ANTIELUSIÓN	205
5.0	MEDIDAS ANTI ELUSIÓN	210
5.1	ABUSO DE LAS FORMAS JURÍDICAS. SIMULACIÓN	211
6.0	CONCEPTO DE “ACTOS, NEGOCIOS JURÍDICOS O CONJUNTO O SERIE DE ELLOS”.	213
7.0	EL ABUSO DE LAS FORMAS JURÍDICAS.	214
8.0	EFFECTO DEL ABUSO DE LAS FORMAS JURÍDICAS	216
9.0	EFFECTOS TRIBUTARIOS	219
10.0	ESTAS NO SON RECLAMABLES	220
10.2	Detección de un delito tributario durante la fiscalización de maniobras eventualmente elusivas	222
10.3	Análisis de antecedentes del proceso de control Fiscal	224
10.4	Citación y presentación de requerimiento ante el Tribunal Tributario y Aduanero	224
10.5	PLAZOS PARA LA PRESENTACIÓN DEL REQUIRIENTE	225
10.6	SUPERVISIÓN Y CONTROL DE LOS PROCEDIMIENTOS ESTABLECIDOS EN LA PRESENTE CIRCULAR	226
11.0	PROCEDIMIENTO DE DE CLARACIÓN JUDICIAL DE LA EXISTENCIA DE ABUSO O SIMULACIÓN CONFORME AL ARTÍCULO 160 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO	226
12.0	PROCEDIMINETO JURISDICCIONAL	228
13.0	FIGURA INFRACCIONAL DEL ARTÍCULO 100BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO	240
14.0	PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN JUDICIAL PARA LA APLICACIÓN DE LA MULTA CONTEMPLADA EN EL ARTÍCULO 100BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO	244
15.0	Definición del Contador público y/o contador auditor	248
	CAPITULO TERCERO REFORMA A LA REFORMA	250
16.0	Modificación a la reforma	251
16.2	La modificación de la presente Ley N ^o 20.899 (08.02.2016) consta de 11 artículos y 9 artículos transitorios	251

N ^a	Materia	Pág.
16.3	La Reforma Tributaria año a año: Recaudación, impuestos y medidas	255
16.4	La educación no podrá ser financiada como prometido universal y gratuita sino por implementación progresiva	259
16.5	El mal desempeño de Codelco que no podría contribuir con el Estado	260
16.6	EFFECTOS EN ELUSIÓN ASÍ COMO LA EVASIÓN.	262
	CAPITULO CUARTO CONCLUSIONES Y PROPUESTA	266
17.0	CONCLUSIONES	267
17.1	ESPECIFICACIONES DEL SISTEMA ANTI ELUSIÓN	269
17.2	LA IGUALDAD ANTE LA LEY	273
18	CONCLUSIONES SOBRE LAS HIPOTESIS PROPUESTAS	273
	FUENTES BIBLIOGRÁFICAS	275

**EL SISTEMA
ANTIÉLUSIÓN
TRIBUTARIA EN CHILE
SEGUNDA PARTE**

TESIS DE GRADO

MAGISTER

Ramón Antonio Paillán Ancamil

Fernando Saavedra Estay

3.7.- LOS CAMBIOS DE LA REFORMA TRIBUTARIA ANTELUSIÓN⁶²,

3.7.1.- Diagnóstico Previo a la Reforma:

Existe un creciente consenso en torno a que nuestro sistema tributario y sus normas de fiscalización permiten obtener ventajas mediante planificaciones tributarias elusivas. Nuestro sistema tiene dificultades para sancionar las planificaciones que tienen el sólo propósito de sacar ventajas tributarias en la realización de una operación o conjunto de operaciones relacionadas entre sí.

3.7.2.- Las reformas al Código Tributario buscan reducir la elusión y la evasión:

- La incorporación en el Código Tributario de una Norma General Antielusión.
- Facultar al SII para acceder a la información necesaria para cumplir su misión fiscalizadora.
- La incorporación al Código Tributario de facultades para permitir al SII acceder a la información de compras pagadas por medios electrónicos.
- Fortalecimiento de la capacidad fiscalizadora de las instituciones de la administración tributaria (SII, TGR, SNA)
- Poner freno al abuso en las compras con facturas que realizan las empresas en Supermercados y comercios similares.

3.7.3.- EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD principio de legalidad

- Históricamente ha habido opiniones en el sentido que la elusión es “legal”. Esto equivale a decir que sería legal buscar mecanismos para dejar la ley sin aplicación mientras esos actos no sean ‘ilegales’. Pero ¿puede ser posible dejar sin aplicación la ley sin cometer un acto ilegal? ¿Puede legalmente evitarse el cumplimiento de una obligación tributaria?
- ¿Es la elusión tributaria una forma de burlar la ley? Si es así, como ahora queda claro con la norma antielusión, quiere decir que la elusión implica burlar la voluntad soberana, la voluntad de todos aquellos que como ciudadanos nos expresamos a través de la ley. Sería la prevalencia del interés individual que se sobrepone a la voluntad general y al bien común.

⁶² SII modificaciones tributarias introducidas por la Ley N° 20.780 04 Noviembre 2014, Sub dirección Jurídica, Ciclo de Charlas internas / implementación reforma tributaria

3.7.4.- La norma antielusiva establecida por la Ley N° 20.780, entiende que hay elusión en los casos de abuso o simulación.

3.7.5.- El Abuso se refiere a:

- Arreglos artificiales, a evitar artificiosamente la carga fiscal (abuso de las formas jurídicas). Se infringe el mandato de una norma tributaria evitando, mediante artificios, la realización del presupuesto de hecho de la disposición tributaria.
- Con poco o ningún impacto económico sobre el contribuyente (no hay efectos económicos o jurídicos relevantes)
- Una realidad que es abiertamente creada, un ‘montaje’ jurídico destinado a evitar el impuesto (el negocio jurídico querido por las partes).

3.7.6.- Elusión

La norma anti elusiva persigue la elusión que se efectúa mediante el empleo ABUSIVO de posibilidades de configuración jurídica.

La ley no prohíbe escoger los caminos que ella misma establece, como tampoco impone una única configuración adecuada Art 4° bis.

3.7.8.- Economía de Opción

La economía de opción es la posibilidad de elegir entre dos o más formulas 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.

3.7.9.- Elusión, Economía de Opción

La diferencia de la economía de opción con el abuso de formas jurídicas es que, en la primera, el agente no lleva a cabo ninguna maniobra de elusión, sino que simplemente elige por razones tributarias un determinado acto (contrato operación) en lugar de otro.

¿Y dónde está el límite entre abuso y economías de opción?

En el propósito comercial que no está destinado a defraudar la norma, lo que se recoge en la ley como la existencia de un resultado jurídico o económico relevante.

3.7.9.- En doctrina se define LA SIMULACIÓN como la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y con el acuerdo de las partes para producir, con fines de engaño, la apariencia de un acto jurídico que no existe o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo.

Hay simulación cuando se “encubre la realidad”, simulada (fingida). Una apariencia jurídica simulada para encubrir la verdadera realidad disimulada (oculta, encubierta).

No hay propiamente abuso de una norma de cobertura sino encubrimiento de la realidad.

Hay un elemento de engaño. Es esencial la ocultación, mantener escondido para terceros la verdadera voluntad, el contenido real del negocio.

3.7.10.- NORMAS ANTI ELUSIVAS ESPECIALES

Artículo 63 Ley N°16.271 de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones:

“El Servicio de Impuestos Internos podrá investigar si las obligaciones impuestas a las partes por cualquier contrato son efectivas, si realmente dichas obligaciones se han cumplido o si lo que una parte da en virtud de un contrato oneroso guarda proporción con el precio corriente en plaza, a la fecha del contrato, de lo que recibe en cambio. Si el Servicio comprobare que dichas obligaciones no son efectivas o no se han cumplido realmente, o lo que una de las partes da en virtud de un contrato oneroso es notoriamente desproporcionado al precio corriente en plaza de lo que recibe en cambio, y dichos actos y circunstancias hubieren tenido por objeto encubrir una donación y anticipo a cuenta de herencia, liquidará y girará el impuesto que corresponda.”.

3.7.11.- Concepto amplio de Venta en la Ley de IVA, D.L. N° 825:

“Artículo 2°.- Para los efectos de esta ley, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

1°) Por “venta”, toda convención **independiente de la designación que le den las partes**, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, **todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta.**”

3.7.12.- Ley de Impuesto a la Renta, tributación de los gastos rechazados:

Se grava con impuesto único de 35% del artículo 21 de la LIR a las partidas del N°1 del artículo 33 de la LIR que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, como por ejemplo: remuneraciones pagadas al cónyuge, remuneraciones pagadas a los hijos, retiros de dinero o especies, etc.

3.7.13.- Facultad de Tasación del SII cuando el precio o valor asignado a una especie mueble corporal o incorporal, o servicio prestado, sea notoriamente inferior al corriente en plaza o al que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza (artículo 64 del Código Tributario).

- Facultad de Tasación del SII cuando el valor de enajenación de un bien raíz o de otros bienes o valores que se transfiera a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa, sea notoriamente superior al valor comercial o corriente en plaza (artículo 17 N° 8 LIR).

3.7.14.- Estas normas anti elusivas especiales seguirán aplicándose por sobre las normas anti elusivas generales que se introdujeron en los artículos 4° bis y siguientes del Código Tributario:

- Artículo 4° bis, inciso 4°: “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.”.

3.8.- NORMAS ANTIELUSIVAS GENERALES

3.8.1.- Tiene destinatarios definidos.

Son reglas de carácter abstracto y general, creadas con el fin de regular casos no identificados en la hipótesis de incidencia de normas específicas, y que autorizan a la administración para aplicar la sanción prevista por el ordenamiento jurídico de que se trate (desestimación y recalificación de los negocios celebrados elusivamente).

3.8.2.-Artículo 4°.- Las normas de este código solo rigen para la aplicación o interpretación del mismo y de las demás disposiciones legales relativas a las materias de tributación fiscal interna a que se refiere el artículo 1°, y de ellas no se podrán inferir, salvo disposición expresa en contrario, consecuencias para la aplicación, interpretación o validez de otros actos, contratos o leyes.

3.8.3.- Artículo 4° bis.- Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponibles, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles. El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes.

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

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

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

3.8.4.- Artículo 4° ter.- Los hechos imposables contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o diferiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.

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

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

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

En la jurisprudencia Judicial Norteamericana se desarrollaron muchas de las teorías y principios con que se han resuelto los conflictos sobre elusión tributaria, adoptados luego por distintas legislaciones en el mundo.

Revisamos algunos de esos principios que también encuentran acogida en la norma antielusión que establece la ley 20.780.

3.8.6.- Prevalencia de la sustancia sobre la forma (“Substance over form”).

Su postulado enuncia que los Tribunales no se encuentran constreñidos a respetar la forma jurídica elegida por el contribuyente, y bajo la cual se presenta la transacción, si no coincide con la realidad económica objetiva, es decir con la verdadera naturaleza de la transacción.

Este principio se consagra en el inciso 4° del artículo 160 bis: “El Tribunal apreciará la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica y deberá fundar su decisión teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imponible conforme a lo establecido en el **artículo 4° bis**”.

3.8.7 Razón de Negocios y sustancia económica.

(“Business purpose and economic substance”)

Los Tribunales deben evaluar si los beneficios tributarios obtenidos, deben ser negados dada la insuficiencia de razones (ajenas a las propiamente tributarias) para celebrar las operaciones respectivas.

Este principio se consagra en el artículo 4° ter del Código Tributario.

3.8.8.- Transacción por pasos (“steptransaction”)

En ciertos casos los distintos pasos de una operación serán desatendidos a fin de valorar las consecuencias generales de la transacción u operación que en definitiva se está realizando.

Este principio se consagra en el inciso 4° del artículo 160 bis: “El Tribunal apreciará la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica y deberá fundar su decisión teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imponible conforme a lo establecido en el artículo 4° bis” .

3.8.9.- Transacciones falsas (“shamtransactions”)

Esta hipótesis se vincula con casos donde estrictamente no hay voluntad comercial alguna (**sham, entendido como FALSO**). Vinculado con la simulación absoluta. En rigor, aquí no habría siquiera una sustancia económica. En estos casos se desatiende a la estructura de la operación, y los efectos tributarios se determinan conforme a la verdadera sustancia de la transacción, si es que ésta efectivamente existe (los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes).

Artículos 160 bis y 4° ter (simulación). Si existe dolo, se podría configurar un delito tributario.

3.8.10.- Procedimiento Artículo 4° quinquies, y Artículo 160 bis

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

Esta declaración sólo podrá ser requerida en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el Servicio al contribuyente respectivo, exceda la cantidad equivalente a 250 Unidades Tributarias Mensuales a la fecha de la presentación del requerimiento.

Previo a la solicitud de declaración de abuso o simulación y para los efectos de fundar el ejercicio de ésta, el Servicio deberá citar al contribuyente en los términos del artículo 63, pudiendo solicitarle los antecedentes que considere necesarios y pertinentes, incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del artículo 100 bis. No se aplicarán en este procedimiento los plazos del artículo 59.

3.8.11.- Artículo 4° quinquies (continuación).-

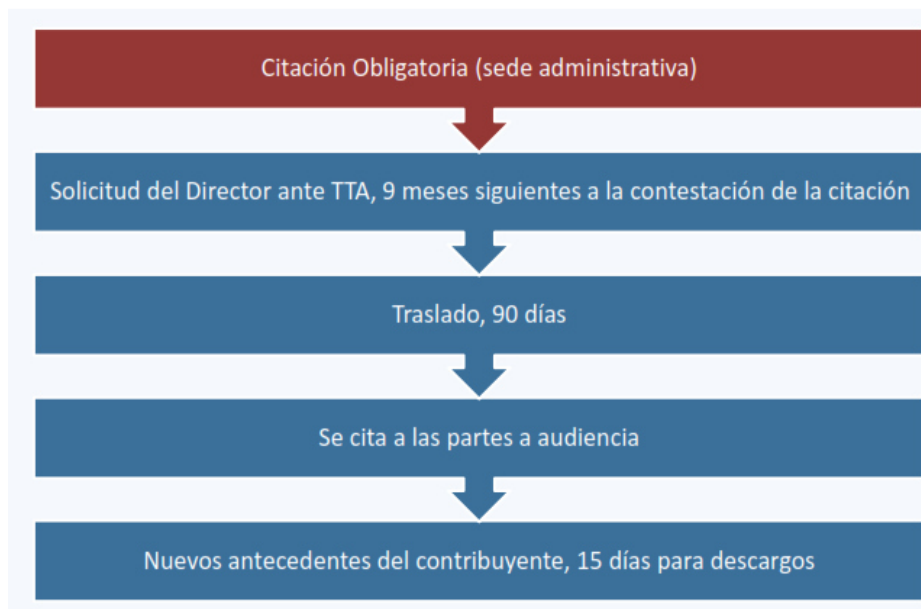
El Director deberá solicitar la declaración de abuso o simulación al Tribunal.

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

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

3.8.12.- En caso que se establezca la existencia de abuso o simulación para fines tributarios, el Tribunal Tributario y Aduanero deberá así declararlo en la resolución que dicte al efecto, dejando en ella constancia de los actos jurídicos abusivos o simulados, de los antecedentes de hecho y de derecho en que funda dicha calificación, determinando en la misma resolución el monto del impuesto que resulte adeudado, con los respectivos reajustes, intereses penales y multas, ordenando al Servicio emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda. Lo

anterior, sin perjuicio de los recursos que, de acuerdo al artículo 160 bis, puedan deducir el Servicio, el contribuyente o quien resulte sancionado con las multas que pudieren aplicarse.



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

El Servicio regulará mediante resolución la forma en que se deberá presentar la consulta a que se refiere este artículo, así como los requisitos que ésta deberá cumplir. El plazo para contestar la consulta será de 90 días, contados desde la recepción de todos los antecedentes necesarios para su adecuada resolución. El Servicio podrá requerir informes o dictámenes de otros organismos, o solicitar del contribuyente el aporte de nuevos antecedentes para la resolución de la consulta.

El Servicio, mediante resolución fundada, podrá ampliar el plazo de respuesta hasta por 30 días.

Expirado el plazo para contestar sin que el Servicio haya emitido respuesta, se entenderá rechazada la consulta.

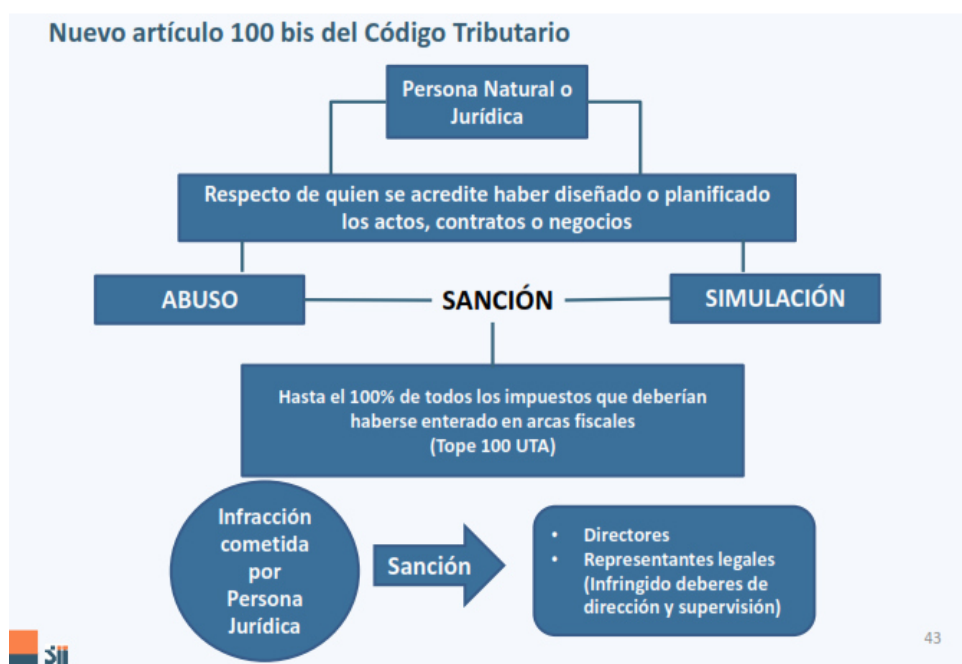
La respuesta tendrá efecto vinculante para el Servicio únicamente con relación al consultante y el caso planteado, y deberá señalar expresamente si los actos, contratos, negocios o actividades económicas sobre las que se formuló la consulta, son o no susceptibles de ser calificadas como

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

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

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

Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, el Servicio sólo podrá aplicar la multa a que se refieren los incisos precedentes cuando, en el caso de haberse deducido reclamación en contra de la respectiva liquidación, giro o resolución, ellase encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada, o, cuando no se haya deducido reclamo y los plazos para hacerlo se encuentren vencidos. La prescripción de la acción para perseguir esta sanción pecuniaria será de 6 años contados desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos.



3.8.15.- Artículo Décimo Quinto Transitorio.- Las modificaciones al Código Tributario regirán transcurrido un año desde la publicación de la ley, es decir, a contar del 30 de septiembre de 2015, con excepción de lo dispuesto en el número 25, letra b. del artículo 10°, [sobre multa aplicable a la deducción de gastos en vehículos y supermercado, artículo 97 N° 20] que regirá a partir del 1° de enero de 2015.

No obstante, lo establecido en los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario, sólo será aplicable respecto de los hechos actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, a que se refieren dichas disposiciones, realizados o concluidos a partir de la entrada en vigencia de las mismas, esto es, a contar del 30 de septiembre de 2015.

3.8.16.- Nuevas normas de fiscalización, notificaciones, expedientes electrónico, y otras modificaciones al Código Tributario.

SUSTITUCIÓN DE LIBROS DE CONTABILIDAD Y NUEVAS NORMAS DE FISCALIZACIÓN

Artículos 17 y 60 bis

El Director Regional podrá autorizar la sustitución de los libros de contabilidad y sus registros auxiliares por aplicaciones informáticas o sistemas tecnológicos.

El Servicio podrá disponer la obligatoriedad de que los libros de contabilidad y los libros auxiliares sean reemplazados por sistemas tecnológicos.

Examen y fiscalización se podrá realizar conforme a lo dispuesto en el artículo 60 bis, esto es, accediendo o conectándose directamente a los referidos sistemas tecnológicos, pudiendo verificar, para fines exclusivamente tributarios, el correcto funcionamiento de dichos sistemas tecnológicos.

Artículo 60.- Con el objeto de verificar la exactitud de las declaraciones u obtener información, el Servicio podrá requerir antecedentes telefónicamente o por la vía más expedita posible.

3.8.17.- Sin perjuicio de notificar la petición de antecedentes indicando las materias consultadas, el plazo otorgado para aportar la información, consignando que no se trata de un procedimiento defiscalización.

Incumplimiento del contribuyente sólo se considerará como un antecedente adicional en el proceso de selección de contribuyentes para fiscalización.

Artículo 60 ter.- El Servicio podrá autorizar o exigir la utilización de sistemas tecnológicos de información que permitan el debido control tributario de ciertos sectores de contribuyentes o actividades tales como juegos y apuestas electrónicas, comercio digital de todo tipo, aplicaciones y servicios digitales.

3.8.18.- Ministerio de Hacienda, mediante norma general contenida en un decreto supremo, establecerá el tipo de actividades o sectores de contribuyentes sujetos a la exigencia de implementar y utilizar los referidos sistemas.

El Servicio, a su juicio exclusivo y de manera individualizada, establecerá mediante resolución fundada los contribuyentes sujetos a estas exigencias y las especificaciones tecnológicas respectivas.

Artículo 60 quáter. El Director Regional podrá ordenar el diseño y ejecución de cualquier tipo de actividad o técnica de auditoría de entre aquellas generalmente aceptadas, sin afectar el normal desarrollo de las operaciones del contribuyente. En el ejercicio de esta facultad el Servicio podrá, en especial, realizar actividades de muestreo y puntos fijos.

3.8.19.- Artículo 60 quinquies.-

Los productores, fabricantes, importadores, elaboradores, envasadores, distribuidores y comerciantes de bienes afectos a impuestos específicos, que el Servicio determine mediante resolución, deberán incorporar o aplicar a tales bienes o productos, sus envases, paquetes o envoltorios, un sistema de marcación consistente en un sello, marca, estampilla, rótulo, faja u otro elemento distintivo, como medida de control y resguardo del interés fiscal.

3.8.20.- Término de Giro. Artículo 69. Si el Servicio cuenta con antecedentes que permiten establecer que una persona, entidad o agrupación sin personalidad jurídica, ha terminado su giro o cesado en sus actividades sin que haya dado el aviso respectivo, previa citación efectuada conforme a lo dispuesto en el artículo 63 del Código Tributario, podrá liquidar y

girar los impuestos correspondientes, en la misma forma que hubiera procedido si dicha persona, entidad o agrupación hubiere terminado su giro comercial o industrial, o sus actividades.

La facultad procederá especialmente en los casos en que los obligados a presentar declaraciones mensuales o anuales de impuesto u otra declaración obligatoria, no cumpla con dicha obligación o, cumpliendo con ella, no declare rentas, operaciones afectas, exentas o no gravadas con impuestos durante un período de dieciochomeses seguidos, o dos años tributarios consecutivos, respectivamente.

Asimismo, esta norma se aplicará en caso que, en el referido período o años tributarios consecutivos, no existan otros elementos o antecedentes que permitan concluir que continúa con el desarrollo del giro de sus actividades.

3.8.21.- Modificaciones a Artículos 59 y 59 bis del C.T:

Decreto Ely N° 839 sobre Código Tributario

Art. 59.-

1. En el inciso primero, que establecía un plazo “fatal” de 9 meses para que el SII citara de conformidad al artículo 63 del Código Tributario, liquidara o emitiera giros, contados desde que se certificara por parte del funcionario que se pusieron a su disposición todos los antecedentes requeridos, se eliminó la palabra “fatal”.
2. Nuevas excepciones en que los plazos indicados en el artículo 59 no se aplicarán:
 - Fiscalizaciones en que se señala que existe “abuso” o “simulación”. (artículos 4° bis, ter, quáter y quinquies del C. T.)
 - Fiscalizaciones relacionadas con los nuevos artículos 41G y 41H de la ley sobre impuesto a la renta, entidades controladas sin domicilio ni residencia en Chile y régimen fiscal preferencial.
3. Eliminación inciso final: El Servicio dispondrá de un plazo de doce meses, contado desde la fecha de la solicitud, para fiscalizar y resolver las peticiones de devolución relacionadas con absorciones de pérdidas.
 - Relación con artículo 97 LIR - Incorporación inciso final:
“El Servicio dispondrá de un plazo de doce meses, contados desde la fecha de la solicitud, para resolver la devolución del saldo a favor del contribuyente cuyo fundamento sea la absorción de utilidades conforme a lo dispuesto en el

artículo 31, número 3. Con todo, el Servicio podrá revisar las respectivas devoluciones de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 59 y 200 del Código Tributario.”.

4. Fiscalización en otro territorio jurisdiccional:

Los Jefes de oficina podrán ordenar la fiscalización de contribuyentes o entidades domiciliadas, residentes o establecidas en Chile, aun si son de otro territorio jurisdiccional, cuando éstas últimas hayan realizado operaciones o transacciones con partes relacionadas que estén siendo actualmente fiscalizadas.

3.8.22.- Artículo 59 bis.-

Será competente para conocer de todas las actuaciones de fiscalización posteriores la unidad del Servicio que practicó al contribuyente una notificación, de conformidad a lo dispuesto en el número 1º del artículo único de la ley N° 18.320, un requerimiento de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 59 o una citación, según lo dispuesto en el artículo 63.

3.8.23.- Facultades del SII para acceder a información de compras pagadas por medios electrónicos (tarjetas de crédito y débito) e información se debe proporcionar al servicio.

Artículo 85

Bancos e Instituciones Financieras y cualquiera otra institución que realice operaciones de crédito de dinero y los administradores de sistemas tecnológicos o titulares de la información, deberán proporcionar datos relativos a operaciones de crédito de dinero y garantías constituidas, así como también de las transacciones pagadas o cobradas mediante medios tecnológicos, tales como tarjetas de crédito y de débito.

En caso alguno se podrá solicitar información nominada sobre las adquisiciones efectuadas por una persona natural mediante el uso de las tarjetas de crédito o débito u otros medios tecnológicos.

3.8.24.- Artículo 84 bis.-

Superintendencia Valores y Seguros, la de Bancos e Instituciones Financieras y las demás entidades fiscalizadoras que los conozcan: Estados Financieros CochilcoSernageomin, Conservadores de Minas y otras entidades registrales: pertenencias mineras, derechos de aguas, de pesca, de explotación de bosques y pozos petroleros.

3.8.25.- Notificación por Correo electrónico y Página Web

Artículo 11.-

La solicitud del contribuyente para ser notificado por correo electrónico, regirá para todas las notificaciones que en lo sucesivo deba practicarle el Servicio.

En cualquier momento el contribuyente podrá dejar sin efecto esta solicitud, siempre que en dicho acto individualice un domicilio para efectos de posteriores notificaciones. Tratándose de los contribuyentes obligados a emitir documentos tributarios en formato distinto del papel, el Servicio utilizará para los efectos indicados las mismas direcciones de correo electrónico que el contribuyente use para la emisión de tales documentos o las que hubiere señalado en sus declaraciones de impuesto.

3.8.26.- Artículo 13.-

El Servicio podrá notificar a través de su página web al contribuyente que no concurra o no fuere habido en el domicilio o domicilios declarados cuando, en un mismo proceso de fiscalización, se hayan efectuado al menos dos intentos de notificación sin resultado.

La notificación se hará a través del sitio personal del contribuyente disponible en la página web del Servicio y comprenderá una imagen digital de la notificación y actuación respectivas.

3.8.27.- Facultad del SII para llevar expedientes electrónicos

Art. 21.-

1. El Servicio podrá llevar, respecto de cada contribuyente, uno o más expedientes electrónicos de las actuaciones que realice y los antecedentes aportados por el contribuyente en los procedimientos de fiscalización.
2. El contribuyente podrá acceder al expediente a través de su sitio personal disponible en la página web del Servicio.

3. No será necesario exigir nuevamente antecedentes que ya estén contenidos en el expediente electrónico.

4. Expediente podrá incluir antecedentes que correspondan a terceros, siempre que sean de carácter público o que no se vulneren los deberes de reserva o secreto establecidos por Ley, salvo que dichos terceros o sus representantes expresamente lo hubieren autorizado.

3.8.28.- Nuevas infracciones

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

6°.- El que incumpla o entrase la obligación de implementar y utilizar sistemas tecnológicos de información conforme al artículo 60 ter.

Los contribuyentes autorizados a sustituir sus libros de contabilidad por hojassueltas llevadas en forma computacional y aquellos autorizados a llevar sus inventarios, balances, libros o registros contables o auxiliares y todo otro documento de carácter tributario mediante aplicaciones informáticas, medios electrónicos u otros sistemas tecnológicos, que entablen, impidan o interfieran de cualquier forma la fiscalización ejercida conforme a la ley.

20.- El contribuyente que haya deducido gastos o hecho uso del crédito fiscal, respecto de los vehículos y aquellos incurridos en supermercados y comercios similares, a que se refiere el artículo 31, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, incumplir con los requisitos que dicha disposición establece.

3.8.29.- Modificaciones Artículo 165 C.T. Procedimientos especiales para la aplicación de ciertas multas.

Artículo 165.- Incorporación numeral 3°:

3°. Notificada la infracción o giro, según sea el caso, los contribuyentes acogidos al artículo 14 ter de la ley sobre impuesto a la renta podrán, por una única vez, solicitar la sustitución de la multa respectiva por la participación obligatoria del contribuyente o su representante a programas de capacitación en materias tributarias impartidos por el Servicio de manera presencial o a distancia.

Solo podrá solicitarse lo dispuesto en este número respecto de las multas contempladas en el artículo 97 números 1°, inciso primero, 2°, 3°, 15, 19 y 21.

3.8.30.- Otras modificaciones al código tributario

Art. 6°- Consulta pública

Proyectos de circulares, o instrucciones con el fin de que los contribuyentes, o cualquier persona natural o jurídica opine sobre su contenido y efectos o formule propuestas sobre los mismos. Con todo, las circulares e instrucciones que tengan por objeto interpretar, con carácter general, normas tributarias o aquellas que modifiquen criterios interpretativos previos, deberán siempre ser consultadas.

Art. 8°.- Incorporación de la figura del liquidador a la definición de representante para efectos tributarios.

Art. 35.- Publicación de estadísticas en sitio web el Servicio publicará anualmente en su sitio web, información y estadística relativas al universo total de contribuyentes y al cumplimiento de las obligaciones tributarias. La publicación incluirá información sobre el total de utilidades declaradas, ingresos brutos declarados, ingresos afectos a impuesto a la renta, retiros efectivos, remesas o distribución de utilidades, gastos aceptados y rechazados, así como monto de las devoluciones de impuestos efectuadas. La publicación a que se refiere este inciso no podrá contener información que permita identificar a uno o más contribuyentes en particular.

3.8.31.- Art. 68.- Inicio de Actividades

Se modifican referencias a LIR.

Art. 88.- La Dirección podrá exigir la emisión de facturas especiales o boletasespeciales en medios distintos del papel, en la forma que establezca medianteresolución.

Arts. 169, 171, 185, 192 y 195.- Normas relativas al cobro ejecutivo de obligaciones tributarias de dinero. TGR.

3.9.- Circulares y Resoluciones emitidas por SII relativas a la reforma tributaria⁶³

3.9.1.- CIRCULARES 2015

Circular N° 71 del 23 de Julio del 2015	Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780 a la Ley sobre Impuesto a la Renta, relacionadas con la tributación establecida en su artículo 21 y las normas sobre retención de impuesto contenidas en el N° 4, del artículo 74. También se instruye sobre las modificaciones incorporadas a las escalas de rentas y tasas contenidas en los artículos 43 N° 1 y 52 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y la incorporación del nuevo artículo 52 bis a dicha ley.
Circular N° 70 del 23 de Julio del 2015	Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780 a los N°s 5, 6 y 8 del artículo 17 y a los N°s 8 y 9, del inciso 1°, del artículo 41, ambos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen a contar del 1° de enero de 2017 y reemplaza dos ejemplos contenidos en la Circular N° 42 de 2015.
Circular N° 69 del 23 de Julio del 2015	Instruye sobre las modificaciones incorporadas por la Ley N° 20.780 a la Ley sobre Impuesto a la Renta, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del 1° de enero de 2017, particularmente sobre las normas relativas a la tributación de las devoluciones de capital y de las rentas o cantidades acumuladas al término de giro de la empresa, así como también respecto de las modificaciones introducidas a otros cuerpos legales, con el objeto de adecuar su texto a las nuevas normas que regulan los regímenes generales de tributación.
Circular N° 68 del 23 de Julio del 2015	Instruye sobre las modificaciones incorporadas por la Ley N° 20.780 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del 1° de enero de 2017, particularmente sobre las normas para la armonización de dichos regímenes y nuevas obligaciones de informar al Servicio que tendrán las empresas.
Circular N° 67 del 23 de Julio del 2015	Instruye sobre las modificaciones incorporadas por la Ley N° 20.780 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del 1° de enero de 2017, particularmente sobre el régimen de imputación parcial de créditos por Impuesto de Primera Categoría en los impuestos finales.
Circular N° 66 del 23 de Julio del 2015	Instruye sobre las modificaciones incorporadas por la Ley N° 20.780 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del 1° de enero de 2017, particularmente sobre el régimen de imputación total del crédito por Impuesto de Primera Categoría en los impuestos finales.
Circular N° 65 del 23 de Julio del 2015	Imparte instrucciones acerca de las normas incorporadas en el Código Tributario por la Ley N° 20.780, en materia de medidas antielusión.
Circular N° 64 del 13 de Julio del 2015	Instruye sobre modificaciones introducidas al Código Tributario por las Leyes N° N°20.780 “reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario”, y 20.720, que “sustituye el régimen

⁶³http://www.sii.cl/portales/reforma_tributaria/indice_normativas.htm

	concurzal vigente por una ley de reorganización y liquidación de empresas y personas, y perfecciona el rol de la superintendencia del ramo” en materia de procedimientos de liquidación de empresas y personas.
Circular N° 62 del 10 de Julio del 2015	Imparte instrucciones sobre el procedimiento de consulta pública de circulares e instrucciones que interpreten con carácter general normas tributarias o que modifiquen criterios interpretativos previos.
Circular N° 59 del 03 de Julio del 2015	Regula la facultad de examinar la información contable y tributaria de los contribuyentes, accediendo a los sistemas tecnológicos que sirvan de soporte a dicha información, y a los que permitan la generación de libros impresos en hojas sueltas, permitiéndole también verificar, para fines tributarios, el correcto funcionamiento de dichos sistemas.
Circular N° 58 del 30 de Junio del 2015	Modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014, a los artículos 68 y 69 del Código Tributario. Deroga la Circular N° 12, de 4 de febrero de 2003, y las Resoluciones Exentas N°s 29 y 41 de 2002.
Circular N° 57 del 26 de Junio del 2015	Facultad del Servicio para examinar las hojas sueltas y sistemas tecnológicos que sirvan de soporte a la contabilidad y registros auxiliares. Requerimiento de antecedentes con el fin de recabar información del contribuyente.
Circular N° 56 del 25 de Junio del 2015	Facultad de ordenar el diseño y ejecución de actividades de muestreo y punto fijo para la fiscalización del correcto cumplimiento tributario de los contribuyentes.
Circular N° 55 del 24 de Junio del 2015	Vigencia de las normas anti elusión establecidas en los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario.
Circular N° 54 del 24 de Junio del 2015	Reemplazo de libros de contabilidad y libros adicionales o auxiliares por sistemas tecnológicos
Circular N° 53 del 24 de Junio del 2015	Imparte instrucciones sobre la publicación de información y estadísticas en el sitio web del Servicio de Impuestos Internos.
Circular N° 52 del 23 de Junio del 2015	Imparte instrucciones sobre declaración y pago del impuesto a las emisiones de compuestos contaminantes producidas por fuentes fijas, contenido en el artículo 8° de la Ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014, sobre reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.
Circular N° 51 del 22 de Junio del 2015	Imparte instrucciones sobre la obligación de los órganos que indica de remitir información financiera y de otro tipo al Servicio de Impuestos Internos conforme al nuevo artículo 84 bis del Código Tributario incorporado por la Ley N° 20.780.
Circular N° 50 del 22 de Junio del 2015	Facultad del Servicio de Impuestos Internos para autorizar o exigir la utilización de sistemas tecnológicos de información que permitan el debido control tributario de ciertos sectores de contribuyentes o actividades.
Circular N° 48 del 15 de Junio del 2015	Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780, al régimen tributario para la micro, pequeña y mediana empresa contenido en la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen a contar del 1° de enero de 2017.
Circular N° 47 del 11 de Junio del 2015	Obligación de incorporar sellos o marcas distintivas como mecanismo de “trazabilidad” de bienes afectos a impuestos específicos.
Circular N° 46 del 11 de Junio del 2015	Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780 de 2014, a los artículos 41 A, 41 B, 41 C y 41 D, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen a contar del 1° de enero de 2017.

Circular N° 43 del 05 de Junio del 2015	Facultad de exigir la emisión de facturas y boletas especiales en medios distintos al papel
Circular N° 42 del 05 de Junio del 2015	Modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014, a los artículos 2°, 8°, 9°, 12° letra F, 16° letras D y G, 18°,19°, y 23° N° 6 del D.L. N° 825, de 1974, y normas transitorias respectivas, relacionadas con la inclusión en la normativa tributaria sobre el Impuesto al Valor Agregado de la venta de inmuebles efectuada por vendedores habituales.
Circular N° 41 del 05 de Junio del 2015	Actualiza y sistematiza instrucciones sobre la competencia territorial de las Unidades del Servicio de Impuestos Internos y la radicación de la fiscalización, en conformidad a las modificaciones incorporadas por la Ley 20.780.
Circular N° 40 del 05 de Junio del 2015	Imparte instrucciones acerca de las modificaciones introducidasS INTRODUCIDAS POR LA LEY 20.780, AL ARTÍCULO 21 DEL CÓDIGO TRI-BUTARIO EN MATERIA DE EMPLEO DE EXPE-DIENTES ELECTRÓNICOS.
Circular N° 39 del 05 de Junio del 2015	Imparte instrucciones sobre nuevo número 3° que se intercala en el artículo 165 del Código Tributario por la Ley N° 20.780.
Circular N° 37 del 28 de Mayo del 2015	Modificaciones al régimen de tributación en base a Renta Presunta. Y modificaciones a la tributación por las rentas de bienes raíces.
Circular N° 36 del 27 de Mayo del 2015	Aplicación del crédito establecido por los desembolsos incurridos en la implementación del sistema de trazabilidad del tabaco.
Circular N° 34 del 15 de Mayo del 2015	Notificaciones por correo electrónico y a través de la página Web del SII.
Circular N° 33 del 13 de Mayo del 2015	Modifica plazos para que el Servicio lleve a cabo las acciones fiscalizadoras.
Circular N° 30 del 08 de Mayo del 2015	Nuevo artículo 41 G de la LIR, sobre rentas pasivas en el exterior que se deben considerar como devengadas o percibidas en Chile.
Circular N° 29 del 05 de Mayo del 2015	Incorpora infracción por interferir en la fiscalización de contribuyentes que lleven sus libros, registros u otra información, en medio computacional.
Circular N° 17 del 02 de Marzo del 2015	Modifica tasas de la Ley de Timbres y Estampillas, contenida en el D.L. N° 3.475/80; analizando la tasa máxima a aplicar en determinadas situaciones.
Circular N° 12 del 30 de Enero del 2015	Modifica artículos 41 A y 41 C de la LIR relacionados con el crédito por imptos. extranjeros a la renta de fuente extranjera pagados en el exterior; y con las rentas afectas al Impto. de 1ra.Categoría, provenientes de países con los cuales Chile haya suscrito convenio para evitar la doble tributación.
Circular N° 11 del 30 de Enero del 2015	Modificaciones al beneficio tributario contenido en el Art. 57 bis LIR para las inversiones efectuadas entre el 01.01.2015 al 31.12.2016
Circular N° 10 del 30 de Enero del 2015	Tributación con Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional las cantidades que a cualquier título se retiren desde la empresa o sociedad respectiva.
Circular N° 8 del 16 de Enero del 2015	Declaración voluntaria y extraordinaria de contribuyentes domiciliados, residentes, establecidos o constituidos en Chile antes del 01.01.2014, sobre bienes o rentas obtenidos en el extranjero, afectos a impuestos en el país, no declarados y/o gravados en Chile. Se gravan con un impuesto único sustitutivo, con tasa del 8%.
Circular N° 02 del 09 de	Informa factores a utilizar para los efectos de determinar el incremento por impuesto de

Enero del 2015	primera categoría de la Ley de la Renta y su correspondiente crédito por igual concepto, a que se refieren los artículos 38 bis, 54 n° 1, 62, 56 n° 3 y 63 de la Ley precitada.
Circular N° 01 del 02 de Enero del 2015	Gastos incurridos en supermercados y comercios similares.

3.9.2.- RESOLUCIONES 2015

Resolución 47 del 15 de Mayo del 2015	Contribuyentes obligados a aplicar el sistema de trazabilidad del tabaco.
Resolución N° 18 del 09 de Marzo del 2015	Establece forma y plazo de emisión de facturas por pago de remanentes a clientes finales, establecidos en la Ley N° 20.571. (Tarifas Eléctricas de las Generadoras Residenciales). Los pagos, compensaciones o ingresos que no constituyan renta, percibidos por los clientes finales, que inyecten energía eléctrica generada por medios renovables no convencionales o por instalaciones de cogeneración eficiente, deberán ser facturados por las empresas concesionarias mediante la emisión de una factura de compra - en papel o electrónica - exenta de IVA. Se excluyen los contribuyentes de la 1ra. categ. obligados a llevar contabilidad completa, y los acogidos a los arts. 14 bis y 14 ter de la LIR, quienes deberán emitir la correspondiente factura.
Resolución N° 06 del 22 de Enero del 2015	Aprueba convenio para la transferencia electrónica de información entre el SII y la SVS, de información de los estados financieros en las situaciones que se indican.
Resolución N° 01 del 02 de Enero del 2015	Norma declaración voluntaria y extraordinaria de bienes en el extranjero o en Chile a través de entes en el exterior.

3.9.3.- CIRCULARES 2014

del 31 de Diciembre 2014	Régimen opcional y transitorio de pago sobre las rentas acumuladas en el FUT al 31-12-2014.
Circular N° 69 del 30 de Diciembre 2014	Amplía régimen simplificado de tributación para las Micro, pequeñas y Medianas empresas conforme al Art. 14 ter.
Circular N° 67 del 24 de Diciembre 2014	Modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014, al Artículo 97 N° 20 del Código Tributario, contenido en el Decreto Ley N° 830, de 1974.
Circular N° 65 del 15 de Diciembre 2014	Imparte instrucciones sobre modificaciones introducidas al artículo 21° del D.L. N° 910, de 1975, por el artículo 5° de la Ley 20.780, de 29 de septiembre de 2014.
Circular N° 62 del 02 de Diciembre 2014	Depreciación acelerada para las micro, pequeñas y medianas empresas.
Circular N° 61 del 01 de Diciembre 2014	Postergación del Pago del IVA para los contribuyentes que se indican.
Circular N° 55 del 16 de Octubre 2014	Modificaciones al Código Tributario que rigen a contar del día 30-09-2015.

Circular N° 52 del 10 de Octubre 2014	Vigencia y gradualidad de la tasa de Primera Categoría.
Circular N° 51 del 03 de Octubre 2014	Cambio de Sujeto por volumen de ventas o servicios, o bien por ingresos registrados.
Circular N° 50 del 03 de Octubre 2014	Modifica tasas de Impto. al Tabaco.

3.9.4.- RESOLUCIONES 2014

Resolución N° 111 del 04 de Diciembre 2014	Establece declaración jurada y fija antecedentes para acreditar inicio de proceso de fusión.
Resolución N°127 del 30 de Diciembre 2014	Establece procedimiento para comunicar tasaciones a valor de mercado de Bienes Raíces al amparo de la Ley N° 20.780, de 2014.
Resolución N° 119 del 22 de Diciembre 2014	Establece procedimiento de pago, exención y devolución de impuesto adicional a los vehículos motorizados nuevos que se indican.
Resolución N° 110 del 02 de Diciembre 2014	Establece la forma y procedimiento para la postergación del pago del IVA.
Resolución N° 98 del 21 de Octubre 2014	Crea Subdirección de Asistencia al Contribuyente y establece funciones y ámbitos de competencia.

Diario la Tercera, Martes, 28 Julio 2015, página siete, editorial, refiere Problemas en la reforma tributaria, las extensas circulares que emitió el SII no lograron resolver las dudas en cuanto a su aplicación, lo que ratifica que esta reforma debe ser reformulada.

Los problemas a la reforma tributaria se originan por la extensa cantidad de interpretaciones y circulares aclaratorias, interpretaciones que en vez de aclarar enturbian paralos contribuyentes la comprensión, por su abundancia y poca claridad, así podría decirse que el SII más que aclarar dudas a sumergido a sus contribuyentes en un mar de aclaraciones y, todos sabemos que mientras más se pretende aclarar un asunto es posible que las aclaraciones terminen por diluir el contenido de explicaciones y facilitando que los los contribuyentes naufraguen en un mar de interpretaciones, a una reforma confusa, que cómo se verá más adelante requiere de una reforma a la reforma. A continuación algunos ejemplos de aclaraciones e interpretaciones por medio de circulares:

3.10 CIRCULAR NÚMERO 55

SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS 24 JUNIO 2015

Materia: Vigencia de las normas anti elusión establecidas en los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario. Complementa instrucciones contenidas en la Circular N° 55 de 2014, de este Servicio.

Referencia: N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN: **Artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario, y artículo 15° transitorio de la Ley N° 20.780.**

1.- Por Circular N° 55, de 16 de octubre de 2014, que instruye sobre la vigencia y transición de las normas contenidas en la Ley N° 20.780, de 29 de septiembre del mismo año, sobre reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, en su Capítulo II, N° 2 VIGENCIA DE LAS NUEVAS NORMAS, letra C) NORMAS QUE RIGEN A CONTAR DEL 30 DE SEPTIEMBRE DE 2015, literal a, este Servicio instruyó, en lo que interesa, lo siguiente:

“C) NORMAS QUE RIGEN A CONTAR DEL 30 DE SEPTIEMBRE DE 2015.

La Ley también introduce una serie de modificaciones al Código Tributario (CT), las que como regla general, regirán transcurrido un año desde la publicación de la Ley, es decir, a contar del 30 de septiembre de 2015.

Con todo, de acuerdo a la Ley, lo establecido en los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quáter, 4 quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del CT, sólo será aplicable respecto de los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, a que se refieren dichas disposiciones, realizados o concluidos a partir del 30 de septiembre de 2015. Las modificaciones efectuadas al CT, siguiendo el orden de su articulado, son las siguientes:

a) Normas generales anti elusión.

Estas modificaciones tienen por objeto principal 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. Con tal fin, se agregan al CT los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quáter y 4 quinquies.”.

2.- Por esta Circular se complementa lo señalado en la instrucción transcrita de la Circular N° 55 de 2014, a efecto de precisar la vigencia y ámbito de aplicación temporal de las normas anti elusivas.

3.- Para el fin señalado, se debe interpretar sistemáticamente lo previsto en el artículo decimoquintotransitorio de la Ley N° 20.780, conforme al cual:

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

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

4.- De la disposición transcrita se puede observar que, sobre la vigencia de las modificaciones introducidas al Código Tributario por la Ley N° 20.780, el legislador distingue dos ámbitos de validez material.

El primero, referido a la época en que entrarán en vigencia las modificaciones al Código Tributario, excluyendo aquellas normas que establecen medidas anti elusivas de aplicación general en materia tributaria. Sobre esta materia, bastan las instrucciones contenidas en la citada Circular N° 55 de 2014, sobre vigencia general de las modificaciones introducidas al Código Tributario.

5.- El segundo ámbito, contenido en el inciso segundo del artículo decimoquinto transitorio de la Ley N° 20.780, se refiere a la vigencia de las medidas anti elusión de carácter general y a los procedimientos de aplicación de las mismas, que se incorporaron al Código Tributario por la citada Ley.

6.- Según lo establecido en la norma que aquí se analiza, los nuevos artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario, estarán vigentes a partir del 30 de septiembre de 2015. A contar de esa fecha, el Servicio podrá aplicar, en las fiscalizaciones que desarrolle, las nuevas normas anti elusivas de carácter general contenidas en los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter y perseguir la aplicación de la multa establecida en el artículo 100 bis.

7.- A pesar que el término de vacancia legal respecto de las normas analizadas en esta Circular es claro, es necesario determinar el ámbito de validez temporal que tendrá la

nueva normativa antielusión, esto es, definir temporalmente el universo de hechos, actos, negocios o conjunto o serie de ellos a que se puede aplicar la nueva normativa anti elusión.

Al efecto, si bien el legislador ha restringido la potestad fiscalizadora del Servicio – disponiendo que la aplicación de las normas generales anti elusión se limite a los hechos, actos o negocios o conjunto o serie de ellos, realizados o concluidos a partir de la entrada en vigencia de las mismas, una interpretación sistemática de las normas que limitan la retroactividad no puede poner en riesgo la finalidad que el propio legislador tuvo en consideración al establecer las normas permanentes del Código Tributario (normas generales anti elusión), permitiendo espacios de elusión que esas mismas normas buscan evitar.

Lo anterior supone analizar el alcance de la expresión “realizados o concluidos” que emplea el legislador en el artículo decimoquinto transitorio de la Ley N° 20.780, entendiéndose que el sentido y alcance de ambas palabras debe aportar a la interpretación sistemática antes señalada, en cuanto no han sido empleadas como una redundante repetición de una referencia a hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de entrada en vigencia de estas normas.

8.- A este fin, las expresiones “realizado” y “concluido”, se emplean para excluir los hechos, actos o negocios o conjunto o serie de ellos, que se han ejecutado, celebrado o perfeccionado íntegramente en un tiempo pasado (antes del 30 de septiembre de 2015).

De este modo, es posible que hechos, actos o negocios o conjunto o serie de ellos, aun iniciados antes del 30 de septiembre de 2015, sean alcanzados por las normas permanentes anti elusivas cuando, existiendo abuso o simulación, se encuentre pendiente el cumplimiento de sus efectos jurídicos o tributarios a la fecha de entrar en vigencia las referidas normas. En este tipo de casos, esos efectos jurídicos o tributarios, susceptibles de ser considerados elusivos, se producen una vez que los hechos o actos jurídicos se “realizan” o “concluyen” bajo el imperio de las normas anti elusivas permanentes. Tal será el caso, por ejemplo, de actos o contratos:

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

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

9.- Respecto de lo señalado en la letra c) del numeral anterior, se entenderá que los efectos tributarios de un hecho, acto o negocio, o conjunto o serie de ellos, no se encuentran íntegramente consumados o materializados a la fecha de entrada en vigencia de las normas permanentes cuando el acto o hecho apto para producir los efectos tributarios aún no se haya realizado o concluido. Se entenderá que un acto o hecho realizado o concluido genera efectos tributarios cuando la ley le atribuye a esos actos o hechos una determinada consecuencia para efectos de la aplicación de tributos. Tal será, por ejemplo, el caso de un proceso de fusión iniciado antes del 31 de diciembre de 2014, pero en que el hecho, acto o negocio que permita generar una diferencia entre el valor de la inversión total realizada y el capital propio de la sociedad absorbida se realiza o concluye después de entrar en vigencia las normas anti elusión a que se refiere esta Circular, ello independientemente del año tributario en que tal diferencia sea posteriormente incorporada en una declaración anual de impuestos a la renta.

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

10.- Por otra parte, se entenderá que el hecho, acto, negocio, o conjunto o serie de ellos se encuentra concluido cuando se ha ejecutado, celebrado o perfeccionado íntegramente el último hecho, acto, negocio, de una serie de ellos que, en su conjunto, obedecen a una sola transacción u operación que produzca una consecuencia tributaria susceptible de ser considerada como elusiva.

Para estos fines se entenderá que los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos obedecen a una sola transacción u operación que se “realiza” o “concluye” a partir del 30 de septiembre de 2015 cuando, y a modo meramente ejemplar, se realizan o ejecutan en cumplimiento de un plan preestablecido en un acuerdo previo; su vinculación se colige a partir del resultado final que subyace tras los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos; o, cuando exista una mutua interdependencia

entre ellos, de suerte que cada uno, aisladamente considerado, carece de significación relevante por sí mismo desde el punto de vista de las normas anti elusión, formando parte de un todo coherente con un determinado fin elusivo. En estos casos, el hecho, acto o negocio con el cual se “realiza” o “concluye” el conjunto o serie de ellos, es aquel que, en atención a los hechos gravados que se apliquen al caso concreto, genera el efecto tributario susceptible de considerarse como abuso o simulación a partir del 30 de septiembre de 2015.

De esta forma, el Servicio podrá aplicar las medidas anti elusión a que se refieren los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter y 100 bis del Código Tributario, a través de la ejecución de los procedimientos administrativos y jurisdiccionales a que se refiere el artículo 4° quinquies, en las fiscalizaciones que se efectúen a contar del 30 de septiembre de 2015, respecto de actos, hechos, negocios o conjunto o series de ellos ejecutados a contar de esa fecha y también respecto de hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, que produzcan consecuencias tributarias susceptibles de ser consideradas como elusivas si se han realizado o concluido después de esa fecha.

11.- Conforme lo expuesto precedentemente, y a modo meramente ejemplar, podrán ser objeto de fiscalización, cuando pueda considerarse como abuso de las formas jurídicas o simulación por aplicación de lo dispuesto en los artículos 4° bis a 4° quáter del Código Tributario, los siguientes hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos:

- Un proceso de fusión concluido o realizado a partir del 30 de septiembre de 2015, cuando exista simulación o abuso de acuerdo a los artículos 4° ter o 4° quáter del Código Tributario, aun cuando el inicio de dicho proceso haya ocurrido antes del 31 de diciembre de 2014.
- Un contrato de arrendamiento, de regalías o de provisión de servicios periódicos, suscrito antes del 30 de septiembre de 2015, cuando exista abuso de las formas jurídicas o simulación conforme a lo dispuesto en los artículos 4° ter o 4° quáter del Código Tributario, respectivamente, y se ejecute a partir de la fecha señalada.
- Un proceso de reestructuración societaria que comprenda varias etapas que, habiéndose iniciado antes del 30 de septiembre de 2015, cuando exista abuso de las formas jurídicas o simulación conforme a lo dispuesto en los artículos 4° ter o 4° quáter del Código Tributario, sus efectos tributarios, en los términos ya señalados para el caso de la fusión, se realicen o concluyan a partir de la fecha señalada.

12.- Es importante recordar que el Director de este Servicio podrá requerir al Tribunal Tributario y Aduanero competente la aplicación de las normas anti elusión a que se refiere esta Circular, según lo establecido en el inciso segundo del artículo 4° quinquies del Código Tributario, sólo “en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamentepor el Servicio al contribuyente respectivo, exceda la cantidad equivalente a 250 unidades tributarias mensuales a la fecha de presentación del requerimiento”.

Lo anterior supone que el contribuyente respecto del cual el Servicio estima que ha realizado actos o negocios o un conjunto o serie de ellos susceptibles de ser considerados elusivos, conforme a las definiciones legales, debe reflejar en su liquidación o giro de impuestos una diferencia superior a 250 UTM.

3.11.- Circular 65 23 Junio de 2015

SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS

Materia: Imparte instrucciones acerca de las Normas incorporadas en el código tributario por la ley N° 20.780 en materia de medidas antielusión

Referencia: código tributario Arts. 4° bis; 4° ter; 4° quáter, 4° quinquies, 26 bis; 199 bis 119 y 160 bis del Código Tributario Ley N° 20.780 Art 10N°s 1, 2, 3, 4, 11, 26, 27 y 29.

I INTRODUCCIÓN

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

Si bien la mayoría de los contribuyentes cumplen cabal, oportunamente y de buena fe sus obligaciones tributarias, existen casos excepcionales en que ello no ocurre, debiendo este Servicio cautelar dicho cumplimiento mediante el ejercicio de las facultades que la ley le confiere, las que se traducen principalmente en la aplicación de las disposiciones tributarias y en la fiscalización de los tributos. No cabe duda que los contribuyentes pueden llevar a cabo sus actividades conforme a las amplias garantías que establece nuestro derecho, organizándolas de las formas que estimen conveniente sobre la base de la autonomía de la voluntad y la libertad

contractual que constituyen ejes esenciales del sistema jurídico chileno. Es precisamente la defensa y protección de tales principios, el fundamento de aquellas normas que buscan prevenir la evasión y elusión fiscales, en cuanto en ambos casos las conductas que los constituyen no sólo vulneran la ley, sino que dañan el sistema económico, distorsionan la libre competencia, lesionan el presupuesto público y la legitimidad social del sistema tributario. Todo lo anterior no obsta a que dichas facultades excepcionales y destinadas al control o sanción de conductas graves, no deban ejercerse con pleno respeto a los derechos de los contribuyentes, no sólo en el ámbito propiamente administrativo, sino también mediante el acceso a un justo y racional procedimiento ante un tribunal imparcial e independiente en el ejercicio de su función jurisdiccional.

Además de las normas especiales antielusión que establece el sistema tributario chileno, como por ejemplo aquellas que establecen limitaciones o prohibiciones para la deducción de ciertos gastos, las que permiten la tasación de precios o valores, las normas sobre precios de transferencia o las que reglan los efectos del exceso de endeudamiento, entre otras, el legislador decidió incorporar en el Código Tributario una Norma General Anti Elusión (en adelante NGA). Al respecto y para contextualizar la incorporación de la señalada normativa, debe tenerse presente que el presupuesto nacional se prepara sobre la base de los ingresos tributarios estructurales esperados, los que, a su turno, permiten llevar adelante las políticas y programas de Estado. Lo anterior, según enseña la experiencia internacional sobre la materia, puede verse claramente amenazado cuando los contribuyentes incurrir en prácticas elusivas que deterioran los supuestos de ingresos tributarios utilizados en la confección de dicho presupuesto. La elusión también afecta la libre competencia en los mercados abiertos, generando mayores rentabilidades a los contribuyentes que incumplen la ley y socaba la legitimidad social del sistema tributario, en la medida en que se advierta brechas relevantes en el cumplimiento tributario.

El establecimiento de esta NGA demuestra también la preocupación del legislador por resguardar los principios constitucionales de legalidad de los tributos y de igualdad en la repartición de las cargas públicas, contenidos en el artículo 19, número 20, de la Constitución Política de la República. El resguardo del principio de legalidad supone que la aplicación de tributos conforme a lo dispuesto en los hechos gravados establecidos en la ley, no puede quedar al arbitrio de los contribuyentes, es decir, los impuestos son obligatorios, y nadie puede sustraerse a su aplicación mediante actos elusivos. Al mismo tiempo, el respeto de este principio supone que ni la administración ni el poder judicial pueden crear derecho actuando como legislador, de modo que

la función esencial de las normas antielusión, tanto generales como especiales, es precisamente resguardar el cumplimiento de los hechos gravados establecidos por la ley, evitando que los contribuyentes se sustraigan de su aplicación mediante conductas elusivas. Por su parte, el principio de igualdad en la repartición de las cargas públicas supone asegurar que los contribuyentes tributen conforme el legislador ha estimado adecuado. Para lograr estos objetivos, el legislador definió que dos tipos de conductas pueden considerarse elusivas, estas son: el abuso de las formas jurídicas y la simulación.

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

respectivos procedimientos de fiscalización. Además, los procesos por delito tributario son materia de investigación por parte del Ministerio Público y desconocimiento de los juzgados de Garantía, de los Tribunales Orales en lo Penal y de los Tribunales Superiores de Justicia, según corresponda. En cambio, el ejercicio de las normas antielusión, es materia de conocimiento de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, además de la eventual intervención de los Tribunales Superiores de Justicia que deban conocer de los recursos correspondientes.

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

3.12.- EL DIAGNÓSTICO COMÚN ES QUE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA ES NEGATIVA PORQUE:

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

En efecto, en el Mensaje con que se inició la tramitación del proyecto de ley que culminó con la promulgación y publicación de la Ley N°20.780, se indicó al respecto, que nuestro sistema tributario y específicamente las normas que regulan las facultades de fiscalización, permitían a los contribuyentes obtener ventajas, mediante conductas elusivas. Se señaló entonces que dicho sistema

no entregaba a la administración tributaria facultades claras para contrarrestar planificación tributarias agresivas que permiten obtener ventajas tributarias indebidas en la realización, por parte de un contribuyente o de un grupo de ellos, de un acto o un conjunto de actos relacionados entre sí. En tal sentido, se concluía que la elusión (y la evasión) hacen que nuestro sistema sea inequitativo y que quienes tienen los recursos para financiar planificaciones tributarias elusivas (basadas en el abuso de las formas jurídicas o la simulación), terminen pagando menos impuesto del que le corresponde según lo establecido en la ley. Por tanto, la elusión (y la evasión) no contribuyen a mejorar la distribución del ingreso, sino que aumentan la desigualdad, ya que no se paga lo que en derecho procede, conclusión que ha sido refrendada por diversos organismos multilaterales, tales como la OCDE.

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

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

Conforme a la NAGA⁶⁴, tanto la administración tributaria como los Tribunales no están restringidos a reconocer la forma jurídica elegida por los contribuyentes, y bajo la cual se presenta la transacción, si ésta vulnera los hechos gravados establecidos por la ley, en la medida, como se ha dicho, que tales formas jurídicas constituyan abuso o simulación.

⁶⁴<http://www.tuguiacontable.org/app/article.aspx?id=119>

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

Por su parte, el artículo 4ºter del Código Tributario establece un criterio objetivo y no un análisis de las intenciones o fines que pudieron tener los contribuyentes. El examen, en este caso, consistirá en determinar si la naturaleza de los actos o negocios jurídicos, individualmente o en su conjunto, utilizados por los contribuyentes se dejan explicar por razones distintas de las meramente tributarias. De esta forma, se busca asegurar el cumplimiento del principio de legalidad y la teoría del hecho imponible recogida en el artículo 4ºbis.

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

Por otra parte, se debe tener presente que la legislación comentada cautela el legítimo derecho de los contribuyentes a organizar sus actividades, actos o negocios afectados con impuestos de la forma en la autonomía de la voluntad y la libertad contractual lo permitan, considerando además que no toda ventaja tributaria, lograda por el contribuyente, constituye una elusión, sino que para ello es

indispensable que haya un abuso de las formas jurídicas o la realización de actos simulados que atentan contra los hechos gravados previstos por el legislador tributario. El legítimo derecho de opción no puede, en este sentido, ser excusa para la determinación de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes de forma distinta a aquella prevista en la ley. Así, desde una perspectiva tributaria, el ejercicio de este derecho, en cuanto conduce al citado beneficio, supone que el contribuyente realiza un acto jurídico o conjunto de ellos que implique una menor carga tributaria o que el acto escogido no genere efecto tributario alguno o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo, siempre que estos efectos estén contemplados por la ley tributaria. Este principio se recoge en el inciso segundo del artículo 4ºter del Código Tributario, de acuerdo con el cual “es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria” y es consecuencia de la comprensión del hecho gravado contenida en el inciso primero del artículo 4ºbis.

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

Se debe tener especialmente presente que la sola elección por parte de los contribuyentes, de entre las distintas formas jurídicas disponibles en el ordenamiento jurídico, no importa necesariamente la consecución de actos elusivos de las obligaciones tributarias, aun cuando de dicha elección se derive la aplicación de un tratamiento impositivo preferencial o más favorable. Por ejemplo, un contribuyente podría perfectamente elegir llevar a cabo sus actividades de transporte, mineras o

agrícolas a través de entidades que le permitan acogerse a los regímenes de renta presunta, a pesar de que la elección de alguna otra alternativa podría haberle acarreado una carga tributaria superior a la que debe soportar conforme al comentado régimen de renta presunta. Lo mismo ocurre cuando un contribuyente haya optado en llevar a cabo sus inversiones en el mercado de capitales, inmobiliarias, etc., a través de alguna entidad legal de la que es propietario, socio o accionista, en vez de hacerlo directamente como persona natural. En ambos casos, la legislación tributaria regula expresamente el régimen tributario de las distintas formas de organización, de este modo si aquellas formas de organización no se han utilizado con abuso o simulación, no procede aplicarla la legislación antielusión comentada.

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

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

4.1.- II TEXTOS LEGALES Ley 20.780

ELUSIÓN, ABUSO, EVASIÓN Y SIMULACIÓN

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

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

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

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

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

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

“Artículo 4°ter.- Los hechos imponibles contenidos en las leyes tributarias no podrán ser

eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.

Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria.

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

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

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

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

Esta declaración sólo podrá ser requerida en la medida que el monto de las diferencias de

impuestos determinadas provisoriamente por el Servicio al contribuyente respectivo, exceda la cantidad equivalente a 250 unidades tributarias mensuales a la fecha de la presentación del requerimiento.

*Previo a la solicitud de declaración de abuso o simulación y para los efectos de fundar el ejercicio de ésta, el Servicio deberá citar al contribuyente en los términos del artículo 63, pudiendo solicitarle los antecedentes que considere necesarios y pertinentes, incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del **artículo 100bis**. No se aplicarán en este procedimiento los plazos del **artículo 59**.*

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

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

*En caso que se establezca la existencia de abuso o simulación para fines tributarios, el Tribunal Tributario y Aduanero deberá así declararlo en la resolución que dicte al efecto, dejando en ella constancia de los actos jurídicos abusivos o simulados, de los antecedentes de hecho y de derecho en que funda dicha calificación, determinando en la misma resolución el monto del impuesto que resulte adeudado, con los respectivos reajustes, intereses penales y multas, ordenando al Servicio emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda. Lo anterior, sin perjuicio de los recursos que, de acuerdo al **artículo 160bis**, puedan deducir e lServicio, el contribuyente o quien resulte sancionado con las multas que pudieren aplicarse.”.*

“Artículo 26bis.-: Los contribuyentes u obligados al pago de impuestos, que tuvieren interés

personal y directo, podrán formular consultas sobre la aplicación de los artículos 4ºbis, 4ºter y 4º quáter a los actos, contratos, negocios o actividades económicas que, para tales fines, pongan en conocimiento del Servicio.

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

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

Expirado el plazo para contestar sin que el Servicio haya emitido respuesta, se entenderá rechazada la consulta.

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

“Artículo 100bis.- *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 4ºter, 4ºquáter, 4ºquinqües y 160bis de este Código, será sancionado con multa de hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, de no mediar dichas conductas indebidas, y que se determinen al contribuyente. Con todo, dicha multa no podrá superar las 100 unidades tributarias anuales.*

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

infringido sus deberes de dirección y supervisión.

Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, el Servicio sólo podrá aplicar la multa a que se refieren los incisos precedentes cuando, en el caso de haberse deducido reclamación en contra de la respectiva liquidación, giro o resolución, ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada, o cuando se haya deducido reclamo y los plazos para hacerlo se encuentren vencidos. La prescripción de la acción para perseguir esta sanción pecuniaria será de seis años contados desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos.”.

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

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

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

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

Vencido el plazo para evacuar el traslado, haya o no contestado el contribuyente o el posible

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

*Vencido el último plazo a que se refiere el inciso anterior, y en la medida que hubiere controversia sobre algún hecho sustancial y pertinente, el Tribunal abrirá un término probatorio por un plazo de veintidías. En contra de la resolución que fije los puntos sobre los cuales deberá recaer la prueba, sólo procederá el recurso de reposición dentro del plazo de cinco días. Concluido el término probatorio, se otorgará a las partes un plazo de cinco días para efectuar observaciones a la prueba rendida, tras lo cual el Tribunal resolverá en un plazo de veinte días. El Tribunal apreciará la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica y deberá fundar su decisión teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imposables conforme a lo establecido en el **artículo 4°bis**.*

En contra de la resolución que se pronuncie sobre la solicitud procederá el recurso de apelación, el que deberá interponerse en el plazo de quince días contado desde la notificación respectiva, y se concederá en ambos efectos. La apelación se tramitará en cuenta, a menos que cualquiera de las partes, dentro del plazo de cinco días contado desde el ingreso de los autos en la Secretaría de la Corte de Apelaciones, solicite alegatos. En contra de la resolución de la Corte de Apelaciones procederá el recurso de casación en el fondo o la forma.

La liquidación, giro, resolución o multa, que se emitan en cumplimiento de la sentencia a firme dictada en el procedimiento que declare la existencia del abuso o de la simulación no la responsabilidad por el diseño o planificación de los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, no serán susceptibles de reclamo alguno. Las controversias que surjan respecto al cumplimiento de la sentencia, serán resueltas en forma incidental por el Tribunal que la dictó.

En lo no establecido por este Párrafo, y en cuanto la naturaleza de la tramitación lo permita, se aplicarán las demás normas contenidas en el TítuloII de este Libro.”.

4.2.- II EL RECONOCIMIENTO DE LA BUENA FE EN MATERIA TRIBUTARIA

El artículo 4ºbis del Código Tributario contiene la regla general en lo relativo a la nueva legislación anti elusión, manifestada en el sentido que, de conformidad al principio de legalidad del tributo, las obligaciones tributarias que sirven de fundamento a la aplicación de los hechos imposables, se generan y hacen exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles. En materia tributaria, esos hechos, actos o negocios son recogidos por el legislador para incorporarlos como elementos de la obligación tributaria.

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

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

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

buscada por los contribuyentes.

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

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

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

Como ya se ha dicho, en ambos casos, vale decir, en aquellos en que la elusión se produce por abuso de la forma jurídica o por simulación, autorizan al Servicio para ejercer las acciones tendientes a su declaración por parte de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, lo que garantiza, por una parte, la debida protección de los principios de legalidad tributaria e igual

repartición de las cargas públicas, con el acceso a un justo y racional procedimiento seguido ante un juez imparcial e independiente en el ejercicio de su función jurisdiccional.

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

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

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

De esta forma, por ejemplo, no se aplicarán las normas de los **artículos 4ºter y 4ºquáter**, ni los procedimientos referidos en los **artículos 4ºquinqües y 160bis**, cuando la situación específica de que se trate se encuentre regulada:

1. Por las disposiciones sobre tasación del **artículo 64** del Código Tributario;
2. Por las normas sobre “gastos rechazados” del **artículo 21** de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
3. Por los preceptos sobre “justificación de inversiones” de los **artículos 70 y 71** de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
4. Por el **Nº 8 del artículo 17** de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
5. Por el **artículo 41 e** de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
6. Por las normas del **artículo 41 f** de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
7. Por el **artículo 63** de la ley 16.271, sobre Impuesto a las Herencias y Donaciones.

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

4.4.- PROCEDIMIENTO DE CONSULTA PÚBLICA EN MATERIA DE MEDIDAS ANTIELUSIÓN.

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

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

4.4.1.- 1 Sujetos que podrán efectuar la consulta

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

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

En este contexto, el interés personal y directo a que hace a lusión el precepto legal dice

relación exclusivamente con un interés de índole económico, que pueda afectar al patrimonio del consultante. Lo anterior es sin perjuicio de aquellas consultas que los contribuyentes efectúen relativas a la interpretación administrativa de las disposiciones tributarias que correspondan, en cuyo caso se aplicarán las instrucciones pertinentes existentes a la fecha o que en lo sucesivo se dicten sobre el particular.

4.4.2.- 2. Autoridad competente

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

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

4.4.3.- 3. Materias a consultar

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

4.4.4.- 4. Formadelaconsulta

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

4.4.5.- 5. Análisis de la consulta

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

4.4.6.- 6. Plazos

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

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

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

Dentro del plazo de resolución el Servicio podrá, de conformidad al inciso segundo del artículo 26bis, *“solicitar del contribuyente el aporte de nuevos antecedentes para la*

resolución de la consulta”. Esta solicitud de nuevos antecedentes deberá efectuarse mediante resolución fundada, debiendo dar razones de la necesidad de estos para una adecuada respuesta.

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

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

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

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

4.4.7.- 7. Respuesta a la consulta

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

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

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

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

Por otra parte, existirá un cambio o, utilizando el término de la norma, una variación en el derecho cuando las normas citadas en la respuesta otorgada por el Servicio han sufrido alguna modificación legal o, en su defecto, se ha publicado un nuevo precepto legal que afecte los actos, contratos, negocios o actividades económicas consultadas. En contraposición, no se entenderá que existe variación en el derecho si ha existido un nuevo criterio interpretativo del Servicio de Impuestos Internos.

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

4.4.8.- 8. Rechazo ficto de la Consulta

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

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

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

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

5.- MEDIDAS ANTIELUSIÓN

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

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

5.1.- ABUSO DE LAS FORMAS JURÍDICAS. SIMULACIÓN.

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

1. El artículo 4bis parte de la base del reconocimiento de la buena fe en materia tributaria, lo que equivaldría a decir que el Servicio, en principio, debe respetar los efectos jurídicos tributarios de los actos o contratos celebrados por los contribuyentes y de acuerdo a las formas en que ellos se han llevado a cabo;
2. Sin embargo, el Servicio podrá controvertir esos efectos, cuando esa buena fe resulta desvirtuada conforme a los que la propia ley señala, es decir ,en los casos de abuso o simulación, considerando a demás los efectos que producen los actos abusivos o simulados, los que no son otra cosa que dejar sin efecto los hechos imponibles establecidos por ley.
3. El propio legislador del Código Tributario reconoce, sin lugar a dudas, que através del abuso de las formas jurídicas o de actos simulados, se pueden vulnerar los hechos gravados, que no es nada más ni nada menos que una infracción a los principios constitucionales de legalidad tributaria e igual repartición de las cargas públicas. Si había alguna duda sobre esta materia, es ahora evidente que quedó sin sustento positivo alguno la doctrina en virtud de la cual la astucia en el uso de las formas jurídicas podía justificar una vulneración de las normas legales tributarias, quedando en todo caso siempre resguardada la legítima posibilidad de todo contribuyente de optar por las alternativas legales o combinación de aquellas que parezcan más adecuadas y eficientes desde un punto devista tributario, pudiendo significar aquello reducir, diferir o eliminar la carga tributaria,cuando en ello no exista abus o osimulación..
4. El Servicio debe presumir que los actos celebrados por los contribuyentes cumplen las disposiciones tributarias, lo que tiene por finalidad que el peso de la comprobación de la contravención al ordenamiento jurídico tributario quede de cargo de la autoridad administrativa, quien deberá fundar adecuadamente sus cuestionamientos, garantizándose a demás un control jurisdiccional efectivo.

5. En otras palabras, se trata de una buena fe susceptible de ser desvirtuada con causales objetivas, a saber; la constatación del abuso o simulación, además que atender a elementos de tipo subjetivo o intencional, atienden a la disparidad entre los hechos o actos que han sido relevados por el legislador al estándar de dar nacimiento a la obligación tributaria, con la forma que los ampara.
6. En consecuencia, dado un determinado hecho gravado, dada la constatación de determinados hechos y su contradicción substantiva con los actos jurídicos que en apariencia los amparan, produciéndose el efecto elusivo que el legislador previó, la autoridad administrativa puede hacer uso de esta herramienta de protección de la legalidad tributaria con el fin de requerir que el tribunal respectivo restituya el imperio del derecho que ha sido vulnerado, ello, como se ha dicho, con pleno respecto a las garantías de un justo y racional procedimiento.
7. Es evidente aquí que nada tiene que ver el recurso a institutos propios de otras ramas del derecho, o más bien relacionados con las esferas del derecho penal o infraccional, como por ejemplo, el dolo o la culpa. Lo que esta NGA hace, no es tipificar delitos o infracciones respecto de los cuales la administración deba perseguir la aplicación de una sanción, si no que proteger el principio de legalidad tributaria, cuya consecuencia es precisamente la aplicación de los impuestos eludidos, lo que claramente no puede ser calificado como una sanción. Lo anterior es sin perjuicio de las sanciones que dicho incumplimiento puede acarrear, y que el propio legislador establece, pero ahora en el ámbito propiamente sancionatorio tributario. En otras palabras, esta facultad que la ley concede a la administración tributaria, equivale en cuanto a su esencia a aquellas normas especiales ya existentes en la actualidad que permiten tasar determinados precios o valores, cuestionar la deducción de gastos, determinar bases imponibles, entre otras, todas las cuales prescinden de los elementos subjetivos de los actos o contratos respectivos. Por ejemplo, así ocurre cuando una determinada operación se ha llevado a cabo a precios o valores que no satisfacen los estándares legales tributarios, el Servicio podrá tasarlos sin necesidad de consideración alguna a la intención de las partes en la celebración de tales actos.

6.0.- A) CONCEPTO DE “ACTOS, NEGOCIOS JURÍDICOS O CONJUNTO O SERIE DE ELLOS”.

Los artículos 4 °bis, 4°ter y 4quáter del Código Tributario emplean con profusión las expresiones “actos”, “negocios jurídicos” o “conjunto o serie de ellos”. De esta forma, para la adecuada apreciación de la normativa, se entiende que la expresión “negocio jurídico” alude a un hecho humano, voluntario o consciente y lícito, que tiene por fin inmediato establecer entre las personas relaciones jurídicas, crear, modificar o extinguir derechos y obligaciones cuyos efectos son deseados por las partes y sancionados por la ley. Por su parte, la voz “acto” es un concepto más amplio, que además de comprender a los negocios jurídicos, abarca también los hechos voluntarios (tanto lícitos como ilícitos).

Por su parte, la expresión “conjunto o serie de ellos”, hace referencia a negociaciones complejas compuestas por más de un negocio o acto individual. A estos fines, se entiende que un conjunto o serie de actos obedecen a una sola transacción u operación cuando, por ejemplo, se realizan o ejecutan en cumplimiento de un plan establecido en un acuerdo previo; la vinculación se colige a partir del resultado final que subyace tras los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos; o cuando exista una mutua interdependencia entre ellos, de suerte que cada uno aisladamente considerado carece de significación plena por sí mismo. Lo relevante para estos efectos es si uno o más negocios o actos están vinculados en el tiempo, directa o indirectamente, con la aplicación de un determinado hecho imponible, de forma que los negocios o actos que se realizan en el tiempo son antecedentes necesarios para la evitación total o parcial de un determinado hecho imponible, disminuir la base imponible o la obligación tributaria, o postergar o diferir el nacimiento de la misma.

7.0.- B) EL ABUSO DE LAS FORMAS JURÍDICAS.

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

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

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

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

Lo anterior, resulta lógico, en cuanto supone un respeto por el principio de legalidad de los tributos al recogerlas consecuencias tributarias buscadas por el legislador cuando estas suponen un gravamen inferior, o no generen efectos tributarios o los generen pero de manera diferida en el tiempo. De esta forma los contribuyentes pueden obtener ventajas tributarias siempre que éstas sean parte de los propósitos del legislador.

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

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

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

En rigor, lo que ocurre en los diversos modos de abusar de las formas jurídicas, es que las figuras contractuales se retuercen con el fin de sustraerse de la aplicación de la ley tributaria, cuestiones que pueden ser de difícil determinación. A estos fines, resulta fundamental el considerar los siguientes aspectos:

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

- b) Ponderar si las pruebas con que cuenta la Administración son sustanciales y pertinentes para demostrar el hecho de la buso ante el Tribunal competente.

8.0.- C) EFECTO DEL ABUSO DE LAS FORMAS JURÍDICAS.

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

8.1.- D) LASIMULACIÓN.

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

La doctrina civil ha elaborado algunos conceptos, así por ejemplo para el autor Francisco Ferrara, negocio simulado, “es el que tiene una apariencia contraria a la realidad o porque no existe en absoluto, o porque es distinto de cómo aparece⁶⁵”.

⁶⁵ Citado por Vial del Río, Víctor, *Teoría General del Acto jurídico*, 5º edición, editorial jurídica de Chile, 2003.

8.2.- CARACTERÍSTICAS

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

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

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

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

1. Simulación que afecta la configuración del hecho agravado
2. Simulación que afecta a los elementos constitutivos de la obligación tributaria
3. Simulación respecto del verdadero monto de la obligación tributaria
4. Simulación respecto de la fecha de nacimiento de la obligación tributaria

8.1.1.- CLASIFICACIÓN DE LA SIMULACIÓN

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

Como se ha dicho, el legislador tributario no se ha referido a este tipo de simulación en la redacción de esta norma, toda vez que parece poco probable la hipótesis de que esta forma de

negocios se utilice para aminorar los efectos tributarios de sus actos. En efecto, en ese caso el único acto realizado (simulado) es el que genera los efectos jurídicos y tributarios, incluyendo el respectivo pago del impuesto.

Esta situación no se rige por las normas de los artículos 4ºbis y 4º quáter.

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

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

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

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

los que deberán generar los efectos tributarios correspondientes.

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

9.0.- EFECTOS TRIBUTARIOS

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

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

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

10.0.- ESTAS NO SON RECLAMABLES

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

1. INTRODUCCIÓN.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4ºquinqües del CódigoTributario, la existencia de abuso o simulación a que se refieren los artículos 4ºter y 4ºquáter del mismo cuerpo legal, será solicitada por el Director, previa citación al contribuyente y, en su caso, declarada por el Tribunal Tributario y Aduanero competente de conformidad al procedimiento establecido en el **artículo160bis** del Código Tributario.

Al respecto, cabe señalar que para mejorar los niveles de cumplimiento tributario, el Servicio ejerce las acciones estructurales, preventivas, disuasivas y correctivas necesarias para diseñar e implementar una política de control en materia de prácticas elusivas. Estas acciones son apoyadas mediante la utilización de un modelo integral de análisis de riesgos que dirige la selección de casos. Estos casos pueden iniciarse como auditorias administrativas y, en el curso de las mismas, derivar en un control de esquemas elusivos, o bien, pueden iniciarse como planes específicos dirigidos al control de tales esquemas.

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

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

2. PROCEDIMIENTO

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

- a) Individualización de lo de los contribuyentes involucrados y en su caso del o los grupos económicos;
- b) Descripción de los actoso contratos que configuran las maniobras elusivas observadas;
- c) Descripción de los roles y funciones asumidos por las entidades del grupo empresarial, cuando corresponda;
- d) Descripción de los roles y funciones asumidos por las personas que participaron en la planificación y diseño del esquema, y en la toma de decisiones, cuando corresponda;
- e) Indicación de los períodos en que los hechos ocurrieron;
- f) Descripción de los actos y contratos en las cuales se detectaron las maniobras elusivas;
- g) Indicación de los tributos afectados por los actos elusivos;
- h) Descripción de los antecedentes probatorios que dan cuenta de las maniobras elusivas detectadas.

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

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

- b) Confirmar prudencialmente que los hechos descritos satisfacen los elementos que configuran prácticas elusivas en los términos de los **artículos 4ºbis, 4ºter y 4ºquáter** del Código Tributario;
- c) Confirmar que las acciones de fiscalización no se encuentran prescritas;
- d) Confirmar que los antecedentes son suficientes para su acreditación;
- e) Descartar que en el caso particular, exista un pronunciamiento del Servicio conforme al artículo 26 bis del Código Tributario que califique como elusivas las actuaciones desarrolladas por el contribuyente.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

10.3.- 2.2 Análisis de antecedentes del proceso de control Fiscal.

Los informes se enviarán al Comité AntiElusión, que se creará mediante resolución, el que

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

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

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

10.4 2.3 Citación y presentación de requerimiento ante el Tribunal Tributario y Aduanero.

Notificada que sea la Citación a los contribuyentes, por las áreas operativas de la Dirección Regional competente, si el contribuyente da respuesta satisfactoria a la citación, o se allane a pagar el monto de los impuestos eludidos, el caso terminará mediante acta de conciliación, declaración rectificatoria y/o giro, según corresponda.

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

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

cualquier modificación que se estime necesaria para complementar el requerimiento.

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

10.5.- 2.4 PLAZOS PARA LA PRESENTACIÓN DEL REQUIRIENTE

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

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

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

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

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

La supervisión y el control de los procedimientos establecidos en esta Circular, corresponderá

a la Dirección Nacional. Para lo anterior, el Comité Anti Elusión, a través de su secretaría técnica determinará los lineamientos, estándares y rutinas generales o particulares que correspondan.

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

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

1. REGULACIÓN NORMATIVA

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

11.1.- 2. ASPECTOS GENERALES

11.1.1.- 2.1 TITULAR DE LA ACCIÓN

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

11.1.- 2.2 LIMITACIÓN EN CUANTO AL MONTO

La solicitud de la declaración judicial solo podrá ser requerida en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el Servicio al contribuyente

respectivo, excedan la cantidad de 250 unidades tributarias mensuales (UTM) equivalentes a pesos a la fecha de la presentación del requerimiento al Tribunal (**inciso 2º del artículo 4º quinquies** del Código Tributario). Se hace presente que dicho monto no incluye cualquier recargo por intereses penales o multas a que potencialmente haya lugar.

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

11.2.- 2.3 PLAZOS PARA EFECTUAR LA SOLICITUD

Una vez que el contribuyente de respuesta a la Citación que obligatoriamente para estos efectos debe practicar el Servicio, conforme lo dispone el inciso tercero del artículo 4º quinquies del Código Tributario, la olicitud de declaración de abuso o simulación deberá ser presentada dentro de los nueve meses siguientes a la fecha de respuesta de la Citación. En caso que el contribuyente no hubiese dado respuesta a la Citación, el plazo de nueve meses se contará desde la fecha de la notificación de la respectiva Citación, conforme a lo dispuesto en el inciso cuarto del artículo 4º quinquies del Código Tributario.

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

11.3.- 2.4 TRIBUNAL COMPETENTE PARA CONOCER DE LA SOLICITUD.

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

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

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

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

11.4.- 3. SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

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

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

12.0.- 4. PROCEDIMIENTO JURISDICCIONAL.

12.1.- 4.1.- Iniciativa del Servicio

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

12.2.- 4.2 FORMALIDADES DE LA SOLICITUD

El **artículo 160 bis** del Código Tributario establece que la solicitud debe ser fundada, acompañando todos los antecedentes de hecho y de derecho en que se sustenta y que permitan la determinación de los impuestos, intereses penales y multas a que dé lugar la declaración judicial.

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

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

1. Designación del tribunalante quien se presenta.
2. La individualización del Director o de la autoridad del Servicio a quien se le hayan delegado estas funciones, con indicación del nombre, apellido, oficio y domicilio.
3. Constitución de patrocinio y otorgamiento de poder en abogados del Servicio. Se conferirá patrocinio y poder al Jefe del Departamento de Defensa Judicial o del Departamento Jurídico a cargo de la tramitación y a poderados o más abogados en aquellas unidades jurídicas en que la dotación lo permita. El poder se conferirá con las atribuciones señaladas en el inciso primero del **artículo 7°** del Código de Procedimiento Civil.

4. Firma de quien asume la representación del Servicio, del Jefe del Departamento de Defensa Judicial o del Jefe del Departamento Jurídico que, en su calidad de abogado, patrocine la presentación y de los abogados a quienes se otorgue poder.
5. Acompañar Resolución de nombramiento de quien comparece en representación del Servicio, según proceda.
6. Acompañar Resolución que establece el orden de subrogación correspondiente, cuando proceda.
7. En caso de existir delegación de la representación judicial del Director, se deberá adjuntar copia del instrumento en que conste, cuando corresponda.
8. La individualización del contribuyente con indicación del nombre, apellido, oficio y domicilio.
9. Exposición clara de los hechos y fundamentos de derecho en que se apoya.
10. Las peticiones concretas que se someten a la decisión del tribunal.
11. Solicitar que durante la tramitación del proceso se envíe aviso, por correo electrónico al Servicio, del hecho de haber sido notificado de una o más resoluciones, individualizando la dirección de correo
12. Electrónico para estos fines, en los términos del **artículo 131bis, inciso 5°** del Código Tributario.
13. Se debe solicitar expresamente la condena en costas del contribuyente.
14. En caso de ser necesario, se deberá solicitar expresamente en otro sí la sanción para la persona natural o jurídica, debidamente individualizado, que haya diseñado o planificado los actos contratos o negocios constitutivos de abusos o simulación, según lo establecido en el artículo 100bis del Código Tributario.

12.3.- 4.2.1.- ANTECEDENTES QUE SE DEBEN ACOMPAÑAR JUNTO A LA SOLICITUD

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

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

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

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

Junto con lo anterior, el informe deberá expresar las diferencias de impuestos entre lo declarado por el contribuyente y lo determinado por el Servicio o la modificación del resultado tributario según corresponda, lo que determinará la cuantía para los efectos de lo señalado en el inciso 2° del artículo 4° quinquies del Código Tributario y el monto de la multa establecida en el artículo 100bis del mismo cuerpo normativo, y que se someterá a la aprobación del Tribunal Tributario y Aduanero competente.

12.4.- 4.2.2 SOLICITUD DE MEDIDAS CAUTELARES

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

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

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

12.5.- 4.3 TRASLADO AL CONTRIBUYENTE

De la solicitud del Servicio el Tribunal conferirá traslado al contribuyente por el término de 90 días. Atendido que nada se dice en la nueva regulación respecto a la forma en que se debe notificar al contribuyente de la resolución del Tribunal que le da traslado, se estima que procedería la aplicación de las

Normas generales que regulan la materia, por lo que la primera notificación habrá de efectuarse personalmente o del modo sustitutivo a esta, según lo establecido en los artículos 40 y 44 Código de Procedimiento Civil, respectivamente.

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

12.6.- 4.4 CITACIÓN A AUDIENCIA

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

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

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

Al respecto los autores mencionan que esta tesis contradeciría la reforma Penal, Civil y Familia en que se aceptan los peritos de parte, que cualquier persona idónea puede ser perito de parte y, que el Juez puede en caso de dos posiciones diferentes en las que no puede distinguir la verdad, recurrir a un perito en discordia de la lista de peritos oficiales, pero derechamente obligar a recurrir a peritos nombrados por el tribunal en una lista oficial de peritos, puede significar en parte una sentencia previa ya que un perito “no contradeciría a quien le hace un encargo de evaluación y asesoría, so pena de no ser llamado más para actuar como perito”, segundo la defensa no puede condicionarse ya que en regla general existe libertad de prueba y el Magistrado quien determina en juicio contradictorio a que perito otorga más credibilidad que a otro en función de la sana crítica, lo que en suma vulneraría los preceptos constitucionales de que todos son iguales ante la LEY, Ni la LEY ni autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias (Art 19 N° 2 Constitución Política de la República de

Chile de Chile (PCR)); La igual protección de la LEY en el ejercicio de sus derechos, la garantía de una investigación y procedimientos racionales y justos. (**Art 19 N° 3 PCR**), en palabras simples el no poder designar un perito de confianza que no haya sido designado por algún órgano del Estado, coloca a el contribuyente en una posición de vulnerabilidad ya que no es igual ante la LEY, en otras palabras los peritos oficiales son nominados por el Estado y aunque se pretenda velarán principalmente por favorecer al estado en sus pretensiones so pena de no ser llamados o ser eliminados de la lista oficial de peritos, cuando la LEY dice que cualquier contador registrado puede realizar una declaración de impuestos negar que pueda constituirse como perito es desconocer su potencial y derechos que la LEY le otorga, lo que en algunos medios se denomina la “justicia negociada entre Fiscales, defensores Penales y jueces, para terminar causas lo más rápido posible

12.7.- 4.5 RESOLUCIÓN QUE RECIBE LA CAUSA A PRUEBA

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

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

12.8.- 4.6.- RECURSOS QUE PROCEDEN CONTRA DE LA RESOLUCIÓN QUE RECIBE LA CAUSA A PRUEBA

Al respecto se deben distinguir dos situaciones:

- a) Recursos para impugnar la resolución que fija los puntos de prueba y,
- b) Recursos para impugnarla resolución que resuelve no recibir la causa a prueba.

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

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

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

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

12.9 4.7 TÉRMINO PROBATORIO

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

12.10. 4.8 PRUEBA

En atención a lo dispuesto en el artículo 160bis inciso final del Código Tributario, que hace aplicable el título II del Libro III de este cuerpo normativo, se admitirá cualquier medio probatorio apto para producir fe y su valoración se efectuará de conformidad a las reglas de la sana crítica, según lo contemplado en los incisos décimo y décimo cuarto de la artículo 132 de este cuerpo normativo.

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

12.11.- 4.8.1 PRUEBA TESTIMONIAL

En caso de estimarse pertinente la rendición de prueba testimonial, y ante la omisión que efectúa el artículo 160bis del Código Tributario respecto a este medio de prueba en particular, es que se debe aplicar lo señalado en el inciso cuarto del artículo 132 del Código Tributario, por lo que se deberá presentar, dentro de los dos días siguientes a la fecha de la notificación de la resolución que recibe la causa a prueba, la lista con los testigos que declararán en juicio.

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

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

12.12.- 4.8.2 prueba documental

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

12.13.- 4.8.3 Absolución de posiciones

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

Sin embargo, respecto a la **citación para absolver posiciones** que solicite el contribuyente al

Servicio, por expresa disposición del inciso noveno del artículo 132 del Código Tributario, el Director, los Subdirectores y Directores Regionales no tienen la facultad de representar al Servicio en el acto probatorio.

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

12.14 4.8.4 Informes de Peritos

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

12.15 4.8.5.- Inspección personal del tribunal

El Servicio como el contribuyente podrán solicitar al Tribunal la inspección personal de éste a lugares que se requiera la apreciación visual del juez, y que sean pertinentes para la resolución de la solicitud de abuso o simulación efectuado por el Servicio.

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

12.16.- 4.8.6.- Prueba del contribuyente

En cuanto a la prueba presentada por el contribuyente, se deberá efectuar un detallado análisis y observación cuando corresponda, compareciendo a todas las audiencias probatorias

fijadas por el tribunal, efectuando interrogatorios tendientes a acreditar la falta de credibilidad de los testigos de la contra parte, en caso de ser procedente.

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

Adicionalmente, se deberá solicitar la inadmisibilidad de los documentos que requeridos de manera determinada y específica al contribuyente por el Servicio en la Citación contemplada en el inciso tercero del artículo 4° quinquies del Código Tributario, éste omitiera su presentación, procediendo en este caso a solicitar que éstos no sean admitidos como prueba en los términos señalados en el inciso undécimo del artículo 132 del mismo cuerpo legal antes citado.

12.17.- 4.8.7.- Observaciones a la prueba

Concluido el término probatorio, el tribunal otorgará un plazo de 5 días en el cual se deberá presentar un escrito que contenga un examen o análisis a la prueba aportada, efectuando una recapitulación de los hechos que fundan las pretensiones del Servicio y como éstos han sido acreditados mediante la prueba aportada. Además, se deberá hacer presente la ineptitud, inexactitud o imprecisión de las probanzas rendidas por el contribuyente para demostrar los fundamentos de su pretensión.

12.18.- 5. SENTENCIA JUDICIAL QUE ACOGE LA SOLICITUD DEL SERVICIO

La sentencia que acoja la solicitud, deberá dejar constancia de los actos jurídicos abusivos o simulados, de los antecedentes de hecho y dederecho en que funda dicha calificación, determinando en la misma resolución el monto del impuesto que resulte a deudado, ordenando al Servicio la emisión de la respectiva liquidación, giro o resolución, según corresponda (**inciso sexto del artículo 4° quinquies del Código Tributario**).

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

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

12.19.- 6. RECURSOS ENCONTRA DE LA SENTENCIA DEFINITIVA DE PRIMERA INSTANCIA

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

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

12.20.- 7. RECURSOS EN CONTRA DE LA SENTENCIA DEFINITIVA DE SEGUNDA INSTANCIA

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

12.21.- 8. COMUNICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN JUDICIAL A LA SUBDIRECCIÓN DE FISCALIZACIÓN

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

devolución de los antecedentes acompañados por parte del Servicio en el desarrollo del procedimiento judicial, para efectos que se proceda a cumplir con el fallo en los términos del **inciso sexto del artículo 160bis** del Código Tributario.

12.22.- 9. NO RECLAMABILIDAD DE LAS LIQUIDACIONES, GIROS O RESOLUCIONES QUE EL SERVICIO EMITA EN CUMPLIMIENTO DEL FALLO

De conformidad con lo que dispone el inciso penúltimo del artículo 4° quinquies, las actuaciones de ejecución del fallo que desarrolle el Servicio en cumplimiento de la resolución del Tribunal, no serán susceptibles de reclamo alguno. En su caso, cualquier incidencia que se suscite entre el Servicio y el sujeto pasivo respecto del correcto cumplimiento de lo resuelto en la sentencia de que se trate será sometida al Tribunal que la dictó, el que conocerá en forma incidental. Lo anterior, es sin perjuicio del recurso extraordinario de aclaración, rectificación o enmienda establecido en los artículos 182 y siguientes del Código de Procedimiento Civil.

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

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

13.1.- 1.- Sujeto Pasivo

La norma citada sanciona con multa a cualquier persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, según lo dispuesto en los artículos 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies y 160bis del señalado Código.

Por consiguiente, el sujeto sancionado puede ser tanto el contribuyente como

cualquier otra persona, natural o jurídica, que haya diseñado o planificado los actos de que se trata. En esta situación pueden encontrarse así mismo los asesores tributarios que han realizado las conductas aludidas.

13.2.- 2. Figura infraccional

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

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

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

13.3.- 3. SANCIÓN

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

De acuerdo con lo anterior, una vez que se encuentre firme la sentencia del Tribunal que declare la existencia del abuso o simulación y la responsabilidad por el diseño o planificación de actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, el Servicio emitirá la liquidación, giro, resolución o multa. La sentencia deberá imponer como multa un porcentaje

determinado del monto de los impuestos que dejaron de pagarse, el cual se determinará en la liquidación, giro o resolución, sobre la base de lo dictaminado por el Tribunal.

13.4.- 4. Infracción cometida por una persona jurídica

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

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

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

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

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

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

13.5.- 5.- **Prueba de la participación**

Para que se incurra en la infracción en comento, el Servicio debe acreditar que respecto del contribuyente de que se trate se diseñaron o planificaron actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, según lo dispuesto en los **artículos 4ºter, 4ºquáter, 4ºquinquies y 160bis** del CódigoTributario.

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

No obstante que el artículo 100bis señala que el Servicio sólo podrá aplicar la multa que establece el tribunal en la sentencia correspondiente, cuando en el caso de haberse deducido reclamación en contra de la respectiva liquidación, giro o resolución, ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada, o cuando no se haya deducido reclamo y los plazos para hacerlo se encuentren vencidos, según lo dispone el inciso del **artículo160bis** del Código Tributario, la liquidación, giro, resolución o multa, que se emitan en cumplimiento de la sentencia firme dictada en el procedimiento que declare la existencia del abuso o de la simulación no la responsabilidad por el diseño o planificación de los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, no serán susceptibles de reclamo alguno. Las controversias que surjan respecto al cumplimiento de la sentencia, serán resueltas en forma incidental por el Tribunal que la dictó.

13.6.- 6. **Prescripción de la Acción**

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

Por consiguiente, la prescripción de esta acción se rige por una regla especial que prima sobre lo previsto en el inciso final del artículo 200 del CódigoTributario, que dispone que las

acciones para perseguir las sanciones de carácter pecuniario y otras que no accedan al pago de un impuesto prescriben en tres años contados desde la fecha en que se cometió la infracción.

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

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

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

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 119 del Código Tributario, será competente para conocer tanto de la declaración de abuso o simulación, establecida en el artículo 4° quinquies, como de la determinación y aplicación de la multa contemplada en el artículo 100bis, el Tribunal Tributario y Aduanero en cuyo territorio jurisdiccional tenga su domicilio el contribuyente. Tratándose de contribuyentes personas jurídicas se entenderá que el domicilio de éstas corresponde al de la matriz.

2. Sujeto Activo

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

3. Trámite previo al ejercicio de la acción infraccional

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

a la solicitud de declaración de abuso o simulación y para los efectos de fundar el ejercicio de ésta, el Servicio deberá citar al contribuyente en los términos del artículo 63, pudiendo solicitarle los antecedentes que considere necesarios y pertinentes, incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del artículo 100bis del señalado cuerpo legal.

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

4. Forma de ejercer la acción y procedimiento

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

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

4. Prueba

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

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

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

5. Recursos

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

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

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

6. Cumplimiento

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

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

7. No reclamabilidad de la multa

De conformidad con lo que dispone el inciso penúltimo del artículo 4º quinquies, la multa que gire el Servicio en cumplimiento de la resolución del Tribunal declarando la responsabilidad del sujeto pasivo por el diseño o planificación de los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación no serán susceptibles de reclamo alguno. En su caso, cualquier incidencia que se suscite entre el Servicio y el sujeto pasivo respecto del correcto cumplimiento de lo resuelto en la sentencia de que se trate, será sometida al Tribunal que la dictó, el que conocerá en forma incidental.

14.1.- XI VIGENCIA DE ESTAS INSTRUCCIONES

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

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

14.2.- El reino de las sombras



FRANCISCO SELAMÉ
Socio PwC



EN INTERNET

Vea la columna completa en www.economiaynegocios.cl

El Reino de las Sombras

La facultad de interpretar las leyes tributarias sin controles generales explica que se haya pedido al SII simplificar la reforma, lo que por muy loable que sea, corresponde al legislador previo debate democrático.

El rango administrativo de las Circulares genera más inseguridad jurídica y nuevas discusiones.

Así no es raro que dos Ex Directores oficiales del SII interpreten públicamente

la simulación tributaria de manera contrapuesta o que consultados, casi como con quien irían a una isla desierta, cada uno elige el sistema tributario opuesto. Dos señores de la tributación confirman la fragilidad de un sistema tributario abierto a las interpretaciones más disímiles; un verdadero reino de las sombras, al que nos conducen los ideólogos de siempre, al mismo paso inexorable y desolado de La Bayadère.

Reproducción con fines académicos SII debe simplificar Emol30Jul15 B4

15.0- COMISIÓN NACIONAL DE ACREDITACIÓN (CNA)

De acuerdo a lo establecido en la LEY 20.129⁶⁶ y a lo acordado en la séptima sesión de la CNA – Chile 7 Marzo 2007.

15.1.- DEFINICIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y/O CONTADOR AUDITOR

El contador público y/o contador auditor es el profesional, experto en materias de control que, con sólidos conocimientos científicos técnicos y una formación integral, está capacitado activamente en el diagnóstico, diseño, evaluación, construcción, mantención y evaluación de sistemas de información y control, relacionados con la gestión administrativa de organizaciones de cualquier naturaleza. De esta forma, el contador Público y/o Contador auditor elabora e interpreta informes de gestión y es responsable de emitir opinión independiente respecto de los estados financieros, de acuerdo a principios y normas profesionales vigentes, asegurando a la sociedad la confiabilidad de ellos.

⁶⁶LEY NUM. 20.129 ESTABLECE UN SISTEMA NACIONAL DE ASEGURAMIENTO DE LA CALIDAD DE LA EDUCACIÓN SUPERIOR

PRINCIPIOS ÉTICOS

El contador Público/ Auditor debe desempeñar sus funciones de acuerdo a los principios de la ética profesional, garantizando la emisión de juicios objetivos y acertados, de interés para la sociedad y la profesión. Los Principios éticos consideran:

1. Compromiso de actuar con integridad, objetividad e independencia en la aplicación de las normas profesionales.
2. Observación de las normas profesionales de las organizaciones en las cuales se desempeñe.
3. Comprensión y sensibilidad frente a la responsabilidad social que implica el desarrollo de su trabajo.
4. Actitud positiva hacia el aprendizaje continuo para mantener su competencia e idoneidad profesional.

CAPÍTULO TERCERO

**REFORMA A
LA REFORMA
Ley 20.899 (08.02.2016)**

16.- MODIFICACION A LA REFORMA

16.1.- Objetivo resumido de la reforma a la reforma

3.1.1.-Busca perfeccionar alguna disposiciones del Código Tributario, por ejemplo, con el fin de precisar adecuadamente la vigencia y ámbito de aplicación de la Norma General Anti Elusión y modificar otras disposiciones legales tributarias con miras a simplificar y precisar su aplicación⁶⁷.

16.1.2.-Se incluyó una norma que precisa la aplicación de la norma general antielusión, de modo que sólo tenga vigencia desde septiembre 2015 sin opción de retroactividad⁶⁸.

3.1.3.- Con estos cambios, Hacienda espera recaudar \$ 50 mil millones más, debido a un aumento del ingreso por concepto de impuesto a la renta por unos \$ 67 mil millones, pero habrá \$ 17 mil millones menos por los casos de exención del pago del IVA en la venta de inmuebles.

16.2.- La modificación de la presente Ley N° 20.899 (08.02.2016) consta de 11 artículos y 9 artículos transitorios

La ley 20.899 (08.02.2016), Simplifica el sistema de tributación a la Renta y perfecciona otras disposiciones legales, referido a nuestro tema sobre Elusión específicamente la aplicación de las normas anti elusión

⁶⁷ <http://www.latercera.com/noticia/negocios/2016/01/655-665951-9-congreso-aprueba-proyecto-que-simplifica-la-reforma-tributaria.shtml>

⁶⁸ **Presidenta Bachelet promulgó Ley que simplifica la reforma tributaria. La iniciativa modifica tres puntos de la reforma: el sistema de Impuesto a la Renta, del IVA y el Código Tributario.***La Tercera 01 de febrero del 2016 / 09:34 Hrs*

16.2.1.- Existen dos modificaciones:

1. Art Octavo transitorio de la Ley 20.899 y,
2. Art. Tercero N° 3 de la Ley 20.899

16.2.2.- Para aplicar las normas antielusión, se entenderá que los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, sea realizado o concluido con anterioridad al 30.09.2015, (Artículo octavo transitorio de la Ley 20.899) cuando:

1. Sus características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria, hayan sido estipulados con anterioridad a esa fecha.
2. Ello no importa si continúan produciendo efectos a partir del 30.09.2015.
3. El SII no podrá aplicar las nuevas disposiciones por efectos producidos con anterioridad al 30.09.201, como también con posterioridad, **salvo que se hayan modificado** las características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas.
4. Si esto último ocurre, sólo se aplicarán **a los efectos posteriores** Que surjan a consecuencia de la modificación, siempre que exista la calificación de actos o hechos constitutivos de abuso o simulación.

16.2.3.- Modifica el Art 26 bis que permite hacer consultas al SII por nuevas normas antielusivas (art 3° N° 3 de la LEY 20.899)

1. Este artículo, incorporado por la Reforma, permite a los contribuyentes u obligados al pago de impuesto, que tengan interés personal y directo, efectuar consultas sobre la aplicación de las normas **antielusión** establecidas en los art. 4° bis, 4° ter y 4° quáter, a las situaciones que le indiquen donde hay dudas de la aplicación normativa.

- Ahora, se amplía a que toda persona puede realizar consultas, con el objeto de obtener respuestas de carácter general, no vinculantes, que el SII publicará en su sitio internet, sin que se aplique el resto de las normas de éste artículo.
2. Recordamos que el SII debe regular este procedimiento y el plazo para contestar es de 90 días, que se puede ampliar en 30 días, por resolución fundada. Si no es contestada dentro del plazo, ahora **se tendrá por no presentada**, para todos los efectos legales (antes se entendía que se rechazaba la consulta, es decir, era un silencio negativo).

16.2.4.- Sin duda una simplificación en la aplicación de las normas sobre tributación, debería ayudar a disminuir la elusión, la elusión podría darse por diferentes formas, desconocimiento, errónea aplicación de la LEY, uso fraudulento de la LEY y, aquellos quienes falsean, omiten, alteran o esconden datos y, aquellos quienes utilizan la contabilidad creativa en su favor vulnerando o sin vulnerar las reglas de tributación, en fin todas aquellas triquiñuelas que los harían tener una tributación más alta.

16.2.5.- Los vacíos legales de interpretación que aparecen en el camino y, dejan a la LEY y/o sus reformas con serias deficiencias, ya que no pueden cubrirse todos los aspectos creativos de la contabilidad que sin vulnerar la LEY busca una tributación menor, o que derechamente aplicando las normas a su favor logra una tributación menor y aquellos quienes derechamente vulneran la LEY y el espíritu anti elusión, para verse favorecidos a sabiendas de que cometen una vulneración a la legislación tributaria actuando temerariamente al margen de las consecuencias legales.

16.2.6.- Las consecuencias legales deberían tener suficiente peso para disuadir una acción temeraria, pero, en el modelo actual fijado por tramos de multas mientras más grande el fraude, más pequeña la sanción legal; no así a los pequeños cuyo valor de multa no es proporcional al daño causado al estado en la recaudación de impuestos, esto es algo que proporcionalmente debería corregirse en algún momento, es decir, la proporcionalidad entre lo

defraudado y el valor de la sanción, específicamente desde el punto de vista del efecto que esta sanción produce en los haberes del temerario.

16.2.7.- Recordando la motivación fundamental de la reforma tributaria, **un pilar** es la profunda reforma educacional que redundará en un incremento del gasto público, **un segundo** pilar la equidad tributaria para mejorar la distribución del ingreso (los que ganan más aportan más), **un tercer** pilar, mecanismos más eficientes de incentivos al ahorro y la inversión y, **un cuarto** pilar lograr que se pague en impuestos lo que corresponda disminuyendo con ello la evasión y la elusión. El objetivo de la reforma es recaudar un 3% del PIB que se componen de un 2.5% del PIB y un 0.5% de las medidas que reducen la evasión y la elusión. Mejorar la efectividad de la fiscalización donde es prioritario **i).**- la detección y persecución de delitos tributarios y facturas falsas; **ii).**- las actividades de control preventivo en terreno; **iii).**- la fiscalización de contribuyentes de altos ingresos **iv).**- el análisis del riesgo e inteligencia fiscal, que permita disminuir los contribuyentes con mayor probabilidad de evasión o elusión.

- a) aumentando la dotación de fiscalizadores y la inversión en capacitación;
- b) revisando y fortaleciendo las facultades de fiscalización y de acceso a información con que cuenta el SII;
- c) revisando el nivel de las sanciones al fraude fiscal e incumplimiento tributario;
- d) uniformando y transparentando la política de condonaciones;
- e) incrementando la inversión en tecnología para, entre otras cosas, hacer viable la masificación de la factura electrónica;
- f) incorporando al Código Tributario una Norma General Antielusión, que permita sancionar a aquellos que incurran en esta práctica sólo por razones tributarias, y no por la naturaleza de su actividad económica, así como también a aquellos asesores tributarios que colaboren con el diseño de planificaciones tributarias agresivas; y
- g) mejorando la coordinación entre el SII, el Servicio Nacional de Aduanas y la Tesorería.

16.2.8.- Para la reducción de la evasión y Elusión, el SII necesita continuar con un proceso tecnológico de vanguardia que facilite la fiscalización, así la evasión producto del estancamiento tecnológico puede evaluarse en niveles superiores al 20% en el caso del IVA. Fortalecer la administración tributaria asignando mayores recursos.

Esta reforma tributaria ocurre después de treinta años sin sobresaltos, la promulgación de la norma y su complejidad llevo a la necesidad de simplificar la reforma, el impuesto corporativo (aplicable a las utilidades de las empresas) sube a 24%, uno de mayor impacto por sus implicancias colaterales es el impuesto a la vivienda (ya que un anhelo chileno es tener casa propia), la construcción puede tener un impacto no menor en los índices de generación de puestos de empleo, se incrementan los requisitos para acogerse a renta presunta, encarecimiento del crédito, ambos impactan fuertemente a la clase media.

3.2.9.- Es necesario ahora analizar el escenario en que se moverá el interés del Fisco de aumentar la recaudación más efectiva de impuestos con el objetivo principal de financiar las mejoras en Educación y la Salud.

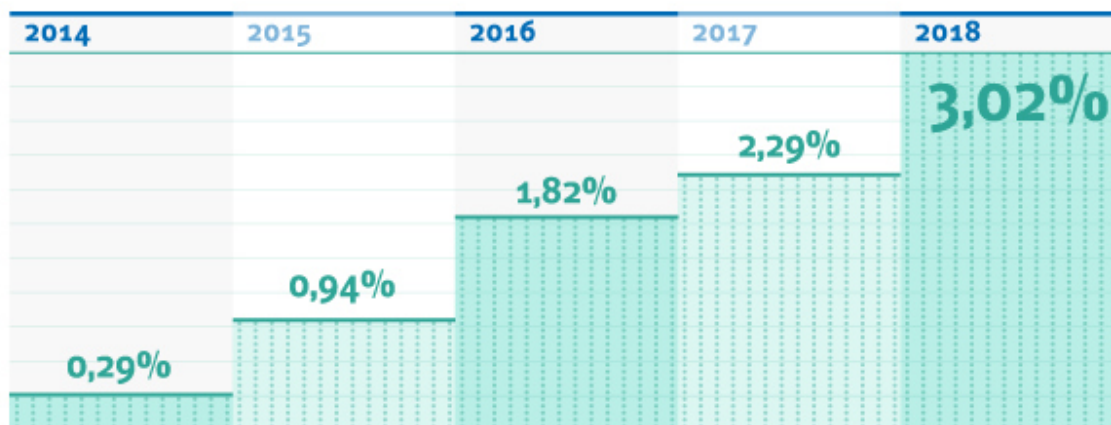
16.3.- La Reforma Tributaria año a año: Recaudación, impuestos y medidas

16.3.1.- La Reforma Tributaria operará en plenitud desde el 2018. Conoce cómo cambiará la recaudación y las medidas que se aplicarán año a año.

La Presidenta de la República, Michelle Bachelet, promulgó hoy la Reforma Tributaria. “Están dadas todas las condiciones para que nos pongamos manos a la obra y juntos retomemos la senda de mayor crecimiento”, afirmó en la ceremonia.

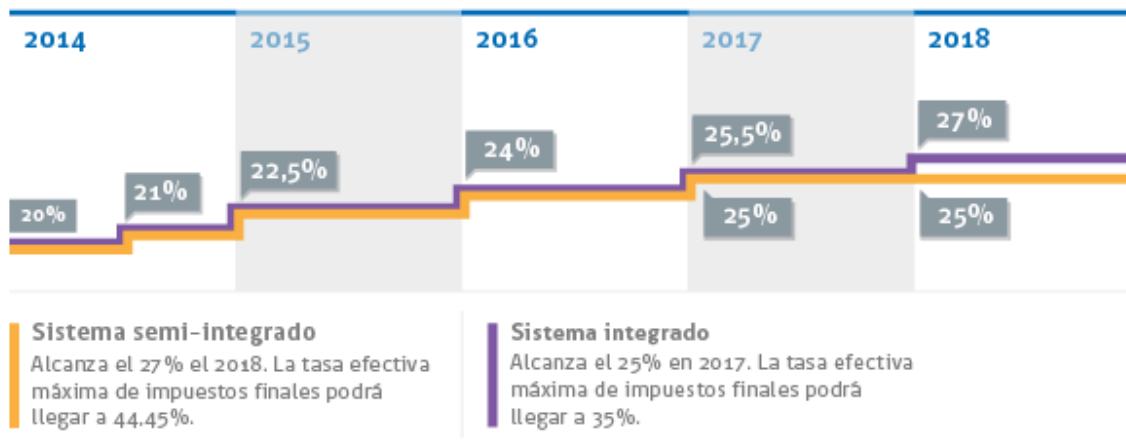
Con respecto a las reglas, su aplicación será gradual. Cada año se modificarán los impuestos a las empresas (primera categoría) y se aplicarán medidas específicas, lo que permitirá una recaudación adicional de 3,02 puntos del PIB en el año 2018, cuando operará en plenitud.

Recaudación gradual de la Reforma Tributaria



Recaudación adicional como porcentaje del Producto Interno Bruto fuente.²fuente.²reproducción con fines académicos ¹<http://www.gob.cl/2014/09/26/mapa-de-la-reforma-tributaria-recaudacion-impuestos-y-medidas-ano-ano/> Septiembre 26, 2014.

Impuesto a las empresas (primera categoría) con la Reforma Tributaria



fuente.²reproducción con fines académicos ¹<http://www.gob.cl/2014/09/26/mapa-de-la-reforma-tributaria-recaudacion-impuestos-y-medidas-ano-ano/> Septiembre 26, 2014.

Medidas 2014

- **Nuevos impuestos a alcoholes y bebidas.** Se modificará la tasa actual de vinos y cervezas (de 15% a 20,5%), destilados (de 27% a 31,5%), bebidas azucaradas (13% a 18%) y bebidas no azucaradas (de 13% a 10%).
- **Impuesto al tabaco.** Se modifica el impuesto al tabaco a través de un aumento de 8 veces del impuesto específico y la disminución a 30% del impuesto ad-valorem.

Medidas 2015

- **Incentivos al ahorro de personas.** Se permitirá la postergación del impuesto sobre intereses ganados y no retirados en instrumentos de ahorro como depósitos a plazo y libretas de ahorro.
- **Comienza aplicación de parte del paquete de medidas antielusión y antievasión.** De esta forma se busca una tributación más justa, protegiendo a los pequeños empresarios y evitando potenciales focos de elusión.
- **14ter Contabilidad simplificada para mipymes.** Entre otras medidas y beneficios pro mipymes, a partir de este año tributarán sólo por su flujo de caja (facturas pagadas).
- **Impuesto a emisiones contaminantes de automóviles.** Se aplicará a los vehículos nuevos de uso particular, quedando excluidos los usados y los que se utilizan para trabajar. Esta medida se aplicará 30 días después de la publicación del reglamento respectivo del Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones.

Medidas 2016

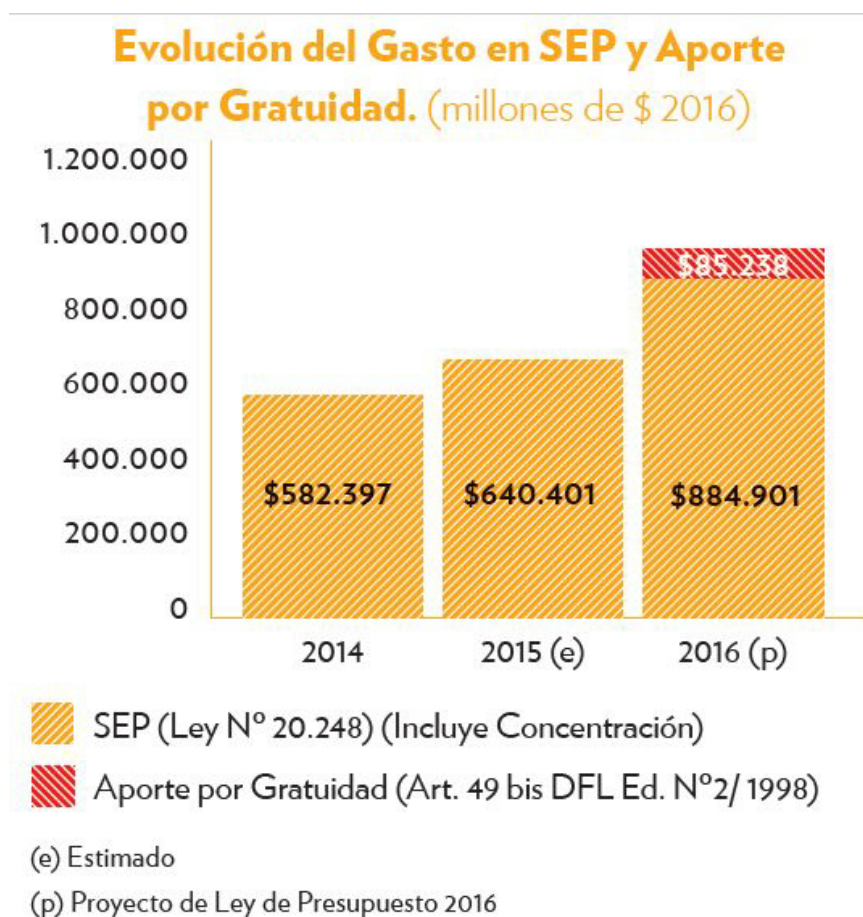
- **IVA a la vivienda.** Ninguna vivienda con subsidio estatal tendrá IVA. Se mantiene el subsidio al 85% de las viviendas vendidas de menor precio.
- **Nuevos límites a renta presunta para Pymes.** Esta medida mantendrá un sistema más simple para los pequeños contribuyentes de la agricultura, minería y transportes regidos por este sistema, disminuyendo los focos de elusión.
- **Modifica impuesto de timbres y estampillas.** Como excepción, la tasa actual se mantendrá para todas las operaciones de créditos hipotecarios de viviendas DFL2.

Medidas 2017

- **Impuesto a emisiones de fuentes fijas.** Esta medida se enmarca dentro de las propuestas para la protección del medio ambiente.
- **Inicio del incentivo a la reinversión.** Las empresas con contabilidad completa y ventas de hasta 2.400 millones de pesos (100.000 UF) podrán descontar cerca de 100 millones de pesos (4 mil UF) de utilidades si son reinvertidas.⁶⁹

⁶⁹ <http://www.gob.cl/2014/09/26/mapa-de-la-reforma-tributaria-recaudacion-impuestos-y-medidas-ano-ano/>
Septiembre 26, 2014.

16.4.- La educación no podrá ser financiada como prometido universal y gratuita sino por implementación progresiva.



Fuente: Dipres

fuelle. ²reproducción con fines académicos ¹<http://www.gob.cl/2014/09/26/mapa-de-la-reforma-tributaria-recaudacion-impuestos-y-medidas-ano-ano/> Septiembre 26, 2014.

La gratuidad universal de la educación superior fue uno de los debates esenciales de la campaña presidencial de 2013 y una de las promesas del programa de Gobierno con que Michelle Bachelet llegó al Palacio de La Moneda en marzo de 2014. De acuerdo con su hoja de ruta, el 70% más vulnerable de los alumnos podría estudiar sin pagar en

2018, al finalizar su Administración, y la gratuidad universal se conseguiría en 2020. Las altas expectativas, sin embargo, chocaron con la realidad. El Ejecutivo presentó el proyecto de educación superior al Congreso y la gratuidad sigue siendo uno de los aspectos controvertidos de la propuesta, que dependerá del crecimiento económico. El propio país, en el futuro, deberá definir si contará con los recursos para financiar la propuesta, que costaría 3.500 millones de dólares (un 1,5% del PIB).

Actualmente la educación es gratuita para el 50% más vulnerable de los jóvenes, lo que llegará al 60% en 2018. Para alcanzar al 100%, Chile debería esperar entre 30 y 50 años, según los cálculos de los economistas, a no ser que se realizara una nueva reforma tributaria. La actual Administración la descarta en este período⁷⁰.

16.5.- El mal desempeño de Codelco que no podría contribuir con el Estado.

Codelco no tiene dinero.⁷¹ El **presidente ejecutivo de Codelco, Nelson Pizarro**, reconoció este martes la delicada situación económica que enfrenta la empresa estatal y anunció que **se requerirán nuevas reducciones de costos**.

En el marco de un seminario dedicado a la minería, Pizarro expresó que **"lo primero que tenemos que hacer es superar el presente sólo con reducción de costos y aquí uno hace el papel del malo"**.

"No hay plata, no hay plata, viejo, entiéndeme, no hay un puto peso. No tenemos cómo, porque creemos en el futuro de la minería tenemos que tener esta posición muy dura, muy compleja", añadió.

Guillier explicó que si bien la Corporación del Cobre es una empresa sólida, "se debe invertir fuertemente para desarrollar sus proyectos de inversión, porque si no lo hace de

⁷⁰ http://internacional.elpais.com/internacional/2016/07/16/america/1468621018_314522.html

⁷¹ <http://www.cooperativa.cl/noticias/pais/empresas-del-estado/codelco/presidente-de-codelco-no-hay-plata-viejo-entiendeme-no-hay-un-puto/2016-08-23/170916.html>

aquí al 2022, Codelco no tendrá utilidades y esa es una de las principales fuentes de divisas para el país".

Sobre este punto el congresista especificó que de no realizarse las inversiones necesarias para los proyectos estructurales, la caída de las utilidades podría alcanzar a más de 2 mil millones de dólares solo este año. Esa tendencia se acentuaría en los años siguientes, por lo que en el año 2017 la baja de las utilidades llegaría a 4 mil millones y el 2022 Codelco no generaría excedentes⁷².

16.5.1.- Las modificaciones en la construcción de hospitales.

Uno de los pilares del gobierno de cara a la población, se ve afectado por una reducción de cerca del 40% recursos del plan para construir infraestructura de Salud. De 4.000 se reducirá a 1.6 billones, es decir US\$ 2.384 millones menos⁷³.

Diario el Mercurio, jueves, 25 de agosto de 2016 5:00

16.5.2.- El bajo crecimiento del País y los malos resultados esperados para los años venideros.

Banco Mundial aplica fuerte baja a PIB de Chile para 2016: 2,4%. Hace seis meses, el organismo estimaba una expansión de 3,3% este año. Para 2017 la proyección bajó de 3,5% a 2,9%. Presidente del Banco Central, afirmó que el país completará un tercer año de crecimiento "más bien modesto"⁷⁴.

Por cuarta vez consecutiva, el **Fondo Monetario Internacional (FMI)** bajó la proyección del **crecimiento económico para Chile en 2016**.

⁷²<http://www.soychile.cl/Calama/Economia-y-Negocios/2014/07/12/261507/El-senador-Alejandro-Guillier-teme-que-en-cuatro-anos-Codelco-no-pueda-brindar-utilidades.aspx>

⁷³<http://www.emol.com/noticias/Nacional/2016/08/25/818847/Gobierno-reduce-en-40-recursos-del-plan--para-construir-infraestructura-de-Salud.html>

⁷⁴<http://www.latercera.com/noticia/negocios/2016/01/655-663029-9-banco-mundial-aplica-fuerte-baja-a-pib-de-chile-para-2016-24.shtml>

De esta forma, el **Producto Interno Bruto (PIB) nacional** crecería sólo **1,5%**, cifra alejada del **2,1%** proyectada en enero pasado.

En tanto, para el **2017** la proyección del FMI para la actividad económica del país sería de **2,1%**, de acuerdo al informe "**WorldEconomic Outlook**" (WEO) de abril.

El documento indica que "**la prolongada caída del precio del cobre y el empeoramiento de las condiciones financieras están empañando las perspectivas de Chile**".

A diferencia de nuestro país, las **naciones que registrarán un crecimiento de sus economías** según el FMI son **Colombia (2,5%), Perú (3,7%), Bolivia (3,8%), Uruguay (1,4%) y Paraguay (2,9%)**⁷⁵.

16.6.- Efectos en elusión así como la evasión.

3.6.1.- Así es posible analizar que, las modificaciones incluidas en la reforma para disminuir la elusión y la evasión y, perfeccionadas en la reforma a la reforma ley 20.899 del 26 de Febrero 2016, que introdujo modificaciones a la Ley de la Renta, La Ley del IVA y Modificaciones al Código Tributario y a la Ley 20.780, se vean afectadas en su objetivo de aumentar la recaudación Fiscal ya que el País a dejado de crecer, es posible pensar que un crecimiento tan bajo 2016 podría considerarse negativo.

3.6.2.- en un escenario de crecimiento negativo las organizaciones deben hacer esfuerzos mayores para tener utilidades y/o sobrevivir, por ejemplo el caso de las mineras que están iniciando a invertir justo en después del súper boom, han debido paralizar sus proyectos, la inversión en infraestructura pública y privada se ve disminuida reduciendo la cantidad de circulante,

⁷⁵<http://www.24horas.cl/economia/fondo-monetario-internacional-vuelve-a-bajar-crecimiento-para-chile-en-2016-1984845>

Los principales ajustes que vendrían en el próximo IPOM de cara a 2016



Citado por diario el Diario el Mercurio, 15 noviembre 2015 B!6⁷⁶

Así el Director de uno de los conglomerados más poderosos de Chile se pronuncia “...Andrónico Luksic, presidente de Quiñenco: ‘El país se está cayendo y entre todos debemos levantarlo’...”; “...“Son muchas las cosas que como país hemos hecho mal. El gobierno se comprometió con una serie de reformas para Chile que fueron mal diseñadas, mal aplicadas y muy rápido. Se necesitaba una reforma tributaria para pagar en parte los cambios que se querían en educación y los sabios de la época tejieron una entelequia inentendible con una buena dosis de ideología trasnochada y fracasada. Si querían subir los impuestos, había que subirlos a lo que hubiese determinado el gobierno y el Congreso, que trataron de arreglar a menos de un año de aprobada la ley, porque se estaban afectando el empleo, el crecimiento y la inversión. Y recordemos

⁷⁶Citado por diario el Diario el Mercurio, 15 noviembre 2015 B!6

que esa ley salió también con el apoyo de la oposición, porque nadie quería perderse la foto. Eso generó un desconcierto grande, que aún persiste...”.⁷⁷ *Diario la Tercera 03 de septiembre del 2016 / 14:49 Hrs.*

16.6.3.- El fin del súper ciclo, ha colocado a las organizaciones en un periodo de bajo crecimiento, para sobrevivir es posible que algunas empresas traten de utilizar cada vez más contabilidad creativa, que podría enmarcarse en el borde de la línea, de los criterios de Elusión o Evasión, es decir, legalmente y no legalmente, territorio en que la incerteza jurídica, podría favorecer a unos y perjudicar a otros en la interpretación de los preceptos legales.

16.6.4.- En general cuando un súper ciclo se acaba y, la economía deja de crecer, las organizaciones no son capaces de crear utilidades con el mismo rendimiento precedente, la carga tributaria se hace cada vez más pesada, un argumento motivacional para la elusión basada en la contabilidad creativa, que busca todos los resquicios legales para disminuir la carga tributaria.

16.6.5.- La modificación a la reforma y específicamente a los preceptos vinculados a la evasión y al elusión.

Son herramientas que han perfeccionado nuestros legisladores con el fin de prevenir la evasión y la elusión, su efectividad deberá verse en terreno, es decir si es posible disminuir el 0,5% de evasión ajustado a la baja del PIB. La reforma busca recaudar unos 8.200 millones de dólares en materia de impuestos, lo que equivale a 3 puntos porcentuales del Producto Interno Bruto (PIB)⁷⁸, se esperaba un PIB de 4%,

⁷⁷<http://www.latercera.com/noticia/negocios/2016/09/655-695210-9-las-principales-definiciones-de-andronico-luksic-en-su-primera-entrevista-en.shtml>

⁷⁸<http://economia.terra.cl/bachelet-busca-recaudar-8200-mln-dlr-con-reforma-tributaria-en-chile,7f92cc1628115410VgnCLD2000000ec6eb0aRCRD.html>

“... No obstante, el economista de Santander insiste en que "el mayor riesgo, más allá del tema cíclico, es que efectivamente se logren implementar todas las reglas para controlar lo que es elusión y evasión a tiempo".

En esa misma línea, la economista senior de Libertad y Desarrollo, Cecilia Cifuentes, señala que el Gobierno pretende recaudar el próximo año US\$ 800 millones en reducción de evasión, cifra que considera como "súper optimista".

"Por muchos esfuerzos que se hagan por controlar la evasión y aumentar la recaudación, y se logra algún resultado, eso no se recauda en el primer año, sino después, una vez que el Servicio de Impuestos Internos cuestione", acota.

"Me parece que el principal problema de los US\$2.300 millones, más que estar en la tasa de crecimiento, está en la meta de evasión, que es súper compleja de lograr. Creo que si se lograra reducir la evasión en la mitad de la meta, ya sería un buen resultado, o sea, estamos hablando sólo por ese tema de US\$ 400 millones menos. Y creo que eso todavía puede ser un poco optimista. No en el sentido de que es imposible reducir la evasión, sino que eso toma un tiempo en lograrse", enfatiza Cifuentes....”⁴

16.6.6.- En este escenario actual en que el crecimiento esperado del PIB de un 4% esperado estamos en un 2.5%, en otras palabras un descenso del 37,5% del PIB esperado, así el esperado retorno para el control de elusión y evasión debería esperarse, si tiene éxito, alrededor de US\$ 240 millones, en vez de los US\$ 800 millones proyectados al inicio de la reforma tributaria.

CAPÍTULO CUARTO

CONCLUSIONES & PROPUESTA

17.0- CONCLUSIONES

Para eludir, simular o abusar de la legislación vigente se requiere conocimiento técnico especializado, esto porque en la elusión, la simulación y el abuso se requiere del diseño, de la contabilidad creativa de alta especialidad para encontrarse en el marco de la legalidad y de las interpretaciones truculentas de la ley de impuestos, conocimientos especializados a los que sólo algunas personas pueden acceder, quienes tienen tal conocimiento, normalmente los ex inspectores o trabajadores especializados y con autoridad del mismo SII, que son justamente quienes forman de alguna manera parte de las grandes empresas o de las grandes firmas asesoras en materia financiera, los mismo las empresas de consultoría o de auditoría con prestigio tales como y entre otras⁷⁹ : (**PwC** (ex **Price wáter houseCoopers**), con un 28% del mercado e ingresos por \$42.815.065.000; **Ernst & Young**, con un 26% e ingresos por \$38.971.505.597, y **KPMG**, con un 13% e ingresos por \$19.173.575.557. Esos fueron los datos informados a la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS) para el período 2011, Hasta 2002, cuando se destapó el millonario fraude de Enron, había una quinta auditora en las grandes ligas norteamericanas: **Andersen**), estudios de abogados o bufetes de profesionales en el área de finanzas o asesoras contables, también algunos departamentos de los Bancos o de las firmas corredoras de Bolsa podrían eventualmente formar parte del conocimiento necesario y suficiente la Eludir, Abusar, simular o evadir impuestos dentro del marco legal o de la interpretación jurídica que no tiene o no puede levantar cargos por fraude o evasión de impuestos. Como se ve, difícilmente un negocio de menestras va a tener acceso a ese tipo de conocimiento especializado.

En ese contexto, la elusión, el abuso o la simulación y la evasión directamente, que no constituyen un delito, o una sanción por parte de impuestos internos, difícilmente va a venir desde las pequeñas empresas o mipymes

⁷⁹<http://ciperchile.cl/2012/04/19/price-waterhouse-la-auditora-de-la-polar-enfrenta-el-castigo-del-mercado/>CIPER / Price Waterhouse: La auditora de La Polar enfrenta el castigo del mercado / Por :[Paulette Desormeaux](#) en Reportajes de investigación Publicado: 19.04.2012

Reflexiones en torno a las conclusiones y una propuesta de norma sin ser taxativos para evitar antielusión, abuso, simulación y Evasión, así poder recaudar mayores impuestos.

Como se escuchó una vez decir a un viejo senador, "...no me den, ¡pónganme donde haiga!...", si consideramos como útil esa premisa, que puede traducirse "...quien a buen árbol se arrima buena sombra le cobija...", para crear una norma eficaz, que cumpla con su objetivo esta norma modificatoria en primer lugar debe actuar sobre el derecho penal, creando un **precepto legal del tipo genérico y específico tipificado** sobre el espíritu que busca impedir la Elusión, el abuso, la simulación y finalmente la evasión, es decir, un precepto legal que signifique que toda ganancia o aumento económico del patrimonio, cancelará los impuestos especificados, toda acción que tienda a eludir en el "...espíritu de la ley..." el pago de impuesto será considerada un delito, como genérica y, específica determinando las penas de acuerdo al monto de los defraudado y el patrimonio de quien es el autor intelectual, cómplice o aceptante tácitamente, y no una única multa, en función de las vulneración de la norma, las organizaciones que aumenten su patrimonio son obligadas a declararlo, conforme a las reglas generales de valor de mercado y/o fiscal, el que de ellos resulte mayor y sea concordante con los similares. Esconder el aumento de capital o del patrimonio con el objeto de eludir, evadir, es considerado delito, la pena se asocia al monto del delito y del patrimonio del actor responsable directa o indirectamente.

Las normas deben ceñirse a controlar aquellos donde existe mayor probabilidad de que se produzca un delito y su monto sea significativo en relación al costo procesal y procedimental de perseguirlo.

Las normas antielusión, abuso, simulación evasión y elusión, deben propender a aumentar la riqueza, de tal suerte que el pago de tributos no paralice el desarrollo económico de la nación, así por ejemplo exigir emisión de boletas por montos inferiores a 100 pesos carece de sentido, el monto debería ser superior a 10.000 pesos, ya que los bienes comprados por quienes venden a \$ 100 ya cancelaron al mayorista el impuesto fiscal del 19%, se debe controlar por la vía de los distribuidores mayoristas y no por la vía de ahogar a los minoristas, la riqueza de un ciudadano que comercia en un almacén, no hará más rico ni más pobre a un país, por otra parte, por otra parte toda riqueza que genere un almacenero o un comerciante minorista, sólo puede consumirla y gastar en el País, así que de todos modos cancelará los impuestos correspondiente, así se libera de una carga tributaria y odiosa, a uno de los sectores más

multados por falta de dar boleta por 100 o 200 pesos, cuando la fuente de ingresos es sin duda, los grandes comerciantes.

Propender al desarrollo del país hace un país más rico, que equitativamente cancela más impuesto en función de la riqueza, un país empobrecido, que paga altos tributos solo tiende a acelerar sus problemas económicos.

Los bienes importados cancelan en tributos el 0.9% mientras un productor local debe competir con impuestos sobre el 19%, carece de sentido entonces producir en nuestro país, así tal como se ve el país pierde interés en la producción local, en función de importar.

Un ciudadano normal cancela impuestos por su sueldo y más aún por cada bien que debe comprar para su sustento y así poder producir, como se muestra a continuación nuestro país se gobierna por una larga serie de ordinarios y no por leyes genéricas claras y precisas, resulta muy difícil para un pequeño comerciante manejar este tipo de normativas cambiantes bajo un ritmo constante para abusar, eludir, simular, y/o evadir tributos, sino existe una cuota de incomprensión, magnificada por el diferente criterio de los fiscalizadores.

17.1.- ESPECÍFICAS DEL SISTEMA ANTIELUSIÓN

17.1.a.- Virtudes

Recaudará más impuestos

17.2.b.- Defectos

La medidas no serán del todo efectivas si la productividad interna y la capacidad exportadora no de bienes básicos o primarios permanece constante, basados en los beneficios país, por ejemplo la industria salmonera en base a una harina de pescado barata, bajo la cual se transformaba recursos marinos de US\$ 10 a harina de valor US\$ 0,1, lo cual beneficiaba la industria salmonera donde 10 Kg de pescado producen un kilo de salmón, va rumbo a una crisis ya que la harina de pescado después de depredar los mares no hay a esos precios, el país deja de ser competitivo,

La educación de calidad (sin que se defina que es calidad educativa) no resolverá el problema, hoy tenemos muchos miles de titulados licenciados e ingenieros sin trabajo, porque el desarrollo industrial y de servicios no crece a la par, buscando nuevos mercados exportadores, en otras palabras no hemos aprendido de el Auge de China y del sudeste asiático, (Japón, Corea, Vietnam, Singapur, etc.) que hace 20 años tenían un PIB como el nuestro, así mismo, en la época de los 50 -60 el noreste de Italia se encontraba deprimido, para alcanzar hoy en día el rédito per cápita más alto de Italia.....

La única vía para tener más ingresos vía impuestos es potenciar la creación de nuevos productos exportables diversificados en las áreas de mayor demanda con miras a los mercados emergentes, CHINA se ha cansado de decir, chilenos no vengan a vendernos lo que ustedes quieren, vengan conozcanos detecten nuestras necesidades y eso véndannos que lo compraremos con gusto, Oficinas gubernamentales que deben orientar la producción país no hacen bien su trabajo con por ejemplo ODEPA... etc. “ A sólo modo de ejemplo en Chile se producían repujados de Cobre con paisajes chilenos, pues ahora los chinos nos proveen de nuestros paisajes e imágenes folklóricas hechas en china, en cartón semejante a un repujado de cobre con nuestros propios motivos como no amarlos...” ese es un ejemplo de vengan y conozcannos. Por ejemplo los chinos compran y pagan frutillas a US\$ 100 pero deben ser de tamaño extragrande para declarar amor, nosotros no las producimos...

La nueva ley no tiene sanción al engaño, la estafa simple basada en el lema Jurel tipo salmón, que arruinó el mercado chino de locos, cuando les metimos entremedio lapas. Estas actitudes de evasión y elusión en torno a la buena fe de la venta, lo que algunos llaman “el estilo Pedro Urde Males” sigue sin sanción efectiva en nuestro país, ese daño económico tiene que terminarse y así aumentará la buena fe y la recaudación.

Tenemos litio pero el país no avanza en la utilización del litio, es decir, la creación de baterías más eficientes, entonces la posible nueva riqueza no será tal si se vende a precio de producto básico, otros países también tienen litio y en cantidades semejantes....

No se considera lo esencial para realizar mayores recaudos se requiere un alza del PIB, se requiere un aumento del comercio interno y un significativo aumento de la producción

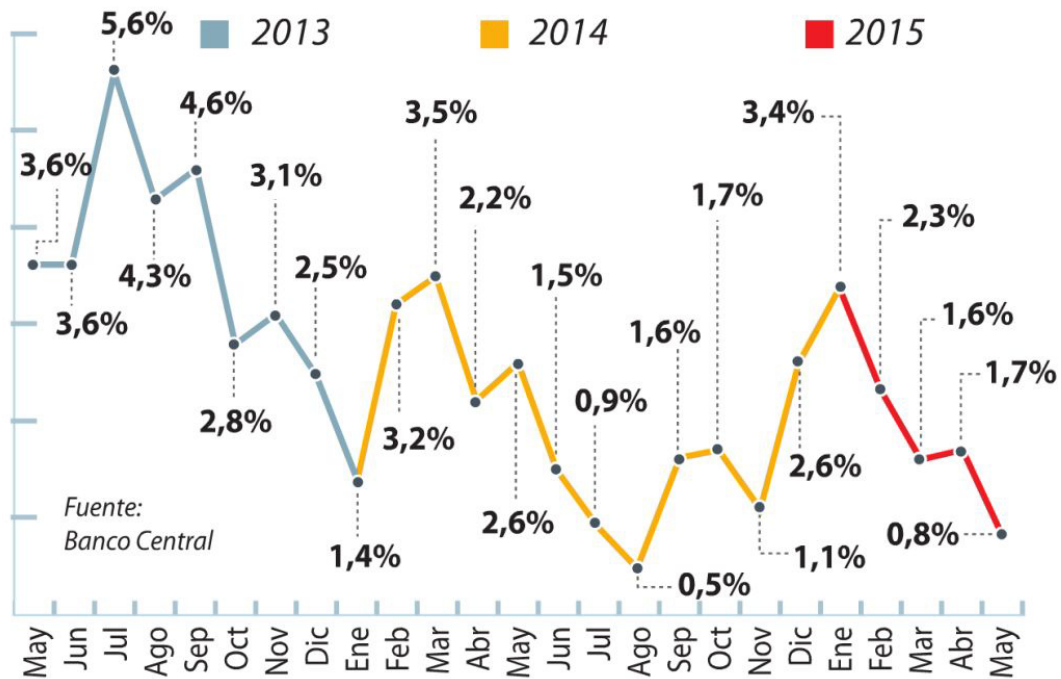
industrial exportadora con privilegios de Propiedad industrial, sino se logra esto el recaudo por alto que sea lo único que va a lograr es disminuir la capacidad productiva interna.....

Al compararse con el recaudo de la OCDE, se olvidan las circunstancias en que esto ocurre, es decir, son diferentes de las de nuestro País, en negral la OCDE es una organización exportadora que vive de las exportaciones de productos de valor agregado, con un mercado interno activo y fuerte de sueldo mínimo sobre los US\$ 1.000 y que el sueldo mínimo en nuestro país es de alrededor de US\$ 250, lo que no permite comparar el PIB a PIB ya que las circunstancias internas no son iguales, los países de la OCDE no tienen carga de educación, ni de salud, ni previsional, ni por perder el empleo, ni por poseer una propiedad para vivir “les basta arrendar toda su vida”, no están afectados a los vaivenes de la economía mundial ya que su abanico exportador es diversificado, así ocurrió el año 1993 cuando la lira Italiana se desvalorizó Lira alrededor de un 30% por el efecto Maastricht, sin embargo no hubo una crisis interna, al contrario aumentaron sus exportaciones, en nuestro país una devaluación del 505 casi, produciría una crisis importante

17.2.c.- Visión holística

No hubo cambio en el código penal sobre los delitos tributarios y la magnitud de sus penas.

Evolución del crecimiento mensual (Imacec)



Diario las últimas Noticias reproducción con fines académicos 07/07/2015 página 28⁸⁰

4.2.- Conclusiones generales

4.3.- Visión de futuro de la Antielusión

⁸⁰Diario las últimas Noticias reproducción con fines académicos 07/07/2015 página 28

Mano de obra europea

Aunque parezca tirado de las mechas, las plantas fotovoltaicas que se están levantando en las regiones de Antofagasta y Atacama no han sido instaladas por chilenos. “Se están invirtiendo miles de millones de dólares en ese campo; los que nos ocurría es que incluso los instaladores vienen de Europa del Este. Estamos perdiendo una oportunidad para calificar y generar un empleo de alto valor para nuestra gente”, dice Eduardo Bitrán, vicepresidente ejecutivo de Corfo. Ese nicho es uno de los que recibirá apoyo de las nuevas becas Capital Humano, destinadas a resolver las necesidades productivas en lugares donde falta personal calificado. En esas regiones “vamos a estar trabajando en la capacitación y certificación de instaladores y mantenedores de plantas fotovoltaicas, que puedan trabajar a nivel industrial y domiciliario”, detalla Bitrán.

Diario las últimas Noticias reproducción con fines académicos 07/07/2015 página 30, Este es un ejemplo actual de los malos negocios que está haciendo nuestro país.

(relatos de memoria del tesista de noticias antiguas). Cuando Corea negoció el metro con Francia, les dijo compraremos el metro francés pero debemos estar en condiciones de fabricar nuestros propios carros, Francia respondió sí, pero nuestro país nos dejó amarrados a uno de los metros más ineficientes y caros del mundo FFEE rechazó comprar cinco líneas nuevas de ferrocarriles a China para comprar una trenes viejos y sin refacciones provenientes de España al mismo precio, las locomotoras dadas de baja en Chile funcionan perfectamente en Brasil.... Las plantas fotovoltaicas se financiarán en diez años el tiempo de vida, el negocio no es para Chile sino para los fabricantes de placas fotovoltaicas, su uso encarecerá la energía porque para que entren en funcionamiento las plantas a carbón deben perder alrededor de dos a tres horas de funcionamiento sin producción, en Alemania ya se dieron cuenta de este problema..... Ejemplos de malas inversiones sin estudios que benefician realmente a nuestro País, no tenemos ninguna planta fabricando células solares en Chile.... Deben importarse.

fuentes⁸¹

17.4.- Las consecuencias legales deberían tener suficiente peso para disuadir una acción temeraria, pero, en el modelo actual fijado por tramos de multas mientras más grande el fraude, más pequeña la sanción legal; no así a los pequeños cuyo valor de multa no es proporcional al daño causado al estado en la recaudación de impuestos, esto es algo que proporcionalmente debería corregirse en algún momento, es decir, la proporcionalidad entre lo defraudado y el valor de la sanción, específicamente desde el punto de vista del efecto que esta sanción produce en los haberes del temerario.

⁸¹Diario las últimas Noticias reproducción con fines académicos 07/07/2015 página 30,

17.2.- LA IGUALDAD ANTE LA LEY

No habrá igualdad ante la LEY, toda vez que la parte denunciada por evasión o elusión, no pueda presentar sus propios peritos de parte y sea constreñida a utilizar sólo los peritos de la lista oficial que ha sido designados por la autoridad, es necesario que la parte afectada pueda recurrir a sus propio perito de confianza así como lo realiza el SII y, sólo una vez que existe para el sentenciador una duda sobre la interpretación de la posición de las partes pueda designar un perito oficial para emitir opinión e ilustrar a Su Señoría, sobre el tema controvertido, sólo de esta manera existirá igualdad ante la LEY, toda vez que la aplicación de un precepto legal pudiere generar una duda, aún desde el elemento más básico como los gastos necesarios para generar la renta.

Así concordantes con esta opción de u perito de confianza, los tesisas creen que cualquier profesional que cuente con un título de contador/contador auditor, analista financiero, ingeniero comercial, o con Postgrado en la materia puede legalmente fungir como perito de parte, para actuar fundando las pretensiones de una parte en conformidad con su leal saber y expertir en las materias bajo controversia.

18.- CONCLUSIONES SOBRE LAS HIPÓTESIS PROPUESTAS

18.1.- La primera hipótesis se cumple, es decir, el aumento de impuestos no hace más recaudos, las vías más efectivas son aquellas que permiten la creación de negocios de productos transables y, abren los mercados a productos de mayor valor agregado, nuestro país es un exportador sin valor agregado.

18.2.- Sobre la segunda hipótesis efectivamente existirá desigualdad toda vez que el SII es juez y parte y no se puede nombra perito de confianza, que equipare el omnipotente poder del SII.

FUENTES BIBLIOGRÁFICAS

FUENTES BIBLIOGRÁFICAS

1. <http://www.bcn.cl/bibliodigital/dhisto/acta>
2. ¹<http://cartomap.cl/utfsm/HISTORIA%20CARTOGR%20FICA%20RESUMIDA%20DE%20LOS%20L%20CDMITES%20DE%20CHILE.pdf>
3. ¹<http://www.onu.cl/onu/preguntas-frecuentes/>
4. ¹<http://www.elmostrador.cl/noticias/pais/2012/12/05/luis-ayala-nuestras-legislaciones-que-dieron-atrasadas-porque-estaban-basadas-en-el-territorio-y-con-la-globalizacion-estando-quedando-obsoleto/>
5. ¹http://earthquake.usgs.gov/earthquakes/world/events/1960_05_22.php
6. ¹<http://www.ats.aq/s/ats.htm>
7. ¹<http://www.direcon.gob.cl/acuerdos-comerciales/>
8. ¹<http://www.datosmacro.com/demografia/poblacion/chile>
9. ¹<http://www.lasegunda.com/Noticias/Nacional/2012/08/777243/Poblacion-de-Chile-seria-menor-a-lo-estimado-chilenos-serian-solo-16-millones-500-mil-personas>
10. ¹<http://www.pulso.cl/noticia/economia/economia/2013/02/7-18501-9-generacion-nini-jovenes-que-no-estudian-ni-trabajan-en-chile-superan-los-600-mil.shtml>
11. ¹<http://www.fnd.cl/discapacidadenchile.html>
12. ¹http://www.ine.cl/canales/menu/publicaciones/compendio_estadistico/pdf/2010/1.4estadtrabajoyprevision.pdf
13. ¹<http://www.bcentral.cl/index.asp>
14. ¹<http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=107101>
15. ¹<http://www.fundacionsol.cl/wp-content/uploads/2015/01/Verdaderos-Salarios-2015.pdf>
16. ¹<http://www.dt.gob.cl/consultas/1613/w3-propertyvalue-22104.html>
17. ¹http://www.sii.cl/sobre_el_sii/acerca/historia.htm
18. ¹*ISSN 0718-4654 Versión impresa / ISSN 0718-4662 Versión en línea /*
<http://www.capic.cl/capic/media/art2vol5.pdf>
19. ¹*ISSN 0718-4654 Versión impresa / ISSN 0718-4662 Versión en línea / CAPIV REVIEW Vol. 5 2007 / CARACTERIZACIÓN DE LA ELUSIÓN FISCAL EN EL IMPUESTO A LA RENTA DE CHILE / Norberto Rivas Coronado / Carlos Paillacar Silva*
20. ¹<http://www.24horas.cl/politica/velasco-declara-que-cobro-20-millones-por-charla-a-pentapor-una-copada-agenda-1567109>

21. ¹<http://www.elmostrador.cl/mercados/sin-editar-mercado/2015/01/05/ex-funcionario-del-sii-revela-condonacion-a-penta-durante-el-primer-gobierno-de-bachelet-negociada-entre-ricardo-escobar-y-el-choclo-delano/>
22. ¹<http://www.emol.com/noticias/economia/2013/07/12/608857/cronologia-del-caso-johnsons-y-las-denuncias-de-presuntas-irregularidades-en-el-sii.html>
23. ¹<http://ciperchile.cl/2012/04/19/price-waterhouse-la-auditora-de-la-polar-enfrenta-el-castigo-del-mercado/>
24. ¹<http://www.ciat.org/index.php/acerca-del-ciat/nuestra-historia.html>
25. ¹<http://www.oecd.org/newsroom/los-ingresos-tributarios-aumentan-en-america-latina-pero-aun-son-bajos-y-varian-entre-los-paises.htm>
26. ¹http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-2015_rev_lat-2015-en-fi#page3
27. ¹http://www.tta.cl/opensite_20091214113241.aspx
28. ¹Análisis sobre el Fallo Tributario de Coca Cola Embonor contra el Servicio de Impuestos Internos. Analysis on the tax judgment Coca Cola Embonor vs. Chile's Tax Service. Autor: Eduardo IribarraSobarzo
29. ¹http://www.sii.cl/pagina/comparado_reformaf.pdf
30. ¹<http://www.chilecont.cl/wp-content/uploads/2014/07/PROPUESTA-REFORMA-TRIBUTARIA-COLEGIO-DE-CONTADORES.pdf>
31. ¹http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=1334:facultades-del-sii&catid=123:reporte-tributario-no47-abril-2014&Itemid=206
32. ¹Historia de la Ley N° 20.780 Página 5 de 4877
33. ¹ Historia de la ley N° 20780 página 8 / 4877
34. ¹ Historia de la ley N° 20780 página 8 / 4877
35. ¹ Historia de la Ley N° 20.780 página 11 / 4877
36. ¹ Historia de la Ley n° 20.780 página 18/4877
37. ¹ Historia de la Ley 20.780 página 21/4877
38. ¹Historia de la Ley N° 20.780 Página 185 de 4877
39. ¹Historia de la Ley N° 20.780 Página 187 de 4877
40. ¹Historia de la Ley N° 20.780 Página 194 de 4877
41. ¹Historia de la Ley N° 20.780 Página 203 de 4877

42. ¹ Historia de la Ley N° 20.780 Página 207 de 4877
43. ¹ Historia de la Ley N° 20.780 Página 210 de 4877
44. ¹ Historia de la Ley N° 20.780 Página 213 de 4877
45. ¹ Historia de la Ley N° 20.780 Página 223 de 4877
46. ¹ *Reproducción con fines académicos 211/ 4877 Historia de la Ley 20.780*
47. ¹ *¿CUÁNTO IMPUESTO PAGAN LOS PROFESIONALES Y EJECUTIVOS DE NIVEL MEDIO? 10 DE JUNIO, 2013, ARMANDO HERNANDEZ ALBARRANEL QUINTO PODER “... reproducción con fines académicos...”*
48. ¹ <http://www.latercera.com/noticia/negocios/2015/05/655-630805-9-chile-es-el-pais-con-mayor-desigualdad-salarial-de-la-ocde.shtml>
49. ¹ Historia de la Ley N° 20.780 Página 267 de 4877
50. ¹ Historia de la Ley N° 20.780 Página 271 de 4877
51. ¹ Historia de la Ley N° 20.780 Página 276 de 4877
52. ¹ Historia de la Ley N° 20.780 Página 282 de 4877
53. ¹ Historia de la Ley N° 20.780 Página 284 de 4877
54. ¹ Historia de la Ley N° 20.780 Página 292 de 4877
55. ¹ Historia de la Ley N° 20.780 Página 297 de 4877
56. ¹ Historia de la Ley N° 20.780 Página 305 de 4877
57. ¹ Historia de la Ley N° 20.780 Página 309 de 4877
58. ¹ Historia de la Ley N° 20.780 Página 320 de 4877
59. ¹ Historia de la Ley N° 20.780 Página 338 de 4877
60. ¹ Historia de la Ley N° 20.780 Página 353 de 4877
61. ¹ http://www.sii.cl/portales/reforma_tributaria/indice_normativas.htm
62. ¹ *Citado por Vial del Río, Víctor, Teoría General del Acto jurídico, 5° edición, editorial jurídica de Chile, 2003.*
63. ¹ **LEY NUM. 20.129 ESTABLECE UN SISTEMA NACIONAL DE ASEGURAMIENTO DE LA CALIDAD DE LA EDUCACIÓN SUPERIOR**
64. Reproducción con fines académicos SII debe simplificar Emol30Jul15 B4
65. ¹ <http://www.latercera.com/noticia/negocios/2016/01/655-665951-9-congreso-aprueba-proyecto-que-simplifica-la-reforma-tributaria.shtml>
66. ¹ **Presidenta Bachelet promulgó Ley que simplifica la reforma tributaria. La iniciativa modifica tres puntos de la reforma: el sistema de Impuesto a la Renta, del IVA y el Código Tributario. La Tercera 01 de febrero del 2016 / 09:34 Hrs**

67. ¹ <http://www.gob.cl/2014/09/26/mapa-de-la-reforma-tributaria-recaudacion-impuestos-y-medidas-ano-ano/> Septiembre 26, 2014.
68. ¹ http://internacional.elpais.com/internacional/2016/07/16/america/1468621018_314522.html
69. ¹ <http://www.cooperativa.cl/noticias/pais/empresas-del-estado/codelco/presidente-de-codelco-no-hay-plata-viejo-entiendeme-no-hay-un-puto/2016-08-23/170916.html>
70. ¹ <http://www.soychile.cl/Calama/Economia-y-Negocios/2014/07/12/261507/El-senador-Alejandro-Guillier-teme-que-en-cuatro-anos-Codelco-no-pueda-brindar-utilidades.aspx>
71. ¹ <http://www.emol.com/noticias/Nacional/2016/08/25/818847/Gobierno-reduce-en-40-recursos-del-plan--para-construir-infraestructura-de-Salud.html>
72. ¹ <http://www.latercera.com/noticia/negocios/2016/01/655-663029-9-banco-mundial-aplica-fuerte-baja-a-pib-de-chile-para-2016-24.shtml>
73. ¹ <http://www.24horas.cl/economia/fondo-monetario-internacional-vuelve-a-bajar-crecimiento-para-chile-en-2016-1984845>
74. Citado por diario el Diario el Mercurio, 15 noviembre 2015 B!6
75. ¹ <http://www.latercera.com/noticia/negocios/2016/09/655-695210-9-las-principales-definiciones-de-andronico-luksic-en-su-primera-entrevista-en.shtml>
76. ¹ <http://economia.terra.cl/bachelet-busca-recaudar-8200-mln-dlr-con-reforma-tributaria-en-chile,7f92cc1628115410VgnCLD2000000ec6eb0aRCRD.html>
77. ¹ <http://ciperchile.cl/2012/04/19/price-waterhouse-la-auditora-de-la-polar-enfrenta-el-castigo-del-mercado/> CIPER / Price Waterhouse: La auditora de La Polar enfrenta el castigo del mercado / Por :[Paulette Desormeaux](#) en Reportajes de investigación Publicado: 19.04.2012
78. ¹ *Diario las últimas Noticias reproducción con fines académicos 07/07/2015 página 28*
79. *Diario las últimas Noticias reproducción con fines académicos 07/07/2015 página 30,*