



Declaración del H. Consejo del Colegio de Abogados relativa al Proyecto de Reforma Tributaria, en aquellas materias que se estiman lesivas para los abogados

El Consejo General del Colegio de Abogados ha acordado emitir la declaración que más abajo se expresa, relativa al Proyecto de Reforma Tributaria. No aludiremos con ella a cuestiones de mérito o conveniencia general. Nos motiva y une tan solo la defensa del ejercicio de nuestra profesión.

El Proyecto, en sus artículos 4 bis, ter, quater y quinquies incorpora nuevas facultades al Servicio de Impuestos Internos (SII) permitiéndole declarar que ciertos actos de los contribuyentes son simulados o abusivos, estableciendo un procedimiento para ello y permitiendo, al propio Servicio, sancionar con multas al contribuyente y a sus asesores que participan en el diseño, planificación o implementación de estos actos constitutivos de abuso o simulación. Luego, en las modificaciones que se proponen para el artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta se faculta al Servicio para impugnar lo convenido o llevado a cabo por los contribuyentes, atribuyéndolas el propio Servicio, "en condiciones normales de mercado" o en calificar un acto de abusivo o simulado.

Ciertamente el legislador puede otorgar facultades de fiscalización al Servicio como las indicadas, pero al hacerlo debe cuidar de describir con suficiente determinación y especificidad las circunstancias objetivas que deben reunirse para que la autoridad administrativa pueda calificar un acto de abusivo o simulado. Cuando ello no ocurre, se corre el riesgo cierto de otorgar facultades discrecionales, no sujetas a reglas objetivas y suficientemente conocidas, lo que genera incertidumbre y la posibilidad de abuso. A un mismo tiempo, cualquier procedimiento para hacer declaraciones de este tipo, máxime cuando ellas conllevan sanciones, como ocurre en este caso, debe garantizar a las personas afectadas un justo y racional procedimiento, incluyendo su derecho a ser oídas, a defenderse y a reclamar.

Estas son garantías esenciales de las personas en un estado de derecho democrático. A nuestro juicio, y por las razones que se exponen más adelante, el proyecto no alcanza estos estándares mínimos y debe ser corregido.

- 1. La reforma no contiene elementos objetivos suficientes para declarar un acto como abusivo o simulado, lo que genera incerteza acerca del derecho vigente y permite al SII una discreción excesiva que afecta el ejercicio de la profesión.**



El Proyecto de Reforma Tributaria (“el Proyecto”), con la finalidad de evitar que las leyes tributarias sean eludidas, pretende incorporar a la legislación nacional, en el artículo 4 ter, el concepto del “*abuso de configuración jurídica*”, con la limitación de que el impuesto supuestamente eludido exceda de 250 UTM, esto es, \$ 10.500.000 aproximadamente

Esta norma dispone, en lo que interesa, que “*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,...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 hubieren obtenido con los actos o negocios usuales o propios”.*

A su turno, el Artículo 4 quáter dispone que 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”.*

Las normas propuestas que hemos transcrito no efectúan distinciones y, por lo mismo, podrían ser aplicadas tanto a sociedades de capital, cuanto de personas. La diferencia fundamental entre unas y otras es que las últimas se forman para el desarrollo de actividades en las cuales la persona del socio es el elemento determinante para asociarse, y en las que, para efectos de distribución de utilidades, lo fundamental es la actividad de cada socio. De ahí que el ordenamiento jurídico reconozca desde siempre la participación del socio industrial, como también que su ganancia esté determinada única y exclusivamente por el acuerdo de los socios. Ese es, entre otros, el caso de las sociedades de profesionales, que constituyen una forma muy típica de asociación entre abogados.

De acuerdo a las normas del derecho civil y comercial chileno, de inveterada tradición jurídica, una sociedad de profesionales puede acordar formas de distribución de sus ingresos entre sus asociados, sin que ellas se ajusten a ningún parámetro de “mercado” o “comercial”. El Proyecto pone en riesgo esa libertad para determinar la distribución



de las utilidades, que es consustancial a esta forma de asociación al autorizar al SII a “declarar inoponibles” esos acuerdos para efectos tributarios.

Atendido que en las sociedades de profesionales, no existen modos habituales o de mercado para la distribución de ganancias, como ya hemos señalado, los parámetros propuestos no resultan aplicables y permitirán en consecuencia un nivel de discreción incompatible con la seguridad que debe imperar en el ámbito tributario

Agrava la situación anterior la circunstancia de que el Proyecto confiere al SII la facultad de impugnar la atribución de las rentas efectuada por los socios y de liquidar y girar los impuestos personales de éstos, cuando se haya incorporado directa o indirectamente en la sociedad respectiva, al cónyuge o conviviente de alguno de los socios, a sus ascendientes o descendientes, a sus parientes colaterales y otras personas, que en criterio del SII permitan disminuir la renta atribuida que hubiera correspondido al o los socios, de no mediar tales incorporaciones. Es de común ocurrencia en la profesión que los abogados trabajen en asociación con sus cónyuges y parientes, lo que no debiera constituir una circunstancia indicativa o sospechosa de elusión. En el mismo sentido, el Proyecto carece de toda consideración a organizaciones menos formales, como comunidades de techos, asociaciones particulares entre profesionales para casos específicos e, incluso, sociedades de hecho de carácter profesional.

2. La norma antielusiva del artículo 100 bis requiere de reformas para adaptarse a los estándares propios del estado de derecho.

El artículo 100 bis aprobado por la Cámara de Diputados, luego de la indicación N° 55-362 del Ejecutivo, sanciona a quienes participen 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° quater de este Código y 100 bis (artículo 7° numerales 1, 2, 3 y 4 del proyecto)*.

Antes de la indicación, el Proyecto señalaba como sujetos pasivos a quienes podía imputarse esta conducta a los profesionales abogados, contadores y auditores. Luego, por indicación del Ejecutivo, se modificaron el texto primitivo y la conducta. Así, según el texto aprobado por la Cámara de Diputados, se sanciona en forma genérica a quienes diseñan, planifican o implementen tales actos, contratos o negocios. Aun cuando se haya dejado de mencionar expresamente a los abogados, la norma puede resultarles igualmente aplicable en el evento que asesoren a los contribuyentes en materia tributaria.



En su redacción actual, entonces, la norma permite sancionar con una multa que puede alcanzar hasta el 100% de los tributos presuntamente eludidos o diferidos a la persona natural o jurídica que haya participado en el diseño, planificación o implementación de los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, con un tope de 100 UTA.

Dicha sanción puede alcanzar a los abogados que asesoren a un contribuyente que participe o haya participado de forma directa o indirecta, en una reestructuración societaria, ya que el Servicio de manera discrecional podría considerar que la operación no tiene efecto relevante distinto al tributario, declarando el abuso y sancionando al asesor.

Esta norma nos merece dos reparos principales:

a) En primer lugar, la norma no garantiza un justo y racional procedimiento, pues permite al SII sancionar al asesor, sin siquiera haberlo escuchado previamente y sin permitirle un derecho a defensa. En consecuencia, el ente fiscalizador podría, a su juicio exclusivo y sin declaración judicial de ninguna especie, modificar las consecuencias de los actos jurídicos legítimamente celebrados a través de la declaración de inoponibilidad de los mismos

Si bien la indicación del Ejecutivo incorporó requisitos adicionales para los efectos de declarar que existe abuso (como el informe favorable previo de los subdirectores Jurídico, Normativo y de Fiscalización), ello no logra superar la debilidad estructural de la propuesta, consistente en la posibilidad de que el SII termine aplicando una sanción como la mencionada a un abogado que, por la forma en que viene regulada la facultad en comento, por regla general ni siquiera habría tenido el derecho de intervenir en el procedimiento que culmine con la declaración de abuso o simulación y la consiguiente imposición de la sanción.

b) Como se desarrollará más extensamente el numeral 3, que sigue, tampoco la norma permite un adecuado y efectivo sistema de reclamación de la decisión del SII de declarar abusivo un hecho y sancionar al contribuyente y a su asesor.

3. Las atribuciones para declarar el “abuso” de las posibilidades de configuración jurídica (artículos 4 ter, quater y quinquies) violan garantías mínimas de debido proceso, incluyendo la posibilidad de revisión judicial del acto administrativo.



De acuerdo al artículo 4 quinquies del Proyecto, la *“existencia del abuso o de la simulación,... será declarada administrativamente por el Director del Servicio en la correspondiente liquidación, giro o resolución”*. Tal declaración se le encomienda, en el texto aprobado por la Cámara de Diputados, a los subdirectores Jurídico, Normativo y de Fiscalización del mismo SII, *“a requerimiento de la unidad del Servicio que esté conociendo los antecedentes o efectuando la fiscalización respectiva”*. La declaración de abuso o simulación debe ser emitida por el Director del Servicio, *“quedando de ello constancia en la respectiva liquidación, giro o resolución”*. Finalmente, se permite al *“contribuyente... reclamar conforme a las normas del Libro III de este Código [Tributario] 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”*.

Esta regulación amerita varios comentarios. En primer lugar, como se ha anticipado, la declaración de abuso o simulación puede ser emitida por el SII tanto respecto de contribuyentes, cuanto de cualquier otra persona natural o jurídica que hubiere participado en el diseño o planificación de los actos, contratos o negocios constitutivos de aquéllos. Dado que la declaración en cuestión tiene lugar y surge en el marco de un procedimiento de liquidación o giro, o de una fiscalización cualquiera, es perfectamente posible que ella termine afectando a personas naturales y jurídicas que hayan intervenido en los aludidos diseño o planificación pero que no hayan tenido ninguna participación -y ni siquiera una noticia- de los procedimientos tributarios antes de ser sancionados.

Luego, respecto del contribuyente fiscalizado, la declaración puede emanar en cualquier tipo de actuación del SII, pues la misma puede ser requerida por cualquier *“unidad del Servicio que esté conociendo los antecedentes o efectuando la fiscalización respectiva”*.

Atendida la forma en que están regulados estos procedimientos y actuaciones del SII en la ley, ello puede, perfectamente, tener lugar sin que ni el contribuyente -ni, las demás personas antes mencionadas, hayan tenido derecho a ser oídas, a ofrecer descargos, a rendir prueba y a efectuar las defensas mínimas destinadas a garantizar un procedimiento justo y racional.

Por las razones que hemos explicado, la declaración de abuso o simulación y las consiguientes sanciones y consecuencias que ella conlleva pueden hacerse efectivas con afectación de las garantías mínimas de un debido proceso. En tal sentido, el Proyecto adolece de un problema de constitucionalidad.



El derecho a reclamo establecido en el inciso sexto del artículo 4 quinquies no permite superar estas objeciones. En primer lugar, porque incluso si el derecho a reclamo fuere eficiente, el surgimiento de la declaración habrá tenido lugar sin el respeto de garantías mínimas. Tampoco el mencionado derecho a reclamar logra superar dichas objeciones, pues el se consagra solamente para el “contribuyente” y no para las personas naturales o jurídicas a quienes afecte la “declaración”. Estas carecen de toda posibilidad de reclamación ante los tribunales tributarios. Por otra parte, y además porque el derecho a reclamar no se consagra respecto de la “declaración” de abuso o simulación, sino únicamente de un acto distinto, como lo son el giro, liquidación o resolución, en el cual la exigencia es sólo que “quede constancia” de dicha declaración, que es un acto previo. A su vez, las normas del Libro III del Código Tributario, a las cuales remite el artículo 4 quinquies, inciso sexto, establecen un derecho limitado de reclamación¹, que por sus propios términos no alcanza a la “declaración” que, como ha quedado visto, es un acto administrativo distinto y anterior.

En síntesis entonces, las facultades que los artículos 4 ter, 4 quater, 4 quinquies y 100 bis, modificatorias del Código Tributario y 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, establecen para el SII en el Proyecto adolecen de deficiencias que les impiden realizar los valores de legalidad tributaria, que resultan consustanciales para la certeza y la seguridad jurídica y para evitar actuaciones administrativas en exceso discrecionales. Tampoco permiten alcanzar un justo y racional procedimiento. Ambas deficiencias afectan directamente el ejercicio de la profesión legal, por lo que este Consejo se hace un deber representarlas e instar a su corrección. Para ello, se hace necesario disminuir el carácter discrecional que tienen los artículos 4 ter y 4 quáter, especialmente respecto de las sociedades de profesionales en general y de abogados en particular y para asegurar que las atribuciones que se otorguen al SII de declarar abusivos o simulados determinados actos jurídicos, establezcan un procedimiento previo y de reclamación que sea justo y racional, máxime en cuanto ellas pueden generar sanciones para el contribuyente y sus asesores.

Santiago, 11 de Junio de 2014.

¹**Artículo 124:** ...“En los casos en que hubiere liquidación y giro, no podrá reclamarse de éste, salvo que dicho giro no se conforme a la liquidación que le haya servido de antecedente. Habiendo giro y pago, no podrá reclamarse de este último, sino en cuanto no se conforme al giro”.