

| | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| DEPARTAMENTO EMISOR: DEPARTAMENTO DE ASESORÍA JURÍDICA 1875 | CIRCULAR N° 55.- |
| SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS | FECHA: 24 DE JUNIO DE 2015 |
| MATERIA: Vigencia de las normas anti elusión establecidas en los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario. Complementa instrucciones contenidas en la Circular N° 55 de 2014, de este Servicio. | REFERENCIA: N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN: Artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario, y artículo 15° transitorio de la Ley N° 20.780. |

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

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

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

Con todo, de acuerdo a la Ley, lo establecido en los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quáter, 4 quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del CT, sólo será aplicable respecto de los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, a que se refieren dichas disposiciones, realizados o concluidos a partir del 30 de septiembre de 2015.

Las modificaciones efectuadas al CT, siguiendo el orden de su articulado, son las siguientes:

a) Normas generales anti elusión.

Estas modificaciones tienen por objeto principal otorgar a la administración tributaria facultades para impugnar los actos o negocios u otras actividades llevadas a cabo por los contribuyentes con abuso de las formas jurídicas o simuladamente con la finalidad exclusiva o principal de eludir el pago de impuestos; las que serán susceptibles del respectivo control de los tribunales de justicia. Con tal fin, se agregan al CT los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quáter y 4 quinquies.”.

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

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

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

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

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

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

- 5.- El segundo ámbito, contenido en el inciso segundo del artículo decimoquinto transitorio de la Ley N° 20.780, se refiere a la vigencia de las medidas anti elusión de carácter general y a los procedimientos de aplicación de las mismas, que se incorporaron al Código Tributario por la citada Ley.
- 6.- Según lo establecido en la norma que aquí se analiza, los nuevos artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario, estarán vigentes a partir del 30 de septiembre de 2015. A contar de esa fecha, el Servicio podrá aplicar, en las fiscalizaciones que desarrolle, las nuevas normas anti elusivas de carácter general contenidas en los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter y perseguir la aplicación de la multa establecida en el artículo 100 bis.
- 7.- A pesar que el término de vacancia legal respecto de las normas analizadas en esta Circular es claro, es necesario determinar el ámbito de validez temporal que tendrá la nueva normativa anti elusión, esto es, definir temporalmente el universo de hechos, actos, negocios o conjunto o serie de ellos a que se puede aplicar la nueva normativa anti elusión.

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

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

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

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

- a) Sujetos a un plazo o condición, ya sea en cuanto al perfeccionamiento mismo del acto o contrato, así como para el nacimiento de los derechos u obligaciones que de ellos emanan o su exigibilidad (efectos jurídicos pendientes);
- b) De “tracto sucesivo”; o,
- c) En general, aquellos cuyos efectos tributarios no se hayan consumado o materializado íntegramente antes del 30 de septiembre de 2015, según se define en el siguiente numeral 9.-

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

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

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

Para estos fines se entenderá que los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos obedecen a una sola transacción u operación que se “realiza” o “concluye” a partir del 30 de septiembre de 2015 cuando, y a modo meramente ejemplar, se realizan o ejecutan en cumplimiento de un plan preestablecido en un acuerdo previo; su vinculación se colige a partir del resultado final que subyace tras los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos; o, cuando exista una mutua interdependencia entre ellos, de suerte que cada uno, aisladamente considerado, carece de significación relevante por sí mismo desde el punto de vista de las normas anti elusión, formando parte de un todo coherente con un determinado fin elusivo. En estos casos, el hecho, acto o negocio con el cual se “realiza” o “concluye” el conjunto o serie de ellos, es aquel que, en atención a los hechos gravados que se apliquen al caso concreto, genera el efecto tributario susceptible de considerarse como abuso o simulación a partir del 30 de septiembre de 2015.

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

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

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

simulación conforme a lo dispuesto en los artículos 4° ter o 4° quáter del Código Tributario, sus efectos tributarios, en los términos ya señalados para el caso de la fusión, se realicen o concluyan a partir de la fecha señalada.

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

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

Saluda a Uds.,

**JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI
DIRECTOR (S)**

DISTRIBUCIÓN:

- INTERNET
- BOLETIN
- DIARIO OFICIAL EN EXTRACTO