



LIBERTAD Y DESARROLLO

RESEÑA LEGISLATIVA

ISSN 0717-0416

Nº 1355

26 de Octubre de 2018

MODERNIZA LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA Certeza Jurídica

BOLETÍN 12043-05

RESEÑA LEGISLATIVA es una publicación de
LIBERTAD Y DESARROLLO
DIRECTOR RESPONSABLE: Luis Larraín A.
EDITOR: Pablo Kangiser G.
DIRECCIÓN: Alcántara 498, Las Condes, Santiago,
Chile.



RESEÑA LEGISLATIVA

Nº 1355

26 DE OCTUBRE DE 2018

ÍNDICE

MODERNIZA LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA

Certeza Jurídica

BOLETÍN 12043-05

OPINIÓN EJECUTIVA	4
CONTENIDO DEL PROYECTO DE LEY	5
COMENTARIOS DE MÉRITO EN GENERAL	16
TEXTO DEL PROYECTO DE LEY	19

MODERNIZA LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA

CERTEZA JURÍDICA

DESCRIPCIÓN BOLETÍN 12043-05

REFERENCIA	Moderniza la Legislación Tributaria
INICIATIVA	Mensaje presidencial
ORIGEN	Cámara de Diputados
MINISTERIO	De Hacienda
INGRESO	23 de agosto de 2018
ARTICULADO	23 artículos permanentes y 36 artículos transitorios

El proyecto de ley sobre modernización de la legislación tributaria presentado al Congreso Nacional contiene una serie de modificaciones al Código Tributario (CT), a la Ley de Impuesto a la Renta, a la Ley de Impuesto al Valor Agregado, Ley de Impuesto a la Herencia, entre otros cuerpos legales. En este tomo de la Reseña Legislativa ahondaremos en los cambios que se proponen al CT y que buscan otorgar mayor certeza jurídica a los contribuyentes de cara a la aplicación de la normativa tributaria, la fiscalización por parte del Servicio de Impuestos Internos (SII) y la imposición de eventuales sanciones.

En términos simples, la certeza jurídica podría conceptualizarse como saber a qué atenerse con respecto a la regulación vigente y a las actuaciones o facultades interpretativas y fiscalizadoras de las autoridades llamadas a velar por el cumplimiento de la norma. La incertidumbre jurídica, por el contrario, genera un estado de indefensión respecto al marco jurídico y a la forma en que éste se aplicará y fiscalizará. Un ordenamiento jurídico incapaz de brindar certeza termina, a la postre, impidiendo el desarrollo de diversas actividades por parte de los ciudadanos y genera una inconveniente y no deseable relación de desconfianza entre la ciudadanía y el Estado.

La seguridad jurídica se vincula con el principio de legalidad bajo el cual los sistemas jurídicos han de asentarse sobre la base de leyes y normas claras; susceptibles de ser conocidas por la ciudadanía; que, por regla general, se aplican a conductas que ocurren con posterioridad a su entrada en vigencia; estables en el tiempo, y que han sido dictadas por una autoridad investida de las competencias y facultades necesarias para hacerlo y de acuerdo a los procedimientos contemplados al efecto. Así, la certeza jurídica implica que los ciudadanos pueden desenvolverse con pleno conocimiento de las consecuencias de sus actos y del marco regulatorio vigente, conociendo, asimismo, los criterios, transparentes y claros de la autoridad llamada a interpretarlo y aplicarlo. Por ello, la certeza jurídica no se limita a la literalidad de las normas, sino que busca proteger a las personas en cuanto a sus perspectivas, a través de interpretaciones plausibles, razonables y adecuadas a sus fines.

Se vincula, asimismo, con el principio de igualdad ante la ley y con el de tipicidad, bajo el cual el supuesto de hecho descrito en la norma, y para el cual se ha previsto su aplicación, debe estar rigurosamente perfilado y con sus contornos bien definidos, a fin de evitar que se introduzcan criterios subjetivos en su puesta en práctica. Bajo el principio de tipicidad y legalidad, se excluyen las interpretaciones normativas por analogía o por extensión, exigiéndose una interpretación estricta, lo que se opone categóricamente al actuar discrecional por parte de la administración del Estado.

Para el derecho tributario tales principios -recogidos por lo demás en nuestra Constitución- constituyen un elemento de la esencia y vienen a limitar los criterios de interpretación tradicionales de

las normas jurídicas. De esta manera, la obligación tributaria sólo puede exigirse cuando se realicen actos u operaciones que estén suficientemente tipificados en la ley. Si esos actos no están tipificados en el derecho tributario, son irrelevantes para el mismo. No debe olvidarse que los tributos importan una extracción de las rentas de los contribuyentes, de manera que esa intervención solo se justifica cuando ha sido autorizada ex ante por una ley expresa, clara en sus determinaciones, que rige hacia adelante, y que respeta los principios de no confiscación y de igualdad (tratamiento idéntico para situaciones idénticas, y en que ambas partes, contribuyente y Fisco están en igualdad de condiciones ante los tribunales de justicia), surgiendo entonces la obligación para los contribuyentes ■■■

■■■ CONTENIDO DEL PROYECTO DE LEY

En términos generales, los cambios al CT que se vienen proponiendo dicen relación con requerir expresamente que el SII fundamente sus determinaciones en diversos ámbitos (tasaciones, etc.); establecer plazos perentorios para el actuar de la autoridad fiscalizadora, evitando fórmulas que contemplen términos abiertos o en que el SII pueda determinarlos a su juicio exclusivo, sin limitaciones, o más allá de los plazos de prescripción; en que las solicitudes de antecedentes o declaraciones que solicite el SII a los contribuyentes deban serlo respecto a materias puntuales y específicas; en que no se entorpezca el quehacer diario del contribuyente en los procedimientos de fiscalización y en que se resguarde su privacidad y se guarde reserva de los antecedentes e información del caso.

NOTA: Dar mayor seguridad jurídica a las personas y empresas, y que la autoridad impositiva cuente con un marco de acción bien definido, debiera ser un objetivo transversal y apolítico al constituir un beneficio directo para todos los contribuyentes, especialmente para aquellos que no están en condiciones de contratar asesorías costosas en términos de tiempo y recursos, como las PYME. Por su parte, los cambios tendientes a brindar más certeza jurídica en

ningún caso constituyen un debilitamiento de la autoridad fiscalizadora. Por el contrario, una autoridad supervisora que actúa dentro del marco jurídico; que ciñe su actuar a la Constitución y las leyes y que ve reducido los espacios de interpretación y de consecuente litigiosidad es, al final de día, una autoridad que sale fortalecida.

A continuación, se resumen los principales cambios al Código Tributario (CT en la materia):

a) Un nuevo catalogo de derechos del contribuyente. El proyecto reemplaza el artículo 8 bis del Código Tributario, que contenía el listado de derechos del contribuyente, por uno nuevo. En este nuevo catálogo, se incorporan nuevos derechos, cuestión de la mayor importancia para el equilibrio de las relaciones entre aquellos y el SII. Entre otros derechos que contempla la norma, destacamos:

1. El derecho a ser informado sobre el ejercicio de sus derechos; el que se facilite el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y el derecho a obtener información clara del sentido y alcance de todas las actuaciones en que se tenga la calidad de interesado.
2. Se contempla que en las actuaciones del SII, constituyan éstas parte de procedimientos o no, el contribuyente tendrá derecho a que no se vuelva a fiscalizar ni revisar ni en el mismo ejercicio ni en los períodos siguientes, las partidas, criterios jurídicos o antecedentes probatorios que ya fueron objeto de un proceso de fiscalización, sea que en dicho proceso se haya emitido o no una citación, un giro, liquidación o resolución.

Quando se inicie una fiscalización mediante requerimiento de antecedentes que deban ser presentados al SII, se dispondrá del plazo máximo de nueve meses, contado desde que el funcionario a cargo de la fiscalización certifique que todos los antecedentes solicitados han sido puestos a su disposición para, alternativamente, citar para los efectos referidos en el artículo 63, liquidar o formular giros, cuando corresponda, o bien declarar si el contribuyente así lo solicita que no existen diferencias derivadas del proceso de fiscalización. El funcionario a cargo tendrá el plazo de 10 días, contados desde que recibió los antecedentes solicitados para realizar dicha certificación.

3. Certeza de que los efectos tributarios de sus actos o contratos son aquellos previstos por la ley, sin perjuicio del ejercicio de las facultades de fiscalización que corresponda de acuerdo con la ley. Al respecto, el SII deberá publicar en su sitio web los oficios,

resoluciones y circulares, salvo aquellos que sean reservados en conformidad con la ley. Asimismo, deberá informar los oficios, circulares y resoluciones dictados previamente y que pierden vigencia en virtud de las nuevas instrucciones.

4. Para todos los efectos legales y cualquiera sea el caso, el contribuyente tiene derecho a que se respeten los plazos de prescripción o caducidad tributaria establecidos en la ley, sin que pueda efectuarse ninguna clase de solicitud de su renuncia por parte del contribuyente, ni aun a pretexto de evitar una liquidación o giro, de llegar a un avenimiento del artículo 132 ter o de evitar alguna sanción.

En efecto, en el artículo 21 del Código Tributario se hace expresa mención a que el Servicio no podrá solicitar antecedentes anteriores a los plazos de prescripción, lo que incluye la revisión de capital propio tributario, pérdidas tributarias y remanente de crédito fiscal. Sólo se podrá excepcionar de los plazos de prescripción la situación especial y excepcional, cuando así se establezca mediante resolución fundada, y partiendo de la presunción que la pérdida y el remanente de crédito fiscal IVA se corresponden con los antecedentes presentados por el contribuyente. Respecto del capital propio tributario, el Servicio debe revisar las reorganizaciones, partidas, actos contratos u operaciones que tengan incidencia en dicho capital propio, dentro de los plazos de prescripción tributaria, sin que pueda pedir antecedentes anteriores a dichos plazos.

5. Derecho a que se presuma que el contribuyente actúa de buena fe.
6. Derecho a eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados al Servicio y a obtener, una vez finalizado el procedimiento respectivo, la devolución de los documentos originales aportados.
7. Derecho a que en los actos de fiscalización se respete la vida privada y se protejan los datos personales en conformidad con la ley; y que las declaraciones impositivas, salvo los casos de excepción legal, tengan carácter reservado, en los términos previstos por el CT.
8. Derecho a que las actuaciones del Servicio se lleven a cabo en la forma que resulte menos gravosa para el contribuyente, siempre que no signifique el incumplimiento de las disposiciones tributarias y, asimismo, a que las actuaciones del Servicio se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, certificada que sea, por parte del funcionario a cargo, la recepción de todos los antecedentes solicitados.

b) Establecimiento de un procedimiento en caso de vulneración de los derechos:

Con el objeto que la consagración expresa de los derechos de los contribuyentes no quede meramente en una declaración de buenas intenciones, el proyecto de ley viene regulando un procedimiento específico para hacer efectivos derechos que han sido vulnerados. En este sentido se contempla la queja administrativa que el contribuyente podrá presentar al considerar vulnerados sus derechos producto de un acto u omisión del SII, ante el competente Director Regional o ante el Director Nacional en su caso, si la actuación es realizada por el Director Regional, en un plazo de 10 días, debiendo recibirse todos los antecedentes que el contribuyente acompañe a la presentación para fundar el acto u omisión que origina la queja. Recibida la queja administrativa, ésta deberá resolverse fundadamente dentro de quinto día, ordenando se adopten las medidas que corresponda. Toda prueba que sea rendida deberá apreciarse conforme con la sana crítica.

De lo resuelto por el Director Regional se podrá reclamar ante el Juez Tributario y Aduanero.

Sin perjuicio de lo anterior, alternativamente, los contribuyentes podrán reclamar en forma directa en contra de actos u omisiones del SII que vulneren cualquiera de los derechos establecidos en el artículo 8 bis del CT ante el Juez Tributario y Aduanero.

c) Silencio Positivo

Se trata de una norma novedosa que en síntesis consagra al silencio positivo como la regla de “default” en materia tributaria. Esto quiere decir que, salvo disposición legal en contrario, se entenderá que el SII no se opone a las solicitudes, presentaciones y recursos de cualquier tipo o naturaleza que redunden en un acto administrativo final, presentadas ante el Servicio, que no sean resueltas dentro de plazo legal y siempre que el peticionario comunique al Servicio sobre la proximidad del vencimiento del plazo.

d) Emisión de documentos tributarios:

la propuesta reitera el derecho de los contribuyentes a que se les autoricen los documentos tributarios que sean necesarios para el desarrollo de su giro o actividad, acotando la posibilidad que tiene actualmente el SII para diferir, revocar o restringir esta emisión. Así, establece que las autorizaciones otorgadas podrán ser diferidas, revocadas o restringidas, por la Dirección Regional, mediante resolución fundada a contribuyentes que se encuentren en algunas de las situaciones a que se refieren las letras b), c) y d) el artículo 59 bis¹, y sólo mientras subsistan

¹ Los casos son de aplicación estricta: Se trata de contribuyentes que incurran reiteradamente en las infracciones establecidas en los números 6, 7 o 15 del artículo 97 del CT. Para estos efectos, se entenderá que existe reiteración cuando se cometan tres o más infracciones en un período inferior a tres años.; o respecto de aquellos que, con base en los antecedentes en poder del Servicio, se acredite fundadamente que el contribuyente no mantiene las instalaciones mínimas necesarias para el desarrollo de la actividad o giro declarado ante el Servicio; o de contribuyentes formalizados o acusados conforme al Código Procesal Penal por delito tributario o sea condenado por este tipo de delitos mientras cumpla su pena.

las razones que fundamentan tales medidas, y a contribuyentes respecto a los cuales se haya dispuesto un cambio total de sujeto de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 3° del decreto ley N°825, de 1974. La norma actualmente vigente dispone, en cambio, que la Dirección del Servicio de Impuestos Internos, mediante resolución fundada, puede diferir, revocar o restringir la emisión cuando a su juicio exista causa grave que lo justifique, listando algunos ejemplos de causas graves. Así, la propuesta del proyecto resulta en mayor certeza para los contribuyentes y redunda en que no se cometan abusos mediante el uso de esta facultad.

f) Aclaración del concepto de Persona Relacionada:

Se introduce una nueva definición de persona relacionada. La nueva definición aclaratoria señala que son personas relacionadas:

- i. El controlador y las controladas. Se considerará como controlador a toda persona o entidad o grupo de ellas con acuerdo explícito de actuación conjunta que, directamente o a través de otras personas o entidades, es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee o tiene derecho a más del 50% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas de otra entidad, empresa o sociedad. Estas últimas se considerarán como controladas.
- ii. Para estos efectos, se entenderá que existe un acuerdo explícito de actuación conjunta cuando se verifique una convención entre dos o más personas o entidades que participan simultáneamente en la propiedad de la sociedad, directamente o a través de otras personas naturales o jurídicas controladas, mediante la cual se comprometen a participar con idéntico interés en la gestión de la sociedad u obtener el control de la misma.
- iii. Todas las entidades que se encuentren bajo un controlador común.
- iv. Las entidades y sus dueños, usufructuarios o contribuyentes que a cualquier otro título posean, directamente o a través de otras personas o entidades, más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas.
- v. El gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario en que es partícipe en más del 10%.
- vi. Las entidades relacionadas con una persona natural de acuerdo a los literales iii) y iv) anteriores, que no se encuentren bajo las hipótesis de i) y ii) ya mencionadas, se considerarán relacionadas entre sí. Los directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales o liquidadores con la respectiva entidad, así como toda entidad controlada, directamente o a través de otras personas, por cualquiera de ellos.
- vii. Las matrices o coligantes y sus filiales o coligadas, en conformidad a las definiciones contenidas en la ley N° 18.046.

g) No se podrá prescindir de los antecedentes presentados por el contribuyente a menos que no sean fidedignos, declaración que, tras la propuesta del proyecto, debe ser por resolución fundada la que puede ser objeto de impugnación:

El CT señala que corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.

El SII no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos y así se declare mediante resolución fundada en base a los antecedentes de hecho y de derecho tenidos a la vista. Esta resolución podrá impugnarse junto con la reclamación de la liquidación o giro respectivo.

h) Transparencia de los antecedentes del contribuyente y para el contribuyente, que obren en poder del SII:

El Servicio podrá llevar, respecto de cada contribuyente, uno o más expedientes electrónicos de las actuaciones que realice y los antecedentes aportados por el contribuyente en los procedimientos de fiscalización. El contribuyente podrá acceder a dicho expediente a través de su sitio personal, disponible en la página web del Servicio, y será utilizado en todos los procedimientos administrativos relacionados con la fiscalización y las actuaciones del Servicio, siendo innecesario exigir nuevamente al contribuyente la presentación de los antecedentes que el expediente electrónico ya contenga.

Los funcionarios del SII que accedan o utilicen la información contenida en los expedientes electrónicos deberán cumplir con los deberes de reserva establecidos en el CT, la ley sobre Protección de la Vida Privada, así como con las demás leyes que establezcan la reserva o secreto de las actuaciones o antecedentes que obren en los expedientes electrónicos.

Los antecedentes que obren en los expedientes electrónicos podrán acompañarse en juicio en forma digital y otorgárseles valor probatorio conforme a las reglas generales.

i) Limitación respecto de los antecedentes otorgados con anterioridad a los plazos de prescripción, u otras formalidades distintas a las legales.

El proyecto viene estableciendo que el Servicio no podrá, para efectos de fiscalización ni para ningún otro efecto, exigir antecedentes otorgados con anterioridad a los plazos establecidos en el artículo 200 del CT. Lo anterior también se aplicará a la revisión y determinación del capital propio tributario, a la utilización de pérdidas tributarias o de remanentes de crédito fiscal de impuesto al valor agregado. Cuando el Servicio revise reorganizaciones, partidas, actos,

contratos u operaciones que tengan incidencia en la determinación del capital propio tributario o en la utilización de pérdidas tributarias o en el remanente de crédito fiscal, no podrá exigir antecedentes anteriores a los plazos establecidos en el artículo 200 (plazos de prescripción).

En ningún caso se podrán exigir formalidades o solemnidades no contempladas por la ley para el acto, contrato u operación de que se trate.

Sin perjuicio de lo anterior, en los casos de utilización de pérdidas tributarias y remanentes de crédito fiscal de IVA, que se originen en operaciones ocurridas en periodos anteriores a los señalados en el artículo 200 (plazos de prescripción), sólo por excepción el SII podrá exigir antecedentes relativos a dichas operaciones, para cuyo efecto el Director Regional deberá dictar una resolución fundada, especificando los antecedentes relevantes de hecho y de derecho requeridos. En estos casos, se presumirá que las pérdidas y remanente señalados anteriormente se corresponden con los antecedentes informados por el contribuyente, salvo que el Servicio los controvierta con otros antecedentes, en forma precisa y fundada. Para estos efectos, no será suficiente la mera aserción que los antecedentes proporcionados por el contribuyente no forman convicción o no son suficientes para probar sus afirmaciones.”.

j) Gastos del giro: Se contempla una nueva definición de gasto que puede ser deducido de la renta, disponiendo que serán tales los que cumplan las siguientes condiciones:

(a) que se encuentren vinculados directa o indirectamente al desarrollo del giro, entendiendo por tal el que se realiza para el desarrollo de las operaciones o negocios de la empresa o el que se efectúa en el interés de la misma; incluyendo gastos ordinarios, extraordinarios, habituales, excepcionales, voluntarios u obligatorios; (b) que sean razonables en cuanto a su monto, atendidas las circunstancias particulares del caso; (c) que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30; (d) que se encuentren pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente; (e) que tengan una causa lícita y no tengan su origen en comportamientos dolosos; y (f) que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio, en caso de fiscalización, a través de los medios de prueba que corresponda conforme a la naturaleza de los respectivos desembolsos.

Adicionalmente, se incorporan en el catálogo del artículo 31 del CT nuevos gastos especiales, tales como los gastos relacionados con responsabilidad social empresarial y gastos por obligaciones legales de responsabilidad objetiva de indemnizar o compensar.

NOTA: Lo anterior resulta acertado dada la aplicación e interpretación en extremo restrictiva que el SII estaba dando a la definición de gasto necesario para producir la renta.

k) Medidas preventivas y de colaboración por parte del SII:

A fin de evitar el incumplimiento de las obligaciones tributarias, sea por errores del contribuyente o por su conocimiento imperfecto de las disposiciones u obligaciones tributarias, el Servicio podrá, con los antecedentes que obren en su poder, ejecutar algunas medidas preventivas y de colaboración de cumplimiento voluntario por parte del contribuyente, debiendo notificar al contribuyente, aclarándole previamente que no se trata de un procedimiento de fiscalización. Esta medida es positiva en tanto abandona la visión “antagónica” entre el SII y el contribuyente, y en el que el primero pone a disposición su expertise para colaborar con el segundo.

l) Norma general de tasación.

Para otorgar certeza jurídica a los contribuyentes respecto del ejercicio de esta facultad por parte de la autoridad administrativa, se incorporan ejemplos de las circunstancias que deben considerarse al ejercer esta facultad; se establece el derecho del contribuyente de aplicar cualquier método de valoración basado en técnicas de general aceptación para efectos de justificar el precio o valor respectivo y se establecen presunciones que otorgan puertos seguros a los contribuyentes respecto de los valores que pueden considerar para realizar ciertas operaciones.

Asimismo, la propuesta introduce normas más modernas de reorganización de grupos empresariales, que exigen darles una mirada consolidada, propia de su naturaleza, para efectos de calificar sus efectos tributarios o de fiscalizarlas, y se regula dicho procedimiento. Asimismo, se otorgan seguridades respecto de los medios de prueba que puede utilizar el contribuyente para acreditar los valores utilizados.

m) Norma de interpretación en materia tributaria:

El derecho tributario no debiera ser interpretado con prescindencia de las normas de derecho común, superponiéndose en determinados casos a la normativa general establecida en otros cuerpos legales, con miras a recalificar ciertos actos o bien buscar la real intención de las partes al celebrar un acto jurídico en particular, aun cuando dicho acto, sus elementos y sus efectos se encuentren expresamente regulados en la ley. El artículo 4 del Código Tributario regula actualmente la imposibilidad de ocupar el derecho tributario para afectar la validez o efectos de actos o contratos en otras ramas del derecho, teniendo un efecto relativo enmarcado exclusivamente en un ámbito tributario, sin afectar los derechos y obligaciones en materia civil u otras ramas del derecho. El proyecto viene incorporando un nuevo inciso que señala que sin perjuicio de las materias que la normativa regule de manera específica (“principio de especialidad”), la interpretación y aplicación de las disposiciones tributarias, de los actos jurídicos y de los contratos deberá considerar las normas del derecho común, incluyendo criterios interpretativos y principios generales de derecho.

n) Norma General Anti-elusión (NGA).

Se incorporan ajustes a la NGA, para otorgar un mayor grado de certeza a los contribuyentes, en orden a qué pueden y qué no pueden hacer, todo ello de acuerdo al principio de legalidad y tipicidad establecido en la Constitución Política de la República; y, segundo, hacer que la NGA sea una herramienta que, de modo eficiente, el SII pueda aplicar en la práctica. Sobre este punto cabe hacer notar que la complejidad y ambigüedad de la norma ha implicado que en los años que lleva vigente no se haya aplicado nunca.

Se trata entonces de aclaraciones del sentido y alcance de la actual normativa. La NGA se mantiene con sus mismas características y definiciones. Se mantienen entonces los artículos 4 bis y siguientes en su misma estructura, esto es, en los casos en que el Servicio busque llevar a cabo una recalificación tributaria debe hacerlo necesariamente invocando elusión, en los términos definidos en los artículos 4 ter y 4 quáter, esto es, en caso de abuso de forma jurídica o en caso de simulación. Se aclara o reafirma que los únicos casos en que el SII puede desatender la “forma” –para buscar y hacer efectiva una “sustancia” que no coincida con ella– son las hipótesis de elusión que la ley reglamenta (abuso y simulación), para lo cual necesaria e ineludiblemente debe seguir el procedimiento administrativo y judicial que el legislador ha establecido al efecto.

Se establece que en los casos que el Servicio inicia un proceso de fiscalización de acuerdo a una norma especial anti elusión no podrá posteriormente iniciar un proceso por NGA por los mismos actos jurídicos y contratos. Lo mismo ocurre en sentido contrario, cuando el Servicio haya decidido perseverar en la aplicación de la NGA.

Ajustes al término relevancia exigido en la configuración de las hipótesis de “abuso de formas”. La norma requiere que los actos o negocios no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos “relevantes” para el contribuyente o un tercero, relevancia que a su vez debe ser medida o analizada por el Servicio y luego por los tribunales. ¿Qué es relevante? Dada la ambigüedad que encierra y dificultades en su aplicación se elimina el término de la norma. Se adiciona la categoría de “notoriamente” artificiosos para los actos de manera que para que exista abuso, no basta la existencia de una operación no habitual o usual, sino que derechamente falsa, ficticia.

Se efectúa un ajuste relativo al alcance y ámbito de aplicación de la figura de la “economía de opción”. La interpretación actual del Servicio respecto del inciso segundo del artículo 4 ter ha sido que la economía de opción o legítima opción de conductas y alternativas se restringe a las franquicias tributarias u opciones expresamente reguladas en la legislación tributaria, lo cual restringe gravemente la autonomía de la voluntad y además hace en la práctica inaplicable la economía de opción a gran parte de los actos y contratos incluso regulados, por no encontrarse expresamente contemplados -como es de toda lógica- en la legislación tributaria. Se propone su compatibilidad con el resto del ordenamiento jurídico

En cuanto a las clases de simulación susceptibles de ser constitutivas de elusión, a saber, existe la simulación absoluta (se celebra un acto aparente en circunstancias que en verdad

no se quería celebrar ninguno) y la simulación relativa (se celebra un acto aparente en circunstancias que en verdad se quería celebrar uno distinto). En rigor, para que se configure la simulación tributaria lo relevante es que el contribuyente desee encubrir una determinada cuestión de índole netamente impositiva (configuración del hecho gravado, de los elementos de la obligación, su monto o data), siendo indiferente para que se configure la elusión si la simulación fue absoluta o relativa. Se explicita en el artículo 4 quáter que puede configurar elusión tanto la simulación absoluta como la relativa, en cuanto que se trata de términos unívocos para la doctrina y jurisprudencia nacional.

Finalmente, se armonizan las sanciones distinguiendo los casos de elusión y simulación.

o) Más precisiones y certeza en los procesos de fiscalización:

- i. En el artículo 59 del CT, se establece que el SII podrá llevar a cabo estos procesos dentro de los plazos de prescripción, reiterando que no podrá fiscalizar ni revisar ni en el mismo ejercicio ni en los períodos siguientes, las partidas, criterios jurídicos o antecedentes probatorios que ya fueron objeto de un proceso de fiscalización, sea que en dicho proceso se haya emitido o no una citación, un giro, liquidación o resolución.

Se re-establecen plazos en la materia, de manera que cuando se inicie una fiscalización mediante requerimiento de antecedentes que deban ser presentados al SII por el contribuyente, se dispondrá del plazo máximo de nueve meses (ampliable a 12 en algunas hipótesis que indica el artículo 59 del CT o de 18 meses ampliable por 6 más si se requiere información de una entidad extranjera), contado desde que el funcionario a cargo de la fiscalización certifique que todos los antecedentes solicitados han sido puestos a su disposición para, alternativamente, citar para los efectos referidos en el artículo 63, liquidar o formular giros, cuando corresponda, o bien declarar si el contribuyente así lo solicita que no existen diferencias derivadas del proceso de fiscalización. El funcionario a cargo tendrá el plazo de 10 días, contados desde que recibió los antecedentes solicitados para realizar dicha certificación.

Vencidos los plazos establecidos sin que el Servicio haya notificado una citación en los términos del artículo 63 del CT, una liquidación o giro, según corresponda, el SII, a petición del contribuyente, certificará que el proceso de fiscalización ha finalizado.

- ii. Actualmente existe fiscalización mediante procesos tecnológicos. El proyecto, además de dar mayor certeza sobre quienes deberán tener sus sistemas por medios tecnológicos y quiénes podrán ser objeto de este tipo de fiscalizaciones, viene a derogar una norma de la ley vigente, mediante la cual si el contribuyente, su representante o el administrador de los sistemas tecnológicos, entraba o de cualquier modo interfiere en la fiscalización, el SII

debe declarar que la información requerida es sustancial y pertinente para la fiscalización, y esa información no será admisible en un posterior procedimiento de reclamo que incida en la misma acción de fiscalización que dio origen al requerimiento.

p) Respetto de la reposición administrativa:

El proyecto de ley contempla expresamente que el contribuyente deberá ser oído en el proceso y que podrá acompañar los antecedentes pertinentes. Además se consagra un recurso jerárquico en contra de lo resuelto en el procedimiento de reposición administrativa, para pronunciarse sobre los eventuales errores o vicios de derecho incurridos ■■■

IV. COMENTARIOS DE MÉRITO EN GENERAL

Cerrar espacios de discrecionalidad al actuar de órganos de la administración del Estado constituye un fin al que todos los ciudadanos debiéramos aspirar en un Estado de derecho. Lo anterior, no sólo por la protección inherente que ello implica para las personas en general, sino para que las normas tengan, en definitiva, un efecto útil. Normas bien definidas y sin ambigüedades contribuyen no sólo a la simpleza y racionalidad del sistema jurídico sino también al correcto proceder, dentro de sus atribuciones, de la propia autoridad administrativa llamada a aplicarlas e interpretarlas, contribuyendo a un actuar coherente del poder público, el que entonces sale fortalecido. Los cambios para dar mayor certeza al sistema tributario en su conjunto contribuyen también a la simplicidad del mismo, al permitir una adecuada comprensión y aplicación del sistema, lo que implica contar con reglas claras y factibles de ser comprendidas.

Entrando al detalle de las modificaciones que se vienen proponiendo, resultan acertados los cambios que se plantean al artículo 4 del CT sobre la interpretación de las normas tributarias. Al respecto, es preciso recordar que en nuestro derecho y doctrina nacional hay consenso de que las normas en general, incluidas las normas impositivas, deben interpretarse de acuerdo a los principios contenidos en el Código Civil y elementos de la doctrina y jurisprudencia aplicables a la interpretación de la ley. El hecho de que se trate de normas de carácter tributario no les da un carácter excepcional de interpretación, salvo por el pleno respeto al principio de legalidad tributaria. De esta forma, las leyes tributarias se interpretan de manera estricta, por lo que no cabe la interpretación por analogía ni extensiva. De ahí que la norma general

anti-elusión actual tenga tantos problemas de aplicación.

Respecto de la Norma General anti-elusión o NGA, los cambios apuntan a resguardar la concreción del principio de legalidad tributaria, poniendo al centro de la norma el cumplimiento de las garantías constitucionales que nos rigen. En este sentido, cabe recordar que desde que la NGA entró a regir (2015), no ha sido objeto de aplicación por parte del SII. Sucede que la ambigüedad de la norma ha inhibido al propio SII de actuar dado el principio de legalidad tributaria que éste debe respetar. Aún cuando la incertidumbre pudiera retraer ciertas conductas que se buscaban evitar, también ha inhibido conductas legítimas, que generan actividad económica y mayor recaudación. Parece así un contrasentido mantener la NGA tal y como está, confusa, tendiente a generar decisiones discrecionales por parte de la autoridad y sujeta a una alta litigiosidad. De esta forma, los cambios que al efecto viene proponiendo el proyecto de ley resultan positivos.

Para utilizar la NGA, y hacer prevalecer sustancia sobre forma de un determinado acto jurídico, el proyecto de ley es claro en establecer que el SII deberá utilizar estrictamente el procedimiento establecido en relación con la NGA. Mientras no se sigan sus preceptos, la autoridad no podrá desatender formas legales escogidas por el contribuyente. La aclaración anterior es muy importante no solo para los contribuyentes sino para el mismo SII, puesto que la norma podrá ser puesta en aplicación por el fiscalizador evitando que éste lleve a cabo procesos fuera de la legalidad que posteriormente terminen siendo objetados en

los tribunales de justicia, con los costos que ello conlleva para la sociedad toda. Por su parte, la aclaración legal de que de existir una norma anti-elusiva especial, debe ser esa la herramienta que el SII debe utilizar constituye una contribución a la seguridad jurídica, eliminando la discrecionalidad del actuar de la autoridad tributaria y el arbitraje de normas a aplicar. Finalmente la aclaración de que los actos deben ser notoriamente artificiosos para poder dar aplicación a la norma y la eliminación de la “relevancia” de los efectos económicos de los actos pactados por los contribuyentes nuevamente contribuyen a dar un contorno de acción más claro a la autoridad fiscalizadora.

Finalmente, respecto de la norma anti-elusión y su potencial efecto (a la baja) en la recaudación, lo cierto es que previo a efectuar esa pregunta primero debíamos cuestionar cuál ha sido el efecto recaudatorio real, en estos años, de una norma que, dadas sus incertezas, no se ha aplicado nunca. Cabe recordar además que ni el Informe Financiero original ni el sustitutivo que presentó el gobierno anterior respecto de la reforma tributaria de 2014 contemplaron un efecto recaudatorio específico y puntual a la NGA, sino un ítem general de mayor recaudación por disminución de evasión, que incluía, entre otros, los efectos de las nuevas facultades fiscalizadoras del SII y la NGA, sin desglose particular respecto de esta última.

En materia de mayor certeza en los procesos de fiscalización, el proyecto de ley también constituye un avance al reponer plazos prudentes y estrictos para las actuaciones del SII (y que habían sido eliminados en la reforma anterior) y al explicitar como un derecho del contribuyente el que el SII no podrá fiscalizar ni revisar ni en el mismo ejercicio ni en los períodos siguientes, las partidas, criterios jurídicos o antecedentes probatorios que ya fueron objeto de un proceso de fiscalización, sea que en

dicho proceso se haya emitido o no una citación, un giro, liquidación o resolución; y que para todos los efectos legales y cualquiera sea el caso, el contribuyente tendrá derecho a que se respeten los plazos de prescripción o caducidad tributaria establecidos en la ley. Asimismo, la iniciativa legal modifica el artículo 21 del CT, disponiendo que el SII no podrá exigir antecedentes otorgados con anterioridad a los plazos de prescripción, lo que se aplica para la revisión del capital propio tributario, pérdidas tributarias y el remanente de crédito fiscal de IVA. Más allá de la seguridad jurídica y del respeto al debido proceso que estos cambios envuelven, el establecimiento en forma clara y expresa de estos derechos y plazos de actuación se hace cargo de la enorme dificultad que genera para los contribuyentes el que el SII vaya más allá de los términos dispuestos para ejercer su labor dada la férrea exigencia formal y documental (antecedentes para respaldar años y años de operaciones) que esto conlleva. Otro tanto ocurre con los cambios al artículo 69 del CT relativos al término de giro en que se limita a 60 días el plazo que tiene el SII para fiscalizar y girar diferencias en relación con las declaraciones de término de giro. Si el Servicio no se pronuncia en tal plazo, se entenderá aceptada la declaración del contribuyente, quedando impedido el SII de realizar revisiones o fiscalizaciones posteriores, salvo que acompañe nueva información o que la entregada anteriormente hubiera sido maliciosamente falsa.

El proyecto de ley viene, asimismo, exigiendo y reforzando que las resoluciones que debe emitir la autoridad tributaria han de ser fundadas, esto es, fundamentadas en el ordenamiento jurídico. Esta materia tiene especial relevancia, por ejemplo, cuando el SII decide prescindir de los antecedentes aportados por los contribuyentes. Hoy la norma dispone que el SII no pueda ignorar tales antecedentes a menos que no sean

fidedignos. Sin embargo, basta con que el SII no se refiera al carácter de los documentos para prescindir de ellos, lo que termina transfiriendo la carga de la prueba al contribuyente. La nueva propuesta exige que para desatender tales antecedentes, el SII deberá emitir una resolución fundada, en que se argumente explícitamente por qué no son fidedignos, con la oportunidad del contribuyente para impugnar tal resolución ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Por su parte, la propuesta reitera el derecho de los contribuyentes a que se les autoricen los documentos tributarios que sean necesarios para el desarrollo de su giro o actividad, pero acotando de manera importante las posibilidades que actualmente tiene el SII para diferir, revocar o restringir esta emisión. Así, establece que las autorizaciones otorgadas podrán ser diferidas, revocadas o restringidas por la Dirección Regional, mediante resolución fundada, a contribuyentes que se encuentren en alguna situación excepcional o grave (descritas en las letras b), c) y d) el artículo 59 bis) y sólo mientras subsistan las razones que fundamentan tales medidas, y a contribuyentes respecto a los cuales se haya dispuesto un cambio total de sujeto de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 3° del Decreto Ley N°825, de 1974. Los casos son puntuales y de aplicación estricta: Se trata de contribuyentes que incurran reiteradamente en las infracciones establecidas en los números 6, 7 o 15 del artículo 97 (infracciones por no exhibir los libros, no llevar contabilidad de acuerdo a la ley, por no concurrir a atestiguar o a prestar declaraciones juradas estando obligado a hacerlo). Para estos efectos, se entenderá que existe reiteración cuando se

cometan tres o más infracciones en un período inferior a 3 años; o respecto de aquellos que, con base en los antecedentes en poder del SII, se acredite fundadamente que el contribuyente no mantiene las instalaciones mínimas necesarias para el desarrollo de la actividad o giro declarado ante el Servicio; o de contribuyentes formalizados o acusados conforme al Código Procesal Penal por delito tributario o sea condenado por este tipo de delitos mientras cumpla su pena. La norma actualmente vigente dispone, en cambio, que la Dirección del SII, mediante resolución fundada, puede diferir, revocar o restringir la emisión cuando a su juicio exista causa grave que lo justifique, listando algunos ejemplos de causas graves. Así, la propuesta de cambio redunda en mayor certeza y busca evitar posibles malos usos de la atribución por parte del SII.

En suma, los cambios que se vienen proponiendo al Código Tributario son valiosos en tanto apuntan a otorgar mayor certeza jurídica al sistema tributario, lo que contribuye, junto con otras medidas del proyecto de ley a dar un impulso al desarrollo económico de nuestro país. La actividad de los emprendedores y en general la actividad económica y empresarial es incompatible con la incertidumbre que producen marcos legales confusos, en que se abren espacios para el actuar reñido con la ley por parte de los mismos contribuyentes así como para el obrar discrecional de la autoridad pública y en que las expectativas de litigios futuros son altas. Una estructura jurídica adecuada, clara y predecible contribuye así a crear cimientos sólidos para el desarrollo de servicios, nuevas transacciones y negocios, así como también de nuevos proyectos ■■■■

V. **TEXTO DEL** PROYECTO DE LEY

Para ver el texto del proyecto, ingresar al siguiente link:

https://www.camara.cl/pley/pley_detalle.aspx?prmID=12561&prmBoletin=12043-05

