

DEPARTAMENTO EMISOR: DEPARTAMENTO DE ASESORÍA JURÍDICA	CIRCULAR N° 42.-
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 11 de julio de 2016.-
MATERIA: VIGENCIA Y APLICACIÓN 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 Circular N° 55, de 16 de octubre de 2014. Deroga Circular N° 55, de 24 de junio de 2015.	REFERENCIA: Código Tributario, artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis. Ley N° 20.780, artículo 15° transitorio. Ley N° 20.899, artículo 8° transitorio.

1. A través de la Circular N° 55, de 24 de junio de 2015, se interpretó lo dispuesto por el artículo decimoquinto transitorio de la Ley N° 20.780, sobre la vigencia de la "Norma General Anti elusiva" incorporada por dicha ley en los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario.

Con posterioridad, la Ley N° 20.899, en su artículo 8° transitorio incorporó una norma interpretativa del inciso segundo del referido artículo decimoquinto transitorio, que vino a aclarar el sentido y alcance de los términos "realizados o concluidos" que empleó la norma para referirse a los hechos, actos o negocios o conjunto o serie de ellos, sometidos a la nueva normativa.

2. Por esta instrucción se complementa lo señalado en la Circular N° 55 del 16 de octubre 2014, precisando la vigencia y ámbito de aplicación temporal de las normas anti elusivas, y se deroga la Circular N° 55, del 24 de junio de 2015.
3. Para el fin señalado, corresponde determinar el sentido y alcance del inciso segundo del referido artículo decimoquinto transitorio de la Ley N° 20.780, interpretado por el artículo 8° transitorio de la Ley N° 20.899. En efecto, el artículo decimoquinto transitorio de la Ley 20.780 señala:

"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".

Por su parte, el artículo 8° transitorio de la Ley N° 20.899, en relación con esta norma dispuso:

"Para los efectos de lo dispuesto en el inciso 2° del artículo decimoquinto transitorio de la ley 20.780, se entenderá que los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, a que se refieren los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario, se han realizado o concluido con anterioridad al 30 de septiembre de 2015, cuando sus características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria, hayan sido estipulados con anterioridad a esa fecha, aún cuando sigan produciendo efectos a partir del 30 de septiembre de 2015. De acuerdo a lo anterior, el Servicio de Impuestos Internos no podrá aplicar tales disposiciones respecto de

los efectos producidos con anterioridad al 30 de septiembre de 2015. Respecto de los efectos que se produzcan a contar de esta última fecha, provenientes de hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos realizados o concluidos con anterioridad a ella, tampoco se aplicarán tales disposiciones, salvo cuando a partir de la citada fecha se hayan modificado las características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria de los referidos hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, en cuyo caso se aplicarán sólo respecto de los efectos posteriores que surjan a consecuencia de tal modificación, en cuanto esta última y sus referidos efectos, conforme a las disposiciones legales citadas, sean considerados como constitutivos de abuso o simulación”.

4. De la lectura de los textos transcritos, se puede concluir que los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario, rigen desde el 30 de septiembre de 2015. A contar de esa fecha, el Servicio podrá aplicar, en las fiscalizaciones que desarrolle, la nueva normativa anti elusiva de carácter general y perseguir la aplicación de la multa establecida en el artículo 100 bis del Código Tributario.

Para los fines de la aplicación de estas normativas, el legislador, en una “interpretación auténtica”, ha precisado que la expresión “realizados o concluidos”, que incorpora el inciso segundo del artículo décimoquinto transitorio de la Ley N° 20.780, debe entenderse en el sentido que los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, a que se refieren los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario, se han realizado o concluido con anterioridad al 30 de septiembre de 2015, cuando sus características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria, hayan sido estipulados con anterioridad a esa fecha, aún cuando sigan produciendo efectos con posterioridad a la misma.

Respecto de los efectos que se verifiquen con posterioridad al 30 de septiembre de 2015, provenientes de hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos realizados o concluidos con anterioridad a ella, el legislador ha previsto que a su respecto no se apliquen las normas anti elusivas, salvo cuando a partir de la citada fecha se hayan modificado las características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria de los referidos hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, en cuyo caso tales normas se aplicarán sólo respecto de los efectos posteriores que surjan a consecuencia de tal modificación, en cuanto esta última y sus referidos efectos, conforme a las disposiciones legales citadas, sean considerados como constitutivos de abuso o simulación.

Específicamente, en esta materia se pueden prever los siguientes escenarios; a saber:

a) Hechos, actos, negocios o conjunto o serie de ellos “realizados o concluidos” a partir del 30 de septiembre de 2015.

Todos los hechos, actos, negocios o conjunto o serie de ellos “realizados o concluidos” a contar de la fecha referida, sus efectos o consecuencias para la legislación tributaria, se encuentran afectos a la aplicación de la normativa general anti elusiva, quedando el Servicio habilitado para someterlos a los procedimientos administrativos respectivos y requerir las declaraciones jurisdiccionales a que haya lugar, en su caso.

b) Hechos, actos, negocios o conjunto o serie de ellos “realizados o concluidos” con anterioridad al 30 de septiembre de 2015 y cuyos efectos también se han producido a la misma fecha, sin que continúen produciéndose con posterioridad a ella.

Respecto de aquellos actos cuyos efectos tributarios se consumaron o produjeron íntegramente antes del 30 de septiembre de 2015, el Servicio se encuentra impedido de aplicar las disposiciones del articulado que regula la normativa general anti elusiva incorporada al Código Tributario por la Ley N° 20.780.

c) Hechos, actos, negocios o conjunto o serie de ellos “realizados o concluidos” con anterioridad al 30 de septiembre de 2015 y no modificados con posterioridad a la misma fecha, no obstante que continúen produciendo efectos tributarios después.

Respecto de tales operaciones el Servicio tampoco podrá aplicar la normativa general anti elusiva, en los términos regulados por los artículos respectivos del Código Tributario.

d) Hechos, actos, negocios o conjunto o serie de ellos “realizados o concluidos” con anterioridad al 30 de septiembre de 2015, y que a contar de dicha fecha hayan sido modificados en sus características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria.

En este caso, el Servicio podrá fiscalizar los efectos posteriores que surjan a consecuencia de la modificación o modificaciones de que se trate, en la medida que se cumpla con los siguientes requisitos:

- i) Que exista una modificación del hecho, acto, contrato o negocio particular o de uno o más de los que conforman un conjunto o serie de ellos. Para estos fines se entiende que existe modificación cuando se altera, muta o transforma, de cualquier manera uno o más de los elementos¹ de los actos o negocios, o características de los hechos, o conjunto o serie de ellos, que los conforman.
- ii) Que la modificación incida de manera determinante en las consecuencias jurídicas tributarias; esto es, que altere, mute o transforme los elementos de la obligación impositiva, como son los sujetos, el hecho gravado, la tasa, la base imponible o el régimen de exenciones aplicables; su nacimiento o exigibilidad.
- iii) La alteración, mutación o transformación de los elementos mencionados en el literal precedente, por si misma o por los efectos que genera en la negociación modificada, pueda ser considerada eventualmente como constitutiva de un abuso o simulación por aplicación de los artículos 4° ter o 4° quáter del Código Tributario.

A estos efectos, se debe considerar que si el negocio primitivo resulta ser, teóricamente elusivo; pero la modificación posterior al 30 de septiembre de 2015, a que se le somete, carece de las características elusivas, ni tampoco las genera en el acto modificado, el Servicio no estará facultado para aplicar la Normativa General Anti elusión.

5. De conformidad con lo que dispone el artículo 8° transitorio de la Ley N° 20.899, en los casos que se cumplan los requisitos anteriores, el Servicio podrá solicitar ante el tribunal competente la declaración de la elusión y, en su mérito, liquidar, girar los impuestos o dictar la resolución correspondiente.
6. Es importante recordar que el Director del 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 propuesta por el Servicio, en su requerimiento, una diferencia superior a 250 UTM; no obstante lo que en definitiva falle el Tribunal.

¹ De acuerdo a lo señalado en el artículo 1444 del Código Civil: “Se distinguen en cada contrato las cosas que son de su esencia, las que son de su naturaleza, y las puramente accidentales. Son de la *esencia* de un contrato aquellas cosas sin las cuales o no produce efecto alguno, o degenera en otro contrato diferente; son de la *naturaleza* de un contrato las que no siendo esenciales en él, se entiende pertenecerle, sin necesidad de una cláusula especial; y son *accidentales* a un contrato aquellas que ni esencial ni naturalmente le pertenecen, y que se le agregan por medio de cláusulas especiales”.

Para estos fines, no se puede adicionar, a la determinación de diferencias de impositivas, aquellas generadas por el negocio primitivo; no obstante éste supere con creces las 250 UTM.

7. El artículo octavo transitorio, de la Ley N° 20.899, contiene una interpretación auténtica del artículo decimoquinto transitorio, de la Ley N° 20.780, sobre la vigencia de dichas normas. Motivo por el cual la norma objeto de análisis y estas instrucciones, no alteran la vigencia de la Normativa General Anti elusiva sino que interpretan la aplicación de ésta en relación a los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos que se han realizado o concluido con anterioridad al 30 de septiembre de 2015.

En atención a lo anterior, derógase la Circular N° 55, de 24 de junio de 2015.

Saluda a Uds.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

DISTRIBUCIÓN:

- INTERNET
- BOLETIN
- DIARIO OFICIAL EN EXTRACTO