



**ANÁLISIS DOGMÁTICO DEL PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN
JUDICIAL DE LA EXISTENCIA DE ABUSO O SIMULACIÓN Y DE LA
DETERMINACIÓN Y APLICACIÓN DE LA MULTA DEL ARTÍCULO 100
BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.**

EDUARDO ANDRÉS BARAHONA LÓPEZ

TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN

PROFESOR GUÍA:
ANTONIO FAÚNDEZ UGALDE

SANTIAGO, SEPTIEMBRE DE 2017

INDICE

ANÁLISIS DOGMÁTICO DEL PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN JUDICIAL DE LA EXISTENCIA DE ABUSO O SIMULACIÓN Y DE LA DETERMINACIÓN Y APLICACIÓN DE LA MULTA DEL ARTÍCULO 100 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.....	1
RESUMEN.....	6
INTRODUCCIÓN.....	7
ESTADO DE LA CUESTIÓN.....	10
CAPÍTULO I	17
CONCEPTOS BÁSICOS. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DEL ARTICULO 160 BIS.....	17
1. La elusión.....	17
2. Diferencias con otras figuras en materia tributaria.....	19
3. En un principio la jurisprudencia sostuvo la licitud de la elusión.....	30
4. La Jurisprudencia reciente estima que la elusión es ilícita.....	37
5. Razones que justifican el establecimiento de la norma general antielusión.....	43
6. Los principios del artículo 4º bis del Código Tributario.....	45
7. Ámbito de aplicación del Procedimiento del artículo 160 bis del Código Tributario.....	54
8. El abuso de las formas jurídicas.....	55
9. La simulación.....	63
9.1 Concepto de simulación.....	63
9.2 Clasificación de la simulación.....	64
9.2.1 Simulación lícita e ilícita.....	64
9.2.2 Simulación relativa y absoluta.....	67
9.3 Casos en que existe simulación para efectos tributarios.....	69
9.4 El efecto de la simulación.....	70
10. La figura del nuevo artículo 100 bis del Código Tributario.....	71

CAPÍTULO II	79
ETAPA DE DISCUSIÓN.	79
11. Requerimiento del Director de Impuesto Internos.	79
12. Requisitos del requerimiento del Director.	80
13. Plazo para presentar el requerimiento al Tribunal Tributario y Aduanero.	89
14. Efecto que produce el requerimiento en relación a la prescripción.	90
15. Tribunal competente para conocer del requerimiento.	92
16. Actitud del tribunal frente a la solicitud del Director.	93
17. Procedencia de las medidas cautelares.	95
18. Notificación de la resolución del tribunal.....	96
19. Actitud del Contribuyente y de los posibles responsables del diseño o planificación, frente a la resolución que confiere traslado.	98
20. Citación a audiencia.	103
21. Plazo del Servicio para formular descargos.	107
CAPÍTULO III	110
ETAPA DE PRUEBA	110
22. Actitud del tribunal luego de agotado el periodo de discusión.	110
23. Si existen hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos, el tribunal debe recibir la causa a prueba.	114
24. Término probatorio.	117
25. El sistema probatorio.....	118
26. Conclusiones sobre el sistema probatorio.....	138
27. ¿A quién incumbe probar? El onus probandi.....	139
28. Forma de hacer valer la prueba en juicio.....	139
CAPÍTULO IV.....	143
ETAPA DE OBSERVACIONES A LA PRUEBA	143

29. El periodo de observaciones a la prueba constituye una innovación en relación a lo demás procedimientos regulados en el Código Tributario.	143
30. Extensión del periodo de observaciones a la prueba.	143
31. Objeto del periodo de observaciones a la prueba.	144
CAPÍTULO V	145
ETAPA DE SENTENCIA	145
32. Inicio del periodo de sentencia.	145
33. Duración del periodo de sentencia.	146
34. La fundamentación de la sentencia.	148
35. Requisitos especiales de la sentencia definitiva.....	150
36. Recursos contra la sentencia definitiva de primera instancia.....	151
37. Recursos contra la sentencia definitiva de segunda instancia.....	153
CAPÍTULO VI	154
ETAPA DE CUMPLIMIENTO DE LA SENTENCIA	154
38. El supuesto básico para cumplir la sentencia.	154
39. La emisión del acto administrativo correspondiente.	154
40. Imposibilidad de reclamar contra la liquidación, giro, resolución o multa respectiva. .	155
CONCLUSIONES	156
BIBLIOGRAFÍA	166

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto el estudio del “procedimiento de declaración judicial de la existencia de abuso o simulación y de la determinación de la responsabilidad respectiva”, agregado al título III del Libro Tercero del Código Tributario, en virtud de la Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre de 2014.

Para entender a qué casos se aplica el procedimiento objeto de nuestro estudio, estimamos pertinente, aun cuando no es el objeto principal de este trabajo, abordar de manera somera la elusión y las distintas formas que puede asumir en nuestro ordenamiento jurídico tributario. Del mismo modo, nos hemos detenido en la multa contemplada en el nuevo artículo 100 bis del Código del ramo.

INTRODUCCIÓN

Con fecha 29 de septiembre de 2014, se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 20.780, en virtud de la cual se introdujeron diversas modificaciones al sistema tributario de nuestro país, entre las cuales se encuentran las normas que emanan del artículo 10 número 28 de la referida ley, que incorpora en el título III del Libro Tercero del Código Tributario, a continuación del artículo 160, un párrafo 4°, denominado “Del procedimiento de declaración judicial de la existencia de abuso o simulación y de la determinación de la responsabilidad respectiva”, que incorpora al Código Tributario, por mandato del número 29 del artículo 10 de la Ley 20.780, el artículo 160 bis. El procedimiento contemplado en esta disposición, contiene una serie de aspectos novedosos que podrían alterar la estructura conocida de los procedimientos existentes en materia tributaria, cuestión que puede generar dudas en cuanto a su aplicación desde el punto de vista funcional.

Por lo anteriormente expuesto, resulta relevante realizar un estudio dogmático del ámbito de aplicación del procedimiento contenido en el artículo 160 bis del Código Tributario y de las diversas etapas procesales que lo componen, determinando el verdadero sentido y alcance de las normas que emanan del artículo 160 bis. Con esto se busca confirmar la siguiente hipótesis: es posible que el nuevo procedimiento de declaración judicial del artículo 160 bis del Código Tributario contenga aspectos novedosos que alteren la estructura del procedimiento general de reclamo, generando consecuencias frente a la aplicación supletoria de este último procedimiento.

La necesidad del presente estudio radica en el hecho de no existir en la actualidad, textos que aborden la materia en los términos propuestos, razón por la cual estimamos que constituirá un aporte a la doctrina nacional, y, en general, a los operadores del sistema.

Considerando lo anterior, el presente trabajo tiene como principal objetivo realizar un análisis sistemático y exhaustivo de las normas que contempla el procedimiento de declaración judicial de la existencia de abuso o simulación y de la determinación y aplicación de la multa del nuevo artículo 160 bis del Código Tributario, incorporado por la Ley N° 20.780. Para cumplir esa tarea, resulta necesario, en primer lugar, analizar el ámbito de aplicación del procedimiento, la etapa procesal de la discusión, el periodo de la prueba, las observaciones

a la prueba rendida (cuestión que constituye una novedad en cuanto a los procedimientos regulados a la fecha por el Código Tributario), el periodo de sentencia y la forma de cumplirla.

Considerando el objetivo general anterior, los objetivos específicos serán los siguientes:

- Se analizará la elusión y las principales diferencias que presenta con otras figuras. Luego, continuamos con los criterios jurisprudenciales existentes sobre la materia, para posteriormente, comenzar con el estudio de los artículos 4° bis a 4° quinquies y 100 bis, del Código Tributario.

- En el capítulo segundo se analiza el requerimiento que debe presentar el Director del Servicio de Impuestos Internos al Tribunal Tributario y Aduanero correspondiente para dar inicio al procedimiento, sus requisitos y la actitud que puede asumir el tribunal frente al mismo. Continúa con el estudio de las diversas conductas que puede asumir el contribuyente frente al requerimiento y con el análisis de la particular audiencia contemplada en el inciso 3° del artículo 160 bis.

- En el capítulo tercero comienza con el estudio de las distintas actitudes que puede asumir el tribunal una vez agotado el periodo de discusión. Luego se analiza el término probatorio ordinario y los casos en que el tribunal puede abrir un término especial de prueba. Posteriormente, se analiza el sistema probatorio, cuestión que comprende el estudio de los siguientes aspectos sustantivos: la iniciativa en el aporte de la prueba, la determinación de los medios de prueba admisibles y la valoración de la prueba rendida. El capítulo continúa con el *onus probandi* y las reglas sobre la forma de hacer valer la prueba en juicio.

- En el capítulo cuarto se analiza una etapa procesal novedosa en el Código Tributario, destinando párrafos fundamentalmente al estudio tanto del objeto de este periodo, como su duración.

- El capítulo quinto comprenderá el estudio de la etapa de sentencia, su extensión, la fundamentación de la sentencia y los requisitos especiales que debe cumplir cuando se acoge el requerimiento presentado por el Director. Finalmente, nos ocupamos del régimen

de recursos procesales existente respecto de las sentencias definitivas de primera y de segunda instancia.

- El capítulo sexto será más breve, pero no por eso menos relevante, pues, comprende la emisión del acto administrativo que debe emitir el Servicio en cumplimiento de la sentencia firme y, además, la imposibilidad de reclamar contra dicho acto.

La metodología que se seguirá en esta investigación es aquella propia de la dogmática jurídica, que se traduce en el estudio de la norma jurídica y sus fundamentos ideológicos. Además, la sistematización que se pretende desarrollar a través de este método dogmático, implica seguir un mecanismo de inferencia deductiva, en que el texto de las Leyes N° 20.780 y 20.899 considerado como un todo, constituirá el punto de referencia constante para establecer, de manera particular, cada uno de los principios en los cuales se sustentan las normas contenidas en el procedimiento contemplado en el artículo 160 bis. Es posible que en algunos capítulos este orden se vea alterado, cuestión que será previamente advertida al lector.

ESTADO DE LA CUESTIÓN.

El procedimiento de declaración judicial de la existencia de abuso o simulación y de la determinación de la responsabilidad respectiva, se encuentra contemplado en el artículo 160 bis del Código Tributario, incorporado por el número 29 del art. 10 de la Ley N° 20.780, promulgada con fecha 26 de septiembre de 2014 y publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre del mismo año. Sin embargo, conforme a lo dispuesto en el artículo transitorio decimoquinto de la ley en comento, las modificaciones que el referido texto legal introduce al Código Tributario rigen, en general, transcurrido un año desde su publicación.

En consecuencia, como se trata de un procedimiento nuevo, no existe jurisprudencia a su respecto. Desde el punto de vista doctrinario, no existen obras que aborden el procedimiento de manera sistemática y exhaustiva, de manera tal que puedan identificar las controversias que generará su aplicación, por lo que, en la medida que resulte pertinente, en el presente trabajo se recurrirá a la doctrina y jurisprudencia existente respecto del Procedimiento General de Reclamaciones regulado en el título II del Libro Tercero del Código Tributario, pues, como se verá, algunas de sus disposiciones son aplicables al procedimiento del artículo 160 bis, principalmente por lo dispuesto en su inciso final, conforme al cual en lo no establecido por éste, y en cuanto la naturaleza de la tramitación lo permita, se aplicarán las normas contenidas en el Procedimiento General de Reclamaciones.

Las normas antielusión.

El principal mecanismo que tienen los Estados para hacer frente a la elusión, son las denominadas cláusulas antielusivas, esto es “estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirán en la asignación a la Administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio o a aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir.”¹

¹ GARCÍA NOVOA, CÉSAR, citado por MASSONE PARODI, PEDRO, “*Principios de Derecho Tributario*”, Tomo I, Aspectos Generales, LegalPublishing, tercera edición, Santiago, 2003, p. 474.

Desde luego, el contenido de las normas antielusivas no puede ser uniforme, pues varía en función de las características que asumen las conductas elusivas y de la velocidad con que el legislador pueda reaccionar frente a las mismas. En consecuencia, su contenido depende de la realidad de cada Estado y de la evolución del respectivo ordenamiento jurídico.

Otros mecanismos destinados a hacer frente a la elusión están constituidos por “aquellos que descansan en la interpretación del precepto que establece el tributo o en elaboraciones jurisprudenciales...ambos grupos comparten la finalidad, pero su origen y metodología justifican que los dos grupos se mantengan claramente separados...”²

Las normas antielusivas pueden ser generales o especiales.

En materia de normas antielusivas, la doctrina ha precisado que éstas puede ser de carácter general o bien puede ser especiales o de carácter preventivo.³

Las normas antielusivas generales son normas abstractas⁴ que autorizan a la administración y a los órganos jurisdiccionales, a desestimar los actos jurídicos celebrados por los contribuyentes, cuando presenten un contenido incompatible con las calificaciones jurídicas exigidas por la norma tributaria. Revisten un carácter general no sólo por estar dirigidas a destinatarios indefinidos, sino porque la situación de hecho a que se refieren, se encuentra descrita de tal manera por el legislador, que lo pretendido es abarcar todas (o al menos la

² MASSONE PARODI, PEDRO, ob. cit., p. 476.

³ Algunos autores distinguen una tercera categoría de normas antielusivas denominadas “sectoriales”, señalando que se trata de fenómenos híbridos, estructurados según el modelo normativo de las cláusulas generales, pero su campo de aplicación es restringido por la propia ley a un ámbito determinado. Así, García Novoa y Massone Parodi, quien señala como ejemplo de este tipo de cláusulas, el artículo 12 de la Ley N° 20.544, relativa al tratamiento tributario de los instrumentos derivados. Véase MASSONE PARODI, ob. cit., p. 498. Sin perjuicio de lo señalado, para efectos de este trabajo, sólo formularemos la clasificación que distingue la norma antielusivas generales de las especiales. Respecto de la norma contenida en el artículo 12 de la Ley N° 20.544, estimamos que como su ámbito de aplicación se encuentra limitado a los instrumentos derivados, corresponde a una norma antielusiva especial.

⁴ En doctrina se sostiene que la abstracción es uno de los rasgos característicos de las normas jurídicas, en el sentido que éstas no prevén casos concretos sino situaciones tipo, desplegándose las consecuencias de la norma, cuando se produce un hecho concreto que corresponde a la hipótesis abstracta que ella contiene.

mayoría) de las hipótesis no cubiertas por las normas específicas.⁵ Conforme a lo expuesto, el ámbito de aplicación es un factor fundamental para determinar si estamos o no en presencia de una norma de carácter general, sin perjuicio de que el legislador opte por establecer de manera expresa, una regla en virtud de la cual determine la forma de conciliar la aplicación de normas antielusivas especiales y generales, que puedan coexistir en un determinado ordenamiento jurídico.

En nuestro Derecho, al consagrar la nueva cláusula general antielusión, el legislador se ocupó de reglamentar expresamente los eventuales conflictos que pudieren surgir de la colisión de las normas antielusivas (general y especiales), disponiendo en el inciso 4° del artículo 4 bis, que “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”. En otras palabras, el texto dispone que frente a una hipótesis de elusión, debe preferirse la norma especial –en la medida que se refiera a la situación de hecho planteada en el caso concreto- por sobre la norma general.⁶

Algún sector de la doctrina ha señalado que las normas antielusivas generales constituyen “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”,⁷ sin embargo, nos parece que la expresión “sanción”, puede inducir a equívocos, toda vez que la normas anti

⁵ Se ha sostenido que la generalidad, es una característica de toda norma jurídica e implica que ésta se dirige a todos los sujetos y situaciones que, durante su vigencia, puedan subsumirse en las hipótesis por ella descrita. La generalidad y la abstracción, en los términos expuestos, resultan ser características comunes tanto a las normas anti elusivas generales como a las especiales, sin embargo, la particularidad que permite calificar una norma anti elusiva de general, está dada por el universo de hipótesis que comprende, en contraposición a los que cubren las normas anti elusivas especiales.

⁶ La decisión adoptada por el legislador no es más que aplicación de los principios generales, específicamente, del principio de especialidad, en virtud del cual, en el evento que una determinada situación de hecho quede cubierta tanto por la norma de carácter general como por la especial, debe preferirse ésta por sobre aquella. El principio se extrae de lo dispuesto, entre otros, en el artículo 4° del Código Civil, que, refiriéndose a normas contenidas en cuerpos legales distintos, establece que “las disposiciones contenidas en los Códigos de Comercio, de Minería, del Ejército y Armada y demás especiales, se aplicarán con preferencia a las de éste Código”. En cuanto a la existencia de normas generales y especiales en un mismo cuerpo legal, el artículo 13 del mismo Código, dispone: “Las disposiciones de una ley, relativas a cosas o negocios particulares, prevalecerán sobre las disposiciones generales de la misma ley, cuando entre las unas y las otras hubiese oposición”.

⁷ TAVEIRA TORRES, HELENO, citado por WAHN PLEITEZ, RAFAEL: “*Elusión tributaria y normas antielusivas: su tratamiento en el derecho comparado, algunas conclusiones al respecto*”, en Revista de Estudios Tributarios, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, N°5/2011, p. 56.

elusivas generales no persiguen imponer una sanción a su autor, sino más bien prescindir de los efectos del acto elusivo, de manera tal que, en definitiva, estimamos que la consecuencia que produce la aplicación de la norma general anti elusión, consiste en una particular forma de ineficacia de los actos elusivos, privativa del ámbito tributario, pues, la privación de efectos se produce respecto de la administración y en la medida que exista una sentencia judicial que la declara.⁸

En cuanto a las normas especiales, se ha sostenido que “no son normas propiamente antielusivas, son más bien formas de tipificación de los actos o negocios sujetos a efectos elusivos, que buscan alcanzar el respectivo control, al amparo del principio de legalidad, de manera preventiva. Incumplirlas implica una infracción a la legislación tributaria, es decir, ellas no “autorizan” al órgano contralor para desestimar actos o negocios jurídicos, sino que su incumplimiento trae aparejada, como consecuencia inmediata, una sanción.”⁹

El incumplimiento de una norma anti elusiva especial, implica infringir una norma tributaria, de manera tal que no autoriza a la administración a desestimar los efectos de un determinado acto jurídico, sino que su incumplimiento trae como consecuencia una sanción.

Las normas anti elusivas especiales, también se conocen en doctrina como normas preventivas o de corrección. Se denominan preventivas en cuanto actúan a priori, esto es, previniendo actos elusivos; y correctivas, cuando actúan a posteriori, vale decir, cuando aquellos ya han tenido lugar, traduciéndose sus efectos en prohibir determinados actos jurídicos o en ampliar el campo de aplicación del hecho gravado.

⁸ Se trataría de ineficacia en sentido estricto, atendido la clasificación que proponen Alessandri y Somarriva. Para dichos autores cabe distinguir la ineficacia en sentido amplio que tiene lugar cuando un acto jurídico no genera sus efectos propios o deja de producirlos por cualquier causa, sea ésta intrínseca o inherente a la estructura del acto mismo. Frente a ella, la ineficacia en sentido estricto, supone un acto jurídico existente y válidamente formado y, por consiguiente, susceptible de ejecución, pero que no produce efectos o queda privado de ellos por causa de un hecho posterior y ajeno al acto mismo. La distinción planteada puede ser consultada en ALESSANDRI R., ARTURO y SOMARRIVA U., MANUEL, redactado por VODANOVIC, A., “*Tratado de Derecho Civil. Partes preliminar y general*”, Editorial Jurídica, primera edición, (sexta de la obra), Santiago, 1998, tomo II, p. 319.

⁹ WHAN PLEITEZ, RAFAEL, ob. Cit., pp. 56.

Hasta la promulgación de la Ley N° 20.780 nuestro ordenamiento sólo contemplaba normas antielusivas especiales.

Nuestro ordenamiento jurídico tributario no contemplaba –hasta antes de la promulgación de la Ley N° 20.780-, una norma que, reuniendo los caracteres de abstracción y generalidad, permitiera tanto a la administración como a los órganos jurisdiccionales, sustraerse de las formas jurídicas empleadas por los contribuyentes, cuando éstas tuvieran un propósito elusivo. No existía una norma diseñada en términos genéricos que permitiera hacer frente a casos de elusión que no estuvieran regulados de manera específica por normas especiales. El método por el cual optó el legislador, consistió en establecer normas aisladas que, referidas a situaciones específicas, operaban de manera preventiva.¹⁰

Entre las normas antielusivas de carácter especial, podemos mencionar:

- a) Disposiciones sobre tasación del artículo 64 del Código Tributario;
- b) El art. 17 N° 8 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que regula la tributación del mayor valor obtenido en las operaciones que indica;
- c) El artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, relativo a “gastos rechazados”;
- d) El artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- e) Normas del artículo 41 F de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- f) Los artículos 70 y 71 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que contienen normas sobre “justificación de inversiones”;
- g) El número 2 del artículo 1°, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.¹¹
- h) El artículo 8 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.¹²

¹⁰ Estimamos que el constatar la inexistencia de una norma anti elusiva de carácter general, no debe llevarnos, necesariamente, a afirmar que las maniobras elusivas que no puedan ser encuadradas en una norma antielusiva de carácter especial, están permitidas. En efecto, existen fallos recientes de la Excelentísima Corte Suprema –a los que se hará referencia más adelante- en virtud de los cuales, recogiendo principios de carácter general, se ha pronunciado contra la elusión.

¹¹ La norma se puede calificar de antielusiva especial toda vez que, considera venta a toda convención que reúna los elementos de la definición legal, “independiente de la designación que le den las partes”. A mayor abundamiento, se incluye en el concepto de venta a “todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta”. La definición de venta contenida en el número 1 del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios ha sido criticada por Dumay y Montes, señalando que “la frase “todo acto o contrato que conduzca al mismo fin” es claramente desacertada y contraria al principio de legalidad”. Véase DUMAY PEÑA, ALEJANDRO y MONTES ZÁRATE, MANUEL, *“Impuesto al Valor Agregado. Enfoque teórico práctico”*, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile, segunda edición, Santiago, 2011, p. 8.

- i) El artículo 63 de la Ley N°16.271, sobre Impuesto a las Herencias y Donaciones
- j) El artículo 12 de la Ley N° 20.544, que regula el tratamiento tributario de los instrumentos derivados.

Respecto del asesor se contemplaba únicamente el art. 100 del Código Tributario.

La Ley N° 20.780 no sólo se ocupó del contribuyente, sino también de las personas que diseñan o planifican los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, lo que constituye una innovación en nuestra legislación, toda vez que hasta antes de la promulgación de la Ley N° 20.780, sólo existía la figura específica contemplada en el artículo 100 del Código Tributario.¹³ Dicha norma contempla un delito tributario en virtud del cual se sanciona al contador que al confeccionar o firmar cualquier declaración o balance o que como encargado de la contabilidad de un contribuyente incurriere en falsedad o actos dolosos.

Sin perjuicio de lo señalado, cabe hacer presente que el propio artículo 100 del referido cuerpo legal, señala que la pena que dicha disposición contempla, no se aplica en el evento que correspondiere al contador una pena mayor como copartícipe del delito del contribuyente, en cuyo caso se aplicará esta última.

¹² La norma contempla una serie de hipótesis no cubiertas por los hechos gravados contenidos en los números 1 y 2 del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicio, pero asimiladas a ellos para evitar que figuras que conducen al mismo fin que una venta o un servicio, no resulten gravadas por carecer de algún elemento de dichos hechos gravados. El punto es explicado por EMILFORK en los siguientes términos: “Los hechos gravados básicos en el Impuesto al Valor Agregado son las ventas y los Servicios en los términos definidos por el DL 825 en los N°s 1 y 2 del artículo 2°. Sin embargo, y no obstante la amplitud de la conceptualización legal, las posibilidades de evasión lícita a través de figuras que, conduciendo al mismo fin no reúnen los elementos de tales hechos gravados, llevaron al legislador al establecimiento de una lista de actos que la ley asimila a ventas o servicios. En consecuencia, el artículo 8, que contempla tal asimilación, no es sino un enunciado de actos a los cuales falta o puede estimarse que falta algún elemento del hecho gravado general, los cuales, en virtud de su expresa inclusión, pasan a quedar también afectos al gravamen”. En cuanto a la referencia a la “evasión lícita”, estimamos que no es correcta y que la autora ha querido referirse a la “elusión”. Así lo demostraría el calificativo de lícita. Véase EMILFORK SOTO, ELIZABETH, “*El hecho gravado en el Impuesto al Valor Agregado*”, en Revista de Derecho de la Universidad de Concepción, número 173, año LI (Enero-Junio 1983), p. 123.

¹³ Lo que debe entenderse sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 20 del Código Tributario, que prohíbe a los contadores proceder a la confección de balances que deban presentarse al Servicio, extrayendo los datos de simples borradores y firmarlos sin cerrar al mismo tiempo el libro de inventarios y balances. Se trata de una norma prohibitiva que carece de sanción especial, por lo que resulta aplicable el artículo 109 del mismo Código.

La norma concluye estableciendo una eximente especial en virtud de la cual, salvo prueba en contrario, la intervención del contador no tendrá carácter doloso o malicioso, en la medida que exista en los libros de contabilidad, o al término de cada ejercicio, la declaración firmada del contribuyente, dejando constancia de que los asientos corresponden a datos que éste ha proporcionado como fidedignos.

Como se puede advertir, el Código Tributario no se refería de manera expresa al asesor, sino exclusivamente al contador.¹⁴ Aun así, la responsabilidad de aquel, sea que se trate de un contador o de otro profesional (abogado por ejemplo), podía verse comprometida en la medida que tuviere participación en un delito tributario.¹⁵

¹⁴ El sujeto activo es un contador, esto es, un profesional que posea dicho título (contador general o contador auditor), de manera que el delito no puede ser cometido por quien, cumpliendo la función de contador, pero careciendo del título respectivo, ejecute la conducta descrita en la norma. Véase PÉREZ RODRIGO, ABUNDIO, *“Manual de Código Tributario”*, LegalPublishing, Santiago, 2013 (novena edición), p. 356.

¹⁵ Así, por ejemplo, el abogado que diseña un conjunto de actos con el fin de generar, artificialmente, pérdidas tributarias, para que el contribuyente solicite y obtenga, una devolución por concepto de pago provisional por utilidades absorbidas

CAPÍTULO I

CONCEPTOS BÁSICOS. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DEL ARTICULO 160 BIS.

1. La elusión.

Probablemente uno de los temas que más relevancia ha cobrado en el último tiempo en la escasa doctrina tributaria, dice relación con la determinación de conceptos tales como los de, reorganización empresarial, planificación tributaria, elusión y evasión. El objeto de la delimitación de los conceptos referidos, consiste, en sustancia, en establecer hasta dónde llega el ámbito de lo lícito. En otras palabras, lo que se ha pretendido es definir hasta qué punto puede llegar un contribuyente que pretende “optimizar la carga tributaria” que afecte a al desarrollo de una determinada actividad.

Para los fines señalados anteriormente, se ha sostenido que la elusión “consiste en evitar por medios lícitos que un determinado hecho imponible se realice, mediante el empleo de formas o figuras jurídicas aceptadas por el Derecho –aun cuando alguna de aquellas sea infrecuente o atípica- y que no se encuentran tipificadas expresamente como hecho imponible por la ley tributaria.”¹⁶ Otro sector de la doctrina estima que “elusión tributaria es toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como finalidad evitar la configuración de hecho gravado o reducir la base imponible y, consecuentemente, impedir el nacimiento de la obligación tributaria, valiéndose para ello de fraude de ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito atípico que no constituya infracción o delito penal”.¹⁷

Desde luego, son muchos los conceptos que se han propuesto respecto de la elusión, pero hemos elegido los señalados, porque dejan de manifiesto el núcleo del conflicto, esto es, la línea divisoria entre lo lícito y lo ilícito en el ámbito de las diversas alternativas de ahorro tributario que pueden adoptar los contribuyentes.

¹⁶UGALDE, R. Y GARCIA J., *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria* (Tercera Edición), LegalPublishing, Santiago, 2009, p. 71.

¹⁷VERGARA, SAMUEL., “*Tasación fiscal como medida antielusión o antievasión*”, en *Revista de Estudios Tributarios*, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, N°2/2010, p. 90.

El punto ha sido ampliamente debatido y, durante años, se estimó que la licitud llegaba hasta la elusión, incluyéndola, de manera tal que el campo de la ilicitud quedaba reservado, exclusivamente, a la evasión. La piedra angular para sostener tal postulado es una sentencia de la Excelentísima Corte Suprema, que, refiriéndose a la elusión, señaló que esta consiste en “evitar algo con astucia”.¹⁸

El problema de la licitud o ilicitud de la elusión fue planteado por algún sector de la doctrina como “una colisión de bienes jurídicos de la máxima jerarquía, como son la legalidad y la igualdad en materia impositiva. La elección será en último término del legislador...”.¹⁹

Sin perjuicio de las diversas opiniones que existen en doctrina sobre la materia y de los cambios que ha experimentado el criterio de nuestro máximo tribunal, lo cierto es que el legislador, a través de la Ley N° 20.780, introdujo modificaciones a diversos textos legales, entre ellos, al Código Tributario, incorporando en el inciso 3° de su nuevo artículo 4° bis, un pronunciamiento expreso sobre la materia, explicitando que la elusión excluye la buena fe, para luego señalar que “se entenderá que existe elusión de los hechos imponible en los casos de abuso o simulación establecidos en los en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente.”

Por su parte, el Servicio de Impuestos Internos, con base en las nuevas normas contenidas en los artículos 4° bis a 4° quinquies, ha conceptualizado la elusión como “aquella conducta que busca dejar sin aplicación la ley tributaria a través del abuso de las formas jurídicas o la simulación.”²⁰

¹⁸ La sentencia corresponde al denominado caso “Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, publicado en Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales, año 2003, tomo C, N° 1, enero – junio, segunda parte, sección primera, p. 22. La sentencia es analizada posteriormente con más detalle.

¹⁹ MONTECINOS ARAYA, JORGE., “*La potestad del Servicio de Impuestos Internos en materia de recalificación de los contratos. La línea divisoria entre la evasión y la elusión tributaria*”, en Revista de Derecho, Universidad de Concepción, N° 215-216, año LXXII, enero – junio 2004, pp. 355.

²⁰ Circular N° 65, de 23 de Julio de 2015, p. 2.

2. Diferencias con otras figuras en materia tributaria.

Normalmente, cuando se analizan las distintas formas que tiene un contribuyente para obtener el denominado “ahorro fiscal”, existe consenso en que la gama de posibilidades es variada. Así por ejemplo, la primera y lógica alternativa, aunque muchas veces no citada por los autores, pasa por abstenerse de la celebración de cierto acto jurídico en un momento determinado, a la espera de que transcurra cierto lapso del tiempo al cabo del cual la operación no resultará gravada.²¹ Otra alternativa puede consistir en realizar la operación, pero habiéndose acogido, previamente, a un régimen tributario más beneficioso, en virtud del cual se genera como consecuencia, una menor carga tributaria.²² Una opción distinta estará constituida por el contribuyente que, por ejemplo, opta por reorganizar su o sus empresas, acudiendo a figuras tales como la transformación, fusión o división, con el objeto de lograr un beneficio que se traduzca en evitar el nacimiento de la obligación tributaria, o bien, en reducir su cuantía o, por último, en diferirla.²³

Como es posible observar, las opciones pueden multiplicarse, comenzando por lo más básico, esto es, no celebrar un acto jurídico (o celebrarlo sometiéndose a su régimen normal de tributación), elegir entre las diversas opciones, la menos gravosa desde el punto de vista tributario, diseñar una planificación tributaria, eludir el impuesto mediante abuso de las formas jurídicas o la simulación o incluso, evadirlo.

Ahora bien, el problema surge a la hora de determinar cuáles, de las diversas alternativas que permiten sustraerse de la obligación tributaria, reducirla o diferirla, están permitidas por nuestro ordenamiento jurídico.

Al efecto, la doctrina ha utilizado una serie de conceptos -respecto de cuyo contenido no existe acuerdo- para intentar resolver la cuestión de fondo, que no es otra que determinar hasta qué punto puede llegar un contribuyente, para optimizar la carga tributaria. Así, los

²¹ El punto puede relacionarse con el régimen de tributación del mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces. A este respecto, la habitualidad era un factor que gatillaba el Impuesto de Primera Categoría y el Impuesto Global Complementario o Adicional, en su caso.

²² A modo de ejemplo, se puede pensar en el contribuyente que, cumpliendo los requisitos legales, opta por desarrollar su giro conforme al régimen de renta presunta.

²³ Por ejemplo, un contribuyente que, siendo S.A., se divide y luego se transforma en sociedad de personas para acogerse a renta presunta.

autores se han referido a figuras tales como la reorganización empresarial,²⁴ la economía de opción y la planificación tributaria (en ocasiones, entendiendo estas dos últimas como sinónimas), la elusión (proponiendo algunos distinguir la lícita de la ilícita), la simulación, el abuso de las formas jurídicas, el fraude a la ley y la evasión.

Frente a las situaciones propuestas, algunas parecen que nada tienen de reprochable desde el punto de vista jurídico y otras, parecen evidentemente ilícitas. En otras palabras, en los extremos de la cadena de conductas que puede adoptar el contribuyente, parece no existir dudas, sin embargo, la situación se vuelve poca clara a medida que nos acercamos al centro, donde el calificar si una conducta es o no lícita, se torna complejo. Así, por ejemplo, cabe preguntarse si bajo ciertos supuestos, puede una planificación tributaria ser considerada elusiva, o por el contrario, aquella supone, necesariamente, la licitud de los actos que la configuran.

Con respecto a este punto, se ha planteado que existen básicamente dos concepciones en cuanto a la naturaleza jurídica de la elusión, de manera tal que podemos identificar “por una parte, aquellos que sostienen que la elusión tributaria es un concepto “continente” o amplio, que incluye varias formas de sustraerse al nacimiento o al pago de un impuesto, entre las que se cuentan la llamada economía de opción, la simulación, el fraude de ley, el abuso del derecho, el negocio indirecto; y por otra parte, quienes sostienen que la elusión tributaria es sólo una de las formas específicas que pueden englobarse bajo un concepto más genérico de sustracción frente al nacimiento o cumplimiento de una obligación tributaria o, en otras palabras, una más de las variadas vías de escape que existen frente a la ley tributaria”.²⁵

²⁴ La reorganización empresarial no necesariamente persigue una finalidad tributaria. En efecto, la forma jurídica de la empresa depende de diversos factores, tales como los vínculos con los socios, la responsabilidad que éstos desean asumir, la libertad para ceder los derechos que les corresponden en la sociedad respectiva, el régimen de administración, etc. Un cambio respecto de dichos criterios puede conducir a reorganizar la o las empresas, mediante figuras tales como la transformación, división, fusión, etc. En suma, en la reorganización pueden tener injerencia razones de tipo económico, comerciales, laborales y entre otras, tributarias. Al respecto, se puede consultar FAÚNDEZ UGALDE, ANTONIO, *“Reorganización empresarial Derecho Tributario y tributación interna”* (primera edición), LegalPublishing, Santiago, 2012

²⁵ YAÑEZ V., FELIPE., *“Análisis de la nueva cláusula general antielusiva”*, en Revista de Estudios Tributarios, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, N°11/2014, p. 247.

Conforme a lo expuesto, estimamos pertinente, intentar delimitar otros conceptos que también dicen relación con el ahorro tributario, a fin de precisar el ámbito específico de aplicación, de la norma general antielusión.

2.1 La economía de opción.

Ugalde y García sostienen que la economía de opción “consiste en la facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, o incluso de renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con el fin de obtener un ahorro tributario”²⁶

Del concepto referido se puede destacar que las alternativas de elección que se presentan al contribuyente son lícitas, de manera que se trata de opciones que el propio ordenamiento jurídico contempla. Así, la economía de opción no es más que aplicación práctica de las reglas que contempla la propia legislación.

En términos mediatos, encuentra su fundamento en el principio de la autonomía de la voluntad²⁷ y en la denominada “libertad de empresa”, consagrada en el artículo 19 N° 21 de la Constitución Política de la República.²⁸

De otro lado, se ha sostenido que “a nadie se le podría obligar a organizar sus negocios o actividades del modo que sea más favorable para el fisco”.²⁹

A modo de ejemplo, podemos mencionar como casos de economía de opción, el de aquel contribuyente que, cumpliendo los requisitos legales, decide desarrollar su actividad acogiéndose al régimen de renta presunta. En la misma situación se encuentra el

²⁶UGALDE, R. Y GARCIA J., ob. cit., p. 53.

²⁷ Por autonomía privada o de la voluntad se ha entendido “el poder que el ordenamiento jurídico reconoce a los particulares de regular por sí sus intereses o, como prefieren otros, sus relaciones jurídicas con los demás sujetos”. Así lo sostiene ALESSANDRI, A. y SOMARRIVA, M. redactado por VODANOVIC, A., ob. cit., p. 67.

²⁸ El artículo 19 número 21 de la Constitución Política de la República establece en su inciso 1° “el desarrollar cualquier actividad económica que no sea contraria a la moral, al orden público o a la seguridad nacional, respetando las normas legales que la regulen”.

²⁹UGALDE, R. Y GARCIA J., ob. cit., p. 57.

contribuyente del artículo 42 N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que, en la determinación de la base imponible, opta por rebajar a título de gastos necesarios para producir la renta, un 30% de los ingresos brutos anuales, conforme al inciso final del artículo 50, del mismo cuerpo legal.

2.2 La planificación tributaria.

Son escasos los autores que, en doctrina, se han ocupado de abordar de manera específica, el concepto características y contenido de lo que debemos entender por planificación tributaria.

Uno de ellos es Samuel Vergara, para quien planificación tributaria es “un proceso metódico y sistemático, constituido por conductas lícitas del contribuyente, realizadas ingeniosamente con la finalidad de aumentar su rentabilidad financiera fiscal, mediante la elección racional de alguna de las opciones legales tributarias que el ordenamiento jurídico establece”³⁰

Otros, en cambio, tratan la planificación tributaria de manera conjunta con la economía de opción, lo que nos lleva a entender que, al menos implícitamente, reconocen cierta sinonimia entre ellas.

De otro lado, se ha sostenido que la planificación tributaria puede estar vinculada con los procesos de reorganización empresarial, señalando que aquella consiste en la acción del contribuyente destinada a maximizar su utilidad después de impuestos, utilizando para ello una forma de *organización* o contratación que le permita disminuir su carga impositiva.³¹

Todas estas consideraciones nos llevan a intentar determinar si la planificación tributaria posee características propias, que permitan diferenciarla de los conceptos de economía de opción y de reorganización empresarial, para, en último término, definir si la planificación tributaria puede ser calificada de lícita o ilícita, a priori, o, por el contrario, su calificación dependerá del caso concreto.

³⁰VERGARA, SAMUEL, “Planificación Tributaria & Tributación”, Santiago, Nova Lex, 2006. p.15.

³¹ RECABARREN SOLEDAD, “Planificación o Fraude Tributario”, citado por UGALDE, R. Y GARCIA J., ob. cit., p. 53.

En dicha tarea resulta de gran utilidad el trabajo elaborado por Faúndez Ugalde, en el cual, partiendo de la base que la reorganización empresarial implica un cambio en la estructura o funcionamiento de la empresa, analiza la existencia de un punto de intersección entre aquella y la planificación tributaria. Al respecto, sostiene que “si se considera la definición propuesta por Vergara, nunca existiría un punto de encuentro entre la planificación tributaria y la reorganización empresarial, atendido a que bajo dicha definición se limitaría solamente a escoger alguna de las opciones legales tributarias, sin tener cabida frente a una alteración en la constitución o funcionamiento de la empresa. Así por ejemplo, si se considera la posibilidad que tiene el contribuyente de optar en tributar en renta presunta o renta efectiva, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20 N° 1 de la LIR, se puede configurar el pago de un menor impuesto sin necesidad de recurrir a una reorganización empresarial.”³²

Coincidimos con lo expresado por Faúndez Ugalde, pues estimamos que el concepto proporcionado por Vergara, se aviene con lo que entendemos como economía de opción y no con el concepto de planificación tributaria. En efecto, de ella se desprende que lo realizado por el contribuyente no es más que una elección entre diversas alternativas ofrecidas por el propio ordenamiento jurídico, por lo tanto, lícitas, pero sin que ello implica modificar la constitución o el funcionamiento de la empresa.

Posteriormente, el autor señala que, considerando el concepto propuesto por Ugalde y García, “en virtud del cual la planificación implica elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, sí puede existir un nexo entre la planificación tributaria y la reorganización empresarial. Así, por ejemplo, en el caso de un agente de seguros que tributa en segunda categoría, si quiere optar a tributar en primera categoría podrá realizar una conversión organizándose como sociedad con otros agentes. En este último ejemplo, se puede apreciar que la planificación tributaria sí encuentra relación con la reorganización empresarial.”³³

³²FAÚNDEZ UGALDE, ANTONIO., ob. cit., p. 35.

³³FAÚNDEZ UGALDE, ANTONIO., Ídem.

Sin perjuicio de lo señalado, hacemos presente que los autores Ugalde y García, utilizan el concepto señalado para referirse a la “economía de opción o planificación tributaria”, cuestión que a nuestro entender, puede inducir a confusión.³⁴

En suma, estimamos que la planificación tributaria se diferencia de la economía de opción toda vez que ésta sólo implica la elección por parte del contribuyente frente a una serie de alternativas propuestas por el propio ordenamiento jurídico, mientras que la primera, supone un proceso metódico en el que se contiene un conjunto de actos jurídicos ordenados conscientemente a un fin determinado.

De otro lado, la planificación tributaria puede tener un punto de intersección con la reorganización empresarial, en la medida que el cambio en la estructura o funcionamiento de la empresa, produzca efectos tributarios.

Ahora bien, continuando con el punto planteado anteriormente, esto es, si la planificación tributaria puede ser calificada *per se*, de lícita o ilícita o bien, corresponderá analizar el caso concreto para dar una respuesta acertada, cabe formular algunas precisiones.

Frente a la licitud de la planificación tributaria, podemos identificar dos corrientes: la primera en virtud de la cual la planificación supone que el contribuyente utiliza medios legítimos para disminuir la carga tributaria, es decir, medios dispuestos por la ley, de manera tal que correspondería diferenciarla de las hipótesis de elusión, siendo aquella, en esencia, lícita. La segunda, en cambio, plantea que, si la planificación tributaria, como método ordenado al cumplimiento de un determinado fin persigue el pago de un menor impuesto, éste “será reconocido como un objetivo de la planificación. Sin embargo, dicha finalidad puede generar antinomia con la legislación tributaria, lo que podría derivar en una posible elusión de impuestos.”³⁵

Con respecto a esta última posición, precisamos que según el texto del artículo 4° bis del Código Tributario, sólo existirá elusión en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, cuestión que nos lleva a pensar que, para esta tesis, en

³⁴ El tratamiento conjunto se puede observar en UGALDE, R. Y GARCIA J., ob. cit., p. 53 a 69.

³⁵ FAÚNDEZ UGALDE, A., “Reorganización empresarial y planificación tributaria” en Revista de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, N° 11/2014, p. 183

sustancia, el calificar de lícita o ilícita una determinada planificación tributaria, dependerá del caso concreto.

Posteriormente, el autor reconduce el punto, vinculándolo con la legítima razón de negocios, señalando: “¿el objetivo de pagar un menor impuesto a través de una planificación tributaria se puede considerar como una legítima razón de negocios?”

Frente a dichos planteamientos, estimamos que la respuesta –casi inmediata- de quienes los rechazan, consistirá en señalar que la denominada “legítima razón de negocios” ha sido exigida de manera excepcionalísima en nuestra legislación,³⁶ de manera tal que en los casos que el legislador no la establece de manera expresa, no será necesario cumplir con ella.

Con respecto a dicha afirmación, es fácil constatar su efectividad en el sentido que basta una simple lectura a la legislación tributaria, para observar que la referencia a la legítima razón de negocios es excepcional. Sin embargo, cabe preguntarse si es efectivo que en los casos que el legislador no la exige, se puede prescindir de ella. A la luz de los principios generales que informan nuestro derecho, se podría sostener que todo acto jurídico debe tener una razón legítima, pues ésta no admite un estado intermedio, en el sentido que la razón será legítima o ilegítima, pero no es posible concebir un estado intermedio o neutro. Así, el sostener que un acto jurídico podría carecer de una legítima razón de negocios, implicaría, en buenas cuentas, sostener que está amparado por el Derecho, el acto que tiene una razón de negocios “ilegítima”, lo que no parece correcto.

La objeción recién formulada podría ser controvertida, señalando que el ahorro tributario es suficiente y legítima razón para justificar una planificación tributaria. Así, por ejemplo, se ha planteado que “es natural que el contribuyente desee disminuir su carga tributaria. No puede pedírsele, en efecto, al adoptar una decisión económica, que elija aquella fórmula que resulte más favorable al interés fiscal y más gravosa para él... el contribuyente, por el contrario, tiene el derecho de optar por el procedimiento técnico menos gravado.”³⁷ En la misma línea, se señala que “no existe un mandato jurídico que obligue a los contribuyentes adoptar aquellas fórmulas de negocios que le signifiquen el mayor pago de impuestos posible...los

³⁶ Al respecto, véase el artículo 64 del Código Tributario.

³⁷ MONTECINOS ARAYA, JORGE. “*De la elusión y la evasión tributaria*”, en Revista de Derecho, Universidad de Concepción, N° 207, año LXVIII, enero – junio 2000, p. 153.

particulares, dentro de la esfera de la libertad contractual y de la autonomía de la voluntad, podrán celebrar los actos y negocios que deseen, y de otorgarles el contenido y los alcances que les parezcan mejor a sus intereses...”.³⁸ Por su parte, García y Ugalde indican que “a nadie se le podría obligar a organizar sus negocios o actividades del modo que sea más favorable para el Fisco y a nadie se le podría imputar la calidad de evasor de impuestos por no organizar sus negocios o actividades de tal modo.” Finalmente, en términos más directos, se ha sostenido que “el pagar el menor impuesto posible, dentro del marco legal, es de por sí, una suficiente razón económica, que hace que dicha actuación no debiera ser afectada por la administración.”³⁹

En contra, Faúndez Ugalde sostiene que “La realización de un negocio legítimo no puede tener como causa pagar un menor impuesto, lo que va en contra de los fines que busca la legislación tributaria. Esto no contradice la posibilidad que la ley otorga a los contribuyentes para optar por una tributación determinada, es decir, la opción para tributar en renta presunta o renta efectiva no está vinculada con hacer un buen negocio legítimo, sino con el principio de capacidad contributiva de los contribuyentes reconocido indirectamente en el artículo 19 N° 22 de la Constitución Política de la República.”⁴⁰

En relación a la capacidad contributiva, en términos simples, podemos señalar que “busca lograr el igual reparto de la carga impositiva sobre la base de la igualdad de sacrificio de los distintos contribuyentes...cada persona deberá pagar tributos en equitativa proporción a su aptitud económica, llamada también capacidad de pago.”⁴¹ La idea, acogida casi de manera unánime por la doctrina, ha servido para acuñar el principio en virtud del cual “quien más gana, más debe tributar”, lo que justificaría el establecimiento de los denominados “impuestos progresivos”.⁴²

³⁸ MONTECINOS ARAYA, JORGE, ob. cit., p. 353.

³⁹ GARCIA ESCOBAR, JAIME, “*Sombras chinescas se otean en lotananza: cláusula o norma general antielusiva*” en La Semana Jurídica, N° 83 (27 al 31 de enero de 2014), año 2014, p. 4.

⁴⁰ FAÚNDEZ UGALDE, A., ob. cit., p. 183.

⁴¹ FIGUEROA VALDÉS, JUAN, *Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución Política de 1980*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1985, p.165.

⁴² Un planteamiento crítico respecto de la imposición en base a la capacidad contributiva, puede encontrarse en EMILFORK SOTO, ELIZABETH, “*Temas Tributarios. La Justicia Tributaria - La Compensación en el Derecho Tributario - DFL 2*”, Editorial Congreso, Santiago, 1999, pp. 9 y siguientes.

En cuanto al deber de contribuir a los gastos públicos, se ha señalado que “no obstante la falta de reconocimiento expreso en el texto constitucional, se ha entendido que el deber de contribuir se encuentra implícito en el principio de igual repartición de los tributos y demás cargas públicas, establecido en el artículo 19 N° 20, inciso primero, de la Constitución, el cual tradicionalmente se ha formulado como una garantía del contribuyente frente al poder de imposición del Estado, obviando el hecho que dicho principio también se vulnera cuando los agentes privados incurren en conductas constitutivas de elusión o evasión.”⁴³

La polémica se agrava si se considera que, en relación al deber de contribuir a los gastos públicos, se ha estimado que “las cargas personales –entre las cuales se encuentra el pago de tributos- se deben cumplir en los términos y formas que la ley determine. De este modo, si el legislador señala opciones para tal cumplimiento, nada reprochable hay en elegir la de menor costo”.⁴⁴

Como es posible apreciar, cada autor puede formular, en apoyo de sus respectivas tesis, argumentos que parecen razonables, por lo que el punto está lejos de ser pacífico, de manera que pretender zanjar el debate en el presente trabajo, sería, por decir lo menos, pretencioso; pero, más allá de las discusiones doctrinarias, lo cierto es que en un fallo reciente, la Excelentísima Corte Suprema señaló que “es posible distinguir la elusión tributaria de la planificación; esta última ha sido definida como “la facultad en elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, o incluso de renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con el fin obtener un ahorro tributario” (Elusión, planificación y evasión tributaria, Rodrigo Ugalde y Jaime García, Legal Publishing, 4° edición, pág. 65). La elusión, de contrario, no consiste en la elección lícita dentro de determinadas opciones que el propio legislador tributario entrega, sino que en el comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario.”⁴⁵

⁴³QUEZADA PÉREZ, PABLO, “*El deber de contribuir a los gastos públicos*” en Revista de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, N°12/2015, pp. 275

⁴⁴UGALDE, R. Y GARCIA J., ob. cit., p. 57.

⁴⁵ Sentencia de la Excm. Corte Suprema, pronunciada con fecha 27 de Julio de 2015, en autos caratulados “MARIA PAULINA GAJARDO MUÑOZ CON S.I.I.X DIRECCIÓN REGIONAL”, rol 17.586 – 2014.

Sin perjuicio de que la referida sentencia se analizará posteriormente con mayor detenimiento, adelantando ideas, podemos señalar que la Corte Suprema se pronunció a favor de la planificación tributaria, sosteniendo que el fin de obtener un ahorro tributario, es lícito.

2.3 La Evasión.

Si se consideran todas las conductas que puede adoptar un contribuyente frente a un impuesto, probablemente la línea divisoria que permite distinguir una planificación tributaria de la elusión, aparezca como la más delgada. De otro lado, considerando las señaladas conductas como una línea recta que comienza con el cumplimiento de la obligación tributaria y finaliza con la evasión, se puede apreciar que, en sus extremos, la calificación no parece compleja. Así, por ejemplo, el pago del impuesto es el modo normal de cumplir (extinguir) la obligación tributaria, la economía de opción no ofrece dudas en su cuanto se trata de elegir una de las diversas alternativas que el propio ordenamiento jurídico otorga a los contribuyentes y la evasión reviste carácter delictual. Sin embargo, pese a las diferencias conceptuales que desarrollaremos, en la práctica puede ser complejo distinguir dentro del mundo de lo ilícito, la elusión de la evasión tributaria. Esta es la razón que justifica las ideas que plantearemos en relación a la evasión.

La doctrina ha sostenido que la evasión “consiste en el incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias, generalmente acompañado de maniobras engañosas que buscan impedir que sea detectado el nacimiento o el monto de la obligación tributaria incumplida.”⁴⁶

De la definición citada se extrae que la evasión supone un elemento subjetivo particular en la conducta del contribuyente, cual es el dolo,⁴⁷ de manera tal que la mera culpa o negligencia, excluye las hipótesis de evasión. Incluso más, normalmente el contribuyente evasor desplegará una serie de maniobras fraudulentas para producir engaño en la administración, con la decidida finalidad de sustraerse del cumplimiento íntegro de la obligación tributaria.

⁴⁶UGALDE, R. Y GARCIA J., ob. cit., p. 95.

⁴⁷ En materia civil, el inciso final del artículo 44 del Código del ramo establece que “el dolo consiste en la intención positiva de inferir injuria a la persona o propiedad de otro”. Desde el punto de vista penal, el dolo puede ser concebido como conocer y querer la realización del tipo penal.

Otro aspecto a destacar dice relación con el momento en que tiene lugar la evasión. Así, al examinar la definición propuesta es posible advertir que se refiere al incumplimiento doloso de la obligación tributaria y en materia de obligaciones, sólo puede hablarse de incumplimiento cuando aquellas han nacido. Esto demuestra una característica particularmente relevante de la evasión: opera una vez que se ha verificado el hecho gravado, de manera que el evasor no se sustrae de la obligación tributaria evitando su nacimiento, sino que derechamente, escapa del cumplimiento de una obligación ya nacida. A lo anterior cabe agregar que, como en nuestro derecho existen impuestos cuya exigibilidad pende de un cierto plazo, en estricto rigor, no obstante haber acaecido el hecho gravado y en consecuencia, nacido la obligación tributaria, no puede hablarse de evasión mientras el plazo para cumplirla no se encuentre vencido.

Con la base en lo anterior, se ha sostenido que uno de los principales rasgos que permiten distinguir la elusión de la evasión, dice relación con el momento en que operan. Así, mientras aquella tiene lugar antes de que el hecho gravado se produzca, la segunda sólo aparece una vez que el hecho gravado ha acaecido y en consecuencia, nacido la obligación tributaria.⁴⁸

Por último, la evasión, al igual que la elusión, afecta la economía, restando recursos al Estado para satisfacer necesidades sociales y, además, atenta contra la equidad. Así, se ha sostenido que “la evasión genera efectos adversos al restar recursos a la acción del Estado en materia de gasto social, bienes públicos, superación de la pobreza, estabilidad económica, etc. Algunos contribuyentes sostienen que el Estado malgasta los recursos que se le transfieren por la vía del pago de impuestos. Aunque en la vida real hay ejemplos de mal uso de recursos en el sector público, ello no siempre es así. En la práctica el Estado, a través de los gobiernos de turno, es el único que puede cumplir ciertas funciones que todos queremos sean satisfechas. Por ejemplo, el Estado lleva a cabo la función asignación, la función distribución y la función estabilización. Evadir conscientemente significa sustraer recursos de manera deliberada al logro de estas funciones, lo cual es un daño para toda la sociedad, incluyendo al evasor. Dado lo señalado, una tarea fundamental de las autoridades es no permitir la evasión, debiendo enfrentarla con políticas de detección (fiscalización) y

⁴⁸ Otras diferencias serán analizadas posteriormente, al realizar el estudio particular de la cláusula general antielusión.

sanción (castigo - reparación). Es necesario detener y reducir al máximo este atentado a la equidad y a la eficiencia económica.”⁴⁹

3. En un principio la jurisprudencia sostuvo la licitud de la elusión.

Una de las sentencias más emblemáticas que existen sobre la materia y que ha sido utilizada por algún sector de la doctrina para sostener durante años, la licitud de la elusión⁵⁰, es la pronunciada por la Corte Suprema con fecha 28 de enero de 2003, en autos rol N° 4.038-2001, caratulados “Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

La referida sentencia acogió el recurso de casación en el fondo interpuesto por la sociedad denominada SOCIEDAD INMOBILIARIA BAHIA S.A., contra la sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago en virtud de la cual se confirmó la de primera instancia, que rechazó el reclamo interpuesto contra las liquidaciones N° 454 a 571, de 29 de mayo de 1996, que determinaron diferencias de Impuesto al Valor Agregado, al no haberse declarado los débitos fiscales provenientes de ingresos por concepto de explotación del complejo turístico “Los Jardines de Bahía Inglesa”, ubicado en la comuna de Caldera.

En cuanto a los hechos de la causa, cabe destacar que SOCIEDAD INMOBILIARIA BAHIA S.A., junto con la sociedad denominada PRESTACIONES CALDERA LIMITADA, explotaban conjuntamente cabañas amobladas en el complejo turístico “Los Jardines de Bahía Inglesa”. En cuanto a la forma de operar, la primera daba en arriendo las cabañas, mientras que la segunda, los muebles, sin perjuicio de que, además, ofrecía otras prestaciones a los turistas. Los clientes firmaban un contrato de arriendo de la cabaña de propiedad de INMOBILIARIA BAHÍA S.A. y al momento de efectuar el pago, “se liquidaba el contrato”, asignando un 60% de dicho valor al arriendo de la cabaña -otorgándose un recibo al efecto por INMOBILIARIA BAHIA S.A.- y el 40% restante, se asignaba al arriendo de muebles cobrado por PRESTACIONES CALDERA LIMITADA, además del cobro de los insumos de bar, restaurant y minimarket, por lo que esta última sociedad emitía boleta.

⁴⁹YÁÑEZ HENRÍQUEZ, JOSÉ, “Evasión tributaria: atentado a la equidad”, en Revista de Estudios Tributarios, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile, N°13/2015, p. 172.

⁵⁰ Sólo por vía de ejemplo, puede consultarse MONTECINOS ARAYA, JORGE, ob. cit., p. 351 y siguientes; UGALDE PRIETO, RODRIGO y GARCÍA ESCOBAR, JAIME, ob. cit., p. 100 y siguientes.

De otro lado, cabe hacer presente que INMOBILIARIA BAHIA S.A. se constituyó por escritura pública otorgada el 18 de diciembre de 1987, mientras que la escritura pública de constitución de PRESTACIONES CALDERA LIMITADA, se otorgó el 23 de diciembre del mismo año. Los socios de una y otra sociedad, eran los mismos: una persona jurídica denominada INVERSIONES LOMBARDA LIMITADA y tres personas naturales. En cuanto al objeto social, el de INMOBILIARIA BAHIA S.A., consistía en la adquisición y venta de bienes corporales inmuebles; la construcción de viviendas y su explotación; la prestación de servicios en el área de inversión y explotación de bienes corporales inmuebles. Por su parte, PRESTACIONES CALDERA LIMITADA, tenía como giro, la prestación de servicios de arrendamiento de toda clase de bienes corporales, especialmente, muebles.

En cuanto a las liquidaciones reclamadas, fueron emitidas por el Servicio determinando a INMOBILIARIA BAHIA S.A., diferencias por concepto de Impuesto al Valor Agregado, al no haberse declarado los débitos fiscales correspondientes a la explotación de la “actividad hotelera” desarrollada por dicha sociedad en conjunto con la sociedad PRESTACIONES CALDERA LIMITADA, por aplicación de los artículos 20 N° 3 de la Ley de la Renta y 20 del D.L. 825.

La contribuyente fundó su reclamo –en lo que nos interesa-, señalando que se dedicaba al arrendamiento de bienes inmuebles, sin muebles ni instalaciones, otorgando los recibos respectivos y registrando contablemente los ingresos, mientras que PRESTACIONES CALDERA LIMITADA, sólo complementa su actividad, dando en arrendamiento el mobiliario para habitar las cabañas, recargando el impuesto en la documentación tributaria respectiva. Además, sostuvo que el arrendamiento de bienes raíces sin muebles ni instalaciones, no está afecto a IVA, por aplicación, entre otros, de los artículos 8 letra g) y 12 letra e) N° 11, del D.L. 825, sin perjuicio de que la actividad por ella desarrollada, está contemplada en el N° 1 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. En consecuencia, negó efectuar una prestación de naturaleza hotelera.

La sentencia de primera instancia rechazó el reclamo, señalando que los servicios prestados por INMOBILIARIA BAHIA S.A. y PRESTACIONES CALDERA LIMITADA, corresponden al ejercicio de una actividad de carácter hotelero, comprendida en el N° 3 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, afecta en su integridad, al Impuesto a las Ventas y Servicios.

La Corte de Apelaciones de Santiago, por su parte, rechazó el recurso de apelación interpuesto por la reclamante.⁵¹

La Corte Suprema conociendo del recurso de casación en el fondo, manifestó, en primer término, que el problema era de Derecho, pues, el Servicio “reconoce que se trata de dos empresas diversas, constituidas en fechas distintas y con estatutos jurídicos también disimiles, aunque conformadas por las mismas personas naturales...” (Considerando 11°).

En cuanto al Derecho, el máximo tribunal –a nuestro entender de manera acertada- sostuvo que la normativa básica aplicable en la especie no era la señalada por el Servicio, esto es, el artículo 20 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y el artículo 20 de la Ley del IVA, sino el artículo 8 letra g) del mismo cuerpo legal. Igualmente, es importante destacar –como lo hace la sentencia-, que en las liquidaciones reclamadas “no se especifica en base a que norma de la Ley del IVA se cursa el tributo, sino que se hace una referencia a su artículo 20, que define el concepto de débito fiscal y establece como ha de determinarse...”. En este sentido, estimamos que invocar simplemente los artículos 20 N° 3 de la Ley de la Renta y el artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, como fundamentos legales del acto administrativo que determina diferencias por concepto de Impuesto al Valor Agregado, resulta insuficiente, más aún si se considera lo discutible de la tesis del Servicio que calificó la actividad de la reclamante como una prestación de “carácter hotelero”. El mínimo exigible a este respecto, está dado por fundamentar el referido acto señalando cuál es la norma específica de la cual emana la obligación tributaria incumplida; en otras palabras, al menos debió existir una vinculación directa con la norma que contempla el hecho gravado.

De otro lado, la sentencia se encargó de citar la exención⁵² contemplada en el artículo 12 letra e) N° 11, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios y con base en las normas señaladas anteriormente, sostuvo que “un hotel constituye indudablemente un establecimiento de comercio capaz de alojar con comodidad a huéspedes o viajeros, pero no

⁵¹Sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago, de fecha 31 de Julio de 2001, pronunciada en autos rol N° 3253-1997. La breve sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago se limitó a afirmar que las alegaciones hechas por la contribuyente en su apelación “no alteran lo que se viene decidido en la sentencia de primer grado.” Sin perjuicio de lo anterior, existe un voto disidente del Ministro Cornelio Villarroel Ramírez, pero que no se refiere a la materia que nos ocupa, sino a los plazos de prescripción aplicables en la especie.

⁵² En el texto legal, el arrendamiento de inmuebles se trata como una operación exenta sin perjuicio de que, en estricto rigor, es una operación no gravada, de manera tal que lo correcto, a nuestro juicio, no es hablar de una de exención, sino más bien de una hipótesis no sujeción.

parece ir por este camino el asunto, ya que como se dijo, se habla en las propias liquidaciones de cabañas que se arriendan por determinado monto y se cobra otra cantidad por arriendo de muebles, todo lo que se especifica en porcentajes, por lo que debe concluirse que lo que apoyaría con mayor propiedad el tributo sería el rubro “arriendo de inmuebles amoblados” a que se hizo también referencia” (considerando 14°).

Hasta este punto nos parece que la sentencia hace un correcto análisis tanto de las normas de fondo que debieron ser utilizadas por el Servicio para fundamentar las liquidaciones reclamadas, como respecto de la calificación jurídica de las operaciones, cuestión que se refuerza por el hecho de que, en aquellas, el propio Servicio se refirió al arrendamiento de cabañas. Sin perjuicio de lo anterior, sobre un asunto sustancial, cual es, la posibilidad de que el contribuyente utilice diversas figuras o mecanismo jurídicos con el único objeto de sustraerse del régimen normal de tributación que afecta a una determinada actividad, la sentencia contiene un pronunciamiento que no nos parece acertado. En efecto, luego de separar las operaciones arriendo de inmuebles y de bienes muebles y de afirmar que son desarrolladas por personas jurídicas distintas, la Corte señaló que el arriendo de cabañas se encuentra exento del impuesto que se intentaba cobrar. Así, sostuvo que “si dichas cabañas se arriendan amobladas, ello constituye una cuestión diversa, que no transforma la actividad en hotelera, sino que, cuando se realiza por una sola persona o entidad jurídica, debería calificarse como operación referida a “inmueble amoblado”, pero si, como en el caso de autos, se ejecuta por entes diversos, no puede alterar el estatuto tributario que se indicó previamente, esto es, que el arriendo de inmuebles no tributa y que sí lo hace el de muebles...” (Considerando 16°).

Esta afirmación efectuada por la Corte es uno de los puntos que nos parece criticable, pues, con el criterio expuesto, en virtud del cual se limita simplemente a señalar que, si por medio de la utilización de dos sociedades distintas un contribuyente desarrolla determinada actividad, que en el evento de ejecutarla por sí sólo estaría afecta a IVA, demuestra que sólo hace un análisis formal de la operatoria del contribuyente, prescindiendo absolutamente de lo que, en sustancia, realiza. En otras palabras, legitimó una forma de burlar el impuesto consistente en separar los giros por medio de la constitución de una sociedad paralela. Sin embargo, lo más grave se contiene en el considerando 18° de la sentencia que nos ocupa, en el que se indica que “el Servicio confunde, en este caso, dos conceptos jurídicos que

tienen una diferencia notoria: el de evasión tributaria –ilícito-, con el de elusión, que consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente, como aquí ocurre, pagar impuestos en una medida legítima a la que se optó, y no en aquella que se le liquida.”

En este punto la sentencia parece contradictoria, pues, señala que la elusión no es “necesariamente” algo antijurídico, lo que conduce a afirmar que, en concepto del tribunal, existiría una especie de elusión “lícita” frente a otra que sería antijurídica, es decir “ilícita”. Sin embargo, a renglón seguido, para fundamentar que la elusión no necesariamente es antijurídica se apoya en que la propia ley contempla y entrega herramientas al contribuyente para pagar menos impuestos. En otras palabras, cuando se utilizan herramientas legales para eludir, burlar o sustraerse del impuesto, la elusión sería lícita. Cabe preguntarse entonces bajo qué supuestos la elusión podría ser ilícita. Siguiendo el razonamiento de la Corte, no encontramos respuesta, pues, la elusión, en sustancia, consiste precisamente en esquivar el hecho gravado utilizando mecanismos legales para un fin distinto de aquel para el cual fueron concebidos. Así, en la especie, lo que se hizo fue constituir una sociedad paralela de manera tal que la actividad de arrendar inmuebles amoblados, fuera desarrollada conjuntamente por ambas sociedades, pero de manera parcelada, es decir, una da en arriendo el inmueble y la otra, los muebles, con el objeto de que a ninguna de ellas pueda imputarse la verificación del hecho gravado. En suma, como la elusión pasa por la utilización de herramientas legales, concluimos que con el criterio de nuestro máximo tribunal, toda elusión sería lícita, de manera que la distinción entre elusión lícita e ilícita que implícitamente propone la sentencia, es una cuestión artificial.⁵³

De otro lado, la sentencia no sólo calificó de lícita la elusión que tuvo lugar en el caso que nos ocupa, sino que, además, señaló que aquella consiste en “evitar algo con astucia”, concepto que no ha podido ser más desafortunado, pues estimamos que así concebida, la elusión puede ser vista casi como un incentivo o un desafío intelectual, en el sentido de lograr el desarrollo de mecanismos que permitan burlar el impuesto. Reconocer que el contribuyente elusor es en verdad un contribuyente astuto, prescinde completamente de

⁵³ En este sentido, MARTÍNEZ COHEN, RAFAEL, “*El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el derecho tributario chileno*”, en *Revista de Derecho*, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, XXIX, segundo semestre de 2007, p. 368.

otras consideraciones, tales como el principio de reserva legal en materia tributaria, la igual repartición de las cargas públicas y el deber de contribuir a los gastos públicos, dejando entregado el cumplimiento de la obligación tributaria, al arbitrio del contribuyente, o, en los términos utilizados por la sentencia, a la astucia del contribuyente. A nuestro entender, el permitir que el contribuyente pueda rodear la norma que establece un hecho gravado, para sustraerse de este modo de su aplicación, significa aceptar, en buenas cuentas, que el contribuyente pueda apartarse de la ley, esto es, apartarse del Derecho, cuestión que impide calificar su conducta, de lícita.

La sentencia también agrega que el actuar del contribuyente “no sólo es lícito por tener un fundamento legal, sino que puede tener finalidades ajenas a la elusión de impuestos como podría serlo el facilitar la adquisición, administración y mantención de los muebles, operaciones que, como resulta lógico entender, son más frecuentes que la de los primeros, sujetos a menor desgaste” (Considerando 19°).

En relación al párrafo anterior, estimamos pertinente formular dos comentarios. Primero, llama poderosamente la atención que la Corte se haya pronunciado señalando que la finalidad perseguida por el contribuyente puede ser distinta de la elusión, pues, los hechos de la causa estaban expuestos precisamente en la misma sentencia, la cual declaró que existía claridad sobre los mismos, de manera que el conflicto planteado no decía relación con hechos sino con una cuestión de Derecho. Así, el tribunal estaba en conocimiento de la forma de operar de las sociedades, de que ambas se constituyeron por los mismos socios, de que las escrituras públicas por medio de las cuales se constituyeron fueron otorgadas con cinco días de diferencia, etc. Si tales hechos fueron establecidos por los jueces del fondo y, en consecuencia, la Corte Suprema no podía prescindir de ellos, cabe preguntarse entonces qué más necesitaba la Corte para entender que el propósito de la figura utilizada por el contribuyente era eludir el hecho gravado contemplado en la letra g) del artículo 8 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Entendemos que, si el Servicio hubiera aportado más antecedentes, la prueba sólo habría sido redundante, pues la Corte tuvo perfecto conocimiento de la forma de operar de la recurrente y de manera poco afortunada, estimó que podría haber perseguido un fin ajeno a la elusión, cuando a nuestro juicio, resulta evidente que el propósito del contribuyente era eludir el impuesto que afecta al

arrendamiento de inmuebles amoblados, aplicando IVA sólo al arrendamiento de los muebles que los guarnecen.

En segundo lugar, la sentencia se contradice, pues, primero califica la conducta del contribuyente de elusiva señalando que la elusión es lícita, toda vez que el contribuyente habría utilizado los beneficios tributarios que la propia ley entrega, sin embargo, posteriormente, señala que su conducta pudo tener por objeto “finalidades ajenas a la elusión”. La contradicción se puede salvar sólo en la medida que se estime que la conducta del contribuyente, “además” de perseguir la elusión del impuesto, pudo perseguir otro fin, cuestión que la especie, resulta por lo menos dudoso.

Finalmente, la sentencia de la Corte Suprema señala que en el fallo recurrido –que confirmó la sentencia de primera instancia que rechazó el reclamo- “se termina aceptando en buenas cuentas, que queden sin efecto por vía administrativa, actos válidamente celebrados como son los dos contratos sociales, cuya nulidad corresponde que sea declarada por otros tribunales, y para ello se ha tenido que suponer que ha existido una simulación sin que haya habido debate ni prueba sobre ese asunto. De este modo el Servicio, en esta materia, se aleja de su competencia por el simple expediente de efectuar liquidaciones de impuestos, y sin que se sepa, además, en qué condiciones queda la otra empresa relacionada”.

El párrafo anterior también es criticable, pues, contiene una referencia a la nulidad que resulta completamente ajena al objeto del litigio y además afirma que se ha tenido que suponer que ha existido simulación, como si esta fuera la única hipótesis posible de elusión, cuando en realidad, ésta o se agota en aquella. Así, por ejemplo, no se mencionó en la sentencia, el denominado “abuso del Derecho”.

El hacer frente a las conductas elusivas no implica, en caso alguno, solicitar la declaración de nulidad de los actos o contratos celebrados por los contribuyentes para materializar la elusión. Así, el punto se enfoca de manera equivocada por la Corte Suprema, pues, frente a casos de elusión, en sustancia, lo que se pretende por la Administración es una particular forma de ineficacia de los actos jurídicos celebrados para eludir el impuesto. La ineficacia es particular porque sólo abarca el ámbito tributario y sólo se puede producir respecto de un tercero: el Fisco. Sin embargo, para otros efectos –civiles, comerciales, etc.- y frente a otros

terceros –que por lo demás no han tenido la calidad de parte en el juicio-, los actos respectivos seguirán produciendo efectos. No se trata, en consecuencia, de invalidar los actos celebrados por los contribuyentes, de manera que no hay razón para acudir a la sede civil.

Finalizamos los comentarios formulados a esta sentencia, citando a Massone Parodi, para quien “el resultado del conocido *caso Bahía* constituye un precedente lamentable en la lucha contra la elusión”.⁵⁴

4. La Jurisprudencia reciente estima que la elusión es ilícita.

Varias sentencias relativamente recientes y pronunciadas tanto por los tribunales superiores de justicia como por los Tribunales Tributarios y Aduaneros, contienen pronunciamientos en virtud de los cuales se rechaza la elusión. Uno de ellos se conoce con el nombre de “Hermanos Muñoz”, sin embargo, corresponde precisar que, bajo tal denominación, se agrupan varios casos similares y que tienen un origen común. Como el pronunciamiento sobre el fondo del asunto –y que dice relación con el objeto de nuestro estudio- es el mismo en todos los casos, sólo se analizará uno de ellos.

La sentencia pronunciada por la Excelentísima Corte Suprema, con fecha 27 de julio de 2015, en autos Rol N° 17.586-14, caratulados “MARIA PAULINA GAJARDO MUÑOZ CON S.I.I.IX DIRECCIÓN REGIONAL”, constituye una de las más sólidas demostraciones del cambio de criterio de nuestro máximo tribunal, en relación con la elusión. Si bien la sentencia tiene algunos pasajes que pueden parecer contradictorios y otros, calificarse de “oscuros”, la diferencia en cuanto a la forma de concebir la elusión, se manifiesta por la Corte al afirmar que las actividades que en un principio pueden resultar lícitas, si tienen por objeto dotar a una determinada operación de un contexto que impide su normal tributación, tienen un fin ilícito, cuestión que no resulta aceptable.

⁵⁴ MASSONE PARODI, PEDRO, ob. cit., p. 561.

En virtud de la referida sentencia, la Corte Suprema rechazó el recurso de casación en el fondo interpuesto contra la sentencia de la Corte de Apelaciones de Temuco que confirmó con costas la de primer grado, que a su vez desestimó la alegación de prescripción, la rectificación de errores propios y rechazó el reclamo impetrado contra la Liquidaciones N° 566 y 567 de 30 de agosto de 2012, por Impuesto de Primera Categoría e Impuesto Global Complementario del año tributario 2009, aplicado sobre el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones de una sociedad anónima.

En el recurso de casación, la recurrente formuló varios planteamientos, sin embargo, para efectos de este trabajo, lo importante es el pronunciamiento de la Corte respecto de la elusión, contenido en los considerandos decimoprimer y decimosegundo.

En el primero de ellos, el máximo tribunal comienza señalando que la licitud o ilicitud de la elusión es una cuestión discutida por la doctrina, sin embargo, plantea que para resolver el punto se debe tener en consideración el fin del Derecho Tributario, entendiendo por tal al conjunto de normas que disciplinan la actividad del Estado y de los entes públicos dirigida a adquirir, en virtud del poder de supremacía reconocido a los mismos, los medios financieros necesarios para alcanzar las finalidades públicas.

En cuanto a este punto, podemos señalar que considerar la finalidad del Derecho Tributario, es una cuestión en la que pocas veces se detienen los partidarios de la licitud de la elusión, pues, normalmente, se utiliza en apoyo de tal tesis, el criterio expuesto por la Corte Suprema en el denominado “caso bahía”, reforzando sus planteamientos con la idea de que ningún contribuyente está obligado a organizar sus negocios de la manera que resulte más conveniente a los intereses fiscales. La Corte Suprema se hizo cargo de este punto, reconociendo que el deseo de los contribuyentes de sustraerse en lo posible a la imposición, es legítimo, pero siempre que no se persiga con medios que contravienen directa e indirectamente la ley.⁵⁵

La sentencia continúa formulando una distinción entre la elusión tributaria y la planificación. Así, siguiendo a Ugalde y García, señala que esta última es “la facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del

⁵⁵ En este punto la sentencia sigue los postulados de MASSONE PARODI, ob. cit., p. 439

contribuyente, o incluso de renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con el fin de obtener un ahorro tributario". Tratándose de la elusión, en cambio, señala que no consiste en la elección lícita dentro de determinadas opciones que el propio legislador tributario entrega, sino que, en el comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario.

Sin perjuicio de la aparente claridad de la fórmula utilizada en la sentencia para describir la elusión, particularmente en cuanto se afirma que por su intermedio se violan los principios o valores del sistema tributario, la Corte precisa que la elusión tributaria, sin consistir necesariamente en un ilícito, evita el impuesto que, por la vía usual del desarrollo de la actividad, le habría correspondido, objetivo para el que utiliza formas jurídicas inusuales o anómalas.

En cuanto a esta última afirmación, cabe preguntarse ¿cómo es posible concebir la elusión como un comportamiento del contribuyente que, sin violar directamente una norma jurídica, sí vulnera los valores o principios del sistema tributario y, a la vez, sostener que no necesariamente se trata de una conducta ilícita?

El afirmar que la elusión no necesariamente es un ilícito, significa, en buenas cuentas, distinguir entre elusión lícita e ilícita, sin embargo, si tomamos como punto de partida, que la elusión viola los valores o principios del sistema tributario, en sustancia, lo que se está violando es el Derecho Tributario, pues, a diferencia de lo señalado por la Corte en la misma sentencia, creemos que éste no sólo se compone de normas positivas, sino también de una serie de principios que incluso tienen rango constitucional y que sirven de base tanto para generar las normas que lo integran, como para interpretarlas. Así, en nuestro concepto, parece un contrasentido afirmar que quien se aparta del Derecho puede, eventualmente, obrar de manera lícita. Refuerza lo anterior, el hecho de que la propia Corte Suprema se haya referido al propósito del Derecho Tributario como una cuestión primordial para resolver sobre la licitud o ilicitud de la elusión.

De otro lado, en cuanto al mecanismo para evitar el impuesto, la Corte señala que en la elusión se utilizan formas jurídicas inusuales o anómalas, cuestión que puede generar incertidumbre, pues, el determinar cuándo se está en presencia de una forma jurídica inusual, es una cuestión que queda entregada al criterio de cada tribunal. En todo caso, estimamos que el carácter anómalo o inusual debe ser analizado no en función de un acto específico sino del objetivo que se pretende por medio de la operación. Así, por ejemplo, en relación al “caso bahía”, no parece anómalo constituir una sociedad que dé en arriendo bienes muebles, sin embargo, si se considera que el fin perseguido por el contribuyente era dar en arriendo inmuebles amoblados a sus clientes, sí resulta inusual constituir junto a la sociedad que da en arriendo los inmuebles, una sociedad que dé en arriendo los muebles que los alhajan.

Posteriormente, la Corte señala en el considerando duodécimo que “no resulta cuestionable, en una primera aproximación, que la contribuyente haya iniciado actividades en el giro de compraventa de acciones, ni que haya declarado un capital inicial de un millón de pesos en la cuenta caja. Sin embargo, tales actuaciones sí resultan cuestionables a la luz de las operaciones que luego efectuaría, y que dan cuenta de negocios por los que, dado su elevado monto, habría pagado impuesto de primera categoría e impuesto global complementario, ahorrando una importante cantidad de dinero en impuestos. De esta manera, las actividades, en principio lícitas, tuvieron un fin ilícito, cual es el dotar a la operación de venta de acciones de un contexto que impidiese su normal tributación, generando una merma en las arcas fiscales que, en este caso, dadas las apariencias que se usaron para encubrir la actividad, no resulta admisible...”

A nuestro entender, en el considerando referido se contiene el razonamiento más importante de la Corte y que no sólo resulta aplicable al caso en análisis, sino que puede tener lugar en cualquier hipótesis de elusión. En efecto, la Corte señala expresamente que no cuestiona el hecho de que la contribuyente haya iniciado actividades bajo el giro “compraventa de acciones”, como tampoco que haya declarado un capital inicial de un millón de pesos, pues, tales conductas no revisten ninguna ilicitud. Sin embargo, como aquellas formaban parte de un todo más complejo, en virtud del cual, por medio de apariencias, se persiguió dotar a la operación de venta de acciones de un contexto que impidiera su normal tributación, la Corte decidió rechazar el recurso de casación en el fondo, señalando que “no ha existido en los

jueces del grado un error de derecho, sino que un correcto entendimiento de los fines de la fiscalización como herramienta para perseguir el pago de la obligación tributaria”.

En definitiva, la Corte Suprema reconoce que ciertos hechos o actos jurídicos pueden no ser ilícitos en sí mismos, sin embargo, corresponde analizar el contexto en el que se ejecutan o celebran, de manera que, si se enmarcan en un plan o en una estructura más amplia, diseñada para sustraer una determinada actividad del régimen de tributación que el legislador ha establecido para ella, tiene un fin ilícito.

Como lo adelantamos, este criterio expuesto por la Corte Suprema en virtud del cual corresponde rechazar las operaciones que generan un contexto tal que sólo persiguen eludir el impuesto, también ha sido formulado en sentencias emanadas de otros tribunales. Así por ejemplo, la Corte de Apelaciones de Arica ha señalado que “la reorganización empresarial que realizó la reclamante no obedece a una legítima razón de negocios que la justifique, es decir, aquello que la jurisprudencia anglosajona denomina “*business purpose test*”, esto es, la planificación es aceptable en la medida que tenga un propósito comercial o económico diferente que el sólo objetivo de evitar un impuesto y, en consecuencia, lo actuado ha sido derechamente con el objeto de evitar el pago de impuestos , configurándose en los hechos una duplicidad de costos que la misma ha volcado en su declaración de impuestos, siendo, por ende, correcto el rechazo efectuado por el Servicio de Impuestos Internos y, por ello, correcta la Resolución 85/2011 cuya impugnación se ha pretendido mediante el presente litigio.”⁵⁶

A su turno, la sentencia de primera instancia –en lo pertinente- había señalado lo siguiente: “...se hace evidente que no es aplicable, en caso alguno el artículo 26 del Código Tributario, ya que a juicio de este tribunal, COCA COLA EMBONOR S.A. RUT N°93.281.000-K, no aplica la interpretación administrativa dentro de su contexto, sino se asila en ella, sólo para dar la apariencia de plausible a una operación de planificación tributaria destinada a eludir la

⁵⁶ Sentencia de la Corte de Apelaciones de Arica, de fecha 06 de junio de 2012, pronunciada en autos rol 3-2012, caratulados “COCA-COLA EMBONOR S.A. CON SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS-DIRECCION REGIONAL ARICA Y PARINACOTA”, considerando decimocuarto. Contra la sentencia de segunda instancia, el apelante interpuso recurso de casación en el fondo, sin embargo, la Corte Suprema rechazó el recurso por sentencia de 23 de julio de 2013, pronunciada en autos rol 5118-2012, pero sin hacer referencia a la elusión.

carga tributaria, en una operación que, a todas luces, no puede ser vista con una “legítima razón de negocios”⁵⁷

La Corte de Apelaciones de Concepción, por su parte, declaró en sentencia de fecha 16 de diciembre de 2013, pronunciada en autos rol N° 50-2013, caratulados: “COMERCIAL CARACOL LIMITADA CON SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS VIII DIREC. REGIONAL CONCEPCION”, que “de acuerdo a la prueba rendida, valorada conforme a las reglas de la sana crítica, en especial atendiendo a la regla de la lógica de la “razón suficiente” que propugna “todo objeto debe tener una razón suficiente que lo explique” o “nada existe sin una causa o razón determinante”, permite concluir que aquí se verifica una planificación tributaria con la sola finalidad de evitar el pago del impuesto, planificación que en este caso, no puede ser admitida, ya que la forma o el modo en que el contribuyente adopte para “ahorrar” impuestos no puede prescindir del cumplimiento de los requisitos y de las condiciones que exige la ley para que dicho “ahorro” pueda ser tributariamente aceptado...”. Posteriormente, se agrega que “Además, la planificación debe ser el fruto de una legítima razón de negocios, entendida esta como equivalente a una causal de justificación económica de la operación en sentido amplio, en este sentido, para estas sentenciadoras los límites que debe tener una Planificación Tributaria están dados con la conducta del contribuyente ante la normativa vigente, especialmente la tributaria, lo que no ocurrió en este caso, pues conforme a la prueba rendida no fue suficientemente acreditado por la reclamante otro objetivo o propósito que eludir o rebajar su carga tributaria, mediante la celebración de una serie de actos cuya real ocurrencia, por lo demás, ha resultado cuestionada durante esta causa, lo que al menos se aparta del comportamiento que exige una legítima planificación tributaria...” El enfoque dado por la Corte parece novedoso, atendido que vinculó la finalidad perseguida con la planificación tributaria en cuestión, con una de los principios de la lógica, específicamente, el de la “razón suficiente”, cuestión poco usual en la jurisprudencia tributaria (a diferencia de lo que ocurre en materia penal).

Finalmente, el Tribunal Tributario y Aduanero de la región del Bío Bío, en sentencia de fecha 1° de septiembre de 2014, pronunciada en autos RIT GR-10-00140-2013, caratulados “FLOTA HUALPÉN LIMITADA con SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS VIII DR

⁵⁷ Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de Arica y Parinacota, pronunciada con fecha 03 de abril de 2012, en autos RIT GR-010-00003-2011, considerando cuadragésimo noveno.

CONCEPCION”, declaró: “Que, si el reclamante tiene o no trabajadores con los cuales ejerce el giro de transporte de pasajeros, ello carece absolutamente de relevancia. El artículo 166 del Código Comercio no es una norma que restrinja lo que se entiende para efectos tributarios por “transporte de pasajeros” pues bien se pueden transportar pasajeros usando al efecto trabajadores propios, o ajenos. Y no por el hecho de que los choferes de los buses utilizados para la prestación del servicio no sean directamente dependientes del reclamante, la prestación va a mutar en una distinta; sigue siendo transporte de pasajeros, con choferes contratados por una empresa distinta, lo que en absolutamente nada puede alterar la naturaleza de la prestación. Lo que para el reclamante es “una forma de contratación” no es más que llamar a un contrato por un nombre distinto al que naturalmente le pertenece, pero infinitas veces ha dicho la doctrina, las cosas son lo que son, y no lo que decimos que son”.

5. Razones que justifican el establecimiento de la norma general antielusión.

Las razones para combatir la elusión son variadas y van desde la vulneración de ciertos principios de rango constitucional, hasta la afectación del patrimonio fiscal. Así por ejemplo, se ha sostenido en relación al denominado deber de contribuir a los gastos públicos, que “se encuentra implícito en el principio de igual repartición de los tributos y demás cargas públicas, establecido en el artículo 19 N° 20, inciso primero, de la Constitución, el cual tradicionalmente se ha formulado como una garantía del contribuyente frente al poder de imposición del Estado, obviando el hecho que dicho principio también se vulnera cuando los agentes privados incurren en conductas constitutivas de elusión o evasión.”⁵⁸

El Servicio de Impuestos Internos, a través de la Circular 65, de 23 de Julio de 2015, sintetizó las ideas anteriores, señalando que la elusión es negativa por las siguientes razones:⁵⁹

- a) Viola la legalidad en materia tributaria e igual repartición de los tributos
- b) Viola los principios de equidad tributaria al desplazar la carga tributaria hacia los contribuyentes que actúan correctamente.

⁵⁸ QUEZADA PÉREZ, PABLO, ob. cit., p. 275.

⁵⁹ Circular 65, de 23 de Julio de 2015, p.2.

c) Afecta la libre competencia, en cuanto el elusor obtiene ventajas económicas frente al no elusor.

d) Incrementa los costos de la administración y fiscalización de los tributos, en cuanto reduce la predisposición de los buenos contribuyentes a declarar correctamente.

e) Afecta la recaudación tributaria, privando al Estado de los recursos que por ley le corresponden.

En suma, las razones para rechazar las conductas elusivas son tanto de orden jurídico como económico. En cuanto a las primeras, se traducen en la vulneración de los principios de legalidad en materia tributaria, de igual repartición de las cargas públicas, de equidad en materia tributaria, y de contribución a los gastos públicos, sin perjuicio de que, a nuestro entender, se viola también –indirectamente- la propia norma que establece el hecho gravado para el caso concreto. Además de lo anterior, cabe tener presente que las normas antielusivas especiales, por su propia naturaleza, son insuficientes para hacer frente a la elusión, toda vez que regulan situaciones particulares y, normalmente, se originan como mecanismo de reacción frente a nuevas formas de elusión con el objeto de eliminar las denominadas “erosiones tributarias”.⁶⁰ Así, lo que pretenden las referidas normas no es impedir que surjan nuevos focos de elusión, sino poner atajo a los ya detectados.

En lo que respecta a las razones de orden económico, resulta sencillo identificar que con la elusión se afecta el patrimonio fiscal en el sentido que el Estado deja de percibir aquello que por ley le corresponde, implica utilización de recursos fiscales para fiscalizarla y controlar su proliferación y además, como lo señala el Servicio en la Circular N° 65, afecta la competencia entre los agentes económicos, pues, al permitirla, los contribuyentes que gozan de mayores recursos para diseñar figuras elusivas, se encuentra en una posición más ventajosa que aquellos que, como carecen de los recursos económicos, terminan pagando los impuestos íntegramente.

⁶⁰ Sobre el concepto de erosiones tributarias, véase YÁÑEZ HENRÍQUEZ, JOSÉ “*Elementos a considerar en una reforma tributaria*”, en Revista de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, N°6/2012, pp. 213 y ss.

6. Los principios del artículo 4° bis del Código Tributario.

De la lectura del artículo 4° bis, se pueden extraer ciertas pautas o directrices que informan la nueva reglamentación contenida en el Código Tributario sobre la cláusula general antielusión. En algunos casos, no se trata sino de la aplicación a una materia específica, de principios de carácter general; en otros, se establecen criterios novedosos, que debieran generar un cambio no sólo en el actuar de la administración tributaria, sino también en el de los contribuyentes.

Los referidos principios pueden ser estructurados de la siguiente manera:

- a) Respeto a los principios de legalidad e igualdad en materia tributaria
- b) El deber de la administración de reconocer la buena fe del contribuyente
- c) La nueva cláusula antielusiva tiene carácter general
- d) El peso de la prueba recae en el Servicio de Impuestos Internos.

6.1. Respeto a los principios de legalidad e igualdad en materia tributaria.

El inciso 1° del artículo 4° bis, establece que “las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijan 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 verdadero sentido y alcance de la norma referida, es una cuestión respecto de la cual la doctrina está lejos de ser pacífica. Así, por ejemplo, se ha sostenido que en ella se contiene “un nuevo principio de interpretación de la ley tributaria, que se aparta del vigente hasta la fecha, derivado del ámbito del derecho privado, a saber: que los hechos, actos o negocios realizados por los particulares se interpretan, en primer y primordial lugar, de conformidad a

la denominación y configuración que le den dichos particulares..., conforme al nuevo principio de interpretación de la ley tributaria que se pretende introducir con esta norma, las obligaciones tributarias nacerán y se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera sea la forma o denominación que los interesados le hubieren dado (...). En otras palabras, bajo esta nueva perspectiva, la ley tributaria ya no se interpretaría teniendo en cuenta a la autonomía privada como regla y medida de toda actividad humana de significación tributaria, sino que la atención se pondría primordialmente en la naturaleza jurídica de dicha actividad, suponiendo que ésta sea claramente identificable”⁶¹

Otros, en cambio, señalan que “respecto del inciso primero en particular, podemos decir que el del legislador, como lo hizo antes de las indicaciones, se basa sobre partes de la norma antielusiva española que busca resolver problemas, ahora llamados por aquel ordenamiento, conflictos en la aplicación de la norma tributaria, que no son los mismos que se presentan en nuestro ordenamiento debido a que las reglas del Código Civil sobre interpretación de los contratos hacen irrelevantes las denominaciones que las partes les den a sus acuerdos. Así las cosas, las obligaciones tributarias en Chile siempre han nacido y se han extinguido con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, por lo que existe una repetición de un principio general...debemos recordar que nuestra doctrina civil más autorizada ha sido muy clara en indicar la diferencia que existe en la acreditación de los hechos y su calificación, por lo que no se debe caer en el error de quienes creen en la oposición entre fondo y forma, la cual no pasa de la incomprensión de las reglas sobre prueba de los hechos y sobre la calificación de los mismos...”⁶²

Sólo con las dos opiniones recién expuestas es posible advertir la diametral diferencia que existe en doctrina respecto del verdadero sentido y alcance de la norma contenida en el inciso 1° del artículo 4 bis. Así, mientras por una parte se sostiene que el legislador ha consagrado un nuevo principio de interpretación de la ley tributaria que, según lo señalado, es totalmente opuesto al principio aplicable con anterioridad a la Ley N° 20.780, por otra, se defiende que la norma no contempla sino la repetición de un principio general, pues, en

⁶¹ YÁÑEZ V., FELIPE, ob. Cit., p.235.

⁶² VERGARA QUEZADA, GONZALO “Análisis crítico de la norma antielusiva genérica de la Ley N° 20.780” en Revista de Estudios Tributarios, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile, N°12/2015, p. 154.

nuestro país las obligaciones tributarias siempre han nacido y se han extinguido con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios celebrados.

Siguiendo la idea de que el legislador ha repetido principios que existían con anterioridad a la reforma tributaria, se ha sostenido que lo realmente perseguido por la norma es recalcar que la calificación jurídica de un determinado acto o contrato no puede efectuarse en función de la realidad económica. Así, se ha señalado que “la norma deja en claro que la calificación debe hacerse con criterios exclusivamente jurídicos, lo que, en sí mismo, no constituye ninguna novedad. Entonces, ¿por qué el legislador la ha querido contemplar expresamente en el Código Tributario? En nuestra opinión, la razón no es otra que la de superar toda duda en cuanto a que, cualesquiera sean los supuestos, la calificación no puede hacerse en función de la realidad económica que se anida en los actos o negocios jurídicos realizados.”⁶³

Por su parte, el Servicio de Impuestos Internos, a través de la Circular número 65, de 23 de Julio de 2015, ha señalado que “se trata de una comprensión de la obligación tributaria que entiende que el legislador, al determinar los hechos imponible, 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 imponible es expresión de una realidad económica que el legislador considera relevante en la distribución de las cargas públicas. Lo anterior se refuerza en el inciso cuarto del artículo 160 bis del Código Tributario, que establece la obligación de fundamentación a los Tribunales Tributarios y Aduaneros que conozcan de la solicitud de abuso de las formas jurídicas o simulación presentada por el Servicio, de atender a la naturaleza económica de los hechos imponible 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 imponible conforme a lo establecido en el artículo 4° bis”. En este sentido, la prevalencia de la sustancia sobre la forma es guiada por el principio de legalidad en materia tributaria.”⁶⁴

⁶³GONZÁLEZ ORRICO, JAIME “*Reflexiones en torno a la potestad de la administración tributaria para la calificación de hechos, actos o negocios jurídicos*”, en Revista Actualidad Jurídica, Universidad del Desarrollo, Año XVI, N° 32 – Julio 2015, p. 234.

⁶⁴ Circular N° 65, de 23 de Julio de 2015, p. 3.

De lo expuesto por el Servicio en la Circular mencionada anteriormente, se desprende, en primer término, que el legislador ha optado por incluir en el inciso 1° del artículo 4 bis, un reconocimiento del principio de legalidad en materia tributaria, pero sin dejar de lado, que los hechos gravados constituyen manifestaciones de capacidad contributiva. La segunda parte de la norma, aparece entonces como un complemento de la primera, en el entendido que las formas o denominaciones adoptadas por las partes que celebran un contrato o bien, otorgan un determinado acto jurídico, no les permiten sustraerse del principio de legalidad. En otras palabras, los contribuyentes no pueden asilarse en la forma o denominación que le hubieren dado a los actos o negocios realizados, para burlar el hecho gravado, pues, de lo contrario, la imposición sería ilusoria y la manifestación de capacidad contributiva que se pretende gravar, quedaría reducida a un mero deseo del legislador. De este modo, también se reconoce el principio de igualdad en materia tributaria, pues, se pretende dar el mismo tratamiento al contribuyente que celebra un acto o contrato afecto a un determinado impuesto, que a aquel que, en sustancia, celebra el mismo acto, pero valiéndose de formas o denominaciones diversas a las utilizadas por el legislador.⁶⁵

Por último, pensamos que el prescindir de los vicios o defectos que pudieren afectar a los actos o contratos que ejecuten o celebren los contribuyentes, constituye una manifestación del principio *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*, en cuya virtud nadie puede beneficiarse de su propia culpa o de su propio dolo.⁶⁶

6.2 El deber de la administración de reconocer la buena fe del contribuyente.

La buena fe no es un concepto particular del Derecho Tributario, sino que se trata de una institución que reviste un carácter transversal, en el entendido que tiene injerencia en todas

⁶⁵ Piénsese, por ejemplo, en el caso en que un sujeto desea vender a otro un inmueble, pero por razones tributarias, deciden no celebrar un contrato de compraventa, sino constituir una sociedad, a la cual aportan, uno el inmueble y el otro, dinero. Posteriormente, opera la disolución de la sociedad y los hasta entonces socios, efectúan de común acuerdo, la partición de la comunidad, adjudicándose quien aportó dinero, el inmueble, y quién aportó este, el dinero.

⁶⁶ En esta parte, el artículo 4 bis puede complementarse con lo dispuesto en el artículo 108 del Código Tributario. Con base en ambas disposiciones, puede sostenerse que, en cierto modo, se “completa el círculo” relativo a las consecuencias que produce en materia civil la infracción de las normas tributarias y en el Derecho Tributario, la infracción de normas civiles.

las ramas del Derecho. Dependiendo del área en que nos encontremos, asumirá características particulares, pero, en sustancia, el concepto es uno solo: “la convicción íntima de actuar lícitamente.”⁶⁷

Con base en lo dispuesto en el artículo 707 del Código Civil,⁶⁸ se ha entendido tanto por la doctrina como por la jurisprudencia, que presumir la buena fe es un principio general de Derecho.

Ahora bien, como la buena fe se presume, entendemos que el mandato dado por el legislador al ente administrativo en la primera parte del inciso 2° del artículo 4° bis, en cuya virtud este deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes, no es más que una repetición innecesaria de los principios generales.

De otro lado, la norma ha sido criticada “porque se limita a establecer una obligación de la administración tributaria de reconocer la buena fe del contribuyente (aunque no dice cuándo), en lugar de presumir la existencia de ésta, como sucede normalmente en todos los ámbitos del derecho.”⁶⁹ No compartimos la crítica recién formulada, pues, estimamos que el efecto de consagrar la norma en los términos propuestos, es el mismo que se produce con su redacción actual. Incluso más, si tal regla no estuviera contenida en el artículo 4° bis, el efecto práctico sería el mismo: en cuanto el Servicio impute mala fe a un contribuyente, deberá probarlo.

Más allá de las críticas recién formuladas a la norma en análisis, las mayores dificultades surgen a raíz de la especificación que de la buena fe intentó hacer el legislador, al ámbito tributario. Así, en la segunda parte del inciso 2° del artículo bis, se establece que “la buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes.”

⁶⁷ PEÑAILILLO AREVALO, DANIEL, *“Los Bienes. La propiedad y otros derechos reales”*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2002, tercera edición, p. 242.

⁶⁸ Según el artículo 707 del Código Civil, la buena fe se presume, salvo en los casos que la ley establece la presunción contraria. En todos los otros la mala fe deberá probarse.

⁶⁹ YÁÑEZ V., FELIPE, ob. Cit., p. 238 y 239.

Las críticas que se han formulado a esta norma, van desde la mala utilización de los términos por parte del legislador, hasta una eventual desnaturalización del concepto de buena fe. Así, en relación a la primera, se ha sostenido que “si bien la norma en cuestión precisa las consecuencias que tendría la buena fe en materia tributaria, la redacción empleada no es – a nuestro juicio- suficientemente clara en este punto. En efecto, cuando la novísima norma señala que la buena fe “supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos (...) según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes”, ha debido referirse más bien a que –por regla general- los actos jurídicos producen en materia tributaria los efectos que naturalmente se derivan de la forma civil o comercial que han escogido las partes. Por el contrario, sólo cuando no estemos frente a un contribuyente que actúe de buena fe, el SII podrá impugnar dichos efectos y promover la aplicación de una consecuencia jurídica distinta en materia tributaria... como se ve, si existían términos técnicos más precisos para expresar estos efectos, el reproche que cabe hacer al legislador en este punto es que no haya cuidado una mayor precisión en el lenguaje.”⁷⁰

En cuanto a la segunda crítica, se ha señalado que la norma se aleja del concepto de buena fe y es más cercana a una repetición de la presunción de validez de los actos y contratos, que a una definición de buena fe para efectos particulares.⁷¹

Al margen de las críticas recién expuestas y de las discusiones teóricas que puedan generar los términos empleados por el legislador para el establecimiento de la buena fe en materia tributaria, estimamos que el punto central de la regulación que existe sobre la materia, se encuentra en el inciso 3° del artículo ° bis, que, paradójicamente, se refiere a los casos en que esta no existe.

El inciso 3° del artículo 4° bis establece en términos categóricos que “No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imponibles establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. 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.”.

⁷⁰ YÁÑEZ V., FELIPE, ídem.

⁷¹ VERGARA QUEZADA, GONZALO, ob. Cit., p. 159.

La norma recién transcrita puede ser objeto de reparos, en primer término, por una cuestión formal, pues su redacción parece redundante, toda vez que se refiere a la elusión de “los hechos imponible establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes” en circunstancias que, por el principio de legalidad de los tributos, el hecho gravado – entendiendo esta expresión como sinónimo de hecho imponible- necesariamente debe estar contenido en una disposición legal.

Siguiendo con los reparos que pueden formularse a la norma, cabe preguntarse por qué el legislador optó por señalar que no existe buena fe en los casos que indica y no optó, derechamente, por señalar que, en ellos, se entiende que hay mala fe. La redacción utilizada por el legislador da a entender que podría existir un estado intermedio entre la buena y la mala fe, cuestión que nos parece del todo discutible, particularmente por lo que planteamos con anterioridad en relación a la buena fe, esto es, cualquiera que sea el ámbito del derecho en que opere, el concepto es el mismo: la conciencia de obrar lícitamente. Así, esa convicción puede existir o no, pero los sujetos no permanecen en un estado “neutro” cuando celebran un determinado acto jurídico. En otras palabras, si concurre tal convicción, el sujeto está de buena fe y si, por el contrario, aquella no se presenta, el sujeto obra de mala fe. Conforme a lo expuesto, estimamos que no existen estados intermedios entre la buena y la mala fe.

¿Qué llevó entonces al legislador a señalar que la buena fe no existe en lugar de señalar que hay mala fe en los casos del inciso 3° del artículo 4° bis?

La única respuesta que nos parece posible, consiste en que el legislador pretendió evitar un eventual conflicto con las normas que regulan el peso de la prueba, pues, si el legislador hubiera utilizado términos como “se entiende que hay mala fe” o “hay mala fe”, podría estimarse que en las hipótesis que la norma contempla, aquella se presume, cuestión que implicaría una contradicción con la distribución del peso de la prueba contemplada en el inciso final del artículo 4° bis.

Sin perjuicio de lo señalado, estimamos que un sujeto que pretende eludir el hecho gravado, valiéndose de maniobras abusivas o de simulación, no puede sino estar de mala fe. Si la buena fe supone el íntimo convencimiento de obrar lícitamente, es decir, conforme al

ordenamiento jurídico, las conductas desplegadas para sustraerse de la aplicación de la ley, eludiendo el hecho gravado, configuran atentados a dicho ordenamiento, resultando, en definitiva, ilícitas.

Otro punto que resulta importante destacar, es la vinculación que se desprende del texto legal entre el abuso de las formas jurídicas y la simulación, por una parte, y la ausencia de buena fe, por otra. En efecto, luego de señalar que no ha y buena cuando se elude el hecho imponible, la ley se encarga de establecer que “se entenderá que existe elusión de los hechos imposables en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente.” Entonces, realizando una interpretación lógica de la norma, se puede concluir que en los casos de abuso y simulación no existe buena fe de parte del contribuyente o, según como se entienda la ausencia de buena fe, podría sostenerse incluso que, en dichas hipótesis, el contribuyente está de mala fe.

La asociación que la norma hace entre la mala fe y la elusión, ha sido objeto críticas y así se ha planteado lo siguiente: “Esto implica que la elusión de los hechos gravados sería una hipótesis de actuación de mala fe en materia tributaria. Dicho en otros términos, la elusión sería –a los ojos de esta nueva norma- una especie de actuación dolosa, con todo el reproche jurídico que tal calificación implica. Luego, si se tiene en cuenta el amplio concepto de elusión que la misma reforma establece en el artículo 4 ter (que comentaremos con más detalle en el apartado siguiente), que coloca bajo un mismo concepto a conductas tan disímiles como el abuso de las formas jurídicas y la simulación, podrá comprenderse que – desde una perspectiva garantista de los derechos del contribuyente- la calificación de la elusión como una actuación de mala fe o dolosa es una opción excesivamente severa y restrictiva frente a las posibilidades de actuación de los contribuyentes, sin considerar que además es un error desde el punto de vista dogmático.”⁷²

Continuando con la vinculación entre ausencia de buena fe y elusión, cabe preguntarse ¿qué ocurre con los casos en que se elude el hecho gravado, pero sin acudir a la simulación y al abuso de las formas jurídicas? ¿Puede sostenerse que en tales casos el contribuyente está de buena fe?

⁷² YÁÑEZ V., FELIPE, ob. Cit., p. 239 y 240.

Si atendemos al tenor literal de la disposición, por la vinculación que existe entre la falta de buena fe y la elusión, la ausencia de aquella sólo se presentará en los casos de abuso de las formas jurídicas y de simulación. Incluso más, podría plantearse que en estricto rigor y atendida la definición del legislador, no cabe hablar de hipótesis de elusión que no consistan en abuso o simulación. En contra, podría sostenerse que el hecho de que el legislador entienda que hay elusión en los casos de abuso y simulación, no significa que aquella no pueda ser concebida en otras hipótesis, las que, en todo caso, quedarían fuera del ámbito de aplicación de la cláusula general antielusión.

6.3 La nueva cláusula antielusiva tiene carácter general.

El carácter general de una norma antielusión, se explica porque la situación de hecho a que se refiere, se encuentra descrita de tal manera por el legislador, que lo pretendido es abarcar todas (o al menos la mayoría) de las hipótesis no cubiertas por las normas específicas.

Es en este sentido, que la nueva norma antielusión tiene carácter general, pues no se refiere a un caso específico de elusión, sino que pretende combatirla en términos genéricos. Sin embargo, la aparente generalidad se ve limitada por la propia idea de elusión que ha expresado el legislador, toda vez que la ha limitado a los casos de abuso de las formas jurídicas y simulación.

La consecuencia natural de establecer una norma con carácter general, es que ésta ceda frente a las normas especiales que resulten aplicables a un caso determinado. Esto es precisamente lo que el legislador quiso plasmar en el inciso 4° del artículo 4° bis, al establecer que “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.”

Sin perjuicio de lo señalado, las expresiones “las consecuencias jurídicas” generan dudas en cuanto a su interpretación, pues no queda claro si con ellas el legislador se refirió únicamente a las consecuencias que en cuanto a su tributación establecen los artículos 4°

ter y 4° quáter, o bien quiso significar que dichos artículos quedan íntegramente sin aplicación frente a una norma especial para evitar la elusión.⁷³

Si bien es válido plantear la interrogante recién formulada, desde el punto de vista práctico, el asunto se encuentra resuelto, pues, el propio Servicio se encargó manifestar su criterio, señalando que no se aplicarán las normas de los artículos 4° ter y 4° quáter, ni los procedimientos referidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis, cuando la situación específica de que se trate se encuentre regulada por una norma antielusiva de carácter especial.⁷⁴

6.4 El peso de la prueba.

El inciso final del artículo 4° bis establece que “corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente”.

La norma citada ha determinado que el *onus probandi* o la carga o peso de la prueba, corresponde al ente administrativo. Esto quiere decir que es el Servicio el encargado de probar, en el procedimiento contemplado en el artículo 160 bis, la existencia de abuso simulación y no es el contribuyente el encargado de acreditar que aquellos no han existido. Desde luego, esto no debe llevarnos a pensar que el contribuyente no rendirá prueba alguna, pues, obviamente, aportará los medios de prueba que estime pertinentes a fin de acreditar la verdad de los hechos que sirven de fundamento a su pretensión.⁷⁵

7. Ámbito de aplicación del Procedimiento del artículo 160 bis del Código Tributario.

Conforme al inciso 1° del 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,

⁷³ El punto es planteado por FAÚNDEZ UGALDE, ANTONIO “*Problemas de aplicación de las normas antielusión*”, en Revista de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, N° 15/2016, p. 101 y siguientes.

⁷⁴ Circular 65, de 23 de Julio de 2015, p. 8.

⁷⁵ La prueba será analizada en detalle en el capítulo III de esta obra.

por el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de conformidad a lo establecido en el artículo 160 bis.” Por su parte, el inciso 1° del artículo 160 bis establece que “El Director deberá solicitar la declaración de abuso o simulación a que se refiere el artículo 4° quinquies y, en su caso, la aplicación de la multa establecida en el artículo 100 bis ante el tribunal tributario competente...”.

De las referidas normas se desprende que el procedimiento contemplado en el artículo 160 bis, se aplica a las siguientes materias:

1. La declaración de abuso de las formas jurídicas
2. La declaración de simulación
3. La aplicación de la multa establecida en el artículo 100 bis.

8. El abuso de las formas jurídicas.

La materia se encuentra regulada en el artículo 4° ter del Código, cuya reglamentación abarca los siguientes aspectos:

- a) Qué ha de entenderse por abuso de las formas jurídicas en materia tributaria
- b) La posibilidad de optar entre las diversas alternativas que ofrece el ordenamiento jurídico.
- c) Los casos que no constituyen abuso de las formas jurídicas
- d) El efecto tributario que produce el abuso de las formas jurídicas.

8.1 ¿Qué ha de entenderse por abuso de las formas jurídicas en materia tributaria?

El legislador no acudió a la fórmula que tradicionalmente utiliza para conceptualizar una determinada figura jurídica, pues, no vemos en el inciso 1° del artículo 4° ter una definición,

sino más bien una mera descripción de los casos en que se entenderá que tiene lugar el abuso. A favor de la técnica legislativa empleada, podría pensarse que una definición legal conlleva ciertos riesgos, toda vez que, eventualmente y por las características del lenguaje, podrían haber quedado excluidos de la definición casos de abuso que se precisamente se pretenden evitar, sin embargo, en contra, puede sostenerse que una definición legal conduce a dar mayor certeza jurídica a los contribuyentes, cuestión que parece sumamente relevante atendidas las dificultades prácticas que pueden presentarse en caso concreto, para calificar una determinada conducta de elusiva.

Ahora bien, las hipótesis de las que el legislador se ocupó, se refieren a:

- a) La evitación de la realización del hecho gravado
- b) La disminución de la obligación tributaria
- c) La postergación del nacimiento de la obligación tributaria

En cuanto a la primera de las hipótesis señaladas, estimamos que corresponde al caso de elusión por excelencia, vale decir, tiene lugar cuando el contribuyente se sustrae del supuesto de hecho descrito por la norma tributaria, de manera tal que el hecho gravado, esto es, la descripción que hace el legislador y a la cual subordina el nacimiento de la obligación tributaria, no acontece. En otras palabras, el contribuyente evita, o si se quiere, esquiva la fuente inmediata de la obligación tributaria, con el objeto de no resultar obligado frente al Fisco.⁷⁶

Desde luego, esta primera hipótesis no ha estado exenta de críticas y así, por ejemplo, se ha señalado que “es una referencia circular: el hecho imponible (sic) se elude mediante un abuso consistente en evitar la realización del hecho gravado (sic). Por ende, esta hipótesis

⁷⁶ Con la obligación tributaria nos referimos a lo que Fonrouge ha definido como “el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor), debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley”, sin perjuicio de que, en nuestro Derecho, el pago del tributo sólo se puede efectuar en dinero. FONROUGE GIULIANI, CARLOS, “*Derecho Financiero*”, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1970, Volumen I, segunda edición, p.375. En consecuencia, estimamos que la figura, por el tenor literal del artículo 4° ter, sólo resulta aplicable a las normas que contienen hechos gravados.

en lugar de guiar al intérprete, le confunde lógica y terminológicamente.”⁷⁷ La crítica, desde el punto de vista lógico nos parece acertada, pues conforme al artículo 4° bis, uno de los casos en que existe elusión de los hechos impositivos es el de abuso y si éste se presenta, entre otros, en el caso en que se evita el hecho gravado, llegamos a la conclusión de que el legislador no está diciendo que el hecho imponible se elude cuando se evita el hecho gravado, es decir, cuando se elude. Si a lo anterior agregamos que con las expresiones “hecho imponible” la ley se refiere al hecho gravado, el punto se complica aún más. Sin embargo, no se debe perder de vista que, tratándose del abuso de las formas jurídicas, no basta simplemente con evitar el hecho gravado, sino que además, debe concurrir un requisito especial que se analizará más adelante.⁷⁸

Igualmente, cabe señalar que la norma se refiere a la evitación total o parcial del hecho gravado, redacción que, en nuestro concepto, no resulta apropiada, pues el hecho gravado puede o no verificarse, pero no puede evitarse en parte. En otras palabras, no puede verificarse sólo parcialmente, pues si la hipótesis descrita por la norma tributaria no tiene lugar íntegramente, en sustancia, no se ha verificado el hecho gravado (se ha evitado “totalmente”).

En cuanto al segundo de los casos planteados, el legislador se refirió tanto a la disminución de la base imponible como de la obligación tributaria, a nuestro entender de manera redundante, toda vez que al ser la base imponible un elemento de la obligación tributaria, la disminución de aquella producirá en ésta, por vía consecencial, el mismo efecto. Así, creemos que habría bastado con referirse simplemente a la disminución de la obligación tributaria.

Sin perjuicio de lo señalado, creemos que el legislador, en cierto modo, se contradice, pues, ya no se refiere al hecho gravado sino a la obligación tributaria y ésta supone el acaecimiento de aquel. Así las cosas, cabe preguntarse cómo puede ser este un caso de elusión del “hecho imponible” o hecho gravado. En otras palabras, la ley se refiere por una parte a eludir el hecho gravado, pero por otra, al regular los casos en que dicha elusión tiene

⁷⁷ YÁÑEZ V., FELIPE, ob. cit., p. 242.

⁷⁸ Se trata de que la evitación del hecho gravado se produzca a consecuencia de la utilización de actos que no producen efectos jurídicos o económicos relevantes.

lugar, parte del supuesto de que aquel se verifica, por lo que, en estricto rigor, no se ha eludido.

La última de las conductas que el legislador pretende evitar al establecer la figura del abuso, se refiere a la postergación o diferimiento del nacimiento de la obligación tributaria. Nuevamente el legislador incurre en el mismo error, pues, diferir significa “aplazar” y ésta expresión implica “retrasar el momento de algo”, vale decir, postergarlo.

Otro punto criticable, dice relación con que la postergación del nacimiento de la obligación tributaria, significa, en sustancia, postergar la realización del hecho gravado. Ahora bien, la postergación se diferencia de la evitación en el sentido que lo que se retrasa en algún momento ocurrirá, mientras que evitar algo, implica que no se verifique. Sólo con este criterio se podría justificar la inclusión de esta hipótesis, sin embargo, subsiste la crítica referida a la segunda de las hipótesis en estudio: como el hecho gravado en algún momento se verificará, no puede sostenerse que fue eludido. Intentando defender las formas empleadas por el legislador, tal vez podría pensarse en una especie de “elusión temporal”.

Más allá de las críticas que pueda merecer la redacción de la norma –que pueden dar lugar a discusiones de fondo-, nos parece más delicada la observación que al respecto fórmula el autor Felipe Yáñez, quién pone de manifiesto la colisión que se puede producir entre este caso de elusión por abuso de las formas jurídicas, con la denominada “economía de opción”. Al respecto, dicho autor sostiene: “afirmar que un acto destinado a postergar o diferir el nacimiento de una obligación tributaria pueda suponer un abuso del ordenamiento tributario es claramente el resultado de una interpretación extremadamente restrictiva de la autonomía privada. En efecto, la voluntad de postergar deliberadamente el nacimiento de una obligación tributaria suele ser el arquetipo de las economías de opción. Por el contrario, a los ojos del redactor del proyecto, esta conducta podría suponer un abuso de la autonomía privada. Siguiendo esta vía podría llegarse a afirmar el absurdo de que un contribuyente que tiene a su disposición la posibilidad de ejecutar un acto, estaría obligado a hacerlo por motivos tributarios, en la medida que éste suponga el nacimiento de una obligación tributaria. Naturalmente, este tipo de conclusiones son inaceptables jurídicamente...”⁷⁹

⁷⁹ Ídem.

8.1.1 Exigencia especial relativa a la falta de efectos jurídicos o económicos relevantes.

No basta que tenga lugar una de las conductas descritas anteriormente para que se configure el abuso de las formas jurídicas, pues el legislador ha condicionado su existencia a la concurrencia de un requisito especial. Dicha exigencia consiste en que la evitación del nacimiento de la obligación tributaria, la disminución de su monto o la postergación de su nacimiento, se produzca a consecuencia de la celebración o ejecución de actos jurídicos que no produzcan efectos relevantes, sea jurídicos o económicos, sea para el propio contribuyente o para un tercero, diversos a los efectos tributarios que la misma norma describe.

La pregunta que surge de manera lógica es ¿qué ha de entenderse por efectos jurídicos o económicos relevantes? La ley no se pronuncia al respecto. Desde luego, podría sostenerse que la tarea de determinar si se está o no en presencia de un efecto económico o jurídico relevante, corresponderá al juez, pero una afirmación en tal sentido carece de sustancia, pues, en último término, cuando se plantea una controversia jurídica, quien resuelve es el juez. En otras palabras, traspasar la responsabilidad al juzgador no ayuda a clarificar el sentido de la norma y el punto es preocupante, pues la redacción de la norma pone en juego la certeza jurídica. Así, por ejemplo, ¿basta para excluir la aplicación de la norma el que un contribuyente sostenga que la fusión por absorción entre dos empresas tuvo lugar para optimizar recursos? ¿Bastara para excluir el abuso de las formas jurídicas sostener que la división de cierta sociedad se efectuó para generar una nueva línea de negocios?

Sin duda, la indefinición del legislador genera falta de certeza, cuestión que puede dar pie a numerosos conflictos y, en la práctica, dejar entregada una determinación más específica de la materia, al criterio de nuestros tribunales.

8.2 La posibilidad de optar entre las diversas alternativas que ofrece el ordenamiento jurídico.

El legislador se ha ocupado de hacer un reconocimiento expreso a la autonomía privada en el inciso 2° del artículo 4° ter, en cuanto señala que es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria.

La disposición parece lógica, pues, si las alternativas son contempladas por el propio ordenamiento jurídico, no podría reprocharse a la conducta su falta de licitud.

Entendemos que en esta disposición se reconoce implícitamente lo que en su momento denominación “economía de opción”, concepto respecto del cual no existen dudas en orden a calificarlo como lícito.

Sin perjuicio de la aparente claridad del precepto en estudio, creemos que se pueden formular un par de comentarios producto de la sola lectura de la norma.

En primer término, puede parecer redundante que el legislador califique de “legítima”, la opción por alguna alternativa que el propio ordenamiento jurídico reconoce a los contribuyentes. En otras palabras, lo que el legislador ofrece, no puede ser ilegítimo.

El segundo comentario, si bien emana de la letra de la disposición, apunta a un aspecto de fondo: ¿Qué debe entenderse por opción razonable? ¿Puede no ser razonable optar por una alternativa que la propia ley ofrece?

En cuanto a la primera pregunta, el legislador no se pronunció, pero en cuanto a la segunda, entendemos que, por la redacción utilizada, tácitamente se reconoce que la opción puede no ser razonable y en tal evento, el contribuyente no quedaría amparado por la norma.

8.3 Casos que no constituyen abuso de las formas jurídicas.

Como consecuencia del reconocimiento a la autonomía privada que se contiene en el inciso 2° del artículo 4° ter, el legislador se ocupó de señalar una serie de casos que no constituyen abuso de las formas jurídicas. Así, no constituye abuso:

- a) La sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico (distinto de los meramente tributarios referidos en el inciso 1° del mismo artículo), se pueda obtener por medio de otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria;
- b) Que el o los actos jurídicos escogidos, no generen efecto tributario alguno;
- c) Que el o los actos jurídicos escogidos, generen efecto tributario de manera reducida;
- d) Que el o los actos jurídicos escogidos, generen efecto tributario de manera diferida;
- e) Que el o los actos jurídicos escogidos, generen efecto tributario en menor cuantía;

En relación a las hipótesis descritas, entendemos que la referida en la letra e) queda comprendida en la letra c) que resulta más amplia, es decir, la menor cuantía se puede concebir como un efecto tributario que se genera de manera reducida. De todos modos, se puede observar que todas ellas responden a un mismo patrón: el optar por un régimen de tributación más favorable para el contribuyente no implica abuso de las formas jurídicas. Se reconoce entonces que aquellos no están obligados a organizarse o a desarrollar sus actividades, del modo que resulte más beneficioso a los intereses fiscales y perjudicial –económicamente- para ellos. Sin embargo, es necesario que la tributación más favorable, sea consecuencia de la ley tributaria, lo que supone que haya sido concebida como tal por el legislador. A contrario sensu, si la intención del legislador no ha sido ofrecer un régimen tributario más favorable y sólo se ha generado artificialmente por el contribuyente, éste no podría pretender beneficiarse con la norma en comento. En palabras del Servicio, “el

contribuyente no podrá impetrar tales efectos si, con abuso o simulación, se ha amparado artificiosa o indebidamente en la norma de cobertura”⁸⁰

8.4 Efecto del abuso de las formas jurídicas

En el inciso final del artículo 4° ter el legislador estableció que “*En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imposables establecidos en la ley.*”.

En primer lugar, la norma pone de manifiesto que, en caso de abuso de las formas jurídicas, las maniobras elusivas son inoponibles al Fisco, en la medida, claro está, que exista una sentencia judicial que declare la existencia del abuso. Así se explica que se exija la obligación tributaria eludida.

De lo anterior se desprende que lo perseguido por la norma no es sancionar al contribuyente elusor, sino descubrir el o los actos jurídicos empleados en la elusión, en el sentido de prescindir de las formas utilizadas por el contribuyente. Así, estimamos que se trata de una particular forma de ineficacia de los actos jurídicos celebrados por el contribuyente, que constituyen abuso de las formas jurídicas.

La ineficacia es particular desde un doble enfoque: primero, en relación al ámbito en que opera, pues, es privativa del Derecho Tributario, de manera que no tiene alcances civiles,⁸¹ y segundo, porque la ineficacia se produce sólo respecto del Fisco y la administración.

En cuanto a la redacción, habría bastado con señalar que “se exigirá la obligación tributaria eludida”, pues, es una obviedad que ésta nace cuando acaece el hecho gravado y que éste lo establece la ley, en virtud del principio de la legalidad de los tributos.

⁸⁰ Circular 65 de 23 de Julio de 2015, p. 13.

⁸¹ Así, un tercero que contrató con el contribuyente elusor, no podría pretender invocar el abuso de las formas jurídicas para justificar su incumplimiento. Una manifestación de que los efectos tributarios de los actos jurídicos no tienen consecuencias civiles, se encuentra en el artículo 108 del Código Tributario, según el cual “las infracciones a las obligaciones tributarias no producirán nulidad de los actos o contratos en que ellas incidan, sin perjuicio de la responsabilidad que corresponda, de conformidad a la ley, a los contribuyentes, ministros de fe o funcionarios por el pago de los impuestos, intereses y sanciones que procedan”.

9. La simulación.

Además del abuso de las formas jurídicas, el legislador contempló, como otra forma de elusión, a la simulación. La regulación de la figura se encuentra contemplada en el artículo 4° quáter del Código Tributario y comprende:

- a) Los casos en qué existe simulación
- b) Su efecto tributario

9.1 Concepto de simulación.

El legislador no señaló en qué consiste la simulación, sino que, bajo la apariencia de una definición, indicó los casos en que se considera que existe para efectos tributarios.

Sin perjuicio de lo señalado, la doctrina –particularmente civilista- se ha encargado de estudiarla en profundidad, a propósito de los requisitos de los actos jurídicos, específicamente, de la voluntad. Así, ha sido definida como “la declaración de un contenido de voluntad no real, emitido conscientemente y de acuerdo ente las partes o entre el declarante y la persona a la cual va dirigida la declaración, 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.”⁸²

En términos similares la doctrina tributaria ha señalado que “la simulación es una declaración de voluntad no real, emitida conscientemente y por acuerdo entre las partes para producir con fines de engaño la apariencia de una negocio jurídico que en realidad no existe, o que es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo.”⁸³

De las definiciones mencionadas se desprende que en la simulación existe una disconformidad entre la voluntad real y la que se declara o manifiesta. Igualmente, cabe

⁸² ALESSANDRI R., ARTURO y SOMARRIVA U., MANUEL, ob. cit., tomo II, p. 360.

⁸³ UGALDE, R. Y GARCIA J., ob. cit., p. 108.

destacar que tal disconformidad no es producto de un error, sino que es querida y manifestada por acuerdo entre los otorgantes. En otras palabras, concertados, manifiestan algo distinto de lo que realmente quieren, con el objeto de engañar a terceros.

9.2 Clasificación de la simulación.

El legislador no ha formulado –al menos expresamente- ninguna distinción que conduzca a establecer una clasificación de la simulación.

La doctrina en cambio, suele distinguir la simulación lícita de la ilícita y la relativa de la absoluta.

9.2.1 Simulación lícita e ilícita.

En palabras de Peñailillo, “se entiende por simulación ilícita la que perjudica (o tiene la intención de perjudicar) a terceros o viola (o tiene la intención de violar) la ley, y por simulación lícita la que provoca (o no pretende provocar) alguno de aquellos resultados.”⁸⁴

Desde luego, de la definición llama la atención el hecho de que el criterio en que se basa la clasificación consiste en perjudicar o tener la intención de perjudicar a terceros o en violar o tener la intención de violar la ley.

La circunstancia de que en doctrina se discuta si basta la intención de perjudicar a terceros para que la simulación sea ilícita o, por el contrario, es necesario que efectivamente perjudique a terceros, justifica la referencia que a este punto hace la definición y la inclusión de ésta en el presente trabajo.

⁸⁴ PEÑAILILLO ARÉVALO, DANIEL, “*Cuestiones teórico-prácticas de la simulación*”, en Revista de Derecho de la Universidad de Concepción, N° 191, año LX (enero – junio de 1992), p. 14.

Luego de plantear diversas alternativas al respecto, el autor antes mencionado señala: “en definitiva, estimamos que lo decisivo es el resultado. Si perjudica a terceros la simulación es ilícita; si no los perjudica, es lícita; todo con prescindencia de la intención o diligencia de los contratantes, que por lo demás será punto menos que imposible descubrir, al menos directamente.”⁸⁵ En todo caso, se hace presente que la intención de engañar sí forma parte de la simulación.⁸⁶

Específicamente en materia tributaria, se ha sostenido que la simulación es ilícita “ya que su objetivo es afectar el patrimonio del Fisco, ya sea disminuyendo o derechamente, haciendo desaparecer la carga tributaria.”⁸⁷

Discrepamos de esta última tesis toda vez que, en nuestro concepto, la intención de afectar el patrimonio del Fisco no es un factor determinante para estar en presencia de simulación ilícita, sino que lo decisivo será que se produzca, de manera efectiva, su afectación. Fundamos nuestra opinión en dos razones:

a) Según el artículo 4° quáter del Código Tributario, se entiende que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento. Esto significa que frente a la administración se ha ocultado el acaecimiento del hecho gravado, vale decir, se disimula la obligación tributaria que ya nació, o la naturaleza de los elementos que constituyen la obligación tributaria, su monto o data de nacimiento. Es decir, el supuesto de todos los casos que menciona el legislador, es una obligación tributaria existente. Ahora bien, si la obligación tributaria ya nació, el perjuicio para el Fisco se produce mientras se oculte o, mejor dicho,

⁸⁵ Ídem., p. 16.

⁸⁶ La mayoría de los autores señala que la intención de engañar es uno de los elementos de la simulación, junto con la disconformidad entre la voluntad real y la declarada, la conciencia de la disconformidad y el concierto entre las partes. Sin embargo, Peñailillo plantea que si ya se ha exigido que para que se configure la simulación debe existir disconformidad entre la voluntad real y la declarada y además se exige el concierto previo entre las partes, la exigencia de un fin de engañar a terceros es innecesaria, pues, resulta evidente que si las partes, de común acuerdo, declaran algo que no quieren, todo tercero que tome conocimiento de ese acto resultará engañado; tengan o no las partes la intención de engañar, los terceros resultarán engañados, puesto que pensarán que es cierto lo que no es. PEÑAILILLO ARÉVALO, DANIEL, ob. cit., p. 13.

⁸⁷ UGALDE, R. Y GARCIA J., ob. cit., p. 108.

mientras no se cumpla, lo que nos lleva a concluir que el perjuicio, en los casos de simulación, es efectivo.

b) Conforme al inciso 1° del artículo 160 bis, el Requerimiento del Director al tribunal competente para que declare la existencia de la simulación, debe presentarse “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.” Lo anterior demuestra que, para el ejercicio de la acción por parte del Servicio de Impuestos Internos, es necesario que la administración determine una diferencia de impuestos, cuestión que supone la existencia de un perjuicio fiscal concreto.

c) El fin perseguido al solicitar la declaración de simulación es, en sustancia, que se aplique el régimen tributario dispuesto por el legislador a los actos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos simulados

d) La intención de causar perjuicio al patrimonio fiscal puede existir, pero si éste no se produce, por ejemplo, porque con los actos diseñados no logra el objetivo perseguido, la autoridad administrativa no está facultada para solicitar la declaración judicial de simulación.

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

utilizados en el derecho infraccional o penal, en cuanto carece de relevancia la determinación de la culpa o dolo para los fines de su aplicación.”⁸⁸

9.2.2 Simulación relativa y absoluta.

Si bien el artículo 4° quáter del Código Tributario no reconoce expresamente esta clasificación, su tenor literal demuestra que aquella sí estuvo en la mente del legislador al elaborar la norma.

La doctrina señala que “se entiende por simulación absoluta aquella en que tras el acto aparente no se oculta otro. Y por simulación relativa, la que tras el acto aparente se oculta otro distinto.”⁸⁹

Conforme a lo expuesto, tratándose de la simulación absoluta, en realidad ningún acto jurídico quiere celebrarse y sólo aparentemente se realiza uno. En cambio, tratándose de la simulación relativa, se quiere concluir un acto jurídico, pero aparentemente se efectúa otro diverso.

Sólo con lo recién expuesto, puede advertirse que, tratándose de la simulación absoluta, existe un solo acto jurídico: el simulado o aparente. En cambio, tratándose de la simulación relativa, existen al menos dos actos jurídicos: uno aparente o simulado y otro oculto, real o disimulado.

Ahora bien, como según el artículo 4 quáter “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”, resulta indudable que todas las hipótesis se refieren exclusivamente a la simulación relativa, pues suponen la

⁸⁸ Circular 65, de 23 de Julio de 2015, p. 15.

⁸⁹ PEÑAILILLO ARÉVALO, DANIEL, ob. cit., p. 16.

existencia de un acto que se oculta o disimula, cuestión que sólo ocurre en ese tipo de simulación. En todo caso, existen opiniones en sentido contrario.⁹⁰

El Servicio, reconociendo que la simulación absoluta no se rige por los artículos 4° bis y 4° quáter, ha señalado que “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.”⁹¹

En relación a este último punto, vale decir, el pago del impuesto que afecta al acto que adolece de simulación absoluta, se ha planteado lo siguiente: “si la simulación es absoluta, por lo que nunca se ha celebrado el contrato que se presenta ante terceros ¿se deberán pagar los tributos que procedan por el acto aparente? ¿Será necesaria la declaración de nulidad del juez civil en ese caso? Creemos que sí, en vista que la norma solamente altera la regla del acto simulado que busca disminuir la tributación, pero nada dice respecto del acto que crea la apariencia de un hecho gravado que no existe realmente y sólo tiene como efecto una mayor tributación que la debida. Así, en este último caso, se deberían seguir las reglas generales y, sin una declaración judicial, la Administración debería aplicar la tributación que corresponda al acto aparente, debido a que no tiene facultades para resolver sobre el punto, por lo que aplicará la presunción de validez de los actos jurídicos previamente comentada. Sería el costo de la simulación lícita.”⁹²

⁹⁰ Así, se ha sostenido que “respecto a la simulación absoluta, tal como lo indicamos, ningún acto o negocio jurídico ha querido celebrarse, ninguna realidad, por tanto, pretende encubrirse o disimularse por su intermedio. Desde esta perspectiva, entonces, difícilmente un contribuyente recurrirá a aquélla para aparentar contratos no gravados o sujetos a un tratamiento tributario menos oneroso, antes bien, mediante su utilización puede perseguirse una clase distinta de beneficios o ventajas impositivas. Así, por ejemplo, mediante la suposición de gastos puede disminuir la base imponible en el Impuesto a la Renta, o bien, simulando la adquisición de bienes del activo realizable puede abultar el monto de los créditos fiscales en la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios.” Véase GONZÁLEZ ORRICO, JAIME, “*Notas sobre el procedimiento para declarar la existencia de abuso o simulación en el proyecto de reforma tributaria*”, en Revista Actualidad Jurídica, Universidad del Desarrollo, Año XIV, N° 30 – Julio 2014, p. 99.

⁹¹ Circular 65, de 23 de Julio de 2015, p. 15.

⁹² VERGARA QUEZADA, GONZALO “*Análisis crítico de la norma antielusiva genérica de la Ley N° 20.780*” en Revista de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, N°12/2015, p. 166.

El criterio señalado no es sino consecuencia de las reglas generales –aplicables atendido que la simulación absoluta no queda cubierta por la norma tributaria- en virtud de las cuales “frente a los terceros de buena fe el acto simulado o público debe considerarse como existente. El tercero está de buena fe, si ignora que hay simulación.”⁹³

Desde luego, no vemos inconveniente en cuanto a la exigencia relativa a la buena fe, pues el Fisco normalmente procederá al cobro del impuesto que afecta al acto simulado, ignorando que, en realidad, ningún acto han querido celebrar las partes.

Sin perjuicio de lo recién expuesto, hacemos presente que las interrogantes planteadas en relación a la simulación absoluta, carecen de relevancia, al menos desde el punto de vista de la norma general antielusiva, atendido el criterio expuesto por el ente fiscalizador en la Circular N° 65 de 2015 y por lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario.⁹⁴

9.3 Casos en que existe simulación para efectos tributarios.

El legislador ha señalado en el artículo 4° quáter, los casos en que considera que existe simulación para efectos tributarios. Atendidos los términos de la ley, entendemos que el catálogo que ella contempla tiene carácter taxativo.

Las hipótesis de simulación que la norma contempla, son:

- a) Cuando los actos jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado
- b) Cuando los actos jurídicos de que se trate disimulen la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria,

⁹³ALESSANDRI R., ARTURO y SOMARRIVA U., MANUEL, ob. cit., tomo II, p. 363

⁹⁴ La simulación absoluta podría presentarse, eventualmente, como mecanismo para justificar inversiones. En tal evento y aun cuando el Servicio cambiara de criterio haciendo aplicable la norma general antielusiva a los casos de simulación absoluta, la hipótesis no quedaría cubierta por los artículos 4 bis y siguientes, atendido que dichas normas ceden frente a las normas antielusivas de carácter especial, como son los artículos 70 y 71 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

c) Cuando los actos jurídicos de que se trate disimulen el verdadero monto de la obligación tributaria

d) Cuando los actos jurídicos de que se trate disimulen la data de nacimiento de la obligación tributaria.

Como se puede apreciar, la única hipótesis que se refiere al hecho gravado es la contemplada en la letra a), sin embargo, la referencia es más aparente que real, toda vez que el disimular la configuración del hecho gravado no es otra cosa que disimular la existencia de la obligación tributaria. En otras palabras, si se oculta la verificación del hecho gravado, lo que se disimula es el nacimiento de la obligación tributaria que tuvo lugar a raíz del acaecimiento de aquel. Así, entendemos que, en definitiva, todas las hipótesis están referidas a la obligación tributaria.

En cuanto a la hipótesis contemplada en la letra c), estimamos que se encuentra comprendida en la letra b), pues el monto de la obligación tributaria se determina conjugando la base imponible y tasa, es decir, los elementos de la obligación tributaria. En cuanto a eventuales deducciones a la base, entendemos que son parte de la forma en que ésta se determina., por lo que también pueden incluirse en este elemento de la obligación tributaria.

En cuanto a la letra d), también se puede estimar que es innecesaria, pues, el disimular la data de nacimiento de la obligación tributaria, significa que se ha disimulado el acaecimiento del hecho gravado o, en otros términos, se oculta que la obligación tributaria nació en cierta época simulando que su nacimiento tuvo lugar con posterioridad.

9.4 El efecto de la simulación.

El legislador señaló en la segunda parte del único inciso del artículo 4° quáter, el efecto de la simulación en materia tributaria, indicando que “En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados”.

Al igual que en el caso de abuso de las formas jurídicas, lo perseguido por la norma no es sancionar al contribuyente elusor, sino prescindir de él o los actos simulados que haya celebrado.

La declaración judicial de la simulación, implicaría, en la práctica, la ineficacia respecto del Fisco, de los actos simulados.

10. La figura del nuevo artículo 100 bis del Código Tributario.

Como complemento de la norma general antielusión, el legislador decidió incorporar al Código Tributario, a través del artículo 10 N° 26 de la Ley N° 20.780, el artículo 100 bis, que tipifica como infracción el diseño y planificación de los actos constitutivo de abuso o simulación y sanciona con multa a quien ejecute dicha conducta. La referida disposición fue modificada en virtud del artículo 3 N° 14 de la Ley N° 20.899 que “simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias”, promulgada el 01 de febrero de 2016 y publicada en el Diario Oficial de fecha 08 de febrero del mismo año.

El estudio del artículo 100 bis abarcará los siguientes aspectos:

- a) Sujeto activo.
- b) La conducta infraccional
- c) La sanción
- d) Requisito especial para la aplicación de la sanción
- e) La prescripción de la acción para perseguir la responsabilidad infraccional

10.1 Sujeto activo.

La mayoría de los artículos que se han referido a esta materia, indican que el artículo 100 bis contempla una sanción “al asesor” del contribuyente. Frente a tal afirmación, creemos que es necesario formular algunas precisiones.

En primer lugar, el tipo infraccional no contempla un sujeto activo calificado. En efecto, la norma sanciona a cualquier persona respecto de la cual se acredite haber ejecutado la conducta que la norma describe.

En cuanto a la expresión “persona”, tal como lo indica la norma, se comprende tanto a las naturales como a las jurídicas.

Respecto de las personas naturales, puede cometer la infracción el propio contribuyente, o un tercero. Este último puede ser, eventualmente, un contador, un abogado, etc. Sin embargo, la norma en análisis no exige la concurrencia de una calidad especial de parte del infractor. Así, no se requiere, por ejemplo, que el infractor posea un título profesional determinado o que se encuentre ligado al contribuyente en virtud de una determinada relación jurídica. En suma, no estamos en presencia de un “sujeto activo calificado”.

Conforme a lo expuesto, puede cometer la infracción el “asesor tributario”, pero la norma no se encuentra diseñada para sancionar exclusivamente a ese sujeto.

En cuanto a las personas jurídicas, entendemos que el propósito del legislador es sancionar, básicamente, a consultoras y estudios jurídicos que efectúen la conducta descrita en la norma. El particular tratamiento que el legislador ha dado a la sanción respecto de las personas jurídicas, se analizará más adelante.

10.2 Conducta constitutiva de la infracción.

La conducta que el legislador ha decidido sancionar, consiste en diseñar o planificar los actos contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación.

Considerando que diseñar significa hacer un proyecto, un plan que configura algo y planificar, hacer plan o proyecto de algo, el Servicio de Impuestos Internos, interpretando la norma, ha señalado que “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.”⁹⁵

Con base en lo anterior, el ente administrativo ha distinguido la actividad intelectual de diseño o planificación de los actos o negocios constitutivos de abuso simulación, de la mera implementación de los mismos, manifestado que aquella es la conducta sancionada, mas no ésta última. A modo de ejemplo, ha señalado que las presentaciones que se efectúen ante notarías, conservador de bienes raíces, etc., quedan sin sanción.

10.3 La sanción.

El legislador decidió establecer la sanción que se genera como consecuencia de la infracción, en función del monto de los impuestos eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas o la simulación. Así, en el inciso 1° del artículo 100 bis, establece que la conducta descrita en dicha norma, se sanciona “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”.

En consecuencia, para determinar el monto de la sanción no cabe considerar los intereses penales y multas a qué se contienen en la liquidación que se emita al contribuyente. Sin embargo, como el reajuste tiene la misma naturaleza de aquello que se reajusta, estimamos que sí debe ser considerado en la determinación de la sanción.

⁹⁵ Circular 65, de 23 de Julio de 2015, p. 28.

En todo caso, la ley contempló un límite en relación a la sanción, señalando que ésta no puede exceder de 100 Unidades Tributarias Anuales.

La norma, aparentemente clara en este punto, plantea dudas cuando la infracción es cometida por una persona jurídica. En efecto, según el inciso 2° del artículo 100 bis, “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”.

Atendidos los términos empleados en la redacción de la norma, la ley ha dado un mandato al juez, en el sentido que debe aplicar necesariamente la multa a los directores o representantes legales en la medida que hubieren infringido los deberes indicados; por el contrario, si han cumplido con los deberes de dirección y supervisión, no pueden ser sancionados. En este último caso, ¿queda la conducta queda sin sanción?

Una alternativa es entender que, frente a la actividad desplegada por la persona jurídica, la sanción se materializa necesariamente en sus directores o representantes legales, siempre que éstos hayan infringido los deberes de dirección y supervisión, de manera tal que si no se cumple este requisito legal, no es posible aplicar sanción alguna.

Otra forma de entender la norma, consiste en estimar que la sanción está diseñada para que la soporte el patrimonio de la persona jurídica respectiva, salvo que los directores infrinjan los deberes mencionados, caso en el cual serán éstos quienes deberán soportar el pago de la multa. No concurriendo ésta última hipótesis, la responsabilidad de los directores y representantes legales no puede verse comprometida, pero eso no significa que la conducta quede sin sanción, pues la multa deberá ser asumida por la respectiva persona jurídica.

Como es posible apreciar, con la primera alternativa la conducta infraccional no queda completa si los directores o representantes legales cumplen los deberes de dirección y supervisión. Así, el incumplimiento de dichos deberes se constituye en un requisito del tipo infraccional, siendo parte de la conducta sancionada. Con este razonamiento, lo sancionado

sería, en sustancia, la infracción a los deberes que impone el cargo de director o representante legal.

Con la segunda alternativa planteada, la conducta que se sanciona consiste en el diseño o planificación de los actos constitutivos de abuso o simulación, con la particularidad de que la sanción debe ser asumida por los directores en la hipótesis que la norma contempla.

10.3 Requisito especial para la aplicación de la sanción.

Como lo que se sanciona en el artículo 100 bis –según el tenor literal de la referida disposición- es haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, según lo dispuesto en los artículos 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies y 160 bis del Código Tributario, resulta lógico que, en primer lugar, se debe haber declarado por el tribunal competente la existencia de abuso o simulación. Tal declaración es el supuesto básico para aplicar la sanción por el diseño o planificación de los mismos. Incluso más, siguiendo la misma lógica, será necesario que tal declaración se encuentre firme.

Estimamos que ese fue el pensamiento del legislador, sin embargo, el texto original del inciso 3° del artículo 100 bis, incorporado por la Ley N° 20.780, establecía que *“el Servicio sólo podrá aplicar la multa a que se refieren los incisos precedentes cuando, en el caso de haberse deducido reclamación en contra de la respectiva liquidación, giro o resolución, ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada, o cuando no se haya deducido reclamo y los plazos para hacerlo se encuentren vencidos.”*

Así concebida, la norma resultaba criticable, pues, conforme a lo dispuesto en el penúltimo inciso del artículo 160 bis, “la liquidación, giro, resolución o multa que se emitan en cumplimiento de la sentencia firme dictada en el procedimiento que declare la existencia del abuso o de la simulación o la responsabilidad por el diseño o planificación de los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, no serán susceptibles de reclamo alguno”

Conforme a lo señalado, la liquidación, giro, resolución o multa emitidas en cumplimiento de la sentencia respectiva, no son reclamables, entonces ¿cómo se explica que el inciso 3° del artículo 100 bis, haya establecido como requisito para aplicar la multa del artículo 100 bis que, en caso de reclamar contra la liquidación, giro o resolución, ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada, o que en caso de no reclamar los plazos para hacerlo se encuentren vencidos?

La contradicción entre las normas era evidente. Lo que al legislador le interesaba es que para aplicar la multa a que se refiere el artículo 100 bis, la declaración de abuso o simulación estuviera firme, por lo tanto, no debió haberse referido al reclamo de la liquidación, giro o resolución respectiva –que por lo demás, no son reclamables por expreso mandato del legislador- sino que debió referirse a la sentencia que declara la existencia del abuso o de la simulación.

Lo señalado anteriormente motivó al legislador a modificar a través del artículo 3° N° 14 de la Ley N° 20.899, el inciso 3° del artículo 160 bis del Código Tributario. En virtud de la referida modificación, se estableció que “el Servicio sólo podrá aplicar la multa a que se refieren los incisos precedentes cuando, en el caso de haberse solicitado la declaración de abuso o simulación en los términos que señala el artículo 160 bis, ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada.”

En suma, el error legislativo fue subsanado y, en virtud de la modificación legal, el requisito para aplicar la multa del artículo 100 bis, consiste en que la resolución que declare la existencia de abuso o simulación, se encuentre firme.

10.4 La prescripción de la acción para perseguir la responsabilidad infraccional.

El legislador decidió incorporar una regla especial en materia de prescripción que hace excepción a la regla general contenida en el inciso final del artículo 200 del Código Tributario. En efecto, según la referida disposición, “las acciones para perseguir las sanciones de carácter pecuniario y otras que no accedan al pago de un impuesto

prescribirán en tres años contados desde la fecha en que se cometió la infracción”. De otro lado, el inciso 3° del artículo 100 bis establece en lo pertinente, que “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...”

Conforme a lo expuesto, la regla del artículo 100 bis es doblemente excepcional, pues, contempla un plazo de prescripción más extenso y su cómputo comienza desde que los impuestos respectivos han sido eludidos. Esta última solución parece lógica, pues, hipotéticamente, podría tener lugar el diseño o planificación de una serie de actos con el objeto de eludir un impuesto, pero no ser implementados, de manera que el contribuyente cumple con la obligación tributaria, caso en el cual no resulta posible aplicar la sanción en estudio, por lo tanto, mal podría haber comenzado el plazo de prescripción de la acción para aplicarla.

En cuanto a la interrupción de la prescripción, no hay regla especial en el Código Tributario, por lo que corresponde acudir a las reglas generales contempladas en el Código Civil. Con este razonamiento, el Servicio ha sostenido que la presentación del requerimiento del Director produce la interrupción de la prescripción de la acción.

En relación a la suspensión de la prescripción, el texto original del inciso final del artículo 100 bis no contemplaba una regla particular, sin embargo, tal disposición fue modificada por la Ley N° 20.899, cuyo artículo 3° dispuso en la letra b) de su número 14, agregar el siguiente texto al inciso final del artículo 100 bis: “y se suspenderá desde la fecha en que se solicite la aplicación de sanción pecuniaria a los responsables del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación, según lo establecido en el inciso segundo del artículo 160 bis, hasta la notificación de la sentencia firme y ejecutoriada que la resuelva”.

En consecuencia, el cómputo del plazo de prescripción que comenzó a correr desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar el impuesto, se detiene o paraliza, desde que se presenta el requerimiento del Director al Tribunal Tributario, solicitando la aplicación de la sanción al responsable del diseño o planificación respectiva y se reanuda, sin perder el

tiempo transcurrido con anterioridad a la suspensión, desde que se notifica la sentencia firme que lo resuelva.

CAPÍTULO II

ETAPA DE DISCUSIÓN.

11. Requerimiento del Director de Impuesto Internos.

De conformidad a lo dispuesto en el inciso 1° del artículo 160 bis, el Director del Servicio deberá solicitar la declaración de abuso o simulación a que se refiere el artículo 4° quinquies y, en su caso, la aplicación de la multa establecida en el artículo 100 bis ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente.

Desde luego hacemos presente que el inciso 1° del artículo 160 bis utiliza la expresión “deberá” y, a nuestro juicio, la redacción de la norma no es una cuestión casual, pues en ella vemos un mandato del legislador al Director en el sentido de que éste necesariamente debe formular el requerimiento al Tribunal Tributario y Aduanero competente, en la medida que concurren los presupuestos legales para la declaración del abuso o simulación o bien, para la aplicación de la multa establecida en el artículo 100 bis del Código Tributario. En otras palabras, estimamos que la presentación del requerimiento tiene carácter obligatorio para el Director. Fundamos nuestra opinión no sólo en el tenor literal del inciso 1° del artículo 160 bis, sino también en el hecho de que cuando el legislador quiso otorgar facultades discrecionales al Director, lo señaló de manera expresa. Así, por ejemplo, tratándose de infracciones a la legislación tributaria que pudieren ser sancionadas con multa y pena privativa de libertad, el inciso 3° del artículo 162 del Código Tributario establece que el Director “podrá, discrecionalmente” interponer la respectiva denuncia o querrela o enviar los antecedentes al Director Regional respectivo para que persiga la aplicación de la multa que correspondiere, a través del procedimiento contemplado en el artículo 161.

12. Requisitos del requerimiento del Director.

12.1 La solicitud debe ser fundada.

Aun cuando el requisito pueda parecer evidente, estimamos procedente realizar algunas precisiones. En este sentido, el requerimiento del Director deberá contener los fundamentos tanto de hecho como de derecho en que se sustenta, lo que requiere un análisis profundo de las cuestiones tanto fácticas como jurídicas involucradas en el caso concreto, pues, en nuestra opinión, no se cumple con el mandato legal si en el requerimiento el Servicio se limita simplemente a realizar meras afirmaciones genéricas o a esgrimir argumentos vagos o confusos, orientados sólo a manifestar su disconformidad con la actuación del contribuyente. Por lo anterior, tendrá suma relevancia el considerar si lo que se solicita es la declaración de abuso o simulación y, en su caso, la aplicación de la multa contemplada en el artículo 100 bis, pues resulta meridianamente claro que la fundamentación no puede ser la misma en uno y otro caso.

En otro orden de ideas, el Servicio, al fundar el requerimiento, deberá tener en especial consideración:

a) Que la cláusula general antielusión, por su propia naturaleza, no resulta aplicable a los casos en que el legislador ha establecido normas especiales para evitar la elusión.⁹⁶

b) De conformidad a lo dispuesto en el inciso 2° del artículo 4 ter, es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria, de manera tal que no toda conducta que reporte al contribuyente un beneficio tributario, entendiendo este último como una reducción o postergación de la carga tributaria, habilita al ente administrativo para formular el requerimiento al Tribunal Tributario y Aduanero. Así por ejemplo, si un contribuyente, cumpliendo los requisitos legales, se acoge a un régimen de renta presunta y en el hecho, obtiene rentas superiores a las presumidas, obtiene un beneficio tributario en el entendido que para determinar el impuesto, considerará una base

⁹⁶ Así lo sostiene el propio Servicio en la Circular 65, de 23 de Julio de 2015, p. 8.

imponible menor que la que habría utilizado en caso de tributar en base a renta efectiva, sin embargo, dicha situación no puede ser calificada de abuso de las formas jurídicas, pues, la menor carga tributaria es consecuencia de que el contribuyente optó por una alternativa de tributación que otorga la propia Ley sobre Impuesto a la Renta, a los contribuyentes que reúnan determinados requisitos.

c) Si bien el artículo 4 quáter del Código Tributario contempla a la simulación como una de las formas de elusión que hace procedente el requerimiento del Director, cabe tener presente que aun cuando el legislador no efectuó ninguna distinción de manera expresa, de la lectura de la norma aparece que ella sólo se refiere a la simulación relativa.

12.2. Se deben acompañar documentos.

En este caso, el legislador, siguiendo el mismo criterio que adoptó en el Procedimiento General de Reclamaciones, estableció en el inciso 1° del artículo 160 bis, que el requerimiento del Director se debe presentar “acompañando los antecedentes de hecho y de derecho en que se sustenta...”.

Ahora bien, la regulación normativa no dejó al arbitrio exclusivo del Director la determinación de los antecedentes que se deben acompañar al requerimiento, pues, establece como parámetro, que aquellos “permitan la determinación de los impuestos, intereses penales y multas a que dé lugar la declaración judicial...”.

Desde luego, estimamos que, como mínimo, se deberán acompañar al requerimiento, la Citación,⁹⁷ los formularios en que consten las notificaciones practicadas al contribuyente durante la fiscalización y un documento que contenga las diferencias de impuestos determinadas por la administración.⁹⁸ Con respecto a éste último punto, si bien es cierto que lo exigido por la ley es acompañar los documentos que “permitan” la determinación de los

⁹⁷ Los términos imperativos utilizados por el legislador en el inciso 3° del artículo 4 quinquies, demuestran que la Citación tiene carácter obligatorio.

⁹⁸ No basta que la determinación provisoria de las diferencias de impuestos se contenga en el propio requerimiento, pues, el texto expreso del inciso 1° del artículo 160 bis, exige que se acompañe el documento que contiene dicha determinación.

impuestos, no lo es menos que la petición del Servicio debe ser concreta, lo que a nuestro juicio implica la necesidad del ente administrativo, de plantear al tribunal de manera específica y detallada, a cuánto asciende la diferencia de impuestos en el caso particular.

El determinar cuál es el documento específico que debe acompañar el Servicio, es una cuestión no resuelta en la ley y que podría inducir a equívocos, si se considera lo dispuesto en el inciso 2° del artículo 4 quinquies. En efecto, la referida disposición establece que “las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el Servicio al contribuyente respectivo”, deben exceder la suma que indica.

¿Significa lo anterior que el Servicio debe emitir previamente una liquidación para luego acompañarla al requerimiento?

Desde luego, cuando la administración determina diferencias de impuestos, éstas se plasman en una Liquidación; así fluye del artículo 24 del Código Tributario. Si a lo anterior agregamos que conforme al artículo 25 del mismo Código, toda liquidación de impuestos practicada por el Servicio tiene el carácter de provisional mientras no se cumplan los plazos de prescripción, salvo los casos excepcionales que la misma norma contempla, entre los cuales no se hace mención a la norma general antielusión, podría plantearse como alternativa que la determinación provisoria de las diferencias de impuestos a que se refiere el inciso 2° del artículo 4 quinquies, debe estar contenida en una Liquidación. A mayor abundamiento, si el legislador hubiera querido excluir la posibilidad de calificar la determinación provisoria de las diferencias de impuestos a que se refiere la norma recién citada, del concepto de liquidación que se desprende de los artículos 24 y 25 del Código Tributario, los habría modificado en virtud de la Ley N° 20.780 o de la Ley N° 20.899, cuestión que no ocurrió.

Sin perjuicio de lo señalado, estimamos que la alternativa expuesta debe ser descartada, pues no parece lógico que se acompañe una liquidación al requerimiento-que es el escrito que pone en movimiento la función jurisdiccional y por lo mismo, constituye el primer acto del proceso- si por expresa disposición del inciso 6° del artículo 160 bis, el Servicio, en cumplimiento de la sentencia que declare la existencia de abuso o simulación, debe emitir, en su caso, una Liquidación. De otro lado, si el Servicio debiera emitir una Liquidación en los

términos del artículo 24 del Código Tributario, ésta debería ser reclamable, toda vez que no ha sido excluida expresamente del catálogo que contempla el artículo 124 del mismo cuerpo legal, con lo cual se rompería la estructura que, entendemos, ha querido establecer el legislador al regular la etapa administrativa y la fase jurisdiccional para lograr que se determine la existencia o no, de actos elusivos. A mayor abundamiento, si el legislador hubiera pretendido que las diferencias de impuestos estuvieran contenidas en una liquidación, se habría referido a ella de manera expresa, sin embargo, el inciso 2° del artículo 4 quinquies no se refiere expresamente a tal acto administrativo, como tampoco lo hace el inciso 1° del artículo 160 bis.

Conforme a lo expuesto, parece razonable que el Servicio acompañe al requerimiento un informe que contenga un detalle del proceso de fiscalización realizado y que culmine con la determinación de las diferencias de impuestos que aquella arrojó.

Para finalizar, hacemos presente que en nuestro concepto, no será necesario que el Servicio acompañe al requerimiento toda la prueba documental de que disponga, pues, entender la exigencia legal de este modo, implicaría limitar el término probatorio respecto del ente fiscal, a la aportación de cualquier medio de prueba que no consista en documentos, cuestión que afectaría el principio de la “bilateralidad de la audiencia”⁹⁹ y por esa vía, el derecho a defensa del fisco.¹⁰⁰

12.3 El asunto debe tener una cuantía mínima.

Es necesario, por exigencia del inciso 2°, del artículo 4 quinquies, que las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el Servicio al contribuyente, excedan las 250

⁹⁹ Se ha sostenido que el principio de la bilateralidad de la audiencia “constituye una manifestación de la garantía constitucional del debido proceso. El juez podrá decidir sin haber oído a alguna de las partes, pero no sin haberles dado la ocasión de ser oídas. Ambas partes tiene igual derecho a plantear sus peticiones y a defenderse de las de la otra, al constituir ello manifestación de la debida imparcialidad de que debe estar impregnado todo procedimiento judicial”. Véase LANATA FUENZALIDA, GABRIELA, *“Manual de Proceso Laboral”*, LegalPublishing, segunda edición, Santiago, 2011, p. 25.

¹⁰⁰ La Constitución Política de la República establece en el inciso 1° del N° 3 de su artículo 19, que “Toda persona tiene derecho a defensa jurídica en la forma que la ley señale y ninguna autoridad o individuo podrá impedir, restringir o perturbar la debida intervención del letrado si hubiere sido requerida...”.

Unidades Tributarias Mensuales, considerando el valor de ésta a la fecha de presentación del requerimiento.

En cuanto al monto mínimo de 250 Unidades Tributarias Mensuales, se hace presente que el legislador no se pronunció, al menos de manera expresa, sobre los conceptos que deben ser considerados para determinar si en el caso concreto, se cumple o no con la exigencia que se analiza. En otras palabras ¿se considera el reajuste, los intereses penales y multas para efectos de calcular las 250 Unidades Tributarias Mensuales?

Si bien el legislador no explicitó ninguna exclusión, se podría estimar que al referirse al “monto de las diferencias de impuestos”, implícitamente excluyó los intereses penales y las multas. En este sentido razonó el Servicio, manifestando que “dicho monto no incluye cualquier recargo por intereses penales o multas a que potencialmente haya lugar”.¹⁰¹

En cuanto al reajuste, parece lógico que éste siga la misma suerte de aquello que se reajusta, por lo tanto, el reajuste de las diferencias de impuesto detectadas, sí debe considerarse para computar la exigencia relativa a las 250 Unidades Tributarias Mensuales.

¿Por qué es necesario que el asunto tenga una cuantía mínima?

La doctrina se ha pronunciado al respecto señalando que “el monto del inciso segundo puede ser justificado por los costos de poner en marcha la actividad de la Administración y de los tribunales, ya que el control no puede ser más costoso que lo controlado.”¹⁰² Ahora bien, sin perjuicio de que la exigencia de la cuantía mínima de las diferencias de impuestos pueda tener justificación desde el punto de vista de la utilización de los recursos fiscales, estimamos que la señal que ha dado el legislador no ha sido la mejor. En efecto, pensamos que -casi de manera inmediata- puede surgir en ciertos contribuyentes la idea de que la elusión está permitida en cuanto no se cumpla con el mínimo de 250 Unidades Tributarias Mensuales, cuestión que no se aviene con los objetivos de la reforma tributaria. Probablemente, una mejor alternativa pudo consistir en no limitar a nivel legal la acción del Servicio sólo a los casos que reúnan una determinada cuantía, dejando a criterio del ente

¹⁰¹ Circular 65, de 23 de Julio de 2015, p.21.

¹⁰²VERGARA QUEZADA, GONZALO, ob. cit., p. 168.

fiscalizador el ejercicio de la acción, evaluando, naturalmente, que los beneficios sean mayores que los costos de fiscalización, la reiteración en la conducta del contribuyente, etc.

12.4 Citación al contribuyente.

En virtud del inciso 3° del artículo 4 quinquies, el legislador agregó un nuevo caso de Citación obligatoria al Código Tributario. La norma indicada establece que el Servicio, previo a la solicitud de declaración de abuso o simulación y para los efectos de fundar el ejercicio de ésta, deberá citar al contribuyente, en los términos del artículo 63.

Conforme a lo expuesto, la citación al contribuyente no admite dudas, sin embargo, cabe preguntarse si corresponde citar también al asesor tributario, entendiendo por tal, a la persona natural o jurídica que haya diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación.

Como primera alternativa, podría sostenerse que el Servicio no se encuentra obligado a practicarla referida citación, toda vez que el tenor literal del inciso 3° del artículo 4 quinquies, contempla la citación obligatoria respecto del contribuyente, pero nada señala en relación al asesor. En el mismo sentido, se podría argumentar que no es necesario citar al asesor, porque él tiene la calidad de infractor y ningún procedimiento regulado en el Código Tributario, en que lo debatido sea una materia infraccional, contempla como trámite procesal la citación del infractor; la citación entonces, no se aviene con un procedimiento que eventualmente pueda terminar con la imposición de una sanción, pues, de lo contrario, existiría la posibilidad de que el infractor, dando respuesta satisfactoria a la administración, se exima de la responsabilidad que eventualmente pudiera corresponderle por la comisión de la infracción.

En contra de la opinión recién expuesta, podría sostenerse que el Servicio debe también citar al asesor, pues, el inciso 4° del artículo 4 quinquies, establece que una vez expirado el plazo para presentar el requerimiento al Tribunal Tributario y Aduanero, “el Director no podrá solicitar la declaración de abuso o simulación respecto del caso por el que se citó al contribuyente o asesor”.

Un conocido aforismo señala que “donde existe la misma razón, debe existir la misma disposición”, pues bien, ¿existe la misma razón para citar al contribuyente que para una eventual citación al asesor? En este sentido, la ley parece darnos una luz al establecer en el inciso 3° del artículo 4 quinquies, que la razón de la citación no es otra que la de fundar el ejercicio de la solicitud de abuso o simulación formulada por el Director al Tribunal Tributario y Aduanero. Así, una eventual citación al asesor no tendría, al menos según el texto expreso de la ley, la finalidad de servir de fundamento a la solicitud de aplicación de la sanción contemplada en el artículo 100 bis, pues el legislador, pudiendo hacerlo, no se refirió a esta hipótesis.

Sin perjuicio de lo señalado, el conflicto se agudiza si consideramos el tratamiento diferenciado que el legislador ha dado al contribuyente y al asesor, en cuanto al ejercicio de su derecho a defensa. En efecto, si estimamos que la citación sólo es obligatoria respecto del contribuyente, mientras éste contará con una oportunidad de defensa en la fase administrativa y posteriormente, con otra en la etapa judicial, el asesor sólo tendrá ésta última, quedando en la etapa administrativa, sujeto a lo que el contribuyente exponga al Servicio en la respuesta a la citación.

Finalmente, estimamos pertinente formular dos precisiones sobre el punto:

a) La citación, independientemente de que se haya establecido por el legislador como un requisito previo al Procedimiento para Declarar el Abuso y la Simulación, es, en sustancia, un acto administrativo emanado del Servicio y dirigido al contribuyente, para que dentro del plazo de un mes (eventualmente ampliable hasta por un mes), presente una declaración o rectifique, aclare, amplíe o confirme la anterior. Así fluye del inciso 2° del artículo 63 del Código Tributario.

b) No obstante el tratamiento diverso del derecho a la defensa que el legislador ha dado al contribuyente y al asesor, hacemos presente que mientras la eventual responsabilidad del asesor es de carácter infraccional, la del contribuyente es sólo civil. En este sentido, el trato diferenciado para quienes se encuentran en situaciones distintas no vulnera las nociones de

igualdad ante la ley y ante la justicia, contempladas en la Constitución Política de la República.¹⁰³

12.4.1 No se aplican en este procedimiento los plazos del artículo 59 del Código Tributario.

El artículo 59 del Código Tributario, modificado por la Ley 20.780, regula los plazos con que cuenta el Servicio para realizar las actuaciones de fiscalización que en aquella disposición se indican. Así, por regla general, cuando una fiscalización se inicia mediante requerimiento de antecedentes, el Servicio dispone de 9 meses, contados desde que el funcionario a cargo de la fiscalización certifique que todos los antecedentes solicitados han sido puestos a su disposición para, alternativamente, citar para los efectos referidos en el artículo 63, liquidar o formular giros. Por excepción, el plazo referido se extiende a 12 meses:

- a) Cuando se efectúe una fiscalización en materia de precios de transferencia.
- b) Cuando se deba determinar la renta líquida imponible de contribuyentes con ventas o ingresos superiores a 5.000 Unidades Tributarias Mensuales.
- c) Cuando se revisen los efectos tributarios de procesos de reorganización empresarial.
- d) Cuando se revise la contabilización de operaciones entre empresas relacionadas.

Sin perjuicio de lo señalado, el legislador excluyó expresamente a la citación a que se refiere el artículo 4 quinquies, del ámbito de aplicación de los plazos de 9 y 12 meses contemplados en el artículo 59. En efecto, la parte final del inciso 3° del artículo 59, dispone que “no se aplicarán en este procedimiento los plazos del artículo 59” y, concordante con lo anterior, el inciso 3° del artículo 59, modificado por la Ley 20.780, establece que “no se aplicarán los plazos referidos en los incisos precedentes en los casos en que se requiera información a alguna autoridad extranjera ni en aquéllos relacionados con un proceso de recopilación de antecedentes a que se refiere el número 10 del artículo 161. Tampoco se aplicarán estos

¹⁰³ Consagradas en el artículo 19 N° 2 y 3, de la Constitución Política de la República.

plazos en los casos a que se refieren los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter y 4° quinquies, y los artículos 41 G, y 41 H de la Ley sobre Impuesto a la Renta”.

La consecuencia práctica de la referida exclusión, se traduce en que el Servicio puede citar al contribuyente hasta mientras los plazos de prescripción no se encuentren vencidos.

12.4.2 Respuesta a la citación

Una vez practicada la notificación de la citación al contribuyente, la forma en que continúa el procedimiento (administrativo en esta etapa), varía dependiendo de la actitud que asuma este último frente a la citación. Así:

a) Si el contribuyente da respuesta satisfactoria a la citación o se allana a pagar los impuestos eludidos, termina la fiscalización y el asunto no se judicializa. Al efecto se levantará la correspondiente acta de conciliación, se presentará declaración rectificatoria y/o giro respectivo.

b) Si el contribuyente no da respuesta a la citación, o bien su respuesta no es satisfactoria, corresponderá elaborar el requerimiento respectivo y presentarlo al Tribunal competente dentro del plazo legal.

12.5 Peticiones concretas.

El requerimiento del Director debe señalar con toda precisión, cual es el asunto que se somete a la decisión del tribunal, de manera tal que deberá indicar si lo que solicita es la declaración de abuso o bien, de simulación, especificando los actos que se estiman constitutivos de dichas formas de elusión. En consecuencia, el requerimiento no puede ser formulado en términos genéricos, refiriéndose simplemente a la declaración de elusión, como tampoco en términos abstractos, sin singularizar los actos a través de los cuales se materializa el abuso o la simulación.

Igualmente, deberá solicitar, en su caso, la aplicación de la multa contemplada en el artículo 100 bis, al asesor que hubiere diseñado o planificado los actos elusivos, especificando qué porcentaje de los impuestos eludidos se requiere que sean impuestos como sanción.

13. Plazo para presentar el requerimiento al Tribunal Tributario y Aduanero.

El Director debe presentar la solicitud al Tribunal Tributario y Aduanero competente, por regla general, dentro del plazo de 9 meses. Sin embargo, la Ley contempló un caso especial en virtud del cual, cuando el remanente del plazo de prescripción de la obligación tributaria es inferior a 9 meses, habrá que estarse a aquel. En otras palabras, si el plazo de prescripción de la obligación tributaria excede de 9 meses, éste último es el plazo que se debe aplicar, pero si, por el contrario, el remanente del plazo de prescripción de la obligación tributaria es de, por ejemplo, 6 meses y 10 días, éste último es el plazo que tendrá el Director para formular el requerimiento al Tribunal Tributario respectivo.

En cuanto a la forma de computar el plazo para formular el requerimiento, la ley nos obliga a distinguir las siguientes hipótesis:

- a) Si el contribuyente da respuesta a la citación: el plazo se cuenta desde la contestación del contribuyente
- b) Si el contribuyente no da respuesta a la citación: el plazo se computa desde la respectiva citación.

Desde luego, hacemos presente nuestro reparo frente a la redacción utilizada por el legislador, pues entendemos que se pueden generar controversias que una buena técnica legislativa pudo haber evitado. En efecto, respecto de la hipótesis en que el contribuyente no da respuesta a la citación, el legislador consideró a la citación como el hito a partir del cual se computa el plazo para formular el requerimiento al tribunal, es decir, consideró el acto y no su notificación, adoptando un criterio similar al descrito en la letra a) precedente. Ahora bien, en la referida letra a), puede tener justificación que el legislador se haya referido a la contestación del contribuyente, pues, en buenas cuentas, el día de la contestación parece

confundirse con el día en que el Servicio toma conocimiento de ella, sin embargo, no ocurre lo mismo con los casos en que el contribuyente no responde la citación. En efecto, no es poco frecuente que la citación se emita en una fecha y que su notificación se practique mucho después. Así, estimamos que no resulta difícil vislumbrar el eventual conflicto que se puede generar tratándose de casos en que el contribuyente no dé respuesta a la citación: el contribuyente sostendrá que el requerimiento se practicó fuera de plazo toda vez que, según la ley, el cómputo de éste comenzó con la citación, por lo que habrá que estarse a la fecha de este documento -que aparece consignada en el mismo- para determinar si el Servicio obró o no dentro de plazo. De otro lado, la administración sostendrá la postura que ya ha manifestado en la circular que regula la materia¹⁰⁴, esto es, que el plazo para formular el requerimiento se cuenta no desde la citación, sino desde la fecha en que esta se notifique. Como se puede observar, el criterio del contribuyente es optar por la interpretación que conduce a computar el plazo de la manera más rápida posible, mientras que el Servicio, por su parte, en estricto rigor tiende a aumentar el plazo para presentar el requerimiento, en una proporción equivalente a los días de diferencia que transcurran entre la fecha de la citación y su notificación legal. Además, hacemos presente que, según la forma de notificación utilizada, el plazo podría aumentar aún más (notificación por carta certificada).

Vencido el plazo referido, computado en las formas señaladas, el Director no podrá solicitar la declaración de abuso o simulación respecto del caso por el cual citó al contribuyente o asesor.

14. Efecto que produce el requerimiento en relación a la prescripción.

De conformidad a lo dispuesto en el inciso 5° del artículo 4 quinquies, los plazos de prescripción contemplados en los artículos 200 y 201 del Código Tributario, se suspenden “desde que se solicite la declaración de abuso o simulación”. Desde luego, cabe hacer presente que el legislador no se refirió genéricamente a los plazos de prescripción, sino que de manera expresa se remitió a los artículos 200 y 201 del Código Tributario.

¹⁰⁴ Circular 65, de 23 de julio de 2015

No es requisito para que opere la suspensión, que la solicitud del Director sea presentada ante el tribunal competente, probablemente porque el legislador estimó que basta su sola presentación para que el Servicio de Impuestos Internos salga de la inactividad. Por lo mismo, tampoco se ha exigido pronunciamiento alguno del tribunal en orden a tener por interpuesto el requerimiento.

Nos permitimos recordar que el efecto que produce la suspensión de la prescripción simplemente consiste en detener el cómputo del respectivo plazo, o bien, en el evento que éste no haya comenzado a correr, su cómputo no se iniciará, hasta que cese la causa que motiva la suspensión. En otras palabras, tal efecto no puede tener una duración indefinida, pues la prescripción, en buenas cuentas, es una institución que tiende a consolidar relaciones o situaciones jurídicas inciertas, razón por la cual se le ha atribuido el rol de contribuir a la seguridad jurídica.

El legislador reguló expresamente la duración de la suspensión, señalando que esta se extiende hasta la notificación de la resolución que resuelva la solicitud. Ahora bien, sin perjuicio de que, en estricto rigor, sólo tiene tal mérito la sentencia definitiva, pues conforme al inciso 2° del artículo 158 del Código de Procedimiento Civil, sólo este tipo de sentencias “resuelve la cuestión o asunto que ha sido objeto del juicio”, estimamos que una sentencia interlocutoria también pone fin a la suspensión, pues en nuestro concepto, lo que interesa al legislador es la existencia de una resolución que ponga término a la instancia.

De otro lado, la ley no exigió –pudiendo haberlo hecho- que la sentencia respectiva se encuentre firme o ejecutoriada, por lo que no es necesario esperar que se tramiten y resuelvan los eventuales recursos que las partes puedan interponer contra la sentencia (definitiva o interlocutoria) de primera instancia. Incluso más, ni siquiera se ha exigido que la sentencia respectiva se encuentre notificada a alguna de las partes. No obstante lo señalado, el Servicio tiene una opinión diversa, pues ha estimado que 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.¹⁰⁵

¹⁰⁵ Circular 65, página 22

En cuanto al efecto que produce la presentación del requerimiento respecto de la prescripción de la acción para perseguir el pago de la multa contemplada en el artículo 100 bis, nos remitimos a lo señalado al analizar la referida disposición.

15. Tribunal competente para conocer del requerimiento.

El artículo 119 del Código Tributario, agregado por el número 27 del artículo 10 de la Ley 20.780, entrega la competencia para conocer tanto de la declaración de abuso o simulación a que se refiere el artículo 4 quinquies, como de la aplicación de la multa contemplada en el artículo 100 bis, al Tribunal Tributario y Aduanero en cuyo territorio jurisdiccional tenga su domicilio el contribuyente.

El inciso 2° del artículo 119 se encarga de precisar que, en el caso de las personas jurídicas, se entenderá que el domicilio de éstas corresponde al de la matriz. La norma se justifica para evitar que se generen conflictos de competencia tratándose de contribuyentes que tengan la calidad de filiales y su domicilio esté ubicado en un territorio jurisdiccional distinto de aquel en el cual se encuentra el domicilio de la respectiva matriz. En este caso, el Servicio precisó que se deberá solicitar la notificación del requerimiento vía exhorto, al tribunal correspondiente.

Si bien el legislador se preocupó de regular expresamente la situación de la filial, no hizo lo mismo con el posible responsable del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación, quien eventualmente, también puede tener la calidad de parte en el proceso. Las complicaciones para el responsable del diseño o planificación se pueden generar en la medida que su domicilio esté ubicado en un territorio jurisdiccional distinto de aquel en el cual está ubicado el domicilio de su cliente, pues, como el tribunal competente se determina por el domicilio de éste último, el responsable del diseño o planificación tendrá que litigar ante un tribunal cuyo asiento se encuentra fuera de la comuna en que tiene su domicilio.

Finalmente, para determinar el domicilio del contribuyente, corresponderá aplicar lo dispuesto en el artículo 13 del Código Tributario.

16. Actitud del tribunal frente a la solicitud del Director.

Conforme al inciso 2° del artículo 160 bis, de la solicitud del Servicio, el Tribunal Tributario y Aduanero 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 90 días.

No obstante, la aparente claridad de la norma, cabe preguntarse lo siguiente: ¿debe el Tribunal limitarse exclusivamente a conferir el referido traslado o tiene alguna otra alternativa de actuación?

En esta etapa, parece claro que no corresponde al tribunal calificar los fundamentos de hecho y de derecho de la solicitud formulada por el Director, sin embargo, ¿podrá pronunciarse desde luego sobre la concurrencia de los requisitos que debe cumplir el requerimiento?

Sin perjuicio de los aparentes términos perentorios utilizados por el legislador en el inciso 2° del artículo 160 bis, estimamos que proveer el traslado a que se refiere dicha disposición no es la única alternativa que tiene el Tribunal cuando se enfrente al requerimiento presentado por el Director. Sin emitir pronunciamientos sobre el fondo del asunto sometido a su conocimiento, podría sostenerse que el Tribunal debe realizar un examen de admisibilidad del requerimiento, en virtud del cual controle sólo los aspectos formales de éste, vale decir, que contenga fundamentos de hecho y de derecho, que se acompañen los antecedentes en que se sustenta y que permitan la determinación de los impuestos, intereses penales y multas a que dé lugar la declaración que se solicita, que la cuantía del asunto respete el mínimo legal y que se acompañe la Citación.¹⁰⁶

¹⁰⁶ De manera escueta y sin entrar en detalles, Silva Montes hace alusión al examen de admisibilidad del tribunal, señalando que frente al requerimiento del Director, el tribunal 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, en la medida que se cumplan los requisitos relativos a la oportunidad para presentar el requerimiento, así como a la necesidad de que la solicitud del Director sea fundada y se acompañen los antecedentes de hecho y de Derecho que permitan la determinación de los impuestos, intereses penales y multas a que pudiera dar lugar la declaración judicial. Véase SILVA MONTES, RODRIGO, *“Manual de procedimiento tributario y aduanero”*, Editorial Jurídica de Chile, segunda edición, Santiago, 2014, p. 107.

En suma, una alternativa puede consistir en distinguir las siguientes situaciones:¹⁰⁷

a) Si el requerimiento se presenta sin acompañar los antecedentes en que se sustenta y que permitan la determinación de los impuestos, intereses penales y multas a que dé lugar la declaración que se solicita, corresponderá aplicar el inciso final del artículo 125 del Código Tributario, aunque reconocemos que el punto puede ser discutible, toda vez que dicha disposición se refiere a los requisitos del reclamo que presenta un contribuyente, mientras que en el caso que nos ocupa, es el requerimiento presentado por el Director del Servicio el que no cumple los requisitos legales. Si el juez tiene por interpuesto el requerimiento y provee “traslado”, el contribuyente podría interponer un recurso de reposición contra dicha resolución.

b) Frente a casos en que no se respete la cuantía mínima establecida en el inciso 2° del artículo 4° quinquies, o bien la presentación del requerimiento sea extemporánea, correspondería tener por no presentado el requerimiento, de plano, pues, a nuestro entender, no tendría sentido tramitar todo el juicio, para concluir, por ejemplo, que no se respetó el mínimo legal establecido en relación a la cuantía del asunto. Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de la posibilidad que tiene las partes, de interponer recursos procesales contra la resolución respectiva.

c) En cuanto a la omisión de la Citación, la respuesta es más controvertida.

Si bien es claro que la citación del contribuyente tiene carácter obligatorio, no lo es tanto la consecuencia que produce su omisión. Tradicionalmente se ha sostenido que la omisión de la citación obligatoria genera la nulidad de la tasación, de la liquidación e incluso del giro posteriores, sin embargo, tal tesis tiene como fundamento que la tasación, liquidación o giro, se materializan antes de la intervención del Tribunal Tributario y Aduanero, mientras que en el caso que nos ocupa, es precisamente la sentencia de ese tribunal, la que en su caso, ordenará al Servicio emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda.

¹⁰⁷ La diferente actitud del tribunal frente al requerimiento, dependiendo del requisito incumplido, es reconocida por Christian Aste, pero a propósito del Procedimiento General de Reclamaciones. Véase ASTE MEJIAS, CHRISTIAN, *Curso sobre Derecho y Código Tributario*. LegalPublishing, tercera edición, Santiago, 2008, p. 506 y 507.

Conforme a lo expuesto, una alternativa sería considerar que la citación es un requisito de admisibilidad de la solicitud del Director formulada al Tribunal. En ese sentido, correspondería al tribunal declarar inadmisibile, de plano, la solicitud del Director. Si el tribunal no pronuncia una resolución en tal sentido y la sentencia definitiva que se dicta en el procedimiento es desfavorable al contribuyente, corresponderá que él, como parte agraviada, haga uso del recurso de apelación conforme al inciso 5° del artículo 160 bis.

Sin embargo, reconocemos que la interpretación formulada presentemente puede tener detractores, toda vez que la ley no establece –expresamente- la obligación del Tribunal Tributario de realizar un examen de admisibilidad del requerimiento del Director, Incluso más, el inciso 2° del artículo 160 bis establece en términos imperativos que, de la solicitud del Servicio “se conferirá traslado al contribuyente y a los posibles responsables del diseño o planificación...”. Frente a lo anterior, podría plantearse que la citación del contribuyente es un requisito de procedencia de la acción, cuya omisión debe ser alegada por éste, al evacuar el referido traslado.

17. Procedencia de las medidas cautelares.

No existe regla especial sobre esta materia, sin embargo, por aplicación de lo dispuesto en el inciso final del artículo 160 bis, podría estimarse que resulta aplicable el artículo 137 del Código Tributario, según el cual el Servicio puede impetrar la medida cautelar de prohibición de celebrar actos o contratos sobre bienes o derechos específicos del contribuyente, en la medida que las facultades de éste último no ofrezcan suficiente garantía o haya motivo racional que procederá a ocultar sus bienes.

El Servicio se ha pronunciado afirmativamente sobre la posibilidad de solicitar las aplicación de la medida cautelar comentada.¹⁰⁸

El punto, sin embargo, nos genera algunas dudas, toda vez que el propio inciso 1° del artículo 137, señala que el Servicio podrá solicitar la medida cautelar “en los procesos de

¹⁰⁸ Circular 65, pág. 23

reclamación a que se refiere este título”, vale decir, el título II “Del Procedimiento General de Reclamaciones”, del Libro III del Código Tributario.

En el evento de concluir que es aplicable el artículo 137 del Código Tributario, cabe preguntarse si la medida cautelar puede solicitarse sólo respecto del contribuyente o también es procedente respecto del posible responsable del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación. Sin perjuicio de que las hipótesis que justifican la medida pueden concurrir respecto de ambos, se podría argumentar que el artículo 137 sólo se refiere al contribuyente, lo que excluiría al posible responsable del diseño o planificación de que se trate, pero no debe perderse de vista que la referida disposición es anterior a la ley 20.780; eso podría explicar que la norma sólo se refiera al contribuyente. En todo caso, si la intención del legislador hubiera sido hacer extensiva la medida precautoria al posible responsable del diseño o planificación, perfectamente podría modificarse el artículo 137.

Estimamos que el argumento que aparece con más fuerza para sostener que la medida cautelar se puede aplicar –eventualmente- sólo al contribuyente, radica en la circunstancia de que el legislador condiciona la aplicación de la sanción contemplada en el artículo 100 bis, al hecho de que la solicitud de declaración de abuso o simulación se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada.¹⁰⁹

Por último, el Servicio no se refirió –expresamente- a la posibilidad de que la medida cautelar sea solicitada respecto del posible responsable del diseño o planificación.¹¹⁰

18. Notificación de la resolución del tribunal.

El legislador no contempló regla especial en cuanto a la forma de notificar la resolución que se pronuncia sobre la presentación del requerimiento. Se trata de una omisión que debe ser salvada por la vía interpretativa y al respecto, surgen al menos dos posibles soluciones:

¹⁰⁹ El artículo 100 bis fue modificado por el N° 14 del artículo 3°, de la Ley N° 20.899

¹¹⁰ La Circular 65 se refiere al contribuyente y “al reclamante”. Esto último parece extraño toda vez que, por la naturaleza y estructura del procedimiento, podemos estimar que en éste no existe la figura del reclamante.

a) Estimar que procede aplicar las reglas que al efecto contiene el Procedimiento General de Reclamaciones, en virtud de lo dispuesto en el inciso final del artículo 160 bis, según el cual, en lo no previsto en el procedimiento objeto de nuestro estudio y, en cuanto la naturaleza de la tramitación lo permita, se aplicarán las demás normas contenidas en el Título II del libro 3° del Código Tributario, vale decir, las normas del Procedimiento General de Reclamaciones.

b) Estimar que rigen las normas las normas del Libro I del Código de Procedimiento Civil, por aplicación de lo dispuesto en el inciso final del artículo 160 bis, en relación al artículo 148, ambos del Código Tributario.

Desde luego, se puede observar rápidamente el inconveniente que genera seguir la primera de las alternativas señaladas y que consiste, básicamente, en la imposibilidad práctica de suplir la omisión del procedimiento del artículo 160 bis, aplicando el artículo 131 bis del Código Tributario, toda vez que tal disposición contempla la notificación por medio de la publicación del texto íntegro de la resolución en el sitio web del tribunal, la notificación por carta certificada, que sólo tiene aplicación cuando debe ser notificado el reclamante de las resoluciones que indica su inciso 3°, o bien, cuando se debe notificar a terceros y, por último, la notificación al Servicio del traslado del reclamo del contribuyente.

Aun cuando pueda parecer redundante, insistimos en el punto, pues en el procedimiento del artículo 160 bis, no hay reclamo y se invierte el orden de las partes, pues, mientras en el Procedimiento General de Reclamaciones quien pone en movimiento la función jurisdiccional es el contribuyente, en el procedimiento del artículo 160 bis cumple tal rol el Servicio. Así, las únicas formas de notificación contempladas en aquel procedimiento, que, hipotéticamente podrían resultar aplicables al procedimiento que nos ocupa, es la publicación del texto íntegro de la resolución en el sitio web del tribunal (que constituiría la regla general) y la notificación por carta certificada a terceros.

El Servicio se ha pronunciado a favor de la segunda de las alternativas planteadas, sosteniendo que frente al vacío legal “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.”¹¹¹ Desde el punto de vista práctico, el criterio del ente administrativo es “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.”¹¹²

19. Actitud del Contribuyente y de los posibles responsables del diseño o planificación, frente a la resolución que confiere traslado.

Las actitudes que pueden asumir tanto el contribuyente como los posibles responsables del diseño o planificación de que se trate, se puede esquematizar de la siguiente manera:

A) Pueden presentar un recurso de reposición contra la resolución respectiva

B) Si optan por no recurrir contra la resolución del tribunal, pueden:

- Contestar el requerimiento.
- Allanarse al requerimiento
- Permanecer inactivos.

En los párrafos siguientes abordaremos cada una de las alternativas enunciadas.

19.1 Recurrir contra la resolución que confiere traslado.

Entendemos que, en la práctica, cuando el contribuyente o el asesor estimen que el juez no ha debido tener por interpuesto el requerimiento y proveer traslado, sino dictar otro tipo de resolución (por ejemplo, ordenar al Servicio que subsane un vicio de su presentación), optarán por la alternativa que aparece como lógica e incluso necesaria, esto es, interponer un recurso de reposición contra la resolución respectiva. El referido recurso ha sido definido como “el acto jurídico procesal de impugnación que emana exclusivamente de la parte

¹¹¹ Circular N° 65, de 23 de Julio de 2015, p. 23

¹¹² Ídem.

agraviada, y tiene por objeto solicitar al mismo tribunal que dictó la resolución que la modifique o la deje sin efecto.”¹¹³Conforme a lo expuesto, la parte agraviada con la resolución del tribunal deberá presentar el recurso de reposición, indicando cuál es la resolución que debe emitir el tribunal en lugar de la recurrida. El punto se relaciona con lo planteado anteriormente en relación a un eventual examen de admisibilidad del requerimiento presentado por el Servicio.

En cuanto a la regulación de este mecanismo de impugnación, nada señaló el legislador en el artículo 160 bis, por lo que cabe aplicar supletoriamente las reglas contenidas en el Procedimiento General de Reclamaciones, el cual establece en su artículo 133, un plazo de 5 días para su interposición, contados desde la notificación correspondiente. Se trata, en consecuencia, de un plazo individual.

19.2 Contestar el requerimiento.

19.2.1 Plazo para contestar.

De acuerdo al inciso 2° del artículo 160 bis, 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 90 días.

Desde luego, cabe preguntarse si rigen o no respecto de tal plazo, los aumentos contemplados en los artículos 258 y 259 del Código de Procedimiento Civil.

Al respecto, podría pensarse que en la medida que concurren los mismos supuestos que contemplan las disposiciones referidas, los aumentos serían procedentes, pues, como reza el adagio, “donde existe la misma razón, ha de existir la misma disposición.” En la misma línea, podría estimarse que, como el procedimiento del artículo 160 bis no contempla regla especial sobre el aumento y lo propio hace el Procedimiento General de Reclamaciones (aplicable supletoriamente por mandato del inciso final del mismo artículo), correspondería

¹¹³ MOSQUERA RUIZ, MARIO y MATURANA MIQUEL, CRISTIÁN. “*Los recursos procesales*”. Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2010, p. 100.

aplicar las reglas contempladas al efecto en el Procedimiento Ordinario de Mayor Cuantía. Refuerza esta idea, la circunstancia de que este último es un procedimiento común y supletorio, conforme al artículo 3° del Código de Enjuiciamiento, cuestión que podría complementarse con el artículo 2° del Código Tributario que ordena aplicar, en lo no previsto por él y en general por la legislación tributaria, las normas de Derecho común. Por último, no se puede pasar por alto el hecho de que algunas de las normas del Procedimiento Ordinario de Mayor Cuantía, se aplican en la práctica para suplir el silencio de la ley, fundamentalmente respecto de la forma de producir la prueba en los procedimientos regidos por el Código Tributario.¹¹⁴

En contra, podría sostenerse que el legislador, en el procedimiento del artículo 160 bis, sólo otorgó carácter supletorio al Procedimiento General de Reclamaciones, mas nada señaló respecto de la eventual aplicación del Código de Procedimiento Civil. Adicionalmente, se podría señalar que el plazo con que cuenta el contribuyente y los posibles responsables del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación, fue expresamente regulado por el legislador, fijándolo en el término de 90 días, de tal manera que no existiría un silencio legislativo susceptible de ser suplido acudiendo a normas contempladas en otros procedimientos¹¹⁵.

19.2.2 Requisitos de la contestación.

El legislador se limitó a señalar, en la segunda parte del inciso 2° del artículo 160 bis, que la contestación “deberá contener una exposición clara de los hechos y fundamentos de derecho en que basa su oposición a la declaración de abuso o simulación o, en su caso, a la responsabilidad por el diseño o planificación de los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación.”

¹¹⁴Piénsese, por ejemplo, en la forma de hacer valer la prueba confesional, respecto de la cual el Procedimiento General de Reclamaciones sólo contempló en el inciso 9° del artículo 132, una regla relativa a la imposibilidad de citar a absolver posiciones en representación del Servicio, al Director, a los Subdirectores y a los Directores Regionales.

¹¹⁵ Este es el criterio en virtud del cual se descarta aplicar en el Procedimiento General de Reclamaciones, las excepciones dilatorias reguladas en los artículos 303 a 308 del Código de Procedimiento Civil.

El requisito de la fundamentación parece evidente, pues, resulta difícil estimar que una defensa pueda lograr éxito si no es fundada.

Más allá de que el interés del contribuyente consiste en que no se declare la existencia de abuso o simulación, y el del asesor consiste en no ser sancionado, estimamos que las defensas de ambos se encontrarán íntimamente relacionadas. En efecto, el contribuyente junto con señalar que no hay elusión, podrá señalar que no ha existido planificación alguna. De otro lado, el asesor a quien se imputa responsabilidad por el diseño o planificación, podrá defenderse argumentando en primer lugar, que no tuvo participación en los hechos que se le imputan y, además, señalando que en la especie no concurren los supuestos para que el tribunal declare la existencia de abuso o simulación. Tal razonamiento se extrae de la modificación al inciso 3° del artículo 100 bis, introducida por la letra a) del número 14 del artículo 3° de la ley 20.899, en virtud de la cual el Servicio sólo podrá aplicar la multa a que se refiere el artículo 100 bis cuando, en el caso de haberse solicitado la declaración de abuso o simulación en los términos que señala el artículo 160 bis, ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada, con lo que resulta evidente que el supuesto básico para aplicar la sanción, es que el tribunal acoja la petición del Servicio en orden a declarar la existencia de abuso o simulación.

Como se observa, la eventual interacción entre las defensas resulta particularmente relevante para el asesor. Con todo, no debe perderse de vista que la declaración de la existencia de abuso o simulación, no implica que el tribunal deba, necesariamente, declarar la responsabilidad por el diseño o planificación de los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación.

De otro lado, en caso que el Servicio solicite la aplicación de la multa del artículo 100 bis al propio contribuyente, resulta evidente que su defensa se fundará en controvertir tanto la existencia del abuso o simulación, como del diseño o planificación de los respectivos actos o contratos.¹¹⁶

¹¹⁶ Tal hipótesis es perfectamente posible toda vez que el artículo 100 bis, en caso alguno exige que el infractor sea un tercero. De otro lado, no debe perderse de vista que el objeto de solicitar la declaración de abuso o simulación, es, en último término, que el contribuyente pague los impuestos eludidos, de manera que lo perseguido es su responsabilidad civil. En cambio, mediante la aplicación de la multa contemplada en el artículo 100 bis lo que se persigue es la responsabilidad infraccional del responsable del diseño o planificación de los

En otro orden de ideas, resulta evidente que la contestación deberá cumplir con los requisitos comunes a todo escrito, siendo esenciales, además de los fundamentos de hecho y derecho, las peticiones concretas que se formulan al tribunal.

Otro punto relevante en cuanto a los requisitos de la contestación, dice relación con la imposibilidad de comparecer sin patrocinio de abogado. En efecto el inciso 2° del artículo 129 del Código Tributario establece, como regla general, que las partes deberán comparecer en conformidad a las normas establecidas en la Ley N° 18.120, y luego contempla una excepción a la carga procesal de designar abogado patrocinante, al establecer que en las causas de cuantía inferior a 32 Unidades Tributarias Mensuales, se podrá comparecer sin patrocinio de abogado.¹¹⁷ Si lo anterior se relaciona con el inciso 2° del artículo 4 quinquies, según el cual el Director sólo puede requerir la declaración de abuso o simulación en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el Servicio al contribuyente respectivo, excedan las 250 unidades tributarias mensuales a la fecha de la presentación del requerimiento, podemos concluir que en el Procedimiento que nos ocupa, rige la regla general del inciso 2° del artículo 129, por mandato del inciso final del artículo 160 bis, mas no la excepción que contempla aquella disposición.

19.3 Permanecer inactivo.

En este caso, una vez que ha vencido el plazo que tiene el contribuyente y el posible responsable del diseño o planificación de que se trate, caduca el derecho de presentar la contestación, por lo que el juicio debe seguir adelante, en rebeldía del litigante inactivo.

Desde luego, la pasividad de los litigantes señalados, no implica allanarse al requerimiento.

actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación. En suma, se trata de responsabilidades de distinto orden que pueden perseguirse respecto de un mismo sujeto, sin afectar el principio denominado "*non bis in idem*"

¹¹⁷ Se hace presente que comparecer conforme a la Ley N° 18.120 significa que se debe cumplir con las cargas procesales de designar abogado patrocinante conforme al artículo 1° de la ley mencionada y, además, mandatario judicial, según lo prevenido en el artículo 2° del mismo cuerpo de leyes. Ahora bien, la excepción contemplada en el inciso 2° del artículo 129 del Código Tributario, consiste sólo en la posibilidad de que, tratándose de causas de cuantía inferior a 32 Unidades Tributarias Mensuales, el litigante respectivo pueda comparecer sin patrocinio de abogado, pero nada se señaló en lo que respecta a la designación de mandatario judicial.

19.4 Allanarse al requerimiento.

En este caso, a diferencia del anterior, hay actividad del contribuyente en cuya virtud acepta las pretensiones deducidas por el Servicio en el requerimiento.

Cabe precisar que el efecto que producirá el allanarse al requerimiento depende de la parte que adopte dicha actitud. Así, en caso de que sea el posible infractor quien adopte dicha actitud, habrá que esperar lo que resuelva el tribunal respecto de la existencia de abuso o simulación, toda vez que el inciso final del artículo 100 bis, condiciona la aplicación de la multa que dicha norma contempla, al hecho de que la solicitud de declaración de abuso o simulación sea acogida por el tribunal y la sentencia que así lo declare, se encuentre firme.

Si quien decide allanarse es el contribuyente, el asunto se vuelve complejo, pues con su conducta afectará directamente al posible responsable del diseño o planificación respectiva.

¿Podría oponerse el posible responsable del diseño o planificación a tal conducta de parte del contribuyente?

El punto no está resuelto. Tal vez, una alternativa –dudosa- consiste en que el posible responsable del diseño o planificación formule un incidente. Desde luego, se trataría de una incidencia de previo y especial pronunciamiento,¹¹⁸ pero reconocemos que el punto es discutible.

20. Citación a audiencia.

Uno de los puntos más novedosos del procedimiento para declarar el abuso y la simulación, se refiere a la extensión del periodo de discusión. En efecto, dicha etapa procesal se

¹¹⁸ El incidente de previo y especial pronunciamiento es definido por Julio Salas como “aquel que mientras no sea resuelto paraliza la sustanciación de la causa principal y se tramita en la misma pieza de autos”. Véase SALAS VIVALDI, JULIO, *“Los Incidentes y en especial el de nulidad en el proceso civil, penal y laboral”*, Editorial Jurídica de Chile, séptima edición, Santiago, 2000, p. 41.

caracteriza por ser breve en los procedimientos regulados en el Código Tributario, estructurándose básicamente en función del reclamo del contribuyente. Frente a dicha presentación, el tribunal provee – normalmente- traslado y el Servicio formula su contestación. No existen los escritos de réplica y dúplica que encontramos en procedimientos regulados en otras áreas del Derecho, por lo que la etapa de discusión se agota relativamente rápido en materia tributaria.

Ahora bien, en el procedimiento que nos ocupa, el legislador decidió alterar la estructura conocida en materia de procedimientos contenciosos tributarios, pues vencido el plazo de 90 días de que disponen el contribuyente y el posible responsable del diseño o planificación de que se trate, en su caso, para evacuar el traslado conferido, no corresponde que el tribunal dicte la resolución que recibe la causa a prueba, sino que debe citar a las partes a una audiencia. Desde ya, hacemos presente que el legislador ha utilizado términos imperativos en el inciso 3° del artículo 160 bis, de manera tal que la citación a la referida audiencia no es una cuestión entregada al arbitrio del tribunal. Incluso más, la ley se encarga de señalar que tal citación tendrá lugar con o sin la contestación del contribuyente o del posible responsable del diseño o planificación de que se trate.

Con respecto a la oportunidad en que tendrá lugar la referida audiencia, la ley establece que “...deberá fijarse a contar del séptimo día y no más allá del decimoquinto, contado desde la fecha de la notificación de dicha citación...”. En relación a este punto, cabe hacer presente que, por aplicación de las reglas contenidas en el Procedimiento General de Reclamaciones sobre notificaciones, la resolución que cita a la audiencia, deberá notificarse a las partes mediante la publicación de su texto íntegro en el sitio en Internet del Tribunal, de manera que todas ellas serán notificadas el mismo día. Esto explica que el legislador haya utilizado como parámetro para fijar la fecha de la audiencia, la notificación de la citación y no “la última notificación”.

El objeto de la audiencia, en palabras de la ley parece claro, pues, consiste en que las partes “...expongan sobre los puntos planteados tanto en la solicitud como en la contestación, en caso que la hubiere...”.

La fórmula adoptada por el legislador nos resulta absolutamente novedosa. Quizás puede encontrarse alguna –lejana- semejanza con el Procedimiento Ordinario ante los Juzgados de Familia¹¹⁹ pero sólo en cuanto a efectuar una relación ante el juez, del contenido del requerimiento y su contestación.

En todo caso, hacemos presente que no se trata de una oportunidad para formular oralmente la réplica y dúplica establecidas en el Procedimiento Ordinario de Mayor Cuantía, regulado en el Código de Procedimiento Civil, toda vez que, según su artículo 312, tales presentaciones tienen por objeto que las partes puedan ampliar, adicionar o modificar las acciones y excepciones formuladas con anterioridad; pero sin alterar las que han sido objeto principal del pleito. En estricto rigor y según el objeto de la audiencia explicitado por el legislador, no sería procedente realizar agregaciones o adiciones al requerimiento ni a su contestación, de manera que, para dar cumplimiento al mandato legal, sólo correspondería a las partes efectuar una relación de tales presentaciones.

¿Es el verdadero objeto de la audiencia que las partes expongan sobre los puntos planteados tanto en la solicitud como en la contestación?

Al respecto se ha sostenido que “es imposible no mencionar lo difícil que es encontrar el propósito de la audiencia, si vemos que en los nuevos procedimientos éste es la conciliación y la prueba, por lo que este último propósito es redundante en el resto del procedimiento, si tenemos a la vista que luego se decretará un término probatorio, y por otro lado, no se contempla la conciliación.”¹²⁰

Sin perjuicio de los categóricos términos utilizados por el legislador para describir el objeto de la audiencia en estudio, la lógica -aparente- del sistema se rompe de inmediato. En efecto, la segunda parte del inciso 3° del artículo 160 bis, establece lo siguiente: “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.”

¹¹⁹ Véase artículo 61 N° 1 de la Ley N° 19.968.

¹²⁰ VERGARA QUEZADA, GONZALO. Ob. Cit., p. 170.

La posibilidad de que el contribuyente o el posible responsable aporten en la audiencia nuevos antecedentes, permite cuestionarnos la verdadera finalidad de la audiencia, pues, si su único objeto consiste en que las partes expongan sobre los puntos planteados tanto en la solicitud como en la contestación ¿cómo es posible que se aporten nuevos antecedentes?

El permitir que en la audiencia se aporten nuevos antecedentes por el contribuyente o el posible responsable del diseño o planificación de que se trate, implica, en buenas cuentas, admitir que pueden “mejorar su contestación”, pues resulta evidente que tales antecedentes tendrán por objeto, contribuir a fundamentar la petición formulada en ella (que se rechace en todas sus partes el requerimiento del Servicio) o bien, acreditar los hechos que sirven de fundamento a lo que afirman en su contestación.

La fórmula adoptada por el legislador parece extraña y hasta contradictoria. Extraña porque no se conocía una etapa procesal similar en otro procedimiento regulado en el Código Tributario y contradictoria, pues si se permite aportar nuevos antecedentes, no es posible afirmar que la audiencia tiene por objeto que las partes expongan sobre los puntos planteados tanto en la solicitud como en la contestación.

De otro lado, estimamos que el plazo de 90 días con que cuenta el contribuyente y el posible responsable del diseño o planificación, es más que suficiente para que formulen adecuadamente la contestación al requerimiento del Servicio, de manera que no se justifica esta especie de ampliación de plazo para que la mejoren en la audiencia. En otras palabras, al contestar el requerimiento, deberían invocar (no acompañar) todos los antecedentes que le permitan apoyar su defensa y enervar la acción deducida por el Servicio.

Esta posibilidad de aportar nuevos antecedentes ha sido entendida por el Servicio como la posibilidad de aportar documentos a los cuales el ente fiscalizador no haya tenido acceso previo.¹²¹

Son varias las interrogantes que la ley deja sin respuesta en relación a la audiencia mencionada en el inciso 3° del artículo 160 bis. Así, por ejemplo, cabe preguntarse ¿qué puede llevar al contribuyente a aportar documentos en esta etapa si el término probatorio

¹²¹ Circular 65, pág. 24

aún no comienza? En otras palabras, si entendemos que la ley al mencionar los nuevos antecedentes ha querido referirse a nuevos documentos ¿no sería más conveniente para el contribuyente o posible responsable del diseño o planificación acompañarlos en el término probatorio? Si el contribuyente puede aportar nuevos antecedentes en la audiencia ¿podrá hacer lo mismo el Servicio? En caso que la respuesta sea afirmativa ¿deberá otorgarse al contribuyente y/o al eventual responsable del diseño o planificación un plazo de 15 días para formular descargos? En nuestro criterio, el tratamiento que debe darse a las partes para ejercer su derecho a defensa, ha de ser el mismo, de lo contrario, se atentaría contra principios que tiene consagración a nivel constitucional.¹²²

21. Plazo del Servicio para formular descargos.

Continuando con las novedades en cuanto a la estructura del procedimiento y tal como se anticipó anteriormente, el legislador estableció una regla particular que dice relación con la posibilidad de que el Servicio formule descargos, en el evento que el contribuyente o el posible responsable del diseño o planificación, aporten en la audiencia nuevos antecedentes a los cuales el Servicio no haya tenido acceso previo.

Para formular los descargos, el Servicio contará con un plazo de 15 días, desde que le sea notificada la resolución que confiere el respectivo traslado.

En cuanto a la expresión “nuevos”, creemos que debe interpretarse en relación a lo expuesto en la contestación del requerimiento y no con un criterio temporal, es decir, no significa que necesariamente hayan tenido lugar con posterioridad al requerimiento.

Desde luego, cabe preguntarse en qué casos puede sostenerse que el Servicio no ha tenido acceso previo a los nuevos antecedentes, pues ese es el supuesto necesario para que se le conceda el plazo para formular descargos. En otras palabras, si el ente fiscal tuvo acceso a tales antecedentes y no los consideró al momento de formular el requerimiento, no procede que se le conceda plazo para formular descargos.

¹²² Véase artículo 19 N° 3 de la Constitución Política de la República.

Estimamos que el punto puede relacionarse con los casos en que el contribuyente no cumple con la obligación contemplada en el inciso final del artículo 68 del Código Tributario, relativa a la obligación de poner en conocimiento del Servicio, las modificaciones importantes que pueda experimentar los datos y antecedentes contenidos en la declaración de inicio de actividades.

Entendiendo que mediante el escrito de descargos, el Servicio puede impugnar los antecedentes presentados, el ente fiscalizador ha señalado que “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”¹²³.

Sin perjuicio de lo recién señalado, cabe preguntarse cuál es la consecuencia de que el Servicio no impugne dentro del plazo de 15 días, a que se refiere el inciso 3° del artículo 160 bis, los nuevos antecedentes que se hacen valer en la audiencia. Al respecto se podría sostener que, no obstante no haber comenzado el término probatorio, el legislador optó por conceder este plazo al ente administrativo, para que formule las impugnaciones a que haya lugar. En otras palabras, la oportunidad procesal para que se formulen las impugnaciones respectivas, es ésta, de manera que el órgano fiscalizador no podría pretender impugnarlos posteriormente, en el término probatorio. El transcurso del plazo para formular los descargos sin que el Servicio impugne los nuevos antecedentes, precluye la oportunidad para llevar a efecto dicha actuación.

De otro lado, cobra relevancia para la administración examinar si los nuevos antecedentes que se hacen valer fueron o no solicitados determinada y específicamente en la citación previa, para presentar “una eventual solicitud de inadmisibilidad probatoria contemplada en el inciso undécimo del artículo 132 del Código Tributario”.¹²⁴

¹²³ Circular 65 pág. 24.

¹²⁴ Ídem. Reconociendo que nuestra opinión puede parecer “violenta” a los ojos de los contribuyentes, pensamos que podría sostenerse la aplicación del denominado “*discovery*”, aun cuando el Servicio no lo solicite expresamente. En efecto, en la sentencia definitiva, cuando el juez valore la prueba rendida, corresponde que se haga cargo sólo de la prueba admisible, por lo que a nuestro entender, no debería someter a su valoración, los antecedentes que hayan sido solicitados determinada y específicamente por el Servicio al reclamante en la citación a que se refiere el artículo 63 y que este último, no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo del inciso segundo de dicho artículo, en la medida, claro está, que lo anterior conste en el proceso. Refuerza esta idea, el hecho de que conforme al artículo 160 del Código de Procedimiento

Civil (ubicado en las normas comunes a todo procedimiento), las sentencias deben ser pronunciadas conforme al mérito del proceso. Un pronunciamiento en tal sentido no implica que el juez se extienda a puntos no sometidos a juicio por las partes, precisamente porque éstas aportan la prueba para acreditar los hechos que sirven de fundamento a las pretensiones que someten a conocimiento del tribunal. En suma, el determinar si la prueba acompañada es o no admisible, es una labor que corresponde, en todo caso, al juez, con independencia de que el Servicio invoque o no la norma del inciso 11° del artículo 132.

CAPÍTULO III

ETAPA DE PRUEBA

22. Actitud del tribunal luego de agotado el periodo de discusión.

Conforme al inciso 4° del artículo 160 bis, vencido el último plazo a que se refiere su inciso 3°, y en la medida que hubiere controversia sobre algún hecho sustancial y pertinente, el Tribunal abrirá un término probatorio por un plazo de veinte días.

Del tenor literal de la disposición mencionada, fluye que el legislador sólo se ocupó de regular el caso en que existe controversia sobre hechos sustanciales y pertinentes, sin embargo, nada señaló respecto de la actitud que debe adoptar el tribunal en el evento de que no existan hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos. Sin perjuicio de la omisión del legislador, resulta evidente que para determinar si existe tal controversia, el tribunal debe realizar un examen de la cuestión. Producto del referido examen, podrá concluir:

- a) Que no existe controversia sobre hechos sustanciales y pertinentes

- b) Que existen hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos.

La forma en que continua el juicio depende de la decisión que adopte el juez en relación al punto planteado anteriormente, lo que debe entenderse, sin perjuicio de los recursos procesales que las partes eventualmente hagan valer.

22.1 Si no existe controversia sobre hechos sustanciales y pertinentes.

En este caso no existirá término probatorio, pues el juez no debe recibir la causa a prueba, toda vez que no se cumplen los requisitos que establece el artículo 160 bis en la primera parte de su inciso 4°, para dictar dicha resolución. Además, como no existe necesidad –ni

oportunidad- de rendir prueba, resulta lógico concluir que tampoco habrá un periodo de observaciones a la prueba.

Si no se dicta la resolución que recibe la causa a prueba, cabe preguntarse entonces, cuál es la resolución que debe pronunciar el juez. En otras palabras, cómo continúa el juicio.

Una alternativa consiste en entender que el tribunal debe dictar sentencia dentro del plazo que la ley establece al efecto, sin más trámite. Tal interpretación se sustenta en el propio inciso 4° del artículo 160 bis, que, en cuanto a su estructura, establece como etapas procesales sucesivas, el periodo de prueba, luego el de observaciones a la prueba y finalmente, el de sentencia, por lo que, si no tienen lugar los dos primeros, una alternativa lógica sería pasar directamente al tercero.

En contra, se podría entender que procede aplicar supletoriamente el inciso 1° del artículo 432 del Código de Procedimiento Civil, en cuya virtud “vencido el plazo a que se refiere el artículo 430, se hayan o no presentado escritos y existan o no diligencias pendientes, el tribunal citará para oír sentencia”. Ahora bien, como el artículo 430 se refiere al periodo de observaciones a la prueba, en definitiva, se concluye que existiría una resolución que se sitúa entre el vencimiento de dicho periodo, y el periodo de sentencia, que se iniciaría con aquella.

El mecanismo para llegar a aplicar el artículo 432, consiste en estimar que el procedimiento del artículo 160 bis adolece de un “vacío legal” por lo que supletoriamente correspondería aplicar el artículo 432 del Código de Procedimiento Civil, ubicado en el “Juicio Ordinario” atendido que este es un procedimiento común y de carácter general.¹²⁵

La última interpretación puede resultar curiosa, pues el inciso final del artículo 160 bis hace un reenvío a las normas del Procedimiento General de Reclamaciones y éste no contiene ninguna referencia a la resolución que cita a las partes a oír sentencia. Incluso más, el último de los artículos que lo integran, hace una remisión al Código de Procedimiento Civil, pero a

¹²⁵ Según el artículo 3° del Código de Procedimiento Civil, “se aplicará el procedimiento ordinario en todas las gestiones, trámites y actuaciones que no estén sometidos a una regla especial diversa, cualquier que sea su naturaleza.”

su Libro I denominado “Disposiciones comunes a todo procedimiento” y no al Libro II que regula el Juicio Ordinario.

Sin perjuicio de que el artículo 432 del Código de Procedimiento Civil no se encuentra entre las normas que según el Código Tributario tienen carácter supletorio, es posible formular una crítica de fondo a la tesis que sustenta el pronunciamiento de la resolución que cita a las partes a oír sentencia, y consiste en estimar que el legislador reguló la estructura del procedimiento contemplado en el artículo 160 bis, estableciendo que luego del periodo de observaciones a la prueba, el juez debe dictar sentencia dentro del plazo legal, de manera que no existe un vacío legal que deba ser integrado por medio de la aplicación supletoria de normas establecidas en otros procedimientos. Así, con la tesis que ahora se critica se estaría alterando la estructura del procedimiento en estudio.

Más allá de la discusión planteada, lo cierto es que los Tribunales Tributarios y Aduaneros siguen la última alternativa y en la práctica, dictan la resolución que cita a las partes a oír sentencia.

En cuanto a la notificación de la resolución en estudio, como no existe regla especial, estimamos que corresponderá aplicar la regla general contenida en el Procedimiento General de Reclamaciones, por lo que se notificará a las partes desde que se publique su texto íntegro, en el sitio web del tribunal.

Desde la notificación legal de la resolución que cita a las partes a oír sentencia, por regla general, no se admiten escritos ni pruebas de ningún género, salvo las excepciones legales. Además, comenzará el cómputo del plazo para que el juez dicte sentencia.

22.2 Recursos contra la resolución que cita a las partes a oír sentencia

Una materia que puede generar controversia, dice relación con el régimen de recursos contra la resolución que cita a las partes a oír sentencia.

El inciso 4° del artículo 160 bis, dispone en lo pertinente, que contra la resolución que fije los puntos sobre los cuales deberá recaer la prueba, sólo procederá el recurso de reposición dentro de 5 días constados desde la respectiva notificación. Una primera lectura de la referida norma, podría conducir a señalar que contra la resolución que, en lugar de recibir la causa a prueba, cita a las partes a oír sentencia, procedería sólo el recurso de reposición, sin embargo, si analizamos la norma con mayor detenimiento, podemos constatar que la limitación recursiva se refiere sólo al caso en que el tribunal pronuncie el auto de prueba, de manera que no resulta aplicable a los casos en que el tribunal no reciba la causa a prueba. ¿Significa entonces que serían procedentes los recursos de reposición y apelación en subsidio contra dicha resolución?

El Servicio se pronunció sobre el punto, señalando que “en aquellos casos en los que el tribunal dicte una resolución que implique no recibir la causa a prueba, estimándose que correspondía dicha recepción por existir controversia sobre hechos substanciales y pertinentes, se deberá recurrir en su contra mediante el recurso de reposición apelando en forma subsidiaria.”¹²⁶

El ente fiscalizador señala que tal conclusión fluye de lo dispuesto en el inciso final del artículo 160 bis, del Código Tributario, “...que hace aplicables las normas del Procedimiento General de Reclamaciones, entre las cuales se encuentra el 148 del mismo cuerpo legal, que hace un reenvío a las normas generales del Libro Primero del Código de Procedimiento Civil.”¹²⁷

Sin perjuicio de lo señalado, creemos que el criterio del Servicio podría ser controvertido, pues, el inciso final del artículo 160 bis, ordena aplicar supletoriamente respecto del procedimiento para declarar la existencia de abuso o simulación, las normas contenidas en el Procedimiento General de Reclamaciones y éste, en su artículo 133, establece que las resoluciones que se dicten durante la tramitación del juicio, sólo serán susceptibles del recurso de reposición, salvo las excepciones que la misma norma contempla. Así, para suplir el silencio del legislador, no sería necesario llegar al Código de Procedimiento Civil, pues bastaría con aplicar la norma general que, en materia de recursos, contempla el

¹²⁶ Circular 65, pág. 24

¹²⁷ Ídem.

Procedimiento General de Reclamaciones. Con este criterio, contra la resolución que cite a las partes a oír sentencia, sólo procedería el recurso de reposición.

23. Si existen hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos, el tribunal debe recibir la causa a prueba.

El supuesto necesario para que el tribunal reciba la causa a prueba, es que exista controversia sobre algún hecho sustancial y pertinente. Así, los requisitos para que proceda el pronunciamiento de la resolución indicada, son:

1. Que exista controversia.
2. Que la controversia se refiera a los hechos invocados por las partes.
3. Que los hechos sobre los cuales recae la controversia sean sustanciales, esto es, que tengan una decidida importancia en la litis.
4. Que los hechos sean pertinentes, es decir, que tengan relación con la materia debatida.

23.1 Características de la resolución que recibe la causa a prueba.

1. Es una sentencia interlocutoria, de aquéllas que resuelven un trámite que sirve de base al pronunciamiento de otra sentencia.¹²⁸
2. En cuanto a su forma de notificación, por aplicación de lo dispuesto en el inciso final del artículo 160 bis, cobran aplicación las reglas contenidas en el Procedimiento General de Reclamaciones, sin embargo, no queda absolutamente claro si se aplica supletoriamente la regla contemplada en el inciso 3° del artículo 131 bis, o bien la de su inciso 1°. En efecto, el

¹²⁸ Según el inciso 3° del artículo 158 del Código de Procedimiento Civil, “Es sentencia interlocutoria la que falla un incidente del juicio, estableciendo derechos permanentes a favor de las partes, o resuelve sobre algún trámite que debe servir de base en el pronunciamiento de una sentencia definitiva o interlocutoria.”

inciso 3° establece como regla especial respecto de la resolución que recibe la causa a prueba, que ésta se notifica por carta certificada al reclamante, sin embargo, en el procedimiento que nos ocupa, no existe la figura del reclamante. En el Procedimiento General de Reclamaciones, tiene la calidad de reclamante el contribuyente que pone en movimiento la función jurisdiccional por medio de una presentación en virtud de la cual reclama contra cierta actuación de la administración, en cambio, en el procedimiento para declarar la existencia de abuso o simulación, en estricto rigor, el reclamo no existe; la presentación que da inicio al juicio es el requerimiento, que por lo demás, es presentado por el ente fiscal ante el tribunal competente. En base a lo anterior, se podría sostener como alternativa, que la resolución que recibe la causa a prueba se rige supletoriamente en cuanto a su notificación, por la regla general contemplada en el Procedimiento General de Reclamaciones, es decir, se notificará a las partes mediante la publicación de su texto íntegro en el sitio en Internet del Tribunal, conforme al inciso 1° del artículo 131 bis, en relación a lo dispuesto en el inciso final del artículo 160 bis, ambos del Código Tributario.¹²⁹

3. Contiene la orden de que se reciba la causa a prueba por el término legal.

4. Fija los puntos de la prueba, es decir, los hechos sobre los que la prueba deberá recaer.

Aun cuando la ley no se refiere a este punto, en la práctica, los tribunales tienden a fijar en esta resolución, una audiencia para la recepción de la prueba testimonial.

23.2 Recursos contra la resolución que recibe la causa a prueba.

Una de las innovaciones que más llama la atención en cuanto a la regulación del procedimiento para declarar la existencia de abuso o simulación, dice relación con el régimen de recursos contemplado respecto de la resolución que recibe la causa a prueba.

¹²⁹ Se debe tener presente que, si bien la notificación a una de las partes de la resolución que recibe la causa a prueba, no marca el punto de partida del término probatorio, sí tiene incidencia respecto de su cómputo, pues, el artículo 38 del Código de Procedimiento Civil, aplicable por mandato del artículo 148 del Código Tributario, establece que las resoluciones judiciales sólo producen efecto en virtud de notificación hecha con arreglo a la ley, salvo los casos expresamente exceptuados por ella. De otro lado, el plazo para presentar el recurso de reposición contra el auto de prueba, es individual, de manera que corre para cada parte desde que la referida resolución le es notificada.

En efecto, en el Procedimiento General de Reclamaciones, el inciso 2° del artículo 132 establece que contra el auto de prueba proceden los recursos de reposición y apelación en forma subsidiaria. La referida disposición se aplica supletoriamente a otros procedimientos del Libro III, dado que éstos normalmente hacen un reenvío a las normas del Procedimiento General de Reclamaciones y, fundamentalmente, por el mandato contenido en el artículo 148 del Código Tributario. Así, podemos afirmar que, en los procedimientos jurisdiccionales regulados por el Código Tributario, por regla general, proceden los recursos de reposición y apelación en subsidio, contra la resolución que recibe la causa a prueba.

Ahora bien, al regular el procedimiento objeto de nuestro estudio, el legislador decidió innovaren la materia, señalado en el inciso 4° del artículo 160 bis, que contra la resolución que fije los puntos sobre los cuales deberá recaer la prueba, sólo procederá el recurso de reposición dentro del plazo de 5 días.

El criterio seguido por el legislador llama la atención, pues, nos parece que el auto de prueba es una resolución fundamental en el desarrollo del juicio, toda vez que el periodo de prueba gira en torno a ella y, además, por el hecho de que el tribunal, al pronunciar la sentencia definitiva, debe valorar la prueba rendida por las partes y éstas la aportarán al tenor de lo establecido en la resolución que fijó los puntos de prueba. Así, dada la trascendencia de esta resolución, estimamos que lo más aconsejable era seguir el principio de la doble instancia, de manera que las partes, en el evento de no conformarse con el pronunciamiento del tribunal tributario, contaran con la posibilidad de que el asunto fuera revisado por un tribunal superior. Sin embargo, el legislador optó por entregar el asunto exclusivamente al tribunal tributario que conoce de la causa, estableciendo como único medio de impugnación, el recurso de reposición, que al ser resuelto por el mismo tribunal que dictó la resolución impugnada, nos parece insuficiente.

El objeto del recurso de reposición será modificar el auto de prueba, ya sea agregando, eliminando o bien sustituyendo puntos de prueba, o bien dejar sin efecto dicha resolución.

En cuanto al plazo para interponer el recurso, se sigue una regla similar a la contemplada en el Procedimiento General de Reclamaciones, fijándolo en 5 días, contados desde la notificación respectiva.

Contra la resolución que resuelva la reposición, no procede recurso alguno, por aplicación de lo dispuesto en el inciso final del artículo 133.

24. Término probatorio.

Conforme a lo dispuesto en el inciso 4° del artículo 160 bis, el término probatorio tiene una duración de 20 días. Dentro del referido plazo, las partes deberán rendir toda la prueba de que dispongan; así lo establece el inciso 3° del artículo 132, aplicable por mandato del inciso final del artículo 160 bis.

Entre las características del término probatorio, podemos mencionar las siguientes:

1. Es un plazo fatal, que tiene una extensión de 20 días.
2. Es un plazo legal.
3. Es un plazo común.

Para determinar cuándo comienza el cómputo del término probatorio, es necesario distinguir:

- a) Si no se dedujeron recursos contra la resolución que recibió la causa a prueba: comienza con la última notificación del auto de prueba.
- b) Si se dedujeron recursos contra el auto de prueba: desde que se notifica la resolución que se pronuncia sobre la última solicitud de reposición.

4. Es Improrrogable.

El término probatorio al que nos hemos referido puede calificarse de ordinario, sin embargo, el legislador ha contemplado en el inciso 13° del artículo 132 del Código Tributario, los denominados casos de “término especial de prueba”, que en la especie resultan aplicables por mandato del inciso final del artículo 160 bis.

El juez puede disponer la apertura de un término especial de prueba, en la medida que concurra alguna de las siguientes hipótesis:

1. Cuando hayan de practicarse diligencias probatorias fuera del lugar en que se sigue el juicio.
2. Si durante el término de prueba ocurren entorpecimientos que imposibiliten la recepción de ésta.

Entendemos por entorpecimiento todo obstáculo que surge de un modo imprevisto durante el transcurso normal del término probatorio y que impide la producción de la prueba, como por ejemplo, terremoto, incendio del tribunal, etc.

Cuando se presente algunas de las situaciones descritas, el Tribunal podrá ampliar, por una sola vez, el término probatorio por el número de días que estime necesarios, no excediendo en ningún caso de 10 días, contados desde la fecha de notificación de la resolución que ordena la ampliación.

Conforme a lo señalado, para que tenga lugar el denominado “término especial de prueba” es necesario petición de parte y resolución del tribunal que lo conceda, no siendo procedente que el tribunal lo decrete de oficio.

Finalmente, cabe señalar que como el término especial de prueba tiene su origen en una resolución del tribunal que lo concede, se trata de un término judicial (no tiene el carácter de fatal).

25. El sistema probatorio.

Bajo esta denominación pretendemos estudiar tres aspectos sustantivos de la prueba, que rigen en el procedimiento para declarar la existencia de abuso o simulación: la iniciativa en

el aporte de la prueba, la determinación de los medios de prueba admisibles y la valoración de la prueba rendida.¹³⁰

25.1 Iniciativa en el aporte de la prueba.

Por regla general, la iniciativa en el aporte de la prueba pertenece a las partes, sin perjuicio de que el tribunal, dentro del plazo para dictar sentencia, puede decretar alguna de las medidas para mejor resolver contempladas en el artículo 159 del Código de Procedimiento Civil.

25.2. Medios de prueba admisibles.

El artículo 132, luego de referirse a algunos medios de prueba en particular, establece en su inciso 10° (aplicable por el reenvío que efectúa el inciso final del artículo 160 bis), que “se admitirá, además, cualquier otro medio probatorio apto para producir fe”. Así, la regla general sobre los medios de prueba admisibles, es la libertad probatoria, de manera que son los litigantes quienes tienen la facultad de decidir qué medio de prueba utilizarán, para producir convicción en el juzgador.

25.2.1 Limitaciones a la libertad probatoria.

Entendemos que la libertad de que gozan las partes para decidir qué medio de prueba utilizarán, a fin de acreditar los hechos controvertidos, no es absoluta, pues, en ciertos casos la ley ha limitado de manera directa la prueba que pueden utilizar y en otros, ha dado facultades al juez para pronunciarse, a priori, sobre la procedencia de determinados medios de prueba.

¹³⁰ En el análisis de estas materias, seguiremos la sistemática utilizada por Daniel Peñailillo, pero aplicándola al procedimiento del artículo 160 bis del Código Tributario. Véase PEÑAILILLO ARÉVALO, DANIEL. “*La prueba en materia sustantiva civil. Parte General*”, Editorial Jurídica de Chile, primera edición, Santiago, 2002, p. 17 y ss.

25.2.1.1 Casos en que la ley limita directamente la libertad de prueba.

25.2.1.1.1 Absolución de posiciones.

La limitación relativa a este medio de prueba se encuentra establecida en el inciso 9° del artículo 132, que al efecto establece: “El Director, los Subdirectores y los Directores Regionales no tendrán la facultad de absolver posiciones en representación del Servicio.”

Atendidos los términos en que la norma se ha redactado, la limitación probatoria opera sólo contra el contribuyente, pues éste no podrá solicitar que las referidas autoridades sean citadas a absolver posiciones por el Servicio.

Sin perjuicio de lo señalado, cabe preguntarse lo siguiente: ¿pueden las mencionadas autoridades del ente fiscalizador ser citadas a absolver posiciones sobre hechos propios?

Para responder dicha interrogante, se debe tener presente que la limitación relativa a la prueba confesional fue incorporada al Código Tributario mediante la Ley N° 20.322, de 27 de enero de 2009. Ahora bien, del análisis de la historia fidedigna de la referida ley, se puede concluir que la respuesta ha de ser negativa, pues, en el primer informe de la Comisión de Hacienda del Senado, recaído en la indicación sustitutiva al proyecto original formulada por el Ejecutivo, se consigna una indicación de los senadores Novoa y Prokurica, formulada con el objeto de agregar al inciso noveno del artículo 132 del Código Tributario, la oración: “Sin embargo, los Directores Regionales podrán ser citados a confesar sobre hechos propios que puedan ser relevantes para la resolución de la causa”. Como el texto propuesto no llegó a ser parte del que finalmente resultó aprobado, entendemos que no procede citar a absolver posiciones sobre hechos propios, al Director, Subdirectores y Directores Regionales.

Sin perjuicio de lo señalado, la discusión puede ser más aparente que real, pues las actuaciones que realicen dichos funcionarios, en el carácter de tales, naturalmente corresponderán a actuaciones del Servicio.

Finalmente, se debe tener presente que nada impide al Servicio de Impuestos Internos valerse del medio de prueba en análisis, solicitando que el contribuyente sea citado a absolver posiciones.

25.2.1.1.2 La limitación probatoria del inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario.

Se conoce bajo esta denominación de “*discovery*”, la limitación probatoria contemplada en el inciso 11° del artículo 132, del Código Tributario. La referida disposición establece que “no serán admisibles aquellos antecedentes que, teniendo relación directa con las operaciones fiscalizadas, hayan sido solicitados determinada y específicamente por el Servicio al reclamante en la citación a que se refiere el artículo 63 y que este último, no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo del inciso segundo de dicho artículo...”

25.2.1.1.2.1 Naturaleza jurídica del Discovery.

Se ha señalado que el *discovery* consiste en una sanción procesal–probatoria para el contribuyente que deliberadamente no puso a disposición sus antecedentes que el Servicio de Impuestos Internos le requirió específicamente en la Citación prevista en el artículo 63 del mismo Código.¹³¹

Otros, optan derechamente por sostener que lo sancionado es la mala fe del contribuyente; así, Ugalde, García y Ugarte, estiman que se trata de una sanción procesal para el contribuyente que –en cierto modo- se encuentra de mala fe, puesto que disponiendo de los antecedentes que el Servicio de Impuestos Internos le requiere en la citación prevista en el artículo 63, no los acompaña dentro del plazo para contestar la citación (1 mes)¹³² Para los referidos autores, al contribuyente “se le puede considerar de mala fe y, consiguientemente,

¹³¹ Reporte Tributario N° 22, diciembre de 2011, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile.

¹³² UGALDE P., RODRIGO; GARCÍA E., JAIME y UGARTE S., ALFREDO, “Tribunales Tributarios y Aduaneros”, LegalPublishing, cuarta edición, Santiago, 2011, p. 151.

aplicársele la sanción revisada, por cuanto con esta actitud obliga al Servicio de Impuestos Internos a practicar una liquidación que, de otro modo, no se practicaría o se haría de un modo totalmente diverso”.¹³³

Incluso algunos, extremando la tesis señalada anteriormente, han llegado a sostener que la inadmisibilidad “deberá constituir una verdadera sanción a la mala fe del contribuyente, la que no podrá presumirse y deberá ser objeto de prueba o, al menos, desprenderse de elementos de convicción poderosos...de allí que cuando no concurra clara y concretamente el *telos* legislativo, a saber, el ocultamiento doloso de antecedentes con miras a la prescripción, deberá desestimarse la inadmisibilidad. El precepto no ha sido establecido, con cernamiento de una garantía de rango constitucional, para la comodidad de la administración, sino para sancionar una actuación de mala fe con miras a obtener la impunidad impositiva mediante la prescripción extintiva.”¹³⁴

En relación al último planteamiento, estimamos que debe ser descartado toda vez que la mala fe del contribuyente no es un requisito exigido por el inciso 11° del artículo 132, para que opere la limitación probatoria. Así lo demuestra el hecho de que el contribuyente pueda eximirse de la aplicación de la norma en la medida que acredite que no acompañó los antecedentes solicitados por causas que no le hayan sido imputables. En efecto, si la ley lo libera de la “sanción” probando que la conducta que se le imputa obedece a causas ajenas a su voluntad, a contrario sensu, no puede eximirse de la aplicación de la norma si la conducta resulta imputable a su persona, sea que se trate de una omisión negligente o dolosa.¹³⁵

Por último, estimamos pertinente señalar que inciso 11° del artículo 132 es una norma reguladora de la prueba. En este sentido, la Excelentísima Corte Suprema ha sostenido que “el precepto en análisis tiene la naturaleza de norma reguladora de la prueba. En efecto, tales normas han sido consistentemente caracterizadas por esta Corte como aquellas que establecen el *onus probandi*, determinan los medios de prueba que deben admitirse o

¹³³ Ídem.

¹³⁴ MONTECINOS ARAYA, JORGE, citado por GONZÁLEZ ORRICO, JAIME, en “*La inadmisibilidad probatoria en el procedimiento general de reclamaciones. Algunos alcances de la jurisprudencia emanada de los Tribunales Tributarios y Aduaneros*”, en Revista Actualidad Jurídica, Universidad del Desarrollo, Año XV, N° 29 – Enero 2014. En similar sentido, WAHN PLEITEZ, WERNER, “*La prueba en el Derecho Tributario: reflexiones desde la perspectiva de sus principios estructurales*”, tesis para optar al grado de Magíster en Derecho, Universidad de Concepción, Concepción, 2014, p. 88.

¹³⁵ En este sentido, GONZÁLEZ ORRICO, JAIME, ob. cit., p. 263.

excluirse o fijan el valor probatorio de las evidencias aportadas al proceso, siendo claro que la disposición en examen prevé la exclusión de determinados elementos de convicción de un proceso de reclamo tributario, cuando no han sido aportados en la fiscalización habiendo sido solicitados al contribuyente.”¹³⁶

25.2.1.1.2.2 Requisitos para que opere la inadmisibilidad probatoria del inciso 11° del artículo 132.

Los requisitos para que opere la inadmisibilidad, son:

- a) El contribuyente debe haber sido citado por el Servicio, conforme al artículo 63 del Código Tributario.
- b) En la citación, el Servicio debe haber solicitado determinada y específicamente al contribuyente, ciertos antecedentes.
- c) Los antecedentes solicitados deben tener relación directa con las operaciones fiscalizadas.
- d) Que el contribuyente, no obstante disponer de los referidos antecedentes, no los haya acompañado en forma íntegra, dentro del plazo para dar respuesta a la citación.

25.2.1.1.2.3 ¿Debe el juez declarar de oficio la inadmisibilidad o sólo puede formular tal declaración si existe una petición del Servicio de Impuestos Internos en tal sentido?

Para sostener que la declaración del tribunal requiere petición del Servicio, puede argumentarse que el principio de la pasividad de los tribunales no ha sido alterado en el inciso 11° del artículo 132, de manera tal que, no existiendo regla que autorice al tribunal a actuar de oficio, éste sólo podrá declarar la inadmisibilidad probatoria cuando el Servicio lo

¹³⁶ Sentencia de la Corte Suprema, de fecha 25 de mayo de 2015, pronunciada en autos rol 21826-2014.

solicite. En apoyo de esta opinión, se puede agregar que cuando el legislador quiso que las actuaciones del juez tuvieran carácter oficioso, lo señaló de manera expresa. Así ocurre, por ejemplo, en el inciso final del artículo 125, en virtud del cual el juez debe dictar una resolución ordenando que se subsane la omisión, en caso que el reclamo no cumpliera con los requisitos enumerados en el artículo 125. Del mismo modo, el inciso 2° del artículo 132, establece que el juez, de oficio o a petición de parte, deberá recibir la causa a prueba si hubiere controversia sobre algún hecho sustancial y pertinente. Finalmente, el inciso 4° del mismo artículo establece la facultad del juez para desechar de oficio a los testigos que notoriamente aparezcan comprendidos en alguna de las situaciones del artículo 357 del Código de Procedimiento Civil.

Igualmente, se ha sostenido que el inciso 12° del artículo 132 establece que el juez debe pronunciarse sobre esta inadmisibilidad en la sentencia definitiva, “lo que hace suponer la existencia de una pretensión orientada a que dicha exclusión se aplique al caso concreto.”¹³⁷ Sin decantarnos por ninguna alternativa, este argumento no nos parece convincente, pues estimamos que el tribunal emite un pronunciamiento tanto cuando efectúa una declaración de oficio, como cuando la hace a petición de parte, por lo que entendemos que la voz “pronunciará”, fue utilizada por el legislador simplemente en el sentido de declaración judicial.¹³⁸

Finalmente, en apoyo de la tesis que sostiene la necesidad de una petición del Servicio, podría agregarse que, según la ley, el reclamante puede probar que no acompañó los antecedentes dentro de plazo por causas que no le son imputables, cuestión que supone que la inadmisibilidad probatoria ha sido alegada por el Servicio.

De otro lado, podría estimarse que el tribunal puede y debe declarar la inadmisibilidad de oficio, Desde luego, como supuesto necesario para que –hipotéticamente- pueda tener lugar esta alternativa, se requiere, al menos, que el Servicio haya acompañado como medio de prueba la citación, pues, de lo contrario, no podría constar al tribunal cuáles fueron los

¹³⁷ GONZÁLEZ ORRICO, JAIME, ob. cit., p. 285

¹³⁸ Según el diccionario de la Real Academia Española, “pronunciamiento” es “cada una de las declaraciones, condenas o mandatos del juzgador.” En otros casos la expresión señalada puede suponer una petición previa de alguna de las partes, por ejemplo, cuando la ley se refiere a las excepciones de previo y especial pronunciamiento.

antecedentes requeridos en ella. Igualmente, el ente fiscalizador debe haber indicado al tribunal que el contribuyente no acompañó los antecedentes dentro del plazo para dar respuesta a la citación, pues si nada señala a este respecto, no hay razón para que el tribunal presuma que no fueron aportados en la oportunidad legal. Si no se cumplen estos supuestos, estimamos que no es posible la declaración de inadmisibilidad, ni siquiera de oficio.

Ahora bien, cumplidos estos supuestos, podría sostenerse que el tribunal debe declarar la inadmisibilidad probatoria de oficio, pues el inciso 14° del artículo 132, cuando le impone la obligación de valorar la prueba conforme a las reglas de la sana crítica, se refiere implícitamente, a los medios de prueba admisibles. En el mismo sentido, la referida norma encomienda al juzgador que exprese en la sentencia, las razones en virtud de las cuales asigna valor a las pruebas o las desestima, lo que sólo puede ocurrir respecto de la prueba admisible. En otras palabras, la actividad desplegada por el juez al valorar la prueba, supone su admisibilidad, independiente de que, al desarrollar esta labor, concluya restarle valor probatorio a algún medio de prueba en particular, ya sea por razones jurídicas, lógicas, científicas, técnicas o de experiencia. Los medios de prueba inadmisibles en cambio, precisamente por tener ese carácter, no son objeto de valoración, pues, de lo contrario, en nada se diferenciaría la prueba inadmisibile, de la admisible que no logra formar convencimiento en el juez. A mayor abundamiento, podría sostenerse que cumplidos los requisitos legales previstos en el inciso 11° del artículo 132, corresponde que sea aplicado por el juez y por mandato del inciso 12°, del mismo artículo, su declaración debe estar contenida en la sentencia definitiva.

¿Cómo se concilia esta tesis con la posibilidad del contribuyente de acreditar que no acompañó los antecedentes requeridos en la citación dentro del plazo para responderla?

Al respecto, cabe considerar que la declaración de inadmisibilidad se formula por el tribunal sólo en la sentencia definitiva, de manera que nada impide que el contribuyente, con el objeto de evitar la inadmisibilidad probatoria, alegue que no acompañó los antecedentes requeridos en la citación por causas que no le resultan imputables. Convenientemente, deberá formular tal alegación antes de que el tribunal pronuncie el auto de prueba, con el objeto de que precisamente, sea considerado en dicha resolución, fijándose como punto de

prueba, la efectividad de que no acompañó los antecedentes por causas que no le son imputables. No podría el contribuyente permanecer inactivo y luego pretender fundar un recurso contra la sentencia definitiva, en el hecho de que el Servicio no haya solicitado expresamente la declaración de inadmisibilidad, dado que aquel no puede menos que saber, que no aportó los antecedentes en la etapa de fiscalización.

La jurisprudencia ha entendido que la inadmisibilidad probatoria debe ser alegada por el SII. Así, la Corte de Apelaciones de Coyhaique ha señalado que “la sanción del inciso undécimo del artículo 132 del Código Tributario, la que siendo de naturaleza prohibitiva, de interpretación restrictiva, en cuanto a la declaración de inadmisibilidad de prueba, exige, en consecuencia, que el Servicio hubiere acreditado y probado que las condiciones de su procedencia se habían verificado...”¹³⁹

También se ha sostenido que es “requisito adicional que los elementos que suponen esta sanción de inadmisibilidad sean alegados por la parte que tiene interés en ello y que se rinda prueba sobre ellos en el proceso, pues tanto la omisión en sí misma como el hecho de que los antecedentes estaban a disposición del contribuyente durante la época que fija el artículo 63 y que se cuenta a partir de la notificación de la citación efectuada en base a esa norma, son hechos que no pueden constar al Tribunal, por lo que no puede declararlo de oficio”.¹⁴⁰

Con respecto a esta última sentencia, puntualizamos que, si bien en un comienzo emplea términos categóricos para afirmar que se requiere una alegación del Servicio para declarar la inadmisibilidad probatoria, posteriormente, al indicar el fundamento de tal exigencia, lo hace consistir en que no pueden constar al tribunal la omisión del contribuyente ni el hecho de que los antecedentes respectivos estaban a disposición del contribuyente, por lo que no podría “declararla de oficio”. Ahora bien, cabe preguntarse si puede el tribunal efectuar tal declaración en la medida que consten en el proceso la citación (en la que se requirieron los antecedentes en los términos del inciso 11° del artículo 132) y la respuesta del contribuyente (sin acompañar los antecedentes requeridos). En otras palabras, con la hipótesis planteada desaparece el fundamento expuesto en la sentencia para sostener que el tribunal no puede

¹³⁹ Sentencia de la Corte de Apelaciones de Coyhaique, de fecha 21 de enero de 2013, pronunciado en autos rol 1-2012.

¹⁴⁰ Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de Puerto Montt, de 20 de marzo de 2013, pronunciada en causa RIT GR-12-00017-2012.

actuar oficiosamente, cuestión que, desde luego, debe entenderse sin perjuicio de que el contribuyente alegue que no acompañó los antecedentes requeridos por causas que no le hayan sido imputables.

25.2.1.1.2.4 Oportunidad para que el Servicio alegue la inadmisibilidad.

Entendiendo que corresponde al Servicio solicitar la declaración de inadmisibilidad probatoria, cabe preguntarse en qué oportunidad debe formularse tal alegación.

Como en la ley no existe regulación expresa, podemos plantear las siguientes alternativas sobre la materia:

a) La inadmisibilidad debe plantearse al presentar el requerimiento.

El Servicio debe manifestar al tribunal que, en la citación respectiva, fueron requeridos una serie de antecedentes al contribuyente y que éste no los acompañó dentro del plazo para dar respuesta a la citación, de manera tal que, en el evento que el contribuyente los acompañe, no podrán ser considerados al momento de valorar la prueba, correspondiendo al juez declarar expresamente su inadmisibilidad.

Esta posición implica atribuir al Servicio, la carga procesal de formular la alegación al tribunal y, además, de hacerlo de manera anticipada, toda vez que los antecedentes cuya inadmisibilidad se solicita, por la estructura del procedimiento, aún no han sido aportados por el contribuyente.

b) La inadmisibilidad debe plantearse como una forma de impugnar los documentos.

Al respecto debe tenerse presente que el procedimiento del artículo 160 bis no contempla reglas especiales sobre impugnación de documentos, como tampoco lo hace el Procedimiento General de Reclamaciones. Lo anterior nos lleva aplicar supletoriamente las reglas del Juicio Ordinario contenidas en el Libro II del Código de Procedimiento Civil, las

cuales establecen plazos y causales de impugnación distintas, según la naturaleza del respectivo instrumento.

A nuestro entender, es correcto acudir a las normas del Procedimiento Ordinario de Mayor Cuantía cuando se trata de impugnar documentos, toda vez que éstas no han sido modificadas en materia tributaria –a diferencia de lo que ocurre en cuanto a la admisibilidad y valoración de la prueba- sin embargo, no parece acertado hacer valer la inadmisibilidad como una forma de impugnar los documentos, pues, la impugnación supone que la prueba es admisible y sólo persigue restar valor a la prueba rendida. En cambio, tratándose de la prueba inadmisibile no se persigue restarle valor como medio de prueba ya que, precisamente por tener aquella calidad, no puede ser valorada por el juez. En otras palabras, las normas sobre impugnación de documentos contenidas en el juicio ordinario no son reglas que miren a la admisibilidad de los mismos, sino que persiguen restar valor probatorio a la prueba admisible y que, por ende, tendrá que ser valorada en la sentencia definitiva. En el caso que nos ocupa, en cambio, la prueba inadmisibile no es sometida a valoración por parte del tribunal.

De lo anterior se desprende que esta alternativa en cuanto a la oportunidad para alegar la inadmisibilidat, conduce, más que a la aplicación supletoria de las normas del Juicio Ordinario, a tomar como base las referidas normas, para crear una solución que, en estricto rigor, escapa al contenido de las mismas.

c) La inadmisibilidat constituye una cuestión incidental por lo que deberá plantearse siguiendo las reglas de los incidentes ordinarios.

Como la inadmisibilidat es una cuestión accesoria al juicio que, por expresa disposición del legislador, requiere un pronunciamiento especial del tribunal, constituye un incidente. La regulación sistemática de los incidentes¹⁴¹ se encuentra contemplada en el Código de Procedimiento Civil, en los títulos IX a XVI del Libro I. El primero de los referidos títulos se refiere a los incidentes ordinarios y los restantes, a los especiales. Como la materia que nos ocupa no se encuentra regulada como incidente especial, corresponde calificarla de

¹⁴¹ Nos referimos a la regulación de los incidentes que pueden plantearse en el Juicio Ordinario de Mayor Cuantía.

incidente ordinario. En cuanto a la oportunidad para promover el incidente, cabe aplicar la regla contemplada en el artículo 85 del Código de Procedimiento Civil, cuyo inciso 1° establece que “todo incidente originado de un hecho que acontezca durante el juicio, deberá promoverse tan pronto como el hecho llegue a conocimiento de la parte respectiva.” Con este razonamiento, se puede concluir que en el evento que el contribuyente acompañe documentos que, teniendo relación directa con las operaciones fiscalizadas, hayan sido requeridos determinada y específicamente por el Servicio en la Citación y que, no obstante disponer de ellos no los haya acompañado íntegramente dentro del plazo para responderla, el ente fiscal debe plantear la inadmisibilidad tan pronto llegue a su conocimiento ese hecho, esto es, antes de realizar cualquier gestión en el pleito. Así se desprende del inciso 2° del artículo 85, pues, si el Servicio practica una gestión posterior a dicho conocimiento sin antes haber planteado la inadmisibilidad, el incidente debe ser rechazado de plano, por extemporáneo.

d) La oportunidad para plantear la inadmisibilidad no está limitada en la ley.

Como última alternativa, podría sostenerse que, como la ley no ha establecido la oportunidad procesal en que debe plantearse la inadmisibilidad probatoria, el Servicio podría plantearla en cualquier momento, pero teniendo presente que en la práctica los tribunales dictan la resolución que cita a las partes a oír sentencia, de manera que, en los hechos, la notificación legal de la referida sentencia marcaría el límite temporal para el actuar del Servicio.

Finalmente, hacemos presente que el ente fiscalizador ha señalado que si el contribuyente o posible responsable del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación, aportare documentos en la audiencia a que se refiere el inciso 3° del artículo 160 bis, 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.”¹⁴²

¹⁴² Circular 65, de 23 de Julio de 2015, p. 24.

25.2.1.1.2.5 Posibilidad del contribuyente de justificar su omisión.

El texto de la segunda parte del inciso 11° del artículo 132, establece que “el reclamante siempre podrá probar que no acompañó la documentación en el plazo señalado, por causas que no le hayan sido imputables, incluyendo el caso de haber solicitado al Servicio prórroga del plazo original para contestar la referida citación y ella no fue concedida o lo fue por un plazo inferior al solicitado.”

No obstante los aparentes términos perentorios utilizados por el legislador, estimamos procedente realizar algunas precisiones al respecto.

En primer lugar, la norma se refiere al reclamante, en circunstancias que en el procedimiento del artículo 160 bis, no existe tal figura. Ahora bien, negar la posibilidad de que el contribuyente justifique su omisión por no existir reclamante en el procedimiento que nos ocupa, traería como consecuencia, que el Servicio tampoco podría solicitar la declaración de inadmisibilidad. Sin perjuicio de lo anterior, estimamos que la figura es plenamente aplicable, pues, en sustancia, lo que interesa para solicitar la inadmisibilidad, es que el contribuyente no acompañe los antecedentes que, teniendo relación directa con las operaciones fiscalizadas, se le haya solicitado determinada y específicamente por el Servicio en la citación y que, no obstante disponer de ellos, no los haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo para dar respuesta a la citación. De otro lado, para justificar su omisión, bastará que el contribuyente acredite que no dio cumplimiento al requerimiento del Servicio por causas que no le son imputables.

En segundo lugar, la expresión “siempre” utilizada por el legislador, puede entenderse como sinónimo de “en cualquier caso”, es decir, cualquiera sea la causa -no imputable- que justifique la omisión del contribuyente. Sin embargo, tal expresión también es sinónimo de “en cualquier momento”, es decir, el contribuyente podría acreditar en cualquier etapa procesal, mientras no haya tenido lugar el pronunciamiento de la sentencia que declara la inadmisibilidad, que no acompañó los antecedentes requeridos por causa que no le son imputables.

Nos parece más lógica la primera alternativa, pues, si el Servicio solicita la inadmisibilidad de manera anticipada en el requerimiento del Director, lo normal será que el contribuyente controvierta tal afirmación en su contestación, de manera que el tribunal debería fijar el hecho como un punto de prueba, por lo tanto, el contribuyente deberá rendir las probanzas respectivas, durante el término probatorio. Ahora bien, si la inadmisibilidad es planteada por el Servicio siguiendo las reglas de impugnación de documentos, o bien, o como un incidente, corresponderá que el tribunal provea “traslado” al contribuyente, de manera que esa será la oportunidad procesal para justificar su omisión.

Por último, los términos de la ley no ofrecen dudas en el sentido que el peso de la prueba corresponde al contribuyente. Sin embargo, la prueba no dice relación con su buena fe, sino que apunta a que acredite que su omisión tuvo una causa ajena a su voluntad.

25.2.1.1.2.6 Efecto del Discovery.

Cumplíndose los requisitos enunciados anteriormente, si el contribuyente presenta los antecedentes durante el juicio, éstos no serán admitidos como medio de prueba. En consecuencia, no pueden ser objeto de valoración por parte del juez.

Sin perjuicio de lo señalado, se debe tener presente que conforme a lo dispuesto en el inciso 12° del artículo 132, el juez se debe pronunciar sobre la inadmisibilidad en la sentencia definitiva.

25.2.1.1.3 Actos y contratos solemnes.

El inciso penúltimo del artículo 132, establece en su primera parte que “los actos o contratos solemnes sólo podrán ser acreditados por medio de la solemnidad prevista por la ley.”

Si bien el legislador se refiere tanto a los actos como a los contratos solemnes, lo cierto es que no cabe identificar tales expresiones. En efecto, el legislador, en el artículo 1443 del Código Civil, señala que el contrato es solmene “cuando está sujeto a la observancia de

ciertas formalidades especiales, de manera que sin ellas no produce ningún efecto civil”. Ahora bien, como existen actos jurídicos unilaterales y, además, como no todo acto jurídico bilateral es un contrato, la doctrina se ha ocupado de formular un concepto de acto solemne. En este sentido, se ha señalado que “actos solemnes son aquellos en que la ley, atendiendo a la naturaleza del acto, exige ciertas formalidades indispensables para la existencia de este.”¹⁴³

Conforme a lo expuesto, el elemento fundamental en uno y otro caso radica en la exigencia de una formalidad especial que la doctrina ha denominado solemnidad. Estas a su vez, han sido concebidas como “requisitos externos prescritos por la ley como indispensables para la existencia misma del acto; son las formas en que, en ciertos actos, debe expresarse el consentimiento para que se considere dado.”¹⁴⁴ En el mismo sentido, se ha sostenido que “en cierto casos, la ley, en defensa de determinados intereses, que varían según las situaciones, exige para que el negocio exista, que la voluntad se manifieste de determinada manera, mediante determinadas formas que se llaman solemnidades”.¹⁴⁵

Ahora bien, como la solemnidad es la forma en que se manifiesta la voluntad tratándose de los actos solemnes, ésta constituye, por regla general, la única manera de probar su existencia,¹⁴⁶ de manera que se ha llegado a sostener, como principio, que “el acto solemne se prueba por sí mismo”. Esta tesis ha sido elaborada por la doctrina civilista con base en lo dispuesto en el artículo 1701 del Código Civil, que prescribe: “La falta de instrumento público no puede suplirse por otra prueba en los actos y contratos en que la ley requiere esa solemnidad, y se mirarán como no ejecutados o celebrados aun cuando en ellos se prometa reducirlos a instrumento público dentro de cierto plazo bajo una cláusula penal: esta cláusula no producirá efecto alguno”.

El principio doctrinario recién comentado fue plasmado expresamente por el legislador en el inciso penúltimo del artículo 132 del Código Tributario, de manera que no podrá probarse en

¹⁴³ ALESSANDRI, SOMARRIVA Y VODANOVIC, “Tratado de Derecho Civil, partes preliminar y general”, Editorial Jurídica, sexta edición, 1998, p. 180.

¹⁴⁴ Ídem, p. 312.

¹⁴⁵ DOMÍNGUEZ ÁGUILA, RAMÓN, “Teoría General del Negocio Jurídico”, Editorial Jurídica, primera edición, 1977, p. 30.

¹⁴⁶ Hablamos de regla general porque existen excepciones, pero que dicen relación, básicamente, con otras áreas del Derecho. Así ocurre, por ejemplo, con los actos constitutivos del estado civil.

juicio la existencia de un acto o contrato solemne, sino por medio de la respectiva solemnidad.

Ahora bien, estas formalidades especiales denominadas solemnidades, no deben confundirse con otro tipo de formalidades exigidas por el legislador para otros fines. Así, por ejemplo, en ciertos casos la ley exige la concurrencia de una determinada formalidad con fines probatorios. En tales hipótesis, la consecuencia de omitir la formalidad por vía de prueba, sólo produce como consecuencia, la privación del respectivo medio de prueba, pero nada impide que el hecho (o acto) se pruebe por un medio distinto. Con meridiana claridad, Peñailillo Arévalo expone el punto de la siguiente manera: “Debe distinguirse entonces si el medio está exigido como solemnidad (por ejemplo, en Chile la escritura pública, que se exige como solemnidad en la venta de inmuebles) o como formalidad precisamente de prueba (*ad probationem*) (como ocurre en Chile con la prueba escrita que es exigida para los actos de valor superior a dos unidades tributarias, bajo sanción de no poder probarse por testigos). En el primer caso, en virtud del artículo 1701 del CC. Chileno, que recoge parcialmente el principio de que “el acto solemne se prueba sólo por la respectiva solemnidad”, no es admisible otra prueba, de modo que, si ese medio no se tiene, no podrá probarse el acto y fracasará la pretensión. En el segundo, se admite generalmente la excusa de imposibilidad y se permite emplear otros medio...”¹⁴⁷

En suma, lo relevante es dejar claramente establecido que la limitación probatoria, al ser una regla excepcional, ha de interpretarse de manera restrictiva, por lo que sólo alcanza a los actos o contratos sujetos a ciertas formalidades especiales denominadas solemnidades, pero en caso alguno puede ser aplicada a los casos en que las formalidades son exigidas para otros fines, como sería el caso de las formalidades por vía de prueba, por vía de publicidad, o habilitantes.¹⁴⁸

¹⁴⁷PEÑAILILLO ARÉVALO, DANIEL, ob. cit., p. 46, nota 63.

¹⁴⁸ En todo caso, hacemos presente que, en doctrina, también se conocen las denominadas “formalidades fiscales” que consisten en exigencias exteriores al acto que tienden a asegurar la percepción de impuestos establecidos con ocasión de actos jurídicos o de procedimientos. Así ocurre por ejemplo en la Ley de timbres y estampillas, contenida en el Decreto Ley N° 3475, de 4 de septiembre de 1980. En concepto de Alessandri, Somarriva y Vodanovic, la omisión de estas formalidades generalmente se sanciona con multa, “pero muchas veces se niega valor al acto mismo como un medio de forzar el pago del gravamen”. ALESSANDRI, SOMARRIVA Y VODANOVIC, ob. cit., p. 314. Estimamos que, en tales casos, no puede aplicarse la limitación probatoria, pues, en estricto rigor, no se trata de actos solemnes, sin perjuicio de la dificultad que enfrentará el contribuyente que se vea en la necesidad de acreditar el pago del impuesto respectivo.

25.2.1.2 Facultades del Juez para pronunciarse a priori, sobre la admisibilidad de ciertos medios de prueba.

a) Prueba testimonial

Si bien en materia tributaria no existen testigos inhábiles, el inciso 4° del artículo 132, faculta al tribunal para desechar de oficio, a aquellos testigos que notoriamente aparezcan comprendidos en alguna de las situaciones del artículo 357, del Código de Procedimiento Civil. Esta disposición contempla las denominadas “inhabilidades absolutas” en materia de prueba testimonial, es decir, contiene un catálogo de situaciones que impiden declarar como testigos, en cualquier juicio, a los sujetos que se encuentran en ellas.¹⁴⁹

La existencia de inhabilidades absolutas se justifica porque en concepto del legislador, los sujetos que se ven afectados por ellas carecen de capacidad física o intelectual para percibir los hechos respecto de los cuales deponen (art. 357 N° 1 a 5), o bien, carecen de probidad (art. 357 N° 6 a 9).

b) Oficios

El inciso 6° del artículo 132 contiene un mandato del legislador al juez, en virtud del cual éste último necesariamente debe dar lugar a la petición de oficios, en la medida que concurra la hipótesis descrita por la norma. En otras palabras, el decretar o no este medio de prueba, no debiera ser una cuestión que dependa del arbitrio judicial. Sin embargo, atendido que el supuesto para que el tribunal ordene despachar el oficio respectivo, consiste en que por este medio se trate de requerir información pertinente sobre los hechos materia del juicio, podemos concluir que, en definitiva, queda a criterio del juez el determinar si se utiliza o no, el señalado medio de prueba. En efecto, la calificación de la pertinencia de la información requerida queda entregada al juzgador, por lo que la procedencia de este medio de prueba,

¹⁴⁹ Como el fundamento de las inhabilidades absolutas radica en que el sujeto cuya declaración se ofrece, carece de capacidad para percibir los hechos sobre los cuales depone, o bien, carece de probidad para prestar declaración, no puede prestar declaración testimonial en ningún juicio. En otras palabras, independientemente de quienes sean las partes, el sujeto seguirá siendo afectado por la causal de inhabilidad. En cambio, tratándose de las inhabilidades relativas, como estas se fundan en la falta de imparcialidad del testigo, derivada de las relaciones o vínculos que pueda tener con alguna de las partes, sólo se encuentra impedido para declarar como testigo en el juicio específico en que se configura la inhabilidad.

queda sujeta al examen que realice el juez, cuestión que escapa de la sola voluntad de las partes.

Finalmente, se debe tener en consideración que en el evento que el tribunal decida no examinar a un testigo por afectarle una determinada causal de inhabilidad del artículo 357 del Código de Procedimiento Civil, o bien, no acceder a la petición de un oficio, el litigante respectivo sólo puede controvertir la decisión por la vía del recurso de reposición.

25.2.2 No existe una regla expresa relativa a la exclusión de prueba ilícita.

Para estos efectos, entendemos por prueba ilícita, el medio de prueba obtenido extraprocesalmente, mediante violación de derechos sustanciales, consagrados expresa o implícitamente en la Constitución.

El procedimiento del artículo 160 bis no contempla reglas relativas a la exclusión de este tipo de prueba. En cuanto a las normas aplicables supletoriamente, tampoco existen reglas expresas sobre la materia, pues el Procedimiento General de Reclamaciones no se refiere al punto, como tampoco lo hace el Libro I del Código de Procedimiento Civil relativo a las disposiciones comunes a todo procedimiento, ni su Libro II sobre el Juicio Ordinario.

La materia ha recibido consagración expresa en otras ramas del Derecho, específicamente, en el Derecho Procesal Penal¹⁵⁰ y en el nuevo proceso laboral.¹⁵¹

Con base en la nueva regulación existente en las mencionadas áreas del Derecho, la doctrina ha sostenido que “si bien se ha ampliado la posibilidad de allegar otros medios de prueba diferentes a los tradicionales o legales, ello no puede significar el intento de

¹⁵⁰ El artículo 276 del Código Procesal Penal, establece en su inciso 3°, que el juez excluirá las pruebas que hubieren sido obtenidas con inobservancia de garantías fundamentales.

¹⁵¹ Conforme a lo dispuesto en la parte final del número 4 del artículo 453 del Código del Trabajo, carecerán de valor probatorio y, en consecuencia, no podrán ser apreciadas por el tribunal las pruebas que las apartes aporten y que hubieren obtenido a través de actos que impliquen violación de derechos fundamentales.

establecer la verdad a cualquier precio, por sobre todo si éste puede implicar la aceptación judicial de alguna ilicitud o, peor aún, la vulneración a derechos fundamentales”¹⁵²

Sin perjuicio de que la exclusión de prueba ilícita pueda estimarse como un avance en materia de Derecho Procesal, la afectación de derechos fundamentales –supuesto básico para hablar de prueba ilícita en los términos que hemos adoptado–, es una cuestión que genera una serie de dudas en cuanto a su aplicación práctica. Así, en materia procesal penal se ha señalado “en conjunto los actores del sistema debemos fijar el alcance de la expresión “garantía fundamental” en el ámbito procesal penal y a su vez debemos determinar cuándo se produce una inobservancia de tal garantía. ¿Toda infracción de una ritualidad procesal constituirá vulneración de garantía? Si ello no es así ¿cuáles infracciones la generan? ¿Qué derechos fundamentales son los que se cautelan? ¿Cuál es el núcleo de protección de ese derecho? ¿Quién es su titular? Esas y otras interrogantes debería ir siendo contestadas a través de los pronunciamientos jurisdiccionales”.¹⁵³

No obstante el silencio legislativo, estimamos que la incorporación de prueba ilícita al proceso puede ser rechazada atendido que el artículo 19 N° 3 de la Constitución Política de la República de Chile consagra en su inciso 5°, la denominada noción de "debido proceso", señalando que "toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado", agregando luego que "corresponderá al legislador establecer siempre las garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos". Así, puede estimarse que vulnera esta garantía la sentencia que atribuye valor probatorio a la prueba ilícita. En otras palabras, estimamos que la garantía supone que la función jurisdiccional sea ejercida considerando sólo los medios lícitos con que se pretende acreditar los hechos que sirven de fundamento a los derechos que se reclaman.

Por último, hacemos presente que el tribunal no se encuentra facultado para formular una declaración en orden a excluir la prueba obtenida con infracción de garantías fundamentales, de manera que será el litigante perjudicado con ella, quien deberá plantear una alegación tendiente a evitar que sea considerada en el proceso, formulando el correspondiente incidente y en su caso, interponiendo los recursos procesales a que haya lugar.

¹⁵² LANATA FUENZALIDA, GABRIELA, ob. cit., p. 99.

¹⁵³ CERDA SAN MARTIN, RODRIGO y HERMOSILLA IRIARTE, FRANCISCO, “*El Código Procesal Penal. Comentarios, concordancias y jurisprudencia*”, Editorial Librotecnia, segunda edición, Santiago, 2006, p. 373.

25.3 Valoración de la prueba.

En doctrina se distinguen las siguientes alternativas en cuanto a la valoración de la prueba:

a) El sistema de valoración legal.

Bajo este sistema, es el legislador quien, a priori, fija el valor probatorio de cada medio de prueba e incluso, contempla reglas sobre la apreciación comparativa de los mismos. Como la valoración es realizada en abstracto y de manera anticipada mediante una ley, se ha denominado a esta alternativa como “sistema de prueba legal o tasada”.

b) El sistema de la valoración judicial.

En este caso, a diferencia del anterior, no es el legislador quien efectúa la valoración, sino que éste se limita a entregar al juez la labor de valorar la prueba rendida. Esta variante admite a su vez, las siguientes modalidades:

- El sistema de la persuasión moral o íntimo convencimiento
- El sistema de la persuasión racional o sana crítica

El común denominador de ambos sistemas, radica en las amplias facultades concedidas al juez para apreciar la prueba, sin embargo, mientras en el primero éste sigue su íntima convicción, sin quedar obligado a señalar en la sentencia como arribó a ella, en el segundo, se impone al juez la obligación de establecer los hechos que en definitiva resulten acreditados, mediante un razonamiento lógico, de manera tal que en la sentencia reproduzca el proceso de razón en virtud del cual pudo concluir lo que resolvió.¹⁵⁴

Según la parte final del inciso 4° del artículo 160 bis, el Tribunal debe apreciar la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica, cuestión que conforme al inciso 14° del artículo 132, aplicable por mandato del inciso final del artículo 160 bis, significa que “el tribunal deberá expresar en la sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas

¹⁵⁴ Una explicación sobre las alternativas teóricas relativas a la valoración de la prueba, con indicación de las ventajas y desventajas que presentan, puede consultarse en PEÑAILILLO ARÉVALO, DANIEL, ob. cit., p. 18 y ss.

o de experiencia en virtud de las cuales les asigna valor o las desestima. En general, tomará en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas o antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador.”¹⁵⁵

Con respecto a este punto, la jurisprudencia ha señalado que “según lo prevenido en el inciso 14° del artículo 132 del Código Tributario, las pruebas serán valoradas conforme con las reglas de la sana crítica, cuestión que implica que ninguno de los medios de convicción admisibles en el proceso tiene un peso probatorio determinado, sino que, de contrario, todos ellos deben ser apreciados conjuntamente, quedando sujeto el tribunal al deber de expresar las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales les asigna valor o las desestima, para lo cual debe tomar en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas o antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador.”¹⁵⁶

26. Conclusiones sobre el sistema probatorio

La iniciativa en el aporte de la prueba corresponde fundamentalmente a las partes, sin perjuicio de la intervención que pueda tener el juez por la vía de las medidas para mejor resolver.

¹⁵⁵ No obstante el texto expreso de la ley, nos parece que pueden plantearse dificultades en relación al estándar probatorio que debe aplicarse en materia infraccional, toda vez que las sanciones pecuniarias constituyen una manifestación del denominado *ius puniendi*, esto es, del poder sancionatorio del Estado, de manera que el ámbito infraccional ha de participar de los principios del Derecho Penal. El punto es abordado por VAN HASSELT GARRIDO, partiendo de la base de que el artículo 340 del Código Procesal Penal establece como estándar aplicable en sede penal el de convicción más allá de toda duda razonable, estándar que se circunscribe únicamente al caso de delitos, sin poder ser aplicable directamente en materia infraccional. De otro lado, el Código Tributario, al referirse a la valoración de la prueba, se limita a señalar que se aplican las reglas de la sana crítica. Véase VAN HASSELT GARRIDO, ROBERTO, “*El estándar de prueba en materia infraccional*”, en Revista de Estudios Tributarios, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile, N°13/2015, p. 209 y ss.

En cuanto a la aplicabilidad en el ámbito de las “sanciones administrativas” de los principios de Derecho Penal, véase MASSONE PARODI, PEDRO, “*Infracciones tributarias*”, LegalPublishing, segunda edición, Santiago, 2010, p. 192 y ss.

¹⁵⁶ Sentencia de la Corte Suprema de fecha 07 de diciembre de 2015, pronunciada en autos rol 32.610-2014.

En cuanto a los medios de prueba admisibles, se sigue la tendencia actual de nuestra legislación en orden a establecer un sistema de prueba libre, pero atenuado por algunas disposiciones legales que directamente limitan la libertad probatoria y por otras que conceden facultades al juez para decidir a priori su admisibilidad.

Finalmente, en cuanto a la valoración de la prueba, rige el sistema de la sana crítica.

27. ¿A quién incumbe probar? El onus probandi

Conforme al inciso 5° del artículo 4 bis, corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente.

Nada establece la ley respecto de la acreditación de la infracción tipificada en el artículo 100 bis. La doctrina, sin embargo, ha señalado que “más allá de la convicción que pueda motivar el obrar de la Administración, le corresponderá, en caso de conflicto, la carga procesal de destruir la presunción de inocencia que ampara al contribuyente”.¹⁵⁷

Estimamos que la opinión de la doctrina es acertada, pues, por aplicación de los principios generales, el peso de la prueba también debe corresponder en este caso, al Servicio. La conclusión no puede ser otra toda vez que el ámbito infraccional participa de los principios fundamentales del Derecho Penal, de manera tal que no sería posible imponer una sanción, si no se acredita en el procedimiento respectivo, la culpabilidad de su autor.¹⁵⁸

28. Forma de hacer valer la prueba en juicio.

El procedimiento contemplado en el artículo 160 bis del Código Tributario, carece de reglas probatorias de carácter adjetivo. Por su parte, el Procedimiento General de Reclamaciones,

¹⁵⁷ MONTECINOS ARAYA, JORGE, “*Reflexiones en torno a la prueba en el Derecho Tributario*”, en Revista de Derecho de la Universidad de Concepción, N° 231-232, año LXXX (Enero-Diciembre 2012), p. 79.

¹⁵⁸ Así lo ha reconocido el Tribunal Constitucional en sentencia de 13 de enero de 2009, pronunciada en autos rol 1233-08.

aplicable supletoriamente por mandato del inciso final del artículo 160 bis, contempla reglas particulares sólo respecto de ciertos medios de prueba.

a) Prueba testimonial: El artículo 132 en su inciso 4º, que la parte que desee utilizar este medio de prueba, debe acompañar en los primeros dos días del término probatorio, una nómina de los testigos de que piensa valerse, con expresión de su nombre y apellido, domicilio y profesión u oficio.

La importancia de acompañar oportunamente la nómina de testigos es evidente, pues, sólo pueden ser examinados los testigos que figuren en ella.

El número de testigos que se pueden incluir en la nómina es ilimitado, sin embargo, la cantidad de testigos que pueden declarar ha sido limitada, estableciéndose al respecto, que se admitirá hasta un máximo de cuatro testigos por punto de prueba.

Otro punto importante es la inexistencia de testigos inhábiles, de manera que no es posible “tachar” a los testigos, sin embargo, se les pueden formular preguntas tendientes a demostrar su credibilidad o falta de ella.

De otro lado, se ha facultado al tribunal para desechar de oficio a los testigos que notoriamente aparezcan comprendidos en alguna de las situaciones del artículo 357 del Código de Procedimiento Civil, referido a las denominadas “inhabilidades absolutas” para declarar como testigo.

b) Oficios: En cuanto a la petición de oficios, debe señalarse específicamente el o los hechos sobre los cuales se pide el informe y aun cuando la ley no lo señala expresamente, parece evidente que corresponderá individualizar al sujeto o entidad a la cual se requiere la información.

Además, como se indicó anteriormente, la información requerida debe ser pertinente, esto es, debe tener relación con los hechos materia del juicio, de lo contrario, el tribunal no debe acceder a la solicitud.

Si se cumplen los requisitos mencionados, el tribunal dictará una resolución ordenando su despacho inmediato a las personas o entidades requeridas, quienes estarán obligadas a evacuar la respuesta dentro del plazo que fije el tribunal, el que, en principio, no puede exceder de 15 días, sin embargo, tal regla no es absoluta, pues, el tribunal puede ampliarlo por una sola vez y hasta por 15 días más, cuando concurren los siguientes requisitos:

- Petición de la parte que lo solicita o de la persona o entidad requerida,
- Que existan antecedentes fundados que lo aconsejen.

c) Informe de peritos: la ley establece que rigen los mismos plazos establecidos para evacuar los oficios, con la particularidad de que se computan desde que el perito acepta su cometido.

d) Tratándose de la absolución de posiciones, vale lo dicho en relación a la limitación respecto del Director, Subdirectores y Directores Regionales.

28.1 Comentarios sobre la forma de hacer valer la prueba.

Como se ha podido apreciar, sólo algunos medios de prueba tienen reglas particulares y en algunos casos, no son normas sobre la forma de producir la prueba, sino que en realidad se refieren a su admisibilidad.

Por lo anterior corresponderá integrar los vacíos legales aplicando las normas del Juicio Ordinario contempladas en el Libro II del Código de Procedimiento Civil, atendido que el Procedimiento General de Reclamaciones contiene en el artículo 148, un reenvío al Libro I de aquel código y éste, en su artículo 3° establece que se aplicará el procedimiento ordinario en todas las gestiones, trámites y actuaciones que no estén sometidos a una regla especial diversa, cualquiera que sea su naturaleza.

Por último, en cuanto a los medios de prueba que no tiene regulación legal, estimamos que deberán producirse siguiendo las reglas dadas para el medio regulado que más se le asemeje.

CAPÍTULO IV

ETAPA DE OBSERVACIONES A LA PRUEBA

29. El periodo de observaciones a la prueba constituye una innovación en relación a lo demás procedimientos regulados en el Código Tributario.

El legislador decidió alterar la estructura conocida de los procedimientos judiciales contemplados en el Código Tributario, incorporando en el procedimiento del artículo 160 bis, una nueva etapa procesal denominada “observaciones a la prueba”.

Cabe señalar que si bien los restantes procedimientos regulados en el Código Tributario no contemplan esta etapa procesal, en la práctica, las partes suelen formular observaciones a la prueba por la vía de presentar escritos al tribunal solicitando “se tenga presente” lo que en ellos se expone y que consiste, precisamente, en una descripción de los puntos de prueba fijados por el tribunal, seguida de una análisis tanto de la prueba que se estima permite dar por acreditados ciertos hechos, como de aquella que no fue suficiente para formar convicción en el juzgador.

30. Extensión del periodo de observaciones a la prueba.

El periodo de observaciones tiene una extensión de 5 días y se inicia luego de finalizado el término probatorio. Desde luego, cuando nos referimos al vencimiento del probatorio, incluimos los casos de término especial de prueba, por lo tanto, si tiene lugar alguna de estas hipótesis, el periodo de observaciones a la prueba comenzará a correr luego del vencimiento del plazo que al efecto fije el tribunal.

De otro lado, no es necesaria una resolución especial del tribunal para que se inicie el periodo de observaciones a la prueba, pues, su cómputo se inicia comienza de inmediato, al vencer el probatorio.

31. Objeto del periodo de observaciones a la prueba.

Como su nombre lo indica, el objeto de este periodo es que las partes formulen al tribunal las observaciones que el examen de la prueba les sugiera.

Como la ley se refiere a “la prueba rendida”, las observaciones sólo pueden estar referidas a la prueba producida por las partes. De otro lado, las observaciones que se formulen no están limitadas exclusivamente a la prueba aportada por la parte que las efectúa, sino que también pueden referirse a la prueba rendida por la contraria.

Conforme a lo expuesto, el contenido del escrito de observaciones a la prueba contendrá una exposición de los hechos que sirven de fundamento a la pretensión planteada ante el tribunal, con indicación de la prueba aportada que sirva para acreditarlos. Además, contendrá una exposición de los vicios o defectos de la prueba rendida por la parte contraria, que impiden tener por acreditados los hechos en que se fundan sus pretensiones.

CAPÍTULO V

ETAPA DE SENTENCIA

32. Inicio del periodo de sentencia.

Según el texto del inciso 4° del artículo 160 bis, “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.”

Del tenor literal de la norma citada, se desprende que el periodo de sentencia se inicia luego de vencido el término para formular observaciones a la prueba, inmediatamente, es decir, sin interrupción y sin que sea necesario el pronunciamiento de resolución alguna en tal sentido.

Sin perjuicio de lo señalado, la práctica demuestra que al menos respecto de los demás procedimientos regulados en el Código Tributario, los jueces suelen dictar una resolución judicial que da inicio a este periodo. Tal es la denominada “citación para oír sentencia” que se materializa en la conocida fórmula “autos para fallo”. Ahora bien, como las resoluciones judiciales, por regla general, no producen efecto sino una vez que han sido notificadas con arreglo a la ley, será necesario que dicha resolución se notifique a las partes mediante la publicación de su texto íntegro en el sitio en Internet del tribunal.

En suma, la práctica nos lleva a pensar que sólo una vez que se haya efectuado la notificación de la resolución referida, comenzará el cómputo del plazo con que cuenta el juez para dictar la sentencia definitiva. La práctica descrita puede ser criticable, pues entendemos que, si el legislador hubiera tenido el propósito de que los jueces dictaran la resolución que cita a las partes a oír sentencia, lo habría manifestado expresamente, imponiéndoles su pronunciamiento, pero si se revisa el texto legal, se puede constatar fácilmente que éste no se refiere en parte alguna a dicha resolución. La práctica judicial entonces, termina retrasando la resolución del conflicto.

El pronunciamiento de la resolución que cita a las partes a oír sentencia podría fundarse en la aplicación de las normas contenidas en el Juicio Ordinario de Mayor Cuantía,¹⁵⁹ regulado en el Libro II del Código de Procedimiento Civil, con el objeto de suplir el silencio de la ley, sin embargo, tal tesis debe ser descartada toda vez que el supuesto necesario para la aplicación supletoria de normas ajenas al Procedimiento para Declarar el Abuso y la Simulación, es precisamente la falta de regulación de una determinada materia en éste último, cuestión que en la especie no acontece, pues, como señalamos anteriormente, el legislador optó por regular expresamente la materia, disponiendo que el plazo para dictar la sentencia definitiva, se inicia luego del vencimiento del término para formular observaciones a la prueba. En síntesis, no existe omisión del legislador que amerite la aplicación de normas contenidas en otros procedimientos.

33. Duración del periodo de sentencia.

El plazo con que cuenta el juez para pronunciar la sentencia definitiva, tiene una extensión de 20 días y se computa de la forma señalada en el párrafo anterior, sin perjuicio de la prevención anotada respecto de la conducta que, en la práctica, puedan asumir los tribunales.

No obstante la claridad de la norma, se debe considerar que por aplicación de lo dispuesto en el artículo 159 del Código de Procedimiento Civil, el juez podría, dentro del plazo para dictar sentencia, decretar alguna de las medidas para mejor resolver que contempla la disposición indicada. En efecto, el inciso final del artículo 160 bis establece que, en lo no establecido en él, y en cuanto la naturaleza de la tramitación lo permita, se aplicarán las normas contenidas en el Procedimiento General de Reclamaciones y éste, a su vez, hace un reenvío en el artículo 148, a las normas contempladas en el Libro I del Código de Procedimiento Civil, entre las cuales se encuentra el artículo 159, que contempla las medidas para mejor resolver.

¹⁵⁹ El inciso 1° del artículo 432, del Código de Procedimiento Civil, establece: “Vencido el plazo a que se refiere el artículo 430, se hayan o no presentado escritos y existan o no diligencias pendientes, el tribunal citará para oír sentencia.” El artículo 430 del mismo Código, se refiere al término para formular observaciones a la prueba.

Entendemos que la procedencia de las medidas para mejor resolver en el Procedimiento General de Reclamaciones, no ofrece dudas, pues el requisito para aplicar supletoriamente en este procedimiento, las normas del Libro I del Código de Procedimiento Civil, consiste simplemente en que éstas no resulten incompatibles con la naturaleza de las reclamaciones.¹⁶⁰

Ahora bien, el asunto no es tan claro respecto del procedimiento del artículo 160 bis, pues, si bien es cierto que su inciso final hace un reenvío al Procedimiento General de Reclamaciones y éste a su vez, se remite al Libro I del Código de Procedimiento Civil, no lo es menos que el supuesto para la aplicación supletoria de sus normas es que éstas sean “compatibles con la naturaleza de las reclamaciones” y, como en el procedimiento que nos ocupa no existe reclamación, podría pensarse que no procede aplicar supletoriamente al procedimiento del artículo 160 bis, el Libro I del Código de Enjuiciamiento. En contra, podría sostenerse que lo pretendido por el legislador en el artículo 148 del Código Tributario, es dejar establecido que las normas del Libro I del Código de Procedimiento Civil sólo podrán aplicarse en carácter supletorio, en cuanto no sean contrarias a la naturaleza y estructura del Procedimiento General de Reclamaciones, de manera que respetando tal exigencia, sería posible llegar a aplicar supletoriamente las referidas disposiciones, al procedimiento del artículo 160 bis.¹⁶¹

Sin perjuicio de los comentarios formulados anteriormente, si se considera que las medidas para mejor resolver son diligencias probatorias decretadas de oficio por el tribunal, a fin de quedar en mejores condiciones para pronunciar su fallo, no vemos inconveniente en aceptar su procedencia, en la medida, claro está, que el ejercicio de esta facultad no afecte la imparcialidad del juez, particularmente, por la vía de suplir una eventual inactividad de los litigantes durante el periodo de prueba.

Debe tenerse presente que, si se admite la procedencia de las medidas para mejor resolver, el plazo para dictar sentencia puede verse aumentado, pues, de conformidad a lo dispuesto en el inciso 3° del artículo 159 del Código de Procedimiento Civil, las medidas decretadas deben cumplirse dentro del plazo de 20 días contados desde la fecha de la notificación de la

¹⁶⁰ En este sentido, UGALDE, GARCÍA y UGARTE, ob. cit., p. 212.

¹⁶¹ En todo caso, el permitir que se decreten medidas para mejor resolver no reguladas expresamente por el legislador en el procedimiento respectivo, se traduce, precisamente, en alterar su estructura.

resolución que las decreta. Sin perjuicio de lo señalado, las medidas que no se cumplan en este plazo, se tienen por no decretadas y el juez debe dictar sentencia sin más trámite.

34. La fundamentación de la sentencia.

Especial relevancia tiene el requisito de la fundamentación de la sentencia, exigido por el artículo 144 del Código Tributario y aplicable al procedimiento del artículo 160 bis, en virtud de lo dispuesto en el inciso final de éste último.

Sin perjuicio de que la exigencia de la fundamentación se encuentra establecida a propósito del Procedimiento General de Reclamaciones, el legislador decidió incluir una regla particular en el artículo 160 bis, relativa al contenido de la fundamentación. Así, el inciso 4° de la referida disposición establece en su parte final, que “el tribunal deberá fundar su decisión teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imponible conforme a lo establecido en el artículo 4° bis.”

¿Qué quiso decir el legislador al establecer que la decisión del juez se debe fundar considerando la naturaleza económica de los hechos gravados? ¿Se habrá referido a la denominada interpretación económica de la ley tributaria?

La interpretación económica de la ley tributaria ha sido ampliamente criticada por la doctrina, postulándose, más allá de las críticas que pueden surgir derivadas de una mala y eventualmente abusiva utilización de esta herramienta por parte de la administración, la plena aplicación de la teoría general de la interpretación de la ley, al Derecho Tributario.¹⁶²

La fórmula empleada por el legislador resulta poco clara, toda vez que se remite al artículo 4° bis del Código Tributario y éste, como ya lo señalamos en el capítulo I de este trabajo, prescribe en su inciso 1° que “Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen

¹⁶² En este sentido, WAHN PLEITEZ, quien cita en apoyo de dicho postulado, a Sainz de Bujanda, Ramón Valdés Costa, Giuliani Fonrouge, Heleno Taveira Torres, José Juan Ferreiro Lapatza, Jorge Streeter, Pedro Massone, Rodrigo Ugalde y Jaime García, entre otros. Véase WAHN PLEITEZ, WERNER, “*Interpretaciones que amenazan el Derecho Tributario. Tendencias actuales y análisis crítico*”, en Revista de Estudios Tributarios del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, N° 6/2012, p. 165.

los hechos imponderables, 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.”

Conforme a lo expuesto, mientras en el inciso 1° del artículo 4° bis el legislador declara que las obligaciones tributarias que surgen de los hechos gravados nacen y se hacen exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, la parte final del inciso 4° del artículo 160 bis establece que el tribunal debe fundar su decisión teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos gravados conforme al artículo 4° bis.

Lo anterior lleva a preguntarnos lo siguiente: ¿existe contradicción entre el mandato entregado por el legislador al juez en la parte final del inciso 4° del artículo 160 bis y la norma contenida en el inciso 1° del artículo 4 bis?

Al respecto cabe tener presente, en primer lugar, que el hecho gravado se contiene en una norma jurídica y, por tanto, esa es su naturaleza. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, parece evidente que el legislador considera factores de carácter económico al determinar cuáles de los distintos hechos que se verifican en el tráfico jurídico, tendrán asociada cierta imposición. Así, se sostiene que el hecho gravado no es sino una manifestación de capacidad contributiva. Sin embargo, el problema se agudiza si se considera que lo contenido en el inciso 4° del artículo 160 bis es un mandato que el legislador ha formulado al juez, es decir, a quien debe resolver el conflicto teniendo en consideración los hechos gravados que ya fueron establecidos por el legislador. En otras palabras, ya tuvo lugar el proceso de selección de los hechos cuyo acaecimiento genera la obligación tributaria, proceso que por lo demás, es llevado a cabo por el legislador. Por lo anterior, la referencia a la naturaleza económica del hecho gravado parece poco afortunada, más aún si se considera la remisión al artículo 4° bis, que en su inciso primero se refiere a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, asilándola de la denominación que le hubieran dado las partes y prescindiendo de los vicios que pudieren afectarles.

En cuanto al sentido que debe darse a la parte final del inciso 4° del artículo 160 bis, se ha sostenido lo siguiente “Nuevamente, la ausencia de antecedentes que expliquen el origen de la disposición impide saberlo con certeza. Sin embargo, dado que la norma se presenta junto a la valoración de la prueba, es posible que el legislador simplemente haya querido resaltar que el tribunal, al valorar la prueba, esto es, al determinar el nivel de corroboración que las evidencias entregan en relación a los hechos controvertidos, deberá tener en especial consideración la naturaleza económica de tales hechos. En tal caso, la referencia apunta exclusivamente a los hechos del pleito, a un uso cuidadoso de principios económicos para evaluarlos, no a un proceso de calificación que considere la supuesta “naturaleza económica de los hechos gravados” la que, como se ha señalado, y bajo un sistema respetuoso del principio de legalidad, simplemente no existe”.

Discrepamos de la tesis recién formulada toda vez que la ley se ha referido a la naturaleza económica de los hechos imponible y no a la naturaleza económica de los hechos controvertidos en el pleito. Además, el hecho de que la norma se ubique en el mismo inciso que indica la forma en que el juez debe valorar la prueba, no debe llevar a confundir dos etapas o procesos intelectuales distintos que debe ser desarrollado por el juez. En efecto, una cosa es valorar la prueba rendida, determinando que grado de convicción producen en el juzgador, los medios de prueba aportados por las partes, teniendo en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas o antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que le convence y sólo una vez que ha llevado a cabo dicha tarea, comienza con la etapa o proceso siguiente, esto es, fundar su decisión.

El sentido y alcance de la norma en análisis no es claro y estimamos que, por estar referida a la fundamentación de la sentencia, corresponderá a la jurisprudencia precisar que debe entenderse por considerar la naturaleza económica de los hechos gravados.

35. Requisitos especiales de la sentencia definitiva.

Conforme al inciso final del artículo 4 quinquies, “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.”

Si la sentencia rechaza el requerimiento presentado por el Director, bastará simplemente que contenga una declaración en tal sentido, pues la ley no ha establecido requisitos especiales al respecto.

Si la juez acoge el requerimiento del Director, en la sentencia que dicte al efecto, deberá:

- a) Declararla existencia de abuso o simulación
- b) Dejar constancia de los actos jurídicos abusivos o simulados y los antecedentes de hecho y de derecho en que se funda dicha calificación.
- c) Determinar el monto del impuesto que resulte adeudado, con reajustes, intereses penales y multas.
- d) Ordenar al Servicio emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda.
- e) En su caso, imponer la multa del artículo 100 bis del Código Tributario, la que puede alcanzar hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales de no haber mediado las conductas elusivas, con un tope de 100 UTA.

36. Recursos contra la sentencia definitiva de primera instancia.

Contra de la resolución que se pronuncie sobre el requerimiento presentado por el Director, sea acogiéndolo o rechazándolo, procede el recurso de apelación en ambos efectos.

El recurso debe ser interpuesto en el plazo de 15 días contados desde la notificación respectiva.

Desde luego, por aplicación supletoria de lo dispuesto en el artículo 189 del Código de Procedimiento Civil, la apelación deberá contener los fundamentos de hecho y de derecho en que se apoya y las peticiones concretas que se formulan al tribunal.

La apelación se tramitará en cuenta, a menos que cualquiera de las partes solicite alegatos, dentro del plazo de 5 días contado desde el ingreso de los autos en la Secretaría de la Corte de Apelaciones.

Para terminar con la apelación, hacemos presente que en el evento que el juicio termine por sentencia interlocutoria, entendemos que no procede tal recurso, pues, el inciso 5° del artículo 160 bis, lo concede contra la resolución que se pronuncie sobre la solicitud del Director, mientras que las sentencias interlocutorias, por su propia naturaleza, no pueden pronunciarse sobre ella. Así, entendemos que sólo una sentencia definitiva se pronuncia sobre el requerimiento. De otro lado, no cabe aplicar supletoriamente el inciso 2° del artículo 139, toda vez que dicha norma concede los recursos de reposición y apelación (en subsidio) contra la resolución que declare inadmisibles un reclamo o haga imposible su continuación, sin embargo, en el procedimiento del artículo 160 bis no existe reclamo, de manera que contra la resolución que declare inadmisibles el requerimiento o haga imposible la continuación del juicio, sólo procederá el recurso de reposición conforme a las reglas generales.

Finalmente, hacemos presente que por aplicación del artículo 144, el fallo debe ser fundado. La omisión tanto de este requisito, como de los establecidos en el inciso 14° del artículo 132, debe ser corregida conforme al artículo 140, el cual dispone que contra la sentencia de primera instancia no procede el recurso de casación en la forma ni su anulación de oficio, debiendo corregirse los vicios respectivos, por la Corte de Apelaciones que corresponda.

37. Recursos contra la sentencia definitiva de segunda instancia.

La ley sólo ha señalado que contra la resolución de la Corte de Apelaciones procederá el recurso de casación en el fondo o la forma.

Como no existen normas particulares en relación a la interposición y tramitación de estos recursos, corresponderá aplicar las reglas generales, contenidas en el título XIX del libro III, del Código de Procedimiento Civil.

CAPÍTULO VI

ETAPA DE CUMPLIMIENTO DE LA SENTENCIA

38. El supuesto básico para cumplir la sentencia.

Cuando nos referimos al cumplimiento de la sentencia, partimos de la base de que el juez acoge la solicitud o el requerimiento presentado por el Director. En tal evento, deberá declarar en la sentencia definitiva, la existencia del abuso o de la simulación y en su caso, la responsabilidad por el diseño o planificación de los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación.

Sin embargo, el contenido de la sentencia definitiva no se agota con las declaraciones referidas, pues la ley ha encomendado al juez ordenar al Servicio de Impuestos Internos, la emisión de un acto administrativo como forma especial de cumplimiento de la sentencia. En efecto, el inciso final del artículo 4° quinquies establece en lo pertinente, que el tribunal ordenara “al Servicio emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda”. Por otra parte, el inciso penúltimo del artículo 160 bis se refiere a la “liquidación, giro, resolución o multa, que se emitan en cumplimiento de la sentencia firme dictada en el procedimiento...”¹⁶³

39. La emisión del acto administrativo correspondiente.

El Servicio no goza de autonomía para emitir el acto administrativo respectivo, pues, de lo que se trata, es precisamente de cumplir lo que la sentencia establece, por lo tanto, le corresponderá emitir el acto, según lo que la propia sentencia disponga en relación al monto del impuesto que resulte adeudado, con los respectivos reajustes, intereses penales y multas. Lo mismo acontecerá con el giro que deba emitir para materializar la multa que se establezca en la sentencia.

¹⁶³ Parece existir una redundancia en el inciso penúltimo del artículo 160 bis, pues se refiere a la liquidación, giro, resolución o multa que emita el Servicio en cumplimiento de la sentencia firme, sin embargo, la multa se materializa en un giro. En consecuencia, habría bastado con referirse a la liquidación, giro o resolución que corresponda.

Desde luego, la liquidación, giro o resolución, deberán ser emitidas cuando la sentencia se encuentre firme. Sin perjuicio de lo señalado y como lo indicamos en otra parte de este trabajo, entre las modificaciones introducidas mediante el N° 14 del artículo 3° de la Ley N° 20.899, al inciso tercero del artículo 100 bis, se estableció que “para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, el Servicio sólo podrá aplicar la multa a que se refieren los incisos precedentes cuando, en el caso de haberse solicitado la declaración de abuso o simulación en los términos que señala el artículo 160 bis, ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada”.

La modificación se explica porque el texto original del inciso 3° del artículo 100 bis, señalaba que, para efectos de lo dispuesto en dicho artículo, el Servicio sólo podía aplicar la multa a que se referían los incisos precedentes cuando, en el caso de haberse deducido reclamación en contra de la respectiva liquidación, giro o resolución, ella estuviera firme y ejecutoriada, o cuando no se hubiere deducido reclamo y los plazos para hacerlo se encuentren vencidos. Si a lo anterior se agrega que según el inciso penúltimo del artículo 160 bis, la liquidación, giro, resolución o multa que se emitan en cumplimiento de la sentencia firme no son susceptibles de reclamo, el error legislativo era evidente.

40. Imposibilidad de reclamar contra la liquidación, giro, resolución o multa respectiva.

Como se indicó anteriormente, no es posible reclamar contra la liquidación, giro, resolución o multa, que se emitan en cumplimiento de la sentencia firme dictada en el procedimiento que declare la existencia del abuso o de la simulación o la responsabilidad por el diseño o planificación de los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación.

La opción del legislador puede ser cuestionable, pero probablemente consideró que no se justifica reclamar contra dichos actos, atendido que éstos se emiten, precisamente, en cumplimiento de una sentencia firme, es decir, cuando ya han intervenido los órganos jurisdiccionales.

Sin perjuicio de lo señalado, la ley estableció que las controversias que surjan respecto al cumplimiento de la sentencia, serán resueltas en forma incidental por el Tribunal que la dictó.

CONCLUSIONES

El procedimiento contemplado en el artículo 160 bis, agregado al título III del Libro Tercero del Código Tributario, en virtud de la Ley N° 20.780, tiene por objeto regular los aspectos funcionales de la declaración judicial de la existencia de abuso o simulación y de la determinación y aplicación de la multa del artículo 100 bis del Código Tributario. Sin perjuicio de lo anterior, para determinar realmente cuáles son las hipótesis en que dicho procedimiento resulta aplicable, nos hemos detenido en el concepto de elusión con el objeto de determinar cuáles son los rasgos que la caracterizan y que permiten distinguirla de figuras tales como la economía de opción, la planificación tributaria y la evasión. Los referidos conceptos no son claros para la doctrina y muchas veces se confunden, pero lo más complejo parece ser determinar cuándo se está en presencia de actuaciones lícitas y en qué casos las conductas de los contribuyentes pueden ser reprochadas desde el punto de vista jurídico, por apartarse del Derecho o por, derechamente, contravenirlo.

Estimamos que, con el transcurso del tiempo, las discusiones doctrinarias sobre la licitud de la elusión quedarán atrás, toda vez que la Ley N° 20.780, introdujo al Código Tributario los artículos 4° bis a 4° quinquies, que contemplan la denominada “Norma General Antielusiva”, en virtud de la cual el legislador se pronunció sobre la elusión señalando que ella se opone la buena fe. Sin perjuicio de lo anterior, aquella ha quedado reducida a los casos de abuso de las formas jurídicas y de simulación, contemplados en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente. El tenor de las referidas normas es poco claro, cuestión que, sumada a la resistencia que genera la decisión del legislador en orden a considerar la elusión como una figura ilícita, han motivado variadas críticas de parte de la doctrina. En definitiva, estimamos que la discusión sobre la licitud o ilicitud de la elusión dará paso al debate sobre el verdadero sentido y alcance de la “Norma General Antielusiva”.

De otro lado, la sanción contemplada en el artículo 100 bis también ha sido criticada por la doctrina, llegando a ser concebida, incluso, como un atentado a la profesión que ejercen los asesores tributarios.

En cuanto al procedimiento del artículo 160 bis, hemos podido comprobar que contiene una serie de aspectos novedosos que alteran la estructura del Procedimiento General de

Reclamaciones, cuestión que en sí misma no merece reproche, pero dada la aplicación supletoria de éste último, se generan consecuencias prácticas que dificultan su aplicación. A lo anterior deben agregarse defectos que no derivan de la forma de conciliar los referidos procedimientos, sino que son propios del procedimiento objeto de nuestro estudio.

En cuanto al periodo de discusión, el Procedimiento del artículo 160 bis comienza con un requerimiento del Director del Servicio de Impuestos Internos, que debe reunir una serie de requisitos entre los cuales destaca el acompañar documentos, sin embargo, la ley no precisa qué documento específico es el que debe acompañar el requerimiento, sino que sólo se limitó a señalar que aquellos “permitan la determinación de los impuestos, intereses penales y multas a que dé lugar la declaración judicial”.

Continuando con los requisitos del requerimiento, es necesario, previamente, que el Servicio haya citado al contribuyente, sin embargo, la ley no especifica si debe ser también citado el asesor que diseñó o planificó los actos constitutivos de abuso o simulación. El punto genera dudas por la defectuosa redacción de la “Norma General Antielusiva”, particularmente, del inciso 4° del artículo 4° quinquies.

En cuanto a la actitud del tribunal frente al requerimiento, la ley simplemente se limitó a señalar en el inciso 2° del artículo 160 bis, que “el Tribunal Tributario y Aduanero 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 90 días”, cuestión que induce a pensar que el juez no tiene más alternativa que pronunciar la referida resolución. Sin embargo, estimamos que al menos, puede plantearse como alternativa que el tribunal realice un examen de admisibilidad del requerimiento en el cual analice que éste cumple los requisitos de carácter formal que la ley ha establecido a su respecto. Dependiendo de si se cumplen o no tales requisitos y en su caso, del tipo de requisito incumplido, el juez podrá proveer traslado, declarar inadmisibile el requerimiento (teniéndolo por no interpuesto) o incluso, aplicar el inciso final del artículo 125. Con respecto a esta última alternativa, aparece con claridad la dificultad de aplicar supletoriamente las normas contenidas en el Procedimiento General de Reclamaciones, pues tal disposición se refiere al caso en que el reclamo presentado por el contribuyente, no cumpla con los requisitos enumerados en ella, mientras que en la situación que analizamos, lo que se

incumple es un requisito del requerimiento presentado por el Director del Servicio. Por lo mismo, reconocemos que tal alternativa, en la práctica, puede generar controversias.

En relación a la procedencia de las medidas cautelares contempladas en el artículo 137, el punto también es controvertido, pues, si bien según la norma permite al Servicio impetrar la medida cautelar de prohibición de celebrar actos o contratos sobre bienes o derechos específicos del contribuyente, en la medida que las facultades de éste último no ofrezcan suficiente garantía o haya motivo racional que procederá a ocultar sus bienes, hipótesis que perfectamente puede presentarse en un caso regido por el procedimiento del artículo 160 bis, aquella disposición establece en su inciso 1º, que el Servicio puede solicitar las medidas cautelares “en los procesos de reclamación a que se refiere este título”, vale decir, el título II “Del Procedimiento General de Reclamaciones”, del Libro III del Código Tributario. En otras palabras, el propio texto de la ley limita expresamente su ámbito de aplicación.

La forma de notificar la resolución que pronuncia el tribunal frente al requerimiento también generar controversia. En efecto, el legislador no contempló reglas especiales sobre la materia, por lo que correspondería integrar el vacío aplicando supletoriamente reglas de carácter general, entendiendo por tales, las contenidas en el Procedimiento General de Reclamaciones. Sin embargo, esta alternativa genera dificultades de orden práctico, pues, el artículo 131 bis del Código Tributario, contempla como regla general, la notificación por medio de la publicación del texto íntegro de la resolución en el sitio web del tribunal, que evidentemente, resulta inaplicable para practicar la primera notificación al contribuyente. En cuanto a las formas especiales de notificación, se encuentra la notificación por carta certificada, que sólo tiene aplicación cuando debe ser notificado el reclamante de las resoluciones que indica su inciso 3º, o bien, cuando se debe notificar a terceros y, por último, la notificación al Servicio del traslado del reclamo del contribuyente. Ahora bien, como en el procedimiento del artículo 160 bis no hay reclamo y además, se invierte el orden de las partes, pues, mientras en el Procedimiento General de Reclamaciones quien pone en movimiento la función jurisdiccional es el contribuyente, en el procedimiento del artículo 160 bis cumple tal rol el Servicio, las únicas formas de notificación contempladas en aquel procedimiento, que, hipotéticamente podrían resultar aplicables al procedimiento que nos ocupa, es la publicación del texto íntegro de la resolución en el sitio web del tribunal (que constituiría la regla general) y la notificación por carta certificada a terceros. Por lo

anteriormente expuesto, una alternativa –sustentada por el Servicio- es sostener que rigen de manera supletoria las normas del Libro I del Código de Procedimiento Civil, por aplicación de lo dispuesto en el inciso final del artículo 160 bis, en relación al artículo 148, ambos del Código Tributario, de manera que correspondería practicar la primera notificación personalmente o del modo sustitutivo contemplado en el artículo 4 Código de Procedimiento Civil, respectivamente.

En cuanto al plazo para presentar la contestación, cabe preguntarse si rigen o no los aumentos contemplados en los artículos 258 y 259 del Código de Procedimiento Civil. La respuesta afirmativa se basa en el principio en virtud del cual “donde existe la misma razón, ha de existir la misma disposición”, de manera que si concurren las hipótesis que hacen procedentes los aumentos, estos también deberían tener lugar en procedimiento del artículo 160 bis. En el mismo sentido, como este procedimiento no contempla regla especial sobre el aumento, cuestión que tampoco hace el Procedimiento General de Reclamaciones, correspondería aplicar las reglas contempladas al efecto en el Procedimiento Ordinario de Mayor Cuantía. Refuerza esta idea, el carácter común y supletorio de éste último. En contra, podría sostenerse que el legislador, en el procedimiento del artículo 160 bis, sólo otorgó carácter supletorio al Procedimiento General de Reclamaciones, mas nada señaló respecto de la eventual aplicación del Código de Procedimiento Civil. Adicionalmente, se podría argumentar que el plazo para contestar el requerimiento fue expresamente regulado por el legislador, fijándolo en el término de 90 días, de tal manera que no existiría un silencio legislativo susceptible de ser suplido acudiendo a normas contempladas en otros procedimientos.

Una clara alteración de la estructura de los procedimientos conocidos en materia tributaria hasta antes de la promulgación de la Ley N° 20.780, dice relación con la actitud del tribunal una vez vencido el plazo de 90 días para evacuar el traslado del requerimiento, pues, no corresponde que el tribunal dicte la resolución que recibe la causa a prueba, sino que debe citar a las partes a una audiencia, la que deberá fijarse a contar del séptimo día y no más allá del decimoquinto, contado desde la fecha de la notificación de dicha citación. El objeto de la audiencia, es, en palabras de la ley, que las partes expongan sobre los puntos planteados tanto en la solicitud como en la contestación, en caso que la hubiere. Sin embargo, el punto no es tan claro como parece, pues, la segunda parte del inciso 3° del artículo 160 bis,

establece que si el contribuyente o el posible responsable aportan en la 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.

La fórmula adoptada por el legislador parece extraña y hasta contradictoria. Extraña porque no se conocía una etapa procesal similar en otro procedimiento regulado en el Código Tributario y contradictoria, pues, si se permite aportar nuevos antecedentes, no es posible afirmar que la audiencia tiene por objeto que las partes expongan sobre los puntos planteados tanto en la solicitud como en la contestación.

De otro lado, la ley no aclara si en la referida audiencia puede el Servicio acompañar nuevos antecedentes, como tampoco cuál es la consecuencia de que el Servicio no impugne dentro del plazo de 15 días, a que se refiere el inciso 3° del artículo 160 bis, los nuevos antecedentes que hechos valer por el contribuyente o su asesor.

En relación a la resolución que recibe la causa a prueba, ésta se pronunciará en la medida que existe controversia sobre hechos sustanciales y pertinentes. Ahora bien, si la controversia recae sobre hechos que no reúnen tales características o bien sólo sobre aspectos de derecho, cabe preguntarse qué resolución debe pronunciar el tribunal. Una alternativa consiste en entender que el tribunal debe dictar sentencia dentro del plazo que la ley establece al efecto, sin más trámite. Tal interpretación se sustenta en el propio inciso 4° del artículo 160 bis, que, en cuanto a la estructura del procedimiento, establece como etapas procesales sucesivas, el periodo de prueba, luego el de observaciones a la prueba y finalmente, el de sentencia, por lo que, si no tienen lugar los dos primeros, una alternativa lógica sería pasar directamente al tercero. En contra, se podría sostener que el procedimiento del artículo 160 bis adolece de un “vacío legal” de manera que aplicando supletoriamente el artículo 432 del Código de Procedimiento Civil, ubicado en el “Juicio Ordinario”, correspondería citar a las partes a oír sentencia. Esta última alternativa puede ser objeto de reparos, pues, el inciso final del artículo 160 bis hace un reenvío a las normas del Procedimiento General de Reclamaciones y éste no contiene ninguna referencia a la resolución que cita a las partes a oír sentencia. Incluso más, el último de los artículos que lo integran, hace una remisión al Código de Procedimiento Civil, pero a su Libro I denominado “Disposiciones comunes a todo procedimiento” y no al Libro II que regula el Juicio Ordinario.

En cuanto a los recursos procesales que pueden ser interponidos contra el auto de prueba, el legislador decidió alterar el régimen que establecido en el Procedimiento General de Reclamaciones. En efecto, conforme al inciso 4° del artículo 160 bis, contra la resolución que fije los puntos sobre los cuales deberá recaer la prueba, sólo procederá el recurso de reposición dentro de 5 días constados desde la respectiva notificación.

En caso que el juez opte por no recibir la causa a prueba, el punto puede ser un poco más complejo, pues una primera lectura de la referida norma, podría conducir a señalar que contra la resolución que en lugar de recibir la causa a prueba, cita a las partes a oír sentencia, procedería sólo el recurso de reposición, sin embargo, si analizamos la norma con mayor detenimiento, podemos constatar que la limitación recursiva se refiere exclusivamente al caso en que el tribunal pronuncie el auto de prueba. Con base en lo recién señalado, podría sostenerse que si el tribunal en lugar de pronunciar dicha resolución, cita a las partes a oír sentencia, serían procedentes los recursos de reposición y apelación en subsidio. El Servicio se pronunció a favor de esta alternativa, sosteniendo que el inciso final del artículo 160 bis, hace aplicables las normas del Procedimiento General de Reclamaciones, entre las cuales se encuentra el 148 del mismo cuerpo legal, que hace un reenvío a las normas generales del Libro Primero del Código de Procedimiento Civil. Tal razonamiento puede generar complicaciones, pues el inciso final del artículo 160 bis, ordena aplicar supletoriamente las normas del Procedimiento General de Reclamaciones y éste, en su artículo 133, establece que las resoluciones que se dicten durante la tramitación del juicio, sólo serán susceptibles del recurso de reposición, salvo las excepciones que la misma norma contempla, entre las cuales no se encuentra la situación en análisis. En otras palabras, para suplir el silencio de la ley, no sería necesario acudir al Código de Procedimiento Civil, pues, bastaría con aplicar la norma general que, en materia de recursos, contempla el Procedimiento General de Reclamaciones, para concluir que contra la resolución que cite a las partes a oír sentencia, sólo procede el recurso de reposición.

En cuanto a la forma de notificación del auto prueba, en virtud de lo dispuesto en el inciso final del artículo 160 bis, cobran aplicación las reglas contenidas en el Procedimiento General de Reclamaciones, sin embargo, no queda absolutamente claro si se aplica supletoriamente la regla contemplada en el inciso 3° del artículo 131 bis, o bien la de su inciso 1°, toda vez que aquel establece como regla especial respecto de la resolución que

recibe la causa a prueba, que ésta se notifica por carta certificada al reclamante, sin embargo, en el procedimiento que nos ocupa, no existe la figura del reclamante. Como alternativa, se podría sostener la aplicación supletoria de la regla general que en materia de notificaciones contempla el Procedimiento General de Reclamaciones. Así, correspondería notificar el auto de prueba mediante la publicación de su texto íntegro en el sitio en Internet del Tribunal.

El capítulo relativo al periodo de prueba continúa con un análisis que integra tanto los aspectos sustantivos como adjetivos de la misma, planteando a propósito de los medios de prueba admisibles una estructura que nos ha parecido novedosa. Igualmente se contiene un párrafo en el que se formulan algunos comentarios sobre un tema poco tratado en materia tributaria, como es el de la prueba ilícita.

En el capítulo IV se estudia una etapa procesal que constituye una innovación en relación a la estructura conocida de los procedimientos que rigen en materia tributaria. Se trata de un periodo que tiene una extensión de 5 días que se inicia luego de finalizado el término probatorio y en el cual las partes pueden formular al tribunal las observaciones que el examen de la prueba les sugiera.

Estimamos que la inclusión de esta nueva etapa procesal no generará controversias desde el punto de vista práctico y que incluso, viene a regular lo que muchas veces se da en la práctica en el Procedimiento General de Reclamaciones, en el sentido que, si bien éste no contempla las observaciones a la prueba, en la práctica, las partes las formulan mediante la presentación de un escrito solicitando al tribunal que tenga presente lo que en él se expone.

En cuanto a la etapa de sentencia, según el texto de la ley se inicia al vencimiento del plazo que tienen las partes para efectuar observaciones a la prueba rendida, sin embargo, la práctica ha demostrado que los jueces suelen dictar la resolución que cita a las partes a oír sentencia para dar inicio a este periodo. Más allá de estimar que el legislador ha establecido una estructura particular en el procedimiento del artículo 160 bis, de manera que no existe un vacío legal que deba ser integrado aplicando las normas del Juicio Ordinario contempladas en el Libro II del Código de Procedimiento Civil, creemos que los jueces continuarán aplicando el mismo criterio empleado en el Procedimiento General de Reclamaciones, es

decir, pronunciarán la resolución que cita a las partes a oír sentencia, lo que trae como consecuencia, un retraso en la resolución del asunto. Así sólo una vez notificada dicha resolución comenzará a correr el plazo para dictar sentencia.

La procedencia de las medidas para mejor resolver es una cuestión que puede ser discutida, pues, si bien el requisito para aplicar supletoriamente las normas del Libro I del Código de Procedimiento Civil en el Procedimiento General de Reclamaciones, consiste en que aquellas no resulten incompatibles con la naturaleza de las reclamaciones, en el procedimiento del artículo 160 bis no existe reclamación. Por lo demás, la aplicación de tales medidas altera la estructura dada por el legislador al procedimiento que es objeto de nuestro estudio. En todo caso, podría argumentarse que el permitir que se decreten medidas para mejor resolver en circunstancias que no fueron reguladas expresamente por el legislador, se traduce, precisamente, en alterar la estructura del procedimiento.

La fundamentación de la sentencia definitiva es otro punto conflictivo en el procedimiento del artículo 160 bis, pues, si bien tal exigencia se encuentra establecida en el Procedimiento General de Reclamaciones, el legislador decidió incluir una regla particular en el inciso 4° de aquella norma, en virtud del cual “el tribunal deberá fundar su decisión teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imponibles conforme a lo establecido en el artículo 4° bis.”

¿Qué quiso decir el legislador al establecer que la decisión del juez se debe fundar considerando la naturaleza económica de los hechos gravados? ¿Se habrá referido a la denominada interpretación económica de la ley tributaria?

La fórmula empleada por el legislador resulta poco clara, pues, el artículo 4° bis prescribe en su inciso 1° que “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.”

Conforme a lo expuesto, mientras en el inciso 1° del artículo 4° bis el legislador declara que las obligaciones tributarias que surgen de los hechos gravados nacen y se hacen exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, la parte final del inciso 4° del artículo 160 bis establece que el tribunal debe fundar su decisión teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos gravados conforme al artículo 4° bis.

El punto es discutible y las dudas sobre una eventual contradicción entre el mandato entregado por el legislador al juez en la parte final del inciso 4° del artículo 160 bis y la norma contenida en el inciso 1° del artículo 4 bis. En definitiva, este es otro de los puntos que puede generar complicaciones prácticas a la hora de aplicar el procedimiento objeto de nuestro estudio.

Conforme a lo expuesto, hemos podido concluir que la aplicación del nuevo Procedimiento de Declaración Judicial de la Existencia de Abuso o Simulación y de la Determinación Y Aplicación de la Multa del Artículo 100 Bis, generará dificultades prácticas, algunas de las cuales derivan de defectos intrínsecos en su regulación y otras, de la aplicación supletoria del Procedimiento General de Reclamaciones, toda vez que, tratándose de éste último, quien pone en movimiento la función jurisdiccional es el contribuyente, mientras que en aquel, es el ente administrativo a través de la presentación del correspondiente requerimiento. Por lo anterior, no existe la figura del reclamante, la que es determinante para definir una serie de reglas relativas a diversas materias, como por ejemplo, requisitos de sus presentaciones, forma de notificar ciertas resoluciones, recursos que puede interponer en su contra, etc.

Sin perjuicio de lo señalado, no debe perderse de vista que existen diversas materias que han sido reguladas por el legislador en el procedimiento del artículo 160 bis, de manera que, no existiendo silencio del legislador, no cabe aplicar supletoriamente reglas contenidas en otros procedimientos, como el General de Reclamaciones, o el Juicio Ordinario. La aplicación forzada de tales reglas puede generar consecuencias indeseables que perjudiquen tanto al Servicio de Impuestos Internos, como al contribuyente.

BIBLIOGRAFÍA

1. ALESSANDRI R., ARTURO y SOMARRIVA U., MANUEL, redactado por VODANOVIC, A., "Tratado de Derecho Civil. Partes preliminar y general", Editorial Jurídica, primera edición, (sexta de la obra), Santiago, 1998.
2. ASTE MEJÍAS, CHRISTIAN, Curso sobre Derecho y Código Tributario. LegalPublishing, tercera edición, Santiago, 2008.
3. CERDA SAN MARTÍN, RODRIGO y HERMOSILLA IRIARTE, FRANCISCO, "El Código Procesal Penal. Comentarios, concordancias y jurisprudencia", Editorial Librotecnia, segunda edición, Santiago, 2006.
4. DOMÍNGUEZ ÁGUILA, RAMÓN, "Teoría General del Negocio Jurídico", Editorial Jurídica, primera edición, Santiago, 1977.
5. DUMAY PEÑA, ALEJANDRO y MONTES ZÁRATE, MANUEL, "Impuesto al Valor Agregado. Enfoque teórico práctico", Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile, segunda edición, Santiago, 2011.
6. EMILFORK SOTO, ELIZABETH, "El hecho gravado en el Impuesto al Valor Agregado", en Revista de Derecho de la Universidad de Concepción, número 173, año LI (Enero-Junio 1983).
7. EMILFORK SOTO, ELIZABETH, "Temas Tributarios. La Justicia Tributaria - La Compensación en el Derecho Tributario – D.F.L. 2", Editorial Congreso, Santiago, 1999.
8. FAÚNDEZ UGALDE, ANTONIO, "Reorganización empresarial Derecho Tributario y tributación interna", LegalPublishing, primera edición, Santiago, 2012.
9. FAÚNDEZ UGALDE, ANTONIO, "Reorganización empresarial y planificación tributaria", en Revista de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, N° 11/2014.

10. FAÚNDEZ UGALDE, ANTONIO “Problemas de aplicación de las normas antielusión”, en Revista de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, N° 15/2016.
11. FIGUEROA VALDÉS, JUAN, “Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución Política de 1980”, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1985.
12. FONROUGE GIULIANI, CARLOS, “Derecho Financiero”, Editorial Depalma, segunda edición, Buenos Aires, 1970.
13. GARCÍA ESCOBAR, JAIME. “Sombras chinescas se otean en lotananza: cláusula o norma general antielusiva”, en La Semana Jurídica, N° 83 (27 al 31 de enero de 2014), año 2014.
14. GONZÁLEZ ORRICO, JAIME, “La inadmisibilidad probatoria en el procedimiento general de reclamaciones. Algunos alcances de la jurisprudencia emanada de los Tribunales Tributarios y Aduaneros”, en Revista Actualidad Jurídica N° 29, Enero de 2014.
15. GONZÁLEZ ORRICO, JAIME, “Notas sobre el procedimiento para declarar la existencia de abuso o simulación en el proyecto de reforma tributaria”, en Revista Actualidad Jurídica, Universidad del Desarrollo, Año XIV, N° 30 – Julio 2014.
16. GONZÁLEZ ORRICO, JAIME “Reflexiones en torno a la potestad de la administración tributaria para la calificación de hechos, actos o negocios jurídicos”, en Revista Actualidad Jurídica, Universidad del Desarrollo, Año XVI, N° 32 – Julio 2015.
17. LANATA FUENZALIDA, GABRIELA, “Manual de Proceso Laboral”, LegalPublishing, segunda edición, Santiago, 2011.
18. MARTÍNEZ COHEN, RAFAEL, “El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el derecho tributario chileno”, en Revista de Derecho, Pontifica Universidad Católica de Valparaíso, XXIX, segundo semestre de 2007.

19. MASSONE PARODI, PEDRO, “Principios de Derecho Tributario”, Legalpublishing, tercera edición, Santiago, 2003.
20. MASSONE PARODI, PEDRO, “Infracciones tributarias”, LegalPublishing, segunda edición, Santiago, 2010.
21. MONTECINOS ARAYA, JORGE., “La potestad del Servicio de Impuestos Internos en materia de recalificación de los contratos. La línea divisoria entre la evasión y la elusión tributaria”, en Revista de Derecho, Universidad de Concepción, N° 215-216, año LXXII, enero – junio 2004.
22. MONTECINOS ARAYA, JORGE. “De la elusión y la evasión tributaria”, en Revista de Derecho, Universidad de Concepción, N° 207, año LXVIII, enero – junio 2000.
23. MONTECINOS ARAYA, JORGE, “Reflexiones en torno a la prueba en el Derecho Tributario”, en Revista de Derecho de la Universidad de Concepción, N° 231-232, año LXXX (Enero-Diciembre 2012).
24. MOSQUERA RUIZ, MARIO y MATURANA MIQUEL, CRISTIÁN. “Los recursos procesales”. Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2010.
25. PÉREZ RODRIGO, ABUNDIO, “Manual de Código Tributario”, LegalPublishing, novena edición, Santiago, 2013.
26. PEÑAILILLO ARÉVALO, DANIEL, “Los Bienes. La propiedad y otros derechos reales”, Editorial Jurídica de Chile, tercera edición, Santiago, 2002.
27. PEÑAILILLO ARÉVALO, DANIEL, “Cuestiones teórico-prácticas de la simulación”, en Revista de Derecho de la Universidad de Concepción, N° 191, año LX (enero – junio de 1992).

28. PEÑAILILLO ARÉVALO, DANIEL. “La prueba en materia sustantiva civil. Parte General”, Editorial Jurídica de Chile, primera edición, Santiago, 2002.
29. QUEZADA PÉREZ, PABLO, “El deber de contribuir a los gastos públicos” en Revista de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, N°12/2015.
30. SALAS VIVALDI, JULIO, “Los Incidentes y en especial el de nulidad en el proceso civil, penal y laboral”, Editorial Jurídica de Chile, séptima edición, Santiago, 2000.
31. SILVA MONTES, RODRIGO, “Manual de procedimiento tributario y aduanero”, Editorial Jurídica de Chile, segunda edición, Santiago, 2014.
32. UGALDE, R. Y GARCÍA J., “Elusión, Planificación y Evasión Tributaria”, LegalPublishing, tercera edición, Santiago, 2009.
33. UGALDE P., RODRIGO; GARCÍA E., JAIME y UGARTE S., ALFREDO, “Tribunales Tributarios y Aduaneros”, LegalPublishing, cuarta edición, Santiago, 2011.
34. VAN HASSELT GARRIDO, ROBERTO, “El estándar de prueba en materia infraccional”, en Revista de Estudios Tributarios, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile, N°13/2015.
35. VERGARA HERNÁNDEZ, SAMUEL., “Tasación fiscal como medida antielusión o antievasión”, en Revista de Estudios Tributarios, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, N°2/2010.
36. VERGARA HERNÁNDEZ, SAMUEL, “Planificación Tributaria & Tributación”, Santiago, Nova Lex, 2006.
37. VERGARA QUEZADA, GONZALO “Análisis crítico de la norma antielusiva genérica de la Ley N° 20.780” en Revista de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, N°12/2015.

38. WAHN PLEITEZ, WERNER, “La prueba en el Derecho Tributario: reflexiones desde la perspectiva de sus principios estructurales”, tesis para optar al grado de Magíster en Derecho, Universidad de Concepción, Concepción, 2014.
39. WAHN PLEITEZ, WERNER, “Interpretaciones que amenazan el Derecho Tributario. Tendencias actuales y análisis crítico”, en Revista de Estudios Tributarios del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, N° 6/2012.
40. WAHN PLEITEZ, WERNER: “Elusión tributaria y normas antielusivas: su tratamiento en el derecho comparado, algunas conclusiones al respecto”, en Revista de Estudios Tributarios, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, N°5/2011.
41. YÁÑEZ VILLANUEVA, FELIPE., “Análisis de la nueva cláusula general antielusiva”, en Revista de Estudios Tributarios, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, N°11/2014.
42. YÁÑEZ HENRÍQUEZ, JOSÉ “Elementos a considerar en una reforma tributaria”, en Revista de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, N°6/2012.
43. YÁÑEZ HENRÍQUEZ, JOSÉ, “Evasión tributaria: atentado a la equidad”, en Revista de Estudios Tributarios, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile, N°13/2015.