

DOCUMENTOS

N.I.P.O.: 634-16-069-9

ANÁLISIS CRÍTICO DE LA NUEVA NORMA GENERAL ANTIELUSIÓN CHILENA(*)

Autor: *María Pilar Navarro Schiappacasse*

DOC. n.º 19/2016

(*) El presente trabajo corresponde a una parte de los capítulos tercero y cuarto del trabajo de fin de máster titulado *Análisis crítico de la norma general antielusión chilena*, dirigida por el Dr. Luis Manuel Alonso González, actualizado con las recientes modificaciones introducidas por la Ley N° 20.899.



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N. B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
2. LA NUEVA NORMA GENERAL ANTIELUSIÓN CHILENA.
 - 2.1. La potestad de interpretación del Director del SII.
 - 2.1.1. La interpretación con carácter general.
 - 2.1.2. La consulta pública del artículo 26 bis del Código Tributario.
 - 2.2. La nueva norma general antielusión chilena.
 - 2.2.1. Constitucionalidad de la norma general antielusión.
 - 2.2.2. Necesidad del establecimiento de una norma general antielusión.
 - 2.2.3. Ámbito de aplicación temporal de las normas antielusión.
 - 2.2.4. Ámbito de aplicación material de la norma general antielusión.
 - 2.2.5. Principios de la norma general antielusiva.
 - 2.2.6. El abuso de las formas jurídicas.
 - 2.2.7. La simulación.
 - 2.2.8. Casos de abuso o simulación especialmente regulados.
 - 2.2.9. El procedimiento para la determinación de la existencia de abuso o simulación.
 - 2.2.10. El procedimiento administrativo.
 - 2.2.11. El procedimiento judicial.
3. LA INFRACCIÓN ADMINISTRATIVA DEL ARTÍCULO 100 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.
 - 3.1. La figura del artículo 100 bis del Código Tributario y su fundamento.
 - 3.2. Naturaleza jurídica de la sanción.
 - 3.3. Sujeto activo.
 - 3.4. Conducta sancionada.
 - 3.5. Procedimiento para la aplicación de la multa.
 - 3.6. Sanción.
 - 3.7. Prescripción.
 - 3.8. ¿Es posible una sanción penal para el contribuyente elusor?
4. CONCLUSIONES.
5. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

Recientemente se incorporó en la normativa tributaria chilena una norma general antielusiva que busca perseguir la real tributación de las operaciones efectuadas por los contribuyentes en las cuales, a través del abuso de las formas jurídicas o mediante simulación, éstos obtienen que se evite total o parcialmente el hecho imponible, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, respecto de la primera de las figuras mencionadas, o bien, se disimule la configuración del hecho imponible o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria o su verdadero monto o data de nacimiento, en el caso de la segunda de las instituciones señaladas.

El objetivo de este trabajo es analizar la regulación de esta norma general antielusión, la correspondiente a las disposiciones procesales y sancionatorias que la complementan, como también las instrucciones administrativas que a este respecto ha dictado la Administración tributaria chilena¹.

Por primera vez en Chile se dota al Servicio de Impuestos Internos², en adelante SII, con carácter general, de la facultad legal para presentar un requerimiento ante los tribunales de justicia, a fin de que éstos declaren la existencia de abuso de las formas jurídicas o de simulación en las operaciones realizadas por los contribuyentes. A lo que debe sumarse la contrapartida sancionatoria de esta figura, ya que hoy se contempla la posibilidad de imponer una multa de hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales de no mediar estas conductas indebidas a quienes se acredite que han diseñado o planificado las operaciones constitutivos de abuso o simulación, con tope de 100 UTA³.

La incorporación de la norma general antielusión al Derecho tributario chileno, tuvo lugar con la modificación introducida por la Ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014, a través de la cual se realizó la reforma al sistema tributario más amplia y profunda de los últimos treinta años. La implementación de sus disposiciones ha tenido lugar con carácter gradual, y en lo que respecta a la regulación que se analizará, la modificación entró en vigencia el 30 de septiembre de 2015. Entre otros objetivos, mediante esta ley se busca mejorar la distribución del ingreso, de forma tal que quienes ganan más aportarán más⁴. Hasta ahora -valiéndose de actos o negocios, que individualmente considerados o en su conjunto, simulados o con abuso de las formas jurídicas-, las personas, o bien, no tributaban, o bien, lo hacían en una menor medida de lo que correspondía.

Es necesario hacer presente que con fecha 8 de febrero de 2016, se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 20.899, conocida como la reforma de la reforma, que entre otras materias precisa la regulación de ciertas disposiciones complementarias a la norma general antielusión. Las modificaciones que se comentarán a los artículos 26 bis y 100 bis, ambos del Código Tributario por expresa disposición del artículo 11 de ésta, entraron en vigencia en el momento de publicación de esta última ley⁵.

Debido a que se trata de una normativa reciente, no existe un desarrollo jurisprudencial ni doctrinario relevante en esta materia, por cuanto con anterioridad a la reforma tributaria los tribunales, en general, fueron reacios a prescindir de la forma jurídica y perseguir la real tributación de las operaciones, siguiendo así la doctrina sentada por la Excma. Corte Suprema en el caso Sociedad Inmobiliaria Bah-

¹ Las reformas que se examinarán corresponden a las contenidas en el artículo 10 de la Ley 20.780.

² Los artículos 1° y 2° del Decreto con Fuerza de Ley N° 7, del Ministerio de Hacienda, de 1980, sobre Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, prescriben que a dicha institución, dependiente del Ministerio de Hacienda, le corresponde la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieron, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente.

³ A lo largo del presente trabajo se hará referencia a la unidad tributaria mensual (UTM) y a la unidad tributaria anual (UTA). La primera de ellas, corresponde a la cantidad de dinero cuyo monto, determinado por ley y permanentemente actualizado, sirve como medida o como punto de referencia tributario; la segunda, aquella vigente en el último mes del año comercial respectivo, multiplicada por doce o por el número de meses que comprenda el citado año comercial. Son valores convertibles en la moneda de curso legal, esto es, el peso chileno. En el mes de febrero, 1 UTM corresponde a \$44.955 pesos chilenos y 1 UTA a \$539.460 pesos chilenos. Al 16 de febrero de 2016, 1 € equivale a \$781,67 pesos chilenos.

⁴ Historia de la Ley N° 20.780, [en línea. Consulta 29 de julio de 2015]. Disponible en <<http://www.leychile.cl/Navegar/scripts/obtienearchivo?id=recursoslegales/10221.3/44975/2/HL20780.pdf>>, p. 8.

⁵ Es, por lo demás, la interpretación emitida recientemente por el SII en la Circular N° 21, de 2016.

ía S.A. con SII, sentencia recaída en la causa Rol N° 4038-2001, de fecha 28 de enero de 2003⁶. En dicha ocasión, el máximo tribunal consideró que el SII confundía la evasión tributaria ilícita con la elusión, que consiste en evitar algo con astucia, lo que no necesariamente era antijurídico, más aún si la propia ley contemplaba y entregaba las herramientas al contribuyente para “pagar impuestos en una medida legítima a la que optó y no en aquella que se le liquida”. Solo en contadas ocasiones, y tras la reforma a la justicia tributaria -cuya implementación tuvo lugar entre los años 2010 y 2013-, encontramos pronunciamientos judiciales del máximo tribunal que declaran expresamente que la elusión no puede ser admitida en nuestro derecho⁷.

Adelantando desde ya nuestra opinión, consideramos que la incorporación de la norma general anti-elusión en el Derecho tributario chileno resulta vital, pues constituye una herramienta normativa que desde hace años era necesaria, da cuenta de una innovación en esta materia y representa una puesta al día de la legislación tributaria a fin de alinearse con los planteamientos de la OCDE⁸ y del G20.

2. LA NUEVA NORMA GENERAL ANTELUSIÓN CHILENA

La reforma al sistema tributario chileno, que se concretó mediante la Ley N° 20.780, constituía un aspecto fundamental del programa de gobierno que debía ser implementado durante el primer año del mandato de la Presidenta Michelle Bachelet, con el objeto de recaudar 8.200 millones de dólares adicionales. Dicha mayor recaudación a través de la Ley de Presupuestos sería destinada a avanzar

⁶ El SII había notificado una liquidación al contribuyente determinando diferencias de IVA, pues consideró hotelera la actividad del contribuyente y, por tanto, afecta. Las diferencias determinadas por el SII tomaron como base la no declaración del débito fiscal devengado por el arriendo de cabañas amobladas, pues la Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. arrendaba solo el inmueble (cabaña), sin ningún tipo de mobiliario, operación no gravada, mientras que los muebles eran arrendados por otra sociedad, compuesta por los mismos socios personas físicas de la Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. Terminada la estadía, los clientes de las cabañas pagan los servicios, de los cuales el 60% era el valor del arriendo de la cabaña (inmueble no amoblado) percibido por Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. y el 40% restante correspondía al arriendo de muebles cobrados por la sociedad relacionada más los consumos de bar (afecta a IVA y por los cuales se emite boleta).

⁷ La primera sentencia que tenemos que derechamente condena la elusión en el país fue dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Arica, en la causa RIT N° GR-01-00003-2011, con fecha 2 de abril de 2012. Sin embargo, la Excma. Corte Suprema recientemente ha distinguido entre elusión y planificación tributaria en la sentencia recaída en la causa Rol N° 25.915-2014, de fecha 27 de julio de 2015. Establece que la elusión tributaria “sin consistir necesariamente en un ilícito, evita el impuesto que, por la vía usual del desarrollo de la actividad, le habría correspondido, objetivo para el que utiliza formas jurídicas inusuales o anómalas” (Considerando 10), y que si bien en principio la actividad desplegada por el contribuyente no resulta cuestionable, su conducta posterior sí lo es, pues realiza negocios debieron haber tributado. Así, “actividades en principio lícitas, tuvieron un fin ilícito, cual es dotar a la operación de venta de acciones de un contexto que impidiese su normal tributación, generando una merma en las arcas fiscales que, en este caso, dadas las apariencias que se usaron para encubrir la actividad, no resulta admisibles” (Considerando 11).

⁸ La OCDE, organización de la cual Chile es miembro, actualmente está preocupada por la erosión de la base imponible de los Estados y el traslado de los beneficios hacia jurisdicciones tributarias de baja o nula tributación. Considera que la legislación de los Estados no evoluciona tan rápido como lo hacen las relaciones comerciales y que, en no pocos supuestos, nos hallamos ante casos de doble no imposición de una renta, y en otros, de doble sujeción. Es así como ha manifestado que establecer disposiciones antielusión que anulen o reduzcan las ventajas obtenidas por las empresas mediante la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, es claramente pertinente para contrarrestar los efectos de la planificación fiscal de las empresas. A este respecto constata que existen: i) estrategias disuasivas tendientes a que los contribuyentes se desistan de adoptar una posición agresiva, como es, “educar al contribuyente mediante la adopción de resoluciones públicas, la sanción de los promotores de mecanismos fiscales agresivos, las obligaciones adicionales de divulgar información, así como la puesta en marcha de estrategias eficaces de apoyo en los medios de comunicación”; ii) las estrategias de detección, que buscan garantizar que se “disponga oportunamente de información selectiva y exhaustiva que las auditorías fiscales tradicionales por sí mismas no pueden obtener”, de forma tal que los gobiernos pueden determinar previamente los ámbitos de riesgo y establecer la forma de dar respuesta, y iii) las estrategias de respuesta, que dan cuenta del objetivo final de las medidas de lucha en contra de la elusión fiscal, y persiguen reprimir los comportamientos inaceptables e incidir en los futuros. Dentro de estas últimas, se encuentran en primer lugar las normas o doctrinas generales contra la lucha de la elusión fiscal, seguidas de las normas relativas a las corporaciones foráneas controladas (CFC), las normas sobre subcapitalización y otras que limitan la deducción de intereses, aquéllas destinadas a luchar contra los mecanismos híbridos, las normas de lucha contra la erosión de la base imponible, así como también previsiones en los Convenios para Evitar la Doble Imposición. En este contexto, uno de los ámbitos en que la presión es mayor, es el relativo a las medidas de lucha contra la elusión fiscal, en particular, en lo relativo a “los principios contables generalmente admitidos, los regímenes de compañías foráneas controladas, las normas relativas a la subcapitalización y las normas destinadas a evitar toda utilización abusiva de los convenios fiscales”. Por ello, plantea llevar a cabo un plan de acción global, coordinado y de carácter internacional, a fin de dar una solución internacional al problema, el que ha de abordarse consultando a todos los actores. OCDE, Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, 2013a, Éditions OCDE, París, pp. 44-45; 59; 62-63.

hacia una educación más equitativa y de calidad en todos los niveles, a fin de resolver las brechas de desigualdad que existen en el país.

El objetivo central de la reforma era que quienes tuvieran más, aportasen más. Sin perder de vista ese fin principal, el proyecto de ley perseguía también reducir la evasión y elusión, a través de la incorporación en el Código Tributario de una norma general antielusión que permitiera al SII rechazar las ventajas tributarias obtenidas por los contribuyentes mediante planificaciones elusivas y sancionar a los asesores tributarios que hubieran participado en su diseño o planificación⁹. A la hora de configurar positivamente la norma general antielusión, el modelo que se tomó como referencia fue el español, contenido en los artículos 13, 15 y 16 de la Ley General Tributaria, en adelante LGT, pero sufrió importantes modificaciones en el Congreso. Administrativamente, la norma general antielusión ha sido interpretada por el SII mediante la Circular N° 65, de 23 de julio 2015, que “Imparte instrucciones acerca de las normas incorporadas en el Código Tributario por la Ley N° 20.780, en materia de medidas anti elusión”, la que será analizada conjuntamente con la revisión de la regulación de la norma general antielusión, establecida a través de la Leyes N°s 20.780 y 20.899. Debe dejarse establecido, sin embargo, que la denominación “abuso de las formas jurídicas” adoptada por el Derecho chileno se corresponde más bien con la designación de la figura en la legislación alemana.

2.1. La potestad de interpretación del Director del SII

2.1.1. La interpretación con carácter general

Como aspecto previo conviene señalar que la cultura tributaria chilena y las planificaciones tributarias tienen la particularidad de girar en torno a pronunciamientos interpretativos de la normativa impositiva emitidos por el Director del SII, contenidos en circulares, oficios y resoluciones. Si bien las instrucciones están dirigidas a los funcionarios –para quienes su cumplimiento es obligatorio y permiten efectuar un debido control jerárquico, haciendo efectivo el principio de igualdad¹⁰–, los contribuyentes las utilizan para tener certeza acerca del proceder del ente tributario frente a una eventual fiscalización. Por lo demás, el cumplimiento de las instrucciones internas por parte del ente fiscalizador es visto por los tribunales de justicia como parte integrante del bloque de legalidad a que está sujeta la actuación del SII¹¹.

Junto con la certeza que generan los pronunciamientos del Director, el artículo 26 del Código Tributario, da cuenta del principio de buena fe en esta materia, al establecer que “*No procederá el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentada por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular*”¹²⁻¹³.

⁹ Historia de la Ley N° 20.780, (nota 4), pp. 4-5; 19-20.

¹⁰ FLORES DURÁN, Gloria; VERGARA QUEZADA, Gonzalo, Desafíos en Tiempos de Reformas tributarias. Fundamentos, objetivos y control, 1ª edición, Thomson Reuters, Santiago, 2014, p. 313.

¹¹ Para GUZMÁN, esta facultad de interpretación de las normas permite suponer “*la existencia de un poder difuso de interpretación en el funcionario, que, empero, debe ceder a la resolución del jefe del ente del cual se trate, en orden a disponer cómo deben ser interpretadas las normas que le corresponda aplicar o supervigilar, resolución que debe ser obligatoria para los funcionarios, merced a la regla de jerarquía que rige en toda la administración y a la existencia de un poder de mando y de regulación en cabeza de ese jefe, sin el cual no sería tal*”. Ahora bien, frente al universo de personas que quedarían obligadas con la interpretación del Director, plantea que desde luego se aplica a los funcionarios, pero además produce una obligación *ad extra* al universo de personas que caen dentro de la supervigilancia del servicio, sin que ello alcance al juez, quien siempre podrá fallar en contra de un criterio determinado por el Director. GUZMÁN BRITO, Alejandro, La interpretación administrativa en el derecho chileno, La Ley, Colección Ensayos Jurídicos, Santiago, 2014, pp. 5; 117-135.

¹² GUZMÁN, por su parte, critica la exigencia de buena fe de parte del contribuyente, pues ello hace pensar que la norma solo podría tener aplicación frente a un cambio de criterio del Director pero, en ese caso, la buena fe implicaría considerar que la primitiva interpretación era la correcta. No obstante lo anterior, precisa que esta apreciación se suaviza teniendo presente el principio general de buena fe que predica el artículo 707 del Código Civil. GUZMÁN BRITO, Alejandro, (nota 11), p. 47. Cabe señalar que los pronunciamientos del Director se encuentran disponibles en Internet, a pesar de que la ley solo exige que estén los correspondientes a los últimos tres años. En caso que las circulares, dictámenes y demás documentos que contengan la

La facultad del Director para interpretar la normativa tributaria se encuentra contenida en la letra A del artículo 6º del Código Tributario que dispone:

“Artículo 6º.- Corresponde al Servicio de Impuestos Internos el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el presente Código y las leyes y, en especial, la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias.

Dentro de las facultades que las leyes confieren al Servicio, corresponde:

A. Al Director de Impuestos Internos:

1º. Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos (...) ¹⁴.

2º. Absolver las consultas que sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias le formulen los funcionarios del Servicio, por conducto regular, o las autoridades”.

Por su parte, la letra b) del artículo 7º del Decreto con Fuerza de Ley N° 7, del Ministerio de Hacienda, de 1980, establece que es facultad del Director “Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos”, la letra b) bis del artículo 7º del mismo cuerpo legal contempla como otra atribución del Director el “b bis) Asesorar al Ministerio correspondiente en la negociación de Convenios Internacionales que versen sobre materias tributarias, interpretar sus disposiciones, impartir instrucciones para su aplicación, adoptar las medidas necesarias y mantener los contactos con el extranjero que sean convenientes para evitar la elusión y la evasión de impuestos en el ámbito internacional” ¹⁵.

Asimismo, el artículo 45 del Decreto con Fuerza de Ley N° 7, del Ministerio de Hacienda, de 1980, Ley Orgánica del SII, dispone:

“Artículo 45º.- Los informes que importen un cambio de doctrina o que se refieran a materias sobre las cuales no haya precedentes, deberán ser sometidos a la aprobación del Director.

El Director estará obligado a dar respuestas sólo a las consultas que sobre interpretación y aplicación de las leyes tributarias, formulen los Jefes de Servicios y otras autoridades públicas, sin perjuicio del derecho de petición” ¹⁶.

Los contribuyentes también están habilitados para formular consultas al Director, en virtud del derecho de petición genérico consagrado en la Constitución, ya que ésta asegura a todas las personas “14º El derecho de presentar peticiones a la autoridad, sobre cualquier asunto de interés público o privado, sin otra limitación que la de proceder en términos respetuosos y convenientes” ¹⁷ y, actualmente, debe agregarse lo dispuesto en el artículo 26 bis del Código Tributario.

interpretación de las normas tributarias sean modificados, se presume de derecho que el contribuyente ha conocido tales modificaciones desde que hayan sido publicadas en el Diario Oficial.

¹³ El procedimiento de respuesta a las consultas de los contribuyentes se encuentra regulado en la Circular N° 71, de 2001.

¹⁴ La Ley N° 20.780, modificó el artículo 6º, letra A, N° 1 del Código Tributario, instaurando un procedimiento de consulta pública de proyectos de circulares o instrucciones, de carácter facultativo para el Director, salvo cuando a través de dichas instrucciones se interpreten con carácter general normas tributarias o que modifiquen criterios interpretativos previos, pues en estos casos la consulta es obligatoria. La regulación de este nuevo procedimiento ha sido materializada en la Circular N° 62, de 2015. La norma entró en vigencia el 30 de septiembre de 2015.

¹⁵ De esta disposición se desprende la facultad del Director para interpretar las normas de los tratados y emitir instrucciones para su aplicación.

¹⁶ A esta disposición deben agregarse los artículos 43 del mismo cuerpo legal y 7º del Código Tributario, que establecen las normas para resolver las contiendas de competencia surgidas en el ejercicio de las facultades exclusivas de interpretación y aplicación de las leyes tributarias.

¹⁷ GUZMÁN considera que la interpretación se efectúa a través de un acto administrativo, concretamente mediante de aquellos que tienen naturaleza de dictamen, para los cuales la Ley N° 19.880, de Procedimientos Administrativos contempla un plazo determinado para su dictación, de forma tal que frente a la omisión de la respuesta dentro de dicho lapso, debe entenderse rechazada por aplicación del silencio administrativo. GUZMÁN BRITO, Alejandro, (nota 11), pp. 40; 147. No compartimos, sin embargo, esta apreciación, y como tendremos ocasión de ver, creemos que el legislador erró en la regulación primitiva del artículo 26 bis del Código Tributario al determinar el efecto que tenía la no respuesta en tiempo legalmente establecido. Si bien la opinión de GUZMÁN podría entenderse en el sentido que el Director decidió no contestar la petición del contribuyente, pues en principio no habría norma que lo obligara a ello, debe tenerse presente que la Contraloría General de la República, mediante el Dictamen N° 39.353, de 10 de septiembre de 2003, ha indicado que “es necesario manifestar que el uso de la atribución del Servicio de Impuestos Internos, de fijar normas e impartir instrucciones, se materializa en un acto que no se enmarca en

De la conjugación de las normas anteriores se desprende que el Director es la autoridad con competencia para interpretar las normas tributarias¹⁸, y cierra el contorno de esta facultad del artículo 126 del Código Tributario, según el cual “*en ningún caso serán reclamables las circulares o instrucciones impartidas por el Director o por las Direcciones Regionales al personal, ni las respuestas dadas por los mismos o por otros funcionarios del Servicio a las consultas generales o particulares que se les formulen sobre aplicación o interpretación de las leyes tributarias*”. De esta forma, la instrucción en sí misma no es reclamable de manera directa, pero sí lo será de forma indirecta, cuando la interpretación en ella contenida sea el fundamento de una liquidación o resolución, o de un cobro a través de un giro, actuación que luego puede ser reclamada por el contribuyente.

A nuestro juicio esta práctica generalizada de consultar al Director del SII para determinar la viabilidad de una planificación, ante ausencia de interpretación, o bien, superponer pronunciamientos del Director para elaborar una estructura fiscal avalada por el SII, explica la razón por la cual la Ley N° 20.780, incorporó un nuevo artículo 26 bis en el Código Tributario, que regula una consulta especial al Director para la aplicación de la norma general antielusión.

2.1.2. La consulta pública del artículo 26 bis del Código Tributario

El artículo 26 bis del Código Tributario regula un procedimiento especial para la resolución de consultas formuladas por los contribuyentes relativas a “*la aplicación de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter a los actos, contratos, negocios o actividades económicas que, para tales fines, pongan en conocimiento del Servicio*”.

Bajo la sola regulación de la Ley N° 20.780, la disposición en comento expresamente señalaba que estaban legitimados para formular esta consulta “*los contribuyentes¹⁹ u obligados al pago²⁰ de impuestos, que tuvieren interés personal y directo*”, precisando la Circular N° 65, de 2015, que el interés es de carácter exclusivamente económico²¹.

Ahora bien, la Ley N° 20.899, amplió el universo de consultantes, disponiendo expresamente que está facultada, asimismo, toda persona para realizar esta consulta y obtener respuestas de carácter general. Sin embargo, tales respuestas tienen un régimen jurídico distinto, pues no son vinculantes para el

ninguno de los conceptos de acto administrativo que contiene el artículo 3° de Ley N° 19.880, toda vez que se trata de una potestad normativa, reguladora, cuyo ejercicio corresponde que sea ponderado exclusivamente por el Servicio”, y agrega que “por tanto, no resulta aplicable en la especie la regulación del procedimiento administrativo contenida en Ley N° 19.880 y por ende, no procede que se requiera al Servicio de Impuestos Internos, de parte de las entidades edilicias recurrentes (...), la emisión del certificado a que alude el artículo 24, inciso final, de dicho texto legal, a los efectos de computar el plazo que tal precepto establece para evacuar la decisión definitiva”.

¹⁸ EVANS ESPIÑEIRA ha alzado una voz crítica respecto al establecimiento de este tipo de interpretaciones, a pesar de que a través de éstas no puedan establecerse nuevos tributos. Si bien es cierto considera que se trata de facultades “lamentablemente indispensables”, debido a las deficiencias que suelen tener las normas tributarias, estima que se presentan como amenazantes de los derechos de los contribuyentes. Así, llama la atención en orden a que el Director del SII se encontraría en una situación de “privilegio”, en relación con las autoridades electas y políticamente responsables, no obstante lo cual, el legislador “deliberadamente” autoriza la existencia de una normativa paralela surgida de la apreciación discrecional del titular de la función administrativo-fiscalizadora. EVANS ESPIÑEIRA, Eugenio, *Los Tributos en la Constitución*. Segunda edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2010, pp. 38-43. Ahora bien, el autor estima que estas normas son de carácter obligatorio para los agentes económicos y los contribuyentes, pero olvida que ello solo es así cuando la ley le ha encargado expresamente al SII regular el detalle de una materia; en los restantes casos, la interpretación de las normas tributarias tendrá efectivamente el carácter de obligatorio, pero solo para los funcionarios de la repartición pública, no para los contribuyentes, quienes perfectamente pueden ir en contra de una interpretación.

¹⁹ El artículo 8 N° 5 del Código Tributario define contribuyente a “*las personas naturales y jurídicas o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos*”. En Chile la expresión “persona natural” es el equivalente a “persona física”.

²⁰ La Circular N° 65, de 2015, señala que “*corresponde a aquellos sujetos que tienen la obligación de enterar los tributos en arcas fiscales, actuando incluso como retenedores*”.

²¹ La citada instrucción agrega que la consulta deberá formularse por escrito, de manera fundada, conteniendo una exposición clara y detallada de las negociaciones que pretende efectuar, adjunta a un formulario de identificación, que deberá ser fundada, debiendo acompañar los antecedentes necesarios para la adecuada resolución por parte de la autoridad. Se entiende por antecedentes necesarios para la adecuada resolución por parte de la autoridad, aquellos útiles e indispensables para dar una adecuada respuesta a la consulta.

ente fiscalizador en relación con el caso planteado ni quedan sujetas a las disposiciones de artículo 26 bis en comento.

Esta norma contempla un plazo máximo para la resolución de la consulta formulada por el contribuyente. En efecto, señala que la autoridad deberá resolverla en un lapso de noventa días contados desde la recepción de todos los antecedentes necesarios para su adecuada resolución, el que podrá ser ampliado hasta por treinta días²².

No obstante lo anterior, el artículo 26 bis del Código Tributario posibilita que el SII solicite antecedentes para la resolución de la consulta, y así requerir “*informes*²³ o *dictámenes a otros organismos, o solicitar del contribuyente el aporte de nuevos antecedentes para la resolución de la consulta*”²⁴.

El referido artículo 26 bis señala el efecto jurídico que provoca la falta de respuesta por parte del Director, vencido el plazo establecido en la ley. La regulación dada por la Ley N° 20.780, disponía que “*expirado el plazo para contestar sin que el Servicio haya emitido respuesta, se entenderá rechazada la consulta*”. Ello resultaba contradictorio, pues según el criterio vigente emitido por la Contraloría General de la República, a la facultad de interpretación del Director del SII no se le aplican supletoriamente las normas de la Ley N° 19.880, razón por la cual carecía de sentido entender rechazada la consulta, esto es, afirmar que la no respuesta del SII a la consulta del contribuyente u obligado al pago acerca de la aplicación de la norma general antielusión a un acto, contrato, negocio o actividad económica debiera entenderse que la autoridad rechaza la aplicación de la norma. Así lo había entendido también el SII, pues en la Circular N° 65, de 2015, señalaba que en este supuesto se estaba ante un “rechazo ficto de la consulta”, de forma tal que se entendía que la misma fue rechazada sin emitirse pronunciamiento del fondo del asunto, lo que no significa “*un pronunciamiento en cuanto a si la operación consultada es o no susceptible de ser calificada como abuso o simulación*”.

Ahora bien, el legislador ha corregido esta imprecisión mediante la Ley N° 20.899, que reemplaza el texto antes transcrito por el siguiente: “*la consulta se tendrá por no presentada para todos los efectos legales*”, con lo que se aclara el efecto que produce la no respuesta.”

Respecto a esta facultad del contribuyente, se ha expresado que faltan incentivos para consultar planificaciones complejas, como sería considerar una doble instancia administrativa y una sanción para la ausencia de respuesta por parte del Servicio²⁵. Lo cierto es que estructurar el sistema de la manera planteada haría que fuese diametralmente opuesto al establecido para las consultas generales sobre interpretación de las normas tributarias, sin que se vislumbren mayores razones para ello, pues lo que se busca con esta consulta es dotar de certeza a los contribuyentes a la hora de planificar su tributación.

El inciso final del artículo 26 bis del Código Tributario señala que “*la respuesta tendrá efecto vinculante para el Servicio únicamente con relación al consultante y en el caso planteado, y deberá señalar*

²² En este punto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 10 del Código Tributario, debemos entender que se trata de días hábiles, siendo inhábiles los feriados, sábados y domingos. Al respecto, la Circular N° 65, de 2015, establece que el SII emitirá un “certificado de conformidad” que dará cuenta de la circunstancia de poseer todos los antecedentes necesarios para su resolución, inmediatamente recibidos todos aquellos indicados por el contribuyente en su presentación, y desde ese momento comenzarán a correr los noventa días para emitir la respuesta.

²³ La solicitud de informes o dictámenes es facultativa para el SII, toda vez que la ley alude a que esta institución “podrá” requerirlos. Luego, con respecto al valor de los mismos, conviene recordar lo señalado en el artículo 38 de la Ley N° 19.880, sobre Procedimiento Administrativo, que precisa que “*salvo disposición expresa en contrario, los informes serán facultativos y no vinculantes*”. El artículo 24 de la citada ley prescribe que el plazo para evacuar los informes, dictámenes u otras actuaciones similares, será de 10 días, contado desde la petición de la diligencia (contados de lunes a viernes descontados los festivos).

²⁴ Al respecto, la Circular N° 65, de 2015, señala que la “certificación de conformidad” inicialmente emitida quedará sin efecto y el plazo de noventa días volverá a computarse una vez que los nuevos antecedentes sean aportados, expidiéndose una nueva certificación. De ello, podemos concluir que si el contribuyente no acompaña los nuevos antecedentes solicitados por la Administración, el plazo de noventa días no volverá a correr. Sin perjuicio de considerarse razonable la instrucción, ya que los antecedentes que se aporten a la solicitud son determinantes a la hora de absolver adecuadamente la consulta, lo cierto es que también se prevé la posibilidad de solicitar informes o dictámenes a otros organismos, y en estos casos, la instrucción en comento especifica que “*el requerimiento de informes o dictámenes a otros organismos (...) no suspenderá ni interrumpirá el plazo para evacuar la consulta*”.

²⁵ BLANCHE REYES, Christian, “Reforma Tributaria 2014. Las nuevas medidas de control y el debido proceso”, en *Revista del Abogado*, una publicación del Colegio de Abogados de Chile, N° 61, 2014, p. 11.

expresamente si los actos, contratos, negocios o actividades económicas sobre las que se formuló la consulta, son o no susceptibles de ser calificadas como abuso o simulación conforme a los artículos 4º bis, 4º ter y 4º quáter. La respuesta no obligará al Servicio cuando varíen los antecedentes de hecho o de derecho en que se fundó”.

Respecto al valor de la respuesta a la consulta, la Circular N° 65, de 2015, manifiesta que “*el pronunciamiento podrá oponerse en una futura instancia de fiscalización, debiendo verificarse que no hayan variado los antecedentes de hecho²⁶ o de derecho²⁷ en que se trate del mismo consultante”.*

Para VERGARA QUEZADA, la norma contiene un “germen de tratamiento diferenciado”, pues la respuesta dada por la Administración solo es vinculante en el caso concreto y de manera relativa²⁸. Se comparte esta opinión, cuestión que se ve agravada por la nueva regulación, en caso que quien consulte no tenga un interés personal y directo, pues no se verá beneficiado por el efecto vinculante de la respuesta del Director. La nueva regulación señala que la respuesta no quedará sujeta a las disposiciones del artículo 26 bis, por lo que la interpretación correcta ha de ser que se someten al estatuto general del artículo 26 del Código Tributario, con la limitación al cobro de impuestos con efecto retroactivo, cuando el contribuyente de buena fe se acoge a este pronunciamiento. Ahora bien, la duda que cabe es en este caso es si esa respuesta puede amparar la conducta seguida por un contribuyente no consultante, pues estas respuestas deben ser publicadas por el SII en su sitio web, por expreso mandato legal.

No obstante lo anterior, hay que reconocer que la respuesta favorable para el consultante que tiene un interés personal y directo vincula a la administración y le da mayor certeza jurídica²⁹; frente a una respuesta desfavorable, la norma no distingue, por tanto, es necesario entender que también obliga a la Administración.

2.2. La nueva norma general antielusión chilena

Previo al examen de esta figura se considera pertinente hacer algunas precisiones. Si bien es cierto se alude en general a la norma general antielusión, debe señalarse que la regulación chilena contempla bajo esta denominación dos figuras: el abuso de las formas jurídicas y la simulación. Asimismo, es interesante destacar que el legislador ha considerado que ambas corresponden a hipótesis de elusión, a pesar de que tradicionalmente la doctrina identifica a la simulación con la evasión. Finalmente, en cuanto al procedimiento para la determinación de la existencia de abuso o simulación, conviene dejar sentado desde ya que a pesar de que en un primer momento se tomó como referencia el modelo español y, en definitiva, era la propia Administración tributaria la que declaraba su existencia. No

²⁶ La instrucción entiende que éstos han variado cuando “*existen antecedentes nuevos que den cuenta de actos, contratos, negocios o actividades económicas distintos de aquellos que el Servicio tuvo en consideración al momento de emitir su respuesta*”, lo que se determinará constatando la parte expositiva de la respuesta con los documentos aportados por quien efectuó la consulta o por los organismos a quienes se requirió informes o dictámenes.

²⁷ De otra parte, la variación de derecho, acontece cuando “*las normas citadas en la respuesta otorgada por el Servicio han sufrido alguna modificación legal o, en su defecto, se ha publicado un nuevo precepto legal que afecte a los actos, contratos, negocios o actividades económicas consultadas*”; no existirá variación de derecho cuando se emita un nuevo criterio interpretativo del SII.

²⁸ VERGARA QUEZADA, Gonzalo, “Análisis crítico de la norma antielusiva genérica de la Ley N° 20.780”, en *Revista de Estudios Tributarios*, FEN Universidad Chile, N° 12, 2014, p. 169.

²⁹ Puede afirmarse que las consultas tributarias cuando tienen efecto vinculante, como en el supuesto en comento, son una manifestación del principio de confianza legítima. HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Juan Manuel, “La vinculación de la Administración tributaria a los actos propios en su función de comprobación. Comentarios a la STS de 4 de noviembre de 2013”, en *Quincena Fiscal*, N° 7, 2014, pp. 112-113. El SII se compromete de forma expresa en el futuro a seguir el criterio sustentado en la respuesta dada. En este sentido, debemos entender que las actuaciones de la Administración, suscitan confianza entre los destinatarios de sus decisiones, y en este sentido, el principio de confianza legítima debe entenderse como “*el amparo que debe dar el juez al ciudadano frente a la Administración Pública, la que como ha venido actuando de una determinada manera, lo seguirá haciendo de esa misma manera en lo sucesivo y bajo circunstancias (políticas, sociales, económicas), similares*”. Así, el principio de confianza legítima se encuentra fuertemente fundado en el de seguridad jurídica, que “*garantiza ‘la confianza que los ciudadanos pueden tener en la observancia y el respeto de las situaciones derivadas de la aplicación de normas válidas y vigentes’.* Con lo que ‘*la seguridad jurídica significa por eso para el ciudadano en primera línea protección de la confianza*’”. BERMÚDEZ SOTO, Jorge, *Derecho administrativo general*, Tercera edición actualizada, La Ley, Santiago, 2014, pp. 85; 87-89.

obstante ello, durante la tramitación parlamentaria se modificó el modelo, de forma tal que se contempla la necesaria intervención judicial, siendo el juez quien en definitiva declara que se está ante abuso o simulación, y se regula administrativamente un procedimiento previo para hacer uso de la facultad que la ley le ha conferido al SII.

2.2.1. Constitucionalidad de la norma general antielusión

La Constitución Política chilena contempla ciertas garantías en materia tributaria, dentro de las cuales, la norma básica es el principio de legalidad o reserva legal, haciendo realidad el aforismo "*nullum tributum, sine lege*", esto es, no puede existir tributo sin una ley que lo establezca³⁰.

Durante la tramitación de la Ley N° 20.780, se generó gran controversia en torno a la constitucionalidad de la incorporación de la norma general antielusiva en el ordenamiento jurídico chileno, principalmente, porque se consideró que se otorgaba al SII una facultad judicial, consistente en la declaración de la existencia de abuso o simulación³¹. En este punto la presión de los actores involucrados fue tan fuerte³² que, en definitiva, la norma sufrió una modificación radical y tal atribución salió de la esfera de competencia del ente fiscalizador, quien deberá requerir la intervención necesaria de un tribunal con competencia tributaria para que realice tal declaración³³.

³⁰ En Chile, de conformidad con el artículo 63 de la Constitución son materias de ley, entre otras, aquellas que la Constitución exige que sean reguladas por ley, así como aquellas de iniciativa exclusiva del Presidente de la República. Dicha autoridad, al tenor del artículo 65 de la Carta Fundamental, tiene iniciativa legal exclusiva para "*imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión*". Cuando un proyecto de ley contemple la regulación de estas materias, necesariamente ha de tener a la Cámara de Diputados como Cámara de Origen. Como cierre de la reserva legal chilena, expresamente la Constitución impide que estas materias sean reguladas a través de un Decreto con Fuerza de Ley.

En cuanto a la extensión de la reserva legal, a falta de previsión legal, el Tribunal Constitucional ha manifestado que la ley debe regular los elementos esenciales de la obligación tributaria, admitiendo la regulación por parte de la potestad reglamentaria de ejecución, solo para desarrollar aspectos de detalle técnico que por su propia naturaleza, el legislador no puede regular, pero que éste ha de delimitar con suficiente claridad y determinación (STC Roles N°s 718-07, Considerandos 24-25 y 28; 1234-08, Considerando 11, y 2038-11, Considerando 17).

³¹ Al respecto, GORZIGLIA, consideró que existía subjetividad en la calificación por parte de la Administración tributaria y estimó "*discutible que el SII deba contar con las mejores y más eficientes herramientas para la debida fiscalización del cumplimiento tributario; nada más injusto que frente a situaciones similares algunos paguen impuestos y otros no, gracias a su mayor destreza para eludir la actividad fiscalizadora. Sin embargo, es preciso atender bien las consecuencias de trasladar al SII atribuciones propias de otros poderes del Estado, ajenas a la labor fiscalizadora que le otorga la ley. No debe olvidarse que, según mandato constitucional, sólo corresponde al legislador establecer hechos gravados y no compete a la autoridad administrativa declarar unilateralmente la existencia de éstos al margen de los actos y contratos verdadera y legítimamente celebrados por las partes (...). [N]o cabe duda que este tipo de medidas afectará la certeza jurídica, imprescindible para el desarrollo de toda actividad económica y el emprendimiento en cualquier sociedad moderna. En consecuencia, resulta legítimo preguntarse si son realmente justificables y si el perjuicio que pueden generar será mayor al eventual beneficio que se pretenda obtener. Lo anterior considerando, especialmente, la existencia de tribunales tributarios especializados*". GORZIGLIA CHEVIKOFF, Mario, "Nuevas atribuciones para el SII" [en línea]. Diario La Tercera, de fecha 6 de abril de 2014 [consulta: 10 de agosto de 2015]. Disponible en <<http://diario.latercera.com/2014/04/06/01/contenido/negocios/27-161573-9nuevas-atribuciones-para-el-sii.shtml>>.

³² En efecto, un informe elaborado por la Biblioteca del Congreso Nacional a los pocos días de presentada la reforma tributaria, da cuenta de que la inclusión de la norma general antielusión en el ordenamiento tributario chileno contaba con defensores y detractores. Entre los argumentos de los detractores, es común encontrar referencias al quebrantamiento de la legalidad tributaria, pues estimaban que el SII determinaría un hecho gravado que forzosamente no se produjo; de la garantía constitucional del libre ejercicio de una actividad económica, sin que exista norma que obligue a los particulares a optar por la opción de mayor tributación establecida por el legislador; a una infracción a la norma relativa al debido proceso, pues no se contempla un procedimiento que garantice el derecho de defensa; que la conducta a sancionar no se encuentra expresamente contemplada en la ley, lo que vulnera el artículo 19 N° 3 de la Constitución. En el mismo sentido, hubo quien señaló que se trataba de normas de enunciación abierta y general y podían generar incertidumbre y arbitrariedad. Biblioteca Congreso Nacional Informe, "Opiniones sobre la constitucionalidad e inconstitucionalidad de las medidas contra la elusión contenidas en el Proyecto de Ley de Reforma Tributaria (2014)" [en línea]. De fecha 21 de abril de 2014 [consulta: 10 de agosto de 2015]. Disponible en: <<http://www.camara.cl/pdf.aspx?prmID=615&prmTIPO=MANDATO ANTECEDENTE>>, pp. 7-11.

³³ El Poder Ejecutivo se hizo cargo de las críticas recibidas y realizó las modificaciones que consideró pertinentes. En particular, se contempló la intervención de los Tribunales Tributarios y Aduaneros y se dejó expresa constancia de la facultad que le asiste al contribuyente de hacer uso de la economía de opción. Ello tras la negociación llevada a cabo por el Ministerio de Hacienda con los equipos técnicos de la UDI y de RN, partidos políticos de la oposición chilena, que derivó en la elaboración de un protocolo de acuerdo firmado en el mes de julio de 2014, a través del cual se realizaron once precisiones al proyecto de ley, incorporando gran parte de las inquietudes que las mayores auditoras del país —PwC, EY, KPMG y Deloitte— presentaron

Si bien es cierto aún subsisten críticas a la Constitucionalidad de la norma general antielusión, al estimarse que afecta al principio de legalidad y a la certeza jurídica y certeza jurídica, cabe señalar que finalizado el tercer trámite constitucional en el Congreso, el proyecto de ley fue remitido al Tribunal Constitucional, a fin de que éste ejerciera el control preventivo obligatorio de constitucionalidad de conformidad con el inciso 1º, N° 1 del artículo 93 de la Constitución, respecto de los numerales 4, 27 y 29 de su artículo 10 del proyecto, que agregan los artículos 4º quinquies, 119 y 160 bis al Código Tributario, ya que se consideró que correspondían a materias de ley orgánica constitucional³⁴.

El Tribunal Constitucional expresamente señaló que no se pronunciaría sobre algunos incisos de los artículos sometidos a control preventivo³⁵; respecto de aquellas disposiciones sobre las cuales ejerció el control³⁶, declaró expresamente que las normas no eran contrarias a la Constitución³⁷.

Como consideración final a este respecto, se estima pertinente señalar que no fueron objeto de pronunciamiento por parte del Tribunal Constitucional las materias que suscitaron mayores discusiones en cuanto a su conformidad con la Constitución. En especial, la regulación de fondo de la nueva norma general antielusión y su relación con el principio de reserva legal en materia tributaria, de forma tal que será interesante ver en el futuro la doctrina que este tribunal sentará.

Haciéndose cargo del debate generado durante la discusión de la norma general antielusión, el SII en la Circular N° 65, de 2015, ha manifestado enfáticamente que ésta respeta los principios constitucionales de legalidad³⁸ y de igualdad³⁹.

2.2.2. Necesidad del establecimiento de una norma general antielusión

Cabe preguntarse en este punto, ¿era necesario el establecimiento de una norma general antielusión? A nuestro juicio la respuesta es afirmativa, por aplicación del principio de legalidad que inspira la actuación de la Administración. Si bien ya existe jurisprudencia del máximo tribunal chileno que rechaza la licitud de la elusión, lo cierto es que su consagración positiva origina una mayor certeza jurídica para los contribuyentes y permite que el ente fiscalizador enfoque su actuación conforme con la normativa vigente, sin tener que aplicar de manera general instituciones que se encuentran con-

durante la discusión legislativa. Economía y Negocios online, "Auditoras apoyan nuevas facultades para el SII y piden recursos para tribunales tributario" [en línea]. Publicación del 14 de julio de 2014 [consulta: 3 de agosto de 2015]. Disponible en: <<http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=121412>>.

³⁴ Según el artículo 77 de la Constitución, es una materia de ley orgánica constitucional la determinación de la organización y atribuciones de los tribunales que fueren necesarios para la pronta y cumplida administración de justicia en todo el territorio de la República. Así, el 160 bis del Código Tributario otorga nuevas competencias a las Cortes de Apelaciones y a la Corte Suprema en el marco del procedimiento especial en él regulado.

³⁵ Respecto al inciso primero del artículo 160 bis que alude al "Tribunal Tributario y Aduanero competente", ya que no establece reglas nuevas ni modifica las existentes en materia de competencia de estos órganos, motivo por el cual no es propio de ley orgánica constitucional; a su vez, los incisos 2º a 6º del artículo 4º quinquies y los incisos 1º a 4º, 6º y 7º del artículo 160 bis que se agregan al Código Tributario, señala que se refieren a aspectos puramente procedimentales.

³⁶ Lo hizo respecto del inciso 1º del artículo 4º quinquies, el artículo 119 y el inciso 5º del artículo 160 bis que se agregan al Código Tributario.

³⁷ Ello resulta relevante, pues de conformidad con el inciso 11 del artículo 93 de la Constitución y el artículo 84 de la Ley Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional, dicho tribunal deberá declarar inadmisibles los requerimientos de inaplicabilidad por inconstitucional formulados al amparo del artículo 93, N° 6 de la Constitución, en aquellos casos en los cuales la cuestión se promueva respecto de un precepto legal que haya sido declarado conforme a la Constitución por el mismo, sea ejerciendo el control preventivo, como en este caso, sea conociendo de un requerimiento, en el que se invoque el mismo vicio que fue materia de la sentencia respectiva.

³⁸ En cuanto al respeto al principio de legalidad, señala que la forma en que ello se concreta, es excluir totalmente la aplicación de impuestos por analogía; esto es, no puede entenderse que el resultado económico alcanzado con un acto, negocio o contrato es similar a otro supuesto expresamente gravado por el legislador. Así, el ente fiscalizador debe acreditar que ha existido abuso. Continúa la instrucción señalando que la aplicación de tributos conforme a lo dispuesto en los hechos gravados establecidos en la ley, no puede quedar al arbitrio de los contribuyentes, es decir, los impuestos son obligatorios, y nadie puede sustraerse de su aplicación mediante actos elusivos. De esta forma, el principio de legalidad supone que ni la administración ni el poder judicial pueden crear derecho actuando como legislador, de modo que la función esencial de las normas antielusión, tanto generales como especiales, es precisamente resguardar el cumplimiento de los hechos gravados establecidos por la ley, evitando que los contribuyentes se sustraigan de su aplicación mediante conductas elusivas.

³⁹ Por su parte, el principio de igualdad en la repartición de las cargas públicas supone asegurar que los contribuyentes tributen conforme el legislador ha estimado adecuado.

templadas para supuestos bastante particulares determinados por el legislador. Pero más allá de cuestiones de forma, como es la atribución legal expresa por exigencias del principio de legalidad, con este tipo de normas se logra hacer realidad el principio de capacidad contributiva, pues a igual capacidad económica se verifica una similar tributación, si la diferencia de tributación se generaba por la comisión de actuaciones elusivas⁴⁰.

Refuerza la conclusión anterior el hecho de que la propia Excm. Corte Suprema en el caso Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A., al que se hiciera referencia, *“no reprocha tanto la imposibilidad de que el ente fiscal pueda impugnar un acto o contrato por simulación, cuando la forma empleada en el caso concreto, si no existe norma tributaria especial que ampare la prescindencia respecto a los negocios o contratos empleados por el contribuyente, o que permita desentenderse de la voluntad declarada en los mismos, el Fisco debe recurrir a las herramientas generales de las cuales se halla premunido todo acreedor”*⁴¹.

Contrario a la existencia de una norma general antielusión se manifiesta en España el profesor Ferreiro quien manifestó que éstas carecen de justificación, pues mientras se argumenta que hacen realidad el principio de igualdad -toda vez que hace pagar lo mismo a quienes obtiene el mismo resultado y manifiesta una similar capacidad económica-, la realidad da cuenta de que en el ordenamiento tributario español la excepción y el beneficio fiscal corresponden a la regla general, tratando de manera desigual diversas situaciones iguales, razón por la que se pregunta si es efectivo que los actos a los que se aplican las cláusulas antielusivas generales dañan de forma intolerable la igualdad y plantea si no sería mejor suprimir los beneficios fiscales y rebajar todos los impuestos en un determinado monto⁴². A su turno ALONSO expresa su preocupación respecto a las normas generales antielusión: *“dejando de lado la opinión que merezca este tipo de cláusulas generales antielusión no se puede negar que dejan al obligado tributario sumido en una situación de profunda incertidumbre porque, a diferencia de las medidas antielusión específicas (...), realmente no puede prever cuándo van a ser utilizadas”*⁴³.

Por ello, MARTÍN, llama la atención sobre el hecho de que este tipo de normas ponen de manifiesto la tensión que existe entre lo lícito y lo justo, de forma tal que la regulación de una norma general antielusión supone *“un intento de trazar una frontera ciertamente difusa: la que separa lo legítimo y aceptable en términos tributarios, de aquello que no lo es (...), pero la adopción de una norma general antiabuso –siempre que se halle racionalmente conformada–, puede contribuir a dotar de una mayor equidad al ordenamiento tributario, neutralizando aquellas prácticas fiscales más agresivas y nocivas*

⁴⁰ En el contexto español, PONT ha expresado que el principio de justicia en materia tributaria, que basa la contribución en el principio de solidaridad, permite justificar la existencia de un cauce para hacer posible el cumplimiento de la finalidad de la norma que contiene el gravamen, construido legalmente a través del artículo 15 de la LGT, que pone de manifiesto un proceder anómalo e irregular de la conducta del contribuyente. Lo que dicha disposición busca es asegurar el buen uso de las normas del ordenamiento en su conjunto, de forma tal que el negocio responda a su verdadera causa, evitando de esta manera que se recurra a un determinado negocio, deformando su finalidad intrínseca, con el único objetivo de conseguir un ahorro fiscal. PONT CLEMENTE, Joan Francesc, La simulación en la nueva LGT, Marcial Pons, Madrid, 2006, pp. 41-43. Por su parte, GARCÍA NOVOA reconoce como inevitable la existencia de conceptos jurídicos indeterminados en este tipo de normas. GARCÍA NOVOA, César, La cláusula antielusiva, Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 309.

⁴¹ GONZÁLEZ ORRICO, Jaime Andrés, “Notas sobre el procedimiento para declarar la existencia de abuso o simulación en el proyecto de Reforma Tributaria (boletín 9290-05)”, en *Revista Actualidad Jurídica*, Universidad del Desarrollo, N° 30, 2014, p. 89. En el mismo sentido, MONTESINOS, analizando la normativa previa a la dictación de la Ley N° 20.780, manifestó expresamente que el SII carecía de facultad para calificar los contratos celebrados válidamente entre particulares. Así, por mandato constitucional expreso contenido en los artículos 6° y 7°, estimó que el ente fiscalizador debía ceñir su actuación estrictamente a la ley, utilizando todos los medios que la normativa le otorga. MONTECINOS ARAYA, Jorge, “La potestad del Servicio de Impuestos Internos en materia de recalificación de los contratos. La línea divisoria entre la evasión y la elusión tributaria”, en *Revista de Derecho*, Universidad de Concepción, N° 215-216, año LXXII, 2004, pp. 355-356. Por tanto, a la consagración positiva de la norma general antielusión, exclusivamente en la Ley N° 16.271, el legislador de manera expresa le entregaba al SII la atribución de recalificar los contratos, pero tal facultad se ejerce en un ámbito bastante acotado, y no se contemplaba una regulación en materia tributaria del abuso de las formas jurídicas ni de la simulación.

⁴² FERREIRO LAPATZA, José Juan, prólogo al libro GARCÍA NOVOA, César, (nota 40), p. 15.

⁴³ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, “Planificación fiscal y economía de opción (Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª, núms. 374, 554, 689 y 896 de 2004)”, en *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, N° 6, 2006, p. 52. Quizás la crítica en Chile puede resultar morigerada, pues en definitiva serán los tribunales de justicia los que determinarán, con carácter previo, el empleo de la norma general antielusiva. Lo anterior, sin embargo, no exime a la Administración de usar debidamente esta herramienta.

para el conjunto del sistema”⁴⁴. Considera, sin embargo, que el problema radica en que las normas generales antiabuso terminan situándose en el terreno ya no de lo legal, sino en la diferencia entre lo legítimo e ilegítimo, lo que implica traer a colación juicios valorativos y las exégesis teleológicas e intencionales. Por ello, al igual que ALONSO, expresa que si bien la finalidad de estas normas puede ser dar seguridad jurídica en el entendido de hasta dónde es permitido llegar en materia de planificación fiscal, porque puede llevar a la inseguridad⁴⁵ cuando buscando “la justicia ínsita el propósito del legislador, se acaba minando la necesaria previsibilidad del Derecho, al adoptarse como elementos delimitadores de lo permitido en el ámbito tributario criterios subjetivos, vagos, ambiguos y, por consiguiente, susceptibles de interpretaciones dispares”⁴⁶.

Nos parece interesante destacar a este respecto lo señalado durante el primer trámite constitucional del proyecto de ley en la Cámara de Diputados por el entonces Ministro de Hacienda, el Señor Alberto ARENAS. Sobre el particular, éste señaló que el documento elaborado por la OCDE, respecto de las buenas prácticas de la Administración tributaria en materia de evasión y de elusión, confirma que la gran mayoría de los países desarrollados que pertenecen a ese grupo tienen en su Código Tributario o en su normativa tributaria específica una norma antielusión que el sistema tributario chileno no tenía hasta ese minuto. A continuación afirma que la “norma general antielusión es una herramienta de uso excepcional, que tiene por objeto perseguir maniobras que abusan de la ley o que se basan en simulaciones, para eludir el pago de impuesto”⁴⁷, puntualizando que ésta es una herramienta que conducen a una mayor justicia tributaria.

2.2.3. *Ámbito de aplicación temporal de las normas antielusión*

El artículo 3º del Código Tributario establece la regla de vigencia temporal de las modificaciones acaecidas en la legislación. Se trata de una norma de rango legal, por lo que sus disposiciones pueden ser modificadas por una norma específica de vigencia contenida en una ley tributaria⁴⁸.

El legislador de la Ley Nº 20.780, prefirió señalar expresamente el momento de la entrada en vigencia de sus normas. Es así como las modificaciones al Código Tributario tienen una regla especial de entrada en vigencia en el artículo decimoquinto transitorio que dispone:

“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 10º, que regirá a partir del 1 de enero de 2015.

No obstante lo dispuesto en el inciso precedente, lo establecido en los artículos 4º bis, 4º ter, 4º quáter, 4º 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”.

⁴⁴ MARTÍN LÓPEZ, Jorge, “La norma general antiabuso del Reino Unido”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 164, 2014, p. 110.

⁴⁵ Ahora bien, hay quien en España ha sostenido que la seguridad jurídica no puede garantizarse como tal, pues se considera inalcanzable, y debe procurarse en la medida de lo posible, de manera tal que para hacerla compatible con otros valores constitucionales se debe aceptar un cierto grado de inseguridad jurídica. HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Juan Manuel, (nota 29), pp. 110-111.

⁴⁶ MARTÍN LÓPEZ, Jorge, (nota 44), p. 110.

⁴⁷ Historia de la Ley Nº 20.780, (nota 4), p. 528. La excepcionalidad en la aplicación de esta norma viene también declarada en la introducción de la Circular Nº 65, de 2015.

⁴⁸ Es así como el inciso 1º de la referida norma señala que la ley que modifique una norma impositiva, establezca nuevos impuestos o suprima uno existente, regirá desde el día primero del mes siguiente al de su publicación en el Diario Oficial, de forma tal que los hechos acaecidos a partir de esta fecha estarán regidos por la nueva disposición. Luego, respecto de normas sobre infracciones y sanciones, prescribe que la nueva ley podrá regir hechos que tuvieron lugar antes de su entrada en vigencia, si dicha ley exime a los hechos de pena o les aplica una menos rigurosa. Si la nueva ley modifica la tasa de impuestos anuales o elementos que sirven para determinar la base de éstos, entrará en vigencia el primer día del año siguiente al de su publicación. Finalmente, en lo que dice relación con la tasa del interés moratorio, la regla es que será aquel que rija al momento del pago de la deuda a la que acceden, cualquiera que fuere la fecha en que hubieren ocurrido los hechos gravados.

La publicación de la Ley N° 20.780, tuvo lugar el 29 de septiembre de 2014, razón por la cual las modificaciones al Código Tributario, salvo lo relativo al artículo 10 N° 25 letra b), comenzaron a regir el 30 de septiembre de 2015.

El SII, a través de la Circular N° 55, de 16 de octubre de 2014, reprodujo la norma en comento e indicó que estas disposiciones entraban en vigor a partir del 30 de septiembre de 2015. Ahora bien, con posterioridad, a través de la Circular N° 55, de 24 de junio de 2015, el Director expresamente complementó la primera instrucción a fin de precisar correctamente la vigencia y ámbito de aplicación de la norma antielusiva. Al respecto, distinguió dos ámbitos de vigencia temporal: el primero, de carácter general, establecido en el inciso 1° del artículo decimoquinto transitorio, respecto del cual regía íntegramente lo instruido en la primitiva instrucción de 2014; el segundo, respecto a la norma antielusión y los artículos 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario, a cuyo respecto ésta debía complementarse, a través de la Circular dictada en el 2015.

Ello, por cuanto bajo la sola vigencia de la Circular N° 55, de 2014, los hechos, actos, negocios o conjunto o serie de ellos de ellos, que hubieran sido “realizados” o “concluidos” antes del 30 de septiembre del 2015 (esto es, ejecutados, celebrados o perfeccionados íntegramente antes de tal fecha), no se verían alcanzados por la norma general antielusión y solo podría utilizar las normas especiales antielusivas a pesar de que los efectos derivados de tales actuaciones del contribuyente siguieran produciéndose al 30 de septiembre del presente año. Dicha situación podría durar años.

Por lo anterior, a través de la Circular N° 55, de 2015, el SII estableció que era necesario realizar una interpretación sistemática, pues el legislador no había querido ser redundante, por lo que no utilizó como sinónimos los términos “realizados” o “concluidos”. Así, la Circular entendía que en este punto que lo que busca el legislador es indicar que la norma antielusión y sus disposiciones asociadas no tendrán aplicación a los hechos, actos, negocios o conjunto o serie de ellos que se hayan ejecutado, celebrado o perfeccionado íntegramente en un tiempo pasado, siendo dicho tiempo pasado, una fecha anterior al 30 de septiembre de 2015⁴⁹. La instrucción, por tanto, concluía que en tales casos si se encontraba pendiente el cumplimiento de los efectos jurídicos o económicos, éstos se verían alcanzados por la norma antielusiva y sus disposiciones asociadas, cuando exista abuso o simulación⁵⁰.

Ahora bien, tras esta interpretación efectuada por el SII, con fecha 15 de diciembre ingresó al Congreso el proyecto de ley que derivaría en la dictación de la Ley N° 20.899, que tenía como uno de sus objetivos precisar el ámbito de aplicación temporal de la norma antielusión.

Es así como el artículo octavo transitorio de la Ley N° 20.899, considera que:

“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”.

Por tanto, hay que distinguir dos situaciones respecto de estos hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos:

⁴⁹ En su momento BLANCHE puso de manifiesto esta ambigüedad, señalando que sería necesario “esperar la interpretación administrativa para conocer la práctica que tendrá el Servicio”. BLANCHE REYES, Christian, (nota 25), p. 11.

⁵⁰ La instrucción aclaraba que se encontrarán en esta situación, por ejemplo, los actos o contratos sujetos a un plazo o condición, aquellos que sean de tracto sucesivo o, en general, aquellos cuyos efectos tributarios no se hayan consumado o materializado íntegramente antes del 30 de septiembre de 2015.

a) No procede aplicar la norma general antielusión:

- Si se han realizado o concluido con anterioridad al 30 de septiembre de 2015. Ello ocurre cuando sus características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria, hayan sido estipulados con anterioridad a esa fecha y sus efectos se han producido con anterioridad al 30 de septiembre de 2015.
- Si se han realizado o concluido con anterioridad al 30 de septiembre de 2015, pero sus efectos se continúan produciendo al 30 de septiembre de 2015, sin modificación de sus características o elementos que determinan las consecuencias jurídicas para la legislación tributaria.

b) Se aplica la norma general antielusión, si se han realizado o concluido con anterioridad al 30 de septiembre de 2015, pero sus efectos se continúan produciendo con posterioridad a ésta, cuando a contar de la fecha antes indicada haya habido una modificación de sus características o elementos que determinan las consecuencias jurídicas para la legislación tributaria. En este supuesto, la norma general antielusión se aplicará respecto de los efectos posteriores al 30 de septiembre de 2015.

Aclarado el punto por la Ley N° 20.899, se supera también el problema de la posible retroactividad de la aplicación de la sanción contemplada en el artículo 100 bis del Código Tributario, para supuestos de planificaciones tributarias o diseños llevados a cabo con anterioridad a la entrada en vigencia de las disposiciones relativas a la norma general antielusión, pero cuyos efectos no se hubiesen “realizado” o “concluido”⁵¹.

2.2.4. *Ámbito de aplicación material de la norma general antielusión*

La norma general antielusión introducida a través de la Ley N° 20.780, reconoce ciertas limitaciones específicas. Así, el SII podrá hacer uso de esta herramienta si se dan copulativamente las condiciones siguientes:

- a) Ausencia de pronunciamiento expreso del SII que acepte la planificación. Según lo visto, el artículo 26 bis del Código Tributario consigna la posibilidad de que el contribuyente u obligado tributario consulte al Director acerca de la aplicación de la norma antielusión a un caso concreto. Por tanto, la norma no podrá tener aplicación si el Director expresamente se pronunció sobre la operación señalando que no era susceptible de ser calificada como abusiva o simulada y no hay variación de los antecedentes de hecho o derecho, cuando la consulta fue formulada por contribuyentes u obligados al pago de impuestos, que tuvieren interés personal y directo en la consulta.
- b) Ausencia de una norma especial antielusión. Expresamente el inciso 4° del artículo 4° bis del Código Tributario prescribe que cuando “*sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4° ter y 4° quáter*”. De esta manera ante la ausencia de una norma especial antielusión, resulta factible calificar un acto, negocio o actividad económica como abusiva o simulada.

⁵¹ Lo anterior, pues en tanto manifestación del *ius puniendi* del Estado, rigen respecto de las infracciones administrativas las garantías penales constitucionales de manera atenuada, siendo una de éstas el principio de irretroactividad penal consagrado en el inciso 8° del artículo 19 N° 3 de la Constitución que prescribe que “*Ningún delito se castigará con otra pena que la que señale una ley promulgada con anterioridad a su perpetración, a menos que una nueva ley favorezca al afectado*”. La norma no exige que la ley que establezca la sanción esté vigente, ni si quiera que haya sido publicada en el Diario Oficial, pero sí compele a que haya sido promulgada por parte del Presidente de la República, lo que en el caso de la Ley N° 20.780, tuvo lugar el 26 de septiembre de 2014. Aquí, además, debemos recordar que el artículo 3° del Código Tributario expresamente “*Con todo, tratándose de normas sobre infracciones y sanciones, se aplicará la nueva ley a hechos ocurridos antes de su vigencia, cuando dicha ley exima tales hechos de toda pena o les aplique una menos rigurosa*”. Si bien es cierto se trata de una regla legal que puede ser modificada por una norma de vigencia particular, el límite siempre se encuentra en lo dispuesto en la Constitución. Bien podía ocurrir, previo a la norma aclaratoria de la Ley N° 20.899, que el SII persiguiera la aplicación de la norma general antielusión de actos celebrados antes de la promulgación de la Ley N° 20.780, conjuntamente con la aplicación de la multa para quien diseñó o planificó éstos. En tal supuesto, la *vacatio legis* más que un período para que los ciudadanos pudieran conocer la nueva inclusión y así evitar realizar la conducta prohibida, daba cuenta de un plazo dado por el legislador a la administración en el que simplemente no podía perseguir la sanción de la comisión de la infracción, transcurrido el cual, tal impedimento cesaba.

A nuestro juicio, se trata de la especificación de la regla contenida en el artículo 13 del Código Civil que dispone que “las disposiciones de una ley, relativas a cosas o negocios particulares, prevalecerán sobre las disposiciones generales de la misma ley, cuando entre las unas y las otras hubiere oposición”, y por lo mismo, su finalidad es aclaratoria.

- c) Diferencia de impuesto determinable supere la cuantía mínima. El inciso 2º del artículo 4º quíntos del Código Tributario señala que solo podrá ser requerida la aplicación de estas normas cuando las diferencias de impuesto determinadas provisoriamente por el Servicio excedan de la cantidad equivalente a 250 UTM a la fecha de presentación del requerimiento⁵².

El SII, a través de la Circular Nº 65, de 2015, ha especificado que en dicho monto no se incluyen los recargos por intereses penales o multas a que potencialmente haya lugar. Asimismo, en la citada instrucción el SII ha manifestado que el límite por expresa disposición legal se aplica también a los casos en que el acto a emitir corresponda a una resolución, “*circunstancia que acaece respecto de las devoluciones de impuestos, e incluso cuando el Servicio pretenda modificar el resultado tributario de un contribuyente*”.

2.2.5. Principios de la norma general antielusiva

El artículo 4º bis del Código Tributario contiene los que podríamos llamar principios comunes para la aplicación del abuso de las formas jurídicas contemplado en el artículo 4º ter y la simulación, establecida en el artículo 4º quáter, ambos del Código Tributario⁵³.

Es así como, en primer lugar, encontramos la consagración positiva del aforismo jurídico “las cosas en derecho son lo que son, y no como se las llame”, pues el inciso 1º de la citada disposición prescribe que “*Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponibles, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles*”⁵⁴.

La doctrina no está conteste respecto de la utilidad de esta norma. Para VERGARA QUEZADA, la misma supone la inclusión en la legislación chilena de una norma que tiene sentido en España, pero no en nuestro país pues “*las reglas sobre interpretación de los contratos hacen irrelevantes las denominaciones que las partes les den a sus acuerdos. Así las cosas, las obligaciones tributarias en Chile siempre han nacido y se han extinguido con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, por lo que existe una repetición de un principio general*”⁵⁵, y considera que por lo demás, era la práctica del SII calificar los actos y contrato prescindiendo de la denominación emplea-

⁵² Según la redacción original del proyecto de ley, esta cuantía únicamente era exigible respecto de los supuestos de abuso, no así en los casos de simulación. A nuestro juicio, la inclusión de esta cuantía mínima para solicitar la declaración tanto de abuso como de simulación va por buen camino, pues de otro modo podría haberse generado la práctica de tratar como simulación supuestos de abuso cuando la cuantía de los impuestos a cobrar fuese igual o inferior a las 250 UTM.

⁵³ El artículo 4º bis contenido en el proyecto de ley original presentado por la Presidenta de la República al Congreso no mencionaba: 1) la presunción de buena fe de los contribuyentes; 2) los supuestos en que ésta no existía, y 3) el *onus probandi* de cargo del SII. Lo anterior, debido a que de modo muy similar al artículo 13 de la LGT, prescribía que “*Las obligaciones tributarias nacerán y se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles*”.

⁵⁴ La disposición es una novedad en la legislación tributaria chilena y es muy similar a la norma contenida en el artículo 13 de la LGT española, sobre calificación, la que dispone “*las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez*”. En España, el profesor FERREIRO, manifestó que la verdadera naturaleza de un contrato debe ser fijada conforme con sus elementos esenciales (sujetos, objeto, causa), prescindiendo de los defectos jurídicos que pudieran afectar su validez, pero no su existencia. Para él, esta norma, nunca claramente explicada, entendida en su tenor literal podría llevar a la Administración “*a calificar los negocios jurídicos realizados por los administrados de acuerdo con los elementos del ‘hecho-negocio jurídico’ declarado aunque éstos no se correspondiesen, en absoluto, con la realidad*”. FERREIRO LAPATZA, José Juan, “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, en *Quincena Fiscal*, Nº 8, 2001, p. 15. De otra parte, GARCÍA NOVOA estima que la citada disposición permite hacer efectiva la regla de no contradicción, en el sentido que lo que es nulo en Derecho privado no puede servir como antecedente en Derecho tributario, salvo que la nulidad no haya sido apreciada o el vicio se subsane. GARCÍA NOVOA, César, (nota 40), p. 240.

⁵⁵ VERGARA QUEZADA, Gonzalo, (nota 28), p. 154.

da por las partes y atendiendo a las reglas de interpretación del Código Civil⁵⁶. Por su parte, YÁÑEZ estima que con anterioridad al establecimiento de esta norma, siguiendo las reglas del Derecho civil, los hechos, contratos o negocios realizados por los particulares se interpretaban “*en primer y primordial lugar, de conformidad a la denominación y configuración que le den dichos particulares, a menos que el legislador haya establecido una excepción expresa y de derecho estricto (lo que se conoce comúnmente como ‘cláusulas especiales anti-elusivas’) o que la denominación y/o configuración empleada sea una mera apariencia jurídica (una ‘simulación’), que disimula, oculta o desfigura hasta hacer irreconocible el hecho, acto o negocio verdaderamente ejecutado o celebrado. Conforme a dicho principio ‘privatista’ de interpretación de la ley tributaria, los efectos tributarios de tales hechos, actos o negocios (...) surgen y se ejecutan con arreglo a la configuración o denominación que le han dado los particulares*”⁵⁷.

Esta facultad debe ser aplicada dentro de los límites de la ley, pues a través de la calificación podría llegarse al mismo resultado establecido a propósito del abuso o simulación, pero sin requerir la intervención judicial, incluso utilizando interpretaciones económicas de las normas tributarias en su formulación original, a través de las cuales se buscaba la finalidad de la norma impositiva a interpretar y su significación económica, por sobre su significado en el Derecho civil “*hasta el punto de afirmar la irrelevancia de las formas jurídico-civiles en el Derecho impositivo y convertir el § 4 RAO [Reichsabschlagabgabenordnung] en una disposición correctora de los conceptos jurídico privados, para convertirlos en conceptos específicos del Derecho impositivo*”⁵⁸. Aplicar de esta forma el principio contenido en el artículo 4º bis del Código Tributario en primer lugar no es aceptable, y en segundo lugar, vulneraría todas las previsiones de debido proceso establecidas por el legislador, sin que por otro lado la Dirección Nacional del SII pudiese intervenir y supervisar la aplicación de la calificación de manera directa.

A continuación la norma se refiere a la incidencia en materia tributaria de los vicios o defectos de los actos jurídicos, reiterando la regla general de Derecho civil consistente en la anulabilidad de los actos o contratos, esto es, que los mismos producirán los efectos jurídicos que les son propios, en tanto no se declare judicialmente su nulidad. En este punto, VERGARA QUEZADA nuevamente considera que se trata de una reiteración de normas generales, teniendo en cuenta la posición expresada por el SII en la Circular Nº 75, de 1997, manifestó que “*del tenor de las disposiciones legales citadas y por aplicación de los principios generales del derecho, se concluye que mientras la nulidad no sea declarada judicialmente, el acto o contrato produce todos sus efectos legales*”, y expresa su preocupación, pues ve como un problema la inclusión de esta norma, ya que se pregunta si esta regla llevará a la Administración a ignorar la decisión de un juez civil cuando ordene las restituciones⁵⁹. Debe reconocerse, sin embargo, que la regla no estaba determinada en una disposición tributaria, sino en una interpretación administrativa, por lo que se estima positiva su consagración legal⁶⁰.

⁵⁶ Ibid., p. 154.

⁵⁷ YÁÑEZ V., Felipe, “Análisis de la nueva cláusula general antielusiva”, en *Revista de Estudios Tributarios*, FEN Universidad Chile, Nº 11, p. 235.

⁵⁸ COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia, “La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 44, 1984, p. 493. Sin embargo, modernamente se entiende que la interpretación económica lo que busca es realizar una interpretación teleológica de las normas tributarias, razón por la cual FALCÓN Y TELLA se pregunta por qué no utilizar directamente esta última expresión. FALCÓN Y TELLA, Ramón, “Interpretación económica y seguridad jurídica”, en *Crónica Tributaria*, Nº 68, 1993, p. 27.

⁵⁹ VERGARA QUEZADA, Gonzalo, (nota 28), pp. 155-156. Estando pendiente la tramitación de Ley Nº 20.780, BLANCHE estimó que la norma debía ser aclarada, pues podía “*interpretarse como que el SII pudiera hacer sobrevivir el hecho gravado respecto de operaciones que civilmente sean declaradas anuladas o declaradas inexistentes*”. BLANCHE REYES, Christian, (nota 25), p. 11. Más tajante es a este respecto YÁÑEZ, para quien la declaración de nulidad en sede judicial de un acto o contrato viciado o defectuoso debiese primar en virtud de los efectos generales, incluidos en el ámbito tributario, de la declaración de nulidad. YÁÑEZ V., Felipe, (nota 57), p. 237.

⁶⁰ En España, FALCÓN Y TELLA, a propósito del artículo 13 de la LGT, manifiesta que esta regulación es consecuencia del carácter puramente fáctico del hecho imponible. Ello, por cuanto no es relevante el negocio en cuanto tal, sino el hecho de haberse celebrado, lo que conlleva a que el hecho imponible despliegue sus efectos tributario por la mera celebración de este negocio, independientemente de que adolezca de vicios que puedan afectar su validez, pues ellos no podrán ser tomados en cuenta en una fiscalización ni por los Tribunales Económico-Administrativos ni por las salas de lo contencioso administrativo cuando revisan los acuerdos de los anteriores, si éstos no han sido previamente declarados en la vía civil, laboral o administrativa que corresponda. Tal previsión, considera, resulta del todo imprescindible para los efectos de la seguridad jurídica. FALCÓN Y TELLA, Ramón, “La abstracción ‘tributaria’ de la causa y la presunción de validez de los actos o negocios gravados”, en *Quincena Fiscal*, Nº 8, 2010, pp. 7-9.

Sobre el particular, se estima que en la hipótesis descrita, declarada judicialmente la nulidad por sentencia firme, deben retrotraerse las cosas al estado que se encontraban previo a la celebración del acto o contrato, por aplicación del efecto retroactivo de la nulidad declarada consagrado en el artículo 1687 del Código Civil chileno. Es más, el propio artículo 1689 del citado cuerpo legal contempla la acción reivindicatoria contra terceros poseedores, reconociendo ciertas excepciones legales, para el caso de declararse la nulidad de un acto o contrato, lo que pone de manifiesto que declarada ésta, produce efectos frente a terceros. Teniendo presente que el SII a estos efectos es un tercero, declarada la nulidad judicialmente a través de sentencia firme, se considera que éste debiera reconocer sus efectos cuando el contribuyente ejerza el derecho contemplado en el artículo 126 del Código Tributario y solicite la restitución de las sumas pagadas indebidamente a título de impuestos; frente a una negativa del SII, de todos modos le asiste al contribuyente la posibilidad de reclamar judicialmente de la resolución denegatoria.

Por las mismas razones antes señaladas, no se comparten las opiniones que aluden a que esta norma daría cuenta del principio de conservación del acto viciado o defectuoso⁶¹, toda vez que ello obedece más bien a alternativas contempladas por el legislador para mantener vivo el contrato, al reconocer que tales negocios se celebran para satisfacer necesidades de las partes, y es por ello que intenta buscar alternativas a la anulación del mismo.

A continuación, en segundo lugar, encontramos en el artículo 4º bis del Código Tributario un reconocimiento expreso del legislador de la buena fe. Sobre el particular, su inciso 2º dispone que *“El servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes”*⁶².

Lo anterior constituye una novedad en materia tributaria. Es cierto el Código Civil en su artículo 707, consagra una presunción de buena fe, salvo que la ley establezca lo contrario, y que la doctrina civilista consideró tradicionalmente que esta norma contenía un principio general del derecho; sin embargo, su explicitación en sede tributaria viene a reforzar la posición del contribuyente frente a la Administración, que tiene el deber de reconocer la buena fe su actuar, camino que ya se había iniciado con el reconocimiento legal de los derechos del contribuyente en el artículo 8 bis del Código Tributario, mediante la Ley N° 20.420, de 2010.

Es el propio legislador quien, luego de reconocer la buena fe en la actuación del contribuyente expresada como deber de la Administración, en el inciso 3º de la citada disposición determina que no hay buena fe *“si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos imponible en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4º ter y 4º quáter, respectivamente”*⁶³⁻⁶⁴.

De otra parte, cabe hacer notar que el legislador señala que existe elusión en los casos de abuso o simulación. La referencia llama la atención, pues ello se ha entendido a nivel comparado respecto de los supuestos de abuso, fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria; por el contrario, las hipótesis de simulación, que derechamente ocultan el nacimiento de la obligación tributaria

⁶¹ En este sentido YÁÑEZ V., Felipe, (nota 57), p. 237.

⁶² Para FAÚNDEZ, *“una manifestación concreta de la buena fe que busca el legislador, se representa, precisamente, en los casos en que una reorganización empresarial no tenga como consecuencia una planificación tributaria, o bien, cuando la planificación tributaria sea consecuencia de una reorganización empresarial que es desarrollada bajo una legítima razón de negocios”*. FAÚNDEZ UGALDE, Antonio, “Reorganización empresarial y planificación tributaria”, en *Revista de Estudios Tributarios*, FEN Universidad Chile, N° 11, 2014, p. 185.

⁶³ La Circular N° 65, de 2015, expresamente señala que tras la inclusión de esta norma en nuestro ordenamiento jurídico *“quedó sin sustento positivo alguno la doctrina en virtud de la cual la astucia en el uso de las formas jurídicas podía justificar una vulneración de las normas legales”*, reconociendo de todos modos el derecho a optar por la alternativa legal que le resulte más conveniente. Lo anterior, en alusión expresa a la superación de la doctrina sentada por la Excm. Corte Suprema en el caso Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. con SII.

⁶⁴ Respecto a la redacción de la disposición, YÁÑEZ llama la atención acerca de que en este punto la norma se aparta de la tradición tributaria chilena y aluda a “hecho imponible”, prescindiendo de la denominación “hecho gravado” que nos es más propia, y que parece retomar en las siguientes disposiciones al aludir a esta expresión y no a aquélla. YÁÑEZ V., Felipe, (nota 57), N° 11, p. 236.

mediante diversos comportamientos que tienen de común el engaño a terceros, generalmente se relacionan con la evasión. Podría pensarse que la distinción anterior no deja de ser teórica, toda vez que en ambos casos encontramos que ciertas operaciones o actividades desarrolladas por el contribuyente no son gravadas o lo son en una menor medida a la que correspondería. Sin embargo, la equiparación como supuestos de elusión a los casos de abuso y simulación, puede resultar relevante a la hora de sancionar de manera infraccional o penal a los contribuyentes y asesores, pues no será lo mismo un supuesto de abuso, en el que directamente no hay una violación directa de una norma, sino que se vulnera el espíritu de la ley, que un caso de simulación, en que se verifica el hecho imponible con ciertas características, ocultándose sea ésta o aquellas, sin que en definitiva se pague la cantidad efectivamente adeudada. La Circular N° 65, de 2015, quizás haciéndose cargo de estas mismas reflexiones, deja claro que la norma general antielusión no tipifica delitos o infracciones, pues lo que busca es perseguir la correcta tributación y no puede ser entendida como la aplicación de una sanción. Aclara que el incumplimiento de la normativa tributaria podría acarrear sanciones, las que se enmarcan dentro del ámbito propiamente sancionatorio determinado por el legislador.

Sentado que el legislador chileno equipara el abuso con la simulación, tratándolos a ambos como supuestos de elusión, conviene preguntarse el efecto que se genera la declaración contenida en el inciso 3° del artículo 4° bis del Código Tributario, en la parte que expresa “*no hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imponibles*”. ¿Ello quiere decir, a contrario sensu, que en los casos de elusión el legislador entiende que el contribuyente está de mala fe? Si esa es la conclusión correcta, la mala fe ¿se extiende por ejemplo a temas de prescripción y permite aplicar automáticamente la prescripción extraordinaria de seis años, entendiendo que se trata de declaraciones maliciosamente falsas? ¿Implica una valoración de la posición anímica del particular con relación al hecho, de forma tal que si se pretende perseguir penalmente su conducta, estaremos en presencia de dolo directo? ¿Impide que tenga aplicación lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario y, consecuentemente, puede perseguirse el cobro de impuestos a pesar de que el contribuyente se acogió a una interpretación de la norma tributaria dada por el Director? Son preguntas que el legislador no aclara y que tampoco son tratadas por la Circular del SII, de forma tal que será necesario ver en la práctica cómo procede en estas materias el ente fiscalizador y la postura que los tribunales de justicia tendrán al respecto.

Encontramos, finalmente, un tercer principio general aplicable a las normas de abuso y simulación, que consiste en que el *onus probandi* reside en el SII. Al respecto el inciso final del artículo 4° bis del Código Tributario manifiesta que “*corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente*”, especificando luego que para la determinación de su existencia, deberá seguirse un procedimiento judicial previo⁶⁵. Este principio debe ser matizado, pues la propia regulación introducida por la Ley N° 20.780, reconoce en un supuesto una presunción simplemente legal de abuso o simulación en el artículo 14, letra E, N° 2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Con relación a esta alteración de la regla general de la carga de la prueba, en una charla del Instituto Chileno de Derecho tributario se manifestó que se trata de una declaración engañosa, pues en definitiva, será el contribuyente quien deberá probar que, a pesar de que la operatoria que llevó a cabo devino en una menor o nula carga tributaria, ello obedeció a motivos distintos a los fiscales y, en definitiva, ha de acreditar que su proceder tiene su explicación en una legítima razón de negocios. De ahí, que se considere que no era necesario que la ley mencionara esta idea ni que el SII hiciera lo propio en las Circulares dictadas en esta materia, debido a que será el particular quien deberá aportar los antecedentes necesarios convencer al juez de que actuó de la manera como lo hizo movido por una legítima razón de negocios.

2.2.6. El abuso de las formas jurídicas

⁶⁵ De esta manera, se altera la regla general en materia de carga de la prueba de la obligación tributaria, que rige tanto para la fase administrativa como para la judicial, establecida en los incisos 1° y 3° del artículo 21 del Código Tributario, según la cual es el contribuyente quien debe probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.

Esta figura se encuentra regulada en el nuevo artículo 4º ter del Código Tributario. En el proyecto de ley originariamente presentado por la Presidenta de la República al Congreso, esta disposición tenía una gran similitud con la regulación española del conflicto en la aplicación de la norma tributaria establecida en el artículo 15 de la LGT⁶⁶. Sin embargo, el texto del citado artículo sufrió diversas modificaciones durante la tramitación y tras las indicaciones del Poder Ejecutivo de 9 de agosto de 2014, se determina su regulación actual. Lo central, es que considera elusiva la conducta que genera “abuso” de las formas jurídicas y, desde este punto de vista, se asemeja, en cuanto a su denominación, a la figura establecida en la legislación Alemana⁶⁷.

El artículo 4º ter en comento dispone que “*los hechos imponibles contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas*”. Así, se cambia el enfoque, pues en un primer momento la norma aludía a la elusión de las leyes tributarias, mientras que hoy, y a nuestro juicio de manera más correcta, se refiere al hecho gravado contenido en la ley tributaria.

La disposición precisa a continuación cuándo se entiende que existe abuso de las formas jurídicas, al disponer que “[s]e entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización de 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 jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso”⁶⁸⁻⁶⁹.

⁶⁶ La disposición original prescribía “Artículo 4º 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 concurren las siguientes circunstancias:

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

⁶⁷ El anteproyecto de LGT modificaba la expresión “fraude de ley” por “abuso de la norma tributaria”, que finalmente se llamó conflicto en la aplicación de la norma tributaria; en este punto GARCÍA NOVOA consideraba que la regulación lo que pretendía era evitar por parte de los contribuyentes la búsqueda de que aquellas zonas no gravadas o áreas de libre tributación, a través de medios no tolerados por el ordenamiento jurídico y, por tanto, no amparados por la planificación tributaria legítima. GARCÍA NOVOA, César, (nota 40), pp. 302; 339-341. El profesor FERREIRO manifiesta que el abuso de formas trae al sistema español “*un concepto paralelo a la falta de causa (forma que no responde al contenido) desde un sistema anticausalista como el alemán*”. FERREIRO LAPATZA, José Juan, (nota 54), p. 19. Para ROSEMBUJ, cuando se alude a abuso de las formas jurídicas, se parte de una concepción genérica de abuso en el ejercicio de un derecho. A través de esta institución se busca establecer si el acto, contrato o negocio jurídico es consonante con su fundamento económico y social y si sus efectos tienen la previsibilidad que se les supone o si el resultado es pura y simplemente el fin fiscal. ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T., El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario, Madrid, Marcial Pons, 1994, p. 155.

⁶⁸ Para ROSEMBUJ, es poco probable que el fraude de ley pueda concretarse con un acto único, pues lo habitual es que haya una serie de actos que buscan eludir la norma para obtener una ventaja fiscal. ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T., (nota 67), p. 140.

⁶⁹ Respecto a la norma alemana García Novoa estima que ésta no determina cuándo el aprovechamiento de los vacíos legales es abuso de formas y, por tanto, un supuesto de elusión tributaria; luego, la referencia genérica a una inadecuación de la forma para alcanzar un determinado resultado puede derivar en la práctica a reconocer parte de las bases teóricas en que se apoya la interpretación económica, si se afirma que lo relevante no son las formas sino el sustrato económico o, incluso, considerar que como inadecuación de la forma a cualquier ahorro fiscal. Por ello, considera que recurrir al abuso de formas o fraude fiscal solo es admisible de manera excepcional, cuando se respeten los imperativos de seguridad jurídica, tipicidad y el derecho a la planificación. GARCÍA NOVOA, César, (nota 40), pp. 167; 170-172, 174. Lo anterior, por cuanto la tipicidad es una garantía de las consecuencias jurídicas de la actuación de los particulares van a estar previstas en reglas abstractas. De esta manera, la tipicidad se relaciona estrechamente con el principio de legalidad, pues junto con garantizar que el hecho gravado se determine legalmente, se asegura que el tributo tendrá aplicación una vez que se realice el presupuesto contemplado en la norma, cuidando que el an y el quantum de la obligación tributaria no se traslade a los aplicadores. GARCÍA NOVOA, César, El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, Marcial Pons, Monografías jurídicas, Madrid, 2000, pp. 114-117. En el Reino Unido la norma general antiabuso busca contrarrestar las ventajas fiscales dimanantes de estructuras fiscales abusivas, por ello se dirige a disuadir e impedir que los contribuyentes implementen esquemas fiscales fraudulentos, eliminando el ahorro tributario abusivo que a través de éstos se pretende alcanzar. Se basa en dos elementos para que se dé el supuesto de hecho en ella

La regulación actual elimina la enunciación a vía ejemplar contenida en el proyecto de ley presentado al Congreso, que incluía a las “fusiones, divisiones, transformaciones y otras formas de reorganización empresarial o de negocios”. Si bien servían de guía al intérprete a la hora de aplicar la norma, a nuestro juicio su supresión en caso alguno impide que tanto la Administración tributaria como los jueces tengan en cuenta tales formas de reorganización como supuestos de abuso cuando concurren los requisitos exigidos por la norma.

La norma contempla un doble test para estar en presencia de un supuesto de abuso de las formas jurídicas. El primer test, implica que la actuación del contribuyente genere alguna de las siguientes consecuencias:

- a) Se evite total o parcialmente la realización de hecho gravado. Para YÁÑEZ, se trata de una referencia circular, pues el hecho imponible se elude mediante el abuso de las formas jurídicas y ello tiene lugar cuando se evita total o parcialmente la realización del hecho gravado, por lo que se confunde lógica y terminológicamente al intérprete⁷⁰. No se comparte esta reflexión, pues efectivamente una forma de eludir consiste en evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado y, precisamente, GARCÍA NOVOA reconoce que este supuesto es el más típico caso de elusión cuando concurre el componente de abuso⁷¹.
- b) Se disminuya la base imponible o la obligación tributaria. Se ha dicho que se trata de una hipótesis absurda, pues hay quien se pregunta el modo en que podría eludirse el hecho imponible mediante la disminución de la base imponible o de la obligación tributaria, si ello necesariamente requiere de su realización⁷². Este supuesto es idéntico al español, donde ha sido entendido como un caso en el que el negocio “impropio” o “inusual” se encuentra contemplado en una norma de exención. Se trata, por tanto, de casos en que el contribuyente actúa en base a hipótesis de exención y bonificación, las cuales suponen la realización del hecho gravado⁷³.
- c) Se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación. Lo que si bien es el objetivo buscado en muchas planificaciones tributarias, no debemos olvidar que se requiere que este resultado sea cometida con abuso de las formas jurídicas y que, con posterioridad, debe realizarse un segundo test para que esta norma resulte aplicable. YÁÑEZ, por su parte, no mira con buenos ojos este supuesto, pues considera que es absolutamente restrictivo de la autonomía de la voluntad y de la posibilidad de planificar la tributación, ya que postergar el nacimiento de la obligación tributaria es el “arquetipo” de la economía de opción y, en la práctica, obligaría a elegir al contribuyente entre las diversas alternativas, aquella que suponga el nacimiento de tal obligación⁷⁴.

Superado el primer test, esto es, si la conducta realizada por el contribuyente se encuadra en alguna de las tres situaciones precedentes, es necesario realizar un segundo test, ya que se precisa que “mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios. Por tanto, si no hay efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente, pero sí para un tercero, no debiera considerarse que exista abuso, pues la norma no exige que se den ambos supuestos. Para FAÚNDEZ, los resultados o efectos jurídicos o económico relevantes, corresponden a una “posibilidad”, pero no exigen que ellos se materialicen efectivamente. Por ello, en el momento en que se ejecute el acto o negocio, el contribuyente debe esperar un resultado económico importante, teniendo en consideración las condiciones de mercado del momento⁷⁵.

contemplada: debe existir una ventaja fiscal, así como estructuras o esquemas tributarios abusivos. MARTÍN LÓPEZ, Jorge, (nota 44), pp. 95-96.

⁷⁰ YÁÑEZ V., Felipe, (nota 57), p. 242.

⁷¹ GARCÍA NOVOA, César, (nota 40), pp. 342-343.

⁷² YÁÑEZ V., Felipe, (nota 57), p. 242.

⁷³ GARCÍA NOVOA, César, (nota 40), p. 345.

⁷⁴ YÁÑEZ V., Felipe, (nota 57), p. 242.

⁷⁵ FAÚNDEZ UGALDE, Antonio, (nota 62), p. 186.

La norma hace referencia a que no deben producirse efectos jurídicos o económicos relevantes. Esa “relevancia” implica una comparación en relación al mínimo del ahorro fiscal⁷⁶. Si se configura alguno de los supuestos del artículo 4º ter del Código Tributario y no hay efectos tributarios o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, el SII podrá solicitar al juez que declare que se está ante un supuesto de elusión. Para tales efectos, la Circular N° 65, de 2015, especifica que resulta imprescindible determinar en la fiscalización qué norma tributaria se entiende eludida y a través de qué normas legales se ha pretendido vulnerar.

Para el SII, el abuso de las formas jurídicas se sienta en dos principios fundamentales: por una parte “*el deber legal de satisfacer un tributo está condicionado al acaecimiento del hecho gravado*” y, por otra, “*la elección del medio jurídico más apto para conseguir un determinado objetivo económico, se encuentra inserta en la esfera de libertad del contribuyente, quien puede obrar sin limitaciones, siempre que con ello no se vulnere el precepto legal que define el hecho imponible del gravamen del que se trate*”.

Avanzando en el análisis de la norma general antielusión chilena, cabe señalar que durante la tramitación del proyecto de ley se puso de realce que con la regulación primitiva, prácticamente desaparecía la opción para el contribuyente de poder planificar su tributación. Por ello, la normativa aprobada expresamente permite el ejercicio de la economía de opción, pues señala “*es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria*”.

Por tal motivo, el SII ha instruido a sus funcionarios, mediante la Circular N° 65, de 2015, que la opción entre diversas alternativas contempladas por el legislador es válida. De forma tal que por sí mismo, no constituye abuso que el acto o conjunto de actos o negocios jurídicos elegido por el contribuyente no genere efectos tributarios, los genere en forma reducida o diferida en el tiempo, si éstos han sido expresamente previstos por el legislador. Quizás, en este punto la instrucción alude a las economías de opción expresamente contempladas en el ordenamiento. Pero, agrega, si se ha amparado con abuso o simulación de manera artificiosa o indebida en la norma de cobertura, no podrá impetrar tales efectos⁷⁷.

¿Es una legítima y razonable economía de opción pagar menos impuesto en el extranjero? ¿Simplificar la malla societaria? ¿Organizar el negocio separando actividades o servicios? La verdad es que el legislador no dio mayores luces en esta materia, pues delimitó la economía de opción de manera negativa, señalando qué casos no constituirían abuso, pero solo lo realizó de manera ejemplar, sin dar directrices generales acerca de cuándo ello ocurre.

Finalmente, el artículo 4º ter en comento indica que si se determina que en un caso concreto existe abuso, la consecuencia jurídica es que “*se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imponibles establecidos en la ley*”. Estas normas únicamente inciden en materia tributaria, de forma tal que la validez y efectos propios de los actos o negocios, individual o conjuntamente considerados,

⁷⁶ GARCÍA NOVOA, César, (nota 40), p. 376.

⁷⁷ No obstante lo anterior, la introducción de la Circular N° 65, de 2015, expresamente examina supuestos y determina cuándo se está ante una economía de opción. Así, considera legítimo que el SII analice la utilización de la norma general antielusión cuando un contribuyente, con abuso de las formas jurídicas o simulación, organice sus actividades de manera que sus remuneraciones fijas o variables, por la prestación de servicios personales dependientes, sean percibidas por una sociedad u otra persona jurídica o entidad que, por ejemplo, tributa conforme a las rentas de la primera categoría, gravándolas con la tasa proporcional de este último impuesto. Por otra parte, da dos ejemplos en que no procedería aplicar la norma general antielusión. Así, acepta que un contribuyente pueda elegir llevar a cabo sus actividades de transporte, mineras o agrícolas a través de entidades que le permitan acogerse a los regímenes de renta presunta, aunque la opción por otra alternativa le hubiera llevado a determinar una mayor tributación; asimismo, legítima que un contribuyente opte por llevar a cabo sus inversiones en el mercado de capitales, inmobiliarias, entre otros, a través de alguna entidad legal de la que es propietario, socio o accionista, en vez de hacerlo directamente como persona natural.

no se ve alterada⁷⁸. Para el SII, ello ha de entenderse en el sentido que el juez, al declarar el abuso “deberá obviar las formas empleadas por el contribuyente de que se trate y aplicar la carga tributaria que corresponda teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imposables”.

2.2.7. La simulación

Los artículos 4º bis y 4º quáter del Código Tributario señalan que hay elusión en los supuestos de simulación. Como se ha adelantado en este trabajo, la simulación responde más bien a hipótesis de evasión que de elusión⁷⁹, ya que el hecho gravado se realiza, pero el contribuyente con su actuación oculta tal situación al ente fiscalizador, razón por la cual no existe satisfacción de la obligación tributaria. Por lo tanto, en la simulación tenemos una presentación de la realidad que mueve a engaño, pues las cosas no son lo que parecen⁸⁰.

El legislador chileno regula la simulación en el artículo 4º quáter del Código del ramo⁸¹, señalado que para efectos tributarios se entenderá que existe simulación “cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen 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”⁸².

⁷⁸ En España, para estar en presencia de un conflicto en la aplicación de la norma tributaria, se ha entendido que debe existir una norma de cobertura bajo cuyo amparo se verifica la conducta del contribuyente y cuya aplicación le genera ventajas fiscales, pues evita la realización del hecho gravado contenido en la norma eludida. Sin embargo, esta norma de cobertura, no debe prestar una protección integral a la conducta desplegada por el particular, pues en este supuesto el contribuyente válidamente habría optado por una de diversas alternativas contempladas en el ordenamiento jurídico. Así, la disposición que ampara la actuación del contribuyente no debe tener por finalidad proteger el resultado al que se dirige el acto, que en la práctica, constituye el aspecto más difícil de evaluar. De esta forma, se requerirá que careciendo de una lógica económica, y jurídica podríamos agregar nosotros, el resultado obtenido por el contribuyente sea asimilable al que hubiera alcanzado de haber aplicado la norma eludida, aunque con una menor carga fiscal, entendida como deuda tributaria inferior. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, “El fraude de ley en el IVA”, en VVAA, coord. VILLAR EZCURRA, Marta; MARTÍNEZ LAFUENTES, Antonio; ALBIÑA CILVETI, César; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, “Estudios Jurídicos en memoria de don César Albiña García-Quintana”, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Vol. 2, 2008, pp. 2297-2298. Para ROSEMBUJ, los hechos realizados en fraude de ley, actual conflicto en la aplicación de la norma tributaria, deben ser lícitos. Lo que ocurre es que se da una sustitución de normas, pues se viola la que en recta interpretación era aplicable y se llama a otra, creadora de apariencia, que es la que proporciona la protección. Luego, el resultado ha de ser equivalente al derivado del hecho imponible, de manera que actos considerados individualmente como válidos, en su conjunto conllevan un resultado no deseado por el legislador, ya que es idéntico o equivalente al que recoge el hecho imponible de la norma eludida. Esta equivalencia de los efectos, debe compararse en base al criterio de capacidad económica. Por tanto, el resultado es que la carga tributaria del contribuyente es menos gravosa que la derivada de la norma defraudada. Luego, una vez que se determina la existencia de fraude de ley, la consecuencia es doble: se tiene por no realizado el resultado económico de equivalencia y se aplica forzosamente la norma defraudada. La finalidad perseguida por la actuación que es despliega es el fin fiscal. ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T., (nota 67), pp. 126-133; 136.

⁷⁹ En este sentido ROSEMBUJ, quien sostiene que la simulación parece “predirigida a la evasión y es raro que se manifieste en la elusión”. ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T., (nota 67), p. 265. Para YÁÑEZ es claro que el legislador opta por una concepción extrema de elusión, calificándola como ilícita, y no como un continente que puede tener contenido lícito e ilícito, sino que además, equipara el tratamiento de la simulación y el abuso. YÁÑEZ V., Felipe, (nota 57), pp. 244-245.

⁸⁰ El profesor FERREIRO ha señalado que el negocio simulado no puede confundirse con aquél realmente celebrado pero carente de motivo económico válido ni menos aún con el que es celebrado en condiciones de precio u otras distintas a las habituales en el mercado, pues por esta sola causa no existe engaño o simulación alguna. FERREIRO LAPATZA, José Juan, (nota 54), p. 15. Así, se ha entendido que la simulación se sitúa en el ámbito de las apariencias, es decir, existe una contradicción entre lo que se quiere y lo que se declara. GARCÍA NOVOA, César, (nota 40), p. 62. PONT especifica que no existe simulación, cuando los negocios llevados a cabo no falsean ni disfrazan nada, produciendo así los efectos que le son propios. Ello es así, incluso si se consigna un resultado global de ahorro con la operación. PONT CLEMENTE, Joan Francesc, (nota 40), p. 157.

⁸¹ En el proyecto original, el artículo 4º quáter rezaba “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”. La sanción, en este caso, era la inoponibilidad, es decir, se preveía una sanción de ineficacia.

⁸² En España, previo al establecimiento de supuestos de levantamiento del velo en fase de recaudación, GARCÍA NOVOA apuntaba que la simulación no era aplicable una vez que la Administración interpretó y calificó la figura, es decir, una vez que ha determinado el tributo. Lo anterior, a pesar de que en fase de recaudación el contribuyente suele realizar negocios simulados para generar la apariencia de insolvencias que impidan el éxito de la acción administrativa de cobro, debiendo acudir a las reglas generales en esta materia. GARCÍA NOVOA, César, (nota 40), p. 147. Luego de la consagración positiva de la doctrina jurisprudencial del levantamiento del velo en los artículos 43.1 g) y 43.1 h) de la LGT, el ente fiscalizador ni si quiera requiere

La simulación a que se refiere esta norma, y que perseguirá el SII, es aquella que tiene incidencia tributaria y de la cual se toma conocimiento en fase de auditoría, a fin de determinar correctamente la obligación tributaria. Por ello no se comparte la tesis de MARTÍNEZ, según la cual se debe diferenciar entre simulación lícita e ilícita, siendo la primera aquella que se ha simulado un contrato no para defraudar al Fisco, sino para otros fines, como por ejemplo, hereditarios; mientras que la simulación ilícita, en cambio, es aquella en la que dos o más personas se conciertan para engañar y perjudicar al Fisco⁸³. A nuestro juicio, haciendo la prevención de que la opinión del autor es muy anterior a la regulación de la simulación en el Código Tributario, en este punto la intención del contribuyente es irrelevante –tendrá relevancia en otros ámbitos, como puede ser el penal tributario–, ya que lo que importa y lo que debe determinarse es si la conducta de éste generó la disimulación de alguno de los elementos tenidos en cuenta por el legislador como supuestos de simulación y, por tanto, su tributación no fue la que correspondía⁸⁴.

Para ROSEMBUJ, la simulación es más que una mera ocultación, ya que “*requiere una conducta dirigida a obstruir mediante un contexto documental, contable, registral, los extremos del hecho imponible, impidiendo la determinación de su existencia*”⁸⁵.

A este respecto el legislador enumeró taxativamente las hipótesis en que entiende que habrá simulación⁸⁶. Así, ello acontecerá cuando los actos o negocios aparentes disimulen: a) la configuración del hecho gravado⁸⁷; b) la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria; c) el verdadero monto de la obligación tributaria, o d) la data de nacimiento de la obligación tributaria⁸⁸. A este respecto YÁÑEZ apunta a que el legislador define la simulación no en base a su contenido, sino a sus efectos, lo que le parece equivocado desde un punto de vista tanto lógico, cuanto del intérprete, pues “*lo relevante al momento de calificar un acto como elusivo no son sus efectos, sino su contenido o sustancia, que es precisamente aquello que diferencia a estas prácticas de una legítima economía de opción*”⁸⁹.

Tal como la doctrina española, la Circular Nº 65, de 2015, distingue entre simulación relativa y absoluta para los efectos tributarios. Señala que es relativa, cuando existen al menos dos actos, uno celebrado por las partes que no manifiesta su voluntad real (acto simulado) y otro que permanece oculto, que es el que configura el hecho gravado (acto disimulado); en la simulación absoluta, en cambio,

concurrir ante los tribunales de justicia para solicitar la rescisión o nulidad de los contratos celebrados, pues está habilitado para declarar la responsabilidad subsidiaria en virtud de las antedichas disposiciones, recuperando los bienes que se querían sustraer con perjuicio de la Administración. RUIZ HIDALGO, Carmen, “La responsabilidad por levantamiento del velo como una cláusula antielusiva”, en *Quincena Fiscal*, Nº 3, 2011, p. 55.

⁸³ MARTÍNEZ COHEN, Rafael, “El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el derecho tributario chileno”, en *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, XXIX, 2º semestre de 2007, pp. 356-357.

⁸⁴ En cuanto a las normas para determinar la existencia de la simulación, PONT sostiene que debe acudir a las reglas de Derecho privado, a pesar de que los efectos de la simulación declarada se circunscriban al ámbito tributario. PONT CLEMENTE, Joan Francesc, (nota 40), p. 188. La diferencia con la regulación chilena en esta materia radica en el hecho de que nuestro legislador expresamente indica qué debe entenderse por simulación para los efectos tributarios, aunque más que definirla, aunque más que definirla, especificó las formas en que se manifiesta, de forma tal que supuestos que no son reconducibles a alguna de estas hipótesis, no han de ser considerados casos de simulación, porque se produce un alejamiento de las directrices del Derecho civil en este punto.

⁸⁵ ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T., (nota 67), p. 262.

⁸⁶ Parece entenderlo así también la Administración tributaria, al señalar, a propósito de la simulación relativa, que el acto fingido oculta “*la configuración de un hecho gravado, los elementos constitutivos, verdadero monto o data de la obligación tributaria, procediendo a eludir el impuesto, disminuir la base imponible u obtener algún otro tipo de beneficio tributario*”.

⁸⁷ Debe entenderse como realización del hecho imponible.

⁸⁸ En España, la simulación está tratada en el artículo 16 de la LGT. A este respecto, Pont siguiendo a los civilistas señala que la simulación tiene tres características: i) una divergencia querida y deliberadamente producida entre la voluntad y su manifestación y es precisamente esa falta de concordancia lo que provoca la nulidad del negocio simulado; ii) el acuerdo simulatorio entre las partes o entre el declarante y el destinatario de la declaración, también llamado *consilium simulationis* y en los negocios unilaterales recepticios (formalizado en una contradecación), y iii) el fin de engañar a terceros, extraños al acto. PONT CLEMENTE, Joan Francesc, (nota 40), p. 151. Es en virtud de este “acuerdo de simular” o *consilium simulationis* -que constituye un elemento determinante para establecer que estamos en presencia de la simulación-, que parte de la doctrina española apunta a que la simulación solo puede tener lugar en actos bilaterales. Quienes no restringen en este sentido la aplicación de tal institución, consideran que el acuerdo alcanza al declarante y a los beneficiarios en los actos unilaterales recepticios. GARCÍA NOVOA, César, (nota 40), pp. 62; 64.

⁸⁹ YÁÑEZ V., Felipe, (nota 57), p. 246.

habrá un solo acto (acto simulado), pues la real intención de las partes ha sido no celebrar acto alguno. Así, concluye que la norma del artículo 4º quáter no se refiere a la simulación absoluta “*principalmente porque no se ajusta a la hipótesis contenida en la norma que se analiza (...), toda vez que parece poco probable que la hipótesis de que esta forma de negocios se utilice para aminorar los efectos tributarios de sus actos. En efecto, es ese caso el único realizado (simulado) es el que genera los efectos jurídicos y tributarios, incluyendo el respectivo pago del impuesto*”. La instrucción no cierra la puerta al hecho de que puedan existir casos en los que se minoren las consecuencias tributarias mediante actos simulados de manera absoluta, ya que señala que es poco probable que ello acaezca. Por ello es válido preguntarse cuál será el camino que seguirá el SII para perseguir la real tributación de actos, contratos o negocios que sean simulados absolutamente, y cuyo fin ha sido acceder a beneficios, exenciones o franquicias tributarias de las cuales, de otro modo, no habrían podido gozar. ¿Será de todos modos la normativa que regula la simulación? ¿Aplicará el abuso de formas? ¿Utilizará la norma de calificación? La verdad es que puede intentar cualquiera de estos caminos, otra cosa es qué decidirá en definitiva la jurisprudencia.

A este respecto, la Circular N° 65, de 2015, precisa que en el caso de la simulación absoluta, los efectos tributarios serán aquellos que genere el o los actos celebrados por las partes de acuerdo a la forma elegida; por el contrario, en la simulación relativa, judicialmente declarada, los efectos dependerán del hecho gravado que se configure en realidad, más allá de los actos que la encubran⁹⁰. Y, finalmente, la distingue de la figura delictiva del artículo 97 N° 4 del Código Tributario, ya que en ella la simulación aparece revestida de consideraciones subjetivas que no son analizadas para la aplicación de la norma general antielusión, considerando que ello es coherente con la distinción entre evasión y elusión que el legislador definió con la modificación al Código Tributario.

El efecto que se deriva cuando se está en presencia de una simulación es que “*los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados*”. En estos casos el legislador habilita a prescindir de la realidad aparente, solo para efectos tributarios, y determinar los impuestos que correspondan a través del desvelamiento de los hechos efectivamente realizados, independientemente de la apariencia presentada.

Si bien teóricamente y en abstracto resultan nítidos los contornos del abuso y de la simulación, lo cierto es que en la práctica se presentan problemas a la hora de determinar qué institución aplicar⁹¹. Así, en no pocos casos un acto simulado revestirá apariencia de real, al cumplir con todas las formas exigidas por el derecho, y el acuerdo simulatorio no constará; de otra parte, en supuestos de fraude de ley o abuso de las formas jurídicas, si bien es cierto no hay apariencias, lo que las partes quieren es el resultado económico típico de un negocio distinto, lo que supone una apariencia tal como ocurre en los supuestos de simulación⁹².

2.2.8. Casos de abuso o simulación especialmente regulados

⁹⁰ ROSEMBUJ señala que los ejemplos más corrientes de simulación relativa consisten en donaciones disimuladas bajo la forma de compraventa, la compraventa que encubre un préstamo, la celebración de un contrato de sociedad cuando lo que en realidad existe es un contrato de trabajo, el mandato que oculta el subarriendo. Muy común es, asimismo, la interposición ficta de personas, al fingirse que se contrata con alguien cuando en realidad lo que se busca es que los efectos del contrato se realicen a favor de una tercera persona, la que permanece oculta. ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T., (nota 67), pp. 251-252.

⁹¹ Fue amorós quien llamó la atención sobre esta situación, pues consideraba que la distinción entre fraude de ley y simulación resultaba clara en teoría, pero de difícil comprensión en la práctica. Amorós, Narciso, “La elusión y la evasión tributaria”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Vol. XV, N° 59, 1965, pp. 609-610”. En relación a la diferencia entre el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación, en España, CALVO ha señalado que en el caso de la primera, nos encontramos frente a un problema de determinación de la norma aplicable; en la segunda, se trata de un problema de calificación de hechos, o más bien dicho, de determinación de la existencia o no de un acto tras aquel aparente. Quizás, desde una visión civil, la simulación puede tener una finalidad lícita, pero “*esta licitud no puede admitirse en el Derecho Tributario, donde el engaño no puede quedar amparado por un fin lícito, máxime teniendo en cuenta la lesión que lo anterior supondrá para el acreedor*”. A continuación, constata que la simulación ha sido dotada de diversas características tanto por la jurisprudencia contencioso-administrativa como la penal, partiendo de la base que “*constituye un vicio de la causa del negocio jurídico, produciéndose la apreciación del mismo en aquellos negocios con una finalidad exclusivamente de elusión fiscal (desplazamientos patrimoniales puramente artificiales)*”. CALVO VÉRGEZ, Juan, “La simulación en el derecho tributario: análisis de la reciente doctrina del Tribunal Supremo”, en *Quincena Fiscal*, N° 14, 2011, pp. 108; 111.

⁹² GARCÍA NOVOA, César, (nota 40), p. 166.

La Ley N° 20.780, modificó completamente el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Así, el primer caso de abuso o simulación expresamente regulado se encuentra en su letra E, N° 1, letra b), establece que las empresas, entidades o sociedades domiciliadas, residentes, establecidas o constituidas en Chile, que obtengan rentas pasivas de acuerdo con el artículo 41 G del mismo texto legal, no podrán utilizarlas en forma abusiva para diferir o disminuir la tributación de los impuestos finales de sus propietarios, socios o accionistas. A pesar de que parece regular exclusivamente un supuesto de abuso de las formas jurídicas, a continuación, la norma se refiere a la determinación del abuso o simulación⁹³.

La norma remite a las reglas del Código Tributario la determinación del abuso o simulación incluyendo, por tanto, la intervención del Tribunal Tributario y Aduanero. Sin embargo, en el caso en comento la sanción no será obtener la real tributación de los dueños de las empresas, sino que se aplicará a tales inversiones la tributación del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y agrega “*sin perjuicio de la aplicación de los impuestos que correspondan a los beneficiarios de las rentas o cantidades representativas y las sanciones que procedan*”. VERGARA QUEZADA, considera que la norma contempla un supuesto de doble tributación, pues aplicaría la que correspondería a los impuestos eludidos más la del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta sobre las inversiones, de forma tal que la norma busca abiertamente empobrecer al contribuyente privándolo de parte de su capital⁹⁴.

La segunda parte de esta disposición, a diferencia de lo que ocurre con la regulación contenida en el Código Tributario, expresamente contempla un delito, que será sancionado conforme con lo dispuesto en el primer inciso del artículo 97 N° 4 del Código Tributario⁹⁵, cuando se determine que los actos, contratos y operaciones respectivos se han llevado a cabo maliciosamente con la finalidad de evitar, disminuir o postergar la aplicación de los impuestos global complementario o adicional.

El segundo supuesto especialmente regulado está contemplado en el artículo 14, letra E, N° 2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta contiene una presunción simplemente legal de abuso o simulación, en los casos en que no se presente la declaración jurada anual en que se informe al SII ciertos antecedentes. Quienes deben presentar la declaración jurada son los contribuyentes o de entidades domiciliadas, residentes, establecidas o constituidas en el país, sean o no sujetos del impuesto a la renta, que tengan o adquieran en un año calendario cualquiera la calidad de constituyente o *settlor*, beneficiario, *trustee* o administrador de un trust creado conforme a disposiciones de derecho extranjero. En estos supuestos, se aplicará la tributación que corresponda de acuerdo a la calidad de los intervinientes y la naturaleza jurídica de las operaciones.

Llama la atención el hecho de que la norma presuma una conducta elusiva sin establecer expresamente si se trata de un supuesto de abuso o simulación, y más aún que ello dependa de exclusivamente de la no presentación de una declaración jurada que tiene por objeto entregar información a la

⁹³ A este respecto, VERGARA QUEZADA, es bastante crítico en cuanto a la regulación dada por el legislador. Para él, la distinción entre rentas activas y pasivas tiene su origen en Estados Unidos, y su fin fue prevenir que las empresas norteamericanas pudieran disminuir sus ingresos tributables simplemente localizando en una filial constituida fuera de ese país determinados bienes productores de rentas de fácil movilidad. Estas normas antielusivas presumen que ese tipo de bienes -que producen rentas pasivas- son situados en el extranjero solamente con la intención de diferir los impuestos norteamericanos. Así, la ley permitió que los ingresos obtenidos por las filiales de una empresa norteamericana en el extranjero puedan ser diferidos, en el caso de las rentas activas. Ahora bien, dentro de un mismo país estas reglas no se aplican, pues el que paga el interés, el dividendo o la regalía está situado en la misma jurisdicción que quien las recibe, por lo que no hay daño posible al interés fiscal en vista que la propia ley regula la tributación de esos ingresos. Por ello, la disposición chilena en comento, a su juicio, carecería completamente de sentido al no existir norma alguna que obligue a los dueños de las empresas a gastar más de lo que pueden o de lo que quieren e iría en contra del acuerdo alcanzado durante la tramitación de la ley en orden a establecer dos sistemas de tributación: uno de renta atribuida y otro, un sistema semi-integrado. En virtud de lo anterior, se cuestiona si el proyecto intenta, por esa vía, alterar las reglas normales de tributación, afectando seriamente la libertad contractual, para forzar a los dueños de las empresas a retirar dinero que no necesitan. VERGARA QUEZADA, Gonzalo, “Un sistema tributario coherente”, en *La Semana Jurídica*, N° 112, del 18 al 22 de agosto de 2014, p. 3.

⁹⁴ VERGARA QUEZADA, Gonzalo, (nota 28), p. 171.

⁹⁵ El inciso 1° del artículo 97 N° 4 del Código Tributario contempla el siguiente ilícito penal tributario:

“Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda o la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas, la adulteración de balances o inventarios o la presentación de éstos dolosamente falseados, el uso de boletas, notas de débito, notas de crédito, o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores, o el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grado medio a máximo”.

Administración. Si lo que se ha manifestado es que con estas normas se persigue lograr una mayor equidad del sistema tributario, no se comprende cómo se hace realidad tal declaración en este supuesto. Lo anterior no es menor, teniendo presente que la regla general en estos casos es que el SII deba probar el abuso o simulación, y en este supuesto la infracción a una obligación formal de carácter secundario, altera esa regla probatoria. Por lo demás, y en el improbable caso que llegase a aplicar esta presunción y, consecuentemente, se declarase la conducta abusiva o simulada por falta de prueba del contribuyente, ¿qué incidencia tendría ello respecto de la infracción del artículo 100 bis del Código Tributario?

2.2.9. El procedimiento para la determinación de la existencia de abuso o simulación

En relación con el procedimiento para determinar si se está en presencia de abuso o simulación, debe señalarse que durante la tramitación de la Ley N° 20.780, el mismo sufrió un cambio que se puede calificar a nuestro juicio como trascendental, toda vez en que en la redacción original esta declaración la efectuaba el propio SII y en la norma finalmente aprobada ello es competencia del Tribunal Tributario y Aduanero.

En efecto, el proyecto original fue ampliamente resistido por el mundo académico, por los empresarios y por los asesores tributarios, llegándose a calificar al mismo de “*rabiosa reforma stalinista*”, pues se estimó que sus redactores consideraban que todos los empresarios del país eran “contumaces evasores” tributarios y porque otorgaba al SII facultades “*absolutamente exorbitantes, que le permitirían 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*”⁹⁶.

Dos fueron los procedimientos propuestos durante la tramitación del proyecto hasta llegar a la norma definitiva:

- Conforme la redacción original del proyecto de ley enviado al Congreso con fecha 1 de abril de 2014, por la Presidenta de la República, el abuso o simulación sería declarado directamente por el SII, en la liquidación, giro o resolución respectiva notificada al contribuyente, previa autorización del Director Regional, del Director de Grandes Contribuyentes o del Subdirector de Fiscalización. Se especificaba que tal calificación solo produciría efectos tributarios y que la misma no sería reclamable, sin perjuicio de la posibilidad de interponer un reclamo tributario en contra de la liquidación, resolución o giro emitido producto de dicha autorización.

Dicha autorización era otorgada por las autoridades mencionadas –con carácter previo a la emisión del acto–, a requerimiento de la unidad de su dependencia que estuviera conociendo los antecedentes o efectuando la fiscalización respectiva. Para emitir la autorización, la autoridad competente debía contar con un previo informe del Departamento Jurídico o de la Subdirección Jurídica, según correspondiera⁹⁷. El SII mediante resolución debía determinar la forma de aplicar esta disposición. Una vez que se contaba con la autorización, el SII determinaría los impuestos que correspondieran conforme a los antecedentes que dispusiese, aplicando además los intereses penales y multas respectivas.

Como puede apreciarse, no se contemplaba la intervención del contribuyente ni su notificación, lo que era particularmente grave, debido a que no necesariamente la declaración de abuso o simulación podía ser consecuencia de un proceso de fiscalización en curso, sino que era perfectamente posible que se originara en alguna petición formulada por el contribuyente a la autoridad en la cual acompañara antecedentes. Por ello, se estimó que la norma que vulneraba el debido proceso⁹⁸.

⁹⁶ GARCÍA ESCOBAR, Jaime; ÁLVAREZ MAYA, Carolina, “Análisis de algunos aspectos de una rabiosa reforma stalinista: la cláusula general antielusiva y la sanción que supone el artículo 100 bis del Código Tributario”, en *Revista Actualidad Jurídica*, Universidad del Desarrollo, N° 30, 2014, p. 50.

⁹⁷ Se establecía un plazo para emitir la autorización de dos meses, ampliables fundadamente hasta por un mes, contados desde la recepción de la solicitud y el expediente completo por la autoridad competente. Si el plazo transcurría sin que ésta se emitiera, operaba el silencio administrativo negativo. Desde la citada recepción y hasta el otorgamiento de la autorización o hasta que transcurriera el plazo con que contaba para hacerlo, la prescripción de la actuación fiscalizadora se suspendía.

⁹⁸ En este sentido, BLANCHE REYES, Christian, (nota 25), p. 10.

- Luego, con fecha 14 de abril de 2014, la Presidenta de la República envió una indicación al Congreso en la que, entre otras materias especificaba que la declaración del abuso o simulación sería efectuada por el Director del SII, ahora “*previo informe favorable de los Subdirectores Jurídico, Normativo y de Fiscalización*”, en reemplazo de la autorización originalmente contemplada. Este informe debía ser emitido de consuno por los tres Subdirectores, a requerimiento de la Unidad del SII que estuviera conociendo los antecedentes o efectuando la fiscalización respectiva⁹⁹.

Expresamente se dejaba establecido que el contribuyente siempre tendría derecho a reclamar de la liquidación, giro o resolución que se hubiere practicado o dictado en virtud de la declaración administrativa que constatare la existencia de abuso o simulación; asimismo, la citada indicación agregaba un inciso 7º nuevo al artículo 4º quinquies del Código Tributario, que manifestaba que en todos los casos que se determinase la existencia de abuso o simulación, sus fundamentos de hecho y de derecho deberían constar expresamente en la resolución del Director, acompañada del informe favorable de los tres Subdirectores antes indicados, quedando de ello constancia en la respectiva liquidación, giro o resolución. Se elimina la mención a que el procedimiento sería determinado por resolución del SII.

Sin perjuicio de los avances en cuanto a la fundamentación del acto y la constancia expresa de la posibilidad de reclamar del acto de la Administración en que se declarara el abuso o simulación, lo cierto es que la norma continuaba sin considerar la intervención del contribuyente en el proceso, menos aún la posibilidad de que pudiera aportar antecedentes.

Por ello, se presentaron indicaciones en el segundo trámite legislativo, ante el Senado, que terminaron por configurar el procedimiento de abuso o simulación como finalmente fue aprobado por el Congreso Nacional. El análisis lo dividiremos en dos partes, ya que la norma contempla dos etapas: una previa a la intervención judicial, de carácter administrativo y una propiamente judicial.

2.2.10. *El procedimiento administrativo*

El procedimiento que debe seguir el SII para requerir al tribunal la declaración de abuso o simulación se encuentra regulado en el artículo 4º quinquies del Código Tributario y es complementado por la Circular Nº 65, de 2015.

Como se ha señalado precedentemente, la gran innovación de la norma chilena en comparación con la legislación española que le sirve de antecedente, es la exigencia de que el Director deba solicitar al Tribunal Tributario y Aduanero competente la declaración de abuso o simulación, de conformidad con el inciso 1º de la citada disposición, en los casos en que la diferencia de impuestos determinada provisoriamente por el SII al contribuyente exceda las 250 UTM a la fecha de presentación del requerimiento.

La norma en comento establece un procedimiento administrativo previo a la solicitud del Director de declaración judicial de abuso o simulación, en el que se exige que se cite al contribuyente¹⁰⁰. Se trata de un supuesto de citación obligatoria, por lo que su omisión genera un vicio en el procedimiento administrativo. El contribuyente puede contestar la citación, o bien, dejar transcurrir íntegramente el término legal para evacuar la contestación, sin hacer nada. La actitud del contribuyente resulta fundamental, pues determina el momento desde el cual se inicia el cómputo del plazo de nueve meses con que cuenta el Director para solicitar la intervención del tribunal. Excepcionalmente, si el plazo de prescripción de la acción fiscalizadora que resta es inferior a nueve meses, el lapso antes indicado será el término que reste de prescripción¹⁰¹. En efecto, de conformidad con el inciso 4º del artículo 4º

⁹⁹ Se mantenía el plazo para emitir dicho informe, la consecuencia de no expedirlo en el término establecido legalmente, así como el efecto suspensivo que tenía la petición de informe en la prescripción de la acción fiscalizadora.

¹⁰⁰ El Código Tributario no definió qué debe entenderse por citación. El SII en la Circular Nº 59, de 2000, señaló que “es un medio de fiscalización que contiene los elementos necesarios para que el contribuyente tome un adecuado conocimiento de los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan las diferencias de impuestos no prescritas que pudieran adeudarse. Sin embargo, este trámite no es obligatorio en todos los casos de auditoría”, pues solo es imperativo citar al contribuyente en los casos en que la ley expresamente lo exige. En el supuesto en comento citar es obligatorio para el ente fiscalizador.

¹⁰¹ El inciso 3º del artículo 59 del Código Tributario expresamente señala que los plazos de duración de la fiscalización en él contenidos no se aplicarán a los artículos 4º bis, 4º ter, 4º quáter y 4º quinquies del Código Tributario, que regulan la norma

quinques del Código Tributario, si el contribuyente contesta la citación, el plazo antes indicado comenzará a correr desde que se evacúa la contestación; en cambio, si nada dice, el término iniciará desde la respectiva citación. La inactividad del Director genera una consecuencia positiva para el contribuyente, pues si una vez citado éste transcurre íntegramente el plazo de nueve meses, o el inferior, según corresponda, sin que solicite la intervención del tribunal, *“el Director no podrá solicitar la declaración de abuso o simulación respecto del caso por el que se citó al contribuyente o asesor”*. Del tenor de la norma transcrita se desprende que el plazo al que se ha hecho referencia es de carácter fatal.

A este respecto, el SII ha instruido mediante la Circular N° 65, de 2015, que cuando una Dirección Regional o en la Dirección de Grandes Contribuyentes tome conocimiento de la existencia de *“indicios de la ejecución de actos o negocios jurídicos o de un conjunto de ellos, que tengan por objeto eludir los hechos imposables establecidos en la ley por parte de un contribuyente o un grupo de contribuyentes, deberá plantearse dicha situación ante el área especializada de la Dirección Nacional a través de un informe emanado del Director Regional respectivo o del Director de Grandes Contribuyentes”*, el que deberá contener ciertos datos que la instrucción especifica. Así se inicia el procedimiento especial de fiscalización para la determinación de abuso o simulación, una vez que se elabora el informe dirigido al área competente de la Dirección Nacional.

La instrucción solicita a la Unidad operativa que detecte estos indicios que ponga especial atención a que: a) no se está en presencia de una economía de opción; b) que se configuran los elementos exigidos por la ley para estar en presencia de abuso o simulación; c) verifique que la acción fiscalizadora no se encuentra prescrita; d) confirme que se cuenta con antecedentes suficientes para su acreditación¹⁰² y e) verifique que no exista un pronunciamiento del SII que califique como no elusivas las actuaciones del contribuyente, según lo dispuesto en el artículo 26 bis del Código Tributario.

La Circular en comento contempla la intervención de un Comité de Anti Elusión, el que no está contemplado en la ley y que será creado mediante resolución¹⁰³, el que recibirá los informes de las Unidades operativas y decidirá entre las siguientes alternativas: a) citar al contribuyente; b) realizar una fiscalización conforme con las reglas generales; c) iniciar un proceso de recopilación de antecedentes¹⁰⁴, o d) el archivo de los antecedentes. Considerando la centralización del proceso a nivel de la Dirección Nacional, es que puede aventurarse que la intención del SII es utilizar este mecanismo con

general antielusión, afirmación que es reiterada por el inciso 3° del artículo 4° quinques del Código Tributario. Al respecto, el SII ha instruido en la Circular N° 65, de 2015, que en aquellos casos en que el procedimiento de fiscalización se haya iniciado al amparo del artículo 59 del Código Tributario, *“el mismo deberá reconducirse dentro del procedimiento administrativo de calificación de actos o negocios como elusivos”*.

¹⁰² Si tal situación no tiene lugar, a nivel regional o de la Dirección de Grandes Contribuyentes se deberán implementar las acciones concretas tendientes a recabar más antecedentes.

¹⁰³ A la fecha de elaboración de presente trabajo tal resolución no ha sido dictada, por lo que será interesante ver la conformación del mismo. Hasta que no se dicte la citada instrucción la norma general antielusión no estará operativa, pues su intervención es vital dentro del procedimiento administrativo reglado por la Circular N° 65, de 2015. Con todo, se hace presente que en el proyecto de la Ley N° 20.899, contemplaba la inclusión de un artículo 4° sexies, nuevo, en el Código Tributario, mediante el cual se creaba legalmente un Comité Consultivo, integrado por los Subdirectores Jurídico, Normativo y de Fiscalización, cuyas opiniones se adoptarían por mayoría absoluta de sus integrantes, que tendría por objeto asesorar al Director tanto en la decisión de requerir al Tribunal Tributario y Aduanero competente la declaración de abuso o simulación, así como en materias generales relacionadas con la interpretación, fiscalización y aplicación de tales disposiciones legales, su difusión, capacitación y el desarrollo de medidas para el fortalecimiento del cumplimiento tributario voluntario. Las opiniones de este órgano consultivo no eran vinculantes para el Director. Durante el Primer Trámite Constitucional del proyecto de ley, ante la Cámara de Diputados, hubo quienes consideraron innecesaria su inclusión, incluso el abogado Alfredo UGARTE expresó que generaba un doble control: uno administrativo y otro judicial, que haría impracticable la norma, pues a diferencia del sistema español, en Chile se contemplaba la intervención previa de un tribunal. De otra parte, el Director del SII, Sr. Fernando BARRAZA, explicó que se trataba más bien de una institución que el propio SII reguló mediante la Circular N° 65, de 2015. En definitiva, el oficio remitido enviado al Segundo Trámite Constitucional, no contemplaba la inclusión de este nuevo artículo 4° sexies en el Código Tributario, pues no fue aprobado en la Cámara de Diputados. Durante el Segundo Trámite Constitucional, el Senador Sr. Juan Antonio COLOMA presentó una indicación para incluir esta regulación, con ciertas modificaciones, la que fue declarada inadmisibles por el Presidente de la Comisión, por tratarse de materias de iniciativa exclusiva del Presidente de la República. Historia de la Ley N° 20.899. [en línea. Consulta 12 de febrero de 2016]. Disponible en http://www.bcn.cl/historiadela_ley/nc/historia-de-la-ley/4829/.

¹⁰⁴ Tras la reforma a la justicia penal en el año 2003, el único órgano que puede realizar una investigación tendiente a acreditar la existencia de un hecho punible es el Ministerio Público. Por ello, la actividad desarrollada por el SII en el marco de los delitos tributarios se denomina “recopilación de antecedentes” y se encuentra regulada en la Circular N° 8, de 2010.

carácter excepcional, tal como se señalara durante la tramitación de la Ley N° 20.780, en el parlamento y como posteriormente declarara el ente fiscalizador en la Circular N° 65, de 2015.

La inclusión de este Comité, recuerda el establecimiento de la Comisión consultiva regulada en el artículo 159 de la LGT, la que con carácter previo, debe emitir un informe favorable y vinculante acerca de la posibilidad de declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En el caso español, sin embargo, pareciera ser más relevante su inclusión, pues es la propia administración la que determina la aplicación del artículo 15 de la LGT, restándole al contribuyente reclamar judicialmente del acto de determinación de la diferencia impositiva, y tras la modificación de la Ley N° 34/2015, de 21 de septiembre, tiene incidencia para la verificación de la sanción administrativa contemplada en el nuevo artículo 206 bis de la LGT¹⁰⁵.

Si se decide citar al contribuyente y éste no da respuesta a la citación o su respuesta no es satisfactoria¹⁰⁶, el Comité remitirá los antecedentes necesarios al Departamento Jurídico de la Dirección Regional, la que elaborará el requerimiento del Director, que deberá ser remitido a la Dirección Nacional. El Comité decidirá en definitiva la presentación o no del requerimiento al Tribunal Tributario y Aduanero. Si se decide presentar, el Director firmará el requerimiento y se remitirá a la Dirección Regional respectiva, poniendo fin a este procedimiento administrativo especial de fiscalización para la determinación de elusión tributaria por abuso o simulación.

En virtud de lo anterior, a nuestro juicio el requerimiento del Director tiene la naturaleza jurídica de acto administrativo terminal para todos los efectos legales, pues pone fin al procedimiento administrativo y contiene la decisión de la Administración que, en este caso, consiste en solicitar judicialmente la declaración de abuso o simulación.

2.2.11. *El procedimiento judicial*

El procedimiento judicial está regulado en el artículo 160 bis del Código Tributario, y resulta aplicable tanto para la declaración de abuso o simulación, como para determinar la aplicación de la multa establecida en el artículo 100 bis del Código Tributario. Por expresa disposición del inciso final del artículo 160 bis del Código Tributario en lo no regulado expresamente en esta disposición, rigen con carácter supletorio las normas del procedimiento general de reclamaciones (artículos 123 y siguientes del Código Tributario)¹⁰⁷.

El requerimiento debe presentarse ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente, que según lo dispuesto en el nuevo artículo 119 del Código Tributario, corresponde a aquel “*en cuyo territorio jurisdiccional tenga su domicilio el contribuyente. Tratándose de contribuyentes personas jurídicas se entenderá que el domicilio de éstas corresponde al de la matriz*”. La solicitud presentada por el Director deberá ser fundada, “*acompañando los antecedentes de hecho y de derecho en que se sustenta y*

¹⁰⁵ Está compuesta por representantes del órgano competente para contestar consultas escritas y de la Administración tributaria actuante y desde la notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva, se suspende el plazo de prescripción, de conformidad con el artículo 150.3 letra d) de la LGT. En Reino Unido, por su parte, la regulación del procedimiento administrativo de la norma general antielusión contempla la necesaria consulta por parte de la Administración tributaria al *GAAR Advisory Panel*, que es un panel de expertos independientes, para que se pronuncie acerca de la admisibilidad de la utilización de la norma general antiabuso, lo que constituye una garantía para el contribuyente. Un subcomité integrado por tres miembros emitirá un informe con su opinión, la que si bien preceptiva no es vinculante, de forma tal que es posible hacer uso de la norma general antiabuso en contra del dictamen de este panel, pero se deberá fundamentar debidamente por qué se aleja de lo señalado en el dictamen de los citados expertos. No obstante lo anterior, el órgano jurisdiccional que conozca del asunto deberá tener en cuenta las opiniones vertidas por el *GAAR Advisory Panel*, lo que le otorga a éste un gran peso en el funcionamiento de la norma general antiabuso. MARTÍN LÓPEZ, Jorge, (nota 44), pp. 108-109.

¹⁰⁶ Bien puede ocurrir que el contribuyente dé respuesta satisfactoria, se allane a pagar el monto de los impuestos eludidos, caso en el cual el procedimiento terminará mediante acta de conciliación, declaración rectificatoria y/o giro, según corresponda.

¹⁰⁷ La regulación del procedimiento general de reclamaciones en el artículo 148 del Código Tributario indica que en aquellas materias no reguladas expresamente “*se aplicarán, en cuanto fueren compatibles con la naturaleza de las reclamaciones, las normas establecidas en el Libro Primero del Código de Procedimiento Civil*”, las que, por tanto, también resultan aplicables al procedimiento del artículo 160 bis del Código Tributario.

que permitan la determinación de los impuestos, intereses penales y multas a que dé lugar la declaración judicial a que se refiere este artículo”¹⁰⁸.

La ley expresamente contempla que la liquidación, giro o resolución que se emita por el SII una vez declarada la existencia de abuso o simulación no es reclamable, de forma tal que el legislador reguló en detalle el procedimiento judicial de declaración de abuso o simulación, pues es ahí donde se dará toda la discusión de fondo, contemplándose la posibilidad acceder a la segunda instancia vía recurso de apelación y posteriormente a la Corte Suprema mediante la interposición de un recurso de casación¹⁰⁹.

En razón de la extensión en el tiempo que pueden tener estos procesos es que se contempló la suspensión de la prescripción de la acción fiscalizadora en el inciso 5º del artículo 4º quinquies del Código del ramo, “hasta la resolución que la resuelva”. No se especifica si es desde la dictación de la resolución o desde su notificación, pero debiera entenderse que se trata de la notificación de la misma. El SII en la Circular Nº 65, de 2015, entiende que solo podrá cumplir con lo ordenado en la sentencia una vez que ésta se encuentre firme y ejecutoriada, pues instruye que “[e]n el caso que se acoja la solicitud de declaración de abuso o simulación y encontrándose firme y ejecutoriado el fallo según lo dispuesto en el artículo 174 del Código de Procedimiento Civil, se requerirá al tribunal copia autorizada de la sentencia definitiva y de la certificación de ejecutoria emitida por el Secretario del tribunal, o del decreto de “cúmplase”, según corresponda, como así también la devolución de los antecedentes acompañados por parte del Servicio en el desarrollo del procedimiento judicial, para efectos que se proceda a cumplir con el fallo en los términos del inciso sexto del artículo 160 bis del Código Tributario”¹¹⁰.

Cuando analizamos la regulación legal y la instrucción del SII acerca del procedimiento administrativo que termina con la emisión del requerimiento del Director, no hicimos ninguna mención a la intervención del presunto responsable de la conducta sancionada en el artículo 100 bis del Código Tributario. Sin embargo, las normas relativas a la regulación del procedimiento judicial sí se refieren a éste. El procedimiento es común tanto para la aplicación de la norma general antielusión como para la determinación de la multa, toda vez que el inciso 2º del artículo 160 bis del Código Tributario dispone “[d]e la solicitud del Servicio se conferirá traslado al contribuyente y a los posibles responsables del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación”. De ser así, sería perfectamente posible que la omisión de la notificación del asesor, generara una nulidad procesal por falta del debido emplazamiento.

¹⁰⁸ Ahora bien, la norma no aclara el momento desde el cual debe entenderse que se devengan los intereses y multas. Para GONZÁLEZ es necesario aclarar este punto, pues implica decidir si la norma general antielusiva tendrá “efectos desde que se declare la existencia del abuso o la simulación o, por el contrario, desde el momento en que se realizó el negocio abusivo o simulado”. GONZÁLEZ ORRICO, Jaime Andrés, (nota 41), p. 106. No existe una postura al respecto en el Derecho nacional, ni el SII ha manifestado la forma en que procederá. Por ello el autor cita a GARCÍA NOVOA, quien analizando el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, examina la procedencia de los intereses de demora –sin referirse a la multa, que también procede en el caso chileno, al excluir en su análisis acerca de las condiciones para una cláusula general antielusiva, cualquier consecuencia punitiva respecto de las operaciones a las cuales se aplica la cláusula-, quien duda acerca de su procedencia, y señala que solo tendría aplicación desde la declaración de la cláusula abusiva y no desde la realización del negocio que dio origen a esta aplicación. GARCÍA NOVOA, César, (nota 40), pp. 304-305.

¹⁰⁹ En efecto, se contempla la posibilidad de interponer recurso de apelación dentro del plazo de quince días contados desde la notificación respectiva de la sentencia definitiva de primera instancia, que al SII será vía correo electrónico y para el contribuyente a través de carta certificada, por aplicación de las reglas del procedimiento general de reclamaciones. La apelación se concede en ambos efectos (devolutivo, que es el esencial y suspensivo) y se tramita en cuenta, esto es, sin alegatos, a menos que alguna de las partes en el plazo de cinco días desde el ingreso en la Secretaría de la Corte respectiva lo solicite. Respecto de la casación, solo se señala que procede tanto en la forma como en el fondo, por lo que su tramitación sigue las reglas generales.

¹¹⁰ No obstante lo anterior, la citada instrucción comete un error al indicar cuándo vuelve a correr la prescripción de la acción fiscalizadora, pues en un primer momento transcribe la disposición legal expresando que la prescripción estará suspendida “en el tiempo que medie entre la fecha de presentación de la solicitud de declaración de abuso o simulación, hasta la notificación de la resolución que lo resuelva”, pero a continuación, al explicar cuando ello ocurre manifiesta que “[d]e esta forma, la suspensión opera desde la presentación de la solicitud de abuso o simulación, hasta que se notifica la sentencia de primera instancia que acoge o rechaza la solicitud respectiva”. El problema del error en el que incurre la Circular en comentario radica en que el juicio puede continuar en segunda instancia y llegar, en definitiva, hasta la Corte Suprema, fases judiciales en las cuales, según lo expresado por el propio SII, la prescripción volvió a correr y, de seguirse esta tesis, llegar a la conclusión de que terminado el juicio con una sentencia favorable para el ente fiscalizador, se encontrase “prescrita” la acción fiscalizadora. por aplicación de la teoría de los actos propios.

El proceso contempla un plazo de noventa días para contestar el requerimiento, vencido el cual, se haya evacuado o no la contestación, el tribunal citará a una audiencia, que deberá fijarse a contar del séptimo día y no más allá del decimoquinto, en la que las partes deberán exponer los puntos planteados en la solicitud y en la contestación, en caso de haberla. La verdad es que no se vislumbra la utilidad de esta audiencia. Si el contribuyente o el posible responsable aportan nuevos antecedentes, se concederá un plazo de quince días al SII para que emita los descargos pertinentes. Existiendo controversia sobre algún hecho sustancial y pertinente el tribunal abrirá un término probatorio por un lapso de veinte días¹¹¹, y vencido el mismo expresamente se regula un término para formular observaciones de cinco días¹¹², tras lo cual el tribunal “*el tribunal resolverá en un plazo de veinte días*”.

Es cierto que la intención del legislador es lograr que el asunto sea resuelto con la mayor celeridad posible, pero contar con veinte días para dictar sentencia definitiva, a nuestro juicio, es un lapso breve y difícil de cumplir por los tribunales debido a la complejidad de las materias, especialmente en el caso del 4º Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago, que concentra la mayor cantidad de volumen de causas del país y que tiene ya tiene un considerable retraso en la dictación de las sentencias definitivas de primera instancia, sin respetar el plazo de sesenta días establecido por el legislador en otros procedimientos. De todas formas, es preciso anotar que no es plazo obligatorio para los tribunales y que a lo sumo puede generar una baja calificación para el juez.

En esos veinte días el tribunal debe ponderar la prueba de acuerdo con la sana crítica¹¹³ y “*deberá fundar su decisión teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imponibles conforme a lo dispuesto en el artículo 4º bis*”. La doctrina nacional no ha formulado mayores comentarios respecto a esta expresión contenida en la parte final del inciso 4º del artículo 160 bis del Código Tributario, pero perfectamente se podría sostener que el legislador expresamente establece la interpretación económica en la norma general antielusión, en su concepción clásica, la que en general ha sido rechazada por la doctrina nacional e internacional¹¹³. En efecto, en Chile Montecinos constata que producto de la cláusula general antielusiva adoptada por la ordenanza tributaria alemana de 1919, se dotaba a la autoridad tributaria de la competencia necesaria para hacer frente al fenómeno de la elusión, norma que “*inspiró a muchas otras que daban preeminencia al resultado económico por sobre las formas jurídicas, y que otorgaban a la administración tributaria amplia competencia para inmiscuirse en las motivaciones de los particulares, y recalificar los contratos celebrados por éstos. Su aplicación a la realidad, empero, no estuvo exenta de reproches, y abundaron las denuncias de*

¹¹¹ La ley establece que la resolución que recibe la causa a prueba solo es susceptible de recurso de reposición dentro del plazo de cinco días, innovando en este punto, pues en el procedimiento general de reclamaciones se contempla además la deducción del recurso de apelación con carácter subsidiario. Nada se dice respecto a qué ocurre cuando no se recibe la causa a prueba y se dicta derechamente la resolución que cita a las partes a oír sentencia. El SII, en la Circular Nº 65, de 2015, ha interpretado que en estos casos el ente fiscalizador deberá reponer deduciendo apelación en subsidio. Luego, en cuanto a la etapa de prueba, en lo que se refiere a la forma de presentarla, las limitaciones a la misma y la ampliación del término probatorio, así como la posibilidad de que la Administración tributaria solicite la inadmisibilidad probatoria de antecedentes aportados por el contribuyente, a nuestro juicio se regirán por la norma contenida en el artículo 132 del Código Tributario, establecida en el procedimiento general de reclamaciones aplicable supletoriamente. Ahora bien, sin pretender abordar en profundidad las diversas aristas que se pueden generar a propósito de la inadmisibilidad probatoria, sí se estima conveniente resaltar un aspecto: tanto la regulación del Código Tributario como las instrucciones del SII omiten establecer un procedimiento administrativo para la determinación de la infracción contemplada en el artículo 100 bis del mismo cuerpo legal. De esta forma, resulta discutible que se pueda aplicar la inadmisibilidad probatoria a algún antecedente que pudiera presentar el presunto responsable, incluso si éste fue requerido en el procedimiento al contribuyente y no lo presentó, pues se trata de dos procesos distintos. Por lo demás, cuando se persigue la aplicación de una multa se está haciendo uso del *ius puniendi* del Estado, por lo que mal podría utilizarse una norma dada en el contexto de una auditoría tributaria. Prueba de ello es que ni en el procedimiento general para la aplicación de sanciones establecido en el artículo 161 del Código Tributario ni el procedimiento especial para la aplicación de ciertas multas del artículo 165 del mismo contemplan una norma similar que limite la aportación de pruebas. Y si bien podría señalarse que en este punto hay remisiones normativas a la regulación del procedimiento general de reclamaciones, debe recordarse que la remisión es hecha con la limitación consistente en que “*naturaleza de la tramitación lo permita*”.

¹¹² Lo que constituye una innovación respecto de la regulación del procedimiento general de reclamaciones, donde tal lapso no se contempla expresamente.

¹¹³ De conformidad con el artículo 132 inciso 14 del Código Tributario, apreciar la prueba conforme con las reglas de la sana crítica implica que el tribunal deberá expresar en la sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales les asigna valor o las desestima. En general, tomará en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas o antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador.

*abusos cometidos por exceso de celo fiscal*¹¹⁴. En este caso, la facultad para apreciar el contenido económico de la operación se le entrega a los tribunales, por lo que será interesante analizar la forma en que interpretarán la disposición.

Luego, si se establece la existencia de abuso o simulación, esta declaración solo tiene efectos tributarios. De conformidad con el inciso final del artículo 4º quinquies del Código Tributario, el Tribunal Tributario y Aduanero *“deberá así declararlo en la resolución que dicte al efecto, dejando constancia de los actos jurídicos abusivos o simulados, de los antecedentes de hecho y de derecho en que funda dicha calificación, determinando en la misma resolución el monto del impuesto que resulte adeudado, con los respectivos reajustes, intereses penales y multas, ordenando al Servicio emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda. Lo anterior es sin perjuicio de los recursos que, de acuerdo al artículo 160 bis, puedan deducir el Servicio, el contribuyente o quien resulte sancionado con las multas que pudieren aplicarse”*.

Una vez que la sentencia que declara la existencia de abuso o simulación se encuentre firme o ejecutoriada el inciso 6º del artículo 4º quinquies establece que la liquidación, giro, resolución o multa que se emitan en cumplimiento de lo resuelto *“no serán susceptible de recurso alguno. Las controversias que surjan respecto al cumplimiento de la sentencia, serán resueltas en forma incidental por el Tribunal que la dictó”*¹¹⁵.

Ahora bien, más allá de los aspectos analizados, podríamos pensar en un supuesto en el que la planificación tributaria haya sido llevada a cabo por el contribuyente y, posteriormente, la misma fuese objeto de fiscalización, sin que se encontrasen irregularidades ni que se siguiese un proceso procedimiento especial de fiscalización para la determinación de la simulación o abuso. ¿Impediría ello el hecho de que posteriormente el SII iniciara un procedimiento especial para determinar precisamente

¹¹⁴ MONTECINOS ARAYA, Jorge, (nota 41), pp. 354-355. Respecto a la interpretación económica, YÁÑEZ ha manifestado que ésta es generalmente desechada en los ordenamientos de países de tradición jurídica europea-continental. Sin embargo, plantea su preocupación por la introducción en nuestro sistema de este tipo de interpretación no a propósito de la fundamentación del tribunal, sino a partir de la constatación de que el ordenamiento español contempla una prohibición expresa de aplicación analógica en el artículo 14 de la LGT, cuestión que no fue incorporada en la normativa chilena, que exclusivamente introdujo una norma de recalificación similar a la contemplada en el artículo 13 de la LGT, lo que a su juicio es inaceptable, pues ambas normas configuran un binomio inseparable. YÁÑEZ V., Felipe, (nota 57), p. 238. Cabe hacer presente, sin embargo, que la Circular N° 65, de 2015, expresamente señala que los tributos no pueden ser aplicados analógicamente. Para PONT, admitir la analogía en materia tributaria significaría aplicar un tributo cuando la ley no ha expresado voluntad de gravar determinados hechos, contratos o negocios jurídicos. Así, las normas que contienen hechos gravados corresponden a presupuestos de hecho exclusivo, *“cerrados a la hipótesis de semejanza por falta de criterios de identificación común”*. PONT CLEMENTE, Joan Francesc, (nota 40), p. 41. Por su parte, ROSEMBUJ, siguiendo en este punto a JARACH, GRIZIOTTI y BECKER, estima que el surgimiento del principio de consideración económica se explicaba por la necesidad del Derecho tributario naciente de configurarse como un derecho autónomo y distinto a las otras ramas, que buscaba indagar el sentido económico detrás de la apariencia externa de los hechos jurídicos. Él plantea que la *intentio juris*, esto es, la regulación de los intereses de las partes, no puede escindirse en su aplicación de la *intentio facti*, esto es, de su función y estructura. Es la interpretación y la calificación la que pone en evidencia la naturaleza real y efectiva de la transacción o bien su artificialidad. Si se está en presencia de un acto artificial, la reacción del ordenamiento jurídico será el rechazo del mismo por fraude de ley, abuso de derecho o simulación. A pesar de que constata que este criterio cae en desuso, señala que resultan sugestivas las referencias a la realidad económica contenidas en la sentencia *Halifax, Cadbury Schweppes y Thin Cap Group*, pues quizás lo que se busca es lograr el contraste con la artificialidad o reclamar alguna explicación económica en la práctica abusiva que desestime la mera búsqueda de ventajas fiscales. ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, Tulio, Minimización del impuesto y responsabilidad social corporativa, El Fisco, Barcelona, 2009, pp. 40-44.

¹¹⁵ Los actos emitidos en cumplimiento de lo resuelto por el tribunal pueden haber sido dictados fuera del plazo de prescripción; el acto pudo haber sido notificado de forma ilegal; el SII pudo considerar actos, negocios, contratos o impuestos no comprendidos en la resolución judicial; los actos pueden referirse a períodos tributarios que no fueron objeto de requerimiento o que no fueron expresamente objeto de consideración para los efectos de calcular los impuestos debidos; puede discutirse que el acto no fue dictado por la autoridad competente. En fin, pueden surgir infinidad de controversias a la hora de dictarse el acto administrativo ordenado por el tribunal. La ley es clara al señalar que éstos no son susceptibles de reclamo, razón por la cual existen dos vías que puede utilizar el contribuyente: puede hacer valer sus alegaciones en la ejecución incidental de la sentencia, o bien, puede solicitar al Director Regional respectivo o al Director de la Dirección de Grandes Contribuyentes la anulación del mismo a través del procedimiento contemplado en el artículo 6º, letra B, N° 5 del Código Tributario, disposición que establece que el Director Regional que establece que es competente para *“5º.- Resolver administrativamente todos los asuntos de carácter tributario que se promuevan, incluso corregir de oficio, en cualquier tiempo, los vicios o errores manifiestos en que se haya incurrido en las liquidaciones o giros de impuestos”*, haciendo notar que la disposición solo contempla las liquidaciones o giros, sin mencionar a las resoluciones. Respecto de las multas, pudiera resultar aplicable lo dispuesto en el numeral 3º de la misma disposición que establece como facultad del Director Regional *“3º.- Aplicar, rebajar o condonar las sanciones administrativas fijas o variables”*.

la aplicación de la norma general antielusión? De otra parte, cabe preguntarse si puede reiniciarse un proceso de fiscalización especial para la aplicación de la norma antielusión cuando en un primer momento el SII citó invocando que las operaciones eran constitutivas de simulación, y con posterioridad determina que se está ante una hipótesis de abuso.

La Circular N° 49, de 2010, que regulaba la aplicación del artículo 59 del Código Tributario, antes de la modificación sufrida por la Ley N° 20.780, instruía que transcurridos los plazos que tiene el SII para citar, liquidar o girar, cuando la fiscalización se ha iniciado mediante requerimiento de antecedentes, no era posible iniciar un nuevo requerimiento respecto del mismo período y de los mismos hechos; no obstante, no existiría impedimento en formular un nuevo requerimiento por el mismo período ya revisado y por los mismos impuestos asociados, si la revisión que se pretendía efectuar se refería a hechos distintos a los que fueron objeto del requerimiento anterior. Esta instrucción fue derogada con la entrada en vigencia de la Circular N° 33, de 2015, a contar del 30 de septiembre de 2015, normativa que no contiene un mandato de similares características para los funcionarios del SII, sino que manifiesta que si en un proceso de fiscalización iniciado en virtud de un requerimiento para efectuar una auditoría de un determinado impuesto, se detectan diferencias por concepto de otro u otros tributos, no corresponde formular cobros respecto de los mismos en dicho proceso, puesto que de hacerse se infringiría el derecho del contribuyente a ser informado al inicio de la fiscalización sobre la naturaleza y materia que será objeto de la revisión, previsto en el N° 3 del artículo 8 bis del Código Tributario, razón por la cual deberá ponerse esta circunstancia en conocimiento del jefe directo, quien ha de tomar las providencias necesarias para comunicar el hecho a la autoridad que deba fiscalizarlas, si ésta es distinta de la unidad revisora actual, o, si fuere la misma, de la jefatura a quien compete disponer la práctica de un nuevo requerimiento o actuación de fiscalización. Siempre que se disponga una nueva fiscalización, deberá explicitarse al contribuyente tal circunstancia, a fin de que exista la adecuada consistencia con lo dispuesto en el N° 3 del artículo 8 bis del Código Tributario¹¹⁶.

3. LA INFRACCIÓN ADMINISTRATIVA DEL ARTÍCULO 100 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Quisiéramos terminar el examen de la norma general antielusión chilena con el análisis de la norma del artículo 100 bis del Código Tributario, que establece una sanción para quien haya diseñado o planificado actos, contratos o negocios respecto de los cuales se haya declarado judicialmente que existe abuso o simulación.

A este respecto, el legislador chileno ha entendido que no es suficiente perseguir la real tributación de las operaciones o actividades llevadas a cabo por el contribuyente mediante el establecimiento de una norma general antielusión, sino que es necesario sancionar a la persona que hizo posible que hubiera elusión en los términos del artículo 4° bis del Código Tributario.

¹¹⁶ En España, estimamos interesante destacar una sentencia del Tribunal Superior de Justicia que manifestó la no consideración del fraude de ley en los ejercicios previamente comprobados en los que se había realizado la operación, imposibilitaba legalmente a la Administración tributaria para declarar ese fraude al analizar la proyección de los efectos económicos de esa operación sobre otros ejercicios posteriores. Una crítica a dicha sentencia manifiesta que con ello se vulnera el principio de confianza legítima y que si bien la seguridad jurídica puede verse afectada cuando se declara conforme la actuación del contribuyente y luego se revisa la operación inicial, pretendiendo que sea calificada como fraudulenta (el símil a nuestro abuso en la forma jurídica), lo cierto es que aquí la gran pregunta es si la seguridad jurídica debe primar por sobre el principio de legalidad. HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Juan Manuel, (nota 29), p. 116. Un análisis más detallado realiza PALAO, quien se encuentra en total desacuerdo con el criterio sentado por el Tribunal Superior de Justicia. Plantea que en este caso, en las inspecciones iniciales, la Administración tributaria no realizó ninguna comprobación acerca del fraude de ley, guardando silencio, por lo que mal podría considerarse que tal actitud constituye un acto propio. Por lo demás, estima que tampoco puede configurarse la doctrina del acto propio al afirmar que el ente fiscal contaba en las primeras inspecciones con todos los antecedentes que le hubieran permitido determinar que se está ante un supuesto de fraude de ley. A su juicio, el meollo del fraude de ley es precisamente el hecho de que las operaciones a primera vista y aisladamente contempladas parezcan como perfectamente lícitas y productora de sus efectos, pero que luego se advierta su carácter elusivo tras un examen más detenido desde esta perspectiva. PALAO TABOADA, Carlos, "Doctrina de los actos propios, comprobación de ejercicios anteriores y fraude de ley. (Comentario a la STS de 4 de noviembre de 2013, rec. núm. 28/2010)", en *Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y Casos Prácticos*, N° 376, 2014, pp. 38-41.

3.1. La figura del artículo 100 bis del Código Tributario y su fundamento

La Ley N° 20.780, introduce un artículo 100 bis, nuevo, en el Código Tributario, que sanciona a “*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, 4° quáter, 4° quinquies y 160 bis 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*”¹¹⁷.

Durante la tramitación del proyecto de ley, el entonces Ministro de Hacienda, Señor Alberto ARENAS, manifestó que esta disposición iba en la línea de la norma general que busca atacar la elusión y, además, como también lo hacen otros países, pretende sancionar a los asesores de la planificación elusiva¹¹⁸. A juicio de GARCÍA ESCOBAR y ÁLVAREZ, el objetivo de esta norma es desincentivar las planificaciones tributarias, cuando puedan representar consejos susceptibles de ser calificados de abuso, pero consideran que la misma “peca de ingenuidad”, porque lo que ocurrirá será que los asesores consignarán una cláusula liberatoria de responsabilidad, previendo que cualquier acto puede ser calificado por el SII como elusivo. Por lo demás, estiman que en Latinoamérica no hay otro país con una disposición similar, siendo lo más parecido una propuesta mexicana que no llegó a ser ley vigente¹¹⁹.

3.2. Naturaleza jurídica de la sanción

La norma se encuentra ubicada en el Libro II del Código Tributario, “De los apremios y de las infracciones y sanciones”, en el Título II “De las infracciones y sanciones”. En este último se regulan figuras que corresponden a infracciones administrativas e ilícitos penales tributarios, dejando sentado desde ya que no todo ilícito tributario regulado en este título corresponde a supuestos de evasión o elusión tributaria.

Hay quienes han elevado la voz protestando en contra de esta figura que consideran penal. A nuestro juicio, debe recordarse que el ejercicio del *ius puniendi* del Estado reconoce dos manifestaciones: el ámbito penal, mediante la tipificación de conductas constitutivas de delitos sancionados con penas y

¹¹⁷ El texto definitivo de esta norma se consensuó luego de la modificación introducida a través de la indicación de 14 de abril de 2015. Primitivamente la norma enviada al Congreso por la Presidenta de la República, prescribía lo siguiente:

“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 quater 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.

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.”

Por tanto, la propuesta de regulación enumeraba expresamente a los sujetos activos de la infracción, contemplaba una tercera conducta sancionada “implementar” tales actos, contratos o negocios, no se determinaba un tope para la cuantía de la infracción y se establecía adicionalmente, en caso de cometer la infracción una persona jurídica, el castigo de los directores o representantes.

¹¹⁸ Historia de la Ley N° 20.780, (nota 4), p. 529. A este respecto, conviene hacer presente que con posterioridad, y una vez que ya se habían introducido las modificaciones a la norma originariamente presentada al Parlamento, el Diputado Sr. Arturo SQUELLA, señaló que esta regulación afectaba principio de legalidad ya que la conducta sancionada era muy amplia. Manifestó, en efecto, que entendía las buenas intenciones de establecer una disposición preventiva, pero expresó que si había algo contrario al derecho sancionatorio era, precisamente, la generalidad pues, a su juicio, los ciudadanos necesitan certeza para saber qué pueden o no hacer y cuando se habla de quienes participen en el diseño de planificación, se está generando una puerta abierta que es imposible entender. Historia de la Ley N° 20.780, (nota 4), p. 890. A su turno, el Senador Sr. Pedro ARAYA, criticó la norma desde tres puntos de vista: i) por impedir la libertad de trabajo del asesor, ya que solo aceptarán someterse a la posible responsabilidad quienes cuenten con situación económica suficiente para responder ante una eventual multa, los que en la práctica, serán las grandes consultoras; ii) por constituir una ley penal en blanco –crítica efectuada cuando a esa altura de la tramitación el Director era aún quien determinaba el abuso y simulación–, resultando imposible para el asesor prever los supuestos que serán sancionados por la norma pertinente al momento de realizar la acción, y iii) porque podría entrar en conflicto con el actual artículo 61 del Código Tributario, que prescribe: “[s]alvo disposición en contrario, los preceptos de este Código, no modifican las normas vigentes sobre secreto profesional, reserva de la cuenta corriente bancaria y demás operaciones a que la ley dé carácter confidencial”. Historia de la Ley N° 20.780, (nota 4), pp. 890-891; 1908-1909.

¹¹⁹ GARCÍA ESCOBAR, Jaime; ÁLVAREZ MAYA, Carolina, (nota 96), pp. 66-68; 71.

otra administrativa, configurando infracciones administrativas que tienen asociadas sanciones administrativas, ambas diferenciables¹²⁰.

Según lo dispuesto en el artículo 1º del Código Penal, “*es delito toda acción u omisión voluntaria penada por la ley*”. Ahora bien, cabe preguntarse, la conducta descrita en el artículo 100 bis del Código Tributario ¿describe una conducta delictiva o una infracción administrativa?

El Código Penal no condiciona la calificación de delito al hecho de que el procedimiento para la determinación de la configuración de las conductas ilícitas sea conocido por un tribunal con competencia penal¹²¹ ni exige que en las conductas delictivas la investigación sea llevada adelante por el Ministerio Público, a pesar de que la Constitución le encomienda a éste la dirección en forma exclusiva de la investigación¹²². A su turno el artículo 20 del Código Penal prescribe que no se reputan penas “*multas y demás correcciones que los superiores impongan a sus subordinados y administrados en uso de su jurisdicción disciplinal o atribuciones gubernativas*”¹²³.

De otra parte, el Código Tributario establece una distinción clara en el inciso 3º del artículo 105 al prescribir que “[s]in perjuicio de lo dispuesto en el artículo 162º, si la infracción estuviere afecta a sanción corporal o a sanción pecuniaria y corporal, la aplicación de ellas corresponderá a los tribunales con competencia en lo penal”¹²⁴. Si bien es cierto la formulación parece simple: son delitos tributarios aquellos ilícitos sancionados con pena corporal, sea acompañada o no de sanción pecuniaria, la distinción en materia tributaria se desdibuja, puesto que el Director puede optar, en los casos de ilícitos sancionados con pena corporal y pecuniaria, por perseguir solo la sanción de multa y, en estos casos, no seguirá un proceso penal regulado por el Código Procesal Penal, sino que presentará un acta de denuncia ante el Tribunal Tributario y Aduanero correspondiente, y se iniciará la tramitación de un

¹²⁰ Analicemos los diversos criterios de distinción que generalmente se señalan: a) en cuanto al tipo de norma: las penales que tipifican y sancionan delitos, contenidas en el Código Penal y en leyes especiales; las administrativas, que tipifican infracciones administrativas, se encuentran diseminadas por el ordenamiento jurídico; b) en cuanto al órgano sancionador: en el Derecho penal la sanción es impuesta por el juez; en la sanción administrativa, lo es por la propia administración; c) en cuanto al procedimiento: en uno existe un procedimiento penal judicial; en la sanción administrativa hay un procedimiento administrativo o sumario, y d) en cuanto a la sanción: el juez penal puede imponer una sanción privativa de libertad; la administración no puede hacerlo (salvo la administración militar). Luego, la sanción administrativa no está firme ni causa estado, sino hasta la revisión judicial de la misma, lo que constituye la garantía principal del ejercicio legal de la misma. BERMÚDEZ SOTO, Jorge, (nota 29), pp. 332-333. RODRÍGUEZ, por su parte, considera que la diferencia entre ambas sanciones es de índole cuantitativa, de forma tal que exclusivamente los tribunales establecidos por ley pueden imponer penas, mientras que la Administración aplica sanciones administrativas. RODRÍGUEZ COLLAO, Luis, “Bases para distinguir entre infracciones criminales y administrativas”, en *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, N° 11, 1987, p. 150. Ahora bien, CORDERO constata que en esta materia nuestro legislador siguió un “*criterio estrictamente positivo: es el legislador quien determina la autoridad que aplica la sanción y su cuantía o gravedad, sin que se reconozca ningún límite sustancial a la labor que realiza. En tal sentido (...), es perfectamente posible que la autoridad administrativa aplique sanciones más graves que las previstas en el Código Penal si así lo determina la ley. En buenas cuentas, queda a discrecionalidad del legislador determinar cuándo estamos frente a una pena o a una sanción administrativa*”, y agrega que “*no existen delitos por naturaleza ni infracciones administrativas que tengan un contenido u objeto exclusivo e inherente a las mismas. Ambas son manifestaciones del poder que tiene el Estado para reprimir determinadas conductas (ius puniendi) sujeto a determinados límites constitucionales, en donde la proporcionalidad se transforma en un elemento esencial*”. CORDERO Q., Eduardo, *Derecho administrativo sancionador. Bases y principios en el Derecho chileno*, La Ley, Colección Ensayos Jurídicos, Santiago, 2014, pp. 91; 120.

¹²¹ En nuestro sistema, son tribunales con competencia penal el Juzgado de Garantía que interviene en la fase de investigación y conocen de los juicios monitorios, simplificados y abreviados. Por su parte, el juicio oral es conocido por un tribunal colegiado denominado Tribunal de Juicio Oral en lo Penal.

¹²² En efecto, inciso 1º del artículo 83 de la Constitución prescribe que “un organismo autónomo, jerarquizado, con el nombre de Ministerio Público, dirigirá en forma exclusiva la investigación de los hechos constitutivos de delito, los que determinen la participación punible y los que acrediten la inocencia del imputado y, en su caso, ejercerá la acción penal pública en la forma prevista por la ley. De igual manera, le corresponderá la adopción de medidas para proteger a las víctimas y a los testigos. En caso alguno podrá ejercer funciones jurisdiccionales”.

¹²³ La doctrina penal chilena se basa en esta norma para hacer la distinción entre sanción administrativa y sanción penal; la doctrina administrativista más tradicional, constituida por SOTO KLOSS, señala que la sanción administrativa corresponde derechamente a una pena y es inconstitucional, porque ésta solamente puede ser determinada por un tribunal de justicia. CORDERO Q., Eduardo, (nota 121), pp. 48-51.

¹²⁴ En estos casos, la persecución penal solamente se iniciará a requerimiento del SII, a través de la presentación de la correspondiente denuncia o querrela. La querrela también puede ser presentada por el Consejo de Defensa del Estado, a requerimiento del Director del SII.

procedimiento general para la aplicación de sanciones regulado en el artículo 161 del Código del ramo¹²⁵.

Tiendo en cuenta las disposiciones hasta ahora transcritas, consideramos que la sanción contemplada en el artículo 100 bis del Código Tributario tiene la naturaleza de una infracción administrativa. Ello, debido a que no interviene ni un tribunal con competencia penal ni el Ministerio Público en la investigación de la misma; el procedimiento es conocido por el Tribunal Tributario y Aduanero, conjuntamente con los actos, contratos o negocios respecto de los cuales el Director solicita la declaración de abuso o simulación, y la sanción de la conducta es una multa. Por tanto, la persecución de esta sanción será una manifestación de la actividad de policía de la Administración la que “*supone la limitación de los derechos de los particulares, por razones de interés general y con el objeto de alcanzar la mantención del orden público. Esta actividad se traduce en la restricción de la libertad o el patrimonio de las personas, con la finalidad de alcanzar la satisfacción de necesidades públicas y mantención del orden público*”¹²⁶.

En cuanto manifestación del *ius puniendi*, BERMÚDEZ, siguiendo al Tribunal Constitucional chileno, considera que tendrán aplicación los principios del Derecho penal, aunque no de manera absoluta, sino que con matices, y dada la diversidad comprendida en el derecho sancionador, la aplicación de los principios en algunos casos quedará en algo más que un nombre¹²⁷. En este contexto, la sanción administrativa es un tipo de responsabilidad que surge de la comisión de una infracción o ilícito administrativo, de forma tal que la Administración debe determinar el hecho constitutivo de la infracción y la aplicación de la sanción, se trata de una atribución tiene una finalidad esencialmente represiva o de castigo¹²⁸, pero que en el caso de la infracción del artículo 100 bis del Código Tributario tiene la particularidad de que previo a la aplicación de la multa por parte del SII, se requiere una declaración de un tribunal de justicia con competencia tributaria que señale que existe elusión, en la forma de abuso o simulación, y que los actos, negocios o contratos así calificados, fueron planificados o diseñados por una persona que es responsable administrativamente por tal conducta.

Esta tesis es la seguida por el SII, que a través de la Circular N° 65, de 2015, que plantea que la sanción del artículo 100 bis del Código Tributario es una “figura infraccional”.

3.3. Sujeto activo

La norma señala que la infracción podrá ser cometida por la “*persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado* (...)”¹²⁹.

Se considera bastante claro el tenor de la disposición, pues lo que sanciona es un supuesto de participación del asesor, contador, abogado, auditora o estudio de abogados en el diseño o planificación de una operación teniendo a eludir impuestos a través de actos, contratos o negocios respecto de los cuales exista un pronunciamiento judicial que los declare abusivos o simulados. Sin perjuicio de lo anterior, el inciso 2° de la disposición en comento precisa que cuando la infracción haya sido cometi-

¹²⁵ Constatando esta situación VAN WEEZEL sostiene que en materia tributaria hay un doble estatuto de las sanciones pecuniarias que la ley conmina conjuntamente con penas corporales, pues “*tales sanciones constituyen penas de multa si son impuestas por la jurisdicción criminal, mientras que importan una sanción pecuniaria de índole administrativa en los casos en que el Director decide no ejercer la acción penal*”. VAN WEEZEL, Alex, *Delitos tributarios*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2007, p. 26.

¹²⁶ BERMÚDEZ SOTO, Jorge, (nota 29), p. 319.

¹²⁷ BERMÚDEZ SOTO, Jorge, (nota 29), p. 335. En este sentido, los dictámenes de la Contraloría General de la República N°s 28.226, de 2007; 62.188, de 2009, y 63.697, de 2011, que manifiestan que a pesar de que en materia administrativa se admite cierta atenuación de los principios que limitan la potestad del Estado para aplicar sanciones, tolerando mayores grados de discrecionalidad, lo cierto es que de ninguna manera ello se podría traducir en la desaparición de éstos, puesto que sería del todo ilógico que el infractor administrativo carezca de derechos y garantías que se reconocen al delincuente, o que el juez penal tuviera límites que no se apliquen al órgano administrativo sancionador. Ver también las sentencias del Tribunal Constitucional Roles N°s 244-96; 479-06, y 480-06.

¹²⁸ CORDERO Q., Eduardo, (nota 121), pp. 30; 32.

¹²⁹ Quienes consideran que se está ante un ilícito penal, estiman que se trata de un nuevo supuesto de responsabilidad de la persona jurídica, que se añade a aquellos contemplados en la Ley N° 20.393. No adherimos, sin embargo, esta postura.

da por una persona jurídica, que diseñó o planificó las operaciones, la sanción debe ser aplicada a sus directores o representantes legales, si hubieren infringido sus deberes de dirección y supervisión.

Al instruir sobre este punto, la Circular N° 65, de 2015, considera que puede cometer esta infracción tanto el contribuyente como cualquier otra persona natural o jurídica que haya realizado la conducta de diseñar o planificarlos. A nuestro juicio, solo se podría sancionar al contribuyente cuando él directamente diseñó o planificó los actos, contratos o negocios posteriormente declarados abusivos o simulados, quedando descartada su castigo en aquellos casos en que tales conductas fueron desarrolladas por sus trabajadores dependientes¹³⁰, como podría ser su contador o abogado, pues las sanciones administrativas resultarían aplicables directamente a estos sujetos.

3.4. Conducta sancionada

La disposición prescribe que “*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, 4° quáter, 4° quinquies y 160 bis de este Código (...)*”.

Los verbos rectores que determinan la conducta sancionada corresponden a “diseñar” y “planificar” determinados actos, negocios o contratos que han sido calificados como abusivos o fraudulentos por el Tribunal Tributario y Aduanero, como asimismo, la infracción del deber de supervigilancia y dirección, en el caso de las personas jurídicas.

Una primera apreciación que conviene hacer, aunque sea obvia, dice relación con que la calificación de ciertas operaciones como abusivas o simuladas debe ser realizada en sede tributaria, por el Tribunal Tributario y Aduanero, sin que interesen a este respecto declaraciones que puedan ser hechas por la justicia civil.

Otro aspecto a tener en consideración, es el relativo a que no basta con que se hayan diseñado o planificado estos actos, contratos o negocios, sino que se requiere que ellos hayan sido efectivamente implementados por el contribuyente, ya que la sanción de estas conductas, requiere una declaración judicial previa de abuso o simulación, la que no podría tener lugar si esta planificación o diseño fue propuesta al contribuyente pero éste no la implementó. El SII a través de la Circular N° 65, de 2015, señala que “*la mera implementación de lo diseñado o planificado, no cumple con los presupuestos de hecho contemplados en la norma*”¹³¹, y agrega que lo sancionado es la actividad intelectual de quien efectuó el diseño o planificación luego implementado. Por tanto, en el fondo reconoce que si el contribuyente se limita a implementar lo diseñado por un tercero, o tal actuación es desarrollada por su equipo jurídico o contable, no podrán ser objeto de sanción.

Constituye un presupuesto ineludible el hecho de que previamente los actos, contratos o negocios planificados o diseñados hayan sido declarados abusivos o simulados, pues en la descripción de la conducta aparece esta exigencia de intervención. A tal conclusión se llega por la referencia a las dis-

¹³⁰ En efecto, para CORDERO, el legislador no puede establecer supuestos de responsabilidad por el hecho de terceros, de forma tal que la única interpretación conforme con la Constitución, es que se les pueda imputar participación en los hechos constitutivos de la infracción, siempre que en tales actos su comportamiento resulte reprochable. CORDERO Q., Eduardo, (nota 121), pp. 261-262. Al analizar la infracción administrativa y configurar así las diferencias con la sanción penal, RODRÍGUEZ considera que en el ámbito de las sanciones administrativas no tienen vigencia las disposiciones que permitan el castigo de partícipes ni de las etapas de desarrollo anteriores a la consumación, pues no existe una norma general que permita dicha extensión. RODRÍGUEZ COLLAO, Luis, (nota 121), p. 160. Ello podría tener lugar, sin embargo, si una norma especial dispusiese lo contrario, lo que a nuestro juicio no acontece en materia tributaria, pues el artículo 98 del Código Tributario que dispone “*de las sanciones pecuniarias responden el contribuyente y las demás personas legalmente obligadas*”, no fue dictada pensando en una extensión de la responsabilidad penal, sino en una atribución de responsabilidad a los sujetos contemplados en las hipótesis normativas.

¹³¹ Lo anterior, por lo demás, se ve reafirmado por el hecho de que originariamente la norma sancionaba tres conductas, siendo en definitiva toda referencia al castigo de la “implementación” de los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, conducta ausente en la actual redacción de la norma. Por tanto, si la persona que lleva a cabo esa implementación no es quien diseñó o planificó la estrategia tributaria, su actuación no podrá ser sancionada conforme con la norma del artículo 100 bis del Código Tributario; luego, si quien planifica o diseña es quien implementa la planificación, a nuestro juicio esta situación solamente resultaría relevante que fuera considerada por el juez, una vez que se haya determinado en juicio la comisión de la infracción y la participación en ella de las personas a quienes el SII les imputó tal conducta, para los efectos de graduar la cuantía de la multa.

posiciones de los artículos 4º quinquies y 160 bis del Código Tributario contenido en la formulación de la hipótesis infraccional, y porque mal puede saberse si los actos, contratos o negocios serán constitutivos de abuso o simulación sin que haya una sentencia judicial que así lo determine. Dicha declaración se realiza conjuntamente y en el mismo juicio en el que se discute la aplicación de la multa para el presunto responsable, de forma tal es posible constatar que hay un elemento descriptivo de la conducta infraccional que no es conocido de antemano, del que solo se tendrá claridad con la dictación de una sentencia definitiva que afirme que el contribuyente eludió la normativa tributaria y, a continuación, que afirme que las operaciones que llevaron a ello fueron diseñadas o planificadas por una persona que es responsable de la comisión de una infracción. Ahora bien, en la legislación tributaria no encontramos una definición de qué debe entenderse por los verbos rectores de la conducta sancionada correspondientes a “diseñar” o “planificar”. Siguiendo al Diccionario de la Real Academia Española “*planificar*” es trazar un plan general, metódicamente organizado y frecuentemente de gran amplitud, que comprenderá la ejecución de actos, contratos y/o negocios, con el objeto de realizar conductas elusivas, esto es, con abuso de las formas jurídicas o simuladas. Por su parte, “*diseñar*”, corresponderá a la realización de una creación original de una estructura contractual elusiva destinada a su producción en serie. A lo sumo se podría considerar que el contribuyente puede conocer que para el SII tal conducta resulta abusiva o simulada, en los casos que éste por vía de la interpretación del artículo 26 bis del Código Tributario ha manifestado que en el supuesto consultado hay abuso o simulación, pero la misma disposición consagra la relatividad de tal respuesta: produce efectos solo para el consultante y en la hipótesis sujeta a examen, siempre que no varíen las circunstancias de hecho o de derecho.

Para el SII la conducta sancionada corresponde al “*plan general, metódicamente organizado, fraguado para evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado, disminuir la base imponible o la obligación tributaria, o postergar o diferir el nacimiento de dicha obligación*”. Ello también tendrá lugar cuando “*se busque disimular la configuración del hecho gravado o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria o su verdadero monto o data de nacimiento a través de los contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación*”.

Más complejo de delimitar nos parece, el supuesto en que exista una infracción a los deberes de supervigilancia o dirección en el caso de la persona jurídica. Por lo demás, ¿cuándo existirá una infracción a tales deberes? El SII ha sostenido que éstos pueden emanar de la ley, los estatutos o de las obligaciones y responsabilidades que se le han conferido por la respectiva persona jurídica y ha señalado ejemplos de éstos¹³².

El órgano fiscalizador ha instruido que “*si una consultora o estudio ha efectuado para un contribuyente los actos que se sancionan, la multa se aplicará a los directores o representantes legales, a quienes corresponde la dirección o supervisión del trabajo que realiza su representada, en la medida que hayan infringido estos deberes, lo cual deberá ser probado por el Servicio*”, y agrega “*sólo en la medida que se trate de representantes legales o directores que han estado o debieran estar en conocimiento del diseño o planificación constitutiva de abuso o simulación, sin haber ejercido sus deberes de supervisión y dirección, oponiéndose o imponiendo que se propusieran al contribuyente correspondiente, incurrir en la infracción*”.

Es innegable que el tenor de la instrucción es claro. Si no hay infracción al deber de supervigilancia y dirección, no se sanciona a los representantes y directores, pero en este supuesto, ¿vuelve a caer la responsabilidad sobre el asesor jurídico o contable? ¿Si se sanciona a la persona jurídica, deja de sancionarse a la persona natural que realizó materialmente tales conductas? La respuesta a nuestro juicio debiera ser negativa, teniendo en cuenta la redacción inicialmente propuesta de la norma¹³³ y la

¹³² Así, por ejemplo, la Circular N° 65, de 2015, expresa que el artículo 551 del Código Civil chileno establece que la dirección y administración de una asociación recaerá en un directorio. Por su parte, el artículo 31 de la Ley N° 18.046, sobre Sociedades Anónimas, que dispone que la administración de la sociedad anónima la ejerce un directorio elegido por la junta de accionistas y en otros artículos, la misma ley regula distintas obligaciones de dirección y supervisión que recaen en los directores, pero no da ejemplos de cuándo a su juicio se vulneran tales deberes, cuestión que por lo demás es un aspecto de Derecho común que deberá ser examinada por el SII.

¹³³ En el texto del proyecto de ley original, la sanción a la persona jurídica podía ser aplicada además a los directores o representantes legales. Queda de manifiesto que se trataba de una opción que debía tomar el SII, y que era una sanción adicional a la que pudiera imponerse al asesor, abogado, contador o auditor.

que en definitiva se convirtió en texto positivo, pues se aprecia una intención original de sancionar conjuntamente a quien llevó a cabo la conducta de planificar o diseñar y al director o representante, ya que prescribía que en caso que la infracción fuese cometida por una persona jurídica, “*la sanción señalada podrá, además, ser aplicada a sus directores, o representantes legales*”.

Finalmente, quisiéramos retomar un tema esbozado al tratar los casos de aplicación de la norma general antielusión especialmente regulados por el legislador. El artículo 14, letra E, N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta contempla una presunción de abuso o simulación cuando no se presenta la declaración jurada anual en que se informen al SII ciertos antecedentes, por parte de los contribuyentes o de entidades domiciliadas, residentes, establecidas o constituidas en el país, sean o no sujetos del impuesto a la renta, que tengan o adquieran en un año calendario cualquiera la calidad de constituyente o *settlor*, beneficiario, *trustee* o administrador de un *trust* creado conforme a disposiciones de derecho extranjero. Trasladando el efecto de esta norma a sede infraccional, y reconociendo que es difícil que ocurra, ¿ello quiere decir que si el contribuyente no desvirtúa la presunción en juicio, queda sentada la base para proceder a la aplicación de la infracción del artículo 100 bis del Código Tributario, bastando exclusivamente acreditar la intervención del presunto responsable en el diseño o planificación de los negocios u operaciones que determinaron la adquisición de tal calidad? De ser así, uno de los elementos para determinar la comisión de la infracción estaría siendo presumido legalmente¹³⁴. A nuestro juicio una interpretación en esta línea vulneraría el principio de culpabilidad, por lo que no resulta aceptable.

3.5. Procedimiento para la aplicación de la multa

En general, el Código Tributario contempla la aplicación directa de multas por parte del SII, consagrando el derecho del contribuyente a reclamar conforme con el procedimiento del artículo 165 de este cuerpo legal, denominado procedimiento especial para la aplicación de ciertas multas. Sin embargo, la sanción del artículo 100 bis tiene su propio procedimiento judicial. En efecto, no es la Administración directamente la impone sino que requiere, con carácter previo, la intervención habilitante del Tribunal Tributario y Aduanero. Es por ello que el inciso 3° del citado artículo prescribe que “[p]ara 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 solicitado la declaración de abuso o simulación en los términos que señala el artículo 160 bis, ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada”. Ahora bien, la necesidad de una declaración judicial previa para la aplicación de la multa no hace mutar la naturaleza jurídica de este ilícito en penal¹³⁵.

La instrucción impartida por el SII en esta materia no regula un procedimiento administrativo, distinto al de aplicación de la norma general antielusión, previo a la elaboración del requerimiento relativo a la determinación de la comisión de la infracción por parte de quien diseñó o planificó los actos, negocios o contratos que se estima son abusivos o simulados. De hecho, en la Circular N° 65, de 2015, no se contempla la intervención del posible responsable de la comisión de la infracción en la auditoría¹³⁶, sino que señala como trámite previo al ejercicio de la acción infraccional, la citación que el SII debe efectuar al contribuyente, que es una persona distinta, acto en el cual se le pueden solicitar los ante-

¹³⁴ Si sostenemos la aplicación matizada de los principios del *ius puniendi* en sede infraccional, conviene traer a colación lo que señala en materia penal OLIVER, para quien el legislador no puede presumir de derecho la responsabilidad penal, por mandato constitucional expreso, según lo señalado en el inciso 7° artículo 19 N° 3 de la Constitución; mientras que las presunciones simplemente legales considera que tampoco son admisibles en nuestro derecho, pues contradicen la garantía de presunción de inocencia que consagran los artículos 14 párrafo 2° del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y el 8° párrafo 2° de la Convención Interamericana de Derechos Humanos. OLIVER CALDERÓN, Guillermo, *Delitos contra la propiedad*, LegalPublishing, Santiago, 2013, p. 239.

¹³⁵ En este sentido CORDERO, para quien la primera diferencia entre el ilícito penal y el administrativo radica en los primeros son aplicados por los tribunales, mientras que las sanciones administrativas pueden ser aplicadas por órganos de la administración, no siendo requisito el antecedente del juicio previo para la juridicidad de su aplicación. Si bien ello es una práctica usual, considera que nada obsta a que éstas sean aplicadas en sede judicial desde el inicio. CORDERO Q., Eduardo, (nota 121), pp. 152-153.

¹³⁶ Al respecto, CORDERO constata que no siempre el legislador ha regulado el procedimiento administrativo para la imposición de sanciones y que muchas veces ello es suplido por la Administración mediante la dictación de Circulares. Por lo anterior, el autor elabora las bases del procedimiento administrativo sancionador común, con postulados que resultan interesantes de analizar. CORDERO Q., Eduardo, (nota 121), pp. 290-341.

cedentes que considere necesario y pertinentes, “*incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del artículo 100 bis del señalado cuerpo legal*”. De otra parte, la instrucción en comento establece expresamente que el informe que remita el Director Regional o el Director de Grandes Contribuyentes al área especializada de la Dirección Nacional -cuando tome conocimiento de la existencia de indicios de la ejecución de actos o negocio jurídicos o de un conjunto de ellos que tenga por objeto eludir los hechos imposables establecidos por la ley-, deberá contener, a lo menos, determinados antecedentes dentro de los cuales se encuentra la descripción de los roles y funciones asumidos por las personas que participaron en la planificación y diseño del esquema y en la toma de decisiones, cuando corresponda. Agrega la instrucción que cuando los antecedentes probatorios con que se cuente para determinar la existencia de abuso o simulación no sean suficientes, deberán impetrarse las acciones concretas tendientes a recabar mayor información.

Ahora bien, puede ocurrir que se desconozca la persona del presunto responsable de la comisión de la infracción del artículo 100 bis del Código Tributario, pues no se desprende de los informes, correos hechos llegar por el contribuyente, declaraciones juradas, reuniones, entre otras actuaciones que pueden tener lugar durante la fiscalización. Citado a prestar declaración jurada el representante legal de la sociedad fiscalizada puede no comparecer, caso en el cual se le aplicará la multa del artículo 97 N° 15 del Código Tributario, o bien comparecer y no declarar o no aportar el nombre de quien realizó el diseño o planificación, sin que en este punto pueda presumirse la persona del infractor, pues para obtener la habilitación a la imposición de la multa, el SII debe acreditar tanto la realización de la referida infracción, cuanto la o las personas responsables. El SII ha instruido a sus funcionarios que deben aportar todos los antecedentes necesarios para acreditar la planificación o diseño de las figuras elusivas, o la omisión del deber de supervisión y dirección del representante legal o “responsables de la persona jurídica”, que entendemos debe referirse a los directores, pues son ellos los otros sujetos mencionados por la norma., y que en caso de carecer de algún documento, pueden solicitar al tribunal la exhibición de los mismos.

Pero nos preguntamos qué ocurriría si al presentar el requerimiento se desconocía la persona del supuesto responsable pero en el juicio se descubre la identidad de éste, o bien, si se pensaba que el responsable era una persona que durante el transcurso del litigio resulta no ser, quedando acreditado que se trata de un tercero. En estos casos, ¿puede el SII, en forma separada a la solicitud de declaración de abuso o simulación, presentar un requerimiento para determinar la aplicación de la multa al responsable? ¿Ambos procedimientos deben acumularse? ¿Qué ocurre si la causa para determinar la conducta elusiva del contribuyente está en una instancia o fase más avanzada? ¿Cuál sería el procedimiento que debería seguirse en estos casos, el general establecido en el artículo 165, o el especial del 160 bis, ambos del Código Tributario? ¿Si solo se persigue la aplicación de la multa, varía entonces el tribunal competente para conocer de la aplicación de la infracción? Pues según el primer procedimiento el competente es el tribunal del domicilio del infractor, o sea en este caso, quien diseñó o planificó, mientras que en el procedimiento especial introducido por la Ley N° 20.780, es el domicilio del contribuyente, es decir, respecto de quien se persigue la declaración de abuso o simulación.

3.6. Sanción

El artículo 100 bis del Código Tributario establece que la conducta descrita será sancionada con una multa de hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales de no mediar las conductas indebidas, y que se determinen al contribuyente. Por tanto, le da un margen al juez a la hora de determinar el monto de la sanción. Lo más probable será que el SII solicite la aplicación de una multa equivalente al 100% de los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, correspondiendo en definitiva a los jueces determinar a cuánto ascenderá dicho porcentaje, para lo cual cuentan con los criterios establecidos en el artículo 107 del Código Tributario.

El proyecto de ley originariamente enviado al Congreso no contemplaba ningún tipo de tope al monto de la sanción, cuestión que fue sumamente criticada durante la tramitación. Por ello, a través de una indicación presidencial se incluyó un tope a la multa, ya que “*con todo, dicha multa no podrá superar las 100 unidades tributarias anuales*”.

Se ha cuestionado cuál es el fin de esta norma, más aún si la misma solo puede tener aplicación una vez que se encuentra afirme la liquidación que determina las diferencias de impuesto al contribuyente, producto de la realización de operaciones abusivas o simuladas, el giro o la resolución. De esta forma, hay quienes consideran que habría una infracción del principio *non bis in ídem*¹³⁷ o al principio de proporcionalidad¹³⁸, ya se habría obtenido la tributación eludida y, no obstante ello, existe la posibilidad de que el asesor tributario sea sancionado con una multa cuyo importe puede ascender hasta el 100% de los impuestos cobrados, con tope de 100 unidades tributarias anuales. Lo cierto es que ambas normas obedecen a finalidades distintas: en la primera se busca que el contribuyente tribute según su capacidad contributiva; en la segunda, el legislador persigue la comisión de una infracción administrativa, debido a que se realiza una conducta que expresamente es sancionada, pues busca disuadir al asesor de que realice una planificación tributaria que pueda ser calificada como abusiva o simulada, y que el legislador chileno expresamente vincula a los impuestos, pues la cuantía de la multa será equivalente a los impuestos no enterados, con el tope ya señalado.

3.7. Prescripción

La parte final del inciso 3º del artículo 100 bis del Código Tributario señala que *“la prescripción de la acción para perseguir esta sanción pecuniaria será de seis años contados desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos”*.

La regulación de la prescripción contenía incoherencias y tenía vacíos que dificultaban su interpretación. Por ello la Ley N° 20.899, precisó los alcances de la misma.

En efecto, un primer aspecto mal regulado por la Ley N° 20.780, decía relación con la posibilidad o no de que este plazo de seis años antes señalado fuese interrumpido o suspendido en el momento en que el Director efectuase el requerimiento al Tribunal Tributario y Aduanero para la aplicación de la multa, conjuntamente con la declaración de abuso o simulación. La norma no contemplaba previsión alguna a este respecto. Por ello, el SII en la Circular N° 65, de 2015, había manifestado que la prescripción de la acción se interrumpía de acuerdo con lo establecido en el artículo 2518 del Código Civil, en los casos en que existía requerimiento del Director a fin de que se declarase la existencia de elusión¹³⁹. No obstante lo anterior, era perfectamente válido argumentar que si el legislador expresamente dispuso de la suspensión del plazo de prescripción de la acción fiscalizadora para perseguir las conductas elusivas del contribuyente, y no reguló el efecto respecto de la multa asociada a la comisión de la infracción del artículo 100 bis del Código Tributario, fue porque consideró que en este caso no resultaba procedente; más aún se podría sostener que la razón que impulsó al legislador para establecer un término extenso de prescripción de esta infracción de seis años contados desde que el contribuyente debió declarar y pagar el impuesto respectivo -a diferencia del plazo general del artículo 200 inciso final del Código Tributario en materia de infracciones que son tres años contados desde la fecha en que se cometieron las infracciones -, fue el hecho de tener en cuenta que el mismo no reconocía interrupciones ni suspensiones. Resultaba extraño que respecto de la fiscalización de las conductas elusivas, que teóricamente podría tener un plazo de prescripción de tres años, el efecto de la interposición del requerimiento del Director sea la suspensión, esto es, paralización del cómputo; mientras que en el caso de la aplicación de la sanción administrativa asociada al diseño y planificación de estas conductas, así como a la omisión del deber de supervisión y dirección, que tiene un

¹³⁷ En este sentido VERGARA QUEZADA, Gonzalo, (nota 28), p. 165. No compartimos, sin embargo esta apreciación, pues como señala CORDERO, para que se dé esta figura debe darse una triple identidad: de sujetos, de hechos y de fundamentos jurídicos. En este punto, de partida, y salvo que se persiga la responsabilidad del contribuyente, claramente no se trata de los mismos sujetos, y tampoco tendrá como fundamento la misma causa. Ahora bien, CORDERO coloca el acento en el hecho de que esta garantía es un mandato que tiene como principal destinatario al legislador, en orden a evitar una doble sanción sobre la base de dicha triple identidad. CORDERO Q., Eduardo, (nota 121), p. 265.

¹³⁸ GARCÍA ESCOBAR, Jaime; ÁLVAREZ MAYA, Carolina, (nota 96), p. 77. CORDERO considera que la aplicación del principio de proporcionalidad en materia de sanción administrativa, *“opera como límite al acotado margen de discrecionalidad que debe tener la autoridad administrativa al momento de determinar la sanción aplicable por la comisión de un ilícito administrativo”*. CORDERO Q., Eduardo, (nota 121), p. 260.

¹³⁹ La citada disposición establece que la prescripción puede interrumpirse natural o civilmente, y especifica que la primera acontece *“por el hecho de reconocer el deudor la obligación, ya expresa, ya tácitamente”*; la segunda, *“por la demanda judicial”*. En ambos casos, salvo los supuestos del artículo 2503 del mismo cuerpo legal.

plazo de prescripción de seis años, el efecto de la petición de autorización al tribunal sea la interrupción del término de prescripción, esto es, llevar el cómputo del plazo nuevamente a cero.

La situación anterior es solucionada por el legislador con la Ley N° 20.899, que modifica el inciso 3° del artículo en comento, estableciendo que la prescripción se *"suspenderá desde la fecha en que se solicite la aplicación de sanción pecuniaria a los responsables del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación, según lo establecido en el inciso segundo del artículo 160 bis, hasta la notificación de la sentencia firme y ejecutoriada que la resuelva"*.

No deja de llamar la atención el hecho de que la prescripción ordinaria de la acción fiscalizadora sea de tres años, contados desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago y la prescripción para solicitar la aplicación de la infracción corresponda a un término de seis años contados desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos. Frente a esta situación, hay dos opciones interpretativas: o se entiende que simplemente el plazo en el caso de la infracción es mayor, resultando el inconveniente de que si se detecta el abuso o simulación al cuarto año por parte del SII no se podrá solicitar ni la declaración de la elusión ni de la comisión de la infracción si es que no se está en una hipótesis de prescripción extraordinaria, o bien, el legislador entiende que en los casos de elusión el efecto de la mala fe del contribuyente se extiende también a la prescripción de la acción fiscalizadora, de forma que las declaraciones presentadas serían maliciosamente falsas, y de esta forma se equipara el plazo de prescripción de la acción fiscalizadora con aquél para perseguir la aplicación de la multa, suspendiéndose ambos con la presentación del requerimiento ante el Tribunal Tributario y Aduanero.

De otra parte, la Ley N° 20.899, introduce otra modificación importante en el inciso 3° del artículo 100 bis del Código Tributario, toda vez que precisa el momento en el que el SII podrá aplicar la multa determinada judicialmente. Lo anterior, por cuanto la regulación dada por la Ley N° 20.780, presentaba una falencia importante, ya que el abuso o simulación solo pueden ser declarados por el tribunal mediante un procedimiento especial, previo requerimiento del SII, no obstante lo cual el legislador prescribía que *"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"*.

Lo que ocurrió, sin embargo, fue que el inciso en comento se agregó durante el Primer Trámite Constitucional, mediante una indicación de la Presidenta de la República, cuando aún no se introducía la intervención judicial en la declaración del abuso o simulación. Por tanto, el inciso 3° del artículo 100 bis del Código Tributario regulaba un supuesto que nunca se va a dar en la práctica: el contribuyente jamás va a contar con un plazo para reclamar respecto del acto que determine la diferencia de impuesto. Esta dificultad es superada, pues la nueva redacción especifica que *"[p]ara 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 solicitado la declaración de abuso o simulación en los términos que señala el artículo 160 bis, ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada"*¹⁴⁰.

3.8. ¿Es posible una sanción penal para el contribuyente elusor?

Si bien es cierto se constata que se trata de un tema de suyo extenso de abordar, y que no pretendemos agotar en este trabajo, sí nos parece interesante dejar planteada la situación que existe en Chile.

¹⁴⁰ Se entiende que una resolución tiene el carácter de firme y ejecutoriada, según el artículo 174 del Código de Procedimiento Civil, cuando se ha notificado a las partes y no proceden recursos en contra de ella, o bien, procediendo tales recursos: a) se dejó transcurrir el plazo para deducirlos, sin haberlo presentado, o b) cuando se notifica el cúmplase, cuando éstos se dedujeron y fueron fallados.

No encontramos en los artículos 4º bis, 4º ter, 4º quáter, 4º quinquies, 100 bis y 160 bis, todos del Código Tributario, referencia alguna a la posibilidad o no de sanción penal de estas conductas, a diferencia de lo que ocurre en la letra E, Nº 1, letra b), del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en que expresamente contempla un delito, que será sancionado conforme con lo dispuesto en el primer inciso del artículo 97 Nº 4 del Código Tributario, cuando se determine que los actos, contratos y operaciones respectivos se han llevado a cabo maliciosamente con la finalidad de evitar, disminuir o postergar la aplicación de los impuestos global complementario o adicional.

Esta constatación no deja de resultar interesante, pues en España, país que sirvió de inspiración para la regulación chilena de estas materias, el tema está abordado expresamente por la legislación. Cabe hacer presente, sin embargo, que el artículo 15.3 de la LGT fue modificado mediante la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. Por tanto, la norma que fue tenida a la vista por el Poder Ejecutivo al momento de redactar la reforma tributaria sufrió un importante cambio en esta materia.

En efecto, previamente disponía que en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria no resultaba procedente aplicar sanción¹⁴¹, mientras que la regulación de la simulación en el artículo 16.3 del mismo cuerpo legal, se prevé la posibilidad de sanción penal¹⁴².

Ahora bien, el anteproyecto de modificación a la LGT de 23 de junio de 2014, aunque resistido, contemplaba una sanción a para los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria¹⁴³, y en definitiva la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, modificó el artículo 15.3 de la LGT, eliminando la frase “*sin que proceda la imposición de sanciones*”, y se agregó un artículo 206 bis, nuevo, que dispone que constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de la LGT y en la que hubiese resultado acreditada cualquiera de las siguientes situaciones: a) la falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria; b) la obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo; c) la solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal, y d) la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros¹⁴³.

¹⁴¹ En un primer momento, el anteproyecto de reforma de la LGT que culminó con la dictación de la LGT del año 2003, planteó la posibilidad de sancionar los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, pero frente a las fuertes críticas recibidas, la idea finalmente fue desechada. En este contexto, se había señalado por parte de la doctrina que en el caso del fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria, resulta aceptable un cierto grado de incertidumbre sobre las consecuencias tributarias de los negocios realizados, sobre todo en aquellos complejos o concatenados con una finalidad puramente fiscal, pero que no podía afirmarse lo mismo respecto de las eventuales consecuencias sancionadoras penales, pues los términos en que está redactado el artículo 15 de la LGT cumple con las exigencias de reserva de ley y seguridad jurídica, pero no con las derivadas de la *lex certa* inherentes al ámbito sancionador. FALCÓN Y TELLA, Ramón, “El fraude de ley o ‘conflicto en la aplicación de la norma’ y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005”, en *Quincena fiscal*, Nº 12-13, 2005, p. 9. En el Reino Unido, la *Finance Act 2013*, no se pronuncia respecto de la eventual punibilidad de los actos subsumibles en el supuesto de hecho de la norma general antiabuso, dejando establecido que el Informe *Aaronson*, que sirvió de base para dicha regulación, desaconsejaba la inclusión de sanciones. A pesar de ello, la *HMRC’s GAAR Guidance*, no descarta plenamente la imposición de sanciones, ligándola a la “*incorrección deliberada de las declaraciones presentadas por el contribuyente que acuda a dichos negocios artificiosos*”. MARTÍN LÓPEZ, Jorge, (nota 44), p. 106.

¹⁴² Sobre el particular, el profesor FERREIRO expresaba que si la Administración prueba que el negocio no existe, podrá aplicar la norma a los hechos efectivamente realizados. Luego, si prueba que el acto fue simulado dolosamente o intervino culpa o negligencia –referidos a la intención de engañar, simular o falsear los hechos declarados o de otra manera puestos de manifiesto ante ellas- habrá de aplicar la correspondiente sanción. FERREIRO LAPATZA, José Juan, (nota 54), p. 18.

¹⁴³ El preámbulo de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, da cuenta de que la experiencia atesorada sobre el conflicto en la aplicación de la norma tributaria aconseja la modificación de su régimen jurídico en el sentido de permitir su sanción, y ello con un doble fin. Así, en primer lugar se busca “*adecuar dicho régimen a la doctrina jurisprudencial, que no excluye la voluntad defraudatoria en dicha figura, conclusión que es asimismo apoyada por un amplio sector de la doctrina científica y constituye la situación habitual en Derecho comparado, compatibilizando la norma la salvaguarda del principio de tipicidad en el Derecho sancionador, concretada en el Título IV de la Ley, con la flexibilidad necesaria en una cláusula antiabuso de carácter general*”, para lo cual se introduce un nuevo tipo infractor, “*en el que se integran los posibles resultados materiales de la conducta del obligado así como la desatención por parte del mismo de los criterios administrativos preexistentes que hubiesen determinado el carácter abusivo de actos o negocios sustantivamente iguales*”. Y, en segundo lugar, facilita “*el exacto cumplimiento del mandato del artículo 31 de la Constitución que consagra el deber general de contribuir, mediante la persecución de aquellos dispositivos complejos orientados a la defraudación tributaria*”.

Dicho incumplimiento constituirá infracción tributaria, que es calificada como grave, exclusivamente cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación. Para estos efectos, se entenderá por criterio administrativo el establecido por aplicación lo dispuesto en el artículo 15.2 de la LGT, esto es, que exista un informe previo favorable de la Comisión consultiva, para lo cual deberá darse publicidad a estos criterios administrativos, publicidad que deberá ser regulada reglamentariamente¹⁴⁴.

No obstante lo reciente de la normativa, ya existen voces que se han pronunciado señalando que esta norma adolecería de inconstitucionalidad, pues atenta en contra de la exigencia de *lex certa* derivada del principio de tipicidad que contempla el artículo 25 de Constitución española, pues lo que se sanciona, en definitiva, es el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, previamente declarado en tal sentido por la Comisión consultiva, opinión que complementaría el tipo de la infracción tributaria, siendo en definitiva una excusa formal la invocación al hecho de dejar de ingresar dentro de plazo, solicitar u obtener indebidamente devoluciones o beneficios o acreditar la improcedentemente de las partidas que minoren la base o la cuota¹⁴⁵.

El tema está abierto en Chile, a falta de mención expresa en la regulación la norma general antielusión. La Circular N° 65, de 2015, en este punto establece que si las unidades operativas estiman que se está en presencia de un posible ilícito tributario sancionable con pena privativa de libertad, no se iniciará el proceso para la aplicación de la norma general antielusión, sino que se deberán remitir los antecedentes al Comité de Análisis de Casos de la Circular N° 8, de 2010, a fin de que éste analice si iniciar o no un procedimiento de recopilación de antecedentes. Si estima que no es necesario, devolverá los antecedentes y deberá continuarse con la fiscalización; por el contrario, si considera que se está en presencia de un posible ilícito tributario sancionable con pena privativa de libertad, “no se iniciará el procedimiento a que se refiere esta Circular, sino que se deberán remitir los antecedentes al Comité de Análisis de Casos, que establece la Circular N° 8, de 14 de enero de 2010, a efectos de que dicho órgano analice y adopte la decisión de iniciar o no un procedimiento de recopilación de antecedentes”.

4. CONCLUSIONES

La incorporación en la legislación tributaria chilena de una cláusula general antielusión es un avance significativo y una puesta al día en esta materia. El hecho de regular positivamente supuestos de abuso y simulación, permite dotar a la Administración tributaria de una herramienta adicional para verificar el correcto cumplimiento tributario de los contribuyentes. Se contempla la intervención de los Tribunales de Justicia en la declaración de elusión, con carácter previo a la emisión de una liquidación, resolución o giro –dejando sentado desde ya que ello generará inseguridad jurídica, pues la resolución del caso tardará lo que demore la tramitación del juicio en todas sus instancias, incluida la casación ante la Excm. Corte Suprema–, pues ello fue una exigencia proveniente del mundo académico y desde el foro lograr este cambio, lo que resguarda las exigencias del debido proceso y

¹⁴⁴ Se ha calificado que la reforma a la LGT refuerza la posición de la Administración tributaria, marcando una posición de desequilibrio en perjuicio con los contribuyentes, lo que respecto de esta infracción administrativa se manifiesta en el hecho de que se afianzan los criterios de *soft law*, “hasta el extremo de que los criterios de la comisión consultiva del art. 159 pasan a constituirse en los casos de conflicto en la aplicación de la norma, en supuestos típicos que serán sancionados (norma sancionadora en blanco en términos del CGPJ), por lo que indirectamente, amparándose en que la infracción es dejar de ingresar, obtener indebidamente devoluciones..., ese derecho blando pasa a integrar supuestos reservados a la ley, a pesar de que el obligado tributario haya actuado al amparo de una norma de cobertura”. ORÓN MORATAL, Germán, “El anteproyecto de la ley de reforma de la LGT y el principio de seguridad jurídica”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 165, 2015, p. 45. A este respecto, Sánchez ha manifestado que para entender que se verifica la infracción, los criterios de la Comisión debieran tener el carácter de firmes y definitivos, esto es, confirmados por las instancias sucesivas de revisión, pues de otro modo, se produciría un sin sentido: “que se pudiera sancionar por haberse seguido un criterio que no ha sido confirmado ni siquiera para aquel a quien inicialmente se planteó su aplicación”. Sánchez Pedroche, Andrés, “Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT”, en *Contabilidad y Tributación. Comentarios y Casos Prácticos*, N° 381, 2014, p. 13.

¹⁴⁵ MORÓN PÉREZ, María del Carmen, Inconstitucionalidad de la regulación del conflicto en la aplicación de normas en la modificación parcial de la ley general tributaria, en *Quincena Fiscal*, N° 22, 2015, pp. 161-162.

deja una facultad jurisdiccional en manos de un órgano que ejerce precisamente labor, sustrayendo la declaración directa por parte de la Administración tributaria.

Más allá del avance que supone la inclusión de esta normativa al ordenamiento tributario chileno desde el punto de vista del respeto al principio de legalidad en la actuación del SII, no se puede menos que reconocer el hecho de que es un paso importante en el cumplimiento del mandato constitucional del principio de igualdad en la repartición de los tributos, en el sentido que a igual capacidad contributiva, debe haber igual tributación. Pero en este punto radica, precisamente, el mayor problema de esta institución, pues junto con el principio de igualdad se encuentra el principio constitucional de reserva de ley, que asegura que será la ley la que establecerá, entre otros aspectos, los supuestos de gravamen, de forma tal que será labor de los tribunales de justicia velar por un uso adecuado de esta norma.

La discusión sobre la aplicación o no de la analogía en el abuso de las formas jurídicas en Chile no se ha iniciado. A falta de norma expresa que la prohíba, como ocurre en el caso español, el tema está abierto a discusión, pues habrá casos en que el “vacío legal” será buscado por el legislador, a través de la concreción de un supuesto de no sujeción, mientras que en otros, los más habituales, se tratará de un simple descuido de éste que es aprovechado por el contribuyente. Resta aún por determinar cuál es el fundamento para exigir la obligación tributaria que emana de los hechos imponderables establecidos por ley, cuando en los supuestos de abuso de las formas jurídicas, lo que ocurre es que el contribuyente no realiza el presupuesto de hecho establecido en la ley, pues se vale de un ropaje jurídico en apariencia conforme a derecho, que ha sido dictada con otra finalidad.

Es en estos casos donde podría estar la tentación de realizar una interpretación económica de estas normas, en su sentido original, más aún si parece ser que la propia ley hace un llamado a los tribunales a tomar en cuenta la “*naturaleza económica de los hechos imponderables*” a la hora de fundamentar su decisión. Así, resta ver cómo será la aplicación de esta figura por parte del SII y de los Tribunales de Justicia, y la interpretación que de la misma efectuará el Tribunal Constitucional, pues es seguro que frente a la utilización de la norma general antielusión, considerando los montos involucrados, el contribuyente requerirá su intervención.

De otra parte, nos parece que hay bastante margen para un desarrollo de la buena fe en materia tributaria, concepto del todo novedoso y que puede tener una proyección más allá de la propia regulación de la norma antielusión. Asimismo, resta por ver el sentido que se le dará a la figura de la calificación contenida en el artículo 4º bis del Código Tributario, que en este trabajo fue analizada bajo el rótulo de principios de la norma general antielusión.

A pesar de que la norma general antielusión está vigente, la misma a la fecha de elaboración del presente trabajo no se encuentra operativa, toda vez que el SII no ha dictado la resolución que crea el Comité Anti Elusión, cuya creación está prevista en la Circular Nº 65, de 2015, y constituye uno de los intervinientes necesarios en el procedimiento administrativo reglado previo al envío del requerimiento por parte del Director al Tribunal Tributario y Aduanero.

Finalmente, respecto a la figura infraccional, la redacción actual del artículo 100 bis del Código Tributario, tras las modificaciones introducidas por la Ley Nº 20.899, permite dotar de coherencia y armonía a las disposiciones complementarias de la norma general antielusión y superan la dificultad que podía suponer una aplicación retroactiva de la sanción para planificaciones o diseños ocurridos con anterioridad a la entrada en vigencia de la citada disposición. Sin perjuicio de lo anterior, podría plantearse la discusión en orden a si la conducta misma aparece suficientemente determinada en la norma, teniendo presente que es necesaria la declaración judicial de simulación o abuso de los actos, contratos o negocios planificados o diseñados por el infractor, declaración que tendrá lugar en el mismo juicio en el que se discute la determinación de la infracción y la correspondiente multa al presunto infractor.

BIBLIOGRAFÍA

DOCTRINA

- ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: “El fraude de ley en el IVA”, en VVAA, coord. VILLAR EZCURRA, Marta; MARTÍNEZ LAFUENTES, Antonio; ALBIÑA CILVETI, César; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *Estudios Jurídicos en memoria de don César Albiña García-Quintana*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Vol. 2, 2008.
- ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: “Planificación fiscal y economía de opción (Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª, núms. 374, 554, 689 y 896 de 2004)”, en *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, N° 6, 2006.
- AMORÓS, NARCISO: “LA ELUSIÓN Y LA EVASIÓN TRIBUTARIA”, EN *REVISTA DE DERECHO FINANCIERO Y HACIENDA PÚBLICA*, VOL. XV, N° 59, 1965.
- Biblioteca Congreso Nacional Informe, *Opiniones sobre la constitucionalidad e inconstitucionalidad de las medidas contra la elusión contenidas en el Proyecto de Ley de Reforma Tributaria (2014)* [en línea]. De fecha 21 de abril de 2014 [consulta: 10 de agosto de 2015]. Disponible en: <<http://www.camara.cl/pdf.aspx?prmID=615&prmTIPO=MANDATOANTECEDENTE>>.
- BERMÚDEZ SOTO, Jorge: *Derecho administrativo general*, Tercera edición actualizada, La Ley, Santiago, 2014.
- BLANCHE REYES, Christian: “Reforma Tributaria 2014. Las nuevas medidas de control y el debido proceso”, en *Revista del Abogado*, una publicación del Colegio de Abogados de Chile, N° 61, 2014.
- CALVO VÉRGEZ, Juan: “La simulación en el derecho tributario: análisis de la reciente doctrina del Tribunal Supremo”, en *Quincena Fiscal*, N° 14, 2011.
- COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia: “La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 44, 1984.
- CORDERO Q., Eduardo: *Derecho administrativo sancionador. Bases y principios en el Derecho chileno*, La Ley, Colección Ensayos Jurídicos, Santiago, 2014.
- Economía y Negocios on line: “Auditoras apoyan nuevas facultades para el SII y piden recursos para tribunales tributario” [en línea]. Publicación del 14 de julio de 2014 [consulta: 3 de agosto de 2015]. Disponible en: <<http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=121412>>.
- EVANS ESPÍNEIRA, Eugenio: *Los Tributos en la Constitución*. Segunda edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2010.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón: “El fraude de ley o ‘conflicto en la aplicación de la norma’ y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005”, en *Quincena fiscal*, N° 12-13, 2005.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón: “La abstracción “tributaria” de la causa y la presunción de validez de los actos o negocios gravados”, en *Quincena Fiscal*, N° 8, 2010.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón: “Interpretación económica y seguridad jurídica”, en *Crónica Tributaria*, N° 68, 1993.
- FAÚNDEZ UGALDE, Antonio: “Reorganización empresarial y planificación tributaria”, en *Revista de Estudios Tributarios*, FEN Universidad Chile, N° 11, 2014.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan: “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, en *Quincena Fiscal*, N° 8, 2001.
- FLORES DURÁN, Gloria; VERGARA QUEZADA, Gonzalo: *Desafíos en Tiempos de Reformas tributarias. Fundamentos, objetivos y control*, 1ª edición, Thomson Reuters, Santiago, 2014.
- GARCÍA ESCOBAR, Jaime; ÁLVAREZ MAYA, Carolina: “Análisis de algunos aspectos de una rabiosa reforma stalinista: la cláusula general antielusiva y la sanción que supone el artículo 100 bis del Código Tributario”, en *Revista Actualidad Jurídica*, Universidad del Desarrollo, N° 30, 2014.

- GARCÍA NOVOA, César: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Monografías jurídicas, Madrid, 2000.
- GARCÍA NOVOA, César: *La cláusula antielusiva*, Marcial Pons, Madrid, 2004.
- GONZÁLEZ ORRICO, Jaime Andrés: "Notas sobre el procedimiento para declarar la existencia de abuso o simulación en el proyecto de Reforma Tributaria (boletín 9290-05)", en *Revista Actualidad Jurídica*, Universidad del Desarrollo, Nº 30, 2014.
- GORZIGLIA CHEVIAKOFF, Mario: "Nuevas atribuciones para el SII" [en línea]. Diario *La Tercera*, de fecha 6 de abril de 2014 [consulta: 10 de agosto de 2015]. Disponible en <http://diario.latercera.com/2014/04/06/01/contenido/negocios/27-161573-9_nuevas_atribuciones_para_el_sii.shtml>.
- GUZMÁN BRITO, Alejandro: *La interpretación administrativa en el derecho chileno*, La Ley, Colección Ensayos Jurídicos, Santiago, 2014.
- HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Juan Manuel: "La vinculación de la Administración tributaria a los actos propios en su función de comprobación. Comentarios a la STS de 4 de noviembre de 2013", en *Quincena Fiscal*, Nº 7, 2014.
- MARTÍN LÓPEZ, Jorge: "La norma general antiabuso del Reino Unido", en *Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 164, 2014.
- MARTÍNEZ COHEN, Rafael: "El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el derecho tributario chileno", en *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, XXIX, 2º semestre de 2007.
- MONTECINOS ARAYA, Jorge: "La potestad del Servicio de Impuestos Internos en materia de recalificación de los contratos. La línea divisoria entre la evasión y la elusión tributaria", en *Revista de Derecho*, Universidad de Concepción, Nº 215-216, año LXXII, 2004.
- MORÓN PÉREZ, María del Carmen: "Inconstitucionalidad de la regulación del conflicto en la aplicación de normas en la modificación parcial de la ley general tributaria", en *Quincena Fiscal*, Nº 22, 2015.
- OCDE, Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (2013a), Éditions OCDE, París.
- OLIVER CALDERÓN, Guillermo: *Delitos contra la propiedad*, LegalPublishing, Santiago, 2013.
- ORÓN MORATAL, Germán: "El anteproyecto de la ley de reforma de la LGT y el principio de seguridad jurídica", en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 165, 2015.
- PALAO TABOADA, Carlos: "El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal en el anteproyecto de la ley de modificación de la ley general tributaria", en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 165, 2015.
- PALAO TABOADA, Carlos: "Doctrina de los actos propios, comprobación de ejercicios anteriores y fraude de ley. (Comentario a la STS de 4 de noviembre de 2013, rec. núm. 28/2010)", en *Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y Casos Prácticos*, Nº 376, 2014.
- PONT CLEMENTE, Joan Francesc: *La simulación en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2006.
- RODRÍGUEZ COLLAO, Luis: "Bases para distinguir entre infracciones criminales y administrativas", en *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, Nº 11, 1987.
- ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: *El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1994.
- ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, Tulio: *Minimización del impuesto y responsabilidad social corporativa*, El Fisco, Barcelona, 2009.
- RUIZ HIDALGO, Carmen: "La responsabilidad por levantamiento del velo como una cláusula antielusiva", en *Quincena Fiscal*, Nº 3, 2011.

SÁNCHEZ PEDROCHE, Andrés: "SÚBDITOS FISCALES O LA REFORMA EN CIERNES DE LA LGT", EN *CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. COMENTARIOS Y CASOS PRÁCTICOS*, N° 381, 2014.

VAN WEEZEL, Alex: *Delitos tributarios*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2007.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo: "Análisis crítico de la norma antielusiva genérica de la Ley N° 20.780", en *Revista de Estudios Tributarios*, FEN Universidad Chile, N° 12, 2014.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo: "Un sistema tributario coherente", en *La Semana Jurídica*, N° 112, del 18 al 22 de agosto de 2014.

YÁÑEZ V., Felipe: "Análisis de la nueva cláusula general antielusiva", en *Revista de Estudios Tributarios*, FEN Universidad Chile, N° 11.

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

Circulares, Oficios y Resoluciones del Servicio de Impuestos Internos, disponibles en www.sii.cl.

Dictámenes de la Contraloría General de la República, disponibles en www.contraloria.cl.

JURISPRUDENCIA JUDICIAL

Sentencia dictada por el Tribunal Constitucional en la causa Rol N° 718-07, de fecha 25 de enero de 2007.

Sentencia dictada por el Tribunal Constitucional en la causa Rol N° 1234-08, de fecha 22 de agosto de 2008.

Sentencia dictada por el Tribunal Constitucional en la causa Rol N° 244-96, de fecha 06 de agosto de 1996.

Sentencia dictada por el Tribunal Constitucional en la causa Rol N° 479-06, de fecha 13 de abril de 2006.

Sentencia dictada por el Tribunal Constitucional en la causa Rol N° 480-06, de fecha 13 de abril de 2006.

Sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, asunto C-255/02, del caso Halifax, de fecha 21 de febrero de 2006.

Sentencia dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Arica en la causa RIT N° GR-01-00003-2011, en la causa "Coca Cola Embonor con SII", de fecha 2 de abril de 2012.

Sentencia dictada por la Excm. Corte Suprema en la causa Rol N° 25.915-2014, en la causa "Pablo Andrés Gajardo Muñoz con SII", de fecha 27 de julio de 2015.

Sentencia dictada por la Excm. Corte Suprema en la causa Rol N° 4038-2001, en el caso "Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. con SII", de fecha 28 de enero de 2003.

LEYES

Código Civil chileno.

Código de Procedimiento Civil chileno.

Código Penal chileno.

Código Tributario chileno.

Constitución española.

Constitución Política de la República chilena.

Historia de la Ley N° 20.780 [en línea. Consulta 29 de julio de 2015]. Disponible en <<http://www.leychile.cl/Navegar/scripts/obtienearchivo?id=recursoslegales/10221.3/44975/2/HL20780.pdf>>.

Historia de la Ley N° 20.899 [en línea. Consulta 12 de febrero de 2016]. Disponible en <<http://www.bcn.cl/historiadela Ley/nc/historia-de-la-ley/4829/>>.

Ley General Tributaria española.

Ley N° 19.880, que “Establece bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la Administración del Estado”.

Ley N° 20.780, sobre “Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario”.

Ley N° 20.899, que “Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias”.