

Análisis de algunos aspectos de una rabiosa reforma stalinista: la cláusula general antielusiva y la sanción que propone el artículo 100 bis del Código Tributario

JAIME GARCÍA ESCOBAR

Profesor de Derecho Tributario¹

CAROLINA ÁLVAREZ MAYA

Abogada de la Universidad del Desarrollo²

El presente artículo tiene por objeto analizar la problemática del establecimiento de una cláusula general antielusiva en el Código Tributario, así como la posibilidad de sancionar pecuniariamente a quienes participan en planificaciones tributarias declaradas por sí y ante sí, por el Servicio de Impuestos Internos, como abusivas o simuladas, todo ello en el marco del Proyecto de Reforma Tributaria enviado por la Presidenta Bachelet a la Cámara de Diputados en abril del presente año

El día 3 de abril del presente año un grupo de abogados y auditores nos reunimos al alero del Instituto Chileno de Derecho Tributario, a esbozar algunas ideas sobre el proyecto de Reforma Tributaria recientemente enviado a la Cámara de Diputados por la Presidenta de la República. Como sabemos, éste propone modificaciones a diversos cuerpos legales, entre otros: a la Ley de Impuesto a la Renta, a la Ley de Impuesto al Valor Agregado, al Código Tributario, a la Ley de Timbres y Estampillas. Uno de los miembros presentes en aquella ocasión lanzó a la mesa el apelativo que sirve de título al presente artículo, al señalar que: "Se trata de una rabiosa reforma stalinista", procediendo de inmediato a

¹ Abogado egresado de la Pontificia Universidad Católica de Chile; trabajó en el SII y en el Consejo de Defensa del Estado. Actualmente ejerce libremente la profesión, preferentemente asesoría y defensa tributaria. Profesor de Pre Grado de Derecho Tributario en la Universidad Nacional Andrés Bello y del Desarrollo; Profesor de Post Grado del Magíster en Derecho Tributario y Diplomado en Tributación y Planificación Tributaria en la Escuela de Ciencias Empresariales de la Universidad de Chile; Profesor del Magíster en Tributación de la Universidad Finis Terrae; y, del Diplomado en Tributación de la Universidad del Desarrollo; Profesor de la Academia Judicial. Jefe del Departamento de Derecho Tributario de la Escuela de Derecho de la Universidad Andrés Bello. Ex Director del Instituto Chileno de Derecho Tributario. Miembro de las comisiones tributarias de la Cámara Nacional de Comercio y del Colegio de Abogados.

² Abogada. Licenciada en Ciencias Jurídicas de la Universidad del Desarrollo.

dar razón de sus dichos: “rabiosa”, pues sus redactores pareciera que estiman que todos los empresarios de este país son contumaces evasores de la norma tributaria, y por ende deben ser sancionados “rabiosamente”; y, “stalinista”, pues se otorgan a uno de los brazos armados del Estado –el Servicio de Impuestos Internos– facultades absolutamente exorbitantes, que le permiten pasar por sobre contratos válidamente celebrados por las partes, declarando por sí y ante sí presuntos actos como simulados o directamente en abuso del Derecho: este es el escenario ideal para José Stalin.

En el presente artículo analizaremos los efectos de la denominada cláusula general antielusiva, así como la sanción que se pretende establecer a través del nuevo artículo 100 bis del Código Tributario, a los asesores tributarios.

I.- Proyecto de cláusula general antielusiva

1.- Contenido de la norma propuesta por el Ejecutivo

La norma en estudio –establecida en el artículo 7° del proyecto– señala:

1. Incorpórese el artículo 4 bis nuevo, del siguiente tenor:

“Artículo 4 bis. Las obligaciones tributarias nacerán y exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera sea la forma o denominación que los interesados le hubieren dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles”.

2. Incorpórese el artículo 4 ter nuevo, del siguiente tenor:

“Artículo 4 ter. Las leyes tributarias no podrán ser eludidas mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica. En caso de abuso nacerá la obligación tributaria correspondiente a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos.

Para estos efectos, se entenderá que existe abuso cuando se evite total o parcialmente 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, mediante actos o negocios, incluyendo fusiones, divisiones, transformaciones y otras formas de reorganización empresarial o de negocios, en los que concurran las siguientes circunstancias copulativas:

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y,

- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso, y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

El Servicio podrá declarar la existencia del abuso de las formas jurídicas a que se refiere este artículo, conforme a lo dispuesto en el artículo 4 quinquies.

El ejercicio de la facultad a que se refiere el inciso anterior, sólo será procedente si el monto de las diferencias de impuestos que conforme a ella puedan determinarse al contribuyente, exceden de la cantidad equivalente a 250 unidades tributarias mensuales a la fecha de la emisión del informe de fiscalización en que se proponga la aplicación de lo dispuesto en el presente artículo”.

3. Incorpórese el artículo 4 quáter nuevo, del siguiente tenor:

“Artículo 4 quáter. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho gravado con los impuestos será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados.

El Servicio desestimaré y no le serán oponibles los actos y negocios jurídicos practicados con la finalidad de disimular 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, con arreglo al artículo siguiente”.

4. Incorpórese el artículo 4 quinquies nuevo, del siguiente tenor:

“Artículo 4 quinquies. La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4 ter y 4 quáter, precedentes, será declarada administrativamente por el Director del Servicio en la correspondiente liquidación, giro o resolución, previo informe favorable de los Subdirectores Jurídico, Normativo y de Fiscalización, conforme a lo dispuesto en los incisos siguientes, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente relativos a las materias de tributación fiscal interna que sean, según ley, de la competencia del Servicio de Impuestos Internos.

El informe a que se refiere este artículo, será emitido por los funcionarios indicados en el inciso precedente, quienes deberán actuar de consuno para estos efectos, a requerimiento de la unidad del Servicio que esté conociendo los antecedentes o efectuando la fiscalización respectiva. La solicitud deberá fundarse en la concurrencia de las circunstancias previstas en los artículos 4 ter y/o 4 quáter, y efectuarse antes de emitirse la liquidación, giro o resolución, según corresponda.

El plazo para emitir el informe será de dos meses contados desde la recepción de la solicitud y el expediente completo por los subdirectores indicados, circunstancia esta última de la cual se deberá dejar constancia en dicho expediente. Este plazo podrá ser ampliado fundadamente por dichas autoridades, hasta por un mes.

Transcurrido el plazo a que se refiere el inciso anterior, y la prórroga en su caso, sin que se haya comunicado una decisión, se entenderá denegada la solicitud, reanudándose el cómputo del plazo para efectuar las actuaciones de fiscalización o dictar las resoluciones que correspondan, según las reglas generales.

Durante el tiempo transcurrido desde que se solicite el informe hasta su emisión, o hasta el vencimiento del término para emitirlo sin que se haya efectuado, se suspenderá el cómputo del plazo para liquidar, girar o resolver.

El contribuyente siempre tendrá derecho a reclamar conforme a las normas del Libro III de este Código de la liquidación, giro o resolución que se haya practicado o dictado en virtud de la declaración administrativa que constate la existencia de abuso o simulación a que se refiere el inciso primero.

En todos los casos en que, conforme a este artículo, se declare la existencia de abuso o simulación, sus fundamentos de hecho y de derecho deberán constar expresamente en la resolución del Director, acompañada del informe favorable a que se refiere el inciso primero, quedando de ello constancia en la respectiva liquidación, giro o resolución.

Con el informe favorable a que se refiere este artículo, el Servicio determinará los impuestos que correspondan conforme a los antecedentes de que disponga, aplicando además los intereses penales y multas respectivos.

2.- Origen antecedente de las normas o cláusulas antielusivas

Las normas o cláusulas antielusivas que se pretenden incorporar a nuestra legislación constituyen réplicas casi exactas de las cláusulas generales antielusivas denominadas "Conflictos en la aplicación de la Ley Tributaria", contenidas en los artículos 15 y siguientes de la Ley General Tributaria Española. Para efectos de graficar lo anterior, presentamos el siguiente cuadro comparativo entre ambas normas:

<p>Artículo 4 Ter Reforma Tributaria chilena</p>	<p>Artículo 15 Ley General Tributaria española</p>
<p>Las leyes tributarias no podrán ser eludidas mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica. En caso de abuso nacerá la obligación tributaria correspondiente a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos. Para estos efectos, se entenderá que existe abuso cuando se evite total o parcialmente 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, mediante actos o negocios, incluyendo fusiones, divisiones, transformaciones y otras formas de reorganización empresarial o de negocios, en los que concurran las siguientes circunstancias:</p> <p>a.- Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean <i>artificiosos impropios para la consecución del resultado obtenido</i>.</p> <p>b.- Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso, y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.</p> <p>El Servicio podrá declarar la existencia del abuso de las formas jurídicas a que se refiere este artículo, conforme a lo dispuesto en el artículo 4 quinquies.</p>	<p>1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:</p> <p>a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean <i>notoriamente artificiosos impropios para la consecución del resultado obtenido</i>.</p> <p>b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.</p> <p>2. Para que la Administración Tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.</p> <p>3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.</p>

En cuanto a esta comparación, quisiéramos realizar dos reflexiones:

- 1.- En ambos casos, la legislación se remite a determinadas normas para efectos de establecer el procedimiento que corresponda a la declaratoria de abuso. No obstante lo anterior, la gran diferencia radica en que la Ley General Tributaria Española no establece más sanción al abuso que: **“exigir el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas”**³⁴ en la liquidación correspondiente. Por el contrario, la inclusión de las normas antielusivas incorporadas el Proyecto de Reforma Tributaria establecen claramente una sanción al remitirse al citado artículo 4 quinquies en su inciso sexto: **“Con la autorización a que se refiere este artículo, el Servicio determinará los impuestos que correspondan conforme a los antecedentes de que disponga, aplicando además los intereses penales y multas respectivos”**, ergo, no sólo se liquidará el impuesto que corresponda, sino que además, se aplicarán intereses y multas.
- 2.- Es menester indicar que la conducta que sanciona la Ley General Tributaria Española es la **SIMULACIÓN**, y así se encarga de prescribir el artículo 16 de la citada norma, la cual establece que: “1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes. 2. La existencia de simulación será declarada por la administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios. 3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, **la sanción pertinente”**.

3.- Análisis de las normas antielusivas que se pretenden establecer en el Código Tributario

Tal cual como hoy se dibuja el proyecto de ley, las cláusulas antielusivas nos presentan una serie de interrogantes:

- 1.- Se observa una deficiente redacción, cacofonía y uso de terminología ajena a la realidad nacional.

³ CALATAYANO PRATS, IGNACIO, (sine data) “Comentarios al artículo 15 de la nueva Ley General Tributaria. Conflictos en la aplicación de la norma tributaria”, p. 21.

⁴ Constituye una especie de aplicación analógica del tributo que corresponda; cuestión también reprochable y discutida en la doctrina española. Ahora bien, el proyecto que nos convoca es doblemente reprochable, pues no sólo contiene una aplicación del tributo por analogía, sino además establece una sanción; sanción, por lo demás totalmente incierta, pues no se hace precisión de la cuantía de la multa o bien de cual será efectivamente la sanción aplicable.

En esta materia, el artículo utiliza la expresión “abuso de las posibilidades de configuración jurídica”, que es una expresión totalmente vacía de contenido en nuestro Derecho.

Se trata de una copia de normas alemanas y españolas, insertas en otros sistemas jurídicos y, especialmente, en lo que más interesa, inmersos en sistemas de fiscalización y entes fiscalizadores distintos al nuestro, que dan cuenta de otras necesidades y disímiles instrumentos de fiscalización.

El artículo se presenta fuera de la axiología del Código Tributario.

- 2.- En el inciso primero del artículo proyectado se señala: “Leyes tributarias no podrán ser eludidas mediante el abuso”. Se verifica un error, pues no son las leyes las que se eluden, éstas se cumplen o no se cumplen, lo que se “elude” es el tributo.
- 3.- El artículo no define un concepto básico: el de ABUSO, ello es fundamental, pues toda la disposición gira en torno a él.
- 4.- Posteriormente, la disposición tampoco precisa otra idea fundamental, al señalar: “En caso de abuso nacerá la obligación tributaria correspondiente a la configuración jurídica **adecuada** a los hechos económicos”.

¿Cuál es la configuración ADECUADA a los hechos económicos? ¿Cuál es la NO ADECUADA?

- 5.- El inciso segundo del artículo 4 ter resulta ser tan amplio, que conductas evidentemente lícitas podrían caer dentro de la órbita de lo ilícito. En efecto, dicha disposición entiende que existe abuso cuando, por ejemplo, “se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado”. Un agricultor que tributa con renta presunta podría, legítimamente, decidir vender sus productos hasta 7999 UTM, para así no tener que tributar con renta efectiva. Decisión adoptada dentro de los principios de la autonomía de la voluntad, de la libertad de contratación, y en definitiva, a la luz de la garantía constitucional regulada en el artículo 19 N° 21 de la Constitución Política de la República, esto es, la libertad para desarrollar actividades económicas. Pues bien, de acuerdo al proyecto, esta conducta lícita podría constituir abuso, ya que tendría como efecto evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado.

Al efecto, en la celebración de una promesa de venta de un inmueble, nuevamente, manifestación de voluntad totalmente lícita enmarcada en los principios antes referidos, el Servicio de Impuestos Internos, gozaría de facultades para estimar que se está frente a un abuso, ya que podría

pensarse que se está intentando “diferir” el nacimiento de la obligación tributaria.

El proyecto utiliza términos tan amplios que, insistimos, pueden afectar la celebración de contratos establecidos al amparo de nuestra normativa. En efecto, se pretende establecer que se entiende que existe abuso “... incluyendo fusiones, divisiones, transformaciones y otras formas de reorganización empresarial o de negocios...”, vale decir, una asociación o cuentas en participación (contrato regulado en el Código de Comercio), podría quedar afectada de acuerdo a la norma en estudio.

- 6.- En las letras a) y b) del inciso segundo del artículo 4 ter se utilizan expresiones tan abstractas, poco claras, e indefinidas que necesariamente generan falta de certeza y seguridad jurídica. En efecto, los términos: “artificiosos”(Cuándo lo son), “impropios” (¿Cuáles son los propios?), “relevantes” (¿Para quién? ¿Para el Servicio? ¿Para las partes?), “usuales” (¿Cuáles son los no usuales?), “propios” (¿Cuáles son los impropios?), evidentemente resultan ser tan poco claros, que la determinación de la existencia de un abuso se hace imposible de definir de antemano.
- 7.- De otro lado, todos estos conceptos lógicamente debieran ser declarados por la autoridad jurisdiccional, en el caso, los Tribunales Tributarios y Aduaneros, por la sencilla razón que generan efectos jurídicos que se encuentran en la órbita de lo jurisdiccional.

Esta misma problemática se verifica en el inciso segundo del artículo 4 quáter, al disponer esta norma que: “El Servicio desestimaré y no le serán oponibles los actos y negocios jurídicos practicados...”. La inoponibilidad es una sanción establecida en nuestro Derecho Civil, y como tal, necesariamente debe ser declarada por un Juez. Evidentemente, cuando se le entregan facultades jurisdiccionales al Servicio, se agrede el imperio de los jueces.

En el inciso segundo del artículo 4 quinquies se hace referencia a un informe que emitirían diversas autoridades del Servicio, respecto a la existencia del abuso o de la simulación, pues bien, este “informe”, en los hechos, pasa a ser una “resolución jurisdiccional” que autoriza a declarar el abuso

- 8.- Finalmente, la amplísima y difusa redacción de la norma obliga a analizar la constitucionalidad de la misma, pues, como se ha señalado, se está entregado al Servicio de Impuestos Internos facultades jurisdiccionales y, por otro lado, se vulnera el debido proceso.

4.- Análisis constitucional de las cláusulas o normas antielusivas

A.- Vulneración del debido proceso

Ahora bien, es de público conocimiento que el establecimiento de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, como garantes de la imparcialidad, y la calidad de parte que ostenta el órgano impositivo en los procedimientos tributarios han venido a subsanar la sistemática vulneración en materia tributaria de los principios que inspiran las garantías del debido proceso. No obstante lo anterior y, a pesar de las notorias diferencias y escenarios diversos, y aun cuando creímos –erradamente– que nuestros legisladores JAMÁS incurrirían en una arbitrariedad similar, no dejan de causar asombro y resquemor los términos siniestros en que han sido redactados los artículos 4 ter y 4 quinquies, pues nos han llevado a remontarnos a aquellos tiempos de la monarquía absoluta del Servicio de Impuestos Internos como juez y parte y, frente a él, un contribuyente en evidente estado de indefensión ante la maquinaria impositiva. Tanto es así, que del cotejo de los incisos de ambos artículos es posible visualizar un panorama jurídico que vulnera las garantías de un debido y justo proceso y de una investigación racional y justa, en los términos y forma establecidos en la Constitución Política de la República.

Es así que el inciso final del artículo en cuestión prescribe: “El Servicio podrá **DECLARAR LA EXISTENCIA DEL ABUSO** de las formas jurídicas a que se refiere este artículo, conforme a lo dispuesto en el artículo 4 quinquies”. Ahora bien, el mencionado artículo 4 quinquies planteado en el proyecto, en su inciso primero, establece que “La existencia del abuso o de la simulación será **DECLARADA ADMINISTRATIVAMENTE POR EL DIRECTOR DEL SERVICIO EN LA CORRESPONDIENTE LIQUIDACIÓN, GIRO O RESOLUCIÓN**, previo informe favorable de los Subdirectores Jurídico, Normativo y de Fiscalización”.

De esta forma, nos encontramos con la facultad del Servicio de determinar discrecionalmente las conductas ABUSIVAS y declararlas sin más, en las liquidaciones, giros o resoluciones. Entonces, cabe preguntarse si dicha declaración en las liquidaciones, giros o resoluciones, vale decir, el acto administrativo en sí mismo ¿tiene la calidad de sentencia en los términos señalados en el artículo 19 N° 3 inciso quinto de la Constitución Política de la República? ¿Es una actividad jurisdiccional la ejercida por el Servicio de Impuestos Internos? Toda duda queda despejada mediante la historia fidedigna de dicho artículo: El comisionista señor Diez señaló que todo órgano que tenga la facultad de dictar una resolución o fallo, llámese como se llame, que afecte la situación de una persona, debe entenderse como un órgano que ejerce jurisdicción⁵. Asimismo, el profesor José Luis Cea, en su tratado de la Constitución de 1980 (pág. 275) señala que sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción es aquella

⁵ Actas Oficiales de la Comisión Constituyente, sesiones 102 y 103, p. 555

“que abarca todas las resoluciones que, por cualquier motivo o circunstancia un órgano o autoridad que ejerza jurisdicción dicta afectando la persona o bienes ajenos”⁶. En el mismo sentido, Miguel Ángel Fernández señala que “el artículo 19 N° 3 inciso 5° de la Constitución se aplica a cualquier órgano que ejerza jurisdicción, sea o no integrante del Poder Judicial”⁷.

Frente a esta somera descripción, resulta de toda lógica preguntarse: ¿en qué oportunidad el contribuyente ejercerá las garantías que la Constitución establece? y más aún, ¿el legislador tributario ha asegurado efectivamente, conforme a los artículos 6° y 7° de la Constitución, la garantía de un procedimiento y una investigación racional y justa? ¿Se consideran dentro del procedimiento administrativo de declaración de conducta abusiva presupuestos tales como: derecho a la acción, la bilateralidad de la audiencia, examen y objeción de pruebas rendidas, emplazamiento? Para nuestro pesar, la respuesta es negativa. El contribuyente, sin lugar a dudas, se encuentra en una situación de indefensión total frente a la declaración de conductas abusivas decretada por el Servicio. El único mecanismo de consuelo que franquea la ley es la posibilidad del contribuyente de reclamar la liquidación, giro o resolución, conforme a las reglas generales. Sobre este punto, el contribuyente podrá reclamar la liquidación, pero ¿y respecto de la declaración de conducta abusiva? La respuesta es una vez más negativa.

Desde la óptica del derecho constitucional, no existe duda que nos encontramos con un procedimiento inconstitucional. Independiente que el legislador prevea mecanismos de impugnación de las partidas de las liquidaciones, giros o resoluciones, dicha situación no altera en lo absoluto los vicios de inconstitucionalidad contenidos en el procedimiento contemplado en el artículo que nos convoca. Así también lo ha estimado el Tribunal Constitucional, en sentencia Rol 389, del año 2003, cuyo considerando TRIGÉSIMO SEXTO señala: “Que, no obsta a lo anteriormente expuesto, el que el propio artículo 8°, en su inciso tercero, señale que el afectado puede deducir recurso de reposición ante el Director de la Unidad y que, en caso que dicho recurso sea denegado, tiene la facultad de reclamar ante la Corte de Apelaciones respectiva. Ello no altera la inconstitucionalidad de las normas en estudio, en atención a que no subsana el hecho de que antes de la aplicación de la sanción por la autoridad administrativa, el afectado carece del derecho a defensa jurídica que el artículo 19, N° 3°, inciso segundo contempla...” agrega que, “...el derecho a defenderse debe poder ejercerse en plenitud, en todos y cada uno de los estadios en que se desarrolla el procedimiento, a través de los cuales se pueden ir consolidando situaciones jurídicas muchas veces irreversibles”.

Ahora bien, lo prescrito en el inciso primero del artículo 4 quinquies, relativo al “previo informe” favorable de los Subdirectores Jurídico, Normativo y de Fiscali-

⁶ FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, MIGUEL ÁNGEL, (sine data) “Derecho a la Jurisdicción y al Debido Proceso”. *Revista de centro de Estudios Constitucionales*, Universidad de Talca p. 15.

⁷ FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, MIGUEL ÁNGEL, (sine data), pág. 10.

zación, creemos que el hecho de que se hable de “informe” y no de autorización (como señalaba el Proyecto en un inicio), es una cuestión más bien semántica, que en nada altera los vicios de constitucionalidad detectados, así como, la conculcación manifiesta de las garantías constitucionales del debido proceso.

Asimismo, que sean autoridades de mayor entidad del Servicio, las que adopten las resoluciones que declaran los actos abusivos o simulados, en nada modifican la indefensión en que se encuentran los contribuyentes, pues no constituye ninguna garantía como tampoco asegura el derecho a la acción, la bilateralidad de la audiencia, examen y objeción de pruebas rendidas, emplazamiento o legítima defensa.

La gran problemática de la norma, permanece inalterada: La facultad que posee el Servicio de decretar el abuso o simulación, sin que el contribuyente pueda interponer un reclamo tributario en contra de dichos actos administrativos, mas sólo podrá reclamar de la liquidación, giro o resolución que nacen como consecuencia del abuso o de la simulación. Resulta, entonces, evidente, que la norma no resguarda el debido proceso ni los principios rectores contemplados en la Constitución.

B.-Vulneración del principio de legalidad y tipicidad

Sobre este punto, nuestra Carta Fundamental en su artículo 19 N° 3 inciso 8°, garantiza a todas las personas que: “Ninguna ley podrá establecer penas sin que la conducta que se sanciona ESTÉ EXPRESAMENTE DESCRITA EN ELLA”. Se entiende por expreso, según la Real Academia Española: “CLARO, PATENTE, ESPECIFICADO”.

Así, por mandato de la Constitución y, en virtud del principio de legalidad y juridicidad, los procedimientos judiciales y los administrativos que tengan por objeto establecer multas, como el caso de la norma que nos convoca, que se encuadren dentro de las facultades sancionadoras del Estado, se encuentran compelidos constitucionalmente a observar en su ejercicio tres requisitos:

- I. Tipificación previa de una infracción administrativa.
- II. Tipificación previa de una sanción administrativa.
- III. Existencia de un procedimiento administrativo sancionador.

El Tribunal Constitucional⁸ señala que los órganos del Estado en ejercicio de la actividad sancionadora deben observar los principios orientadores de orden penal. Así, en su considerando décimo señala: “Que, entre ellos, es necesario destacar los **PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y DE TIPICIDAD...**” “...La legalidad

⁸ STC Rol 244 de 1996.

no se cumple sólo con la previsión de los delitos e infracciones y de las sanciones en la ley, sino que requiere de algo más, que es la PRECISA DEFINICIÓN DE LA CONDUCTA que la ley considera reprochable, garantizándose así el principio constitucional de seguridad jurídica y, haciendo realidad, junto a la exigencia de una ley previa, la de una ley cierta”.

El mismo Tribunal Constitucional entiende que “...corresponde a la ley y solo a ella establecer al menos el NÚCLEO ESENCIAL de las conductas que se sancionan, materia que es así de exclusiva y excluyente reserva legal, en términos tales, que no procede a su respecto ni siquiera la delegación de facultades legislativas al Presidente de la República, en conformidad con lo que dispone el artículo 61⁹, inciso segundo, de la Constitución Política”.

Siguiendo la misma línea, es dable preguntarse: ¿Se cumplen efectivamente estas condiciones según los términos en que se encuentra redactada la norma? ¿Puede una descripción general, amplia y difusa considerarse como núcleo esencial en los términos descritos por el Tribunal Constitucional? Si se estima que no –es lo que creemos–, nace una interrogante más importante aún: ¿quién será el encargado de PRECISAR la descripción amplísima de la conducta que se sanciona en los artículos 4 ter y 100 bis y aplicar sus respectivas sanciones?... artificiosos, impropios o diseño, planificación o implementación de actos, contratos o negocios, constitutivos de abuso o simulación, ¿qué conductas son artificiosas? ¿Cuáles impropias? ¿qué conductas son abusivas? ¿cuáles simuladas? Sin lugar a dudas, quien será el encargado de precisar la conducta que se reprocha será el DIRECTOR DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, quien mediante instrucciones o circulares, discrecionalmente, tendrá la honorable facultad de precisar, describir y complementar dicha norma, irrogándose facultades legislativas bajo el alero de la nebulosa prerrogativa de “interpretar” la ley tributaria

Con todo, nos parece tremendamente reprochable que la ambigüedad de la ley no sólo conduzca a que el Director interprete de un modo general y obligatorio la norma, sino que además se convierta en un verdadero legislador debiendo no sólo complementarla, sino también precisarla y describirla, atentando no sólo contra la seguridad y certeza jurídica, sino también perpetrando una GRAVE AFECTACION a las garantías que nuestra Constitución establece y asegura a todas las personas, pues entrega, en forma íntegra, la TIPICIDAD de la conducta generadora de una infracción a un órgano que carece de facultades para ello y que además materializa dicha descripción mediante una norma de RANGO INFERIOR A LA LEY, cuales son “instrucciones” o “circulares”, cuestión ABIERTA Y EVIDENTEMENTE INCONSTITUCIONAL, conforme los términos establecidos en los artículos 63 N° 14 y 65 inciso 4° de nuestra Constitución.

⁹ Tras la Reforma Constitucional de 2005, el artículo 61 ha pasado a ser el artículo 64.

Al efecto, las prerrogativas otorgadas al Servicio de Impuestos Internos le irrogan la calidad de verdadero legislador, pues, a través de la vía administrativa y en forma discrecional, decidirá si un determinado negocio jurídico corresponde efectivamente a lo convenido por las partes o no, determinará la existencia de un hecho gravado y la tasa a aplicar; cuestión que conculca el principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 19 N° 20 y en el artículo 63 N° 14 de la Constitución Política.

En el ámbito sancionatorio, la garantía de legalidad se expresa en un mandato al legislador de taxatividad o certeza, que se traduce en la necesaria predeterminación normativa de las conductas punibles y sus correspondientes sanciones¹⁰. En el mismo sentido, la aplicación extensiva *in malam partem* es vulneradora del principio de legalidad cuando dicha aplicación resulta imprevisible para sus destinatarios por la razón que fuere¹¹. De esta suerte, tenemos que el principio de tipicidad impone al legislador la necesidad de una regulación precisa de la conducta sancionada, así como de la sanción misma.

La redacción omnicomprensiva de las nuevas normas de poder exorbitante de los artículos 4 ter y 4 quáter y su aplicación entregada a la discrecionalidad, no hace sino generar incertidumbre, inseguridad jurídica, el camino contrario al que deberíamos esperar de un legislador democrático. En efecto, ¿es posible prever con suficiente grado de certeza cómo calificará el Servicio de Impuestos Internos una reorganización o un simple contrato? La respuesta es no.

La utilización de conceptos vagos e imprecisos sólo puede tener por objeto abrir las posibilidades a la discrecionalidad fiscal, que, como ninguna autoridad en Chile, podrá desconocer y recalificar la naturaleza jurídica de los actos que seleccione a fin de allegar recursos al Estado, para una mayor burocracia y una menor libertad ciudadana.

II.- Análisis del artículo 100 bis que sanciona al asesor tributario¹²

1.- Descripción del contenido del proyecto

A continuación se detalla el contenido de la norma en cuestión, en una presentación comparativa entre el proyecto original y la redacción resultante de las indicaciones enviadas con posterioridad:

¹⁰ STC Español 133/1987

¹¹ STC Español 137/1997

¹² En el análisis que se presenta del artículo 100 bis se tuvo fundamentalmente en vista un estudio que se realizó al alero del Instituto Chileno de Derecho Tributario, en que participaron los abogados, señores Guido Aguirre, Rodolfo Porte, Patricio Silva-Riesco y Jaime García.

TEXTO ORIGINAL PROYECTO DE 01.04.2014	TEXTO MODIFICADO POR INDICACIONES DEL 14.04.2014
<p>“Artículo 100 bis. El asesor, abogado, contador, auditor, sociedad o empresa, que participe en el diseño, planificación o implementación de los actos, contratos o negocios, constitutivos de abuso o simulación, según lo dispuesto en los artículos 4 ter y 4 quáter de este Código, será sancionado con 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.</p> <p>Para estos efectos, en caso que la infracción haya sido cometida por una persona jurídica, la sanción señalada podrá, además, ser aplicada a sus directores, o representantes legales”.</p>	<p>“Artículo 100 bis. La persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios, constitutivos de abuso o simulación, según lo dispuesto en los artículos 4 ter y 4 quáter de este Código, será sancionado con 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 unidades tributarias anuales.</p> <p>Para estos efectos, en caso que la infracción haya sido cometida por una persona jurídica, la sanción señalada será aplicada a sus directores o representantes legales si hubieren infringido sus deberes de dirección y supervisión.”</p> <p>Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, el Servicio sólo podrá aplicar la multa a que se refieren los incisos precedentes, cuando, en el caso de haberse deducido reclamación en contra de la respectiva liquidación, giro o resolución, ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada, o, cuando no se haya deducido reclamo y los plazos para hacerlo se encuentren vencidos. La prescripción de la acción para perseguir esta sanción pecuniaria será de 6 años contados desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos”.</p>

Como puede apreciarse, a pesar que con las indicaciones efectuadas al proyecto se ha pretendido atenuar el efecto de la norma sancionatoria que se propone –pues al menos se colocó un límite en lo pecuniario–, resulta evidente que en lo substancial, este cambio es meramente nominal o cosmético y la finalidad de la autoridad fiscal ya ha quedado inequívocamente declarada.

Precisamente esa intencionalidad, sesgo e impronta ya expresados, generan incertidumbres serias y graves sobre una eventual “ultra” valoración y preeminencia de ciertos bienes jurídicos que resultan puramente “tributarios”, por así llamarlos, tales como la recaudación fiscal, el financiamiento del gasto público, la integridad del patrimonio fiscal, etc., en desmedro y sin contrapeso, garantías o equilibrios adecuados, de otros bienes jurídicos de igual o mayor relevancia, tales como, el debido proceso y derecho a defensa, el libre ejercicio de una actividad económica o el principio de legalidad en materia impositiva.

La enorme extensión de las facultades del Servicio de Impuestos Internos, sumado a la mecánica de la acreditación procesal de la infracción y de la aplicación de su sanción, aún en sus nuevas versiones atenuadas post indicaciones, es de tal magnitud y poderío que resulta imposible su lectura y comprensión, sin llamar de inmediato la atención sobre la problemática de su juridicidad y validez de sus fundamentos, más aún, nos lleva directamente al cuestionamiento del derecho y protección efectiva de la economía de opción y de la planificación tributaria, como lo que verdaderamente son, esto es, una derivación legítima y una especie del derecho constitucional a desarrollar libremente una actividad económica.

La norma en su configuración continúa siendo la misma en su concepción de fondo (aunque llama fuertemente la atención la entidad del cambio implícito en las indicaciones efectuadas, como si hubiere una especie de reconocimiento tácito a una suerte de impropiedad de la norma originalmente propuesta, cuyo solo planteamiento ya resulta preocupante), al mismo tiempo que notoriamente flexible para con el accionar de la administración tributaria, incluso para los estándares internacionales, de tal suerte que el desafío que presenta a los fundamentos de las cuestiones esenciales antes indicadas, va desde los aspectos más objetivos, como la efectividad y acreditación de una conducta abusiva, artificial, simulatoria y elusiva, como aquellas puramente subjetivas relativas a la imputación de responsabilidad a personas muy determinadas de un área de actividad profesional y su posición respecto de las supuestas conductas atentatorias de la legalidad, su relación con el accionar de terceros y/o frente a los deberes jurídicos supuestamente infringidos.

Sin temor a equivocarnos, podemos afirmar que las consecuencias de un mal diseño y/o aplicación práctica de una norma de esta naturaleza puede generar efectos indeseados, incluso contraproducentes a los objetivos de la reforma.

De esta forma, la pregunta de fondo es: ¿cuál es la justificación, necesidad y la finalidad última de una norma de estas especialísimas características? Lo anterior, dado que en los extremos de los análisis técnicos, se encuentran opiniones de suyo divergentes. En un extremo, una posición completamente pro-fiscum consideran que esta norma sería una suerte de herramienta definitiva y acorde a los más modernos y estrictos estándares de fiscalización de países desarrollados, la solución final para la eliminación de la elusión en su génesis, aun cuando se pudieran lesionar otros bienes jurídicos que no sea la pura recaudación fiscal; hasta el extremo contrario, que advierte que estaríamos en presencia de una riesgosa propuesta de incrementar las facultades del organismo fiscalizador.

2.- Origen, fundamento, aplicación y eficacia de normas análogas en el derecho comparado

La norma contenida en el proyecto de reforma tributaria enviada por el Ejecutivo al Congreso aparece como una reacción desmesurada en contra de los asesores tributarios bajo la justificación de sancionar e impedir la elusión, que no tiene símil en actual vigencia en el derecho comparado, especialmente en los sistemas de raigambre romana como el nuestro, con excepción de un proyecto de ley en México que analizaremos más adelante. El aserto anterior, no es menor: NO HAY UN ESTADO que posea una sanción como la que se pretende establecer.

A nivel nacional, existiría un precedente en nuestra legislación tributaria en dos normas concretas: La primera y más obvia sería en el artículo 100 del Código Tributario¹³, mediante el cual se sanciona al contador que incurriere en falsedad o actos dolosos en el desarrollo de su asesoría profesional. La segunda, sería el artículo 64¹⁴ de la Ley N° 16.271, de 1965, sobre Impuesto a las Herencias

¹³ Art. 100 del CT.: "El contador que al confeccionar o firmar cualquier declaración o balance o que como encargado de la contabilidad de un contribuyente incurriere en falsedad o actos dolosos, será sancionado con multa de una a diez unidades tributarias anuales y podrá ser castigado con presidio menor en sus grados medio a máximo, según la gravedad de la infracción, a menos que le correspondiere una pena mayor como copartícipe del delito del contribuyente, en cuyo caso se aplicará esta última. Además, se oficiará al Colegio de Contadores para los efectos de las sanciones que procedan.

Salvo prueba en contrario, no se considerará dolosa o maliciosa la intervención del contador, si existe en los libros de contabilidad, o al término de cada ejercicio, la declaración firmada del contribuyente, dejando constancia de que los asientos corresponden a datos que éste ha proporcionado como fidedignos".

¹⁴ Art. 64, Ley 16.271: "Las personas que figuren como partes en los actos o contratos a que se refieren los artículos precedentes de este capítulo, a quienes se les compruebe una actuación dolosa encaminada a burlar el impuesto y aquellas que, a sabiendas, se aprovechen del dolo, serán sancionadas de acuerdo con el N.º 4º del artículo 97 del Código Tributario.

Serán solidariamente responsables del pago del impuesto y de las sanciones pecuniarias que correspondan, todas las personas que hayan intervenido dolosamente como partes en el respectivo acto o contrato.

Si con motivo de las investigaciones que el Servicio practique en cumplimiento de las disposiciones precedentes, se probare la intervención dolosa de algún profesional, será sancionado con las mismas penas, sean ellas pecuniarias o corporales, que procedan en contra de las partes del respectivo acto".

Asignaciones y Donaciones, mediante el cual se sanciona a cualquier “profesional” que participe en la comisión de las actuaciones dolosas que configuran el delito establecido en dicha disposición, remitiéndose expresamente a las penas establecidas en el numeral 4° del artículo 97 del Código Tributario, en donde, como sabemos, no se contemplan figuras meramente infraccionales.

Frente a estos criterios y precedentes locales que justificarían una norma de esta naturaleza, nuevamente se puede apreciar que las disposiciones legales aludidas son constitutivas de tipos penales y las actuaciones de los asesores o profesionales a que ellas se refieren, aun sin mención expresa, habrían sido constitutivas de coautoría, no por la calidad de profesional, sino por ser copartícipes de las conductas dolosas y fraudulentas que generan una acción típica, en aras de la consecución de un resultado también, típico.

A partir del trabajo permanente de la OECD o desde la creación del Foro de Administración Tributaria, el año 2002, se constata que la idea de sancionar a los asesores fiscales en una dimensión distinta a la de las tradicionales figuras de fraude o constitutivas de delito, toma una materialización concreta en las discusiones y propuestas generadas en dicho foro en Ciudad del Cabo el año 2008. A consecuencia de las problemáticas de la elusión en el ámbito de la tributación internacional, en el que empieza a cuestionar la implementación sistemática y creciente de estructuras transfronterizas por parte de compañías multinacionales, buscando el aprovechamiento de las diversas normativas nacionales y/o el aprovechamiento indebido de los beneficios concedidos por los convenios de doble imposición, como asimismo el rol de empresas también multinacionales de servicios profesionales que tienen la capacidad de dar el soporte, cobertura e implementación de estas estructuras.

En este contexto, el fundamento de este tipo de disposiciones es claro, se pretende atacar y acabar con la elusión tributaria desde lo que se considera su origen, se pretende sancionar la promoción, el diseño, asesoramiento e implementación de lo que las autoridades fiscales consideren planificación tributaria agresiva, que se concentra especialmente en el segmento de grandes contribuyentes, aunque dicha planificación no resulte contraria a la ley, sino por el supuesto efecto económico pernicioso en la recaudación tributaria, su falta de legitimidad y por la presión o carga que imponen a las administraciones tributarias. En definitiva, se pretende eliminar toda posibilidad de un eventual perjuicio fiscal, determinado como tal a nivel meramente administrativo.

Asimismo, una de las cuestiones que más causa preocupación en relación con la certeza jurídica y con la debida garantía de los derechos de los contribuyentes, es la permanente tendencia de las administraciones tributarias a asimilar el concepto de evasión con el de elusión, sea por un natural y bien intencionado exceso de celo en el cumplimiento de sus funciones, pero también con un ses-

go de conveniencia para incrementar los presuntos efectos disuasivos frente a una visión completamente negativa del contribuyente y de los intermediarios o asesores tributarios.

Por otro lado, si bien las cláusulas generales antielusivas, denominadas en su sigla en inglés: GAAR (General Anti Avoidance Rules), se han aplicado en legislaciones escritas a lo largo de Latinoamérica y España, éstas tienen su base en el Derecho Consuetudinario norteamericano, los cuales se fundan en principios tales como: Prevalencia de la sustancia sobre la forma ("*substance over form*"), Propósito de negocios y sustancia económica ("*business purpose and economic substance*"), entre otros. En atención a lo anterior, no cabe duda que en la aplicación de la norma existirá un conflicto práctico de trascendencia, pues el alcance de la precisión de la conducta abusiva a las cuales se encontrarían eventualmente sometidos los asesores, en caso de participación en los términos redactados en el actual artículo 100 bis, se entregaría al órgano administrativo.

Como ya se ha mencionado, las cláusulas antielusivas contenidas en el proyecto de reforma tributaria tienen su base principal en la normativa española. No obstante, ésta no contempla expresamente una norma sancionatoria para asesores (abogados, contadores, auditores) que concurren en la realización de una o más conductas descritas en la norma de ese país, al menos no de manera expresa, como pretende hacer el proyecto chileno, pero sí de manera solidaria para quien "colabore" en la realización de una infracción tributaria.

El problema concreto que se suscita con el artículo 100 bis es que se entregaría íntegramente al órgano administrativo la determinación de la ocurrencia de un conflicto práctico de trascendencia, pues el alcance de la precisión de la conducta abusiva cuestionable a los asesores sería una nueva prerrogativa del Servicio de Impuestos Internos, en circunstancias que como conducta reprochable debería ser analizada y calificada por los Tribunales de Justicia.

Lo anterior no resulta ser menor, toda vez que este traslado de competencias claramente adolecería de vicios de constitucionalidad, al no estar tipificada la conducta que se sanciona en los términos exigidos por el artículo 19 N° 3 inciso octavo de la Constitución.

Por otro lado, como se indicó, en Latinoamérica no encontramos una norma sancionatoria como la propuesta, exclusivamente respecto del asesor fiscal. La razón ha sido que en la generalidad de las legislaciones el asesor que actúa dolosamente en la defraudación fiscal se hace coautor de la infracción del contribuyente evasor, como es actualmente en nuestro país. Sin embargo, la norma común en las legislaciones americanas es la sanción del delito e infracciones contables, esto es, las falsedades dolosas manifestadas en la contabilidad de un contribuyente. No obstante lo señalado, quien sí tuvo un germen de aplicación

de sanción a los mencionados partícipes de conductas abusivas, fue la propuesta de reforma tributaria mexicana del año 2006, mediante la cual se pretendía incorporar cláusulas generales antiabusivas dentro del siguiente contexto:

Originalmente, se propuso la siguiente adición al artículo 5° del referido Código: *“Cuando se realicen actos que, en lo individual o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la obtención del resultado conseguido, las consecuencias fiscales aplicables a las partes que en dichos actos hayan intervenido, serán las que correspondan a los actos idóneos o apropiados para la obtención del resultado que se haya alcanzado.*

Para aplicar lo dispuesto en el párrafo anterior, los actos artificiosos o impropios deberán producir los efectos siguientes:

- I.- Que dichos actos produzcan efectos económicos iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos idóneos o apropiados. Se considera que se producen efectos iguales o similares cuando los efectos económicos, distintos de los fiscales, no tengan diferencias relevantes.*
- II.- Que los efectos fiscales que se produzcan como consecuencia de los actos artificiosos o impropios, consistan en cualquiera de los siguientes:*
 - a) La disminución de la base o del pago de una contribución.*
 - b) La determinación de una pérdida fiscal o de un crédito fiscal, en cantidad mayor a la que legalmente corresponda.*
 - c) La obtención de un estímulo o de cualquier otro beneficio fiscal, presente, pasado o futuro.*

También se aplicará lo dispuesto en el tercer párrafo de este artículo a los actos artificiosos o impropios que, en lo individual o en su conjunto, sólo tengan como efecto un beneficio fiscal sin que se produzca otro tipo de beneficios económicos”¹⁵⁻¹⁶.

¹⁵ ROA JACOBO, JUAN CARLOS (2008), “Algunos acercamientos al control de la elusión fiscal en la jurisprudencia norteamericana”, pp. 8 y ss.

¹⁶ Posteriormente, la redacción de dicho artículo fue modificada, quedando de la siguiente manera: Artículo 5° [...]; todas, por supuesto, finalmente fueron intentos fallidos. En la aplicación de las disposiciones fiscales deberá prevalecer la forma, salvo que este principio lleve a una interpretación extensiva contraria a lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo. No se considerará que existe interpretación extensiva cuando la ley se aplique a hechos en los que se adopten formas jurídicas inadecuadas que únicamente tengan como efecto la eliminación o disminución de obligaciones fiscales, en cuyo caso la obligación fiscal nacerá con arreglo a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos. El contribuyente podrá demostrar que la forma jurídica adoptada fue elegida por motivos distintos a los meramente fiscales, en cuyo supuesto no se aplicará la consecuencia mencionada.

Entre otros casos, conforme al principio de preeminencia del fondo sobre la forma, no se privará de efectos fiscales a las operaciones que realicen los contribuyentes, siempre que las mismas estén debi-

Asimismo, en dicho mismo proyecto se incluía el artículo 26, el cual prescribía que:

“XVI. Los contadores, abogados o cualquier otro profesional, que emitan opinión que conduzca a los contribuyentes a la realización de los actos artificiosos o impropios a que se refieren los tres últimos párrafos del artículo 5° de este Código, por las contribuciones que sean determinadas por la aplicación de dichas disposiciones”¹⁷.

Finalmente, los intentos de reformas a los preceptos aludidos fueron desechados. Claramente, al no prosperar las cláusulas antielusivas contenidas en el artículo 5° del proyecto, malamente podría fructificar aquel en que se establecía la responsabilidad de los asesores por el desarrollo de las conductas descritas en la ya citada norma.

3.- Juridicidad de la propuesta

La propuesta del Ejecutivo propone sancionar a la persona natural o jurídica a la cual se le acredite haber participado en el diseño y aplicación de actos jurídicos constitutivos de abuso o elusión, conforme a la norma general antielusiva¹⁸.

El Servicio de Impuestos Internos sólo podrá aplicar la multa cuando, en el caso de haberse deducido reclamación en contra de la respectiva liquidación, giro o resolución, ella se encuentre resuelta por sentencia firme o ejecutoriada, o cuando no se haya deducido reclamo y los plazos para hacerlo se encuentren vencidos.

La prescripción de la acción para perseguir esta sanción pecuniaria será de seis años contados desde el plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos. En relación a lo anteriormente expuesto, estimamos como totalmente reprochable que el Fisco no se sienta satisfecho con recuperar el “supuesto” impuesto eludido (a través de la correspondiente liquidación, giro o resolución), para además, establecer una sanción para los asesores de hasta un 100% de todos

damente registradas en su contabilidad, en su caso, el pago se haya realizado de conformidad con las disposiciones fiscales y en los comprobantes respectivos se contenga el monto de los impuestos que deban trasladarse, así como los datos que permitan identificar y localizar a su emisor. Lo dispuesto en este párrafo no libera a las personas que expidan el comprobante de las sanciones que correspondan por las infracciones a que haya lugar”.

“Artículo 5°.-A. Cuando se realicen actos o contratos simulados, las consecuencias fiscales aplicables a las partes que en ellos hayan intervenido, serán las que corresponda a los actos o contratos realmente realizados”.

¹⁷ ROA JACOBO, JUAN CARLOS (2008), p. 11.

¹⁸ En el caso de personas jurídicas la sanción señalada será aplicada a sus directores o representantes legales sólo si hubieren infringido sus deberes de dirección y supervisión.

La sanción será de 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 unidades tributarias anuales.

los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales. La situación antes referida nos hace surgir las siguientes interrogantes:

1.- La primera pregunta dice relación con la necesidad de esta norma, aun bajo el contexto de la norma general antielusiva.

En el Código Tributario, la actuación fiscalizadora opera bajo los siguientes escenarios:

- Liquidaciones de impuestos
- Tasaciones
- Resoluciones denegatorias de devolución e imputación de impuestos
- Infracciones sancionatorias (Infracciones asociadas a pago de impuestos- Infracciones no asociadas al pago)
- Delitos tributarios

En estas actuaciones, la sanción aplicable es el pago de los impuestos adeudados según el Servicio de Impuestos Internos, con reajustes, intereses y multas. Adicionalmente, se aplican multas pecuniarias a las infracciones previstas en el artículo 97, y además penas privativas de libertad, tratándose de delitos tributarios.

Más específicamente debe tenerse presente lo ya previsto en los actuales tipos sancionatorios, que pueden considerarse aplicables a fiscalizaciones antielusivas:

- Art. 97 N° 3, en cuanto a la presentación incompleta de antecedentes (más allá de la simple omisión), en cuanto pueda inducir a un impuesto inferior al que corresponda.
- Art. 97 N° 4, por la ejecución de procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones. La ejecución de un conjunto de actos concatenados es susceptible de ser calificado como un procedimiento doloso. En la misma disposición se alude a la sanción del que simule una operación tributaria u otra maniobra fraudulenta.
- Art. 97 N°20, en cuanto a la utilización de simulaciones destinadas a desfigurar u ocultar desembolsos en favor de determinadas personas que no permiten el aprovechamiento de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado o de deducciones de la renta líquida imponible para efectos de la Ley de Impuesto a la Renta.

- Art. 97 N° 24, en cuanto se simulen donaciones que no cumplen con los requisitos para acceder a beneficios tributarios.

En todas las sanciones, el responsable de las mismas es el contribuyente, sea que actúe como persona natural o persona jurídica y en este caso no hay responsabilidad patrimonial de las personas naturales que las representan, por los impuestos que se le atribuyen a aquellas.

Tratándose de las penas corporales asociadas a los delitos tributarios, se aplican las reglas generales respecto de las personas jurídicas, esto es, la sanción se aplica a las personas naturales que las representan o hubieren tenido participación culpable en los hechos. Los delitos tributarios no se encuentran incorporados en el catálogo de delitos del cual responden las personas jurídicas, conforme a la Ley N° 20.393, que establece figuras de responsabilidad penal de las empresas (sin perjuicio de la responsabilidad individual de los directores y gerentes) en los siguientes delitos: lavado de dinero, financiamiento del terrorismo y cohecho. Naturalmente pueden coexistir las figuras sancionatorias tributarias con los delitos previstos en la Ley N° 20.393.

2.- En segundo lugar, nos preguntamos sobre la suficiencia de las normas actuales sobre esta materia, pues el Artículo 63 dispone que el Servicio de Impuestos Internos podrá investigar si las obligaciones impuestas a las partes por cualquier contrato son efectivas o los precios de transacciones son reales. Si se atribuye dolo a estas actuaciones el contribuyente o terceros con que contraten, se encuentran expuestos a ser formalizados por delito tributario. Por su parte, el artículo 64 prescribe que si el Servicio de Impuestos Internos probare la intervención dolosa de algún profesional, será sancionado con las mismas penas, sean ellas pecuniarias o corporales, que procedan en contra de las partes del respectivo acto o contrato.

Con la propuesta legislativa se pretende armonizar la norma general antielusiva con los actores involucrados. Debemos entender que tanto las normas generales contenidas en los nuevos artículos, no alteran la aplicación del catálogo sancionatorio del artículo 97 del Código, ni las normas de procedimiento sancionatorio que hemos citado. Deberíamos entender que ha sido necesaria su dictación, ya que las actuales disposiciones tanto del Código Tributario, Ley de Herencia y el Código Penal ¿no serían suficientes para sancionar a los responsables de la elusión?

3.- Dicho lo anterior, es necesario evaluar la eventual eficacia de la norma propuesta. Los asesores responden a los requerimientos de sus clientes, entre los cuales puede estar evaluar el efecto tributario de ciertos actos jurídicos, pero cuya decisión de ejecutarlos corresponde exclusivamente a sus mandantes. Es por ello que no estimamos necesaria esta disposición, ya que el derecho común y el

derecho tributario ya prevén la posibilidad de que un representante de empresa y los asesores puedan ser involucrados en la comisión de un hecho delictual.

Así, la evasión simple –que admite la coautoría del asesor– se encuentra sancionada en el artículo 97 N° 4 inciso primero del Código del ramo. Dicha disposición, si bien contiene en la descripción del tipo diversas conductas, en realidad constituye un solo tipo penal, por cuanto los comportamientos enunciados son ejemplos de maniobras destinadas a la evasión tributaria, en otras palabras, se exponen las acciones que a juicio del legislador de 1960 son las más comunes, dejando abierto el tipo a otras conductas, por medio de una norma de clausura, que sanciona: “*el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto*” (norma de dudosa constitucionalidad)¹⁹. A su turno, el artículo 15 del Código Penal previene que son autores los que ejecutan el hecho y también los que inducen directamente a otro a ejecutarlo y los que, concertados para su ejecución, facilitan los medios con que se lleva a efecto el hecho.

En el actual marco jurídico, el asesor es un autor potencial del delito tributario de evasión, entonces es oportuno preguntarse: ¿es necesaria la norma que constituye en infracción al diseño o implementación de una simulación o abuso del derecho con fines tributarios, si dicha conducta se encuentra sancionada como delito con pena corporal y pecuniaria? Claramente la respuesta es no, pero esto lo debe saber el administrador y el legislador. El problema tras estas normas intimidantes del Estado es que el Derecho ya se hizo cargo hace mucho, dando herramientas a la Administración, que se han usado de manera ineficiente, escasa y malamente.

4. Por otro lado, debiéramos entender que con esta norma existe el propósito de desincentivar las llamadas planificaciones tributarias, cuando estas puedan representar consejos susceptibles de ser calificados de abuso, pero en estas circunstancias la norma peca de ingenuidad por cuanto los asesores versados considerarán en sus propuestas y análisis estipulaciones liberatorias de responsabilidad, a través de la exposición de prevenciones en el sentido de que cualquier acto jurídico puede ser calificado por el Servicio de Impuestos Internos como elusivo.

¿Podría la Administración sancionar a un asesor que ha advertido expresamente a su cliente que sus conductas son eventualmente reprochables? Es tan absurda e ilusa la situación, como asegurar al cliente que las operaciones que realiza en orden a generar una menor tributación no van a ser controvertidas por el Servicio de Impuestos Internos, aun cuando no se trate de abusos o elusión.

¹⁹ Véase *Curso sobre Delitos e Infracciones Tributarias*, de Rodrigo Ugalde y Jaime García, Editorial LegalPublishing, Cuarta Edición, página 32.

Adicionalmente, nos parece que se limita el ejercicio de la profesión por cuanto, debido a la sanción contenida en la norma, no existirá profesional alguno dispuesto a asesorar a un contribuyente sin verse expuesto a una conducta abusiva o simulada, sobre todo considerando que estas serán calificadas al arbitrio y discreción del Servicios de Impuestos Internos.

6.- En seguida, debe establecerse que no necesariamente una sentencia condenatoria en virtud de los artículos 4 ter y 4 quáter sería vinculante para la aplicación del artículo 100 bis, sobre todo respecto de asesores, por cuanto el rol de éstos, a nivel de los contribuyentes que pudieran ser condenados por elusión, puede ser representativo de una participación estrictamente profesional, no siendo responsable de los actos de sus mandantes. Tal como está redactada la norma, supone para el asesor una presunción de la calidad de autor inductor, en el mismo sentido que lo define el Código Penal. De la misma manera, en lo que respecta a los abogados, debe tenerse presente el resguardo al secreto profesional.

7.- Con todo, la Administración del Estado, en este caso específico el Servicio de Impuestos Internos, en ejercicio de la actividad sancionadora por parte de aquél, como una manifestación de su *ius puniendi*, debe enmarcarse dentro del cumplimiento de ciertos principios penales rectores, los cuales, necesariamente deben extrapolarse al derecho administrativo, entre otros: **LEGALIDAD, TIPI-CIDAD, CULPABILIDAD, IRRETROACTIVIDAD Y UN JUSTO Y RACIONAL PROCESO**. Al desconocerse esta tesis, la aplicación de la actividad sancionadora del Estado, sin dudas, podría implicar una vulneración sistemática y grosera de las garantías constitucionales. Sobre lo mismo, el Tribunal Constitucional, en sentencia Rol N° 244 de 1996, en su considerando noveno señala:

“Que, los principios inspiradores del orden penal contemplados en la Constitución Política de la República han de aplicarse, por regla general, al derecho administrativo sancionador, puesto que ambos son manifestaciones del ius puniendi propio del Estado”. **VULNERACIÓN AL DEBIDO PROCESO.**

8.- Otro problema grave de vulneración que se observa de la redacción de la norma es la inexistencia de un procedimiento que permita, a quien se le ha imputado participación en un acto abusivo o simulado, defenderse de tales imputaciones.

Para efectos de lo dispuesto en el artículo en estudio, conforme su modificación de fecha 14 de abril del presente: *“el Servicio sólo podrá aplicar la multa a que se refieren los incisos precedentes cuando, en el caso de haberse deducido reclamación en contra de la respectiva liquidación, giro o resolución, ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada, o, cuando no se haya deducido reclamo y los plazos para hacerlo se encuentren vencidos. La prescripción de la acción para*

perseguir esta sanción pecuniaria será de 6 años contados desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos”.

En esta descripción, resulta del todo obvio cuestionarse una vez más: ¿en qué oportunidad el asesor ejercerá las garantías que la Constitución establece, cuándo podrá defenderse?

La verdad es que no tenemos respuesta. El contribuyente o, en este caso, el o los asesores, sin lugar a dudas, se encuentran en una situación de indefensión total frente a la declaración de conductas abusivas decretadas por el Servicio.

Ahora bien, respecto al asesor, éste será sancionado con la multa eludida en el evento que se haya reclamado la correspondiente liquidación, giro o resolución y se encuentre firme y ejecutoriada o cuando no se haya deducido reclamo y los plazos para hacerlo se encuentren vencidos. Sin más, al asesor, en este caso, sólo le corresponderá acatar sin el debido emplazamiento y una debida defensa, la imputación de conducta abusiva o simulada decretada por el Servicio de Impuestos Internos, sin existencia de un procedimiento expreso al cual deba someterse no sólo respecto a la aplicación de la multa, sino para la imputación de conducta abusiva o simulada. Por otro lado, y en directa relación con esta omisión, es dable cuestionarse: ¿podrá el asesor impetrar el reclamo correspondiente a las liquidaciones, giros o resoluciones que afecten al contribuyente respecto del cual prestó sus servicios? ¿Se entendería que el asesor tiene un interés actual comprometido que le permita calificarlo como sujeto activo del reclamo en los términos prescritos en el artículo 23 del Código de Procedimiento Civil, en conformidad con los artículos 148 y 161 del Código Tributario? Sin indicación por parte del legislador, en forma expresa, quedará al arbitrio de los tribunales determinar si el asesor se encuentra habilitado para reclamar las liquidaciones, giros y resoluciones. De no ser considerada dicha situación por parte del legislador, el asesor se encontrará supeditado SIEMPRE a la diligencia y accionar del contribuyente afectado o bien de quien tenga un interés actual comprometido. Sin embargo, creemos que sin la existencia de un procedimiento para la aplicación de la sanción, deberíamos recurrir al procedimiento previsto por el artículo 161 del Código Tributario para la denuncia, conocimiento y fallo de aplicación de sanciones, que está entregado en la primera instancia al correspondiente Tribunal Tributario y Aduanero.

9.- Otra curiosidad es la siguiente: Se prevé que el Servicio de Impuestos Internos podrá aplicar la sanción, si deducida reclamación en contra de la respectiva liquidación, giro o resolución, ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada, sin que la disposición indique en qué sentido deberá haberse pronunciado el Tribunal respectivo. Si entendemos que la sentencia ha ratificado la simulación o fraude de ley, entonces el mismo tribunal de primera instancia conocerá los descargos del asesor denunciado, el que en términos jurídicos y

prácticos queda absolutamente privado de la posibilidad de impugnar la calificación fijada por sentencia a firme, esto es, los hechos denunciados fueron previamente juzgados, sin que al asesor sancionado le haya cabido participación alguna en el proceso.

El artículo 19 N° 3, inciso quinto, de la Constitución Política establece que: *"Toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado. Corresponderá al legislador establecer siempre las garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos"*.

A su turno, nuestro Tribunal Constitucional ha establecido al respecto que: *"se estimó conveniente otorgar un mandato al legislador para establecer siempre las garantías de un proceso racional y justo, en lugar de señalar con precisión en el propio texto constitucional cuáles serían los presupuestos mínimos del debido proceso, sin perjuicio de dejar constancia que algunos de dichos elementos decían relación con el oportuno conocimiento de la acción y debido emplazamiento, bilateralidad de la audiencia, aportación de pruebas pertinentes y derecho a impugnar lo resuelto por un tribunal, imparcial e idóneo y establecido con anterioridad por el legislador²⁰"*.

La norma propuesta por el ministerio colegislador no repara ni se molesta en considerar dicho mandato constitucional, otorgando despreocupadamente una potestad discrecional a los inspectores de hacienda, despreciando normas del debido procedimiento, en tanto el conflicto antes de la notificación del denunciado ya fue resuelto en sede jurisdiccional, ¿qué bilateralidad o derecho a defensa tendrá el prejuzgado?

Sabemos que el inspector de impuestos en nuestro país goza de exorbitantes facultades destinadas a la determinación de impuestos y sanciones, cuyo ejercicio es objeto de incentivos pecuniarios de la más variada índole y sabemos también que lejos de objetividad e imparcialidad en el ejercicio de dichas potestades, el funcionario obra como parte interesada, entonces: ¿cómo se espera un ejercicio ponderado de la atribución?

10.- Igualmente resulta ineficaz a los propósitos de la norma establecer un plazo de prescripción contado desde la fecha de declaración de los impuestos, pero sólo puede ejercerse la acción en contra de los representantes y de los asesores una vez dictada la sentencia de término de un proceso por elusión. Seis años aun con tribunales tributarios y salas especializadas es un plazo ingenuo y que, por otro lado, revela lo absurdo de la norma propuesta, ya que se si se trata de una liquidación asociada al plazo ordinario de prescripción, resulta abusivo

²⁰ Rol N° 481, 4 de julio de 2006.

perseguir la responsabilidad personal de terceros distintos al contribuyente por un plazo mayor.

4.- Infracción a principios constitucionales

Desde la óptica del derecho constitucional, no existe duda que nos encontramos con una norma manifiesta y groseramente inconstitucional. Independiente que el legislador prevea mecanismos de impugnación de las liquidaciones, giros o resoluciones, dicha situación no altera en lo absoluto los vicios de inconstitucionalidad.

En caso de ser aprobada la norma en comento, debería formar parte del catálogo previsto en el artículo 97 del Código Tributario, para interpretar que en su eventual aplicación, aparte de los requisitos propios, le son aplicables todas las disposiciones referidas a las infracciones, tanto en cuanto a los procedimientos administrativos como jurisdiccionales, así como las normas referidas a los derechos de los contribuyentes.

Como ha señalado nuestro Tribunal Constitucional, la legitimidad constitucional de las normas sancionadoras, exige la concurrencia de las siguientes condiciones:

- i) la sanción administrativa debe expresarse en un acto administrativo cuyo origen debe corresponder a un debido procedimiento, regido por las garantías propias y mínimas de la Ley 19.880²¹;
- ii) las sanciones administrativas deben cumplir con garantías sustantivas expresadas en la aplicación de los principios inspiradores del orden penal contemplados en la Constitución, aplicables al orden administrativo sancionador, por cuanto ambas esferas son expresión del mismo *ius puniendi* estatal²²;
- iii) deben cumplir con las garantías del debido proceso y procedimiento, en términos de permitir la defensa, producción y ponderación de pruebas, la dictación de un acto terminal motivado y el derecho de impugnar en sede judicial la infracción²³; y,
- iv) el principio de tipicidad que exige que la conducta a la que se atribuye la sanción tenga un núcleo esencial definido en la ley²⁴;

²¹ STC 124/1991, 725/2008 y 1413/2012

²² STC 294/96, 479/2006, 480/2006, 1413/2010, 1518/2010, 2381/2013

²³ STC 376/2003, 388/2003, 389/2003, 473/2006, 725/2008, 792/2007, 1413/2010, 1518/2010 y 2381/2013

²⁴ STC 479/2006, 480/2006, 747/2007; 1413/2010 y 2154/2012

A.-Infracción al principio de presunción de inocencia

Este principio se expresa en que todo sujeto debe ser tratado como inocente a lo largo del proceso sancionador hasta que recaiga sobre él una sentencia a firme que lo condene. La presunción de inocencia es la base del procedimiento sancionador en una democracia y pone la carga de la prueba de manera exclusiva en el Estado, quien no puede recurrir a mecanismos que lo releven de ella²⁵.

Si la norma sancionatoria prevé que la multa será aplicada por el Servicio de Impuestos Internos cuando el reclamo del contribuyente recaído en una liquidación de impuestos que contenga la calificación de una simulación o abuso del derecho, haya sido resuelto por sentencia firme y ejecutoriada, ¿qué vigencia e importancia tiene en Chile para el legislador la presunción de inocencia? La base constitucional del principio hace que este primer examen sea reprobado por el novel legislador.

B.- Infracción al principio de proporcionalidad

El principio de proporcionalidad informa nuestro ordenamiento jurídico en términos generales, impidiendo que existan consecuencias jurídicas desproporcionadas a la finalidad legítima de la norma. Al respecto, nuestro Tribunal Constitucional ha resuelto que si bien *“la Constitución no recoge explícitamente el principio de proporcionalidad, (...) los intérpretes constitucionales no pueden sino reconocer manifestaciones puntuales de este principio que devienen en una consagración general dentro del ordenamiento jurídico.*

*La doctrina ha considerado que este principio se encuentra claramente integrado dentro de los principios inherentes del Estado de Derecho, está en la base de los artículos 6° y 7° de la Constitución que lo consagran, en la **prohibición de conductas arbitrarias** (artículo 19, numeral 2°) y en la garantía normativa del contenido esencial de los derechos (artículo 19, numeral 26°). **Asimismo en el debido proceso y en el reconocimiento de la igual repartición de tributos.** (Arnol, Rainer, Martínez, José Ignacio, y Zúniga, Francisco, “El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en *Estudios Constitucionales*, Año 10, N° 1, 2012, pp. 86 – 87). Esta Magistratura ha manifestado su presencia en variados preceptos fundamentales y sin realizar un examen exhaustivo, a lo menos, se ha consagrado en el artículo 18, relativo a la proporcionalidad que ha de existir en el trato igualitario entre candidatos de partidos políticos e independientes (STC Rol N° 67). En el artículo 19, numeral 2°, como un parámetro de la igualdad para evaluar la diferenciación (STC Rol N° 986), como criterio de racionalidad de la diferenciación (STC Rol N° 1.448) o como efecto de las consecuencias jurídicas de*

²⁵ Álvarez, Juan M, *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales*, p. 160

*aplicar determinadas normas (STC Rol N° 1.463). **En el artículo 19, numeral 3°, en lo que dice relación al debido proceso en una aplicación proporcional de penas penales, sanciones administrativas y medidas restrictivas**”.*

Si tenemos que proporcionalidad en concepto común es equivalencia, en el ámbito contravencional será correspondencia entre el daño causado por la conducta y la sanción aplicada al autor. Si el tipo infraccional se ha construido sobre la base de una prejudicialidad, consistente en el cobro de los impuestos eludidos por el contribuyente que se ha beneficiado con la sustracción o minoración de la carga tributaria, ¿qué reparación de daño existirá al sancionar al asesor?, ¿qué equivalencia? Ciertamente, existe un prejuicio solapado que informa la disposición.

En otro sentido, la norma estableció que la sanción a imponer es la multa de hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, de no mediar dichas conductas indebidas, sin que pueda superar las 100 UTA. La cuantía de la multa, en su límite superior, claramente podrá significar una verdadera privación de los bienes necesarios para la mantención de la familia de un asesor al que se le encargó la redacción de un contrato cuestionado, tal vez sin que conociera las intenciones del mandante o sin que compartiera el juicio del fiscalizador denunciante. Esta sanción puede estimarse un real pena de confiscación, proscrita constitucionalmente²⁶, en correlación a las bases de la institucionalidad y la garantía del derecho de dominio.

III.- Conclusiones

En conclusión, y en el entendido que estamos frente una actividad jurisdiccional de un órgano del Estado, con existencia de una resolución o fallo que afecta a una persona y bienes ajenos, estimamos que la presente reforma, tanto en lo relativo a los artículos 4 ter, 4 quinquies y 100 bis constituyen una vulneración a las garantía contempladas en la Constitución, la cual asegura a todas las personas en su artículo 19 N°3 inciso 5°, que *“Toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado. Corresponderá al legislador establecer siempre las garantías de un único procedimiento y una investigación racionales y justos”*. Ahora bien, ¿qué procedimiento contempla el artículo 100 bis tanto para la declaración de conducta abusiva o simulada como para la aplicación de la multa? ¿existen garantías de una investigación racional y justa en el mismo?

Nos parece que el Servicio de Impuestos Internos posee en la actualidad un importante cúmulo de facultades, a través de las cuales podría ejercer una

²⁶ 19 7° g) No podrá imponerse la pena de confiscación de bienes.

mejor y más eficaz fiscalización, sin que sea necesario otorgarle estas exorbitantes facultades antielusivas, que ponen en evidente riesgo los principios de seguridad y certeza jurídica, fundamentales para la adecuada protección de los contribuyentes.

Por otra parte, tampoco estamos de acuerdo con la sanción que se pretende aplicar a través del artículo 100 bis, en atención a sus innumerables problemas de constitucionalidad.

En resumen, estimamos que las cláusula general antielusiva, así como la figura infraccional que se pretende establecer en el artículo 100 bis no debieran transformarse en ley de la República.