



CATÁLOGO

CASOS DE VULNERACIÓN DE DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES



WWW.FESIT.CL

CASO 9: APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA NGA CONSAGRADA EN LA LEY.

1. Derechos afectados:

Normas aplicables: Ley 20.899 artículo 8 transitorio, complementada con la Ley 20.780 artículo décimo quinto transitorio. El SII infringe los principios de legalidad y tipicidad tributaria contenidos en el artículo 19 número 20, 63 número 2 y 14 y 65 de la Constitución.

2. Hechos

Con fecha 6 de mayo de 1999, un médico ginecólogo su cónyuge, médico de especialidad medicina familiar y su hermana, psicóloga formaron una sociedad de profesionales de la segunda categoría donde participan con un tercio del capital y de las utilidades sociales.

El SII investigó a la sociedad de profesionales y sus dueños, concluyendo que existía elusión por haber constituido la sociedad con la única finalidad de diluir el impuesto global complementario del socio que efectivamente presta los servicios. Para estos efectos el SII demostró que en los años tributarios cuestionados 2021, 2022 y 2023 en promedio el 94% de los servicios prestados por la sociedad de profesionales correspondían a servicios de ginecología, no obstante, cada uno de los dueños tributaba en su impuesto global complementario un tercio de las utilidades.

Con fecha 5 de marzo de 2024 el SII emitió Citación, ya que no advertía la existencia de efectos jurídicos o económicos relevantes distinto a los meramente tributarios en la constitución de una sociedad de profesionales donde quien presta los servicios diluye su impuesto personal con otros contribuyentes de su confianza con menores ingresos. Luego, al no estar conforme con la contestación del contribuyente presenta una denuncia por elusión ante el TTA de Temuco, quien resuelve el asunto con fecha 5 de agosto de 2025.

3. El razonamiento lógico y jurídico para llegar a una conclusión

El TTA de Temuco en su considerando noveno señala que resulta indispensable analizar, como cuestión previa a cualquier examen de fondo sobre la configuración del abuso de las formas jurídicas, si el SII aplicó correctamente dicha norma al presente caso y si su vigencia alcanza o no a los actos y contratos que fundan el requerimiento, considerando que el contribuyente ha invocado expresamente el artículo 8 transitorio de la Ley 20.899 en relación con el artículo 15 transitorio de la Ley 20.780.

A continuación transcribimos los considerandos más relevantes y lo que resuelve en definitiva el TTA.

DÉCIMO: Que, la norma general antielusiva contenida en el artículo 4 ter del Código Tributario fue incorporada al ordenamiento jurídico mediante la Ley N° 20.780, publicada con fecha 29 de septiembre de 2014, la cual introdujo una reforma al sistema tributario chileno, teniendo como uno de sus objetivos centrales el fortalecimiento de los mecanismos de control frente a conductas que, si bien se ajustaban formalmente al derecho, perseguían como finalidad principal eludir el cumplimiento de la obligación tributaria sustancial mediante estructuras jurídicas artificiales o carentes de sustancia económica.

UNDÉCIMO: Que, sin perjuicio de lo anterior, ante el carácter disruptivo de dicha norma en cuanto a la certeza y seguridad jurídica de los administrados, el propio legislador estableció un régimen transitorio en el artículo décimo quinto transitorio de la Ley N° 20.780, el cual dispone en su parte pertinente que “las modificaciones al Código Tributario regirán transcurrido un año desde la publicación de la ley, con excepción de lo dispuesto en el número 25, letra b. del artículo 10°, que regirá a partir del 1 de enero de 2015. No obstante, lo dispuesto en el inciso precedente, lo establecido en los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario sólo será aplicable respecto de los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, a que se refieren dichas disposiciones, realizados o concluidos a partir de la entrada en vigencia de las mismas”.

DUODÉCIMO: Que, posteriormente, frente a las dudas que se plantearon en cuanto a la fecha de entrada en vigencia de la norma general antielusiva, el legislador realizó una interpretación a través del artículo octavo transitorio de la Ley N° 20.899, publicada el 8 de febrero de 2016, la que señala que “para los efectos de lo dispuesto en el inciso 2° del artículo decimoquinto transitorio de la ley 20.780, se entenderá que los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, a que se refieren los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario, se han realizado o concluido con anterioridad al 30 de septiembre de 2015, cuando sus características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria, hayan sido estipulados con anterioridad a esa fecha, aun cuando sigan produciendo efectos a partir del 30 de septiembre de 2015. De acuerdo a lo anterior, el Servicio de Impuestos Internos no podrá aplicar tales disposiciones respecto de los efectos producidos con anterioridad al 30 de septiembre de 2015. Respecto de los efectos que se produzcan a contar de esta última fecha, provenientes de hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos realizados o concluidos con anterioridad a ella, tampoco se aplicarán tales disposiciones, salvo cuando a partir de la citada fecha se hayan modificado las características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria de los referidos hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, en cuyo caso se aplicarán sólo respecto de los efectos posteriores que surjan a consecuencia de tal modificación, en cuanto esta última y sus referidos efectos, conforme a las disposiciones legales citadas, sean considerados como constitutivos de abuso o simulación”. De esta forma, se precisó que la aplicación de la norma solo resultaría procedente respecto de actos, hechos o negocios jurídicos cuyas características esenciales hubieren sido estipuladas con posterioridad al 30 de septiembre de 2015, estableciendo el legislador un límite temporal con el objeto de evitar su aplicación retroactiva a situaciones consolidadas bajo regímenes normativos anteriores.

DÉCIMO SÉPTIMO: Que, el marco normativo antes expuesto, en particular lo dispuesto en el artículo décimo quinto transitorio de la Ley N° 20.780 y su interpretación auténtica contenida en el artículo octavo transitorio de la Ley N° 20.899, permite concluir que la aplicación de la norma general antielusiva y específicamente de lo establecido en el artículo 4° quinquies del Código Tributario, se encuentra condicionada a la existencia de hechos, actos o negocios jurídicos cuyas características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria hayan sido estipulados con posterioridad al 30 de septiembre de 2015, o bien, que hayan experimentado modificaciones sustanciales a partir de dicha fecha. Sin embargo, en la especie, el Servicio de Impuestos Internos no ha aportado antecedente probatorio alguno que lleve a establecer que la estructura o características esenciales de la sociedad del requerido hayan sido modificadas con posterioridad al referido límite temporal, de manera tal que habilite la aplicación de la referida normativa conforme al criterio restrictivo fijado por el legislador. Tal conclusión no resulta modificada por la prueba testimonial rendida por la requirente, por cuanto las declaraciones de los fiscalizadores Victor Moreno Ramírez y Martín Padilla Gatica, las cuales constan en autos de fojas 99 a 105, sólo se refieren a las diligencias de fiscalización que se llevaron a cabo respecto del contribuyente de autos y que culminaron con la solicitud de declaración de elusión tributaria, sin que en sus atestados se hayan referido precisamente al punto que se analiza, mencionando únicamente que no existen antecedentes en el Servicio de Impuestos Internos respecto de modificaciones efectuadas a la sociedad con posterioridad a su constitución en el mes de mayo de 1999.

DÉCIMO NOVENO: Que, según lo razonado previamente y conforme con el mérito de los antecedentes probatorios incorporados al proceso, resulta acreditado que la estructura societaria cuestionada por el Servicio fue constituida con anterioridad al 30 de septiembre del año 2015 y no ha experimentado modificaciones esenciales desde entonces. En virtud de lo dispuesto en el artículo octavo transitorio de la Ley N° 20.899, que impide la aplicación retroactiva de la norma general antielusiva contenida en el artículo 4° ter del Código Tributario y conforme a las instrucciones administrativas impartidas por el propio Servicio de Impuestos Internos, este Tribunal concluye que no se configuran los presupuestos fácticos ni jurídicos que habiliten la aplicación de dicha norma al caso concreto, por lo cual procede desestimar la solicitud de declaración judicial de elusión tributaria por abuso de las formas jurídicas interpuesta por el Servicio de Impuestos Internos a fojas 1 y siguientes en contra del contribuyente don XXXXXXXXXXXXXXXX, por carecer de sustento legal en cuanto a la validez de la aplicación temporal de la norma general antielusiva, acogándose en consecuencia la primera alegación contenida en el escrito de descargos presentado en autos por el abogado don XXXXXXXXXXXXXXXX, en representación del contribuyente.

VIGÉSIMO: Que, en virtud de lo señalado y conforme lo dispuesto en el artículo 170 N° 6 del Código de Procedimiento Civil, se omitirá el pronunciamiento sobre las alegaciones contenidas en el escrito de traslado relativas a que los ingresos provenientes de la sociedad XXXXXXXXXXXXXXXX fueron correctamente declarados por los socios en proporción a su participación en las utilidades sociales cumpliéndose con lo establecido en la Ley de Impuesto a la Renta y en el estatuto social, por cuanto resultan incompatibles con la aceptada.

VIGÉSIMO PRIMERO: Que, se condenará en costas al Servicio de Impuestos Internos por haberse rechazado la solicitud de declaración de elusión tributaria y por considerarse que no ha tenido motivo plausible para litigar.

Por estas consideraciones y vistos, además, lo dispuesto en los artículos 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 132, y 160 bis Código Tributario; artículo 15° transitorio de la Ley N° 20.780 y artículo 8° transitorio de la Ley N° 20.899, artículos 144 y 170 del Código de Procedimiento Civil, y demás normas legales,

SE RESUELVE:

I.- NO HA LUGAR a solicitud de declaración de elusión tributaria por abuso de las formas jurídicas presentada por el Servicio de Impuestos Internos en contra del contribuyente XXXXXXXXXXXXXXXX, conforme los razonamientos contenidos en los considerandos cuarto a décimo noveno de la presente sentencia.

II.- SE CONDENA EN COSTAS al Servicio de Impuestos Internos, por estimarse que no ha tenido motivo plausible para litigar.

CONCLUSIÓN

En este caso el SII incurre en una manifiesta infracción al principio de legalidad y tipicidad tributaria, en lo que respecta a la entrada en vigencia de la NGA, desconociendo la norma que regula esta materia y la ley interpretativa a la que dio origen.

Lo anterior, impidió al SII entrar a cuestionar el esquema tributario que se creó bajo las normas existentes antes de la entrada en vigencia de la NGA, y que no ha sido objeto de ningún tipo de modificaciones.

Tan categórica resulta la vulneración de derechos del SII, que fue condenado en costas por no tener motivo plausible para litigar.



FESIT

FUNDACIÓN DE ESTUDIOS SISTÉMICOS TRIBUTARIOS

www.fesit.cl

