

DEPARTAMENTO EMISOR Subdirección Jurídica Departamento de Asesoría Jurídica	CIRCULAR N°31.- GE00312320
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 17 DE ABRIL DE 2025.-
MATERIA: Imparte instrucciones acerca de las normas incorporadas en el Código Tributario por las Leyes N° 21.713 y N° 21.716, en materia de medidas antielusión. Deja sin efecto la Circular N° 65 de 2015.	REF. LEGAL: Ley N° 21.713, Artículos primero y Ley N° 21.716, Artículo único; Código Tributario, artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 160 bis, del Código Tributario.

I INTRODUCCIÓN

La Ley N° 20.780 introdujo dentro de nuestro sistema tributario la denominada norma general antielusiva (en adelante, NGA), la cual comprende una serie de artículos sustantivos y de procedimiento, destinados a enfrentar la elusión, en línea con la experiencia internacional de larga tradición y aplicación en los países desarrollados pertenecientes a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante "OCDE"), tales como Alemania, Australia, España, Francia y el Reino Unido, dotando a la administración tributaria de nuevas atribuciones para recalificar tributariamente operaciones realizadas por los contribuyentes, que nuestro sistema jurídico no tenía.

Asimismo, la incorporación de la NGA se enmarca dentro de los esfuerzos desarrollados por los países miembros de la OCDE y del G20 para combatir la elusión en el "plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios" conocido internacionalmente como Proyecto BEPS por sus siglas en inglés.

El diagnóstico común es que la elusión tributaria es negativa porque:

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

Con todo, desde su introducción, la NGA ha presentado algunas dificultades que la Ley N° 21.713 –que dicta normas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias dentro del pacto por el crecimiento económico, el progreso social y la responsabilidad fiscal (en adelante, la "Ley"), modificada por la Ley N° 21.716– busca perfeccionar. Salvo que se indique otra cosa y de acuerdo con el contexto, todos los artículos referidos en la presente circular corresponden al Código Tributario (en adelante indistintamente "CT").

En ese contexto, en lo fundamental y tras las modificaciones de la Ley:

- Se modifica el artículo 4° bis para reiterar, como este Servicio venía sosteniendo, que en el análisis elusivo no considera las intenciones de los contribuyentes al momento de celebrar los actos o negocios jurídicos.
- Se establece que tanto en los casos de abuso de las formas jurídicas como de simulación podrá existir elusión cuando mediante actos o negocios jurídicos o un conjunto de ellos se eviten hechos imposables.
- Se modificó el principio de especialidad entre normas especiales elusivas y la aplicación de la NGA.
- En relación con la declaración de la existencia de abuso o simulación, la Ley modificó el procedimiento administrativo de fiscalización contemplado en el artículo 4° quinquies.
- Por último, en el procedimiento judicial se incorporó la posibilidad de finalizar los juicios por NGA a través de equivalentes jurisdiccionales y se reguló la forma en que se llevarán a cabo las notificaciones. Además, se estableció expresamente la posibilidad de acumular autos, incorporando la facultad de las partes de reponer y apelar en subsidio el auto de prueba, entre otros.

Ahora bien, y sin perjuicio de las modificaciones introducidas por la Ley, se mantienen y reiteran los principios informantes de la NGA, expuestos en la Circular N° 65 de 2015, a continuación de modo sistemático:

- Prevenir y controlar la obtención de ventajas tributarias indebidas.** Si bien la mayoría de los contribuyentes cumplen sus obligaciones tributarias, existen casos excepcionales en que ello no ocurre,

debiendo este Servicio cautelar dicho cumplimiento mediante el ejercicio de las facultades que la ley le confiere, las que se traducen principalmente en la aplicación de las disposiciones tributarias y en la fiscalización de los tributos.

De este modo, además de las normas especiales antielusión que establece el sistema tributario chileno, como por ejemplo aquellas que establecen limitaciones o prohibiciones para la deducción de ciertos gastos, las que permiten la tasación de precios o valores, las normas sobre precios de transferencia o las que reglan los efectos del exceso de endeudamiento, entre otras, el legislador el año 2014 decidió incorporar en el Código Tributario una NGA.

2. **La NGA protege la configuración del hecho imponible.** Tanto la administración tributaria como los Tribunales no están restringidos a reconocer la forma jurídica elegida por los contribuyentes, y bajo la cual se presenta la transacción, si ésta vulnera los hechos imponibles establecidos por la ley, en la medida que constituyan abuso o simulación.

En efecto, el artículo 4° bis establece que las obligaciones tributarias nacen conforme a lo establecido en los hechos imponibles previstos en la ley. Se trata de una comprensión de la obligación tributaria que entiende que el legislador, al determinar los hechos imponibles, ha tenido en consideración la naturaleza jurídica de los hechos o actos realizados como expresiones de capacidad contributiva y de la realidad económica que el legislador considera relevante.

Lo anterior se refuerza en el inciso sexto del artículo 160 bis, en el sentido que los Tribunales Tributarios y Aduaneros deben atender a la naturaleza económica de los hechos imponibles y no sólo a su forma¹.

En consecuencia, conforme a la NGA, tanto la administración tributaria como los Tribunales no están restringidos a reconocer la forma jurídica elegida por los contribuyentes, y bajo la cual se presenta la transacción, si esta vulnera los hechos imponibles establecidos por la ley, en la medida que constituyan abuso de las formas jurídicas o simulación.

3. **Carácter objetivo de la NGA.** Conexo con lo señalado anteriormente, el artículo 4° ter establece un criterio objetivo y no un análisis de las intenciones o fines que pudieron tener los contribuyentes.

El examen, en este caso, consiste en determinar si la naturaleza de los actos o negocios jurídicos, individualmente o en su conjunto, utilizados por los contribuyentes se dejan explicar por razones distintas de las meramente tributarias.

En ciertos casos los distintos actos, en principio, aislados e independientes unos de otros, podrán ser considerados como un todo a fin de valorar las consecuencias generales de la transacción u operación que en definitiva se está realizando.

4. **Protección del principio de legalidad en materia tributaria e igualdad en la repartición de las cargas públicas.** El principio de legalidad no solo supone que los tributos sean aplicados conforme a los hechos imponibles establecidos en la ley, sino también que dicha aplicación tampoco pueda quedar al arbitrio de los contribuyentes. Es decir, los impuestos son obligatorios y nadie puede sustraerse a su aplicación mediante actos elusivos.

El principio de igualdad en la repartición de las cargas públicas supone asegurar que los contribuyentes tributen conforme lo establece la ley.

5. **Reconocimiento y protección de los principios de autonomía y de libertad contractual y de competencia.**

- 5.1. Por una parte, se reconoce que los contribuyentes pueden llevar a cabo sus actividades conforme a las amplias garantías que establece nuestro derecho, organizándolas de las formas que estimen conveniente sobre la base de la autonomía de la voluntad y la libertad contractual.

De este modo, la sola elección por parte de los contribuyentes de entre las distintas formas jurídicas disponibles en el ordenamiento jurídico no importa necesariamente la consecución de actos elusivos de las obligaciones tributarias, aun cuando de dicha elección se derive la aplicación de un tratamiento impositivo preferencial o más favorable.

Este principio se recoge en el inciso segundo del artículo 4° ter, de acuerdo con el cual “es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria” y es consecuencia de la comprensión del hecho imponible contenida en el inciso primero del artículo 4° bis.

Desde una perspectiva tributaria, el ejercicio de este derecho supone que el contribuyente realiza un acto o negocios jurídicos o conjunto de ellos que implique una menor carga tributaria o que el acto

¹ “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 imponibles conforme a lo establecido en el artículo 4° bis”.

escogido no genere efecto tributario alguno o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo, siempre que estos efectos estén contemplados por la ley tributaria.

Con todo, el legítimo derecho de opción no es excusa para la determinación de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes de forma distinta a aquella prevista en la ley u obtenidas con abuso de las formas jurídicas o simulación.

Cuando el contribuyente se encuentra fuera de las opciones otorgadas por el legislador tributario, podrá ampararse en razonable opción de conductas acreditando efectos económicos o jurídicos relevantes distinto a los meramente tributarios.

- 5.2.** Por otra parte, las normas dirigidas a prevenir la evasión y elusión fiscal protegen los principios de autonomía y de libertad contractual y de competencia desde el momento que ambas conductas no sólo vulneran la ley, sino que dañan el sistema económico, distorsionan la libre competencia, lesionan el presupuesto público y la legitimidad social del sistema tributario.

En efecto, la elusión también afecta la libre competencia en los mercados abiertos, generando mayores rentabilidades a los contribuyentes que incumplen la ley y socaba la legitimidad social del sistema tributario, en la medida en que se advierta brechas relevantes en el cumplimiento tributario.

- 6. Protección de los ingresos fiscales y la equidad tributaria.** El presupuesto de la nación se prepara sobre la base de los ingresos tributarios estructurales esperados, los cuales permiten llevar adelante las políticas y programas de Estado. Lo anterior es amenazado cuando los contribuyentes incurren en prácticas elusivas que deterioran los supuestos de ingresos tributarios utilizados en la confección de dicho presupuesto.

En tal sentido, la elusión (y la evasión) hacen que nuestro sistema sea inequitativo y que quienes tienen los recursos para financiar planificaciones tributarias elusivas (basadas en el abuso de las formas jurídicas o la simulación), terminen pagando menos impuesto del que le corresponde según lo establecido en la ley.

Por tanto, la elusión (y la evasión) no contribuyen a mejorar la distribución del ingreso, sino que aumentan la desigualdad, al no pagarse lo que en derecho corresponde.

7. Diferencias sustantivas y procesales entre evasión y elusión.

- 7.1.** Irrelevancia del dolo o malicia en sede de elusión. En general, una de las diferencias esenciales entre las normas legales destinadas a la sanción de conductas evasivas, entendidas estas como aquellas constitutivas de delitos tributarios, y las establecidas para el control de la elusión, sean estas especiales o generales, consiste en que la aplicación de estas últimas no depende de la existencia o prueba del dolo o malicia.

De este modo, por ejemplo, este Servicio puede tasar precios o valores, controvertir la deducción de ciertos gastos, aplicar las normas sobre precios de transferencia o incluso aplicar las facultades que le concede la NGA, sin consideración a la intención o dolo del contribuyente que pactó o determinó los precios o valores, rebajó el gasto o llevo a cabo los actos abusivos o simulados.

- 7.2.** Inicio. La aplicación de las normas anti evasivas se expresa por parte de este Servicio en la presentación de denuncias o querellas, mientras que la de las normas anti elusivas se traduce en la pretensión de cobro de un impuesto, en la denegación de devoluciones o en el requerimiento de la restitución de las sumas indebidamente devueltas, todo ello a través de las respectivas liquidaciones, giros o resoluciones, según corresponda, todo ello sin perjuicio de la aplicación de los intereses penales y multas respectivas.
- 7.3.** Procedimiento administrativo. La decisión de presentar una denuncia o querrela por delito tributario se basa en el procedimiento de recopilación de antecedentes, mientras que el ejercicio de las facultades antielusión, sean especiales o generales, se basa en los respectivos procedimientos de fiscalización.
- 7.4.** Órganos involucrados. Los procesos por delito tributario son materia de investigación por parte del Ministerio Público y de conocimiento de los juzgados de Garantía, de los Tribunales Orales en lo Penal y de los Tribunales Superiores de Justicia, según corresponda. En cambio, la aplicación de las normas antielusión, es materia de conocimiento de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, además de la eventual intervención de los Tribunales Superiores de Justicia que deban conocer de los recursos correspondientes.

II INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

1. ARTÍCULO 4° BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

1.1. Naturaleza objetiva de la declaración de elusión

La Ley reemplazó el inciso tercero² del artículo 4° bis por el siguiente: “Existe elusión cuando mediante actos o negocios jurídicos o un conjunto de ellos, con abuso o simulación, se eluden los hechos impositivos establecidos en las disposiciones legales tributarias.”

Como queda en evidencia, se eliminó la frase “no hay buena fe” cuando se verifica la existencia de elusión. El objeto de esta modificación fue reafirmar el carácter objetivo de la aplicación de las normas de NGA. De esta forma se desentraña la intención primitiva del legislador, en materia de NGA no procede analizar ni acreditar si el actuar de los contribuyentes fue realizado de buena o mala fe.

A su vez esta modificación armoniza la coexistencia del principio de legalidad y la presunción de buena fe en materia tributaria.

De esta manera, se mantiene firme la obligación del órgano fiscalizador de reconocer la buena fe de los contribuyentes³, y que ello supone para el Servicio, como punto de partida, 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.

Sin embargo, en concordancia con el principio de legalidad, no impide al Servicio prescindir de dichas formas, cuando se compruebe la existencia de elusión, al haberse incurrido en abuso o simulación.

1.2. Concepto de acto o negocio o jurídico

Se entiende por “acto jurídico” los actos humanos conscientes y voluntarios, destinados a producir un efecto jurídico predeterminado y querido por el autor. Los actos jurídicos pueden ser unilaterales, cuando corresponde a la expresión de voluntad de una sola parte, o bilaterales cuando consisten en la manifestación de un acuerdo de voluntades de dos o más partes⁴.

Por otra parte, si bien la expresión “negocio jurídico” no se encuentra definida en nuestro ordenamiento jurídico, y corresponde a un concepto elaborado por la doctrina alemana, se ha entendido que consiste en el mismo acto jurídico descrito en el párrafo anterior, pero examinado y estudiado desde el punto de vista de sus efectos y del resultado querido por el o los autores. Los negocios jurídicos tienen el poder de generar reglas obligatorias para las partes para los fines prácticos que se propusieron⁵.

Ahora, la expresión “conjunto o serie de ellos”, hace referencia a negocios complejos compuestos por más de un acto o negocio individual. El conjunto o serie de actos o negocios jurídicos obedecerán a una sola operación o transacción cuando existe vinculación a partir de un resultado final que subyace a la celebración individual de cada uno de ellos, o cuando exista una interdependencia entre ellos.

Lo relevante para efectos de NGA es que el conjunto o serie de actos o negocios jurídicos estén vinculados, directa o indirectamente, con la elusión de un determinado hecho imponible, disminución de la base imponible, postergación o diferimiento de la obligación tributaria, obtención de una devolución de impuesto, o acceso a un beneficio tributario o a un régimen tributario especial.

1.3. Reconocimiento al principio de legalidad

El principio de legalidad en materia tributaria supone la aplicación de tributos conforme a lo dispuesto en los hechos gravados establecidos en la ley: el hecho generador, la base imponible, la tasa aplicable y el sujeto pasivo de la obligación tributaria, entre otros. Esto es, impide que la administración y al poder judicial, por vía interpretativa, puedan crear nuevas obligaciones tributarias o modificar los elementos de estas.

Con todo, la determinación de los hechos gravados tampoco queda entregada al arbitrio de los contribuyentes, atendido que los impuestos son obligatorios y nadie puede sustraerse de su aplicación mediante actos

² La norma reemplazada establecía: “No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos impositivos establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos impositivos en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente.”

³ Artículo 8 bis N° 19 del Código Tributario.

⁴ DUCCI CLARO, Carlos, “Derecho Civil. Parte General” (3ª Edición, Editorial Jurídica, 1994) Pág. 217.

⁵ LARRAÍN RÍOS, Hernán, “Lecciones de Derecho Civil” (1ª Edición, Editorial Jurídica, 1984) Pág. 237.

elusivos.

De modo que la función esencial de las normas antielusivas, tanto generales como especiales, sigue siendo el resguardo del cumplimiento de los hechos gravados establecidos por la ley, evitando que los contribuyentes se sustraigan de su aplicación mediante conductas elusivas.

En lo que a la forma de comisión de elusión se refiere el legislador mantiene el abuso de las formas jurídicas y la simulación como los medios en virtud de los cuales se eluden los hechos imponibles.

La legislación en materia de NGA sigue cautelando el legítimo derecho de los contribuyentes a organizar sus actividades, actos o negocios afectos a impuestos en la forma que la autonomía de la voluntad y la libertad contractual lo permitan. Sin embargo, los efectos tributarios de los actos o negocios jurídicos celebrados por los contribuyentes podrán ser recalificados por los Tribunales Tributarios y Aduaneros, a requerimiento expreso de este Servicio, cuando exista elusión.

1.4. Principio de especialidad y NGA

La Ley incorporó un nuevo párrafo al inciso cuarto y un nuevo inciso quinto aclarando el principio de especialidad de aplicación de NGA, los que disponen:

“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. Serán aplicables los artículos 4 ter y 4 quáter cuando con abuso o simulación se evite una norma especial antielusiva, en cuyo caso, mediante el procedimiento establecido en el artículo 4 quinquies, se solicitará la aplicación de la norma especial eludida. Cuando respecto de un solo acto u operación le sea aplicable una norma especial, solo podrá aplicarse dicha norma.

También serán aplicables los artículos 4 ter y 4 quáter cuando la elusión comprenda un conjunto o serie de actos o negocios jurídicos, aun cuando respecto de uno o más de ellos, individualmente considerados, pueda aplicarse una norma especial antielusiva. En estos casos las consecuencias jurídicas de la declaración de elusión se regirán por las disposiciones de los artículos 4 ter o 4 quáter, según corresponda.”

Corresponde señalar que se mantiene el principio de especialidad como norma general, es decir, solo corresponde aplicar la NGA cuando no exista una única norma especial antielusiva (en adelante indistintamente “NEA”) que sea aplicable a los actos o negocios jurídicos fiscalizados.

Así, en los casos sujetos a revisión en los cuales la planificación corresponda a un acto o conjunto de actos o negocios jurídicos donde pueda ser aplicable una única NEA para evitar la elusión se aplicará dicha NEA y no la NGA.

No obstante, tras las modificaciones se regulan casos específicos donde interactúan NEAs con la NGA, permitiendo utilizar el procedimiento de NGA cuando la elusión busca evitar la aplicación de una NEA. En efecto, el legislador reconoce la posibilidad que los contribuyentes, mediante el despliegue de operaciones complejas que inhabiliten a la administración de perseguir el cumplimiento de las obligaciones tributarias a través de la respectiva NEA.

Por su parte, cuando la planificación corresponda a un conjunto de actos o negocios jurídicos y respecto de algunos es aplicable una o varias NEAs, el legislador estableció que las consecuencias jurídicas de la declaración de elusión se regirán por las disposiciones de los artículos 4° ter o 4° quáter, según corresponda.

Lo anterior puede resumirse de la siguiente manera:

- a) Tratándose de un acto o negocio jurídico singular, respecto del cual sea posible aplicar una NEA, deberá aplicarse dicha NEA y no la NGA.
- b) Tratándose de un conjunto o serie de actos o negocios jurídicos, respecto de los cuales sea aplicable **solo** una NEA para evitar la elusión, deberá aplicarse dicha NEA y no la NGA.
- c) Tratándose de un conjunto o serie de actos o negocios jurídicos, respecto de los cuales puedan aplicarse, individualmente una o varias NEAs para evitar la elusión, será aplicable la NGA cuando la o las NEAs aplicables no abarquen todos los efectos elusivos.
- d) Tratándose de un conjunto o serie de actos o negocios jurídicos mediante los cuales se pretenda evitar la aplicación de una NEA, se deberá aplicar la NGA para recalificar las operaciones cuestionadas y aplicar la NEA.

A modo de ejemplo, para estos fines, y sin que la siguiente enumeración sea taxativa, son consideradas como NEA las siguientes:

- Artículo 64 del Código Tributario;
- Artículo 17 N° 8 de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- Artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- Artículo 41 F de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- Artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- Artículos 70 y 71 de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- Artículo 63 de la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

1.5. Delito tributario

En el evento que durante el proceso de fiscalización se detectaren hechos que pudieran ser constitutivos de un ilícito tributario sancionable con pena privativa de libertad, se deberán remitir los antecedentes al Comité de Análisis de Casos, que establece la Circular N° 58 de 2022 (o aquella que la modifique o reemplace en el futuro), a efecto que dicho órgano los analice y adopte la decisión de iniciar o no un procedimiento de recopilación de antecedentes.

La remisión de los antecedentes se deberá hacer junto con una minuta explicativa en la que se relatarán los hechos y se indicarán cuáles son los indicios que dan cuenta de los posibles hechos constitutivos de delitos.

En ningún caso se debe entender que será obligatorio someter al Comité de Análisis de Casos todas las fiscalizaciones por NGA para descartar eventuales ilícitos tributarios. La obligación de remitir los casos al mencionado Comité procede solo en el evento que se detecten hechos que pudieran ser constitutivos de un ilícito tributario sancionable con pena privativa de libertad.

1.6. Margen de aplicación NEA y NGA

La Ley incorpora un nuevo inciso sexto al artículo 4° bis, el cual dispone *“Cuando respecto de un acto o negocio jurídico se hubiere aplicado una norma especial antielusiva, a dicho acto o negocio no podrá aplicársele los artículos 4 ter o 4 quáter. Tampoco a los actos o negocios jurídicos a los que se hubiere aplicado la norma general antielusión podrá aplicárseles una norma especial antielusiva.”*

Este nuevo inciso explícita el derecho de los contribuyentes establecido en el N° 5 del artículo 8° bis Código Tributario, en cuanto que este Servicio no inicie un nuevo procedimiento de fiscalización, ni por el mismo ejercicio ni por los períodos siguientes, respecto de partidas o hechos que hayan sido objeto de un procedimiento de fiscalización.

En consecuencia, si un contribuyente ha sido objeto de un procedimiento de fiscalización en virtud de una NEA, los actos o negocios jurídicos fiscalizados con la NEA no podrán ser objeto de una nueva fiscalización por parte de este Servicio a través del procedimiento de NGA, menos aún, objeto de un requerimiento ante el Tribunal Tributario y Aduanero, salvo en los casos expresamente previstos en la ley⁶.

Y, viceversa, tal como señala el inciso quinto del artículo 4 bis, los actos o negocios jurídicos fiscalizados mediante el procedimiento de NGA, haya sido el contribuyente requerido o no ante el Tribunal competente, no podrán ser objeto de fiscalización por parte de esta autoridad administrativa a través de la aplicación de una NEA.

1.7. Prescripción de la facultad de fiscalización por NGA

La Ley también incorporó un nuevo inciso séptimo al artículo 4° bis, que amplía los plazos de fiscalización en materia de NGA: *“La facultad de revisar los actos o negocios jurídicos por aplicación de los artículos 4 ter y 4*

⁶ Situaciones tales como las previstas en el artículo 59, artículo 63 inciso cuarto, del Código Tributario, entre otras.

quáter y la interposición del requerimiento señalado en el artículo 4 quinquies prescribirá en el plazo de 6 años desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago.”.

Al respecto, es importante recordar que la acción fiscalizadora del Servicio para la correcta determinación de los tributos contempla tres facultades distintas: la facultad de revisar, de liquidar y la de girar los impuestos respectivos y los recargos que correspondan, lo anterior, sin perjuicio de encontrarse habilitado el Servicio de solicitar todos los antecedentes necesarios para verificar la correcta determinación de los impuestos.

Por regla general, el plazo para ejercer las facultades de revisar, liquidar y girar los impuestos corre en paralelo desde el momento en que debió efectuarse el pago del impuesto de conformidad con lo establecido en el artículo 200 del Código Tributario. Sin embargo, con la modificación en análisis, en materia de NGA, el ejercicio de las tres facultades que comprende la acción fiscalizadora se ejerce de manera diferenciada, según se describe a continuación.

Por razones procedimentales, expresamente reguladas en el nuevo artículo 4 quinquies, la única facultad que este Servicio puede ejercer de forma autónoma, en contexto de NGA, es la de revisión. Tras las modificaciones introducidas se amplió el plazo para revisar actos y negocios jurídicos susceptibles de ser declarados como elusivos e interponer el requerimiento de declaración de la existencia de abuso o simulación a seis años contados desde la fecha en que debió efectuarse el pago del impuesto. De esta manera, se busca dotar a esta autoridad administrativa de un tiempo razonable para fiscalizar operaciones elusivas.

En relación con lo anterior, corresponde tener presente el momento desde el cual comienza a correr el plazo de prescripción para el ejercicio de la facultad de revisión de la NGA. En materia tributaria, los actos o negocios jurídicos que celebran los contribuyentes son reconocidos por el legislador como elementos de la obligación tributaria, siendo estos el fundamento de la aplicación de los hechos imposables. Así, es posible sostener que el legislador tributario considera, para efectos de computar el plazo de prescripción, el período en que debió efectuarse el pago de los impuestos.

Por otra parte, la facultad para liquidar los impuestos en materia de NGA está supeditada a la declaración judicial de elusión. En efecto, el legislador facultó a esta autoridad administrativa a emitir las liquidaciones o resoluciones, según corresponda, solo una vez que exista una sentencia que declare la existencia de abuso de las formas jurídicas o simulación, sin necesidad de esperar a que dicha sentencia se encuentre firme.

Así, antes de dictarse la sentencia que declara la existencia de elusión por abuso de las formas jurídicas o simulación este Servicio se encuentra impedido de liquidar los impuestos eludidos.

Por su parte, la facultad para emitir los giros, de acuerdo con el nuevo texto del artículo 4 quinquies solo podrá ser ejercida por esta autoridad administrativa una vez que la sentencia que declare la existencia de elusión por abuso o simulación se encuentre firme.

Debido a lo anterior, pese a la emisión y notificación de la liquidación tras la sentencia que declara la elusión, las unidades operativas de este Servicio deberán esperar que esta se encuentre firme para emitir los respectivos giros, quedando supeditada a este hecho la acción de cobro del Fisco que ejerce la Tesorería General de República.

Así las cosas, este Servicio podrá ejercer las facultades de revisión dentro del plazo de seis años contados desde el momento en que debió efectuarse el pago del impuesto. Luego, y en el mismo plazo, deberá requerir al Tribunal Tributario y Aduanero competente que declare como elusivos los actos o negocios jurídicos en que funda su requerimiento, y deberá solicitar al Tribunal que determine el monto y períodos de los impuestos eludidos que resulten adeudados o el monto de la reducción o eliminación de una pérdida tributaria, según corresponda.

Tras la notificación de la sentencia que declara la elusión, este Servicio procederá a emitir la liquidación⁷ o resolución, según corresponda, con los reajustes, intereses y multas que procedan a partir de las diferencias de impuestos determinadas por el tribunal.

Finalmente, una vez firme la sentencia que declara la elusión por abuso de las formas jurídicas o simulación, este Servicio deberá girar los impuestos consignados en la liquidación o resolución emitidas en cumplimiento del fallo, según corresponda.

1.8. Declaración judicial de elusión

Por último, se mantiene la obligación de este Servicio de requerir y acreditar en sede jurisdiccional la

⁷ En la liquidación se consignarán las diferencias de impuestos determinadas en el fallo más los reajustes, intereses y multas correspondiente y será la base para posterior emisión de los giros.

existencia de elusión, correspondiendo al Tribunal Tributario y Aduanero declarar según corresponda, la existencia de abuso de las formas jurídicas o simulación. En los casos de elusión por simulación, el Tribunal Tributario y Aduanero podrá decretarla independiente de lo que pudiera ser resuelto por un Tribunal Civil respecto del o los mismos actos o negocios jurídicos.

Cabe reiterar que, tanto en los casos de abuso de las formas jurídicas como de simulación, tanto el Servicio como el Tribunal Tributario y Aduanero, para declarar la existencia de elusión prescindirán de elementos subjetivos de imputación usualmente utilizados en el derecho infraccional o penal como parte del reproche sancionatorio.

2. ARTÍCULO 4° TER DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Las modificaciones del artículo 4° ter tienen como fin principal aclarar el ámbito de aplicación de las facultades de fiscalización por elusión bajo la hipótesis de abuso de las formas jurídicas.

Los cambios introducidos reafirman el criterio objetivo de aplicación de la NGA, es decir, queda excluido el análisis y acreditación de las intenciones o fines que pudieron tener los contribuyentes, limitándose el examen que realizará este Servicio en la etapa administrativa y la discusión ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros a determinar si la naturaleza de los actos o negocios jurídicos, individualmente o en su conjunto, utilizados por los contribuyentes producen efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos a los meramente tributarios.

2.1. Hipótesis de abuso de las formas jurídicas

En primer término, se elimina la referencia a evitar “total o parcialmente” la realización de un hecho gravado, zanjando la discusión sobre la posibilidad o no de eludir en parte el hecho gravado, sin perjuicio del monto de las diferencias de impuestos que pudieran determinarse a raíz de la elusión del hecho gravado.

En segundo lugar, se aclara que los efectos tributarios pueden recaer en la obtención de una devolución de impuesto, en el acceso a un beneficio tributario o un régimen tributario especial; cuestión que se encontraba implícitamente contemplada dentro de las hipótesis del artículo 4° ter antes vigente. En efecto, la obtención de una devolución de impuesto puede ser considerada una consecuencia de la elusión del hecho gravado o disminución de la base imponible. Por ejemplo, un contribuyente pudo celebrar un conjunto o serie de negocios jurídicos que tiene por efecto el generar una pérdida tributaria artificiosa para así obtener una devolución de pagos provisionales por utilidades absorbidas mientras dicho beneficio tributario aún se encontraba vigente en la ley.

El legislador determinó otorgar reconocimiento expreso a determinados efectos elusivos que ya se encontraban subsumidos en las hipótesis contempladas en la redacción original de la norma.

De este modo, de acuerdo con el artículo 4° ter hay abuso y, en su mérito, el Servicio deberá perseguir a través de los procedimientos a que se refieren los artículos 4 quinquies y 160 bis, el cumplimiento de la obligación tributaria que emana de los hechos imponibles legalmente establecidos cuando se detecte la ejecución de actos o negocios jurídicos que, considerados individualmente o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, sino que alguno de los siguientes efectos tributarios:

- a) Evitar la realización del hecho gravado;
- b) Disminuir la base imponible o la obligación tributaria;
- c) Postergar o diferir el nacimiento de la obligación tributaria;
- d) Obtención de una devolución de impuesto; y,
- e) Acceso a un beneficio tributario o a un régimen tributario especial.

A estos fines se debe destacar que el efecto jurídico o económico relevante puede serlo tanto para el propio contribuyente o para un tercero, por lo que las unidades operativas de este Servicio deberán revisar dicha circunstancia conforme a los antecedentes de que se disponga y, en su caso, deberá requerir la acreditación respectiva al contribuyente durante el trámite de citación a que se refiere el artículo 4° quinquies.

2.2. Multa del artículo 100 bis del Código Tributario

Además de las modificaciones analizadas en el numeral anterior, en el inicio final del artículo 4 ter se agregó

la frase “además de la multa establecida en el artículo 100 bis”. En consecuencia, cuando este Servicio estime que existe elusión por abuso de las formas jurídicas podrá requerir al Tribunal competente que no consideren las formas empleadas por los contribuyentes y les aplique la obligación tributaria en consideración a la naturaleza económica de los hechos imponible conjuntamente con la multa establecida en el artículo 100 bis.

2.3. Exclusión de elusión por “razonable opción de conductas”

No obstante, las modificaciones antes descritas en nada alteran el espíritu de la norma incorporada con la Ley N° 20.780 el año 2014. Por consiguiente, se mantiene vigente el principio según el cual resulta legítima la elección entre las alternativas contempladas por la legislación tributaria. De esta manera, los contribuyentes pueden obtener ventajas tributarias siempre que estas sean parte de los propósitos del legislador, esto supone un respeto al principio de legalidad de los tributos.

En el caso del abuso de las formas jurídicas es necesario determinar, en la fiscalización llevada a cabo por este Servicio, qué norma tributaria se entiende eludida y cómo se configura la elusión.

De esta forma, el proceso del abuso de las formas jurídicas en materia tributaria se sigue asentando en dos principios fundamentales:

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

Considerando que en los casos de elusión por abuso de las formas jurídicas las figuras contractuales se utilizan con el fin de sustraerse de la aplicación de la ley tributaria, cuestiones que pueden ser de difícil determinación, resulta relevante que durante el proceso de fiscalización se consideren los siguientes aspectos:

- a) Recabar la mayor cantidad de antecedentes, huellas o indicios claros que permitan postular que las formas jurídicas empleadas por el contribuyente buscan evitar las consecuencias tributarias previstas por el legislador para determinados negocios o actos jurídicos como expresión de capacidad contributiva de los contribuyentes.
- b) Ponderar si las pruebas con que cuenta este Servicio son sustanciales y pertinentes para demostrar el hecho del abuso ante el Tribunal competente.

3. ARTÍCULO 4° QUÁTER DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

En el primer párrafo del artículo 4° quáter, la Ley reemplazó la frase “actos o negocios simulados” por “actos o negocios jurídicos simulados, además de la multa establecida en los términos del artículo 100 bis”.

Por otra parte, en el segundo párrafo se reemplazó la expresión “actos y negocios jurídicos de que se trate” por “actos o negocios jurídicos o un conjunto o serie de ellos” y al final del párrafo se agregó “o se simulen, actos o negocios jurídicos para acceder a un beneficio tributario o a un régimen tributario especial”.

3.1. Hipótesis de simulación

El objeto de la modificación fue unificar los conceptos utilizados en las dos hipótesis de elusión contemplados en nuestra legislación. Así, tanto en los casos de abuso de las formas jurídicas como en los casos de simulación se utilizan los vocablos actos o negocios jurídicos o un conjunto o serie de ellos.

A su vez, en ambas figuras de elusión este Servicio podrá requerir al Tribunal que declare la elusión y que ordene al contribuyente el pago del impuesto eludido en conjunto con la multa establecida en el artículo 100 bis.

Se precisa que no fueron modificados los principios en que se fundó el legislador para introducir la figura de elusión por simulación. Luego, se mantiene vigente la estructura y características de elusión por simulación descritas anteriormente en la Circular N° 65 de 2015 y que se reproducen en este acápite, razón por la cual, fuerza mencionar que la doctrina civil ha elaborado algunos conceptos, así por ejemplo para el autor Francisco Ferrara, negocio simulado, “es el que tiene una apariencia contraria a la realidad o porque no existe en

absoluto, o porque es distinto de como aparece".⁸ La simulación relativa se configura cuando se pretende, a lo menos, la celebración de dos actos por parte de los contribuyentes. En el primero de ellos –que es visible– no se manifiesta la voluntad real de las partes y, en el segundo acto celebrado, que manifiesta la real voluntad de las partes, permanece oculto. Así, el primer acto puede ser considerado como el acto simulado y, el segundo acto es el acto disimulado.

Por su parte, en la simulación absoluta solo existe un acto o negocio jurídico que es considerado como el acto simulado. En este caso no existe real intención de las partes de realizar acto alguno.

Ahora bien, en materia tributaria la simulación será absoluta en aquellos casos en que se da apariencia de realidad a un acto que las partes no han celebrado. En efecto, el legislador tributario no incluyó este tipo de simulación en las hipótesis de los artículos 4° bis y 4° quater y esta circunstancia tampoco fue modificada por la Ley N° 21.713. En consecuencia, no es posible la aplicación de NGA en los casos de simulación tributaria absoluta, la sanción de esta siempre se materializará a través de la persecución de un delito tributario.

Por su parte, la modificación al párrafo final del artículo 4° quáter tiene como objeto incluir dos nuevas hipótesis de simulación tributaria. Existirá elusión por simulación cuando, a través de actos o negocios jurídicos, los contribuyentes accedan a un beneficio tributario o a un régimen tributario especial.

Así las cosas, en materia tributaria, la simulación relativa puede referirse a:

- a) Simulación que afecta la configuración del hecho gravado,
- b) Simulación que afecta a los elementos constitutivos de la obligación tributaria,
- c) Simulación respecto del verdadero monto de la obligación tributaria,
- d) Simulación respecto de la fecha de nacimiento de la obligación tributaria.
- e) Simulación para acceder a un beneficio tributario o a un régimen tributario especial.

A diferencia de las modificaciones introducidas al artículo 4° ter, el legislador expresamente excluyó la posibilidad de que exista elusión por simulación cuando los contribuyentes obtengan devoluciones de impuestos indebidas.

En efecto, si mediante la celebración de actos o negocios jurídicos el contribuyente obtuvo devoluciones de impuestos indebidas, valiéndose de operaciones simuladas para lograr su cometido, deberá sancionarse al contribuyente de conformidad con lo dispuesto en el N° 4 del artículo 97 del Código Tributario, en cuyo caso la simulación corresponde a aquellas maniobras fraudulentas a que hace referencia el tipo penal contenido en la mencionada disposición.

La simulación destinada a obtener devoluciones indebidas de impuestos será siempre dolosa, fraudulenta y sancionada penalmente, por cuanto en ella se está fingiendo la celebración de un acto o contrato, con el preciso ánimo de provocar un perjuicio al fisco.

Confirma el análisis anterior, las modificaciones efectuadas a los artículos 4° ter y 4° quáter. En el primero de ellos se establece que existe abuso cuando se obtengan devoluciones mediante la celebración de actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios.

Por su parte, el legislador excluyó expresamente del artículo 4° quáter, como resultado de operaciones simuladas, la obtención de devoluciones, limitando los resultados de la simulación en sede elusiva a:

- i) disimulación de la configuración del hecho gravado;
- ii) la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria;
- iii) el verdadero monto o data de nacimiento;
- iv) el acceso a un beneficio o un régimen tributarios especial.

A mayor abundamiento, es posible sostener que la ley distingue el medio en virtud del cual los contribuyentes

⁸ Citado por Vial del Río, Víctor, Teoría General del Acto Jurídico, 5° edición, Editorial Jurídica de Chile, 2003

obtengan devoluciones indebidas, si estas fueron obtenidas mediante abuso de las formas jurídicas, la conducta será cuestionada mediante la aplicación de los artículos 4 bis y siguientes.

Por el contrario, deberá ser sancionada conforme al N° 4 del artículo 97 del Código Tributario cuando las devoluciones se obtienen mediante simulación por tratarse esta de una maniobra dolosa fraudulenta desplegada con el fin específico ya señalado.

3.2. Multa del artículo 100 bis del Código Tributario

Al igual que en el artículo 4° ter, para los casos de elusión por simulación se permite aplicar una multa a los contribuyentes requeridos a través del procedimiento de NGA.

En consecuencia, cuando se estime que existe elusión por simulación este Servicio podrá requerir al Tribunal competente que no considere los actos simulados por los contribuyentes y les aplique los impuestos correspondientes, conjuntamente con la multa establecida en el artículo 100 bis.

4. NUEVO PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE CALIFICACIÓN DE ACTOS O NEGOCIOS JURÍDICOS COMO ELUSIVOS.

La Ley modificó el procedimiento administrativo de la calificación de elusión, contenido en el artículo 4° quinquies, cuyo texto fue reemplazado íntegramente.

De acuerdo con el nuevo texto del artículo 4° quinquies, la existencia de abuso o simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter será solicitada por el Director, previa citación al contribuyente y, en su caso, declarada por el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 160 bis.

La presente circular instruye, en general, el procedimiento administrativo a que deberá ajustarse la fiscalización de los casos en que se detecten prácticas elusivas por abuso de las formas jurídicas o simulación, así como, la coordinación entre las diferentes áreas del Servicio, tanto a nivel Regional como Nacional, con el objeto de fiscalizar a los contribuyentes que las empleen y, en caso de que sea procedente, se efectúe el trámite de citación a que se refiere el artículo 4° quinquies y, posteriormente, se inicie el procedimiento de requerimiento judicial regulado en el artículo 160 bis.

4.1. Detección y análisis de casos de NGA

Cuando en una Dirección Regional, en la Dirección de Grandes Contribuyentes o en la Subdirección de Fiscalización, según corresponda, se tome conocimiento de la existencia de indicios de la ejecución de actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, que tengan por objeto eludir los hechos imponibles establecidos en la ley por parte de un contribuyente o un grupo de contribuyentes deberá presentarse un informe por parte de la unidad operativa que será firmado por el Director Regional, Director de Grandes Contribuyentes o Subdirector de Fiscalización,, que deberá contener, a lo menos, los siguientes antecedentes:

- a) Individualización del o de los contribuyentes involucrados y en su caso del o los grupos económicos;
- b) Descripción de los actos o negocios jurídicos que constituyen o configuran maniobras potencialmente elusivas;
- c) Descripción de los roles y funciones asumidos por las entidades del grupo empresarial, cuando corresponda;
- d) Descripción de los roles y funciones asumidos por las personas que participaron en la planificación y diseño del esquema, y en la toma de decisiones, cuando corresponda;
- e) Indicación de los períodos en que los hechos ocurrieron;
- f) Singularización de la o las normas especiales anti elusivas que pudieran ser aplicables a los actos o negocios jurídicos objeto de revisión.
- g) Singularización de los tributos que pudieran resultar afectados por los actos o negocios jurídicos considerados como elusivos;
- h) Descripción y remisión de los antecedentes probatorios que dan cuenta de las maniobras elusivas detectadas.

En caso que, que el Director Regional, el Director de Grandes Contribuyentes o el Subdirector de Fiscalización estime que los actos o negocios jurídicos descritos pueden constituir prácticas elusivas y que las acciones correspondientes no se encuentran prescritas; pero, los antecedentes probatorios no son suficientes para la acreditación del abuso de las formas jurídicas o la simulación, a nivel de Dirección Regional, de la Dirección de Grandes Contribuyentes o de la Subdirección de Fiscalización se impetrarán las acciones concretas tendientes a recabar mayores antecedentes, en el menor tiempo posible y solicitará que la unidad operativa complemente el informe.

Si no es necesario recabar nuevos antecedentes, o una vez recabados, el Director Regional, Director de Grandes Contribuyentes o Subdirector de Fiscalización remitirá el informe dirigido al Departamento de Normas Generales Antielusión de la Subdirección de Fiscalización.

El Departamento de Normas Generales Antielusión analizará los antecedentes y podrá:

- a) Formular recomendaciones al informe y en su mérito, recabar nuevos antecedentes por parte de la Dirección Regional, Dirección de Grandes Contribuyentes o Subdirección de Fiscalización, según corresponda;
- b) Recomendar una fiscalización conforme a las reglas generales;
- c) Remitir los antecedentes para dar inicio a un proceso de recopilación de antecedentes, conforme con lo previsto en el N° 10 del artículo 161 del Código Tributario;
- d) Coordinar la citación del o los contribuyentes conforme al artículo 63 del Código Tributario con las particularidades establecidas en el artículo 4° quinquies del mismo cuerpo legal.
- e) Solicitar el archivo de los antecedentes.

4.2. Citación de NGA

Conforme lo establece el nuevo artículo 4° quinquies, el Servicio debe citar al contribuyente en los términos del artículo 63 del Código Tributario, sin que sea obligatorio requerir previamente al contribuyente conforme al artículo 59 del mismo cuerpo legal.

Es importante tener presente que la citación es el medio de fiscalización y primera comunicación formal donde este Servicio manifiesta al contribuyente su disconformidad con el contenido de sus declaraciones de impuestos.

Debido a lo anterior, la citación debe contener todos los elementos necesarios para que el contribuyente tome un adecuado conocimiento de los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan las eventuales diferencias de impuestos no prescritas que pudieran adeudarse a consecuencia de la existencia de abuso o simulación, debiendo ser siempre lo más comprensible para el contribuyente.

En esta citación el Servicio se encuentra facultado para solicitar todos aquellos antecedentes que estime necesarios respecto a los actos o negocios jurídicos objeto de revisión, incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa dispuesta en el artículo 100 bis.

La citación deberá indicar expresamente que el procedimiento de fiscalización llevado a cabo tiene por finalidad revisar la situación tributaria del contribuyente y determinar la existencia de abuso o simulación en caso de haberse eludido los hechos imposables establecidos en la legislación tributaria.

Conforme lo dispone el nuevo artículo 4° quinquies, además, se deberá informar al contribuyente en el cuerpo de la citación específicamente aquellas NEAs que pudieran resultar aplicables a los actos o negocios jurídicos que configurarían las posibles maniobras elusivas observadas.

Además, en la citación se solicitará al contribuyente individualizar a la persona natural o jurídica que haya diseñado, recomendado o planificado, la celebración y ejecución de los actos o negocios jurídicos objeto de la revisión. Se advertirá, además, al contribuyente que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 100 bis, en aquellos casos en que no exista un tercero que haya diseñado o planificado los actos o negocios jurídicos fiscalizados, o cuando existiendo el tercero, el contribuyente no lo haya identificado dentro del proceso de fiscalización, el contribuyente será sancionado con una multa equivalente al 100% de las diferencias de impuesto determinadas con un tope de 250 unidades tributarias anuales.

A fin de que el contribuyente tome un adecuado conocimiento de los cuestionamientos elusivos de este Servicio, y **siempre que las particularidades del caso lo permitan, se instruye que la citación contenga** los siguientes elementos:

- a) Descripción de los actos o negocios jurídicos que constituyen o configuran maniobras potencialmente elusivas;
- b) Individualización del o de los contribuyentes involucrados, los roles y funciones asumidos por estos en la ejecución de los actos o negocios jurídicos cuestionados y eventuales terceros beneficiados con dichas actuaciones;
- c) Singularización de los períodos tributarios en que los hechos ocurrieron;
- d) Singularización del o los tributos afectados por los actos o negocios jurídicos fiscalizados;
- e) Determinación provisoria de los tributos afectados por los actos o negocios jurídicos fiscalizados, cuando los antecedentes con que cuente este Servicio sean suficientes para determinar dicho monto;
- f) Descripción de los antecedentes que dan cuenta de las maniobras elusivas detectadas;
- g) Indicación de la o las NEAs que puedan ser aplicables a los actos o negocios jurídicos objeto de revisión;

4.3. Respuesta a la citación de NGA

Conforme lo dispone el artículo 63 del Código Tributario, el contribuyente, dentro del plazo de un mes, deberá contestar la citación, exponiendo todos aquellos argumentos que expliquen el propósito de las operaciones que estén siendo cuestionadas.

De este modo, es conveniente que el contribuyente, explique y fundamente las razones económicas, jurídicas, comerciales, financieras y/o administrativas para llevar a cabo las operaciones cuestionadas. También, si lo estima pertinente podrá dar cuenta de todos aquellos antecedentes y explicaciones que permitan demostrar la veracidad de cada acto o contrato celebrado con la finalidad de descartar la concurrencia de actos o negocios jurídicos simulados.

Precisamente en esta instancia se espera que el contribuyente acompañe al proceso todo antecedente, documento, declaración y similares que permitan acreditar la correcta determinación de los impuestos contenidos en sus declaraciones y descartar la existencia de maniobras elusivas.

El contribuyente podrá solicitar la ampliación del plazo para contestar, por una sola vez, hasta por un mes. Por su parte, el Servicio de conformidad a lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 63 podrá solicitar al contribuyente que aclare o complemente su respuesta y/o presente antecedentes, con los correspondientes efectos en la prescripción de conformidad al artículo 200 del Código Tributario.

4.4. Reconducción de fiscalizaciones previas

Tras las modificaciones introducidas por la Ley, se instruye de manera expresa la forma de proceder en aquellas fiscalizaciones que hubiesen iniciado por materias distintas a la existencia de abuso o simulación sean reconducidas conforme a lo dispuesto en el artículo 4° quinquies. Esta reconducción será realizada por la Dirección Regional, Dirección de Grandes Contribuyentes o Subdirección, según corresponda, en coordinación con el Departamento de Normas Generales Antielusión.

Para efectos de reconducción, esta procede cuando se detectan indicios de elusión respecto de los mismos impuestos y períodos fiscalizados inicialmente.

En los casos en que a consecuencia de las fiscalizaciones iniciadas se determine que existen indicios de elusión de otros impuestos, materias y períodos, aplica el inciso final del artículo 59 del Código Tributario y no procede notificar una resolución de reconducción ni conciliar la citación primitiva.

4.4.1. Primera hipótesis

En estos casos el Servicio ha notificado un requerimiento de antecedentes de conformidad al artículo 59 del Código Tributario por materias distintas a las contenidas en los artículos 4° bis y siguientes, y en respuesta al requerimiento de antecedentes se toma conocimiento de indicios que puedan dar lugar a la existencia de abuso o simulación, conforme al inciso séptimo de dicho artículo, el procedimiento iniciado conforme a la regla general devendrá en un procedimiento de NGA.

En dicho caso deberá emitirse y notificarse una resolución al contribuyente, a más tardar el último día del plazo que tenía el Servicio para citar, liquidar, emitir la resolución o formular giros, según lo dispuesto en el artículo 59 del Código Tributario, en la cual se informará que el procedimiento iniciado continuará conforme lo dispuesto en el artículo 4° quinquies, siendo aplicable el plazo de 18 meses más su ampliación de 6 meses si fuere procedente.

Con todo, para el cómputo total del plazo de fiscalización siempre se deberá considerar como punto de partida del procedimiento de fiscalización la fecha primitiva de notificación conforme al artículo 59 del CT.

4.4.2. Segunda hipótesis

Los procedimientos de fiscalización en los ya se hubiese citado al contribuyente por materias distintas a NGA y, en respuesta a dicha citación, el contribuyente presenta nuevos antecedentes, que no fueron aportados previamente o que de su análisis se toma conocimiento de la existencia de hechos, actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, eventualmente constitutivos de abuso o simulación de acuerdo con lo establecido en los artículos 4° ter y 4° quáter, podrá iniciarse un nuevo procedimiento de fiscalización, para lo cual el Servicio citará al contribuyente en los términos dispuestos en el artículo 4° quinquies.

A fin de continuar la fiscalización conforme a los artículos 4° bis y siguientes, este Servicio deberá conciliar el procedimiento primitivo, manteniendo pendiente la fiscalización del período tributario y del o los impuestos respectivos.

En estos casos, tanto el Departamento de Normas Generales Antielusión como el Comité Ejecutivo, quedarán inhibidos de sugerir la aplicación de la o las NEAs que se hubieren conciliado al momento de modificar el procedimiento de fiscalización.

Cualquiera sea la hipótesis de ocurrencia descritas en los numerales 4.4.1 y 4.4.2, se entenderá por nuevos antecedentes aquellos que no hayan formado parte del procedimiento de fiscalización de que se trate, ya sea por no haberlos aportado el contribuyente o terceros en las instancias respectivas, así como, aquellos respecto de los cuales el Servicio no haya tomado conocimiento en virtud de sus facultades de fiscalización.

En el caso que el Servicio haya solicitado los antecedentes de que se trate y el contribuyente no los hubiese acompañado a la fiscalización, estos podrán considerarse como nuevos antecedentes a contar de la fecha que el Servicio los obtenga.

En ningún caso podrán ser considerados como nuevos antecedentes los análisis posteriores que se efectúen respecto de antecedentes que ya fueron aportados al Servicio en un procedimiento de fiscalización anterior⁹.

4.5. Radicación de fiscalización conforme al artículo 65 bis del Código Tributario

El inciso segundo del artículo 65 bis establece que, en los casos en que una unidad del Servicio haya iniciado una fiscalización conforme a los artículos 4° bis y siguientes en relación con un contribuyente específico, podrá extender dicha fiscalización a todos los contribuyentes relacionados con los actos o negocios jurídicos cuestionados, independientemente del territorio jurisdiccional en el que se encuentren domiciliados.

Para llevar a cabo este procedimiento, la unidad que inició la fiscalización deberá comunicar la correspondiente orden a la Dirección Regional o a la Dirección de Grandes Contribuyentes del domicilio del otro contribuyente o entidad involucrada. Esta comunicación deberá ser informada a los contribuyentes implicados en el primer acto de fiscalización que le sea notificado.

Es importante señalar que esta comunicación será la que efectivamente radique la fiscalización del otro contribuyente o entidad ante la unidad que emitió la orden, para todos los efectos legales.

A continuación, se detalla el procedimiento para la aplicación del artículo 65 bis en materia de NGA.

4.5.1. Orden de Radicación

La Dirección Regional, la Dirección de Grandes Contribuyentes o la Subdirección de Fiscalización (en adelante "unidad"), en coordinación con el Departamento de Normas Generales Antielusión, podrá ordenar la fiscalización de contribuyentes o entidades domiciliadas, residentes o establecidas en Chile, cualquiera que sea el territorio jurisdiccional a que corresponda el domicilio del contribuyente, en los casos a que se refieren

⁹ Procedimiento de los artículos 59 y 60 del CT.

los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario, cuando los hechos, actos o negocios de que se trate involucren a contribuyentes o entidades con domicilio en distintos territorios jurisdiccionales.

La orden deberá ser fundada y contener los antecedentes que motivan la extensión de la fiscalización, indicando los contribuyentes relacionados y los actos o negocios jurídicos objeto de fiscalización.

4.5.2. Comunicación a otra Unidad

La unidad que da inicio al procedimiento de fiscalización comunicará a través de medios electrónicos la orden indicada en el punto anterior a la Dirección Regional del territorio jurisdiccional del otro contribuyente o entidad involucrado en los hechos, actos o negocios fiscalizados.

Con dicha comunicación se radicará la fiscalización del otro contribuyente o entidad ante la unidad que emitió la orden, para todo efecto legal, incluyendo los recursos administrativos que pueda interponer el o los contribuyentes y las solicitudes de condonación.

En caso de estar involucrados varios contribuyentes o entidades con domicilio en distintos territorios jurisdiccionales, se deberá comunicar la orden, a cada unidad con competencia territorial sobre el domicilio del respectivo contribuyente o entidad.

4.5.3. Notificación al Contribuyente

Luego de efectuada la comunicación del punto anterior, la unidad que hubiere dado inicio al procedimiento de fiscalización, junto con el primer acto de fiscalización, deberá notificar el contenido de la orden anterior a todos los contribuyentes o entidades, de acuerdo con las reglas generales contenidas en el Código Tributario.

4.5.4. Efectos

Efectuada la comunicación del numeral 4.5.2 anterior, se producirá el efecto de radicación del procedimiento de fiscalización del otro contribuyente o entidad ante la unidad que emitió la orden, para todos los efectos legales. Lo anterior, implica que la competencia se mantendrá en la unidad que dio inicio al procedimiento y, por lo tanto, todas las gestiones o trámites ulteriores que correspondan a la fiscalización de que se trata, serán conocidos por dicha unidad.

4.5.5. Presentación del Requerimiento

Tras la radicación de la fiscalización del artículo 65 bis el Tribunal Tributario y Aduanero competente para conocer los requerimientos de NGA será el del territorio jurisdiccional de la Dirección Regional que emitió la orden de fiscalización antes analizada.

4.6. Análisis de los antecedentes

Independiente del contenido de la respuesta a la citación, e incluso ante la falta de respuesta, el Departamento de Normas Generales Antielusión deberá elaborar un informe que contenga, al menos, los antecedentes analizados, los argumentos del contribuyente en caso de que existan, y los fundamentos para calificar los actos o negocios jurídicos, o un conjunto o serie de ellos, como constitutivos o no de elusión.

Este informe deberá incluir una descripción de las actuaciones de fiscalización llevadas a cabo de manera previa a la citación y el contenido de esta. Deberá, además, exponer cada uno de los argumentos expuestos por el contribuyente en la respuesta a la citación, sin que resulte suficiente la sola enunciación de estos, sino por el contrario, se deberá efectuar un análisis de sus argumentos, explicitando las razones y fundamentos para su aceptación o rechazo. Deberán además ponderarse todos los antecedentes con que cuenta este Servicio, así como también aquellos que acompañó el contribuyente a lo largo de la fiscalización.

El informe deberá ser suscrito y firmado por los funcionarios a cargo de la fiscalización y por el jefe del Departamento de Normas Generales Antielusión, y se deberá adjuntar y/o poner a disposición la citación, su respuesta y todos aquellos antecedentes o documentos relevantes del proceso debidamente individualizados según su nomenclatura en el expediente electrónico correspondiente.

El informe podrá:

- a) Dar cuenta de la existencia de elusión, según lo dispuesto en los artículos 4° ter y 4° quáter, cuando exista una disminución de la base imponible, igual o superior a 1000 unidades tributarias mensuales, de los impuestos comprendidos en los actos o negocios jurídicos objetados; cuando se hubiere accedido a un beneficio tributario; o se hubiere ingresado a un régimen tributario especial; o se hubiere

obtenido devoluciones de impuestos mediante el abuso de formas jurídicas. En estos casos, el informe será presentado al Comité Ejecutivo.

- b) Recomendar la aplicación de una NEA, de aquellas que se hubieren señalado expresamente como potencialmente aplicables en la citación respectiva.

En este caso se enviarán los antecedentes a la Dirección Regional respectiva, Dirección de Grandes Contribuyentes o Subdirección de Fiscalización según corresponda, para culminar la fiscalización mediante la aplicación de la NEA que proceda y en su caso emitir las liquidaciones o resoluciones que resulten pertinentes, siempre dentro de los plazos de prescripción del impuesto respectivo. Además, se debe tener presente que, para aplicar esta NEA, es necesario que se hubiese citado al contribuyente dentro de los plazos establecidos en el artículo 59.

- c) Ordenar la certificación del término del proceso de fiscalización cuando el contribuyente dé respuesta satisfactoria a la citación. En el certificado entregado al contribuyente los funcionarios a cargo de la fiscalización y el jefe del Departamento de Normas Generales Antielusión establecerán que no existe elusión en los actos o negocios jurídicos que fueron objeto de la fiscalización.
- d) Ordenar a la unidad operativa la revisión de la declaración rectificatoria suscrita por el contribuyente y la emisión del giro respectivo, según corresponda, cuando el contribuyente se allane a pagar el monto de los impuestos eludidos. La unidad operativa deberá siempre solicitar autorización previa a los funcionarios a cargo de la fiscalización y el jefe del Departamento de Normas Generales Antielusión.
- e) Ordenar a la unidad operativa la conciliación de la citación, cuando no se cumplan los requisitos establecidos en la letra a) anterior para presentar el informe al Comité Ejecutivo y, en definitiva, requerir por elusión.

4.7. Recomendación del Comité Ejecutivo

Cuando el informe dé cuenta de la existencia de elusión, este será remitido al Comité Ejecutivo, el cual está integrado por el Director, quien lo preside, y los Subdirectores de Normativa, Fiscalización y Jurídica¹⁰.

El comité, luego de analizar el contenido del informe y los antecedentes de la fiscalización deberá determinar la pertinencia de recomendar al Director la presentación del requerimiento de declaración de existencia de abuso o simulación ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente.

También, el Comité Ejecutivo podrá recomendar al Director que ordene la aplicación de una NEA de aquellas que hayan sido señaladas en la citación, respecto de los actos o negocios jurídicos objeto de la revisión. En este caso se enviarán los antecedentes a la Dirección Regional respectiva o Dirección de Grandes Contribuyentes o Subdirección de Fiscalización, según corresponda, para culminar la fiscalización mediante la aplicación de la NEA que proceda y, en su caso, emitir las liquidaciones o resoluciones que resulten pertinentes, siempre dentro de los plazos de prescripción del impuesto respectivo.

Finalmente, el Comité también podrá establecer que no concurren los supuestos jurídicos, fácticos y contables suficientes para la presentación de un requerimiento de declaración judicial de existencia de abuso o simulación. En este caso el Comité instruirá al Departamento de Normas Generales Antielusión la conciliación de las partidas citadas, la que debe contener los fundamentos de dicha decisión, y deberán certificar el término del proceso de fiscalización.

El comité deberá pronunciarse dentro de los quince días de recibido el Informe antes mencionado. Cualquiera sea la decisión que adopte el Comité Ejecutivo, esta se adoptará por la mayoría absoluta de sus miembros. Estas decisiones deberán materializarse por escrito dejando constancia de los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la decisión.

4.8 Decisión del Director

Corresponderá al Director decidir la presentación del requerimiento judicial para que se declare la elusión conforme al procedimiento del artículo 160 bis, previa recomendación del Comité Ejecutivo.

¹⁰ De acuerdo con lo dispuesto en el nuevo artículo 3° quáter contenido en el artículo primero del Decreto con Fuerza de Ley N° 7 de 1980, que fija texto de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos y adecúa disposiciones legales, que fuera incorporado por el N° 3 del artículo 8° de la Ley.

Una vez que el Director haya tomado la decisión de presentar el requerimiento judicial, se informará esta circunstancia a la unidad respectiva junto con los antecedentes necesarios para la presentación del requerimiento.

5. MODIFICACIONES AL PROCEDIMIENTO JUDICIAL DE DECLARACIÓN DE ELUSIÓN

La Ley introdujo modificaciones al procedimiento judicial de declaración de elusión para perfeccionar la tramitación de las causas de NGA ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros. Por ejemplo, se reguló la forma de notificación del requerimiento al contribuyente, se incorporó la posibilidad de acumulación de autos, la posibilidad de conciliar y avenir, la posibilidad de apelar del auto de prueba, entre otros.

Con todo, la primera modificación formal introducida fue la armonización de los vocablos utilizados en el artículo 160 bis con las demás disposiciones relacionadas con NGA. Debido a lo anterior, en el inciso primero se reemplazó el vocablo "solicitar" por requerir, y en el inciso segundo se reemplazó la expresión "De la solicitud" por "Del requerimiento".

5.1. Titular de la acción

El requerimiento judicial para la declaración de elusión por abuso de las formas jurídicas o simulación debe ser presentado por el Director del Servicio de Impuestos Internos ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente. La presentación debe ser fundada y debe estar acompañada de los antecedentes de hecho y derecho en que se sustenta la pretensión fiscal.

5.2. Límite por monto del impuesto eludido

La Ley N° 21.713 modificó el límite del monto de los impuestos eludidos para presentar un requerimiento judicial. En efecto, el nuevo texto del artículo 4 quinquies establece que el Departamento de Normas Generales Antielusión deberá informar al Comité Ejecutivo la existencia de elusión en la medida que los actos o negocios jurídicos o una serie de ellos hayan generado una reducción de la base imponible igual o superior a 1.000 unidades tributarias mensuales, o se haya accedido a un beneficio tributario, o se haya ingresado a un régimen tributario especial.

5.3. Plazo para presentar el requerimiento

El Director deberá requerir 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 dentro del plazo prescripción establecido en el artículo 4 bis.

5.4. Requisitos del requerimiento

El artículo 160 bis establece que el requerimiento debe ser fundado y acompañarse los antecedentes de hecho y de derecho en que se sustenta y que permitan la determinación de los impuestos, y multas establecidas en el artículo 100 bis.

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

- a) Designación del tribunal ante quien se presenta. Por regla general, el requerimiento deberá ser presentado ante el Tribunal Tributario y Aduanero correspondiente al territorio jurisdiccional del domicilio del contribuyente, salvo en los casos contemplados en el artículo 65 bis del Código Tributario.
- b) La individualización del Director o de la autoridad del Servicio a quien se le hayan delegado estas funciones, con indicación del nombre, apellido, oficio y domicilio.
- c) Constitución de patrocinio y otorgamiento de poder en abogados del Servicio. Se conferirá patrocinio y poder al Jefe del Departamento de Defensa Judicial o del Departamento Jurídico a cargo de la tramitación y poder a dos o más abogados en aquellas unidades jurídicas en que la dotación lo permita.
- d) Firma de quien asume la representación del Servicio, del Jefe del Departamento de Defensa Judicial o del Jefe del Departamento Jurídico que, en su calidad de abogado, patrocine la presentación y de los abogados a quienes se otorgue poder.
- e) Acompañar Resolución de nombramiento de quien comparece en representación del Servicio, según proceda.

- f) Acompañar Resolución que establece el orden de subrogación correspondiente, cuando proceda.
- g) En caso de existir delegación de la representación judicial del Director, se deberá adjuntar copia del instrumento en que conste, cuando corresponda.
- h) La individualización del contribuyente con indicación del nombre, apellido, oficio y domicilio.
- i) Exposición clara de los hechos y fundamentos de derecho en que se apoya.
- j) Las peticiones concretas que se someten a la decisión del tribunal.
- k) Solicitar que durante la tramitación del proceso se envíe aviso, por correo electrónico al Servicio, del hecho de haber sido notificado de una o más resoluciones, individualizando la dirección de correo electrónico para estos fines, en los términos del artículo 131 bis, inciso 5° del Código Tributario.
- l) Se debe solicitar expresamente la condena en costas del contribuyente.
- m) En caso de ser procedente, se deberá solicitar expresamente en un otrosí la sanción para la persona natural o jurídica, distinta del contribuyente que haya diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, según lo establecido en el artículo 100 bis. Cuando no exista un tercero que haya diseñado o planificado los actos o negocios o contratos constitutivos de abuso o simulación, o cuando existiendo un tercero el contribuyente no lo haya identificado dentro del proceso de fiscalización, se deberá solicitar la aplicación de la multa al contribuyente.

5.4.1. Antecedentes que se deben acompañar junto al requerimiento

El artículo 160 bis ordena que el requerimiento se presente con los antecedentes de hecho y de derecho que lo sustentan.

A estos fines el documento fundante será el informe elaborado por el Departamento de Normas Generales Antielusión, de acuerdo con el artículo 4° quinquies, cuyas conclusiones, fundadas en los hechos constatados por el aparato fiscalizador deben permitir sostener, plausiblemente, que el contribuyente requerido cometió el abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter o quáter, que se le impute, según corresponda; como también la citación y notificaciones respectivas que se hubieren efectuado al contribuyente en la etapa de fiscalización; así como los documentos y demás antecedentes indispensables para fundar el requerimiento.

El informe deberá individualizar en forma clara y detallada las operaciones que tuvieron por objeto evitar la realización del hecho gravado, o la disminución de la base imponible o de la obligación tributaria, o la postergación del nacimiento de dicha obligación, o la obtención de un beneficio tributario o régimen tributario especial.

En dicho informe se debe contener los antecedentes que permitan fundar la solicitud de aplicación de la multa del artículo 100 bis en los casos que corresponda.

Junto con lo anterior, el informe deberá expresar las diferencias de impuestos entre lo declarado por el contribuyente y lo determinado por el Servicio o la modificación del resultado tributario, y el monto de la multa establecida en el artículo 100 bis, y que se someterá a la aprobación del Tribunal Tributario y Aduanero competente.

Además, en caso de que sea pertinente, acompañar los demás informes necesarios a fin de acreditar la postura fiscal, por ejemplo, informes de valoración.

5.4.2. Solicitud de medidas cautelares

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

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

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

5.5. Plazo para evacuar traslado

Interpuesto el requerimiento, el Tribunal Tributario y Aduanero conferirá traslado al contribuyente y a las personas a quienes el Servicio haya señalado como posibles responsables del diseño o planificación de los actos o negocios jurídicos susceptibles de constituir abuso o simulación.

La resolución que les confiera traslado será notificada por cédula por un ministro de fe del mismo tribunal, al contribuyente y a la persona responsable de haber diseñado y/o planificado los actos y negocios jurídicos cuestionados. Junto con la resolución que confiera traslado, deberá entregarse copia íntegra del requerimiento efectuado por el Servicio de Impuesto Internos.

El plazo para evacuar el traslado será de 90 días. Conforme a lo dispuesto en el artículo 260 del Código de Procedimiento Civil en el caso que se notifique al contribuyente y a los posibles responsables del diseño o planificación, el plazo para evacuar el traslado comenzará a correr una vez notificados el contribuyente y los posibles responsables del diseño o planificación.

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.

5.6. Acumulación de autos

La Ley incorporó la posibilidad de acumular los procedimientos en caso de existir dos o más contribuyentes requeridos por los mismos actos, negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos. En estos casos el procedimiento más moderno se acumulará al más antiguo, entendiendo por este, aquel en que primero se confiera traslado al contribuyente y asesor según corresponda.

La acumulación solo podrá otorgarse a solicitud de alguno de los intervinientes sin que resulte posible la acumulación de oficio por parte del Tribunal que conoce del asunto.

Con esta modificación al artículo 160 bis, dos o más procesos que se tramiten separadamente, podrán constituir un solo juicio y terminar por una sola sentencia, con la finalidad de mantener la consistencia, o unidad de la causa.

5.7. Citación a audiencia

Transcurridos siete días y no más de quince del vencimiento del plazo para evacuar el traslado, haya o no contestado el contribuyente o el posible responsable, el Tribunal citará a las partes a una audiencia, con el objeto de que expongan sobre los puntos planteados tanto en la solicitud como en la contestación, en caso que la hubiere.

En caso que, el contribuyente o el posible responsable aporten en esta audiencia nuevos antecedentes a los cuales el Servicio no haya tenido acceso previo, se le conferirá a este un plazo de quince días para emitir los descargos pertinentes. El Tribunal procederá a levantar acta de la audiencia y dejar constancia en el expediente.

En esta misma audiencia el Tribunal, a petición de parte o de oficio, deberá llamar a las partes a conciliación de conformidad al artículo 132 bis. El Juez Tributario y Aduanero propondrá las bases de arreglo, sin que las opiniones emitidas con tal propósito lo inhabiliten para seguir conociendo de la causa.

La audiencia se desarrollará en forma continua y podrá prolongarse en sesiones sucesivas, hasta su conclusión. Constituirán, para estos efectos, sesiones sucesivas, aquellas que tuvieran lugar en el día siguiente o subsiguiente de funcionamiento ordinario del Tribunal.

Será también procedente en este procedimiento lo dispuesto en el artículo 132 ter del Código Tributario.

5.8. Término probatorio

En caso en que las partes no hayan logrado arribar a una conciliación total, o cuando una parte de esta fuere rechazada 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 en los términos del inciso cuarto del artículo 132 del Código Tributario.

Lo anterior implica que tanto el Servicio como el contribuyente deberán acreditar sus respectivas pretensiones dentro del procedimiento.

Una vez notificada la resolución que ordena recibir la causa a prueba, el Servicio deberá efectuar un análisis exhaustivo de los puntos de prueba fijados por el Tribunal, verificando que correspondan a los hechos objeto del requerimiento.

Cuando los puntos de prueba determinados por el Tribunal sean incompletos, improcedentes, o no digan relación con hechos controvertidos, sustanciales y pertinentes exigidos de conformidad al artículo 160 bis, se deberá solicitar la modificación, inclusión o exclusión de lo que corresponda, por medio del recurso de reposición y apelación en subsidio.

Una de las modificaciones más relevantes de la Ley es la facultad de impugnar la resolución que reciba la causa a prueba. En efecto, se establece de manera expresa que en contra de la resolución que fije los puntos sobre los cuales deberá recaer la prueba, solo procederá el recurso de reposición y el de apelación en subsidio dentro del plazo de cinco días.

En aquellos casos en los que el Tribunal decida no recibir la causa a prueba, pese a existir controversia sobre hechos sustanciales y pertinentes, se deberá recurrir contra la respectiva resolución mediante el recurso de reposición y apelación en subsidio.

5.9. Medios de prueba

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

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

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

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

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

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

El Servicio podrá valerse de la absolución de posiciones como medio de prueba. Para ello, podrá citar a absolver posiciones al contribuyente o a sus representantes, así como—a la persona sindicada como responsable del diseño e implementación de la planificación, en los plazos y condiciones establecidas en el artículo 385 y siguientes del Código de Procedimiento Civil.

Sin embargo, respecto a la citación para absolver posiciones que solicite el contribuyente al Servicio, por expresa disposición del inciso noveno del artículo 132 del Código Tributario, el Director, los Subdirectores y Directores Regionales no tienen la facultad de representar al Servicio en el acto probatorio.

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

Tanto el Servicio como el contribuyente podrán solicitar al Tribunal la inspección personal de este a lugares que se requiera la apreciación visual del juez, y que sean pertinentes para la resolución del requerimiento de

abuso o simulación efectuado por el Servicio. El ejercicio de este medio probatorio se regirá por las disposiciones establecidas en los artículos 403 y siguientes del Código de Procedimiento Civil.

5.10. Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero

La sentencia que acoja el requerimiento deberá dejar constancia de los actos o negocios 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, o el monto de la reducción o eliminación de una pérdida tributaria, según corresponda. ordenando al Servicio la emisión de la respectiva liquidación o resolución, según corresponda, y la responsabilidad por el diseño o planificación de los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación.

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

5.11. Emisión de la liquidación y giro

Notificada que sea la sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero, el Servicio deberá emitir la liquidación o resolución según corresponda, debiendo incluir el reajuste, intereses y multas que proceda a partir de las diferencias de impuesto determinadas por el Tribunal.

La facultad de revisar la correcta determinación de los impuestos contenidos en el requerimiento de declaración de existencia de abuso o simulación se suspende desde la presentación de este al Tribunal Tributario y Aduanero, hasta la sentencia que declare la existencia de abuso o simulación para fines tributarios, conforme a lo dispuesto en el artículo 4° quinquies.

Para el ejercicio de la facultad de liquidar los impuestos es indispensable ejercer previamente la facultad de revisión. En materia de NGA, el ejercicio de la facultad de revisión se manifiesta con la presentación del requerimiento ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente. Teniendo presente que, por expresa disposición legal, la presentación del requerimiento suspende el plazo para revisar, consecuentemente debe entenderse suspendida la facultad de liquidar. Por esta razón, solo una vez dictada y notificada la sentencia favorable se reanuda el plazo de prescripción y se habilitará al Servicio para el ejercicio de la facultad de liquidar.

En consecuencia, la unidad operativa de este Servicio deberá emitir la liquidación respectiva dentro del remanente del plazo de prescripción para ejercer la facultad de revisión.

Por su parte el artículo 160 bis establece que las controversias que surjan respecto al cumplimiento de la sentencia serán resueltas en forma incidental por el Tribunal que la dictó y no serán susceptible de reclamo alguno.

En lo no establecido en el artículo 160 bis, y en cuanto la naturaleza de la tramitación lo permita, se aplicarán las demás normas contenidas en el Título II del Libro Tercero del Código Tributario.

Finalmente, conforme con el inciso final del artículo 4 quinquies, solo una vez que la sentencia que declare la existencia de abuso o simulación se encuentre firme, el Servicio procederá a emitir los giros con prescindencia de las partidas o elementos de la liquidación que hubieran sido desestimadas con ocasión de los recursos presentados por el contribuyente.

6. MULTA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 100 BIS

La Ley introdujo modificaciones a la infracción contemplada en el artículo 100 bis. Entre las más relevantes se encuentran la modificación de los sujetos pasivos de la sanción pecuniaria, el procedimiento para su aplicación y la prescripción de la multa.

6.1. Sujeto pasivo

A raíz de las modificaciones legales incorporadas al artículo 100 bis del CT, se sancionará con la multa establecida en este artículo a:

- a) La persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos o negocios jurídicos respecto de los cuales se declare la existencia de abuso o simulación conforme a los artículos 4° ter, 4° quáter y 4° quinquies.

- b) El contribuyente requerido conforme al artículo 4 quinquies, cuando no exista un tercero que haya planificado los actos o negocios jurídicos declarados como elusivos, o bien, cuando este último no identifique al diseñador o planificador durante el proceso de fiscalización.

6.2. Responsabilidad solidaria

Serán solidariamente responsables del pago de la multa:

- a) Las personas naturales o jurídicas que hayan ejercido el cargo de directores, representantes o administradores del asesor que haya diseñado o planificado los actos o negocios declarados como elusivos.
- b) Las personas naturales o jurídicas que hayan ejercido el cargo de directores, representantes o administradores del contribuyente requerido a través del procedimiento establecido en el artículo 4 quinquies, cuando no exista un tercero que haya planificado o diseñado los actos o negocios jurídicos, o bien, durante el proceso de fiscalización no se identifique al diseñador o planificador.

Para que proceda la responsabilidad solidaria de los directores, representantes o administradores de las personas naturales o jurídicas del asesor que haya diseñado o planificado los actos o negocios declarados como elusivos o del contribuyente requerido por NGA, es indispensable que estos hayan incumplido su deber de dirección y supervisión bajo los estándares de la Ley N° 20.393 que establece la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

En particular, esta modificación reafirma la naturaleza pecuniaria de la sanción administrativa en materia de NGA y que dicha infracción es aplicable a las personas jurídicas como sujeto pasivo.

Si bien el nuevo texto legal hace referencia a la ley de responsabilidad penal de personas jurídicas, el objeto de la referencia fue incorporar en materia tributaria los estándares o principios en que se fundó el legislador al incorporar la responsabilidad penal de las personas jurídicas; principios que se mantienen plenamente vigentes pese a las modificaciones legales que ha sufrido la Ley N° 20.393. Dichos estándares o principios tienen origen en las directrices de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, los cuales sugieren a los Estados Parte implementar las guías sobre debida diligencia de la conducta empresarial, entre otras.

De este modo, se entiende que los directores, representantes o administradores han infringido su deber de dirección y supervisión cuando no han adoptado acciones preventivas necesarias para evitar la realización de actos o negocios jurídicos que, si bien se enmarcan en la legalidad vigente, producen un impacto negativo al Estado con la elusión de impuestos.

6.3. Figura infraccional

La Ley no modificó la infracción sancionada con la multa del artículo 100 bis.

En consecuencia, en el caso del artículo 4° ter, debemos entender que se sanciona el diseño o planificación, el plan general, metódicamente organizado, fraguado para evitar la realización del hecho gravado, disminuir la base imponible o la obligación tributaria, o postergar o diferir el nacimiento de dicha obligación, obtener devoluciones de impuestos o acceder a un beneficio tributario o un régimen tributario especial, a través de un acto o negocio jurídico o conjunto o serie de ellos.

Ahora, cuando se declare la existencia de elusión por simulación conforme al artículo 4° quáter, se sancionará con la multa analizada en este acápite a quien diseñó o planificó 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, o se busque acceder a un beneficio tributario o a un régimen tributario especial, a través de un acto o negocio jurídico o conjunto o serie de ellos.

De esta forma, lo sancionado con esta infracción sigue siendo la actividad intelectual del diseño de los actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos que fuesen declarados abusivos o simulados en los términos del artículo 4° ter o 4° quáter, según corresponda. La mera implementación de lo diseñado o planificado, no cumple con los presupuestos de hecho contemplados en la norma.

6.4. Sanción

Conforme a las modificaciones legales introducidas, el monto de la sanción varía dependiendo del sujeto pasivo sancionado.

6.4.1. Cuando el sujeto pasivo de la sanción del artículo 100 bis sea un tercero distinto al contribuyente requerido conforme al procedimiento de NGA la sanción ascenderá a 100 unidades tributarias anuales, salvo que:

- a) Exista reiteración respecto del mismo diseño o planificación, en cuyo caso la multa será de 250 unidades tributarias anuales; o
- b) Se acredite que los honorarios pactados sean superiores a 100 unidades tributarias anuales, caso en el cual la multa podrá extenderse hasta el total de los honorarios pactados con un tope de 250 unidades tributarias anuales.

6.4.2. Cuando el sujeto pasivo de la sanción del artículo 100 bis sea el contribuyente requerido conforme al procedimiento de NGA la sanción ascenderá al cien por ciento de las diferencias de impuesto determinadas con un tope de 250 unidades tributarias anuales.

Con todo no se aplicará la multa respecto de contribuyentes que determinen sus rentas conforme a lo dispuesto en la letra D del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

III VIGENCIA DE LAS MODIFICACIONES LEGALES

La Ley no estableció normas transitorias especiales de vigencia en materia de NGA. En consecuencia, las modificaciones a los artículos 4° bis, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis y 160 bis, entraron en vigencia el primer día del mes siguiente a la publicación de la ley, por su parte las modificaciones introducidas al artículo 4 ter entraron en vigencia el 31 de octubre del 2024, con las siguientes prevenciones.

1. MODIFICACIÓN A LA PRESCRIPCIÓN DE LA FACULTAD DE REVISAR

Según se señaló previamente, el nuevo artículo 4° bis amplió, a contar del 1° de noviembre del 2024, el plazo para revisar actos y negocios jurídicos susceptibles de ser declarados como elusivos e interponer el requerimiento de declaración de la existencia de abuso o simulación a seis años contados desde la fecha en que debió efectuarse el pago del impuesto.

Al no existir normas transitorias sobre la vigencia de las modificaciones en análisis, corresponde aplicar las reglas generales sobre retroactividad de las leyes para determinar desde cuándo este Servicio puede aplicar los nuevos plazos de prescripción de la facultad de revisión.

A saber, el artículo 9 del Código Civil dispone “La ley puede sólo disponer para lo futuro, y no tendrá jamás efecto retroactivo.”.

Por su parte, el artículo 25 de la Ley sobre efecto retroactivo de las leyes establece que “La prescripción iniciada bajo el imperio de una ley, y que no se hubiere completado aún al tiempo de promulgarse otra que la modifique, podrá ser regida por la primera o la segunda, a voluntad del prescribiente; pero eligiéndose la última, la prescripción no empezará a contarse sino desde la fecha en que aquélla hubiese empezado a regir.”.

Conforme al citado artículo 25 de la Ley de efecto retroactivo de las leyes, este nuevo plazo de prescripción para fiscalizar solo podrá ser aplicado a los períodos tributarios a declarar y respecto de los impuestos a pagar a contar del 1° de noviembre de 2024. Ahora bien, para la fiscalización por NGA de los períodos tributarios declarados e impuestos pagados con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley, el nuevo plazo de prescripción de la facultad de revisión solo podrá ser utilizado por este Servicio a voluntad expresa del prescribiente, es decir, a voluntad del contribuyente.

2. MODIFICACIONES AL ARTÍCULO 4° QUINQUIES

El nuevo artículo 4° quinquies modificó sustancialmente el procedimiento administrativo previo al requerimiento de declaración de existencia de abuso o simulación para fines tributarios. Si bien el nuevo procedimiento, al igual que el anterior, culmina con la presentación del requerimiento, los plazos para la presentación de este último fueron modificados por la Ley N° 21.173.

También fueron modificados los requisitos de la citación y se consagró legamente la existencia y decisión de un Comité Ejecutivo, reemplazando las funciones del Comité Anti Elusión regulado previamente por la Resolución Exenta N° 68 de 2016 de este Servicio.

Al no existir normas transitorias para las modificaciones del artículo 4° quinquies fuerza entender que todos los procedimientos de fiscalización iniciados a contar de la entrada en vigencia de la Ley se tramitarán en sede administrativa conforme a la nueva normativa.

Por el contrario, en aquellos procedimientos iniciados antes de la entrada en vigencia las modificaciones introducidas por la Ley, se debe distinguir entre las normas procesales aplicables y los plazos ya iniciados bajo la vigencia de la antigua ley.

De esta manera, el Servicio deberá ajustar los procedimientos ya iniciados a las nuevas disposiciones de sustanciación. No obstante, aquellos plazos insertos en dichos procedimientos, que ya comenzaron a correr continuarán hasta su vencimiento conforme a la norma anterior.

Respecto de los contribuyentes citados con anterioridad al 1° de noviembre del 2024, la Administración deberá cumplir con cada uno de los tramites establecidos en el nuevo texto de la disposición en análisis, sin perjuicio, de ser requeridos dentro de los plazos establecidos en el antiguo texto del artículo 4° quinquies.

3. MODIFICACIONES AL ARTÍCULO 100 BIS

El nuevo texto del artículo 100 bis incorporó como sujetos pasivos de la multa en él establecida a los contribuyentes requeridos por elusión cuando no exista un tercero que haya diseñado o planificado los actos o negocios declarados como elusivos, o cuando el contribuyente no lo haya identificado dentro del proceso de fiscalización.

A su vez, se incorporaron como responsables solidarios a quienes hayan ejercido el cargo de directores, representantes y/o administradores de la persona que haya diseñado o planificado los actos elusivos o del contribuyente, según corresponda.

Por último, los requisitos de procedencia para la aplicación de los montos máximos de la multa también fueron modificados.

Considerando que los principios que rigen en materia penal, por regla general, son aplicables al derecho administrativo sancionador, pues ambos son manifestación del ius puniendi consagrado en el N° 3 del artículo 19 de la Constitución Política de la República, existe consenso en que las sanciones administrativas, tal como los delitos, no pueden ser aplicadas con efecto retroactivo.

Dicho de otro modo, las leyes que impongan sanciones administrativas solo pueden aplicarse a hecho acaecidos con posterioridad a su entrada en vigencia.

Luego, este Servicio solo podrá solicitar al Tribunal competente la aplicación de las sanciones incorporadas por la Ley al artículo 100 bis a los actos o negocios jurídicos celebrados con posterioridad al 1° de noviembre de 2024.

4. MODIFICACIONES AL ARTÍCULO 160 BIS

Como fue analizado en el numeral 5 del capítulo II de esta Circular, la Ley introdujo importantes modificaciones al procedimiento judicial de declaración de elusión.

Entre la más importantes se encuentran la posibilidad de reponer y apelar en subsidio el auto de prueba, la opción de finalizar los juicios a través de equivalentes jurisdiccionales y la posibilidad de solicitar la acumulación de autos.

Teniendo en cuenta que la Ley no contempló disposiciones que regulen el efecto retroactivo de las modificaciones al procedimiento judicial de NGA corresponde analizar lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley de efecto retroactivo de las leyes:

“Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de los juicios prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben empezar a regir. Pero los términos que hubiesen empezado a correr y las actuaciones y diligencias que estuvieran iniciadas se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación.”

Conforme a la disposición citada, las modificaciones introducidas al artículo 160 bis podrán ser aplicadas a los juicios en tramitación a la fecha de entrada en vigencia de la ley, salvo a aquellas etapas procesales cuyos plazos se encuentren corriendo al 1° de noviembre de 2024, caso en el cual se regirán por texto anterior del artículo 160 bis.

Luego, las resoluciones que reciban la causa a prueba en los juicios pendientes de resolución, a la entrada en vigencia de las modificaciones introducidas por la Ley, podrán ser objeto de reposición y apelación en subsidio por los litigantes si así lo estiman pertinente.

A su vez, fuerza entender que los juicios en tramitación conforme al artículo 160 bis al 1° de noviembre de 2024 podrán finalizar por equivalentes jurisdiccionales, siempre que se cumplan los requisitos de procedencia de los artículos 132 bis y 132 ter del Código Tributario, según corresponda.

IV VIGENCIA DE LAS PRESENTES INSTRUCCIONES

La presente Circular entra en vigencia a contar de su publicación en extracto en el Diario Oficial. A partir de la misma fecha se dejan sin efecto las instrucciones contenidas en la Circular N° 65 de 2015.

Saluda a Uds.,

DIRECTOR

ANEXO: Modificaciones introducidas por la Ley N°21.713 y N°21.716.

MFM/BOB/FAB/SSN

DISTRIBUCIÓN:

- Internet
- Diario Oficial en Extracto

Anexo NORMAS LEGALES ACTUALIZADAS

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

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

Existe elusión cuando mediante actos o negocios jurídicos o un conjunto de ellos, con abuso o simulación, se eluden los hechos imponible establecidos en las disposiciones legales tributarias.

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. Serán aplicables los artículos 4° ter y 4° quáter cuando con abuso o simulación se evite una norma especial antielusiva, en cuyo caso, mediante el procedimiento establecido en el artículo 4° quinquies, se solicitará la aplicación de la norma especial eludida. Cuando respecto de un solo acto u operación le sea aplicable una norma especial, sólo podrá aplicarse dicha norma.

También serán aplicables los artículos 4° ter y 4° quáter cuando la elusión comprenda un conjunto o serie de actos o negocios jurídicos, aun cuando respecto de uno o más de ellos, individualmente considerados, pueda aplicarse una norma especial antielusiva. En estos casos las consecuencias jurídicas de la declaración de elusión se regirán por las disposiciones de los artículos 4° ter o 4° quáter, según corresponda.

Cuando respecto de un acto o negocio jurídico se hubiere aplicado una norma especial antielusiva, a dicho acto o negocio no podrán aplicársele los artículos 4° ter o 4° quáter. Tampoco a los actos o negocios jurídicos a los que se hubiere aplicado la norma general antielusión podrá aplicárseles una norma especial antielusiva.

La facultad de revisar los actos o negocios jurídicos por aplicación de los artículos 4° ter y 4° quáter y la interposición del requerimiento señalado en el artículo 4° quinquies prescribirá en el plazo de seis años, desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago.

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

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

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

En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imponible establecidos en la ley además de la multa establecida en el artículo 100 bis.

Artículo 4° quáter.- Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación. En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios jurídicos simulados, además de la multa establecida en los términos del artículo 100 bis. Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos o negocios jurídicos o un conjunto o serie de ellos 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 o se simulen actos o negocios jurídicos para acceder a un beneficio tributario o a un régimen tributario especial.

Artículo 4° quinquies.- La existencia de abuso o simulación será declarada a requerimiento del Director, previa recomendación del Comité Ejecutivo, por el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 160 bis.

El Servicio deberá citar al contribuyente en los términos del artículo 63, pudiendo solicitar todos los antecedentes que estime necesarios respecto a los actos o negocios jurídicos objeto de revisión en los términos del inciso segundo de dicho artículo, incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa dispuesta en el artículo 100 bis. En la citación deberá constar que el procedimiento es bajo el presente artículo y si pudieran también ser aplicables una o más normas especiales antielusivas respecto de los mismos actos o negocios jurídicos objeto de revisión. El procedimiento de fiscalización será dirigido por el Departamento de Normas Generales Antielusión en coordinación con la Dirección Regional o Dirección de Grandes Contribuyentes, según corresponda.

Cuando el procedimiento de fiscalización se hubiere iniciado por una materia distinta a la indicada en el inciso anterior, procederá lo dispuesto en el inciso octavo del artículo 59. Asimismo, si en dicho procedimiento anterior ya se hubiese citado al contribuyente, dicha citación se conciliará, debiendo emitirse una nueva citación según lo dispuesto en el inciso cuarto del artículo 63.

Finalizada la etapa de fiscalización, y dentro de los plazos de prescripción, el Departamento de Normas Generales Antielusión deberá elaborar un informe que contenga, al menos, los antecedentes analizados, los argumentos del contribuyente y los fundamentos para calificar los actos o negocios jurídicos, o un conjunto o serie de ellos, como constitutivos o no de elusión. El informe deberá ser firmado por los funcionarios a cargo de la fiscalización y por el jefe del Departamento. El informe podrá:

1. Dar cuenta de la existencia de elusión, según lo dispuesto en los artículos 4° ter o 4° quáter, y en la medida que los actos o negocios jurídicos o una serie de ellos hayan generado una reducción de la base imponible igual o superior a 1.000 unidades tributarias mensuales; o se haya accedido a un beneficio tributario; o se haya ingresado a un régimen tributario especial. En este caso, el informe será presentado al Comité Ejecutivo.

2. Recomendar la aplicación de una norma especial antielusiva, en cuyo caso se enviarán los antecedentes a la Dirección Regional respectiva o al área especializada de la Dirección Nacional, según corresponda, para que se resuelva el proceso de fiscalización y se determine la procedencia de aplicar una norma especial antielusiva y en su caso emitir las liquidaciones o resoluciones que correspondan. Para la procedencia de lo anterior será necesario haber citado al contribuyente dentro de los plazos establecidos en el artículo 59, aplicables a la norma especial invocada.

3. Establecer que no existe elusión, en cuyo caso se certificará el término del proceso de fiscalización en los términos del inciso cuarto del artículo 59.

Cuando proceda lo dispuesto en el número 1 del inciso anterior, el Comité Ejecutivo deberá, dentro del plazo de quince días desde recibido el informe:

a) Establecer la procedencia de la aplicación de los artículos 4° ter o 4° quáter, recomendando al Director la presentación del requerimiento ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente.

b) Recomendar la aplicación de una norma especial o resolver que no existe elusión, en cuyo caso se procederá según los números 2 o 3 del inciso anterior, según corresponda.

Durante el tiempo transcurrido entre la fecha en que se presente el requerimiento de declaración de abuso o simulación ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente, hasta la sentencia firme y ejecutoriada que la resuelva, se suspenderá el cómputo del plazo establecido en el inciso séptimo del artículo 4° bis.

En caso de 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 o el monto de la reducción o eliminación de una pérdida tributaria, según corresponda.

A partir de la resolución señalada en el inciso anterior, el Servicio procederá a dictar la liquidación o resolución según corresponda, en la que deberá incluir el reajuste, intereses y multas que proceda a partir de las diferencias de impuesto determinadas por el tribunal. Por su parte, una vez que la existencia de abuso o simulación se encuentre firme, se procederá a emitir los giros con prescindencia de las partidas o elementos de la liquidación que hayan sido desestimadas con ocasión de los recursos presentados por el contribuyente.

Artículo 100 bis.- La persona natural o jurídica, respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios respecto de los que se hubiera declarado la existencia de abuso o simulación, según lo dispuesto en los artículos 4 ter, 4 quáter, y 4 quinquies, será sancionada con las multas que se indican a continuación.

La persona que haya diseñado o planificado los actos, contratos o negocios distinta del contribuyente, será sancionada con multa de 100 unidades tributarias anuales, salvo que: (a) exista reiteración respecto del

mismo diseño o planificación, en cuyo caso la multa será de 250 unidades tributarias anuales; o (b) se acredite que los honorarios pactados sean superiores a 100 unidades tributarias anuales, caso en el cual la multa podrá extenderse hasta el total de los honorarios pactados con un tope de 250 unidades tributarias anuales. En caso de que el tercero fuese una persona jurídica, serán solidariamente responsables las personas naturales o jurídicas que hayan ejercido el cargo de directores, representantes o administradores del asesor, si han infringido sus deberes de dirección y supervisión respecto de éste, en consideración a los estándares establecidos en la Ley N° 20.393 que Establece la Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas.

En aquellos casos en que no exista un tercero que haya diseñado o planificado los actos, negocios o contratos respecto de los cuales se hubiere declarado la existencia de abuso o simulación, según lo dispuesto en los artículos 4 ter, 4 quáter, y 4 quinquies, o cuando existiendo el tercero el contribuyente no lo haya identificado dentro del proceso de fiscalización, será el contribuyente el sancionado con una multa equivalente al 100% de las diferencias de impuesto determinadas con un tope de 250 unidades tributarias anuales. En caso de existir, serán solidariamente responsables de la multa la o las personas naturales o jurídicas que hayan ejercido el cargo de directores, representantes y/o administradores de los mencionados contribuyentes al momento de cometerse el conjunto o series de hechos, actos o negocios jurídicos, si hubieren infringido sus deberes de dirección y supervisión respecto del contribuyente sancionado, en consideración a los estándares establecidos en la ley N° 20.393 que Establece la Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas.

No aplicará la multa dispuesta en el inciso anterior respecto de contribuyentes que determinen sus rentas conforme a lo dispuesto en la letra D del artículo 14 de la ley de la Renta.

En caso que el contribuyente haya deducido reclamo respecto de la resolución que declara el abuso o simulación en los términos que señala el artículo 4 quinquies, el Servicio sólo podrá solicitar la multa a que se refiere el presente artículo dentro del mismo procedimiento. Si no existe reclamo por parte del contribuyente, las multas deberán ser solicitadas por el Servicio de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 161.

La prescripción de la acción para perseguir las sanciones pecuniarias al contribuyente o a sus directores, representantes y/o administradores, cuando corresponda, será de seis años contados desde la notificación de la resolución que declare la elusión. En aquellos casos en que el contribuyente haya deducido reclamo, precluirá la acción del Servicio si no se interpone al momento de presentar la contestación al reclamo dentro del plazo del artículo 132. En el caso de la acción contra el asesor, la prescripción será de seis años contados desde la notificación de la resolución que declare la elusión o, en caso de existir reclamo, desde que la sentencia que rechace el reclamo se encuentre ejecutoriada.

Artículo 160 bis.- El Director deberá requerir 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, de manera fundada, acompañando los antecedentes de hecho y de derecho en que se sustenta y que permitan la determinación de los impuestos, intereses penales y multas a que dé lugar la declaración judicial a que se refiere este artículo.

Del requerimiento del Servicio se conferirá traslado al contribuyente y a los posibles responsables del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación, por el término de noventa días. Su contestación deberá contener una exposición clara de los hechos y fundamentos de derecho en que basa su oposición a la declaración de abuso o simulación o, en su caso, a la responsabilidad por el diseño o planificación de los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación. El Tribunal notificará al contribuyente por cédula, la resolución que confiere el traslado y la solicitud del Servicio al contribuyente a través de un ministro de fe del mismo tribunal.

En caso de existir dos o más contribuyentes requeridos por los mismos actos o negocios o conjunto o serie de ellos, será procedente la acumulación de autos a petición de parte. El procedimiento más nuevo se acumulará al más antiguo.

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

En la misma audiencia señalada en el inciso anterior el Tribunal, a petición de parte o de oficio, deberá llamar a las partes a conciliación de conformidad al artículo 132 bis. El Juez Tributario y Aduanero propondrá las bases de arreglo, sin que las opiniones emitidas con tal propósito lo inhabiliten para seguir conociendo de la causa. La audiencia se desarrollará en forma continua y podrá prolongarse en sesiones sucesivas, hasta su conclusión. Constituirán, para estos efectos, sesiones sucesivas aquellas que tuvieran lugar en el día

siguiente o subsiguiente de funcionamiento ordinario del Tribunal. Será también procedente en este procedimiento lo dispuesto en el artículo 132 ter.

Vencido el plazo señalado en el inciso cuarto, cuando la conciliación o parte de esta fuere rechazada, 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 en los términos del inciso cuarto del artículo 132. En contra de la resolución que fije los puntos sobre los cuales deberá recaer la prueba, procederá el recurso de reposición y el de apelación en subsidio dentro del plazo de cinco días. Concluido el término probatorio, se otorgará a las partes un plazo de cinco días para efectuar observaciones a la prueba rendida, tras lo cual el Tribunal deberá dictar sentencia en un plazo de veinte días. El Tribunal apreciará la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica y deberá fundar su decisión teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imponible conforme a lo establecido en el artículo 4° bis.

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

La liquidación, resolución o multa, según corresponda, que el Servicio dicte con ocasión de la resolución del Tribunal Tributario y Aduanero, así como los giros dictados 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. Las controversias que surjan respecto al cumplimiento de la sentencia, serán resueltas en forma incidental por el Tribunal que la dictó.

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