

Estrategia Control de la Elusión

Subdirección de Fiscalización
Departamento de Análisis de la Elusión

Junio 2024



sii Servicio de
Impuestos
Internos

¿Es un problema la elusión tributaria?

Para abordar el problema de la elusión se efectuó una modificación esencial de la Ley 20.780 en el Código Tributario: incorporación de una **Cláusula General Antielusión** al sistema tributario chileno.



Ámbito de aplicación de la NGA

- **¿A qué materias aplica?**

Art. 1 del Código Tributario: : “...materias de tributación fiscal interna que sean, según la ley, de la competencia del Servicio de Impuestos Internos”.

- **¿Desde cuándo aplica?**

Art. decimoquinto transitorio Ley N° 20.780 (**30 de septiembre de 2015**). “...aplicable respecto de los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, a que se refieren dichas disposiciones, realizados o concluidos a partir de la entrada en vigencia de las mismas.”

- **¿Dónde aplica?**

Dependerá de diversos factores de conexión de las leyes fiscales.

Principales características de esta regulación

- La ley no define la elusión, sino que se sancionan dos figuras que considera elusión: la simulación y el abuso de las formas jurídicas.
- Comprende normas sustantivas y procedimentales.
- Entrega una acción al SII para recurrir ante el Tribunal Tributario y Aduanero, por lo que es el tribunal quien declara la existencia de abuso o simulación.



Estructura de la NGA

A. NORMAS SUSTANTIVAS: Artículos 4º bis, 4º ter, 4º quáter del CT.

- Principio de **legalidad** en materia tributaria y teoría del hecho imponible. (artículo 4 bis inc. primero del CT).
- **Buena fe** en materia tributaria (artículo 4 bis inc. segundo y tercero del CT).
- **Especialidad:** Las reglas especiales antielusión priman sobre la NGA (artículo 4 bis inc. cuarto del CT)
- **Hipótesis de Elusión:** abuso y simulación (artículo 4 bis inc. tercero del CT).

Estructura de la NGA

A. NORMAS SUSTANTIVAS: Artículos 4º bis, 4º ter, 4º quáter del CT.

Artículo 4º bis: Principio de legalidad en materia tributaria y teoría del hecho imponible (Artículo 4 bis inc. 1º).

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

Estructura de la NGA

A. NORMAS SUSTANTIVAS: Artículos 4º bis, 4º ter, 4º quáter del CT.

Artículo 4º bis: Buena fe en materia tributaria (Artículo 4 bis incs. segundo y tercero).

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

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

[No hay buena fe si hay elusión. Hay elusión en los casos de abuso y simulación]

Estructura de la NGA

A. NORMAS SUSTANTIVAS: Artículos 4º bis, 4º ter, 4º quáter del CT.

Artículo 4º bis: Consecuencias jurídicas de las reglas especiales antielusión priman sobre la NGA (4º bis, inc. cuarto)

“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 4º ter y 4º quáter”.

Estructura de la NGA

A. NORMAS SUSTANTIVAS: Artículos 4º bis, 4º ter, 4º quáter del CT.

Artículo 4º bis: Consecuencias jurídicas de las reglas especiales antielusión priman sobre la NGA (4º bis, inc. cuarto)

Circular 65 de 2015:

- Las disposiciones sobre tasación del artículo 64 del Código Tributario.
- Las normas sobre “*gastos rechazados*” del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
- Los preceptos sobre “*justificación de inversiones*” de los artículos 70 y 71 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
- El N° 8 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
- El artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
- Las normas del artículo 41 F de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
- El artículo 63 de la ley 16.271, sobre Impuesto a las Herencias y Donaciones.

Estructura de la NGA

A) NORMAS SUSTANTIVAS: Artículos 4º bis, 4º ter, 4º quáter del CT.

Art. 4º ter:

- 1. Existe abuso** cuando:
 - Se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado,
 - Se disminuya la base imponible o la obligación tributaria,
 - Se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación

- 2. Mediante:**
 - Actos o negocios jurídicos individualmente considerados
 - o en su conjunto,

Estructura de la NGA

Art. 4° ter:

3. Resultado o efecto:

No produzca resultados o efectos **jurídicos o económicos relevantes** para el contribuyente o un tercero, **distintos** de los meramente tributarios.

4. Sin embargo...

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.

5. Efectos

En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imposables establecidos en la ley. **NO CONSTITUYE SANCIÓN.**

Art. 160 bis, inc. cuarto. El Tribunal apreciará la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica y deberá fundar su decisión ***teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imposables.***

Estructura de la NGA

A) NORMAS SUSTANTIVAS: Artículos 4º bis, 4º ter, 4º quáter del CT.

Art. 4º quáter: Simulación

1. Existe simulación cuando se disimule:

- 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.

2. Mediante:

- Actos o negocios jurídicos individualmente considerados
- o en su conjunto (no se señala expresamente)

3. Consecuencia:

Los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados

No confundir: con simulación penal, particularmente artículo 97 N° 4 del Código Tributario.

Estructura de la NGA

B. NORMAS PROCEDIMENTALES

- Prueba de la elusión y procedimiento de aplicación artículos 4° bis, 4° quinquies, 119 y 160 bis del CT.
- Procedimiento multa artículo 100 bis del CT.
- Procedimiento de consulta: artículo 26 bis del CT.

Estructura de la NGA

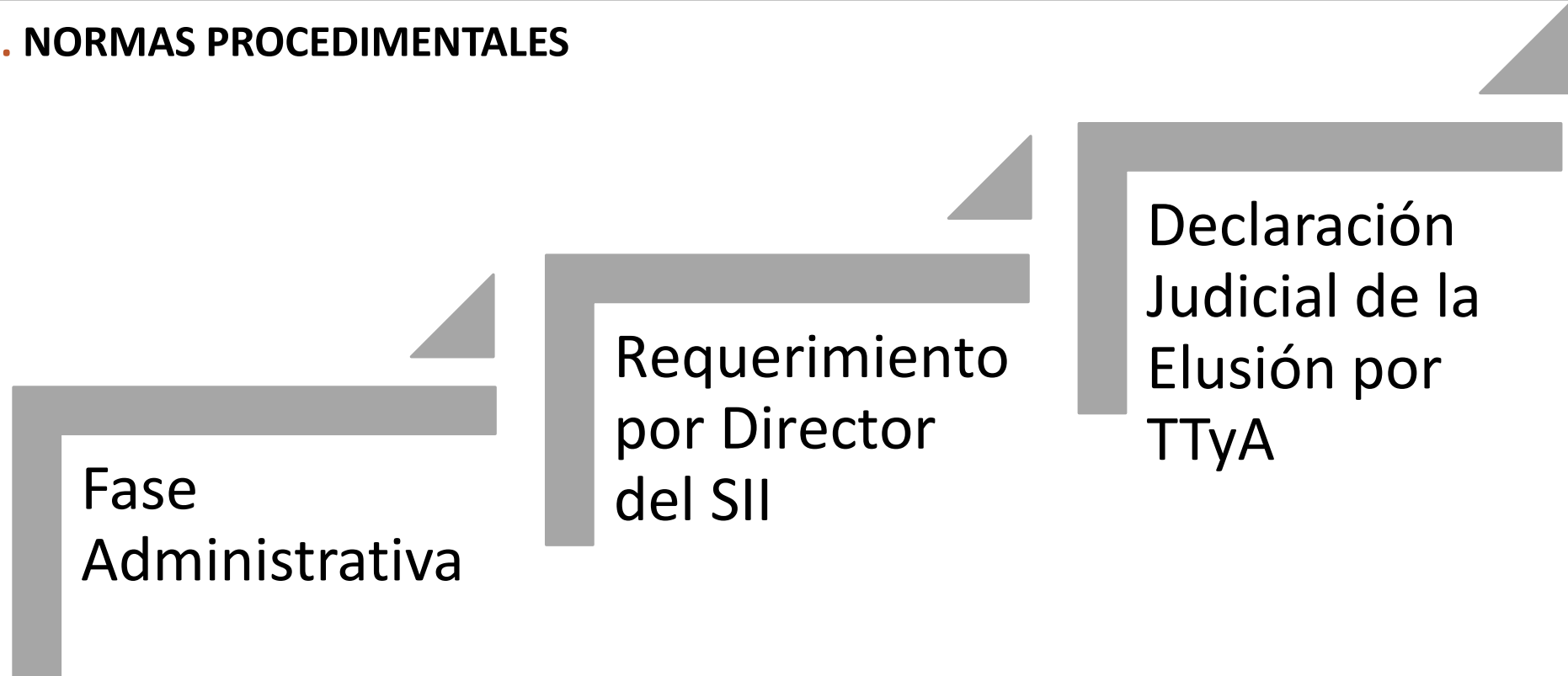
B. NORMAS PROCEDIMENTALES

Prueba de la elusión y procedimiento (Artículo 4 bis inc. quinto).

“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”.

Estructura de la NGA

B. NORMAS PROCEDIMENTALES



Estructura de la NGA

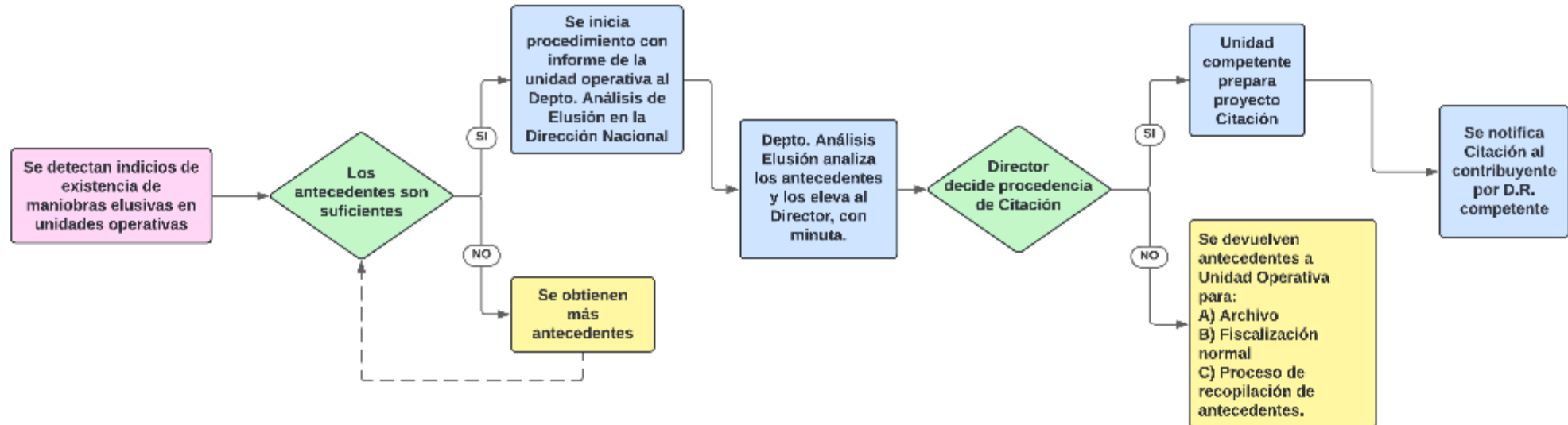
B. NORMAS PROCEDIMENTALES

Procedimiento de aplicación Art. 4 bis, 4 quinquies, 119 y 160 bis

Fase administrativa:

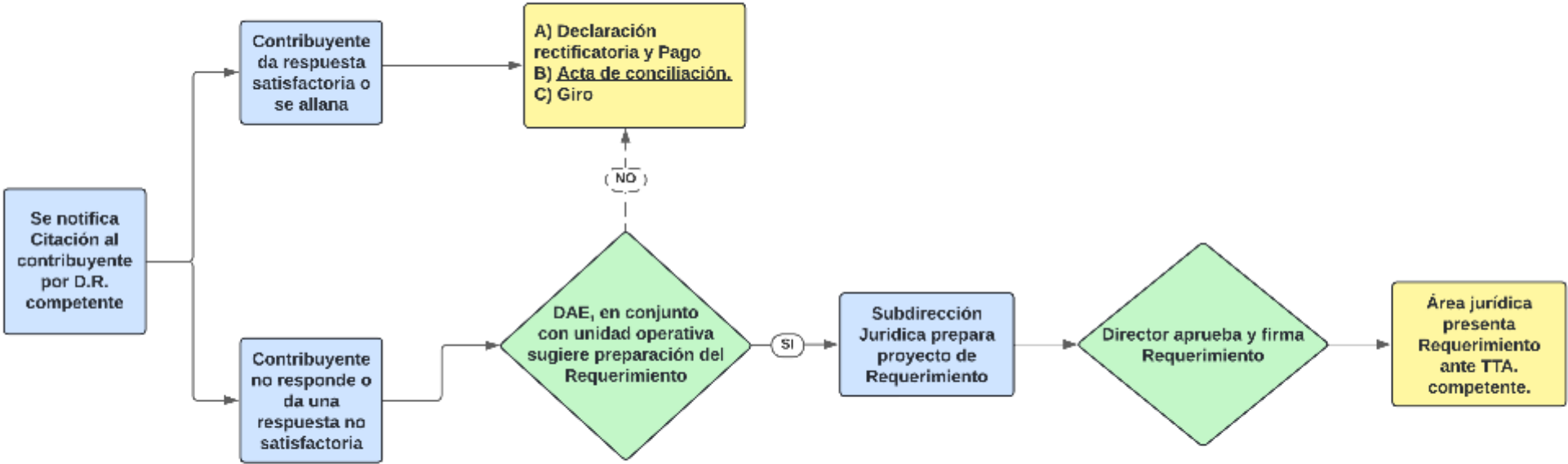
- La elusión debe ser declarada por el TTA competente a requerimiento del Director del SII
- El requerimiento supone diferencias de impuestos superiores a 250 UTM (**\$16.491.750**)
- Se exige citación previa al contribuyente conforme al art. 63
- Plazo de 9 meses para solicitar la declaración ante el TTA desde la contestación de la citación, o desde la fecha de notificarse la citación, en caso que no exista contestación.
- Se suspende la prescripción entre la fecha en que se en que se solicite la declaración de abuso o simulación, hasta la resolución que la resuelva.

Flujo del Procedimiento Fase Administrativa



Flujo del Procedimiento Fase Administrativa

(Continuación)



Estructura de la NGA

B. NORMAS PROCEDIMENTALES

Procedimiento de aplicación Art. 4 bis, 4 quinquies, 119 y 160 bis

Declaración Judicial:

- Agotada fase administrativa, Director solicitará la declaración de abuso o simulación y en caso la aplicación de la multa del 100 bis a TTA.
- Traslado al contribuyente y a los posibles responsables por 90 días.
- Citación a audiencia: 7°/15° día a contar notificación de la citación. Aporte de nuevos antecedentes en audiencia: 15 días para que el SII revise antecedentes y prepare descargos.
- Término probatorio: 20 días. (reposición: plazo 5 días).
- Observaciones a la prueba: 5 días.

Estructura de la NGA

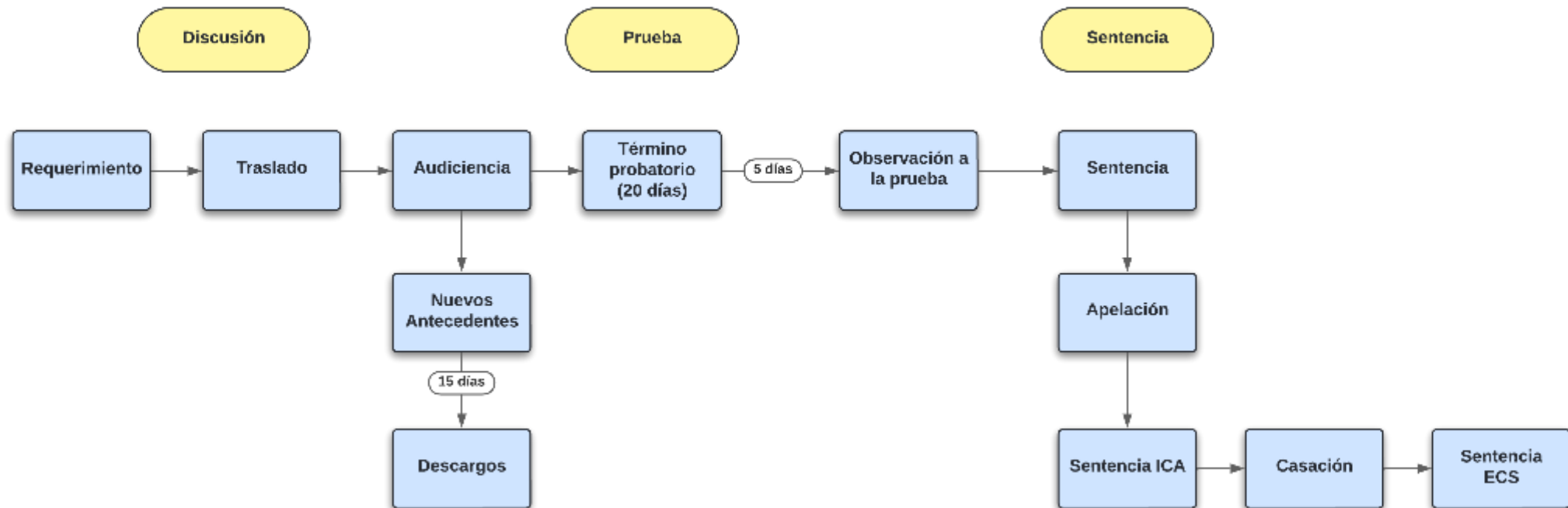
B. NORMAS PROCEDIMENTALES

Procedimiento de aplicación Art. 4 bis, 4 quinquies, 119 y 160 bis

Declaración Judicial:

- Plazo para resolver: 20 días.
- Prueba: apreciación reglas de la sana crítica
- Apelación: a) Dentro de 15 días, se concede en ambos efectos.
b) Se tramita en cuenta a menos que una de las partes solicite alegatos dentro de 5 días.
- Casación en el fondo o la forma
- Liquidación, giro, resolución o multa que se emitan en cumplimiento de sentencia firme no serán susceptibles de reclamo alguno. Controversias en el cumplimiento de la sentencia se resolverán incidentalmente por el tribunal que la dictó.

Flujo del Procedimiento Fase Judicial



PROCEDIMIENTO INFRACCIONAL ART. 100 BIS CÓDIGO TRIBUTARIO

Instrucciones Administrativas

Circular N°44 de 2020

A. ¿A quién se sanciona?

Personas naturales o jurídicas que se les acredite participación en el diseño o planificación, excluye la aplicación al contribuyente

B. ¿A cuánto asciende la multa?

De hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, de no mediar dichas conductas indebidas, y que se determinen al contribuyente. Con todo, dicha multa no podrá superar las 100 UTA (**\$79.160.400**), salvo que exista reiteración respecto del mismo diseño o planificación, en cuyo caso la multa no podrá superar las 250 UTA (**\$197.901.000**), considerando el número de casos, cuantía de todos los impuestos eludidos y las circunstancias modificatorias de responsabilidad descritas en los artículos 110, 111 y 112.

PROCEDIMIENTO INFRACCIONAL ART. 100 BIS CÓDIGO TRIBUTARIO

A. Diseñador o planificador.

B. Naturaleza sancionatoria.

Se trata de una multa a beneficio fiscal, correspondiendo la carga probatoria al Servicio.

C. Procedimiento.

De acuerdo con el artículo 100 bis, en relación al 160 bis, sigue las mismas etapas del procedimiento de declaración de la elusión.

Procedimiento Consultas del Artículo 26 bis Código Tributario

Consultas 26 bis CT

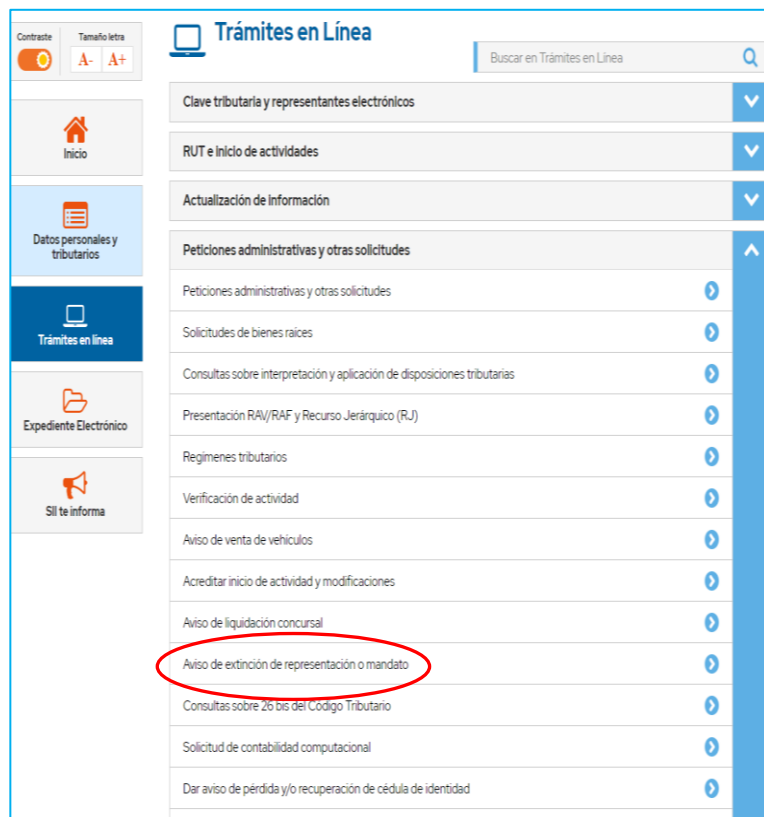


¿Para qué se crean este tipo de consultas?

- Estas consultas fueron incorporadas a la legislación nacional por la Ley N° 20.780, de 2014, complementada por la Ley N° 20.899 de 2016.
- Como una forma de obtener certeza jurídica, los contribuyentes pueden consultar si las operaciones que lleven a cabo son o no susceptibles de ser calificadas como elusivas.
- El **Departamento de Análisis de la Elusión** de la SDF prepara las respuestas a las consultas en materia de elusión.
- El **Comité Antielusión**, en su función de asesor del Director, emite opinión fundada en relación con las propuestas de respuesta a las consultas 26 bis CT efectuadas.

Procedimiento Consultas del Artículo 26 bis Código Tributario

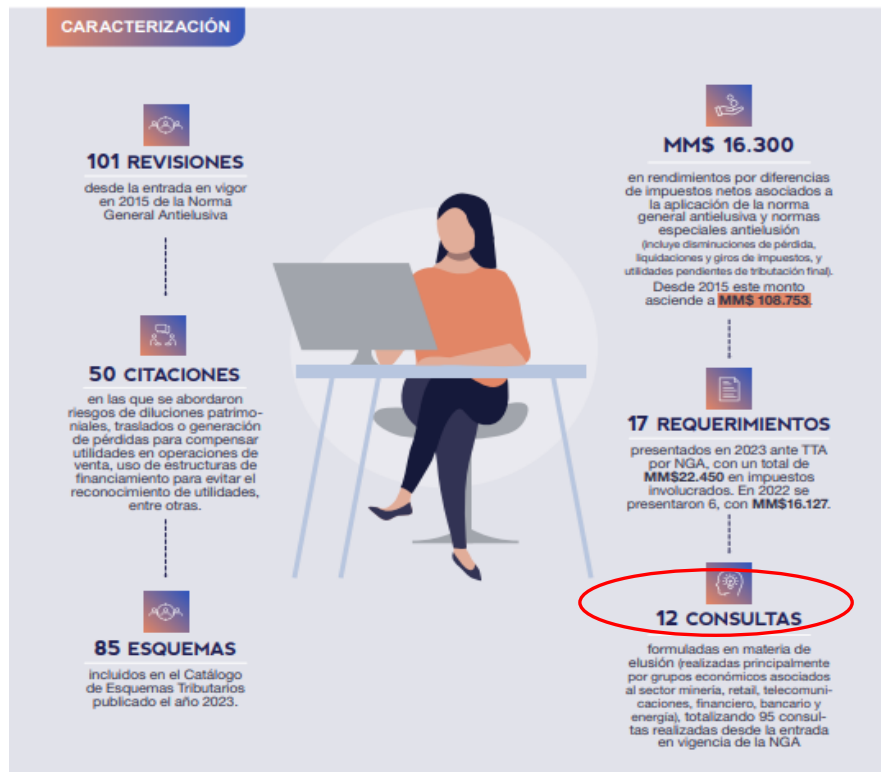
¿Cómo se presentan estas consultas?



- A través del sitio web del Servicio;
- link “Consultas sobre 26 bis del Código Tributario”, identificando al consultante, su sometimiento al procedimiento del art. 26 bis del Código Tributario;
- si se efectúa en carácter de vinculante o no vinculante (en caso que no se precise, se entiende que la consulta se presenta con efecto no vinculante);
- en caso de ser vinculante señalar el interés personal y directo del consultante;
- indicar correo electrónico habilitado donde se le efectuarán las notificaciones relacionadas al procedimiento de consulta.

Procedimiento Consultas del Artículo 26 bis Código Tributario

> SEGMENTOS Y SECTORES DE INTERÉS CONTROL DE LA ELUSIÓN



- A esta fecha, se han revisado **100 operaciones y esquemas** que han sido presentados por los contribuyentes en calidad de consultas del artículo 26 bis del Código Tributario.
- Las consultas pueden ser **vinculantes** en relación al consultante y sobre hechos planteados específicamente en la consulta; o **no vinculantes** si tiene como objeto obtener respuestas de carácter general.

Procedimiento Consulta del Artículo 26 bis Código Tributario

	Consulta Vinculante	Consulta no vinculante
Quién puede consultar	Contribuyentes, con interés personal y directo en la operación de que se trate.	Toda persona podrá formular consultas en términos generales.
Materias a consultar	Formular consultas sobre aplicación de NGA o, de NEAs aplicables a las operaciones que se consultan.	Formular consultas sobre aplicación de NGA o, de NEAs y obtener respuestas de carácter general
Plazo para presentar consulta	<p>No hay plazo, pero si el interesado que hace la pregunta está siendo fiscalizado por el SII, y fue requerido de acuerdo al artículo 59 del Código Tributario sólo podrá efectuarla hasta antes del vencimiento del plazo para dar respuesta al requerimiento indicado.</p> <p>La consulta presentada en este contexto suspende la prescripción y los plazos de caducidad al que alude el art. 59, hasta la notificación de la respuesta respectiva.</p>	No aplica para consulta no vinculante.

Procedimiento Consulta del Artículo 26 bis Código Tributario

	Consulta Vinculante	Consulta no vinculante
Plazo para contestar	90 días hábiles contados desde recepción de los antecedentes necesarios para adecuada resolución.	Aplica Resolución N°59 de 2020 (no superará los 90 días hábiles administrativos).
Antecedentes fundantes	En caso de solicitarse nuevos antecedentes (resolución fundada), se otorgarán 15 días hábiles para que el consultante complemente la consulta, bajo apercibimiento de tener por <i>inadmisible la consulta</i> . Si no cumple dentro del plazo de 15 días, o complementa la consulta sólo parcialmente, se hace efectivo el apercibimiento.	No aplica para consultas no vinculantes
Análisis de la consulta	Se puede requerir informes o dictámenes a otros organismos (que no suspende ni interrumpe plazo para contestar).	No aplica para consultas no vinculantes
Silencio administrativo	<p>Si expira el plazo de 90 días sin que el Servicio haya emitido una respuesta, la consulta se tendrá por no presentada.</p> <p>Si el interesado da aviso previo –cumpliendo los requisitos para ello- y vence el plazo sin que el Servicio haya notificado la respuesta al interesado, operará el <u>silencio administrativo positivo</u>, no siendo aplicable la NGA, ni ninguna NEA.</p>	No aplica para consulta no vinculante

Procedimiento Consulta del Artículo 26 bis Código Tributario

	Consulta Vinculante	Consulta no vinculante
Contenido de la respuesta a la consulta	SII deberá señalar expresa y fundamentadamente si los actos, sobre las que se formuló la consulta, son o no susceptibles de ser calificadas como abuso o simulación, o si están cubiertas por una NEA.	No aplica para consulta no vinculante
Efectos de la respuesta a la consulta	La respuesta tendrá efecto vinculante para el SII únicamente con relación al consultante y el caso planteado. Respuesta <u>no obligará al SII cuando varíen sustantivamente</u> antecedentes de hecho/derecho en que se fundó.	No aplica para consulta no vinculante
Publicidad de la respuesta a la consulta	El Servicio debe publicar un extracto, manteniendo la reserva de la identidad del consultante y de los antecedentes específicos que éste haya aportado.	Se publica la respuesta, omitiendo datos de identificación del consultante, y otros antecedentes específicos que haya aportado.

Procedimiento Consultas del Artículo 26 bis Código Tributario

- A la fecha, existen consultas vinculantes presentadas por grupos económicos asociados al sector minería, retail, telecomunicaciones, financiero, bancario y energía.
- En cuanto a su contenido, las consultas han tenido por objeto:
 - reorganizaciones internacionales;
 - estructuras de financiamiento complejas;
 - legítima razón de negocios en aportes efectuados al amparo del artículo 64 del Código Tributario;
 - reestructuraciones de activos nacionales e internacionales;
 - eliminación de entidades en regímenes fiscales preferenciales;
 - reorganizaciones empresariales familiares; etc.

Jurisprudencia
administrativa en materia
de elusión



Oficio 3780, de 2021

Antecedentes de hecho:

Centro de Formación Técnica (CFT) que es parte de un GE, que prestaba servicios de capacitación en el uso de maquinarias que se comercializan, no tuvo buenos resultados, generando pérdidas que se mantienen acumuladas en la sociedad.

El Grupo ha identificado la necesidad de simplificar la malla y además concentrar de en una sola entidad la propiedad de los bienes raíces más relevantes, para que se encargue de manera global, íntegra, completa y eficiente de la gestión inmobiliaria.

El Grupo fusionará las sociedades dueñas de los inmuebles más relevantes, siendo la entidad absorbente el CFT, que mantiene pérdidas tributarias acumuladas, las que serán imputables a las utilidades que dicha entidad vaya generando en el desarrollo de su actividad inmobiliaria.

Análisis elusivo del Servicio:

Ante un escenario de fiscalización, el Servicio verificará:

- los resultados tributarios previos de la sociedad que resulta absorbida;
- si luego de la fusión se efectúa la venta de todos o parte de los inmuebles adquiridos por la sociedad continuadora;
- la realización efectiva de las actividades de explotación y gestión inmobiliaria por el CFT;
- si la sociedad absorbente actúa como una unidad de negocio para efectos de cumplir con el giro inmobiliario, contando tanto con los recursos financieros y humanos para su ejecución, como también con las capacidades técnicas para aquello.

Oficio 2781, de 2020

Antecedentes de hecho:

La Matriz de un grupo de empresas es dueña de B (sociedad que registra utilidades) y C (sociedad que registra pérdida tributaria).

La Matriz aportará su participación en B a C, a valor tributario.

En el mismo año del aporte, B distribuirá utilidades a C, y solicitará una devolución de PPUA.

Consulta si la optimización de la carga tributaria es una legítima razón de negocios para efectos de que el Servicio se inhiba de tasar el aporte efectuado a C.

Análisis elusivo del Servicio:

- La optimización de la carga tributaria no constituye una legítima razón de negocios para los efectos del inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario.
- El Servicio junto con reiterar que la verificación de una legítima razón de negocios es una circunstancia de hecho que no puede ser determinada a priori, agrega que dicha calificación supone analizar el conjunto de actos que conforman la reorganización empresarial, y no sólo el aporte en cuestión, en el caso, el aporte y posterior distribución de utilidades.

Oficio 2394, de 2020

Antecedentes de hecho:

Ingreso de dos nuevos socios a una sociedad de inversiones por medio de un aumento de capital, con pacto que limita el derecho sobre las utilidades retenidas en la sociedad hasta antes del ingreso de los nuevos socios.

Análisis elusivo del Servicio:

Ante un escenario de fiscalización, el Servicio verificará:

- a relación entre los socios actuales y los que ingresan a la sociedad de inversión;
- el porcentaje de participación que adquieren los nuevos socios y, la disminución en la participación que soportarán los socios actuales;
- si el capital social suscrito por los nuevos socios es efectivamente pagado, o si se establece un plazo para ser enterado;
- el origen de los flujos utilizados para el pago del capital suscrito por los nuevos socios;
- porcentaje de participación en las utilidades, entre otras.