

SEXTA PARTE
Efectos del incumplimiento tributario

Capítulo Primero

Combate a la Elusión y Evasión¹

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. RESUMEN EJECTUVI. 3. CONSIDERACIONES PREVIAS. 4. ELUSIÓN Y EVASIÓN. 5. HERRAMIENTAS DE FISCALIZACIÓN DE LA ELUSIÓN Y EVASIÓN. 6. DIVISIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SII-SNA-TGR). BIBLIOGRAFÍA.

1. Introducción²

La presente Subcomisión se formó con la finalidad de examinar problemas de regulación y posibles cambios que pudieran plantearse en materia de elusión y evasión. Por ello, se hace presente que el objeto de análisis no queda limitado a las normas generales antielusivas, pese a lo cual, se estima que es necesario revisarlas en detalle, en atención a que la reciente Ley N° 21.210 intentó introducir importantes cambios en esta materia.

El informe se pronuncia acerca de las modificaciones que se proponen y consideraciones relevantes en las siguientes materias:

- a) Elusión y evasión: (i) Relación entre la norma general antielusión y la norma particular antielusión; (ii) Catálogo de Esquemas Tributarios; (iii) Ámbito de aplicación de la evasión y de la elusión; (iv) Economía de opción; (v) Abuso de las formas jurídicas; (vi) Simulación; (vii) Sanción al asesor tributario; (viii) Procedimiento para la determinación de la elusión; (ix) Interpretación económica; y x) Límite de las 250 UTM.
- b) Mecanismos de fiscalización en materia de elusión y evasión: (i) La información como herramienta de fiscalización de la elusión y evasión; (ii) Secreto bancario; (iii) Análisis del proyecto de ley presentado que introduce un nuevo artículo 85 bis en el CT obligando a los bancos a entregar cierta información bancaria; y (iv) Obligación de información.
- c) Coordinación de la fiscalización de la elusión y evasión entre la Tesorería General de la República, el Servicio de Impuestos Internos, en adelante SII, y la Dirección Nacional de Aduanas.

¹ Integrantes: María Pilar Navarro (Presidenta), Patricia Toledo (Secretaria), Álvaro Magasich, Ariel Castillo, Benjamín Echeverría, Carla Carreño, Darío Romero, Matías Pascuali, Rodrigo Rojas y Sergio Alburquenque. Invitado y expositor: Alfredo Ugarte. Se hace presente que esta Subcomisión invitó a participar del debate al Servicio de Impuestos Internos y a la Dirección Nacional de Aduanas. Ambas instituciones declinaron participar. Apoyo administrativo: Tomás Sánchez.

² Agradecimientos. En la elaboración del presente informe agradecemos al Proyecto Fondecyt de Iniciación N°11200366, titulado “Bases para la construcción de una teoría general del régimen sancionatorio previsto en Chile para combatir las conductas elusivas”, cuya investigadora responsable es la Dra. María Pilar Navarro. Asimismo, agradecemos al Proyecto Fondecyt de Iniciación N° 11190344, titulado “Elusión fiscal. Hacia la construcción de una teoría normativa para la interpretación de la norma general antielusiva en el Derecho tributario chileno”, cuya investigadora responsable es la Dra. Patricia Toledo Zúñiga.

2. Resumen ejecutivo

1) En este estudio se analizan críticamente las distintas herramientas para combatir los fenómenos de la elusión y la evasión en el ordenamiento tributario chileno. La orientación metodológica es teórica y práctica.

2) Especial atención se presta, en clave de “lege data” y de “lege ferenda”, a la normativa antielusión chilena, tanto general como especial. En cuanto a la incorporación en el CT de una NGA en el año 2014, la valoración es positiva y existe consenso en que debe mantenerse esta normativa, pero con ciertos ajustes para hacerla más operativa, precisa en sus alcances y armónica con las NEAs o SAARs y las normas que tipifican la evasión. En esta misma línea, se examina crítica y propositivamente el denominado de “Catálogos Esquemas Tributarios” elaborado por el SII.

3) Asimismo, se examinan los mecanismos de fiscalización del SII para luchar contra la elusión y la evasión referentes a la información con relevancia tributaria. En términos generales, se concluye que la introducción de nuevas obligaciones para los contribuyentes y potestades para la Administración tributaria debiese ir acompañada de un análisis de la cantidad de información tributaria que ya maneja la autoridad tributaria y su capacidad para procesarla.

4) En fin, también se exploran ciertos aspectos relativos a la necesaria coordinación entre las distintas Administraciones tributarias (SII, SNA y TGR) para el efectivo y eficiente combate a la elusión y la evasión.

3. Consideraciones previas

1) Pudiera parecer innecesario regular una norma general antielusiva en el Derecho tributario chileno. Esto, por cuanto las normas generales del Código Civil sancionan el fraude de ley.

Teniendo presente que la norma general antielusiva, en adelante NGA, no se ha aplicado en Chile desde su entrada en vigencia y, que, por razones de certeza jurídica, podría ser preferible perseguir la elusión solo a través de normas especiales antielusivas, la Comisión ampliada de FESIT debatió el punto y concluyó que era necesaria la incorporación y mantención de una NGA. En efecto, existe una tendencia mundial a introducir este tipo de normativa, impulsada por las BEPS de la OCDE, que se ha traducido en que otras legislaciones también incorporen este tipo de cláusulas³. Adicionalmente, se señaló que contribuyen a simplificar el sistema tributario y cumplen un efecto pedagógico y de disuasión de ciertas estructuras tributarias. Finalmente, se estima que dota al sistema de una cierta seguridad jurídica, pues la Administración tributaria debe cumplir con estándares mínimos para que se declare la elusión por un tribunal, lo que otorga garantías al contribuyente, ya que no estará ante la incertidumbre de qué postura adoptará la Corte Suprema en un caso concreto a falta de una norma genérica que determine qué debe acreditarse. Resulta relevante señalar que el SII tiene la carga de la prueba.

³ A modo de ejemplo, se puede señalar que esto fue lo que ocurrió en Italia y Colombia.

2) Tras la regulación del abuso de las formas jurídicas, se considera que la elusión que verifica sus presupuestos aplicativos y que deriva en la corrección de los efectos tributarios de los actos o contratos implementados por el contribuyente, no puede ser considerada lícita. De esta forma, se supera el criterio de la Corte Suprema contenido en el fallo Rol N°4.038-2001, “Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. con SII”, de 28 de enero de 2003. La consagración de manera positiva de estas normas permite dar seguridad al contribuyente y evita que se establezcan normas generales antielusivas mediante criterios jurisprudenciales⁴. Pudiera pensarse que este fallo representa una excepción dentro de la jurisprudencia de la Corte Suprema, y que no sentó jurisprudencia⁵. Sin embargo, debe tenerse presente que es innegable la influencia que dicha sentencia tuvo en el foro, desde el momento en que los distintos estudios de postgrado en el país hacían referencia a él dentro del contexto de la planificación tributaria en Chile. Es más, diversos fallos de la Corte de Apelaciones de Concepción hicieron referencia al fallo Inmobiliaria Bahía con SII⁶. Sin embargo, cuando la Corte Suprema conoció en casación los casos, la NGA ya se encontraba recogida en el Código Tributario, en adelante CT, lo que presumiblemente incidió en que variara su criterio afirmando que “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 admisible”⁷.

3) En la actualidad existen datos de los montos que el Fisco dejaría de percibir por concepto de elusión⁸ y por evasión tributaria⁹, por lo que mecanismos que permitan prevenir y corregir supuestos de elusión y evasión tributaria derivan en un aumento de la recaudación tributaria. En la actualidad, existen datos de los montos que el Fisco deja de percibir por concepto de elusión y evasión tributaria, por lo que debemos estudiar/definir/discutir mecanismos que permitan prevenir y corregir dichas conductas, con el fin de aumentar la recaudación tributaria. Desde un punto de vista conceptual, la elusión tributaria es una conducta desplegada por el contribuyente en forma previa a la verificación del hecho imponible¹⁰ y, por tanto, anterior al nacimiento de la obligación tributaria¹¹. Por su parte, la evasión tributaria supone un incumplimiento de la obligación tributaria

⁴ Al respecto, se ha señalado que es esencial, en aras del respeto de la seguridad jurídica, que sea posible conocer con anticipación qué conductas comprende una norma, por ejemplo, la NGA. Villamán, *La deuda histórica con los principios superiores de la tributación*. (Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción, Vol. 1., 2017). 41.

⁵ Señala que este fallo no sentó jurisprudencia: Vergara, *¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión?* (Revista de Estudios Tributarios, N°14, 2015). 224 y s.

⁶ En este sentido, Navarro Schiappacasse, *La evolución en la jurisprudencia de la Corte Suprema en la concepción de la elusión fiscal*. (Revista de Estudios Tributarios, N° 20 2018). 177, nota 28, con indicación de los casos y su posterior resolución por la Corte Suprema.

⁷ Corte Suprema, rol 25.915-2014, “Gajardo Muñoz con SII”, de 27 de julio de 2015, considerando 11°.

⁸ Según el informe de junio de 2020, la elusión para Chile representa anualmente \$574.829.727 de dólares, de los cuales 415 millones derivan de actuaciones realizadas por empresas y los 160 millones restantes, por personas naturales. Véase <https://iff.taxjustice.net/#/profile/CHL>.

⁹ En materia de IVA, a 2019, un 2,1% del PIB y 7,6% si se examina el impuesto de primera categoría y el impuesto global complementario. Simón Accorsi y Gino Sturla, *Bajos impuestos y alta evasión: la receta chilena para el subdesarrollo*. (2020).

¹⁰ Montecinos, *De la elusión y la evasión tributaria*. (Revista de Derecho Universidad de Concepción, N°207, 2000). 154.

¹¹ Herrero, *El fraude de la ley como elusión ilícita de los tributos*. (Revista española de Derecho Financiero, N°10, 1976). 322-323.

nacida y válida, en virtud de la realización del presupuesto¹². De todos modos, en la conceptualización del abuso de las formas jurídicas el legislador considera hipótesis diversas a la no verificación del hecho gravado, como es que se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o bien, que se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación. Por otra parte, el legislador considera como una especie del género elusión a la simulación.

Los integrantes de esta Subcomisión convenimos en la necesidad de que la simulación del artículo 4° quáter del CT no se considere legalmente como un supuesto de elusión por los problemas que tal equiparación provoca, ya que la misma implica la disimulación de ciertos aspectos que presuponen la verificación del hecho gravado y según la RAE disimular consiste en ocultar algo para que no se vea o para que parezca distinto de lo que es. También se vincula dicha expresión al engaño. Con todo, debe señalarse que la elusión se reduce al abuso de las formas jurídicas y a la simulación, en atención a los términos que utiliza el legislador en los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del CT¹³. No debe perderse de vista que en esta rama del derecho rige el principio de reserva legal que determina el ámbito de lo gravado.

4) La consagración positiva de normas generales antielusivas y sanciones aplicables a los asesores tributarios encuentra hoy asidero en los propios postulados de la OCDE, a través de su plan BEPS, el que reconoce que hay Estados que han implementado estas dos vías -NGA y sanción- para combatir la elusión¹⁴.

5) No existe acuerdo entre los integrantes de esta Subcomisión en orden a que el abuso de las formas jurídicas sea propiamente una NGA. El punto de discusión se refiere a qué es lo relevante para estar en presencia de una NGA: si la verificación de unas ciertas exigencias y el efecto jurídico que de ello se deriva, o bien, el hecho de que la elusión la declare un tribunal. La postura mayoritaria considera que es una NGA, pero incluso dentro de esta posición, hay una postura que estima que el punto no reviste mayor relevancia¹⁵. La única relevancia que podría tener esta discusión se refiere a que hay quien sostiene¹⁶ que las normas del artículo 4° quinquies y 160° bis del CT resultan aplicables a todo procedimiento elusivo, sea general o no.

6) Las normas generales antielusión corresponden a normas de ultima ratio, cuando el contribuyente acreditó todo lo que debía acreditar relativo al cumplimiento de las normas tributarias. Por ello, pareciera ser razonable que se invierta la carga de la prueba, poniendo de

¹² Hensel, *Derecho tributario*. (Madrid, Marcial Pons, trad. De la tercera edición de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuellar Serrano y Enrique Ortiz Calle, 2005). 230, nota 164.

¹³ Tal postura se encuentra en sintonía con lo que manifiesta Walker, *Hacia una interpretación jurídica de la economía de opción y el abuso en la norma general antielusión del Código Tributario*. (Revista de Estudios Tributarios, N°18, 2017). 144.

¹⁴ OCDE, *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. (París, Éditions OCDE, 2013). 45.

¹⁵ Cabe indicar que Alfredo Ugarte manifestó que, en su opinión, la legislación chilena no cuenta con una NGA, toda vez que no es la Administración Tributaria la que determina la verificación de los requisitos del abuso de las formas jurídicas. Esta es, por lo demás, la hipótesis de su tesis doctoral, la que no ha podido ser consultada, al no estar disponible. Para revisar un resumen de esta, véase https://gredos.usal.es/bitstream/handle/10366/143833/REDUCIDA_UagarteSotoA.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

¹⁶ Saffie, *Análisis de las modificaciones propuestas en el proyecto de 'modernización tributaria' a la regla interpretativa del Código Tributario y las normas de antielusión como intento de privatización del derecho tributario*. En María Pilar Navarro & Álvaro Magasich, *Reforma Tributaria 2020*. (Tirant lo Blanch, 2020). 103.

cargo del SII acreditar el cumplimiento de los requisitos del abuso y la simulación, pese a que en juicio cada parte deberá acreditar aquello que afirma¹⁷.

7) Se hace presente que a la fecha no existe procedimiento judicial alguno que se haya iniciado ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, en adelante TTA, que busque la aplicación del abuso de las formas jurídicas y/o de la simulación, además de la determinación de la sanción al asesor tributario. Sin embargo, en el año 2020 por primera vez el SII inició la fiscalización de contribuyentes al amparo de estas normas. Es más, el propio ente fiscalizador ha informado que ha iniciado el procedimiento del artículo 4° quinquies del CT respecto de 15 casos, según señaló como respuesta a una consulta efectuada por Ley de Transparencia (Res. Ex. SII Nro. 0019303 incluida en el anexo al informe)¹⁸. A nivel comparado, se puede señalar que existe un plazo que transcurre entre la entrada en vigencia de este tipo de normativa y su aplicación práctica¹⁹. Ello no obsta al hecho de que su sola consagración positiva genere un efecto disuasivo²⁰ y haya tenido impacto directo en la recaudación, a través de rectificaciones efectuadas en casos en los cuales se discutió si aplicar o no esta normativa²¹.

8) Finalmente, se hace presente que se solicitó a esta Subcomisión referirse a la naturaleza de la NGA, concretamente del abuso de las formas jurídicas, indicando algún comentario al informe respecto qué sería una interpretación errónea de la ley.

Sobre este punto, conviene reiterar que el objetivo perseguido por FESIT y la conformación de grupos de estudios por temas, fue revisar la legislación tributaria y proponer reformas legales. En materia de elusión y evasión, ello implica identificar problemas que presenten los diversos mecanismos que existen o que podrían implementarse para hacer frente a estos fenómenos.

Por consiguiente, abordar el punto planteado implicaría adentrarse en una discusión que a nivel comparado no está zanjada y que excederían al mandato de esta Subcomisión. Así se identifican posturas que consideran que se está ante una interpretación (general o especial) de la

¹⁷ Desde los primeros fallos dictados por la Corte Suprema en el contexto de la nueva justicia tributaria, entendió que era el contribuyente quien tenía la carga de la prueba, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 21° del CT, aspecto que la Ley N° 21.210 intenta modificar con la mención expresa a que cada parte -SII y contribuyente- en juicio debe acreditar sus pretensiones. Véase el primer fallo que lo declaró, de 15 de noviembre de 2011, rol 8.051-2011, “Constructora e Inmobiliaria Montegrande Ltda. con SII”.

¹⁸ En este momento no es posible señalar si contribuye o no a la seguridad jurídica el hecho de que el SII no haya requerido a los TTA la aplicación de la normativa general antielusiva. Por lo demás, se sigue la tendencia en otros países, por ejemplo Portugal, en los cuales han transcurrido incluso diez años antes de que la Administración tributaria resuelva casos concretos.

¹⁹ El conflicto en la aplicación de la norma tributaria español data de 2003. Hasta 2017 no existían casos conocidos por el Tribunal Supremo español, y entre 2012 y 2014, solo se había aplicado la norma diecisiete veces. Rodríguez-Ramos, *Infracciones tributarias y conflicto en la aplicación de la norma tributaria*. (Carta Tributaria. Revista de Opinión, N°7, 2015). 41.

²⁰ Mensaje de la Ley N° 21.210. 34.

²¹ Piénsese en lo que ocurrió con el ingreso fiscal ascendente a US\$ 1.000 millones que generó la venta del 24% de Nutrien que SQM realizara a la empresa china Tianqi, entre los años 2013 y 2018, lo que implicó que la recaudación vía impuestos aumentará en 1,2 puntos porcentuales, de 15,6% a 16,8% del PIB, en el año fiscal 2018, explicado en parte, pues el pago de impuestos por la transacción señalada se tradujo en ingresos fiscales del orden de 0,3 puntos del PIB. La operación se había hecho ajustándose solo formalmente a las exigencias de la franquicia tributaria del artículo 107 de la LIR, vulnerando su espíritu.

<http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=554733&fbclid=IwAR3U8RCQVD3VcJB86naHoOQC Uk DtySmwu2YxFPzv Jmk0erb6ICG1feAeGs>

norma jurídica; otras, la vinculan con la analogía; existen visiones que postulan que se trata de un fraude de ley; problemas de causa civil; derrotabilidad, entre otras²².

Dicho lo anterior, no se puede desconocer que las NGA están reguladas en los artículos 4° ter y 4° quáter del CT, a continuación de la regulación relativa a la interpretación contemplada en el artículo 4° del CT. Por tanto, pareciera que alguna vinculación habría con la interpretación –pero no de carácter económica ni funcional– o con la aplicación del derecho.

De todos modos, se enfatiza un hecho que es innegable en la cultura tributaria chilena: la integración analógica debiera estar descartada, pues pugna con el principio de reserva legal tributaria. Aspecto distinto es la interpretación analógica²³.

4. Elusión y Evasión

4.1. Relación entre la norma general y las normas especiales.

4.1.1. Diagnóstico.

Si no se ha configurado el hecho gravado, el contribuyente puede realizar conductas tendientes a evitar total o parcialmente la configuración del hecho gravado; en términos generales, este fenómeno se puede denominar “planificación tributaria”²⁴. De este modo, la planificación tributaria aparece como un concepto genérico y podrá ser lícita o ilícita dependiendo del tipo de conductas realizadas por el contribuyente²⁵.

Si el contribuyente obtiene una evitación o disminución de su carga tributaria como consecuencia de haber elegido entre varias alternativas permitidas por la ley para organizar sus negocios o actividades económicas, se configura una planificación tributaria lícita que se ha denominado “economía de opción”. Por el contrario, si el contribuyente obtiene una evitación o disminución de su carga tributaria como consecuencia de la realización de actividades que cumplen la ley formalmente, pero atentando contra su sentido, se configura una planificación tributaria ilícita que se ha denominado “elusión”²⁶.

La elusión produce el efecto de disminuir la recaudación fiscal y atenta contra los principios constitucionales establecidos como criterios justos de reparto de la carga tributaria²⁷. Entre ellos,

²² Alfredo Ugarte a partir de un análisis comparativo de las NGA de distintos países, concluye que el abuso de las formas jurídicas tendría la naturaleza de una facultad de la Administración Tributaria. Como en Chile, a diferencia de esos otros países, la NGA es un conjunto de normas que comprende aspectos sustantivos, procedimentales, procesales y sancionatorios (artículo 100 bis del CT), parece que es más razonable hablar de una naturaleza mixta.

²³ Para una revisión de este aspecto, véase Toledo Zúñiga, *Interpretación extensiva del Derecho Tributario y la prohibición de la ley por analogía*, en Antonio Faúndez y Francisco Saffie, *Interpretación de la ley tributaria*. (Santiago, Thomson Reuters, 2020).

²⁴ Irribarra, *Análisis sobre el fallo tributario de Coca-Cola Embonor contra el Servicio de Impuestos Internos*. (Actualidad Jurídica, N°30, 2014) y Faúndez Ugalde, *Problemas de aplicación de las normas antielusión*. (Revista de Estudios Tributarios, N°15, 2016). 101-122.

²⁵ Navarro Schiappacasse, *Particularidades de la prescripción en los supuestos de abuso de las formas jurídicas y simulación en el Código Tributario chileno*. (Revista de Derecho –Coquimbo-, 27: e4467, 2020).

²⁶ Marín Benítez, *¿Es lícita la planificación fiscal?: sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario*. (Valladolid, Thomson Reuters-Lex Nova, 2013); y, Isaías Cattaneo y Jorge Burgos, *Elusión Tributaria*. (Revista de Estudios Tributarios, N°17, 2017).

²⁷ Toledo Zúñiga, *Concretización y ponderación de principios de Derecho Tributario. Análisis de la jurisprudencia constitucional desde la Teoría General del Derecho*. (Tesis para optar al grado de Doctora en Derecho, Universidad Pompeu Fabra, 2015).

el principio de igualdad tributaria²⁸, que se constituye en el principal fundamento para perseguir las conductas que buscan eludir la aplicación de la legislación tributaria²⁹.

Para combatir la elusión, los distintos sistemas tributarios contienen disposiciones normativas que la sancionan con una de las siguientes modalidades:

- a) Normas especiales antielusión (NEA) –*specific anti avoidance rules*, SAAR– donde se establece un supuesto de hecho específico cerrado: el legislador prevé los presupuestos aplicativos de un modo rígido, detallado y taxativo³⁰, considerado elusivo aparejado de una consecuencia jurídica económica también específica³¹.
- b) Normas generales antielusión (NGA) –*general anti avoidance rules*, GAAR– donde se establece un supuesto de hecho abierto, aparejado de facultades para recalificar actos o negocios jurídicos y así exigir el pago de un tributo ante actuaciones consideradas elusivas³².

El CT ordena la aplicación de la NEA cuando esta regula los actos o contratos ejecutados por el contribuyente, y no la NGA, pese a que también pudiera ser aplicable³³32.

Las NEA son disposiciones normativas vigentes con anterioridad a la Ley N°20.780 que, leídas nuevamente y reinterpretadas a la luz de la aplicación del principio de especialidad, según el cual la NEA prima por sobre la NGA, resultan contener normas que pueden evitar la elusión. Esto es, si los actos ejecutados por el contribuyente son captados enteramente por una NEA y una NGA, debe preferirse la aplicación de la NEA por expresa disposición legal. En este contexto, resulta valioso cualquier documento legislativo o jurisprudencial donde se identifiquen expresamente NEA. De este modo, un documento que podría resultar útil, sin perjuicio de lo que se dirá a continuación, es el Catálogo de Esquemas Tributarios donde el SII emite su opinión ante un listado de situaciones que podrían ser indiciarias de elusión (SII, 2020)³⁴. Asimismo, otro antecedente relevante es la Circular SII N°65/2015, de 23 de julio, que imparte instrucciones acerca de las normas incorporadas en el CT por la Ley N°20.780, en materia de medidas

²⁸ Toledo Zúñiga, *Principio de igualdad en materia tributaria: Reconstrucción racional de la jurisprudencia constitucional española*. (Revista de Derecho -Valdivia-, Vol. 31, N°1, 2018).

²⁹ Palao Taboada, *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de Derecho Constitucional Tributario*. (Cizur Menor, Navarra, Editorial Aranzadi, 2018). Rodríguez Bereijo, *Igualdad tributaria y tutela constitucional: un estudio de jurisprudencia: igualdad tributaria del art. 31.1 CE e igualdad ante la ley del art. 15 CE*. (Madrid, Marcial Pons, 2011).

³⁰ Pistone, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. (Padova, CEDAM, 1995). 20-21.

³¹ Tienen el carácter de normas especiales antielusivas las contempladas en los artículos 63° y 64° de la Ley N° 16.271 y el artículo 12° de la Ley N° 20.544.

³² Se afirma que las NGA “se caracterizan porque su presupuesto se formula de manera amplia y resultan, por tanto, aplicables a un número indefinido y extenso de casos concretos. La estructura normativa de las cláusulas generales se define por una prevalencia de la generalidad y abstracción de las normas atributivas de potestades”. García Novoa, “Prólogo” en Taveira, Heleno, *Derecho Tributario y Derecho privado*. (Madrid, Marcial Pons, 2008). 14.

³³ El artículo 4° bis inciso 4° del CT dispone: *En los casos en que 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*. Esta misma disposición puede servir de fundamento para argumentar que las disposiciones del artículo 4° ter a 4° quáter del CT establecen una NGA.

³⁴ Durante la tramitación de la Ley N° 20.899, el Senador Sr. Zaldívar, consultó la factibilidad de establecer un registro de contratos que se utilice para la aplicación de la NGA, tema que el Subsecretario de Hacienda se comprometió a estudiar. De esta propuesta no quedó ninguna constancia en la ley citada, pero derivó en este documento emitido por el SII. Historia de la Ley N° 20.899. 441.

antielusión³⁵. Además, destacan la Circular SII N°41/2016 y la Resolución Exenta SII N°68/2016, que crea un Comité Antielusión y fija sus atribuciones y funciones; ambos documentos del 11 de julio de 2016, y la Circular SII N°44/2020.

Nótese que, además de las disposiciones normativas expresamente identificadas como NEA, existen otras disposiciones normativas vigentes en nuestro sistema tributario cuya aplicación permite evitar la elusión; por tanto, por aplicación del mandato legislativo, deben identificarse para aplicarse con prevalencia a la NGA, constituyéndose en nuevas NEA. Un ejemplo de otro caso de NEA, distinto de los considerados expresamente por el SII, lo constituyen las normas de relación establecidas en el artículo 8 N°17 del CT.

Es importante destacar que, en la reforma tributaria reciente, Ley N°21.210, de 24 de febrero de 2020, se incorporaron nuevas NEA³⁶. Se trata de situaciones que, eventualmente, pudieron ser perseguidas por aplicación de la NGA; sin embargo, el legislador parece preferir perseguir la elusión a través de las NEA. Mientras mayor sea el número de las NEA, más relevante será delimitar el ámbito de aplicación de ellas en relación con la NGA.

4.1.2. Experiencia comparada³⁷.

A nivel comparado no existe una única solución en lo que se refiere a la relación entre las NEA y la NGA. Es así como Alemania, prevé que no procede la aplicación de una cláusula NGA a una operación o transacción concreta si a la misma le resulta de aplicación, por su carácter especial, una NEA. Por su parte Canadá permite la aplicación de la NGA, con independencia de la concurrencia de una cláusula NEA. Esta es la tendencia de la mayor parte de los países del entorno “*common-law*”. Otra forma de abordar la problemática es la que ha implementado India, que ha creado una comisión especializada que ha propuesto el aplazar la aplicación de las NGA durante algunos ejercicios, primando las NEA hasta una fecha establecida.

4.1.3. Propuestas.

El establecimiento de la aplicación especial de las NEA sobre la NGA produjo dos consecuencias relevantes. Primero, obliga a identificar las NEA para aplicarlas con prevalencia a la NGA. Segundo, relegó a la NGA a un plano de norma general³⁸.

Por otro lado, en lo que se refiere a la interpretación de lo dispuesto en el artículo 4° bis del CT, que regula la relación entre las NEA y la NGA, cabe señalar lo siguiente:

- a) Cuando una estructura tributaria implementada es captada íntegramente tanto por una NEA y como por una NGA se produce un conflicto de normativa que, por aplicación del principio de especialidad, se soluciona en el sentido de que sólo tiene aplicación la NEA. En consecuencia, se excluye la aplicación de la NGA. Esta conclusión implica que la norma aplicable es la

³⁵ La mencionada Circular SII N° 65/2015 establece, por vía meramente ejemplar, un listado de siete disposiciones normativas que contienen normas que pueden evitar la elusión y que, por aplicación del mandato legislativo, deben aplicarse con prevalencia a la NGA.

³⁶ Así, por ejemplo, el artículo 14°, letra A, N° 9 de la LIR establece una facultad especial para el SII a fin de calificar los retiros desproporcionados de los propietarios de una empresa.

³⁷ En este punto se sigue lo que manifiesta EY Abogados, *Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica*. (Madrid, Fundación impuestos y competitividad, 2015). 10.

³⁸ Faúndez Ugalde, *Problemas de aplicación de las normas antielusión*. (Revista de Estudios Tributarios, N°15, 2016).

NEA, incluso si el contribuyente incurre en un supuesto de excepción que la propia NEA considera. Esto, por cuanto el artículo 4° bis del CT plantea que si existe una NEA “las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4° ter y 4° quáter”.

- b) Cuando la estructura tributaria implementada por el contribuyente implica que resultan aplicables tanto NEA por uno o más actos o contratos (pero no por la estructura íntegra) y una NGA por la estructura completa, es necesario distinguir:

El fin de una NEA es proteger expresa o tácitamente una determinada tributación, no actos posteriores o no deseados por la norma particular. Por tanto, si es posible separar los actos y contratos, se debe sujetar a la NEA aquella parte de la estructura que se rige por la finalidad de tributación que la NEA pretendió regular y el resto de la estructura por la NGA³⁹, pues esta interpretación contribuye a dotar al sistema de seguridad jurídica. Los parámetros objetivos de aplicación de la NEA están en su propia estructura normativa.

Si la finalidad concreta buscada con la estructura tributaria llevada a cabo por el contribuyente es una específica y todos los actos y contratos están encaminados a ese determinado ahorro tributario, debe primar la NGA. Esto no es más que la aplicación de la doctrina jurisprudencial del Reino Unido de la sentencia del caso Ramsay, según la cual hay que mirar no los actos individuales, sino la generalidad y la intención buscada por los contribuyentes en la estructura propuesta. En este punto se considera que, dentro de un contexto de estructura tributaria compleja y que está encaminada como un todo a un determinado ahorro tributario, lo que no puede ocurrir es que se excluya la aplicación de una NGA solo porque contiene una situación pequeña y específica regulada por una NEA.

Debe tenerse presente que el artículo 4° ter del CT plantea que los efectos que la norma contiene deben ser alcanzados “mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente o en su conjunto [...]”. De esto se desprende que la propia norma considera que debe mirarse la estructura tributaria en su conjunto.

En este sentido, si se analiza una NEA en una fusión, lo que busca evitar es la no tributación en el traspaso de activos y pasivos en la sociedad que se fusiona; sin embargo, su objetivo no es proteger los actos posteriores que se hagan con esa fusión.

- c) Ahora bien, es innegable que en la aplicación de estas normas (NEA y NGA) se requiere de un ejercicio de interpretación y calificación importante y que no se puede abordar ex ante. Así, la aplicación y relación de las NEA y NGA supone un proceso de interpretación y subsunción normativa, ya que la forma como el legislador estructuró esta particular relación de normas implica una adjudicación que se deberá hacer en la fase de aplicación de la normativa a un caso concreto.
- d) Esta Subcomisión estima que la simulación del artículo 4° quáter no debiera ser considerada como una especie del género NGA. Con todo, el legislador expresamente señaló lo contrario.

³⁹ Tal razonamiento se estima es aplicable incluso si no es claro cuáles son las consecuencias jurídicas derivadas de la NEA.

Por ello proponemos que debiera incluirse en el artículo 4° quáter una norma similar a la establecida en el artículo 4° ter, en orden a que el resultado simulado puede alcanzarse por un acto o contrato, o bien, por una serie o conjunto de ellos, encaminados al mismo fin.

- e) Este criterio de especialidad resulta difícil de aplicar en los casos en que la conducta es captada por la simulación, pues como se ha señalado, se está ante evasión. Por la misma razón, no se estima pertinente entender que en un caso de simulación pueda existir economía de opción, ya que se encontraría fuera de la “razonable opción de conductas”, toda vez que no se puede admitir la vulneración directa de la normativa tributaria, que es lo que ocurre cuando existe disimulación (ocultación).

Como cierre de este acápite, debe recordarse que el proyecto de la Ley N°21.210 pretendió en su redacción original regular este punto, pero en definitiva no se innovó en esta materia. El mensaje manifestó que en los casos en que se iniciaba una fiscalización conforme a una NEA posteriormente no se podría iniciar un proceso para aplicar la NGA a los mismos actos y contratos, y a la inversa. Sin embargo, el texto propuesto no era tan tajante como lo que expresaba el mensaje, ya que permitía la aplicación de la NGA, pese a que se hubiera iniciado previamente un procedimiento aplicando una NEA, cuando “los elementos sustantivos de esos actos o contratos se vean alterados de manera significativa y tales modificaciones sean constitutivas de elusión”⁴⁰.

4.2. Catálogo de Esquemas Tributarios.

4.2.1. Diagnóstico.

El Catálogo de Esquemas Tributarios es emitido anualmente por el SII⁴¹, recogiendo recomendaciones internacionales en este punto⁴² y, en algún sentido, una petición efectuada durante la tramitación de la Ley N°20.899⁴³. Si bien existen opiniones que consideran que éste se

⁴⁰ Mensaje de la Ley N° 21.210, p. 35.

⁴¹ El último, y que corresponde a la quinta edición del Catálogo de Esquemas Tributarios, fue publicado en enero de 2021. Disponible en https://www.sii.cl/destacados/catalogo_esquemas/catalogo_esquemas_sii.pdf.

⁴² Ya en el primer catálogo de 2016 el SII hace referencia a la conexión que existe entre la elaboración de este documento y las directrices del Plan BEPS. Esta idea se desarrolla luego en la versión de 2017, al señalar que siguiendo tales lineamientos se adoptó un enfoque preventivo y disuasivo de la elusión, señalando que existen “varios reportes OCDE, que destacan el impacto positivo de este enfoque, lo que se traduce en una mayor certeza tributaria para los contribuyentes, menor utilización de recursos por parte de la administración tributaria y una mejor colaboración entre ambos” (p. 1). Agrega el documento que “[s]iguiendo esta línea, el Servicio de Impuestos Internos definió abordar la implementación de esta normativa con una orientación preventiva, que en lo concreto implica que será aplicada con prudencia, ya que su propósito es prevenir y controlar la obtención de ventajas tributarias indebidas por parte de algunos contribuyentes, y no como una herramienta de recaudación” (p. 1). Disponible en https://www.sii.cl/destacados/catalogo_esquemas/catalogo_esquemas_2017.pdf.

⁴³ En efecto, durante la tramitación de la Ley N° 20.899, el Senador Sr. Zaldívar, consultó la factibilidad de establecer un registro de contratos que se utilice para la aplicación de la NGA, tema que el Subsecretario de Hacienda se comprometió a estudiar. De esta propuesta no quedó ninguna constancia en la ley citada, pero derivó en este documento emitido por el SII. Historia de la Ley N° 20.899, p. 441.

inserta dentro de las facultades de interpretación del SII⁴⁴, esta Subcomisión considera discutible que el catálogo contemple una interpretación de la normativa tributaria⁴⁵.

En efecto, y pese a la amplitud de los términos utilizados por el artículo 26° del CT a la hora de identificar los distintos documentos o actos en los que se pueden contener las interpretaciones administrativas de las disposiciones tributarias, si se analizan los casos concretos que contiene el catálogo, se listan situaciones y se señalan las normas que podrían resultar aplicables, sin identificar la forma como se verifican o no los requisitos legales que dan lugar a la economía de opción (artículo 4° ter inciso 2° del CT), al abuso de las formas jurídicas (artículo 4° ter inciso 1° del CT) y a la simulación (artículo 4° quáter del CT). Lo mismo se puede señalar respecto de la aplicación concreta de las normas especiales antielusión.

A mayor abundamiento, el propio SII reconoce que el catálogo se nutre de casos que se conocieron en instancias de fiscalización. En este sentido, se propone que más bien recoja criterios generales que se pueden extraer a partir de las respuestas a las consultas vinculantes del artículo 26° bis del CT.

Un aspecto relevante en este punto dice relación con el hecho de que la elusión se analiza caso a caso. En consecuencia, no pueden establecerse fórmulas objetivas para considerar que se enmarca en lo admitido por el Derecho tributario chileno respecto a una estructura jurídica que pudiera ser considerada elusiva⁴⁶.

Sobre este particular, se debe apuntar que resulta relevante el hecho que el Catálogo no esté contemplado en una Circular, pues no pretende ser una interpretación que obligue a los funcionarios del SII, sino más bien parece enmarcarse en iniciativas que buscan incidir en la conducta del contribuyente. De hecho, teóricamente pudiera ser un instrumento de consulta de asesores de los contribuyentes, de los tribunales de justicia y de la ciudadanía en general. Lo anterior resulta trascendente en un sistema como el chileno, en el cual no es la Administración tributaria, sino un tribunal, el que declara la elusión. Por tanto, lo pretendido con este listado de casos podría consistir en influir en la actuación de los órganos competentes para determinar la existencia de abuso y simulación.

A juicio de esta Subcomisión, el catálogo no se realiza en virtud de la facultad de interpretación de la normativa legal. En consecuencia, su dictación vulnera el principio de legalidad que rige el actuar de los órganos públicos, pues no existe una norma legal en la que encuentre su fundamento. Por ello, debiera recogerse en el CT la posibilidad de dictarlo, especificando su utilidad.

Se aclara que esta Subcomisión no cuestiona la posibilidad de que exista un catálogo que establezca criterios que permitan identificar si una conducta es elusiva o no. Los aspectos en los que se considera que se debe avanzar se refieren a la forma como en la actualidad se elabora el catálogo -ya que carece de sustrato legal-, y a su contenido concreto, que no ayuda en la

⁴⁴ Bravo *El catálogo de esquemas tributarios. Un análisis comparado entre los catálogos publicados en Chile y el Reino Unido.* (Anuario de Derecho Tributario N°14, 2020). 47.

⁴⁵ Con todo, se deja constancia que hubo una postura dentro de la Subcomisión que manifestó que no podía descartarse de plano que se estuviera ante una interpretación, entendiéndose que uno de los posibles intérpretes está señalando el sentido y alcance que extrae de algunas normas tributarias. Ahora bien, en esta línea postula que una cuestión distinta es la forma en que lo hace y la fuerza vinculante de la misma.

⁴⁶ Cabe adelantar que en el punto V.4. se propone que la Administración tributaria vise ciertas estructuras tributarias que luego no puedan ser cuestionadas. Se aclara que no existe contradicción entre considerar que la elusión se analiza caso a caso y lo que se sugerirá infra, pues esto último implica una propuesta de reforma legal que establezca una autorización previa caso a caso de cada una de las planificaciones que cumplen ciertos requisitos.

comprensión de cómo el SII interpreta los requisitos de las normas generales antielusivas, lo que está lejos de contribuir a la seguridad jurídica.

4.2.2. Experiencia comparada.

Es posible identificar diversos ordenamientos jurídicos que cuentan con un catálogo elaborado por la Administración tributaria que interpreta la normativa antielusiva e indica si en un caso concreto se está ante un supuesto de elusión, o bien, de economía de opción. Del mismo modo, existen listas que informan al contribuyente de los fraudes tributarios más comunes, a fin de que no sean víctimas de ellos.

En efecto, en Reino Unido se han dictado diversas *guidances*⁴⁷, las cuales se han actualizado, que contemplan criterios que permiten al contribuyente identificar operaciones que podrían ser cuestionadas mediante la GAAR⁴⁸. En ellas se indica claramente lo que se considera y lo que no se considera elusivo, señalando una regla general muy clara que se concreta en ejemplos particulares indiciarios. En su elaboración interviene un *Advisory Panel* conformado por expertos independientes, esto es, personas ajenas a la Administración tributaria. Esta actuación de la Administración tributaria no solo cuenta con un fundamento legal expreso, sino que además la propia ley señala que los tribunales deberán tener en cuenta las circulares que se emitan, pero ello no quiere decir que los obligue.

A nivel latinoamericano se puede señalar el caso de Perú, en el que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de la Administración Tributaria (SUNAT) publicó en el año 2020 un catálogo que contiene esquemas de alto riesgo fiscal. Los casos que lista son la deducción de regalías por cesión en uso de marca; la enajenación de compañía peruana a través de un patrimonio autónomo; el redomicilio de una empresa para uso de CDI; la cesión de marcas y capitalización de créditos; y el contrato de gerenciamiento⁴⁹.

A su turno el *Internal Revenue Service* (IRS) de Estados Unidos anualmente elabora una lista llamada *dirty dozen* en la que analiza las estafas tributarias más comunes, e insta a los contribuyentes a revisarlas para evitar ser víctimas⁵⁰. De hecho, el listado del 2020 puso el énfasis en la situación de pandemia que se vive, alertando de los correos o sitios web falsos que buscan el robo de información (*phishing*). Además, se incluyen las organizaciones benéficas falsas; llamadas telefónicas amenazantes de suplantación de identidad; estafas en las redes sociales; robo de EIP o de reembolso; fraude para personas de la tercera edad; estafas dirigidas a personas que no hablan inglés; preparadores de impuestos inescrupulosos; “fábricas” de ofrecimientos de transacción; pagos falsos con demandas de repagos; estafas de planillas de empleados y de recursos humanos; y *ransomware*.

4.2.3. Propuestas.

⁴⁷ Las mismas se pueden consultar en <https://www.gov.uk/government/publications/tax-avoidance-general-anti-abuse-rules>.

⁴⁸ Para un análisis de los aspectos centrales de las *guidances* de Reino Unido véase Bravo, *El catálogo de esquemas tributarios*. 59 y ss.

⁴⁹ Disponible en https://orientacion.sunat.gob.pe/images/norma-antielusiva-general/Esquemas_Alto_Riesgo_2020.pdf.

⁵⁰ Disponible en <https://www.irs.gov/newsroom/irs-unveils-dirty-dozen-list-of-tax-scams-for-2020-americans-urged-to-be-vigilant-to-these-threats-during-the-pandemic-and-its-aftermath>.

Esta Subcomisión considera que el catálogo como está no cumple el objetivo que presumiblemente tuvo en mente la autoridad con su dictación y, por lo demás, es discutible su legalidad. En consecuencia, con miras a potenciar la normativa general antielusiva se efectúan las siguientes propuestas de mejora:

- a) Cambio legal. Promover un cambio legal a fin de que el CT establezca la posibilidad de que el SII dicte un catálogo en el que contemple criterios generales en materia de elusión tributaria (abuso de las formas jurídicas y simulación).
- b) Modificaciones en la formulación del catálogo:
 - Que se nutra de casos concretos, a partir de las respuestas dadas a consultas vinculantes efectuadas en el marco del artículo 26° del CT.
 - Que indique cómo se aplican los criterios que establecen los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter del CT a la circunstancia analizada. Así, por ejemplo, si se considera que un caso podría dar lugar a la aplicación del abuso de las formas jurídicas, que se explique por qué los efectos jurídicos o económicos que se producen no serían relevantes o no serían más relevantes que el ahorro fiscal.
 - Que, si en un caso concreto resulta aplicable tanto una NGA como una o más NEAs, se explicita el razonamiento jurídico por el cual tendría aplicación la figura escogida (por ejemplo, NEA) y no la otra (por ejemplo, NGA).

4.3. Ámbito de aplicación de la evasión y la elusión.

4.3.1. Diagnóstico.

Hasta antes de la consagración de la NGA, por la Ley N° 20.780, no se contemplaba positivamente la elusión como una figura antijurídica tributaria. La evasión, en cambio, podía incluir conductas elusivas o propiamente evasivas.

A partir de la nueva consagración legal, se entiende que existe “elusión” en los casos de “abuso de las formas jurídicas” y de “simulación”, todo de acuerdo con los artículos 4° bis y ss. del CT.

Por su parte, se entiende que existe “evasión”, sin perjuicio de otras clases de evasión regulados especialmente, en las declaraciones maliciosamente omitidas, incompletas o falsas que originen perjuicio fiscal, omisión maliciosa de libros contables o asientos, su adulteración con perjuicio fiscal, el uso o facilitación maliciosa de documentos tributarios, el aumento malicioso de créditos fiscales, la simulación para obtener devoluciones, comercio clandestino, y en general, empleo de procedimientos dolosos encaminados a producir perjuicios fiscales (artículo 97° N°4 y ss. del CT). En cualquiera de sus variantes, se traduce en la actuación dolosa consistente en la no declaración (ocultamiento) o declaración inferior al verdadero valor de la obligación tributaria que formalmente ha nacido. Se discute si la exigencia de malicia excluye el dolo indirecto o eventual; o bien, contempla toda clase de dolo penal.

La relación entre elusión y evasión en el sistema tributario chileno es difusa, y más bien constituyen evasión aquellos actos en que, sin que exista elusión, maliciosamente se evita o disminuye el pago de impuestos correspondiente. En particular, se observa una superposición entre las figuras de simulación elusiva y simulación evasiva.

La elusión implica el pago de impuestos eludidos y una sanción administrativa para el asesor; la evasión puede tener solo pena pecuniaria o también privativa de libertad (de grado y discrecional). Contrario a determinadas creencias, la evasión tiene penas altas (en algunos casos equivalentes al delito de violación). Sin embargo, la discrecionalidad detrás de la decisión de la aplicación de las sanciones, o de la decisión de la naturaleza administrativa o penal de dichas sanciones, ha creado desconfianza por la falta de aplicación a casos⁵¹. De esta forma, actualmente el Director del SII, en el ejercicio de la facultad que le confiere el artículo 162° del CT, puede optar -sin mayores criterios objetivos establecidos en la ley- por vías jurisdiccionales distintas: competencia penal, si persigue la sanción privativa de libertad y la multa; TTA si solo buscaba la determinación de una sanción pecuniaria.

A falta de consagración o de aplicación efectiva de penas para delitos de esferas de derecho común o extratributarias, se espera que el derecho penal tributario actúe de manera fuerte y a veces inapropiada para sancionar dichos delitos. En ese sentido, se critica por algunos que la exclusividad de la acción penal recaiga en el SII y no sea de acción penal pública. Otros defienden esta exclusividad fundada en el carácter técnico de la legislación impositiva.

Otro aspecto central dice relación con la necesidad o no de establecer un test de impropiedad o artificialidad en la elusión, contemplado tanto en el proyecto original de la Ley N°20.780, como en el proyecto original de la Ley N°21.210. Estimamos que no existen dudas de la autonomía dogmática del derecho tributario, como tampoco se cuestiona que los efectos jurídicos derivados de la verificación de los presupuestos del abuso de las formas jurídicas se circunscriben al ámbito tributario. El presupuesto de la elusión radica en que los actos jurídicos involucrados en la planificación del contribuyente son válidos⁵², con lo cual mal podría haber un problema de eficacia del acto jurídico en sede tributaria. El derecho tributario persigue hacer tributar capacidades económicas o manifestaciones de riqueza, no controlar la existencia o validez de los pactos suscritos entre los particulares en virtud de la autonomía de la voluntad que constitucionalmente se les reconoce.

4.3.2. Experiencia comparada.

- a) Unión Europea. Se contemplan genéricamente una serie de NEAs (limitación a deducción de intereses, tributación al cambio de residencia –*exit tax*– y tributación de empresas controladas extranjeras). Se contempla también una NGA que requiere un análisis subjetivo: el o los propósitos principales para transacciones no genuinas (falta de razones comerciales válidas que reflejen realidad económica)⁵³.
- b) Alemania. La elusión requiere “opción legalmente inapropiada” y obtención de “ventajas no deseadas por la ley”. Excluye razones no tributarias relevantes para la opción elegida. No hay sanción administrativa, además de un interés, salvo falta de entrega completa de información.

⁵¹ Ovalle, “Prólogo” en Plaza Cisternas, *Delitos Tributarios. La facultad del Servicio de Impuestos Internos para ejercer la acción penal*. (Editorial Hammurabi, 2020). 11.

⁵² Ferreiro Lapata, *Economía de opción, fraude de la ley, sanciones y delito fiscal*. (Quincena Fiscal, N°8, 2001). 11, 16, 19-21.

⁵³ V.gr., U.S. FTC § 7201; § 7701(o), § 7701(l), § 1.881-3; Schwartz y Lathrope, *Fundamentals of Corporate Taxation*. (9ª edición, 2016).

- c) España: La elusión requiere artificialidad para obtener el resultado buscado y falta de efectos jurídicos o económicos relevantes. Contempla además la simulación. En caso de conflicto en la aplicación de la norma tributaria (no en la simulación), requiere informe de comisión consultiva previo y cuyo dictamen es obligatorio.
- d) EE. UU. Se consagra como evasión una conducta voluntaria con penas de multa o cárcel; la elusión se consagra particularmente en múltiples normas legales especiales antielusión y en doctrinas judiciales generales antielusión⁵⁴.
- e) Australia. La elusión genérica requiere el propósito único o dominante de obtener beneficio tributario.
- f) OCDE/ONU (Modelos de Convenio). La elusión genérica requiere que uno de los propósitos principales sea el de obtener beneficios del convenio contrarios a los fines del mismo.

4.3.3. Propuestas.

a) Evasión:

La ilicitud en la evasión es reforzada y evidente (frente a la elusión), por lo que se estima indispensable que, además de contemplar el pago de los impuestos adeudados, la sanción a las conductas evasivas debe ser reforzada con sanciones ejemplares.

En dicho sentido, parece razonable aumentar la objetividad en los parámetros que permiten aplicar castigos a la evasión, y con ello también, disminuir la discrecionalidad asociada a la aplicación de solo penas pecuniarias o también las privativas de libertad a esta clase de conductas.

Sobre la eventual apertura de la acción penal, parece preferirse mejorar la independencia del SII, probablemente a través de una autonomía efectiva, y la objetividad estricta de los parámetros para el ejercicio de dicha acción en favor del carácter técnico de esta legislación⁵⁵. En el mismo sentido, aun cuando el Ministerio Público puede tener autonomía legal, no se observa cómo la apertura de los titulares de la acción pueda evitar los mismos defectos o percepciones del sistema actual y, con ello, derivar en un mejor y más objetivo combate a la evasión.

Asimismo, parece recomendable disminuir las exigencias de intencionalidad vinculadas a la configuración de conductas tipificadas como delito tributario en supuestos de evasión. Cabe recordar que esta comisión no sólo analiza la incidencia de la elusión en el sistema tributario con miras a proponer posibles mejoras en los mecanismos para combatirla, sino que también tal examen se extiende a la evasión.

A juicio de los integrantes de esta Subcomisión, no parece aconsejable que la autoridad pueda elegir qué tipo de responsabilidad desea perseguir (penal ante los tribunales penales o aplicación de la sanción pecuniaria ante los TTA) sin que se establezcan criterios preestablecidos en la ley. Debieran existir límites legales claros, de los cuales el sistema hoy carece, en los que sea posible identificar en qué supuestos la autoridad fiscal debe seguir una vía u otra. Esta situación no dejaría

⁵⁴ Anti-Tax-Avoidance-Directive as Council Directive (EU) 2016/1164, [2016] OJ L 193/1. Art. 6; LANG *et al.*, *Introduction to European Tax Law on Direct taxation*. (5ª edición, Spiramus, 2018). 230.

⁵⁵ Raúl Núñez y Manuel Silva, *La acción penal regulada en el artículo 162 del Código Tributario*. (Revista de Derecho –Valparaíso–, N°51, 2018).

espacio para ningún tipo de presiones para que no se persigan determinadas sanciones en ciertos casos; no se puede obviar que el SII carece de autonomía constitucional.

También podría ser conveniente establecer que los delitos extratributarios (electorales, funcionarios, de libre competencia, entre otros) que concursan con delitos tributarios menores sean sancionados primariamente en su esfera, sin requerir acción previa del SII. En el mismo sentido, se recomienda el establecimiento de una cuantía mínima de tributo evadido para el inicio del procedimiento sancionatorio penal.

Por razones de proporcionalidad, se aconseja que la simulación sea tratada como una conducta evasiva y no elusiva.

Cuando se aplicase el procedimiento que establece el artículo 161° del CT (TTA), se recomienda la introducción de un procedimiento único de cobro de impuestos y aplicación de sanción pecuniaria. Asimismo, se recomienda que en procedimientos penales (TG/TOP) determinar primeramente responsabilidad criminal y luego, la responsabilidad patrimonial.

b) Elusión

La elusión puede mantenerse como una regla de calificación según sus efectos y no necesariamente requerir un propósito principal; en estos casos el análisis también es objetivo.

Se analiza incluir requisito de artificialidad o impropiedad. Se recomienda considerarlo para no limitar la economía de opción; sin embargo, se recomienda limitarlo a las categorías estrictamente tributarias, sin incluir elementos propios de derecho común ajenos a la autonomía del derecho impositivo.

Se propone incorporar una sanción al contribuyente, y no sólo al asesor que participa en los actos o contratos elusivos (abusivos y simulados).

4.4. Economía de opción.

La economía de opción es el derecho que tiene el contribuyente de buena fe en la configuración de sus asuntos económicos, de procurarse un ahorro tributario sin mediar simulación, ni contrariar la letra de la ley, ni contravenir su espíritu, aprovechando las opciones explícitas y tácitas que ofrece la propia ley⁵⁶. Desde su formulación originaria, la figura ha sido recogida por los teóricos en sistemas jurídicos continentales⁵⁷ y se ha utilizado para definir el ahorro tributario lícito que se procura el contribuyente.

Atendiendo a la naturaleza lícita de la figura en análisis, esta Subcomisión sostiene que el uso de una economía de opción presupone una adecuada y fundamentada interpretación de la norma que la ampara, de conformidad a las disposiciones comunes de interpretación que el Código Civil prescribe y de las que sean atingentes.

Tradicionalmente se ha recurrido a la clasificación de economías de opción explícitas y tácitas para graficar la forma en que la ley las consagra⁵⁸. Las primeras serían aquellas opciones o

⁵⁶ Larraz, *Metodología aplicativa del derecho tributario*. (Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1952). 61-63.

⁵⁷ Por ejemplo, en las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Venezuela), de 2008 del ILADT.

⁵⁸ Se emplea las expresiones economías de opción expresa y tácitas para referirse expresamente a lo que cierta doctrina denomina planificación tributaria reglada y no reglada, respectivamente. Véase Boetsch Gillet, *La norma general anti elusión. Análisis desde la perspectiva del Derecho Privado*. (Santiago, Ediciones UC, 2016). 98 y ss. Integrantes de esta Subcomisión comparten lo señalado por García Novoa, *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General*

alternativas ofrecidas y reguladas por la ley tributaria en sus supuestos de aplicación y en sus efectos. Las segundas, en cambio, no gozarían de dicha regulación en la ley tributaria, y serían admitidas en la medida en que el negocio sea válido conforme a las normas de Derecho privado por las que se rigen y no atenten contra el espíritu de la norma tributaria⁵⁹.

4.4.1. Diagnóstico.

- a) En el inciso 2° del artículo 4° del CT, al decir que es “legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria” cuando de esta opción deriva una ventaja tributaria, no hace sino reconocerse la validez y legitimidad del ahorro tributario, en la medida de que sea llevado a cabo por las distintas vías que la legislación tributaria ofrece. En ello vemos la consagración positiva de la economía de opción, sin perjuicio de que la figura tendría plena vigencia en Chile aún sin regulación expresa⁶⁰.
- b) El SII ha tomado posición respecto del concepto de economía de opción, limitándola a aquellas expresamente previstas por la ley tributaria⁶¹.
- c) Nuestros Tribunales no suelen recurrir a la economía de opción en la conceptualización del ahorro tributario lícito⁶², y cuando el término ha sido utilizado, se le suele asimilar a planificación tributaria, lo que dificulta la diferenciación de ambas figuras.
- d) Nuestra doctrina suele admitir la legitimidad de las economías de opción tácitas⁶³.
- e) Que las exigencias de la NGA operen en la forma indicada *supra*⁶⁴ importa en la armonización de las economías de opción tácitas con el abuso de las formas jurídicas, que la significancia tributaria de aquellas opciones o alternativas tácitas escogidas por el contribuyente se ajusten a la NGA.

Tributaria. (Madrid, Marcial Pons, 2004). 112-113, en orden a que la distinción entre ambos tipos de economía de opción puede tornarse difusa, como pasaría con aquellas opciones que se “sobrentienden”.

⁵⁹ Pérez de Ayala, *El régimen fiscal de las “Economías de opción” en un contexto globalizado*. (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2006). 7 y Rodríguez-Ramos, *Negocios anómalos y figuras afines en el derecho tributario. Infracciones administrativas y delito fiscal*. (Valencia, Tirant lo Blanch, 2010). 49.

⁶⁰ En Chile, el reconocimiento jurídico de la libertad faculta al contribuyente a organizar su actividad económica en torno al ahorro tributario, máxima que se ve respaldada por el artículo 19° N°21 de la Constitución Política.

⁶¹ En este sentido la “Presentación del ciclo de charlas internas. Modificaciones al Código Tributario introducidas por la ley n°20.780. Noviembre 2014”, de la Subdirección Jurídica del SII; y la mencionada Circular SII N° 65/2015, de 23 de julio.

⁶² A mayo de 2020, haciendo uso del buscador en el administrador de contenido de jurisprudencia que provee el sitio web del SII (<https://www4.sii.cl/acjui/internet/#/buscador/basico>), la voz “economía de opción” arrojaba tan solo 3 resultados.

⁶³ Entre otros, Boetsch Guillet, *La norma general anti elusión*, 101; Osorio Morales, *¿Interpretación económica como herramienta de lucha contra la elusión en Chile?* (Revista Estudios Tributarios, N°19, 2018). 208; Rómulo Troncoso, Harold Vicencio y Tyrone Yáñez, *Análisis Teórico y Práctico de las Normas Generales Antielusivas (Ley 20.780)*. (Universidad Finis Terrae, Facultad de Economía y Negocios, 2017). 8; Ugalde Prieto, *La elusión tributaria el abuso de las formas jurídicas y la simulación*. (Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2018). 200-201; y Walker M., *Hacia una interpretación jurídica de la economía de opción y el abuso en la norma general antielusión del Código Tributario*. (Revista de Estudios Tributarios N°18, 2017). 138.

⁶⁴ Véase punto 4.5.

- f) En cuanto a la calificación del artículo 4° bis del CT, el problema que podría surgir dice relación con el hecho de que no está sujeta a un procedimiento especial mediante una norma expresa, como sí lo están el abuso de las formas jurídicas y la simulación, por lo que se corre el riesgo de que en instancias de fiscalización se determine la verdadera naturaleza jurídica de los actos ejecutados por el contribuyente, prescindiendo de las formas jurídicas empleadas. Con lo cual, pudiera reemplazar al procedimiento del abuso de las formas jurídicas, al ser un procedimiento menos engorroso de tramitar⁶⁵.

4.4.2. Economía de opción en el proyecto de la Ley N°21.210.

El texto original de la Ley N°21.210 proponía un cambio al inciso 2° del artículo 4° ter del CT, según el cual era la opción entre diversas conductas y alternativas contempladas en el ordenamiento jurídico, siempre que los efectos tributarios más ventajosos fuesen “consecuencia de los actos jurídicos o contratos realizados de acuerdo con el ordenamiento jurídico”. Pues bien, ocurre que en los casos de elusión que dan lugar a la aplicación del abuso, la actuación del contribuyente se apega estrictamente a la legalidad. De esta forma, los efectos derivados de los actos involucrados siempre tendrán respaldo en el ordenamiento jurídico extratributario, pues lo que sucede es que en estos casos la planificación vulnera de manera indirecta el ordenamiento jurídico impositivo. Así, a pesar de que se verificasen los presupuestos del inciso 1° del artículo 4° ter del CT, el ámbito de aplicación de la economía de opción era tan amplio, que prácticamente dejaba sin espacio de actuación al abuso. Con lo cual, sin derogar el abuso de las formas jurídicas, se eliminaba casi completamente su ámbito de aplicación.

En esta misma línea, se intentó incorporar un inciso 2° al artículo 4° del CT⁶⁶. Integrantes de esta Subcomisión son de la idea de que una norma de estas características era perjudicial para los efectos de la corrección de los efectos tributarios de la elusión; ello, porque podría interpretarse que la actuación del contribuyente estaba amparada en la autonomía de la voluntad.

4.4.3. Propuestas.

- a) Para reforzar el carácter lícito de la economía de opción, algunos integrantes de esta Subcomisión han propuesto consagrar como un derecho del contribuyente la economía de opción o razonable opción de conductas y alternativas. No seguir la senda propuesta por la Ley N°21.210 en futuras reformas tributarias por los problemas apuntados.
- b) En lo que se refiere a la economía de opción, la norma considera que es legítima la “razonable” opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria, por lo que el concepto clave para estar en presencia de la economía de opción parece ser la razonabilidad

⁶⁵ El mensaje de la Ley N° 21.210 reconocía este problema, señalando que se debía dejar claro que solo a través del abuso y de la simulación podía prescindirse de las formas jurídicas (pp. 34 y s.). En efecto, el proyecto de ley original introducía como frase final al artículo 4° bis del CT la siguiente: “En consecuencia, el Servicio sólo podrá desconocer la forma de los actos jurídicos o contratos celebrados por los interesados y los efectos de estos para fines tributarios en el caso de elusión y promoviendo previamente el procedimiento establecido al efecto en los artículos 4° quinquies y 160 bis”. Sin embargo, esta modificación no fue aprobada en el primer trámite constitucional.

⁶⁶ “Sin perjuicio de lo anterior, la interpretación y aplicación de las disposiciones tributarias, de los actos jurídicos y de los contratos, deberá considerar las normas de derecho común. En consecuencia, el intérprete debe considerar las normas y criterios interpretativos recogidos por el ordenamiento jurídico común, entre los que se cuentan los principios generales del derecho”.

en la actuación del contribuyente, que implica una elección entre diversas alternativas con diverso resultado tributario.

Al respecto, el parecer de esta Subcomisión es que el término indicado es de aquellos vagos e indeterminados que puede utilizar el legislador para dar un cierto margen al juez en la apreciación en un caso concreto y, eventualmente, entroncar con la legítima razón de negocios, si es que tal concepto estuviera recogido en las normas generales antielusivas.

Por lo anterior, en este punto no se propone una reforma legal. Sin embargo, pudiera ser útil plantear incorporar un cierto marco de entendimiento del término, puesto en relación con el resto de la normativa antielusión. Es así como “razonable” pudiera ser interpretado como un medio utilizado proporcionado a los efectos generados más allá de lo tributario, que no sea absurda ni artificiosa la forma jurídica empleada.

En este punto, se considera relevante el análisis efectuado por el SII en el Oficio N° 4/2021, adjunto en el anexo, en el que el SII considera a *contrario sensu* como razonables estructuras que busquen simplificar aspectos administrativos y económicos del negocio del contribuyente: malla societaria, lograr una estructura de inversión directa, limitar la exposición al riesgo de mercado. El criterio sustentado por el ente fiscalizador afirma que “no toda ventaja tributaria, lograda por el contribuyente, constituye elusión, sino que, es la discordancia entre las razones económicas entregadas y los actos y negocios jurídicos que se ejecutarán, lo que entregará las variables para determinar si se está en presencia de una reorganización societaria elusiva”.

- c) Propuesta de cambio legal. No se puede desconocer el hecho de que la economía de opción se encuentra íntimamente relacionada con el abuso de las formas jurídicas; sin embargo, para evitar confusiones interpretativas se propone lo siguiente:
- Regular en un artículo nuevo la economía de opción, a continuación del abuso de las formas jurídicas.
 - Que este nuevo artículo se refiera expresamente a esta institución como “economía de opción” para facilitar la labor interpretativa.
 - Mantener en el artículo 4° ter del CT la mención a la razonable opción u otra expresión similar, para no debilitar la íntima relación que existe entre abuso de las formas jurídicas y la economía de opción.

4.4.4. Reconocimiento de la economía de opción como derecho del contribuyente.

En este apartado nos interesa referirnos a la eventual consideración de que se está vulnerando el derecho del contribuyente a la economía de opción cuando se inicia un procedimiento de fiscalización según las normas del artículo 4° quinquies del CT.

En este punto, conviene destacar que la economía de opción, que se encuentra expresamente reconocida en el artículo 4° ter del CT, no es más que la especificación en materia tributaria de la garantía constitucional reconocida en el artículo 19° N°21 de la Constitución, y cuya limitación deriva del respeto a la moral, al orden público, a la seguridad nacional y a las normas legales que

la regulen. En consecuencia, aunque la legislación tributaria no reconociese la economía de opción, igualmente estaría implícita en la normativa constitucional.

El contribuyente no está obligado a organizar sus actividades de la forma que implique pagar la mayor cantidad de impuestos, esto es, puede buscar el ahorro impositivo. Lo que ocurre es que, si esa planificación tributaria no respeta la normativa tributaria, sus efectos serán desconocidos para fines impositivos.

Sentado que la economía de opción es un concepto no sólo reconocido en la legislación tributaria, sino también en la normativa constitucional, se puede constatar que de ello se deriva una consecuencia jurídica muy precisa: el contribuyente tiene distintos caminos para accionar cuando este derecho es vulnerado por la actuación de la Administración tributaria, incluso si no se recoge en el artículo 8° bis del CT⁶⁷. Ello, por cuanto puede interponer los recursos de protección y de amparo económico. Luego, si se lo consagra en la señalada norma legal, se incluirían como medios de tutela de la economía de opción el procedimiento por vulneración de derechos y el recurso de resguardo.

Lo común a todos estos procedimientos y acciones radica en su naturaleza cautelar, pues protegen un derecho que debe ser indubitado. Queda de manifiesto que hay una zona donde convergen una serie de derechos, garantías y medidas cautelares que podría ser la vía para defender una economía de opción.

No es difícil pensar en casos en que la Administración tributaria pueda desconocer una economía de opción: por ejemplo, no considerar tributariamente el APV efectuado por el contribuyente; el *goodwill* tributario.

El punto es que serán los tribunales de justicia los encargados de determinar, si se acciona por alguna de las vías señaladas, que existe un procedimiento especial que regula la aplicación de las figuras del abuso de las formas jurídicas y la simulación, tal como en otras ocasiones lo han señalado a propósito de vulneraciones de derechos por no devolución de impuestos indebidamente pagados⁶⁸.

Por lo demás, no debe olvidarse que el artículo 8° bis N°13 del CT reconoce otro derecho del contribuyente consistente en que los efectos tributarios de sus actos o contratos sean los que establece la ley, sin perjuicio de las facultades legales de fiscalización del SII. Y aunque no es el SII el que declara la elusión, tiene la facultad de cuestionar las formas jurídicas utilizadas por el contribuyente iniciando un juicio ante los TTA, previa sustanciación de un procedimiento administrativo en el cual es obligatorio citar al obligado tributario.

⁶⁷ Sobre derechos y garantías del contribuyente.

⁶⁸ La sentencia del TTA de Biobío, de 4.10.2016, RIT VD-10-45-2016, considerando 9° declara que “es necesario hacer una distinción; por una parte, en cuanto a los pagos provisionales mensuales invocados por el contribuyente, su cuantía y naturaleza no han sido discutidos, y constituyen un saldo a favor del contribuyente que debe ser devuelto en tiempo y forma por el Servicio, descontado el impuesto de primera categoría de su cargo. Sin embargo, por otra parte, y por esta misma razón, la cuantía de la devolución que se deberá efectuar no resulta indubitada, pues al existir inconsistencias en sus declaraciones de impuestos anuales, no resulta claro si la determinación de impuestos efectuada por el actor resulta correcta, y por tanto, no es posible, con los solos antecedentes presentados al ente fiscal, determinar la cantidad de esta restitución; y por lo tanto, es necesario, conforme a lo ordena el artículo 59 del Código Tributario, que el Servicio de Impuestos Internos efectúe una revisión de los antecedentes presentados, para así determinar la cuantía del impuesto que se debe pagar, por una parte, y por otra y como necesaria consecuencia, el quantum de la eventual devolución”. En este sentido, estima en el considerando 10° declara que no es suficiente con que se acredite el pago de PPM, sino que para tener derecho a la devolución debe probarse que el monto del impuesto declarado es menor a los pagos a cuenta enterados. De ello se deriva que la devolución de impuestos no es un derecho indubitado sujeto a la protección por medio de la acción cautelar de vulneración de derechos, sino una mera expectativa sujeta al resultado de la fiscalización del SII.

Luego, si en un caso de elusión la fiscalización se estuviese llevando a efecto por otro procedimiento, nada impedirá que el contribuyente haga valer sus derechos y alegue precisamente esta circunstancia, cuando sea procedente teniendo presente el ámbito de aplicación temporal de la NGA.

Adicionalmente, el contribuyente fiscalizado mediante el procedimiento contemplado en el artículo 4° quinquies del CT podría alegar que se está vulnerando su derecho a la presunción de buena fe, regulado en el artículo 8° bis N°19 del CT. En este caso será una cuestión de interpretación judicial cómo se resuelve el punto, teniendo presente lo dispuesto en el artículo 4° bis del CT.

“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. No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imposables establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos imposables en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente”.

Lo dicho previamente no obsta a reconocer que en el procedimiento de vulneración de derechos el propio artículo 155 del CT excluye de la aplicación de sus normas ciertas materias que deben ser conocidas conforme con otros procedimientos, esto es, los del Título II⁶⁹, los de los párrafos 1° y 3° del Título III⁷⁰ o en el Título IV⁷¹ del Libro III. No se considera como procedimiento excluido el regulado en el artículo 160 bis del CT; en efecto, este procedimiento se incluye en el Párrafo 4° del Título III del CT. Esta situación no guarda relación con la regla aplicada a los otros casos mencionados.

4.4.5. Propuesta.

Si bien no es una opinión que cuente con la unanimidad de los miembros de la Subcomisión, se propone incluir dentro de las materias excluidas de la aplicación del artículo 155 del CT, aquellas del Párrafo 4° del Libro III, que contempla el procedimiento de declaración judicial de la existencia de abuso o simulación y de la determinación de la responsabilidad respectiva.

Ahora bien, esto no cierra la puerta a que el contribuyente intente las otras vías que contempla la legislación para la vulneración de sus derechos y será resorte de los tribunales de justicia determinar cómo interpretar este derecho que se propone incluir en el artículo 8° bis del CT.

4.5. Abuso de las formas jurídicas.

4.5.1. Relación entre el abuso de las formas jurídicas y la economía de opción. Referencia a la planificación tributaria.

Si no se ha configurado el hecho gravado, el contribuyente puede realizar conductas tendientes a evitar total o parcialmente la configuración del hecho gravado; en términos generales, esta

⁶⁹ Procedimiento general de reclamaciones.

⁷⁰ Procedimiento de reclamo de los avalúos de bienes raíces y procedimiento de determinación judicial del impuesto de timbres y estampillas.

⁷¹ Procedimiento general para la aplicación de sanciones y procedimiento especial para la aplicación de ciertas multas.

actuación se puede denominar “planificación tributaria”⁷². Según el Diccionario de la Real Academia Española planificación consiste en un “[p]lan general, metódicamente organizado y frecuentemente de gran amplitud, para obtener un objetivo determinado, tal como el desarrollo armónico de una ciudad, el desarrollo económico, la investigación científica, el funcionamiento de una industria, etc.”. En este caso, el objetivo perseguido es obtener un ahorro impositivo.

Tras el cambio que supuso la introducción de una NGA en la legislación tributaria chilena por la Ley N°20.780, esta Subcomisión considera que existe una nomenclatura legal que fuerza a ajustar los términos que anteriormente se manejaban, de suerte tal que la planificación tributaria aparece como un concepto genérico y podrá ser lícita o ilícita dependiendo del tipo de conductas realizadas por el contribuyente⁷³. De esta forma, si la planificación no verifica el hecho gravado (básico ni subrogatorio), no es captada por una NEA ni por el abuso de las formas jurídicas, es economía de opción. En cambio, si verifica los presupuestos del abuso de las formas jurídicas, habrá elusión. Lo anterior, no es más que la aplicación del principio de legalidad tributaria al caso que se analiza.

De lo previamente señalado, a juicio de esta Subcomisión, ha quedado superada la distinción entre elusión lícita e ilícita, ya que habrá elusión si se verifican los presupuestos de la NGA y debido a que existe una corrección por parte del sistema tributario, no se puede afirmar que sea lícita. Cosa distinta es pronunciarse acerca de la posibilidad de castigar la elusión, ámbito en el cual la discusión se traslada al plano del Derecho administrativo sancionador o del Derecho penal. No es ésta la ilicitud a la que se apunta, sino más bien a una sanción de orden “civil”. Asimismo, se considera que la regulación expresa de la economía de opción –equivalente a lo que en el mundo anglosajón es el *tax planning*– impide asimilar planificación tributaria a economía de opción.

En el mismo sentido, esta Subcomisión estima que la relación entre la economía de opción y el abuso de las formas jurídicas se da a nivel de ámbitos de aplicación. Esto es, a mayor amplitud del concepto de economía de opción, menor será el ámbito de aplicación del abuso de las formas jurídicas, y a la inversa, a mayor ámbito de aplicación del abuso de las formas jurídicas, menor será el que le corresponda a la economía de opción⁷⁴.

Con todo, se previene que se excluye de esta consideración a la simulación, pues como se ha dicho a lo largo de este informe, se estima que más bien corresponde a un supuesto de evasión por la ocultación y/o engaño que supone.

4.5.2. Relación que existe entre el abuso de las formas jurídicas y la economía de opción, y la legítima razón de negocios.

Ahora bien, se estima conveniente precisar un punto relevante y que se refiere a la relación que existe entre la economía de opción y el abuso de las formas jurídicas con la legítima razón de negocios.

El artículo 4° ter del CT considera como uno de los requisitos de aplicación del abuso de las formas jurídicas que concurra un resultado tributario –evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado, disminuir la base imponible o la obligación tributaria o postergar o diferir el

⁷² Irribarra, *Análisis sobre el fallo tributario de Coca Cola* y Faúndez, *Problemas de aplicación de las normas antielusión*.

⁷³ Navarro Schiappacasse, *Particularidades de la prescripción*.

⁷⁴ Por ello, no se sigue la postura de quienes consideran que la economía de opción es una excepción al abuso de las formas jurídicas. En Chile sigue esta línea Seguel, *Análisis del Proyecto de modernización tributaria en materia de elusión y metodología*. (Revista de Derecho Tributario, Vol. 5., 2019). 227-228.

nacimiento de dicha obligación–, el que debe provenir de actos jurídicos que individualmente considerados o en su conjunto “no produzcan efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios”.

Podría pensarse que esta norma está haciendo referencia al hecho de que no existirá abuso de las formas jurídicas si concurre una legítima razón de negocios. Si bien se trata de un ámbito que es propio de la interpretación jurídica y, por lo tanto, es resorte en definitiva de los tribunales de justicia, se toma posición en esta materia y se afirma que el abuso de las formas jurídicas y la legítima razón de negocios son figuras distintas, pero relacionadas⁷⁵.

Lo anterior, por cuanto la realidad normativa chilena refleja que cuando el legislador ha considerado necesario emplear la expresión legítima razón de negocios, lo ha hecho como dan cuenta normas especiales antielusivas: el artículo 64° inciso 5° del CT, el artículo 38° de la LIR y el artículo 12° de la Ley N°20.544. Por otra parte, si se analiza la legítima razón de negocios que consagra el artículo 64° del CT, se puede constatar que su sentido es más restrictivo que el 4° ter del CT, ya que se refiere a los efectos económicos y no a los jurídicos y debido a que estaría excluyendo otro tipo de economías de opción.

De todos modos, se aclara que, afirmar que la legítima razón de negocios no es un concepto que se recoja directamente en el artículo 4° ter del CT, no obsta a que el contribuyente pueda legítimamente argumentar, para evitar la configuración de los requisitos del abuso de las formas jurídicas, que su conducta obedece a una legítima razón de negocios. En este sentido, si bien el artículo 4° ter del CT pondera la conducta del contribuyente desde un criterio objetivo, la estrategia de defensa del contribuyente podrá basarse en argumentar que existió una consideración de negocios y, por tanto, explicar la razón por la que eran relevantes los efectos jurídicos o económicos perseguidos. Ello no es más que una aplicación práctica de la circunstancia de que la elusión se determina caso a caso.

4.5.3. Relevancia de efectos jurídicos o económicos.

El artículo 4° ter del CT alude a que existirá abuso de las formas jurídicas si el resultado tributario que la norma contempla se obtiene *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.*

a) Consideraciones jurídicas o económicas:

Un primer aspecto para destacar se refiere a que los efectos relevantes pueden ser jurídicos o económicos, es decir, son resultados alternativos. De ello se sigue que bien pueden concurrir ambos, pero basta la relevancia de uno de ellos (jurídicos o económicos) para que no se dé un requisito que contempla el abuso de las formas jurídicas y, consecuentemente, se esté ante un supuesto de economía de opción.

⁷⁵ Si se buscara una cierta equivalencia del concepto de legítima razón de negocios en España –ordenamiento jurídico que inspira la normativa antielusión general chilena–, coincidiría más bien con el de motivos económicos relevantes, y no con los términos que utiliza el artículo 15 de la LGT cuando conceptualiza la NGA. A nivel europeo, el concepto de legítima razón de negocios está tomado en una normativa de la Unión Europea que permitía que cuando se hacía una reorganización de un grupo empresarial esta fuera neutra a menos que no existiera este propósito comercial válido.

En este sentido, pudiera parecer que el SII cuando interpreta la NGA entiende que son resultados copulativos. Esto, teniendo presente la respuesta que da el Oficio N° 4/2021 a una consulta formulada en el marco del artículo 26° bis del CT. La interpretación señala que la planificación tributaria es elusiva porque de acuerdo “con los antecedentes presentados, se estima que el conjunto de actos o negocios jurídicos que plantea en su consulta no acreditan las **finalidades jurídicas y económicas declaradas**, tampoco si son relevantes o si exceden los efectos meramente tributarios determinados, de modo que la reorganización expuesta no puede subsumirse en la legítima opción de conductas o alternativas contemplada en el inciso 2° del artículo 4° ter del Código Tributario” (el destacado es propio).

Al respecto, esta Subcomisión sostiene que la instrucción analiza los distintos fines que el contribuyente señala, que son los que persigue con la estructura jurídica descrita, y concluye que no habría un motivo distinto del ahorro fiscal que explique la planificación. De hecho, esto es coincidente con otros criterios que ha sostenido el ente fiscalizador en que ha ponderado criterios económicos y ha considerado que son relevantes:

“Analizado el estatuto NGA y el conjunto de actos que involucra la reorganización, se aprecian razones económicas y jurídicas, más allá de las meramente tributarias, permitiendo: simplificar la malla societaria; establecer una inversión directa sobre las sociedades del grupo, sin entidades extranjeras intermedias; se logra diferenciar cada inversión de acuerdo a su moneda funcional, haciendo coincidir de esta forma la realidad económica y contable de éstas inversiones; y, se disminuirían los costos de administración. En consecuencia, los efectos económicos que podrían obtenerse tras la reorganización empresarial son relevantes, sin que se observe algún impuesto a ser eludido”⁷⁶. Asimismo, el SII ha evaluado como efectos jurídicos o económicos: la separación de líneas de negocios⁷⁷, limpiar activos sociales⁷⁸, mejorar estados financieros⁷⁹, permitir ventas conjuntas o entrada de terceros inversionistas⁸⁰, entre otros.

Si el SII interpretase que el artículo 4° ter presupone la concurrencia de ambos efectos, se estaría ante un problema en la interpretación de la disposición, la que podría ser corregida por los TTA.

En consecuencia, del texto del artículo del artículo 4° ter del CT se desprende que el contribuyente puede tener motivaciones jurídicas relevantes que no producen efectos económicos y, a la inversa, es admitido que haya motivaciones económicas relevantes, pero no jurídicas, que determinen la implementación de una determinada estructura. Si bien lo más probable es que los aspectos jurídicos estén vinculados a los económicos, podría ocurrir que así no fuera, razón por la cual el legislador plantea los efectos jurídicos y económicos como alternativos.

Así, una buena razón organizativa o de mercado podría ser una justificación relevante que también justifique el ahorro tributario. También una motivación de índole familiar que produzca efectos jurídicos, pero todo dependerá de las circunstancias que rodeen el caso particular. Así, la disposición deja fuera otros efectos que pudieran ser importantes para el contribuyente, por ejemplo, de índole emocional y, por tanto, subjetivos.

b) “Relevancia” de los efectos jurídicos o económicos:

⁷⁶ Oficio SII N° 180/2020.

⁷⁷ Oficios SII N° 261/2017 y 254/2018.

⁷⁸ Oficio SII N° 2019/2017.

⁷⁹ Oficio SII N° 365/2018.

⁸⁰ Oficios SII N° 1197/2019 y 1594/2019.

No basta que se produzcan estos efectos jurídicos o económicos. El legislador exige que sean “relevantes”⁸¹. Por ello, todo ahorro tributario derivado de la estructura debe explicarse por la obtención de un efecto jurídico, o bien, económico que sea de cierta entidad y que sea distinto del ahorro impositivo.

Luego, la irrelevancia de efectos jurídicos o económicos se debiese asociar a consecuencias que no son de una entidad tal que logren justificar de manera objetiva la forma jurídica elegida e implementada. En el mismo sentido, el SII ha señalado que los efectos deben tener un impacto real y no corresponden solo a meras expectativas⁸², y que debe existir una correlación entre las razones económicas esgrimidas y las operaciones realizadas⁸³. En otras palabras, debe existir una cierta proporcionalidad entre los actos realizados y los efectos económicos o jurídicos que se producen.

4.5.4. Test de artificialidad.

La legislación chilena carece de un test expreso de artificialidad, pese a que el proyecto original de la Ley N°20.780 lo contempló. Además, se debe apuntar que inicialmente la disposición carecía de una consagración de la economía de opción.

Se podría sostener la relevancia de incorporar este test a fin de dejar claramente establecido el ámbito de aplicación del abuso de las formas jurídicas y de la economía de opción. Sin embargo, no se pueden desconocer los siguientes aspectos:

- a) Las actuales directivas europeas no contemplan el test de artificialidad, pues se considera que está implícito en la ausencia de efectos jurídicos o económicos relevantes.
- b) La legislación chilena regula la economía de opción, exigiendo una elección razonable por parte del contribuyente; razonabilidad que se contrapone, en un análisis objetivo, a la impropiedad o artificialidad de los medios empleados para un determinado fin. En dicho sentido, contemplar la artificialidad como requisito para configurar el abuso pudiese ser reiterativo con el hecho que dicha exigencia estaría ya contenida en nuestra legislación como un límite a la elusión. Como se ha dicho, cuanto más amplio sea el ámbito del abuso, menor será el de la economía de opción y, a la inversa, mientras mayor sea el ámbito de la economía de opción, menor será el que le reste al abuso de las formas jurídicas.
- c) Los artículos 4° bis y siguientes del CT ya regulan los requisitos para prescindir de los efectos tributarios de ciertas planificaciones que suponen el abuso de las formas jurídicas empleadas.

Ahora bien, se constata que la inclusión de un test de impropiedad o artificialidad generaría un problema adicional a la hora de aplicar el abuso de las formas jurídicas relativo a la prueba de este elemento y excluiría toda otra posible elusión que no implicase artificialidad fuera del análisis de razonabilidad ya existente en la economía de opción.

En cambio, parece razonable que el límite para identificar si se está o no ante un abuso de las formas jurídicas se encuentre en la razonabilidad de los medios u opciones empleadas y en la existencia y relevancia de las razones jurídicas o económicas que concurren junto con el ahorro

⁸¹ Según el Diccionario de la RAE, la voz “relevante”, en una de sus acepciones, significa: “2. Adj. Importante, significativo”. Disponible en: <https://dle.rae.es/relevante>

⁸² Oficios SII N° 365/2018 y 778/2019.

⁸³ Oficio SII N° 778/2019.

tributario. Se podría argumentar que el artículo 4° ter del CT incluye un test de razonabilidad de la operación y, en este sentido, la artificialidad sería vinculable a la falta de esa razonabilidad.

4.6. Simulación.

4.6.1. Distinción entre simulación absoluta y simulación relativa.

Una primera distinción importante desde el punto de vista del Derecho civil se refiere a la simulación absoluta y a la simulación relativa. Al respecto, se puede señalar que en la simulación «absoluta», bajo el negocio aparente no hay nada, mientras que en la «relativa», una vez que se descubre el velo de la simulación, aparece el negocio realmente querido por las partes, quedando “el negocio en su verdadera esencia, en su realidad desnuda y escueta”⁸⁴.

Pudiera pensarse que la simulación absoluta no es relevante para fines tributarios, pues tras el acto aparente nada existe y, por tanto, el acto aparente podría potencialmente dar lugar a la verificación de un hecho gravado y si era simulado, ningún tributo habría que pagar. En el fondo, pareciera que no es esta la simulación en la que piensa el legislador cuando busca determinar correctamente la obligación tributaria, porque más que cobrar una diferencia de impuesto o ajustar un resultado tributario, implicaría que hubo un pago indebido y se podría pedir su devolución mediante el procedimiento regulado en el artículo 126° del Código Tributario.

Si se examina la historia de la Ley N° 21.210 se constata que se intentó incluir a la simulación absoluta como una hipótesis regida por lo dispuesto en el artículo 4° quáter del CT, lo que en definitiva no prosperó.

Al respecto, conviene preguntarse en qué supuesto podría ser relevante para el SII perseguir la simulación absoluta. La respuesta, se estima, no se encuentra en los casos en los cuales el contribuyente disimula la verificación del hecho gravado, pues tras el acto aparente nada existe. En cambio, esta distinción entre simulación relativa y absoluta pudiera ser relevante cuando se está en presencia de un beneficio tributario⁸⁵ al que se desea acceder⁸⁶.

Un caso podría darse, por ejemplo, en una cesión de derechos sociales o acciones a un pariente, sin que realmente haya una cesión, porque después los deberá devolver. El objeto de esto sería dividir la renta y bajar la base imponible del impuesto global complementario. Es más, se podría idear algún mecanismo para mantener de todos modos el control de esos derechos o acciones. Existe una apariencia de cesión, pero realmente no hay nada, siendo el único objeto buscado dividir la renta.

El efecto jurídico que se produce cuando se verifica un supuesto de simulación en los términos en los que actualmente se encuentra redactado el artículo 4° quáter del CT consiste en que [e]n estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes. Por lo tanto y al igual que en España pareciera que el legislador está pensando en que tras el acto aparente algún acto jurídico existe, pues el gravamen se aplica a esos hechos realizados. Así, por aplicación del principio de legalidad no pudiera extenderse a hechos que son supuestos de simulación absoluta, evitando la captación de una norma que contempla un beneficio tributario.

⁸⁴ Ferrara, *La simulación de los negocios jurídicos* (trad. Rafael Atard y Juan A de la Puente). (Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1960). 81.

⁸⁵ Respecto al concepto de beneficio tributario véase Alburquenque, ‘Exenciones Tributarias’: *Por qué urge analizar los múltiples ‘beneficios tributarios’ que se aplican en Chile.* (2020).

⁸⁶ Véase al respecto Navarro Schiappacasse, *Norma general antielusión y su sanción en el Derecho Chileno.* (Valencia, Tirant lo Blanch, 2021). 275 y ss.

Cabe señalar que el abuso de las formas jurídicas tiene su punto de contacto con la economía de opción, pues la diferencia entre una y otra está en la razonabilidad de la opción y la relevancia de los resultados o efectos económicos o jurídicos. La simulación no sigue esta lógica, sino que hay un actuar que resulta más grave por el ánimo o intención de engaño y supone una violación directa a la normativa tributaria.

4.6.2. Propuesta de reforma legal.

Esta Subcomisión considera que en el artículo 4° quáter del CT debieran contemplarse tanto la simulación absoluta como la relativa, por lo que debiera impulsarse una reforma legal que incluya la simulación absoluta.

4.6.3. Derogación del ilícito penal del artículo 97 N°4 inciso 3° del CT por la inclusión del artículo 4° quáter y 100 bis del CT.

Existen posturas que consideran que en Chile tras la inclusión de los artículos 4° ter y 100° bis en el CT se ha derogado el delito del inciso 3° del N° 4 del artículo 97° del CT⁸⁷.

A juicio de esta Subcomisión no es esto lo que ocurrió, sino que la incorporación del artículo 4° ter en el CT ha empujado los límites de la figura de la simulación hacia los extremos, presionando al delito tributario para encasillarlo en situaciones de particular gravedad y muy difícil de cumplir, pero en ningún caso supone una derogación ni expresa ni tácita por parte de la Ley N° 21.210 del delito en comentario.

Se podría afirmar incluso que una disposición (artículo 4° ter del CT) está regulando el procedimiento del cobro de impuestos en casos de simulación y en otro artículo se regula el castigo a la conducta (artículo 97° N° 4 inciso 3° del CT).

El punto es problemático toda vez que la simulación presupone un aspecto objetivo y otro subjetivo. Ambas figuras son antijurídicas y llevan implícito un elemento subjetivo, por tanto, trazar la línea divisoria no es simple. Tratando de distinguir cuál es la respuesta desde un punto de vista subjetivo entre la figura de cobro y la sanción se podría decir que la diferencia se encuentra a nivel de dolo directo, como ha señalado el SII⁸⁸. De todos modos, se hace presente que el hecho de afirmar que la simulación tiene un componente subjetivo no conlleva necesariamente la concreción en la normativa de este punto. Esto es palmario en la legislación chilena, ya que el artículo 4° quáter del CT no exige la acreditación de este elemento subjetivo para corregir los efectos tributarios de la planificación implementada.

La opción que ha tomado el SII ha sido privilegiar la vía penal y terminar el procedimiento administrativo de calificación de actos o negocios como elusivos cuando la conducta pudiera ser constitutiva de delito tributario⁸⁹. Pero este criterio se aleja de la práctica en la fiscalización de conductas evasivas, ya que el SII tradicionalmente fiscalizaba la correcta determinación de la

⁸⁷ Vergara Quezada, *La despenalización de la simulación por la Ley N°20.780*. (Revista de Estudios Tributarios, 2016^a). 251 y ss.; y, *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias*. (Santiago, Libromar, 2016b). 356 y ss.

⁸⁸ Circular N° 65/2015. 2, 12.

⁸⁹ Circular N° 65/2015. 18.

obligación tributaria, liquidando el impuesto correspondiente y, en paralelo, perseguía la responsabilidad penal derivada de los hechos⁹⁰.

Ahora bien, hay disposiciones concretas en el ordenamiento tributario que dan cuenta de casos de simulación⁹¹, pero como facultad genérica de perseguir la correcta determinación de la obligación tributaria, no se contempló sino hasta la introducción del artículo 4° quáter del CT. Por lo tanto, si se reencausa la regulación de la simulación eliminando su categorización como norma general antielusiva se corre el riesgo de que toda la simulación se persiga por la vía penal o infraccional, cuando se persigue solo la aplicación de la sanción pecuniaria derivada del delito. Ello, por cuanto la facultad tampoco se encontraría en lo dispuesto en los artículos 105 y 162 del CT.

Las alternativas de interpretación en la relación entre el artículo 4° quáter y 97 N° 4 inciso 3° del CT son:

- a) Proponer la eliminación del artículo 4° quáter del CT y, en consecuencia, toda simulación sería evasiva y se perseguiría en la vía penal. Ello genera un problema no menor vinculado al estándar probatorio exigido en materia penal (más allá de toda duda razonable) y desde una perspectiva de política tributaria es compleja esta solución.
- b) Establecer criterios objetivos en el artículo 4° quáter del CT que indiquen cuándo una simulación es elusiva, diferenciándola de aquella evasiva.
- c) Mantener una regulación del artículo 4° quáter pero desligada de la consideración de norma general antielusiva, dejando intacta la vía sancionatoria.
- d) Indicar que el cobro de impuestos se rige por lo dispuesto en el artículo 4° quáter del CT y que la persecución de la responsabilidad penal se rige por lo dispuesto en los delitos respectivos.

De mantenerse ambos caminos, la opción de la vía penal debiera estar regulada, a fin de que no dé cuenta de un actuar arbitrario del SII, esto es, atentatorio contra el principio de igualdad y en definitiva atentan contra la equidad horizontal.

4.6.4. Aspectos penales y tipificación como delito de la elusión.

Si bien se estima que el tema penal excede a la expertise de esta Subcomisión, es necesario hacerse cargo de comentarios y propuestas que se han formulado al respecto.

De todos modos, se deja constancia que no es claro si en Chile la elusión está tipificada penalmente, ya que los términos en los que está redactado el artículo 97° N°4 del CT son tan amplios, que se ha indicado que la discusión de la sanción penal a la elusión podría darse⁹².

A continuación, se abordan los comentarios y propuestas efectuados a esta Subcomisión:

⁹⁰ Véase al respecto el caso Marambio con SII: a) Cobro de impuestos: sentencia de la Corte Suprema, de 22.04.2020 rol 41.510-2017, y b) persecución penal: sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago, de 6.10.2016, rol 2.866-2016.

⁹¹ En este sentido, lo dispuesto en el artículo 97° N° 4 inciso 3° y N° 24 del CT y en los artículos 63 y 64 de la Ley N° 16.271 de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

⁹² Osorio *et al.*, *Elusión. Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas*. (Santiago, Librotecnia, 2016). 31 y nota 54.

- a) “Establecer tipos penales para conductas reiteradas de asesorías en prácticas elusivas, con sanciones consistentes en suspensión e inhabilidad para ejercer la profesión”

La Subcomisión recuerda que los tipos penales contemplados en el artículo 97° del CT también son aplicables a los asesores, cuestión distinta es que estos tipos y sus sanciones sean efectivas. Este problema es transversal en el sistema penal chileno y amerita un análisis y solución más profunda. Si el sistema no funciona no es porque las penas no sean graves. En todo caso, la Subcomisión es de la opinión de que las modificaciones que se introduzcan deberían tender al establecimiento de penas efectivas, disuasorias y proporcionadas. En otras palabras, la propuesta tiene que ser más sistémica. El tema no se puede resolver en esta instancia, porque pasaría por una revisión del sistema de aplicación de las penas en Chile y eso puede implicar la modificación de una serie de cuerpos legales.

En este marco, la Subcomisión descarta la aplicación de la inhabilitación por desproporcionada. Mucho más razonable pudiese ser la suspensión del ejercicio por algunos meses.

- b) “Aumentar las sanciones a los asesores, considerando las alternativas de participación que admite el ser diseñador o planificador; teniendo en especial consideración el que estos al ser remunerados con una participación del ahorro tributario o al tener rol activo ofreciendo y convenciendo a los clientes, terminan teniendo una especial responsabilidad en la ejecución de la conducta”

Para la Subcomisión esta propuesta no parece tan desproporcionada considerando que hay otras figuras del artículo 97° que en el caso de reiteración de conductas se agrava la sanción (ej., artículo 97° N° 10 CT). En otros términos, pudiese ser sensato agravar la multa en caso de reiteración de conductas elusivas por parte de los asesores. En cualquier caso, a la Subcomisión le parece más razonable la alternativa de tipificar un delito propio de los asesores en términos similares al delito del contador regulado en el artículo 100 del CT⁹³.

- c) “Establecer sanción al contribuyente que incurre en estas conductas y que no baste con el pago de lo que debía pagar en su oportunidad de no mediar la elusión”.

La Subcomisión comparte en general esta propuesta, ya que entiende que en muchos casos los contribuyentes tienen conocimiento suficiente y participación en la elaboración de los esquemas elusivos (abusivos o simulados). En estas condiciones, nos parece razonable sancionar también (junto con el asesor) al contribuyente, salvo que se acredite que no ha tenido participación ni directa ni indirecta (podrá eximirse de responsabilidad). Si hay delito por falsedad del contribuyente, prefiere el delito. Son dos las alternativas para la tipificación de esta infracción administrativa:

- i) Hacer extensiva al contribuyente la infracción del artículo 100° bis del CT.

⁹³ Respecto a los puntos 2 y 3 se deja constancia de que existe una postura en esta Subcomisión que considera que no se puede avanzar hacia consideraciones sancionadoras desde el momento que no hay un diagnóstico claro en materia de NGA, toda vez que no se han aplicado.

- ii) Introducir un nuevo artículo, por ejemplo, un artículo 100° ter, que se refiera exclusivamente al contribuyente que ha tenido participación en conductas elusivas (abusivos o simulados).

En cualquiera de estos casos (i o ii), habrá que armonizar las multas de los artículos 97 N° 2 y 11 con la multa que se establezca para el contribuyente en el artículo 100° bis o 100° ter, ya que establecer dos multas para lo que es, esencialmente, una misma acción parece excesivo. Esta Subcomisión se inclina por la opción de que no se apliquen conjuntamente dichas multas.

En suma, en caso de ser infraccionado el contribuyente tendrá que pagar el impuesto eludido, reajustes, intereses y la multa que se establezca en el artículo 100° bis o 100° ter. Existe la posibilidad de que la cantidad que resulte de la suma de estos conceptos sea de responsabilidad solidaria entre asesor y contribuyente.

Aplicando el principio de proporcionalidad se puede sostener que es más grave una conducta simulada que una abusiva, pero más allá de esta consideración establecer delitos en materia de elusión no parece aconsejable y la vía que se está siguiendo a nivel comparado es introducir ilícitos administrativos, que castiguen al contribuyente o al asesor tributario y, en algunos casos, a ambos.

4.7. Sanción al asesor tributario.

4.7.1. Diagnostico.

La Ley N°20.780 introdujo a la legislación chilena las llamadas “medidas generales antielusión” (abuso de las formas jurídicas y simulación) y junto a ellas tipificó un ilícito que tiene lugar en supuestos en que se han verificado los presupuestos de tales medidas. El objetivo buscado, según expresamente se dejó constancia, fue desincentivar la elusión desde lo que se consideraba su origen: la intervención del asesor tributario, en el artículo 100° bis del CT⁹⁴.

La figura, sigue los postulados de la OCDE⁹⁵ y del CIAT⁹⁶, sancionando al asesor tributario que ha planificado o diseñado actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación. La Ley N°21.210 ha precisado que el ilícito no puede ser cometido por el contribuyente.

- i) Es necesario revisar la forma de graduación de la multa, ya que no es posible aplicar la sanción cuando no existe diferencia de impuestos, sino un ajuste a nivel de resultado tributario, pues no es posible cuantificar la multa (v. gr. reducción de la cuantía de las pérdidas).
- ii) No existen facultades de fiscalización que permitan al SII identificar quién es el asesor si no consta en los antecedentes acompañados por el contribuyente (ni en la vía administrativa, ni en la vía judicial). Por aplicación de las reglas generales, la carga de la prueba en este punto recae en la administración tributaria, lo que pudiera verse reforzado por lo dispuesto en el artículo 4° bis del CT.
- iii) Respecto a la sanción, cuando la conducta típica es cometida por una persona jurídica, ésta no responde patrimonialmente, sino que la multa la deberá soportar el director o representante legal si incumplieron con sus deberes de dirección o supervisión. Si cumplieron con tales deberes, pese a que se cometa la conducta ilícita, no habrá sanción aplicable⁹⁷.

⁹⁴ Jaime García y Carolina Álvarez, *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*. (Revista Actualidad Jurídica, 2014). 65 y s.

⁹⁵ OCDE, *Lucha contra la erosión*..

⁹⁶ Modelo de Código Tributario del CIAT 2015.

⁹⁷ Navarro Schiappacasse, *La sanción en los supuestos de abuso o simulación como un caso de compliance regulado en materia administrativa*. (Revista de Derecho –Valdivia-, Vol. 32., N°2, 2019). 239. Con todo, debe dejarse

- iv) Se suele sostener que no se contempla la citación obligatoria al asesor. Sin embargo, se ha demostrado con argumentos de texto que ello no es así⁹⁸, ya que según dispone el artículo 4° quinquies del CT: *El precitado término no se aplicará cuando el remanente de plazo de prescripción de la obligación tributaria sea menor, en cuyo caso se aplicará este último. Terminado este plazo, el Director no podrá solicitar la declaración de abuso o simulación respecto del caso por el que se citó al contribuyente o asesor.*
- v) Falta de proporcionalidad en la sanción aplicable al asesor. La sanción en abstracto establecida en la ley no distingue según se planifiquen o diseñen actos abusivos (elusión) o simulados (evasión)⁹⁹, ya que señala que la conducta será sancionada *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 topes. Si bien desde el punto de vista del desvalor de resultado (disminución de los ingresos en arcas fiscales) no existe mayor diferencia entre un acto abusivo y otro simulado, ello varía cuando se castiga la actuación realizada, ya que, desde el punto de vista del desvalor de la acción, no es lo mismo planificar o diseñar conductas abusivas que son constitutivas de elusión, que si son simuladas, en que el hecho gravado se verifica, pero se disimulan aspectos que la norma recoge¹⁰⁰. Este aspecto queda entregado a criterio del juez a la hora de determinar la cuantía de la multa, para lo cual deberá considerar las circunstancias del artículo 107° N°8 del CT.
- vi) No existen eximentes de responsabilidad concretas aplicables a la sanción del artículo 100° bis del CT. En esta materia rige el principio de legalidad, por lo que no cabe aplicar analógicamente eximentes de responsabilidad establecidos en otros ilícitos. De esta forma, incluso si se efectuó una interpretación razonable de la norma, pero luego un tribunal a instancias del SII considera que el o los actos diseñados o planificados son elusivos, el asesor puede ser condenado. Con todo, no se considera que sea procedente entender que hay interpretación razonable de la norma en el caso de la simulación.
- vii) No hay resguardos para el asesor tributario en orden a que no sea sancionado si el contribuyente llega a algún tipo de acuerdo con la Administración tributaria.

4.7.2. Experiencia comparada.

Distintas legislaciones a nivel comparado contemplan sanciones no penales en supuestos de elusión fiscal¹⁰¹.

- a) Legislaciones que sancionan al contribuyente. Por nombrar algunos casos:

establecido que no era ésta la redacción original de la Ley N° 20.780. Inicialmente se propuso el siguiente texto: “[p]ara 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”.

⁹⁸ Vergara Quezada, *Norma antielusiva general*, 385.

⁹⁹ Avilés Hernández, *Legalidad tributaria y mecanismos antielusión*. (Santiago, Editorial Jurídica, 2ª edición, 2014). 249.

¹⁰⁰ Navarro Schiappacasse, *Particularidades de la prescripción*.

¹⁰¹ Alemania sanciona penalmente la elusión, pero no por el hecho de que se verifique el presupuesto de hecho de la NGA, sino debido a que exista ocultación a la Administración tributaria. Tiedemann, *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial (Coord. De la traducción Manuel A. Abanto Vásquez)*. (Valencia, Tirant lo Blanch, 2010). 275.

Italia, que expresamente excluye la sanción penal, pero establece que procede la sanción de carácter administrativo, aunque sin especificar el tipo en el artículo 10° bis 13 del Estatuto de los Derechos del Contribuyente.

España, que en su artículo 206° bis de la Ley General Tributaria sanciona diversas conductas típicas que sean cometidas luego de que sea publicado el criterio de la Comisión consultiva que señale que la planificación en concreto es elusiva, en el contexto de un procedimiento para aplicar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Debe existir una igualdad sustancial.

Francia, en el artículo 1729° del *Code general des impôts* contempla una sanción y un interés por el retardo en enterar el impuesto.

b) Legislaciones que sancionan al contribuyente y al asesor tributario. Por nombrar algunos casos:

Reino Unido. *Bill Act 2013 y 2017*. En el caso del asesor, la sanción se aplica sobre todas las retribuciones relevantes recibidas o susceptibles de ser recibidas en el futuro. Si el monto así establecido no se puede determinar, se calcula sobre la base de la retribución estimable (supera el problema apuntado en Chile).

Nueva Zelanda, en la Sección 141D del *Tax Administration Act* de 1994, sanciona al contribuyente; en la sección 141EB al promotor fiscal.

Quebec, contempla la cuantía de la sanción en base a un porcentaje de las remuneraciones del promotor fiscal. Recientemente este punto fue modificado y, en la actualidad, se agrega una nueva sanción: toda compañía o persona relacionada con una empresa que incurrió en una transacción abusiva (elusiva) será incluida en un registro de empresas que no resultan elegibles para contratos públicos (*the "REIN"*) por un período de cinco años.

4.7.3. Propuestas.

- i) Graduación de la multa. Se sugiere estudiar si este es un criterio (diferencia de impuestos) que por sí solo debiera cuantificar la multa, o bien, si debiera combinarse con otros.
- ii) Ausencia de facultades de fiscalización que permitan identificar al asesor tributario. Se sugiere revisar este punto e incluir normas que subsanen este problema.
- iii) Revisar la atribución de responsabilidad cuando quien comete la infracción es una persona jurídica. En el proyecto de la Ley N°20.780 la responsabilidad patrimonial por la comisión de este ilícito era de la persona jurídica, pudiendo responder además el director o representante legal. Cuando se precisaron los casos en que responderían el director y representante legal, se eliminó toda mención a la responsabilidad de la persona jurídica.
- iv) Citación del asesor. Se estima que en este punto no es necesario realizar un cambio legal, sino que las enmiendas deben realizarse en las instrucciones (circulares del SII) que regulan este punto.
- v) Falta de proporcionalidad en la sanción. En este punto se propone establecer una graduación al juez de la sanción, o bien, eliminar la simulación como conducta elusiva.
- vi) Incluir algún tipo de eximente de responsabilidad. En este sentido, se podría discutir la inclusión de alguna suerte de *compliance* tributario.
- vii) Establecer algún sistema de resguardo que impida que el asesor sea condenado si el contribuyente llega a algún acuerdo con el SII¹⁰², a fin de que no se busque que el asesor soporte en su patrimonio la multa del 100% de los impuestos eludidos.

¹⁰² Por ejemplo, si se le condonan intereses y multas.

4.7.4. Una precisión relativa a la prescripción de la sanción del artículo 100° bis del CT.

El texto de este ilícito ha sido modificado por las Leyes N°20.899 y N°21.210. Si se pone en relación el artículo 100° bis con lo dispuesto en el 160° bis del CT se puede llegar a la conclusión de que la prescripción de la figura ilícita se suspende desde que se solicite la aplicación de la sanción pecuniaria y hasta la notificación de la sentencia firme y ejecutoriada que la resuelva.

El punto radica en que puede ocurrir que se desconozca la persona del asesor y solo se inicie un juicio contra el contribuyente para que un tribunal declare que se verifican los presupuestos del abuso y/o la simulación. En tal supuesto no se suspenderá la prescripción de la acción para perseguir el cobro de la sanción pecuniaria respecto del asesor.

Si se examinan las normas indicadas se puede colegir que en el pensamiento del legislador estaba la idea de que ambas cuestiones –aplicación de la NGA y sanción al asesor– se conocerían conjuntamente en el mismo juicio. Luego, es un problema que no se sepa quién es el asesor que diseñó o planificó los actos o contratos, porque el inciso 2° del artículo 160° bis del CT señala que, de la solicitud del SII se dará traslado al contribuyente y a los posibles responsables del ilícito del artículo 100° bis.

Esta Subcomisión considera importante que, si se contempla una infracción aplicable en los casos de abuso y simulación, esta pueda ser aplicada. Por lo mismo una interpretación como la planteada, esto es, el momento desde que se suspende la prescripción y hasta cuándo esto se mantiene, se considera que contribuye en esa línea.

4.8. Procedimiento para la determinación de la elusión.

4.8.1. Diagnóstico.

El sistema antielusivo chileno contempla que sea un tribunal el que declare la elusión (abuso y simulación), como excepción a lo que son los modelos de referencia en materia de NGA. Ello, pese a que en el proyecto original esta solución no fue la planteada¹⁰³. Existen posturas que consideran que de esta manera se protegen los derechos de los contribuyentes¹⁰⁴ y otras que estiman que representa una traba en la aplicación de las normas generales antielusión¹⁰⁵. Esta Subcomisión considera que puede haber un tema cultural reflejado en la normativa y que consiste en que el “paso por un tribunal” da seguridad.

Se estima que no existen datos que permitan identificar que es este procedimiento –que contempla una fase administrativa y otra judicial– el responsable de que a la fecha no existan pronunciamientos judiciales que determinen la existencia de elusión (abuso y simulación).

¹⁰³ El procedimiento quedó fijado durante la tramitación de la Ley N° 20.780 y se explica por el hecho de que distintas intervenciones plantearon que en el caso de la elusión se está ante actos válidos desde el punto de vista civil y por el hecho de que establecer la declaración en el SII podría hacer retornar a una situación en la que el Director Regional era juez y parte. Véase la discusión en la Historia de la Ley N° 20.780. 286, 288, 313, 327, 523, 525, 529, 527, 829, 955, 1143, 1399, 1405, 1427 y 1680.

¹⁰⁴ Vergara Quezada, *Norma antielusiva general*, 371 y Faúndez Ugalde, *Problemas de aplicación de las normas antielusión*, 108, vinculando este autor la declaración del tribunal con el debido proceso.

¹⁰⁵ Zurita Rojas, *El acto administrativo tributario*. (Santiago, Libromar, 2ª edición, 2017). 355 y Saffie, *Los impuestos no son armas: repensando los vínculos sociales tras el 18/O*. (2019).

Con todo, se hace presente que la agenda de mínimos comunes plantea perfeccionar la NGA, permitiendo su aplicación administrativa¹⁰⁶.

4.8.2. Experiencia comparada.

Hasta donde se conoce, la regla a nivel comparado es que el abuso de las formas jurídicas sea declarado directamente por la Administración tributaria competente, pudiendo el contribuyente reclamar a posteriori del acto administrativo respectivo ante los tribunales de justicia. A modo de ejemplo se puede mencionar que ello acontece en Reino Unido, Alemania, España, Francia, Portugal, Colombia y Perú.

4.8.3. Propuestas.

La Subcomisión planteó dos alternativas, sin embargo, visto el tema en la Comisión ampliada de FESIT se acordó dejar solo una, esto es, mantener el procedimiento como está, mientras no existan razones probadas de que el mismo es una traba para la aplicación de las normas generales antielusivas. Por lo demás, la mayoría de los casos pudieran solucionarse en la vía administrativa, luego de la citación.

Ahora bien, se debe ponderar, además, la naturaleza del acto de declaración -sea judicial, porque se mantiene el sistema actual, o administrativa, porque se radica en el SII-, ya que hay dos opciones: que ese acto declare la elusión o sea constitutivo de la elusión. Ello es relevante en materia de reajustes, intereses y multas que se derivan de la no declaración oportuna por el contribuyente. El sistema actual parece girar sobre la idea de que la sentencia del tribunal es declarativa¹⁰⁷.

De todos modos, debe tenerse presente que el SII funciona en base a cumplimiento de metas. Se estima que las normas generales antielusión no debieran asociarse a meta alguna, pues han de ser utilizadas como ultima ratio. En cambio, se considera que para resguardar que la norma se aplique a los casos para los cuales está pensado y no se produzca fraude a la ley por parte de la Administración, debieran considerarse situaciones *red flags*¹⁰⁸, que obliguen al fiscalizador a que el caso deba ser tramitado conforme a las normas generales antielusivas. Un caso de *red flag* puede ser el control por parte de una empresa formada sólo por miembros de una misma familia.

4.8.4. Precisiones.

a) Reconsideración acerca de la autoridad competente para declarar la elusión

En primer lugar, a esta Subcomisión se le solicitó reconsiderar lo establecido en este punto del informe, acordándose mantener la postura antes indicada.

Si bien no se está a favor ni en contra de la judicialización previa a la declaración de elusión (abuso de las formas jurídicas o simulación), en la actualidad no se puede afirmar que la razón de la inaplicación de la NGA sea la exigencia impuesta al SII de recurrir a los TTA para que luego de la tramitación de un juicio haya una sentencia que declare que la planificación tributaria del

¹⁰⁶ Agenda de mínimos comunes: propuestas de la centro izquierda, 2021. 11.

¹⁰⁷ Los artículos 4° quinquies y 160° bis del CT aluden a que el tribunal declara la elusión.

¹⁰⁸ Podrían ser los mismos casos a los que se hará referencia en el punto 4.4. del presente informe.

contribuyente fue elusiva. Además, esta regla pareciera estar alineada con una idea del legislador según la cual todo aquello derivado de la NGA debiese ser indisponible para el SII¹⁰⁹.

Se reitera un hecho que no se puede obviar, propio de la realidad nacional, consistente en el peso que tiene que ciertas cosas sean aprobadas por un tribunal. Por lo demás, tampoco debe olvidarse que el sistema actual es una respuesta a una realidad judicial previa, en la que el SII era juez y parte en los procedimientos tributarios.

Se deja expresa constancia de que el procedimiento descrito para declarar la elusión no impide que en la vía administrativa, que de manera obligatoria debe seguirse previo a la presentación del requerimiento, el contribuyente pueda rectificar, con lo cual, no sería necesario judicializar el asunto¹¹⁰.

No debe perderse de vista que en los casos de elusión el contribuyente se ha puesto bajo el amparo de una norma (bajo la lógica del fraude de ley), o que se colocó en una posición jurídica en la cual, con abuso de las formas jurídicas, se está fuera del ámbito de los hechos gravados¹¹¹.

Más que mirar al procedimiento, hoy es necesario revisar aspectos sustantivos de la NGA, que pudieran ser los que están impidiendo al SII aplicarla. Y no se puede desconocer tampoco que dicha Administración tributaria no está acostumbrada a ser quien deba probar ante los tribunales cuando lo que se persigue es corregir la declaración del contribuyente.

b) Implicancias prácticas de mantener radicado en el TTA la declaración de elusión

En segundo lugar, teniendo presente lo señalado, se solicitó que esta Subcomisión se pronunciara acerca del plazo que tienen los TTA para resolver el caso, dictando sentencia definitiva. Asimismo, se señaló que sería necesario contar con un profesional contador para que realice la auditoría tributaria, pues será el tribunal el que deberá determinar la diferencia impositiva o ajustar el resultado tributario si se concluye que existe abuso de las formas jurídicas o simulación.

Efectivamente, si se examina lo dispuesto en el artículo 160 bis del CT se constata que actualmente dicho lapso es de veinte días en el cual tendrían que efectuar una auditoría tributaria y, en cambio, respecto del procedimiento general de reclamaciones el término es de sesenta días.

Al respecto, conviene dejar sentado que los plazos para los tribunales de justicia no son fatales con lo cual incluso si no se fallase en el término de veinte días, podría resolverse el asunto con posterioridad. Lo anterior no significa que el incumplimiento de los plazos sea inocuo, porque incide en la calificación del juez¹¹². En este sentido se propone homologar los plazos, aumentando el establecido en el artículo 160 bis del CT de veinte días a sesenta.

En lo que se refiere a la necesidad de contratar a un profesional que efectúe la auditoría tributaria, a juicio de esta Subcomisión deben realizarse dos precisiones. La primera se refiere al hecho de que la legislación contempla un cierto margen que le permite al TTA contratar

¹⁰⁹ Por ejemplo, no se puede conciliar en esta materia, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 132° bis del CT.

¹¹⁰ Se reitera en este punto que existe una postura en la Subcomisión que estima que la NGA no es sino un procedimiento judicial. En este sentido, existen otros casos en la legislación chilena, como ocurre en materia de libre competencia, donde la Fiscalía Nacional Económica formula cargos y después hay un juicio que determina que se afectó la libre competencia y se sanciona la conducta.

¹¹¹ De hecho, en esta Subcomisión existe una posición que no sólo considera que la carga de la prueba la debe tener el SII, sino que además la propia lógica de la elusión hace necesario que ésta sea declarada por un tribunal.

¹¹² Para cumplir con los plazos legales que se establecen para dictar sentencia algunos tribunales de justicia aplazan la dictación de la citación a oír sentencia.

profesionales¹¹³. De otra parte, no se debe olvidar que el SII deberá fundamentar debidamente su requerimiento y pese a que no dicta el acto administrativo terminal (liquidación, resolución o giro), sí es cierto que puede incluir dentro de la fundamentación de su presentación a los TTA una descripción de los hechos y un cálculo de los impuestos adeudados (eludidos), el reajuste, el interés y las multas correspondientes. Si bien en juicio pudieran surgir nuevos antecedentes que hagan variar lo señalado por el SII, lo cierto es que la auditoría y la correspondiente liquidación, no partiría de cero. En este punto se considera que la solución al problema mencionado no requiere de una reforma legal.

Propuesta de cambio legal: Se sugiere aumentar el plazo para dictar sentencia definitiva establecido en el artículo 160 bis del CT de veinte días a sesenta días.

c) Posibilidad de escuchar a la DEDECON en el procedimiento administrativo del artículo 4° quinquies del CT

Finalmente, se ha solicitado analizar la posibilidad de que la Defensoría del Contribuyente – en adelante DEDECON– sea escuchada antes de que el SII presente un requerimiento al TTA para solicitar la declaración de elusión.

En este sentido la Subcomisión considera que en el corto plazo no es recomendable conceder esta facultad a la DEDECON, ya que es un servicio público nuevo y debiese tener facultades acordes con las funciones de defensa de los derechos de los pequeños contribuyentes. Es más, pareciera ser más factible que estos contribuyentes incurran en supuestos de evasión, que de elusión. Si se tiene presente las propuestas de la Subcomisión de procedimientos tributarios sería factible, además, que en el caso que pequeños contribuyentes incurran en un supuesto de elusión, la DEDECON asuma su defensa (procedimientos del 4° quinquies y 160 bis del CT).

Luego, pensando en facultades que se le pudieran atribuir en un mediano plazo cuando esté asentada la Institución, la mayoría de la Subcomisión considera que no es conveniente atribuir dicha competencia a la DEDECON, toda vez que se desvirtuaría la función de defensa de los derechos del contribuyente inmiscuyéndose en el ámbito de competencias de otro servicio público. A mayor abundamiento, es poco probable que la DEDECON cuente con la capacidad para ello, ya que su dotación estará enfocada en la defensa de los intereses y derechos de pequeños contribuyentes¹¹⁴.

En el ordenamiento tributario chileno el SII es un intérprete más de la normativa tributaria y cuenta con facultades de fiscalización específicamente otorgadas en la ley. Si bien sus interpretaciones tienen fuerza de ley en la práctica, se considera que esto ocurre porque el sistema aún no está consolidado, por lo que hay muchos casos que se resuelven directamente en la vía

¹¹³ Dentro de las plantas de los TTA se contempla la figura de los profesionales expertos, los cuales conforme establece el artículo 6 de la Ley N° 20.322 (orgánica de los TTA) “deberán poseer un título profesional de una carrera de a lo menos ocho semestres de duración, otorgado por una universidad del Estado o reconocida por éste, preferentemente de abogado, contador auditor o de ingeniero comercial, con conocimientos especializados en materia tributaria”.

¹¹⁴ Con todo, una postura manifestó que parece razonable que la DEDECON intervenga en el proceso de decisión del SII de enviar un requerimiento ante los TTA. Ahora bien, dado que es un organismo nuevo respecto del cual no se conoce cómo funcionará, estima que en un primer momento no sería recomendable conferirle esta atribución a la DEDECON, pero sí podría considerarse en el futuro, según el desarrollo y la evaluación que se tenga dicha institución y en conjunto con la evaluación del procedimiento para la declaración de elusión. En este sentido, no hay que olvidar que la DEDECON se basa en figuras que representan una especie de defensoría del pueblo –y por ello de la generalidad de los contribuyentes– y genera un cierto contrapeso al SII.

administrativa –y las últimas reformas legales parecen acentuar esta tendencia–, pero no hay que perder de vista que la interpretación auténtica (general y abstracta) de la legislación tributaria la tiene el legislador y, en el caso concreto, el juez.

4.8.5. Aplicación o no del plazo establecido en el artículo 59 del CT al procedimiento regulado en el artículo 4° quinquies.

El artículo 4° quinquies del CT se introdujo por la Ley N°20.780 en el año 2014 y desde entonces no ha sido modificado. La norma señala que en este procedimiento no tienen aplicación los plazos del artículo 59° del CT. Sin embargo, esta última disposición se modificó por la Ley N°21.210 estableciendo un plazo específico para citar, liquidar o formular giros, correspondiendo a dieciocho meses, ampliables por una sola vez por un plazo máximo de seis meses, en los supuestos de los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies del CT.

Es evidente que entre ambas disposiciones hay una contradicción y debiera entenderse que lo dispuesto en este punto por el inciso 3° del artículo 4° quinquies ha sido derogado tácitamente por lo prescrito en el artículo 59° del CT.

Propuesta de reforma legal: Si esto es así, se propone derogar expresamente lo dispuesto en el inciso 3° del artículo 4° quinquies del CT, a fin de dejar claramente establecido que existe un plazo aplicable a la fiscalización del abuso de las formas jurídicas y de la simulación.

4.9. Interpretación económica.

4.9.1. Diagnóstico y experiencia comparada.

La interpretación económica surge en Alemania a partir de los postulados de E. BECKER quien incluyó en la Ordenanza Tributaria alemana de 1919 la previsión según la cual “las obligaciones impositivas no pueden ser evadidas o disminuidas mediante el abuso de las formas jurídicas”¹¹⁵⁻¹¹⁶.

BECKER considera que, aunque el tributo se anude a formas jurídicas del Derecho civil o mercantil, lo que pretende es gravar hechos o fuerzas económicas como tales. El peligro era que los conceptos de otras ramas fuesen interpretados exclusivamente desde su concepción civilista. Para prevenirlo, agregó el párrafo 4 que contempló la regla para la interpretación de las leyes tributarias, según la cual ésta debía tener en cuenta su fin, el significado económico y el desarrollo de las circunstancias. Así, cuando la normativa tributaria empleaba un concepto jurídico no lo hacía considerando su significado jurídico-privado, sino en relación con su función económica normal, con lo cual las formas jurídicas utilizadas se consideran un simple ropaje jurídico irrelevante. En consecuencia, para los efectos tributarios lo fundamental era la realidad económica que subyace a las mismas y, con tal proceder, se hacía efectivo el principio de capacidad económica, que exigía un método de examen económico en el Derecho impositivo.

En definitiva, la interpretación económica supone un atentado directo al principio de seguridad jurídica, ya que se pasa por sobre el texto, buscando la capacidad económica gravada finalmente. Tal proceder afecta incluso al sistema democrático, porque la norma tributaria

¹¹⁵La interpretación económica influye en Italia, pero con particularidades. Ahí, más bien, se habla de interpretación funcional.

¹¹⁶ Véase Streeter, *La interpretación de la ley tributaria*. (Revista de Derecho Económico, N°s 21-22, 1968).

emanada del Poder Legislativo no sería lo que regiría, sino que los textos normativos se reducirían a constatar ejemplos en los cuales dicha capacidad contributiva está presente.

Esta problemática no fue relevante en Chile hasta la dictación de la Ley N°20.780¹¹⁷, concretamente, con la introducción del artículo 160° bis del CT, que regula el procedimiento judicial para determinar el abuso de las formas jurídicas, la simulación y la sanción del artículo 100° bis. Dicha disposición señala que al resolver un caso el juez deberá ponderar la prueba conforme con la sana crítica y *deberá fundar su decisión teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imponibles conforme a lo establecido en el artículo 4° bis*. En este sentido, se ha manifestado que sostener que los hechos gravados tienen una naturaleza económica conlleva una invitación a aplicar la interpretación económica¹¹⁸.

Existen dos posturas en la doctrina tributaria chilena sobre la interpretación que debe darse a la expresión “naturaleza económica” que emplea el artículo 160° bis del CT. Para algunos, tal referencia no es más que una forma a través de la cual se puede recurrir a una equidad ruda para fallar un caso, de forma tal que quien debe resolverlo pueda ignorar la aplicación de la ley “debido a que no le agrada el resultado obtenido al aplicarla, por lo que usa la supuesta realidad económica para juzgar la ley vigente, y dejarla sin aplicación”¹¹⁹. Otros, estiman que en el artículo 160 bis citado existe una remisión expresa a lo dispuesto en el artículo 4° bis del CT, disposición que expresamente consagra la naturaleza jurídica del hecho gravado¹²⁰, por lo que no se podría estar a la naturaleza económica del hecho gravado y, consecuentemente, no habría una remisión a la interpretación económica, pues el CT parte de la base de una concreta naturaleza del hecho gravado: su carácter jurídico¹²¹.

De hecho, se ha afirmado que pese a que no existe constancia en la historia de la Ley N°20.780 que permita dar luces del sentido de la expresión, la referencia “apuntaría exclusivamente a un uso cuidadoso de las denominaciones económicas para evaluar la existencia de los hechos alegados por las partes, no a un proceso de calificación que considere la supuesta naturaleza económica de los hechos gravados, la que, como se ha señalado, y sobre un sistema respetuoso del principio de legalidad, simplemente no existe”¹²².

Si se analiza el proyecto original de la que se transformaría en la Ley N°21.210, la interpretación antes indicada dejaba de ser una solución viable, pues el cambio propuesto terminaba por equiparar las referencias efectuadas al hecho gravado en los artículos 4° bis y 160

¹¹⁷ Yáñez, *Análisis de la nueva cláusula general antielusiva*. (Revista de Estudios Tributarios, N°11, 2014). 238, fue el primero en advertir que esta normativa podía dar lugar a que se abriera la posibilidad de interpretar económicamente las normas.

¹¹⁸ Osorio *et al.*, *Elusión. Un acercamiento*, 161.

¹¹⁹ Seguel, *Análisis del Proyecto de modernización tributaria*, 226.

¹²⁰ Artículo 4° bis.- *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.*

¹²¹ En este sentido, González, *Reflexiones en torno a la potestad de la administración tributaria para la calificación de hechos, actos o negocios jurídicos*. (Revista Actualidad Jurídica, N°32, 2015). 234 y ss. Osorio *et al.*, *Elusión. Un acercamiento*, 161 y ss. Magasich, *La derrotabilidad, fraude de ley y cláusula general antielusiva. Análisis desde el Derecho tributario español y chileno*. (Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho y Ciencia Política, Universidad de Barcelona, 2016). 486.

¹²² Osorio *et al.*, *Elusión. Un acercamiento*. 162-163.

bis del CT, incluyendo económico en el primero y jurídico en el segundo, seguramente sin dimensionar el problema interpretativo que esto generaba¹²³.

La Subcomisión considera que la norma tributaria tiene un carácter jurídico. En consecuencia, la interpretación de la normativa impositiva se debe realizar siguiendo las reglas generales en materia de interpretación contempladas en los artículos 19° y siguientes del Código Civil, por la remisión expresa efectuada en el artículo 2° del CT¹²⁴.

De todos modos, no puede soslayarse el hecho de que la elusión es un problema jurídico con un trasfondo económico. De hecho, el propio artículo 4° ter del CT, que regula el abuso de las formas jurídicas, señala que se verificará el abuso, si además de generarse el resultado tributario indicado en la primera parte de su inciso primero, no existen efectos jurídicos y económicos relevantes. Y, por lo demás, factores económicos o extrajurídicos no son por completo ajenos a la decisión del juez, toda vez que pueden ser considerados por aplicación de la sana crítica, de la interpretación teleológica, o incluso, por la interpretación histórica.

4.9.2. Propuesta.

Se propone eliminar del artículo 160° bis del CT la referencia a la “naturaleza económica” del hecho gravado, con miras a armonizar lo dispuesto en dicho artículo y lo señalado en el artículo 4° bis del CT, con lo que se reafirmaría la naturaleza jurídica del hecho gravado. Esto pudiera concretarse eliminando la frase “y deberá fundar su decisión teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imponibles conforme a lo establecido en el artículo 4° bis”.

El objetivo perseguido no es desarticular la normativa general antielusiva, sino que solucionar la problemática derivada de una posible aplicación de la interpretación económica en la normativa tributaria. Se deja sentado, asimismo, que en la aplicación del artículo 4° ter del CT el juez, para resolver el caso, deberá ponderar los resultados económicos y jurídicos con el ahorro fiscal y determinar si son o no relevantes.

4.10. Límite de las 250 UTM.

4.10.1. Diagnóstico.

El legislador consideró que las normas generales antielusión sólo resultaban aplicables si la diferencia de impuesto probable ascendía a las 250 UTM. No es clara la razón por la cual se fijó en esta cantidad el umbral.

Una posible respuesta podría ser el hecho de que el SII manejó en la época en que se estableció esta normativa los \$10.000.000 como un estándar para aplicar la norma, el que *a priori* parece razonable, considerando que el procedimiento para determinar que en un caso concreto existe elusión implica iniciar un juicio ante los TTA. La dificultad que pudiera presentarse dice relación con que algún asesor podría ofrecer a un sinnúmero de contribuyentes una planificación tributaria cuya diferencia impositiva no supere las 250 UTM¹²⁵.

¹²³ También contrario al cambio propuesto inicialmente por el proyecto de la Ley N° 21.210, Seguel, *Análisis del Proyecto de modernización tributaria*, 236 y ss.

¹²⁴ Alguna discusión se dio en el seno de la Subcomisión en orden a cómo debían aplicarse las reglas del Código Civil: si debían aplicarse todas conjuntamente, o bien, existía un orden de prelación.

¹²⁵ De hecho, Nueva Zelanda contempla como un caso de sanción al asesor el hecho de que venda una determinada estructura tributaria a diez o más contribuyentes.

Si se analiza la realidad chilena se constata que no es clara la forma como se computan las 250 UTM, razón por la cual se considera que podría ser de utilidad que una disposición establezca una precisión al respecto.

4.10.2. Propuesta.

Si bien no es un acuerdo unánime, esta Subcomisión considera que pudiera resultar necesario aclarar legalmente el hecho de que las 250 UTM deben comprender la diferencia impositiva a que da lugar toda la estructura tributaria implementada por el contribuyente y que sea revisable por el SII dentro del plazo de prescripción. Es decir, se considera que este umbral no se aplica por cada período tributario en que exista una diferencia de impuestos atacable por aplicación del abuso de las formas jurídicas y/o la simulación.

5. Herramientas de fiscalización de la Elusión y de la Evasión

5.1. La información como herramienta de fiscalización de la elusión y de la evasión.

i) Diagnóstico.

Un sistema tributario complejo, sin duda promueve y facilita que el contribuyente busque evadir o eludir los impuestos, de esta forma, la simplicidad debe ser uno de los principios de un sistema tributario óptimo. Por otra parte, para desarrollar la facultad fiscalizadora que nuestro ordenamiento jurídico le otorga al SII, es fundamental el acceso a la información que éste deba tener. La fiscalización busca verificar que la determinación de los tributos se realiza de la forma prevista por la ley y por los montos correspondientes, junto con cerciorar que fue debidamente pagado.

Hoy el ente fiscalizador la puede obtener la información, primeramente, del mismo contribuyente mediante las declaraciones juradas anuales o mensuales que son presentadas a través de formularios por éste de manera imperativa y que actualmente constituyen una lista de más de 60 y que dependen del régimen, impuesto o acto de que se trate. Así, el sujeto pasivo entrega información respecto a la determinación de su base imponible y el impuesto a pagar. Como tienen el carácter de declaración jurada, se debe responsabilizar por su veracidad en la información que entrega. Otra obligación de información que pesa sobre los contribuyentes es la de comunicar modificaciones o simples modificaciones, como sería cambio de domicilio, cierre o apertura de sucursal, razón social, giro o actividad, dirección para notificación, aporte o disminución de capital, cesión de derechos, conversión de empresa individual en sociedad, fusión, transformación o división de sociedades, cambio de representantes, etc.

Una segunda fuente de información la proporcionan terceros que se encuentran obligados a notificar de actos o hechos económicos que puedan o tienen efectos tributarios. Así, podemos mencionar entre los terceros responsables de informar¹²⁶: i) la Dirección Nacional de Aduanas; ii) los Conservadores de Bienes Raíces¹²⁷; iii) Notarios titulares, suplentes o interinos; iv) los alcaldes,

¹²⁶ Materia tratada en Título IV Medio de fiscalización, párrafo tercero Medios de fiscalización del CT. Véase también Circulares SII N°s 27, de 20 de abril de 1998 y 7, de 17 de enero del 2020; y Resolución Ex. SII N° 7 del 17 de enero del 2020.

¹²⁷ Prohibición de inscripción en sus registros ninguna transmisión o transferencia de dominio, de constitución de hipotecas, censos, servidumbres, usufructos, fideicomisos o arrendamientos, sin que se les compruebe el pago de todos

tesoreros municipales y demás funcionarios locales; v) los tesoreros municipales respecto a patentes industriales, comerciales y profesionales; vi) Tesorería respecto a información que requieran para el oportuno cumplimiento de sus funciones; vii) los bancos y otras instituciones autorizadas para recibir declaraciones y pagos de impuestos; viii) a solicitud del Director Regional, copia de los balances y estados de situación que se presenten a los bancos y demás instituciones de crédito; ix) la Comisión para el Mercado Financiero; x) la Comisión Chilena del Cobre, el Servicio Nacional de Geología y Minería y los Conservadores de Minas; xi) Banco del Estado; xii) Bancos e Instituciones Financieras y cualquiera otra institución que realice operaciones de crédito de dinero de manera masiva de conformidad a lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley N°18.010, y los administradores de sistemas tecnológicos o titulares de la información, según corresponda, respecto a los datos que se les soliciten relativos a las operaciones de crédito de dinero que hayan celebrado y de las garantías constituidas para su otorgamiento, así como también de las transacciones pagadas o cobradas mediante medios tecnológicos, tales como tarjetas de crédito y de débito.

Además de lo anterior, el SII cuenta con facultades reguladas en el Libro Primero Título IV del capítulo llamado “Medios especiales de fiscalización”, con el objeto de requerir al contribuyente la entrega de más información.

Como vemos, la administración en su rol fiscalizador cuenta con gran fuente de información, más aún, teniendo presente la transformación digital. Esto se ha traducido en una serie de facultades de fiscalización, reguladas en los artículos 60° ter y siguientes del CT. El punto de discusión actual se refiere a si el SII, cuando realice una fiscalización utilizando inteligencia artificial, debe o no informar al contribuyente cuál es el algoritmo que utiliza¹²⁸. Así, es claro que la transformación digital ha impactado en el quehacer del SII, que ha implementado en la última década, por ejemplo, la facturación electrónica, el registro electrónico del libro de compraventas, el ciclo de vida del contribuyente, la boleta de honorarios electrónica, la presentación de declaraciones online, etc.

Asimismo, a nivel de Declaraciones Juradas (DJ) existen algunas que permiten obtener información. En este sentido, se puede mencionar la DJ 1862, Declaración Jurada Anual sobre Transferencia de fondos desde y hacia el exterior realizadas a través de Instituciones Bancarias y otras entidades por encargo de terceros, establecida mediante la Resolución Ex. SII N°120/2004. Ella deberá ser presentada por las Instituciones Bancarias, Agencias o Representaciones de Bancos Extranjeros, Casas de Cambio, Instituciones Financieras y demás entidades con domicilio o residencia en Chile, que realicen, por encargo de terceros, operaciones correspondientes a: remesas, pagos o traslados de fondos al exterior, ingresos de fondos del exterior u operaciones que impliquen disposición de fondos en el exterior¹²⁹.

los impuestos fiscales que afecten a la propiedad raíz materia de aquellos actos jurídicos. Deben dejar constancia de este hecho en el certificado de inscripción que deben estampar en el título respectivo.

¹²⁸ De hecho, recientemente, la Agencia Española de Protección de Datos ha manifestado en el documento “Requisitos para Auditorías de Tratamientos que incluyan IA” afirma que “La información sobre los metadatos del componente IA, su lógica y las consecuencias que pueden derivarse de su empleo están accesibles para las partes interesadas junto con los medios o mecanismos disponibles para ejercer sus derechos en caso de objeción respecto de los resultados” En Chile, Antonio Faúndez, Rafael Mellado y Mario Pino, *Sistemas informáticos de fiscalización tributaria y derecho de defensa*. (Valencia, Tirant lo Blanch, 2020). 15.

¹²⁹ Por disposición de fondos se entenderá cualquier acto, convención o contrato en virtud del cual, la parte con domicilio o residencia en Chile utiliza fondos de que dispone en el extranjero, a cualquier título, para realizar inversiones, pagos, transferencias o traspasos.

En este sentido, debe ser informada la totalidad de las operaciones que representen remesas, pagos o traslados de fondos al exterior, ingresos de fondos del exterior afirman que si el contribuyente no conoce los sistemas informáticos aplicados por la autoridad fiscal, se podría afectar su derecho de defensa, al carecer de un elemento fundamente de la motivación del acto administrativo, u operaciones que impliquen disposición de fondos en el exterior, por encargo de terceros, ya sea que se trate de personas o entidades que operen por única vez con la institución informante, tengan o no la calidad de clientes habituales y, tratándose de Instituciones Bancarias, sin importar si los terceros que efectúan la operación sean o no cuentacorrentistas de la respectiva institución. Deberá informarse la totalidad de las operaciones señaladas iguales o superiores al monto mínimo de US\$ 10.000, o su equivalente, y sin que obste a la obligación de informar la operación de cambio de divisas mediante otra declaración, en los casos que corresponda.

En la misma línea, podría considerarse relevante en el futuro la entrega de información vinculada a transacciones en criptomonedas, toda vez que pueden contribuir a generar espacios de elusión o evasión.

Finalmente, se hace presente que existen propuestas a nivel comparado que consideran que el manejo de información de los contribuyentes la debiera tener una agencia independiente especialmente creada para estos efectos¹³⁰.

ii) Propuesta.

Dado las fuentes de información y la digitalización, el SII cuenta con una nueva herramienta de fiscalización que es el procesamiento de datos o *big data*. Incorporando tecnología y el correcto procesamiento de toda la información que recopila y que se encuentra cruzada por los agentes informantes, permitiría al SII realizar una fiscalización más masiva y eficiente. Lo discutido en la actualidad es si el SII debe o no entregar el algoritmo al contribuyente, esto es, si se incluye o no dentro de los derechos de éste. Además, se debe cautelar que las obligaciones de informar se cumplan efectivamente. El punto fue discutido en la Comisión ampliada de FESIT y se acordó que el algoritmo debía ser entregado al contribuyente, el que, por lo demás, es el criterio del Consejo para la Transparencia.

5.2. Secreto Bancario.

5.2.1. Diagnóstico.

La mayoría de las legislaciones, dentro de las que se incluye a la chilena, reconocen jurídicamente la existencia del secreto bancario, esto es, una “institución en virtud de la cual los bancos están obligados a mantener estricta reserva y ocultación de todos los antecedentes de sus clientes que hayan conocido como consecuencia de sus relaciones con éstos”¹³¹. Su fundamento, da cuenta de una relación contractual basada en la confianza, como asimismo de la protección de la vida privada o intimidad, expresada económicamente.

En Chile, el secreto bancario se encuentra protegido a nivel constitucional en el artículo 19° N°5, referido a la protección de la vida privada y, a nivel legal, tanto en el artículo 1° de la Ley de

¹³⁰ Al respecto, véase Emmanuel Sáez y Gabriel Zucman, *El triunfo de la injusticia. Cómo los ricos eluden impuestos y cómo hacerles pagar* (trad. Pablo Hemida Lazcano). (Barcelona, Taurus, 2021). 175-178.

¹³¹ Vergara Blanco, *El Secreto Bancario: sobre su Fundamento, Legislación y Jurisprudencia*. (Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1990).

Cuentas Corrientes Bancarias y Cheques, extendiéndose a la divulgación a terceros del movimiento cuentas corrientes y saldos, como en el artículo 154° de la Ley General de Bancos, incorporando el secreto a todas las operaciones de depósito y captación¹³².

En lo que respecta al ámbito tributario, los artículos 8° bis, 9° y 61° del CT, regulan el respeto a la vida privada, a la reserva de la cuenta corriente bancaria y demás operaciones confidenciales determinadas por ley. No obstante, existen determinadas excepciones contenidas en la legislación tributaria en la que se permite el acceso a la información protegida por secreto bancario, tanto en forma activa como pasiva.

En forma activa, obligando al banco a proporcionar dicha información sin ser requerido, conforme a las siguientes normas:

- a) Artículo 101° de la Ley de Impuesto a la Renta, que obliga a informar a bancos respecto intereses u otras rentas que paguen o abonen en cuenta por operaciones de captación.
- b) Artículo 85° del CT, que obliga a bancos y a los administradores de sistemas tecnológicos o titulares de la información, a informar sobre operaciones de crédito de dinero, garantías y transacciones pagadas mediante medios tecnológicos; y
- c) Artículo 62° ter del CT, que obliga a instituciones financieras respecto de saldos, cuentas financieras y rentas pertenecientes a titulares o controladores que tengan residencia tributaria en otra jurisdicción tributaria a informar sobre las mismas.

En forma pasiva, ya sea a través de un requerimiento o demanda ante la justicia ordinaria (procesos por delitos) o respecto de procesos de aplicación de sanciones que estén conociendo los TTA (artículo 161° del CT) o ante requerimiento del SII en casos que sea “indispensable para verificar la veracidad o integridad de declaraciones de impuestos” o “a petición de administraciones tributarias extranjeras o de autoridades extranjeras competentes de países con los cuales Chile ha suscrito y ratificado convenios de intercambio Información o Convenios destinados a impedir la doble imposición internacional”.

De esta manera, es posible mencionar que, desde el punto de vista tributario, son dos las características que destacan dentro de la regulación nacional del secreto bancario:

- a) En lo que respecta al ámbito activo, este se encuentra relativizado en las operaciones de captación que generen alguna forma de retribución (artículo 101° Ley Impuesto a la Renta), y en cuanto a los no residentes, en lo referido a sus saldos o valor cuentas financieras al 31 de diciembre o fecha de cierre y rentas pagadas (artículo 62° ter del CT), se genera un desequilibrio de trato a favor de los residentes nacionales; y
- b) En cuanto a la dimensión pasiva, es menester mencionar que tanto jurídica como operativamente, se va a requerir de previa autorización judicial, según se pasa a explicar: i) Jurídicamente, conforme el artículo 62° del CT, cuando sea solicitado por la justicia ordinaria (procesos por delitos) o por los TTA; ii) Operativamente, en razón de que, si bien el artículo 162 del CT confiere esta atribución al SII, por otro lado, el artículo 62° bis del mismo cuerpo legal, impone la obligación de notificar al contribuyente, señalando que, si hay oposición, se suspende la entrega de información hasta el pronunciamiento del tribunal (efecto suspensivo).

¹³² Sin perjuicio de lo mencionado anteriormente, existen ciertas excepciones en las que se permite el levantamiento del secreto bancario, concurriendo como requisito, previa autorización judicial; y por regla general sólo se permitirán conocer algunas partidas o movimientos específicos, el movimiento completo sólo procede de manera excepcional en delitos funcionarios y delito de lavado de activos.

En el tiempo es posible identificar que desde el ámbito internacional se propició que hubiese un mejor acceso a los datos bancarios con motivos fiscales. Así en el año 2000, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, emitió un informe titulado “Mejorar el acceso a la información bancaria por motivos”, el cual tuvo como objetivo general mejorar la cooperación internacional en el intercambio de información en poder de los bancos y demás instituciones financieras con fines fiscales; y como objetivo específico, sugerir medidas destinadas a mejorar el acceso a los datos bancarios con fines fiscales. Posteriormente, el año 2009, el G-20 al reunirse en Londres, declaró que “la era del secreto bancario terminó”. Meses después, la OCDE articuló el Foro Global sobre Transparencia Fiscal e Intercambio de Información Tributaria, que declaró como su objetivo: “poner fin al secreto bancario y la evasión fiscal mediante la cooperación fiscal mundial”. Desde dicha entidad, que hoy reúne a más de 150 países, se han elaborado y desarrollado diversos convenios internacionales y estándares que promueven la eliminación del secreto bancario, y con ello, impulsar la transparencia fiscal a través del intercambio de información entre jurisdicciones tributarias.

Son múltiples las razones que se esgrimen para permitir un mayor acceso a los datos bancarios con fines fiscales, basadas, principalmente, en que el secreto bancario y la ausencia de información que ello conlleva, permiten ocultar fondos. Lo anterior, puede impactar en diversos ámbitos como lo es la evasión tributaria, el encubrimiento de actividades ilegales (narcotráfico o terrorismo) y distorsiones en flujos financieros y económicos a nivel internacional, constituyéndose así, para opinión de algunos, en uno de los “pilares contra la lucha del fraude fiscal”.

5.2.2. Experiencia internacional.

A contar del año 2009, han disminuido drásticamente los países que aún cuentan con secreto bancario, modificando sus normativas y facilitando el levantamiento de dicho secreto a las administraciones tributarias. A modo de ejemplo, se nombran los siguientes cuerpos legales:

- a) Argentina: los artículos 39° y 40° de la Ley de Entidades Financieras (Ley N°21.526/1977), establecen el secreto bancario sobre operaciones pasivas (captación), que conforme lo dispone el artículo 1° de la Ley N°23.271 es inaplicable a la Dirección General Impositiva. En el año 2007 la Resolución General N°2386/2007 (modificada por la Resolución General N°2430/2008), obliga a informar mensual y activamente las “operaciones y saldos más 10.000 pesos cuentas y operaciones por tarjeta superior a 3.000 pesos”.
- b) Perú: el secreto bancario está reconocido en el artículo 2° número 5 de la Constitución de Perú, y debe levantarse a pedido del Juez, asimismo el Decreto Supremo N°430-2020-EF que comenzó a regir el primero de enero de 2021 obliga a informar mensualmente: las cuentas y “el saldo y/o montos acumulados, promedios o montos más altos y los rendimientos generados en la cuenta durante el período que se informa, cuando estas tengan montos superiores a soles 10.000”.
- c) Portugal: el año 2007 el Tribunal Constitucional declaró inconstitucional la facultad de administración de acceder a la información bancaria, sin perjuicio de ello, en el año 2019, la Ley N°17/2019 otorga mayores facilidades para levantar el secreto bancario para efectos tributarios, obligando activamente a informar saldos o cuentas financieras que superan los 50.000 euros; y pasivamente, conforme el artículo 63 letra B de la *Lei Geral Tributaria*, se puede requerir por la administración tributaria fundadamente y notificando al contribuyente

afectado. Si éste se opone, e interpone los recursos respectivos, los mismos se conceden sólo en el efecto devolutivo (no suspensivo), con lo cual se entregará la información. En el caso que el recurso sea aceptado, la información obtenida por este medio no puede ser utilizada.

5.2.3. Propuestas.

Resulta pertinente la necesidad de relativizar el secreto bancario para efectos tributarios en Chile. Para lo anterior surgen distintas propuestas, entre las que se pueden mencionar las siguientes: informar automáticamente saldos o movimientos financieros que superen determinados márgenes, permitir que el SII pueda acceder en determinados casos, sin la necesidad de previa autorización judicial, a cuentas corrientes, y contar con un procedimiento que no obstaculice el acceso a *prima facie* (sin perjuicio que, posteriormente, pueda restársele validez a éste).

No obstante lo señalado, esta Subcomisión hace hincapié en que no puede dejarse de lado el hecho que el secreto bancario existe para proteger efectivamente la intimidad y la vida privada de las personas. De esta manera, flexibilizar el sistema no puede traducirse en una afectación a la efectividad de dicho derecho fundamental. Para garantizar lo anterior, el secreto bancario puede relativizarse, toda vez que se proceda bajo determinadas causales, dotándolo de un ejercicio de control jurisdiccional efectivo (pero no suspensivo del derecho) y garantizando que los distintos mecanismos y medidas que contengan la información obtenida se mantendrán bajo secreto tributario y estricta confidencialidad en lo que no sea pertinente.

5.2.4. Análisis del proyecto de ley presentado que introduce un nuevo artículo 85° bis en el CT obligando a los bancos a entregar cierta información bancaria.

En relación con el análisis realizado en el informe por esta Subcomisión, se solicitó desde la comisión ampliada de FESIT analizar el proyecto de ley que se presentó con fecha 23 de marzo de 2021, que modifica el CT obligando a bancos y otras instituciones financieras a entregar información al SII sobre saldos y sumas de abonos en cuentas financieras.

Al respecto, se solicita extender el examen a los siguientes puntos:

- a) Analizar la constitucionalidad del proyecto de ley iniciado por moción parlamentaria.
- b) Identificar si es necesario diferenciar entre persona natural y jurídica, distinción que el proyecto de ley no efectúa.
- c) Señalar si es necesario o no realizar un tratamiento diverso respecto de residentes y no residentes.

Chile ratificó el 2016 el Convenio sobre Asistencia Administrativa en Materia Tributaria, por sus siglas en inglés (MAAT) que permite a nuestro país hacer efectivo el intercambio de información para fines tributarios y en el año 2017 se publica Reglamento mediante el Decreto N°418, de Hacienda y la Ley N°21.047, que establece obligación a bancos e instituciones financieras de entregar información de no residentes al SII incorporando el artículo 62 ter del CT.

- d) Examinar si es adecuado el monto propuesto para informar, teniendo presente lo que acontece a nivel comparado.
- e) Referirse a las deficiencias técnicas del proyecto de ley.

Como primer aspecto, debe señalarse que Chile es un Estado miembro de la OCDE. Ahora bien, no porque la OCDE señale que una determinada normativa es deseable que sea implementada en la legislación de sus Estados miembros ésta se debe incluir. Sin embargo, este planteamiento de la OCDE debe generar una discusión acerca de la conveniencia y las consecuencias derivadas de su incorporación. Por lo tanto, esta obligación debe ser enmarcada en un contexto internacional en el que se está requiriendo de mayores datos y que da cuenta de la suscripción de acuerdos internacionales en esta materia.

Sentado lo anterior, debe señalarse que el proyecto de ley Boletín N°14.111-05, que modifica el CT obligando a bancos y otras instituciones financieras a entregar información sobre saldos y sumas de abonos en cuentas financieras al SII, tiene su origen en una moción parlamentaria, siendo presentado el 23 de marzo de 2021 en el Senado. La iniciativa legal establece que los bancos entreguen al SII información que no es propia, sino que pertenece a un tercero: sus clientes.

La incorporación de una obligación de este tipo no es extraña. Hace quince años hubo un interés en que el SII pudiera acceder a las operaciones de las tarjetas de crédito, y los bancos fueron a los tribunales, los que declararon que no se podía accederse a esa información. Estos fallos fueron dictados en una época en la que la protección de los datos no tenía la importancia que hoy tienen, pero que está cada vez más amenazada desde el momento en que plataformas importantes recolectan muchísima información de sus usuarios y la comercializan.

Es imprescindible dejar sentado que esta Subcomisión no está *per se* en contra de la idea de establecer excepciones al secreto bancario. De hecho, se planteó en el informe como una de las medidas que se podían adoptar para combatir la elusión y evasión. Lo que se analizará a continuación son las implicancias del proyecto de ley que se encuentra en tramitación.

Según dispone la Constitución, el Presidente de la República tiene iniciativa exclusiva en materia tributaria, en lo que a estos efectos interesa, respecto del establecimiento, supresión, reducción y condonación de tributos, y sobre el establecimiento y modificación de exenciones (artículo 65° N°1). Asimismo, sobre la determinación de las atribuciones y funciones de los servicios públicos (artículo 65° N°2). Por tanto, un primer aspecto a analizar se refiere a determinar si este tipo de materias debieran considerarse que son de iniciativa exclusiva del Presidente de la República y, por tanto, el proyecto de ley que se está tramitando en el Congreso pudiera resultar inconstitucional.

Al respecto, el proyecto de ley señala: “Cabe señalar que este proyecto no busca modificar los derechos que genera el secreto bancario ni acceder con esta información, en caso alguno, al detalle de los movimientos de las cuentas financieras ni menos al destino de dichos recursos. Simplemente se obtendrá información numérica respecto de saldos y sumas de abonos que permitan detectar movimientos de dinero que ameriten iniciar una fiscalización por parte de la administración tributaria. Es relevante destacar, por último, que esta medida no impondrá al Servicio de Impuestos Internos nuevas facultades ni derechos ya que la información deberá ser entregada por los bancos e instituciones financieras al Servicio de Impuestos Internos. Vale decir, se establece una obligación de información a los bancos e instituciones financieras para que el Servicio de Impuestos Internos pueda procesarla en el ejercicio de sus actuales facultades de fiscalización y con los recursos actualmente disponibles. Para reforzar estos fines, se establecen obligaciones de resguardo de la información obtenida al Servicio de Impuestos Internos”.

Se hace presente que la Agenda de mínimos comunes ha propuesto un acceso efectivo por parte del SII a la información bancaria de los contribuyentes¹³³.

¹³³ Agenda de mínimos comunes: propuestas del centro izquierda. (2021). 11.

A. Análisis constitucional

(i) Información que se deberá entregar

Si bien el proyecto trata esta información como estadística, pareciera que no lo es. Lo anterior, por cuanto los datos numéricos van asociados a un RUT y esta información puede ser utilizada para fiscalizar la correcta determinación de la obligación tributaria del contribuyente cuya información se entrega. Es relevante determinar qué información se entrega, ya que no es lo mismo que se informe que una persona tiene un saldo o una transferencia de 1.500 UF, a indicar que esa persona tiene una cuenta corriente en un determinado banco y que tuvo movimientos específicos que derivaron en que tuviera un saldo de ese monto. La norma en este punto requiere de una aclaración.

Tanto es así, que se propone esta medida como una vía para luchar en contra de la elusión y de la evasión: “Así, implementar medidas que combatan la elusión y evasión fiscal permitirán aumentar la recaudación fiscal sin afectar negativamente los niveles de actividad económica, entregar mayor justicia en el cumplimiento de las obligaciones legales y permitir que los actores económicos compitan en una mayor igualdad de condiciones, diferenciándose por los atributos de los bienes y servicios que proveen o prestan y no por las ventajas que ilegalmente pueden obtener. A nivel mundial existe consenso en que una de las formas más efectivas que tienen las administraciones tributarias para poder desarrollar planes de fiscalización y mejorar los procesos existentes, es mediante el acceso a información”. Luego, si se está ante información que puede ser utilizada en el contexto de un proceso de fiscalización, debe contemplarse un debido proceso. Se volverá sobre este punto.

A nivel comparado existen fallos de Tribunales Constitucionales¹³⁴ que declaran que la entrega de este tipo de información corresponde a datos de relevancia tributaria que ponen de manifiesto determinados comportamientos privados de las personas y que quedarían en manos de la autoridad administrativa, trasladándose el deber de confidencialidad desde el banco hacia la Administración tributaria. Por tanto, más allá de las consideraciones impositivas, entran en el análisis también aspectos vinculados a la vida privada y a los datos personales que están protegidos constitucionalmente, cuestión que hoy no está siendo objeto de debate, debiendo realizarse una ponderación de la afectación de esta garantía en base al principio de proporcionalidad. En el fondo, el derecho a la intimidad y la protección de datos constitucionalmente se pueden limitar, pero la pregunta es en qué casos¹³⁵.

En este sentido, el parecer de esta Subcomisión es que, si se establece esta obligación en el artículo 85 bis del CT o en otra disposición, sólo se entregue información numérica, esto es, si se realizó un depósito por el monto que la disposición señala o existe un saldo por el mismo valor, pero no los antecedentes que permitan identificar quién realizó el depósito ni las operaciones que llevaron a mantener ese saldo. Dicha información puede obtenerse, pero para ello se requeriría que el SII inicie el procedimiento de los artículos 62 y 62 bis del CT.

(ii) Análisis de la iniciativa de ley en esta materia

¹³⁴ Brasil, Portugal y Argentina.

¹³⁵ Una postura en esta Subcomisión consideró que no era necesario proteger los datos si los tiene su dueño y las razones para entregar esos datos tienen que ser excepcionales.

Probablemente se llegue a la conclusión de que la entrega de esta información es constitucional, pero ello deberá ser analizado en el contexto en el cual este proyecto de ley se ha presentado. Por tanto, resulta fundamental determinar la naturaleza jurídica de esta información y ello se conecta con la existencia de unas materias de ley que según la Constitución deben tener su origen exclusivamente en un mensaje del Presidente de la República. Sobre el particular existen dos posturas en esta Subcomisión, dejando sentado que existe acuerdo en el sentido de que esta obligación hace excepción a las reglas del secreto bancario¹³⁶:

- Inconstitucionalidad del proyecto de ley

Una primera postura afirma que el proyecto de ley es inconstitucional debido a que incorpora nuevas funciones al SII mediante una moción parlamentaria. Si bien el proyecto señala que esto no es así, en derecho las cosas son lo que son y no lo que las partes dicen que son. Luego, si los bancos tienen la obligación de entregar la información, es porque correlativamente alguien tiene la facultad de exigir ese cumplimiento. Tanto es así que existe una sanción asociada al incumplimiento. En consecuencia, pareciera que se está incorporando una nueva obligación de entregar información con incidencia en el secreto bancario y la moción enfatizaría que esto no es así para salvar la inconstitucionalidad por el origen del proyecto de ley.

En este sentido, tampoco es indiferente el lugar en el que se intenta consagrar esta obligación de información de los bancos, ya que se recogería en un nuevo artículo 85° bis del CT, a continuación de la regulación del artículo 85 que contempla expresamente una excepción al secreto bancario. Al respecto, se estima que naturalmente esta regulación debiera tener lugar a propósito del procedimiento contemplado para que los bancos entreguen información, establecido en los artículos 62° y 62° bis del CT.

Se aclara que no existiría problema en que se trate de una excepción al secreto bancario, pero la iniciativa legal debiera señalar expresamente esto. Porque, si hoy un banco enviase esta información al SII, no podría este servicio público utilizarla para fines de fiscalización, pues carecería de la facultad y vulneraría el principio de legalidad en la actuación de los órganos públicos consagrado en los artículos 6° y 7° de la Constitución. No se podría aquí afirmar una teoría de los poderes tácitos, la que por lo demás no ha sido aceptada por los Tribunales de Justicia.

Además, cabe apuntar que se trataría una misma información bancaria de forma distinta, toda vez que el artículo 62 bis del Código regula expresamente qué se hace con esos datos y cómo se destruyen, previsión que no se encuentra en este proyecto de ley.

- Constitucionalidad del proyecto de ley

Otra postura señala que el proyecto de ley no tendría un problema de constitucionalidad en cuanto a su origen. Al respecto, se señala que la facultad ya existe y se estaría incluyendo solo un caso adicional. El SII tiene la facultad de utilizar en sus procesos de fiscalización información que el ordenamiento jurídico le proporciona. Si se examina la normativa vigente se concluye que hoy en ciertos casos los bancos tienen la obligación de entregar información de sus clientes que se encuentran protegidas por el secreto bancario, con lo cual esta norma no estaría agregando una nueva facultad ni estableciendo una obligación adicional a los bancos, sino que se ampliaría el ámbito de aplicación del acceso a la información activa.

¹³⁶ Existe también una postura que señala que podría ser una carga pública.

En el fondo esta obligación, que se intenta regular mediante este proyecto de ley, es una nueva excepción legal al secreto bancario, pero la facultad en sí misma de utilizar esta información por parte de la autoridad fiscal ya existe. Por tanto, aunque fuese una materia de iniciativa exclusiva, no se estaría creando una nueva atribución, sino que ampliando el ámbito de una facultad con la que ya cuenta el SII. Es decir, a la facultad general de utilizar la información con que se cuenta, se estaría agregando una información específica que caería dentro de la facultad general¹³⁷.

En consecuencia, no se vulnerarían los principios constitucionales tributarios formales, concretamente, el principio de legalidad. Si bien a partir de la información entregada por los bancos se podría determinar una diferencia tributaria, la norma propuesta no impondría, no suprimiría, no reduciría ni condonaría un tributo, ni tampoco estaría atribuyendo una función nueva a un órgano público.

(iii) Debido proceso

Ahora bien, no se puede soslayar el hecho de que el SII maneja gran cantidad de información. Puede ser que esta no sea suficiente, pero el tratamiento que efectúa de ella es relevante y respecto de este proyecto de ley se extraña algún tipo de resguardo acerca de su uso, pues no parece suficiente aplicar el estatuto consagrado en los artículos 35° y 206° del CT. En este sentido, se propone establecer un procedimiento administrativo que regule de mejor manera el tratamiento de estos datos de carácter personal, especialmente, cuando éstos corresponden a personas naturales.

Así, pareciera razonable incluir en el procedimiento que siga el SII aspectos tales como la utilización exclusiva de dicha información para verificar la veracidad e integridad de la declaración y, de no acontecer ello, establecer la correcta determinación de la obligación tributaria (fiscalización) o sancionar (por la vía penal o ante los TTA), pero no otros. Adicionalmente, que el SII deba eliminar la información recabada cuando no dé lugar a una gestión de fiscalización o de cobro, no pudiendo permanecer en las bases de datos. Finalmente, ordenar que se establezcan medidas de control interno necesarios para garantizar su reserva, controlar su uso adecuado y procurar su eliminación, cuando corresponda.

No debe olvidarse que el Tribunal Constitucional ha declarado que es contraria a la Constitución, por vulnerar el debido proceso, toda disposición que impida la defensa judicial al contribuyente cuando ni siquiera es emplazado para conocer que se está requiriendo información bancaria. Lo mismo puede señalarse respecto de la obligación de entregar información bancaria sin acotar la materia sobre la que recaerá, mediante un procedimiento en el cual el afectado no puede intervenir. En este caso, el Tribunal Constitucional ha señalado que además se vulnera el artículo 19 N°4, por tratarse de medidas intrusivas que afectan a la privacidad, específicamente, la protección de los datos personales¹³⁸.

B. Aspectos de técnica legislativa

En primer lugar, sería conveniente introducir una diferenciación en cuanto a los montos de las transferencias y saldos entre personas naturales y personas jurídicas. No parece razonable equipararlos en cuanto al monto, toda vez que 1.500 UF pudiera ser una cantidad muy elevada para las personas naturales y de escasa relevancia para una persona jurídica, con lo cual

¹³⁷ Un segundo argumento, minoritario, plantea que se estaría incorporando una obligación formal de informar, que no es de aquellas que exige la Constitución que sean de iniciativa exclusiva del Presidente de la República.

¹³⁸ Tribunal Constitucional, de 18 de diciembre de 2018, rol 5.540-18, considerando 76° y ss.

constantemente el banco debiera estar remitiendo datos. En este sentido se propone un rango de monto que el legislador podría tomar en consideración para fijar este aspecto.

- (i) Personas naturales: cercano a las 1.000 UF.
- (ii) Personas jurídicas: cercano a las 2.500 UF.

En segundo lugar, no se debe perder de vista que el proyecto de ley no considera aspectos relevantes que podrían tornar la norma en inoperativa. En efecto, las personas podrían dividir sus cuentas entre distintos bancos, esto es, tener más de una, manejando los montos de las transferencias y los saldos. De esta forma, sólo se obtendría la información de quien esté de buena fe y que seguramente no tendrá nada que ocultar, perdiéndose la posibilidad de acceder a la información de personas que por esta vía pudieran estar eludiendo o evadiendo la legislación tributaria.

Finalmente, existe una postura en esta Subcomisión que plantea que quizás no sería necesario introducir un artículo 85° bis nuevo en el CT, sino que introducir esta regulación en el artículo 62° ter del CT, que contempla la obligación de información respecto de los no residentes.

5.3. Obligación de información.

En palabras de la OCDE, la falta de información oportuna, completa y relevante sobre las estrategias de planificación tributaria agresivas es uno de los principales desafíos que enfrentan las autoridades fiscales en todo el mundo¹³⁹. Esta falta de información es un problema para las autoridades tributarias, ya que muchas veces, las estructuras elusivas son de una sofisticación que hacen muy difícil para las autoridades tributarias su detección y fiscalización.

5.3.1. Diagnóstico.

En Chile no existe un régimen general de obligación de informar las planificaciones tributarias, ya sean nacionales o internacionales; sí existen normas especiales que obligan a informar ciertas operaciones, estas obligaciones son un mecanismo de fiscalización y levantamiento de datos que pueden servir de base para eventuales fiscalizaciones.

Es así como el artículo 26° bis del CT establece la posibilidad de solicitar un pronunciamiento al SII respecto a la aplicación de las normas de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter, es decir, sobre si la operación consultada puede ser considerada como elusiva; sin embargo este es un procedimiento voluntario, a través del cual contribuyentes que quieran realizar alguna operación o planificación tributaria, en que existan dudas sobre su carácter, se pueden asegurar que no serán calificadas como elusivas. El problema se da en aquellos casos de planificaciones tributarias agresivas en que existe una voluntariedad de eludir el impuesto.

El sistema en estudio es un sistema distinto a lo planteado en el artículo 26 bis, la estructura en análisis corresponde a una obligación de entrega de información, al igual que existe en otras áreas las inversiones en el extranjero, esta obligación tiene el mismo fin, contar con cierta y limitada información respecto de ciertas estructuras que, si bien no son elusivas por regla general, pueden usarse para eludir impuestos.

Por otro lado, tenemos la DJ 1913, establecida por resolución 110 de 2015, denominada DJ sobre caracterización tributaria global. En dicha DJ los contribuyentes están obligados a informar

¹³⁹ OCDE, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12-2015, Final Report*. (2015^a). 3.

ciertos elementos que podrían servir de base para futuras fiscalizaciones relativas a elusiones tributarias; sin embargo, esta DJ tiene 2 limitaciones. En primer lugar, está limitada en cuanto a los contribuyentes obligados a presentarla, ya que sólo deben presentarla los denominados “Grandes Contribuyentes”. Por otro lado, está limitada en relación con la información contenida, es decir, se debe informar ciertos datos útiles, pero insuficientes para determinar o calificar conductas como elusivas; esta DJ tiene una finalidad de control más que de combate a la elusión.

5.3.2. Experiencia comparada.

a) OCDE:

La OCDE, en el contexto del BEPS (*Base Erosion Profit Shifting*), en su acción número 12 establece como una de las medidas tendientes a evitar la erosión de las bases imponibles la necesidad de que los países establezcan normativa que exija a sus contribuyentes el revelar sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.

Se señala que uno de los principales retos que enfrentan las administraciones tributarias es la falta de información exhaustiva y pertinente sobre las estrategias de planificación tributaria agresivas y, por lo tanto, a través de esta acción se hace un llamado a diseñar sistemas de obligación de información tendientes a obtener anticipadamente información sobre estructuras de planificación tributaria potencialmente abusivas¹⁴⁰.

b) Unión Europea:

La Directiva 2016/11, modificada por la Directiva 2018/822 (“DAC6”) se aplicará en los Estados miembros de la UE desde 1 de julio de 2020. Impone nuevos requisitos de información sobre transacciones realizadas por los contribuyentes relativas a determinados tipos de impuestos dentro de los estados miembros, establece nuevas reglas para el intercambio de información entre las autoridades fiscales en relación con la información recibida con respecto a estas planificaciones tributarias e incluye acuerdos transfronterizos relativas a obligaciones de información aplicables retroactivamente a 2018.

Esta norma (DAC6) establece obligaciones a los intermediarios de informar medidas artificiosas tendientes a obtener beneficios tributarios por parte del beneficiario principal, en que este intermediario haya participado obteniendo honorarios, es decir, la obligación de informar pesa sobre el asesor tributario que participa en el diseño o ejecución de esta planificación tributaria.

Otro tema importante es que señala el tipo de operaciones que caben dentro de esta obligación de información, estableciendo la Directiva un anexo (Anexo IV) denominado “señas distintivas”, que son las características que debe tener un acto parte de una planificación para que caiga en la obligación de ser informado.

c) Reino Unido:

En el Reino Unido existen normas de *disclosure* de esquemas elusivos desde el año 2004. En ese año se introdujo la *Disclosure of tax avoidance schemes* (DOTAS), dirigido a los promotores y beneficiarios de planificaciones o preparaciones destinadas a obtener ventajas tributarias

¹⁴⁰ OCDE, *Proyecto OCDE / G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el traslado de Beneficios, informes finales 2015, resúmenes, versión en español*. (2015b). 41.

comparadas con otros cursos de acción. El objetivo de esta normativa es obtener información temprana sobre planificaciones tributarias, cómo éstas funcionan y quienes las usan.

Se señala que dentro de los obligados a informar se encuentran los “promotores” dentro de los cuales se incluyen los abogados que están protegidos por secreto profesional, levantando dichas restricciones de información. Estos promotores son quienes diseñan la estrategia, participan en el diseño o ayudan para que otros la diseñen, o los que ejecutan la planificación. En el caso de no existir promotores el que será obligado a informar será el propio contribuyente.

d) Estados Unidos:

Estados Unidos fue el primer país en establecer obligaciones de información en 1984, estas se encuentran establecidas bajo un sistema del tipo *transaction based* (basado en la transacción misma más que en la persona), en el cual se establecen una serie de transacciones reportables clasificadas en diferentes categorías, por ejemplo, están las *listes transactions*, que es un listado específico de transacciones que son sospechosas; están también las *confidential transactions*, que son transacciones que se encuentran protegidas con cláusulas contractuales de secreto o reserva; finalmente, existe una categoría residual denominada *transactions of interest*, en que se incluyen todas las operaciones que pudiendo ser potencialmente elusivas no se encuentran enlistadas en las categorías específicas. La obligación se impone tanto al promotor como al usuario.

5.3.3. Propuestas.

En primer lugar, debemos señalar que, al analizar la experiencia comparada y la posibilidad de eventualmente discutir implementar estas situaciones en Chile, debemos tener en consideración la cultura nacional y los medios con que cuentan nuestras autoridades tributarias.

Sin embargo, creemos que vale la pena, al menos, discutir la posibilidad de establecer un sistema que ha sido exitoso en países con bases jurídicas y culturas diversas.

Se propone un sistema de declaración de operaciones que calcen dentro de la definición de planificación tributaria agresiva, para lo cual será necesario definir aquello que es comprensivo de este concepto. A este respecto, creemos que la mejor forma es establecer ciertos parámetros que, de ser cumplidos por determinadas operaciones, hagan que éstas debieran ser informadas.

Respecto de la oportunidad y efecto de esta declaración, creemos que esta puede darse antes, en conjunto con la solicitud del artículo 26° bis, o después de la ejecución de la operación.

- (i) En el caso de que el contribuyente decida informar antes, deberá hacerlo en conjunto con la solicitud del 26° bis. Esta información será voluntaria y tendrá el efecto de validar la operación ante el SII.
- (ii) En el evento de realizarse con posterioridad, será obligatoria, pero no será requisito para realizar la operación y tendrá una finalidad meramente informativa.

Ahora, si se presentare con anterioridad a la ejecución y el SII la autoriza, operaría una especie de aplicación del principio de la buena fe y el SII no podrá solicitar la declaración de elusión ni cobrar retroactivamente los impuestos correspondientes.

La propuesta anterior significa una revisión de la estructura del artículo 26° bis, ya que es dentro de dicho procedimiento en que se propone incluir esta posibilidad voluntaria de informar.

La calificación como planificación agresiva debe darse a través de características legales, las cuales, si bien no son elusivas en sí, pueden ser utilizadas elusivamente. Ejemplo de estas características podrían ser las siguientes:

- Estructuras de planificación con una situación de exceso de endeudamiento por sobre parámetros de mercado.
- La realización de reestructuraciones sociales previas a la operación, por ejemplo, que antes de la operación la sociedad haya sido objeto de una división.
- La utilización de criptoactivos.
- La utilización de territorios de baja o nula tributación.
- La utilización de estructuras u operaciones en que no exista una legítima razón de negocios distinto al ahorro tributario.

Otra posibilidad es que el SII, usando esta información, publique las estructuras aprobadas para que el resto de los contribuyentes puedan utilizarlas en sus negocios, esto en el sentido de permitir un acceso a estas estructuras ayudando a una justicia tributaria.

6. División de la Administración Tributaria (SII-SNA-TGR)

6.1. Aspecto orgánico.

6.1.1. Diagnóstico.

Hace aproximadamente cuatro años, los tres principales organismos de la administración tributaria (SII, Tesorería General de la República y Servicio Nacional de Aduanas) firmaron un acuerdo¹⁴¹, creando una “Subcomisión Jurídica” conjunta. Este acuerdo buscaba, entre otros objetivos “Hacer más efectiva la labor de los tres servicios, con el fin de disminuir la elusión y la evasión, el fraude tributario y el contrabando aduanero, y cautelar el correcto uso de las franquicias tributarias, aduaneras y de fomento a las exportaciones”. Existen asimismo diversas instancias de cooperación institucional establecidas hace bastante tiempo, aunque los órganos son hoy servicios descentralizados con personalidad jurídica propia, regidos por sus propias leyes orgánicas, con su propio escalafón y sistemas.

Cabe preguntarse si no sería más conveniente que todos estos organismos estuviesen integrados de un modo permanente o, dicho de otro modo, si tiene sentido que sean independientes y separados en funciones y atribuciones. Esta integración podría derivar en una aplicación más homogénea de las normativas, que permite dar certeza a los contribuyentes y evitar posibles espacios de arbitraje, desde un punto de vista de control de la elusión¹⁴². Por lo demás, los tribunales que deciden estos asuntos ya fueron unificados hace bastante tiempo.

¹⁴¹<https://www.aduana.cl/servicios-de-la-administracion-tributaria-fortalecen-trabajo-conjunto/aduana/2016-12-18/100107.html>.

¹⁴² Por ejemplo, en la interacción entre impuestos directos e indirectos, y particularmente en la interacción entre las normas de precios de transferencia (artículo 41° E LIR) y las normas de valuación aduanera (GATT 1994), que tienen enfoques distintos. La normativa de precios de transferencia tiene como objeto determinar la base imponible anual para efectos de impuesto a la renta, mientras que la normativa aduanera es eminentemente transaccional y enfocada a los impuestos indirectos, y las administraciones tributarias tienen incentivos distintos para aplicarlas e interpretarlas.

Por último, no parece haber un especial motivo de buen servicio para que exista un procedimiento administrativo para el cobro coactivo de impuestos por parte del Servicio de Tesorerías (artículos 168° y siguientes del CT). No se adivina por qué se mantenga una suerte de primera instancia administrativa dentro del CT con instancias muy limitadas de defensa, que a su vez puede dar lugar a un procedimiento contencioso en la justicia ordinaria - y que de todos modos requiere la intervención de un juez civil una vez que las defensas del deudor son desechadas o no presentándose no cumple voluntariamente. No pareciera ser consistente con una racional aplicación de justicia, ni ayuda a la eficiencia del proceso, interponer esta instancia, así como tampoco pareciera ser útil que la recaudación y el cobro coactivo de impuestos se encuentren radicados en un servicio separado de aquel que determina la obligación tributaria.

6.1.2. Experiencia comparada.

Es interesante notar que en Iberoamérica la regla es que se integren, al menos, las funciones tributaria y aduanera en un solo órgano, algunos también incluyen ciertas funciones jurisdiccionales o para-jurisdiccionales. Así tenemos a la AFIP, en Argentina, la SRF en Brasil, la DIAN en Colombia, la AEAT en España, SAT en México, la SUNAT en Perú¹⁴³. Entre países de la región con un sistema parecido al vigente en Chile, encontramos a Ecuador, Bolivia y Paraguay.

En un artículo publicado el año 2000 por la CIAT¹⁴⁴, los autores proponían un modelo integrado, de modo de “conseguir ahorros de costes o eficiencia en costes, y mejorar el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras”¹⁴⁵. También existen experiencias comparadas en que apuntan en esta dirección y son propugnadas por algunos autores¹⁴⁶.

6.1.3. Opinión de Alfredo Ugarte

En este punto se escuchó la opinión de Alfredo Ugarte. El abogado expresó que tomando como criterio de análisis la eficiencia, resultaba conveniente fusionar en algún sentido ambas administraciones tributarias. Con todo, él se manifestó contrario a tal proceder y propuso más bien organizar a las administraciones tributarias -SII, Dirección Nacional de Aduanas y Tesorería General de la República- bajo una Superintendencia u otro tipo de organismo que supervigilara su actuación. Esto, debido a que por razones históricas y de funcionamiento de los servicios, no resultaba conveniente realizar esta separación¹⁴⁷.

6.1.4. Propuestas.

Esta Subcomisión es de la opinión de que la coordinación entre las administraciones tributarias es esencial, lo que no implica sólo que existan criterios similares respecto de materias en las que existe una competencia que puede ser concurrente, sino que, además, ello se traduzca en la existencia de herramientas de fiscalización similares y la posibilidad de que los sistemas

¹⁴³ En el caso peruano, los servicios se fusionaron en 2002.

¹⁴⁴ Fernando Díaz y Raúl Junquera, *Proceso de coordinación e integración de las administraciones tributarias y aduaneras. Situación en países latinoamericanos*. (2000).

¹⁴⁵ Fernando Díaz y Raúl Junquera, *Proceso de coordinación e integración de las administraciones tributarias*, 68.

¹⁴⁶ Que asimismo recuentan la experiencia de Portugal en el proceso de unificación de su administración tributaria y aduanera en https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2020_TIC-CIAT-FBMG.pdf.

¹⁴⁷ Debe tenerse presente que, por aplicación de las normas administrativas, los órganos de la Administración del Estado deben actuar de manera coordinada.

informáticos se integren. Logrado esto, se podría estudiar la conveniencia o no de fusionar ambas entidades.

Revisada esta problemática en la comisión ampliada de FESIT, se acordó avanzar en la integración entre el SII y la Tesorería General de la República, pero no se alcanzó la votación suficiente para proponer la integración del SII con el Servicio Nacional de Aduanas.

6.2. Necesidad de una NGA en materia aduanera.

Un tema respecto del cual esta Subcomisión debatió y escuchó la exposición del Dr. Alfredo Ugarte, se refiere a la necesidad o no de incluir una NGA en materia aduanera. El expositor era de la postura de su necesidad, tema que, por lo demás, quedó reflejado como un aspecto a ser estudiado en un protocolo de acuerdo suscrito durante la tramitación de la Ley N°21.210, con fecha 23 de junio, esto es, meses antes del estallido social, pero que no se concretó en una propuesta de cambio legal. El acuerdo indicaba “Se estudiará la incorporación de nuevas facultades para el Servicio Nacional de Aduanas, en el mismo sentido de la NGA, para efectos de reforzar sus atribuciones para el combate de la evasión en el comercio internacional. Se informará a la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados el 30 de marzo de 2020” (p. 7).

El tema no es menor, ya que se puede pensar en diversos Estados que contemplan una NGA que tienen integrado en una sola administración tributaria fiscalizadora las atribuciones que en Chile detentan el SII y la Dirección Nacional de Aduanas.

La impresión que le quedó a esta Subcomisión se refiere a que los grandes problemas de incumplimiento tributario en materia de comercio exterior se refieren al IVA y a precios de transferencia. En este sentido el expositor manifestó que era necesario dotar de mayores facultades de fiscalización a la Dirección Nacional de Aduanas, junto con una modernización y actualización de las figuras ilícitas.

Con todo, en una primera aproximación a esta temática, esta Subcomisión considera que es necesario recoger el parecer de la Dirección Nacional de Aduanas, pues si los grandes problemas de elusión se refieren al IVA, una adecuada coordinación entre dicho órgano público y el SII, podría solucionar desde un punto de vista operativo la ausencia de una normativa general antielusiva aduanera. En este punto cabe indicar que esta Subcomisión invitó a exponer al SII y a la Dirección Nacional de Aduanas, pero ambas entidades agradeciendo la convocatoria, declinaron participar.

Bibliografía

- Accorsi Opazo, Simón y Sturla Zerene. *Bajos impuestos y alta evasión: la receta chilena para el subdesarrollo*. 2020. Disponible en <https://www.ciperchile.cl/2020/07/25/bajos-impuestos-y-alta-evasion-la-receta-chilena-para-el-subdesarrollo/>. [Fecha de consulta:13.05.2021].
- Agencia Española de Protección de datos. *Requisitos para Auditorías de Tratamientos que incluyan IA*. 2020 Disponible en <https://www.aepd.es/sites/default/files/2021-01/requisitos-auditorias-tratamientos-incluyan-ia.pdf>. [Fecha de consulta:13.05.2021].
- Alburquenque, Sergio. *Exenciones tributarias’: Por qué urge analizar los múltiples ‘beneficios tributarios’ que se aplican en Chile*. 2020. Disponible en <https://www.ciperchile.cl/2020/10/09/exenciones-tributarias-por-que-urge-analizar-los-multiples-beneficios-tributarios-que-se-aplican-en-chile/>. [Fecha de consulta:13.05.2021].
- Avilés Hernández, Víctor Manuel. *Legalidad tributaria y mecanismos antielusión*. Santiago, Editorial Jurídica, 2ª edición, 2014.
- Boetsch Gillet, Cristián. *La norma general anti elusión. Análisis desde la perspectiva del Derecho privado*. Santiago, Ediciones UC, 2016.
- Bravo, Pablo. *El catálogo de esquemas tributarios. Un análisis comparado entre los catálogos publicados en Chile y el Reino Unido*”. Anuario de Derecho Tributario, N° 14. 2020.
- Cattaneo, Isaías y Burgos, Jorge, 2017. *Elusión tributaria*. Revista de Estudios Tributarios, N°17. 2017.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. *Las TIC como Herramienta Estratégica para Potenciar la Eficiencia de las Administraciones Tributarias*. 2020. Disponible en https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2020_TIC-CIAT-FBMG.pdf. [Fecha de consulta:13.05.2021].
- Díaz Yubero, Fernando y Junquera Varela, Raúl. *Proceso de coordinación e integración de las administraciones tributarias y aduaneras. Situación en países latinoamericanos*. 2020. Disponible en https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_20/procesos_coordinacio%CC%81n_integracio%CC%81n_AATTy_aduaneras.pdf. [Fecha de consulta:13.05.2021].
- Dirección General de Aduanas. *Servicios de la Administración Tributaria fortalecen trabajo conjunto*. 2016. Disponible en <https://www.aduana.cl/servicios-de-la-administracion-tributaria-fortalecen-trabajo-conjunto/aduana/2016-12-18/100107.html>. [Fecha de consulta:13.05.2021].
- Economía y Negocios. *Aumento en recaudación por reforma tributaria de 2014 es menor a la mitad de lo previsto*. 2019. Disponible en <http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=554733&fbclid=IwAR3U8RCQVD3VcJB86naHoOQCukDtySmwu2YxFPzvJmk0erb6ICG1feAeGs>. [Fecha de consulta:13.05.2021].
- EY Abogados. *Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica*. Madrid, Fundación Impuestos y Competitividad, 2015.
- Faúndez Ugalde, Antonio. *Problemas de aplicación de las normas antielusión*. Revista de Estudios Tributarios, N°15. 2016.
- Faúndez Ugalde, Antonio, Mellado Silva, Rafael y Pino Moya, Mario. *Sistemas informáticos de fiscalización tributaria y derecho de defensa*, en María Pilar Navarro & Álvaro Magasich, *Reforma Tributaria 2020*. Valencia, Tirant lo Blanch, 2020.

- Ferrara, Francisco. *La simulación de los negocios jurídicos*, (trad. Rafael Atard y Juan A. de la Puente). Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1960.
- Ferreiro Lapatza, José Juan. *Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal*. Quincena Fiscal, N°8, 2001.
- García Escobar, Jaime y 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*. Revista Actualidad Jurídica, N° 30, 2014.
- García Novoa, César. *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid, Marcial Pons, 2004.
- García Novoa, César. “Prólogo” en Taveira, Heleno, *Derecho Tributario y Derecho privado*. Madrid, Marcial Pons, 2008.
- González, Jaime. *Reflexiones en torno a la potestad de la administración tributaria para la calificación de hechos, actos o negocios jurídicos*. Revista Actualidad Jurídica, N°32, 2015.
- Hensel, Albert. *Derecho tributario* (trad. de la tercera edición de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuellar Serrano y Enrique Ortiz Calle). Madrid, Marcial Pons, 2005.
- Herrero, Juan. *El fraude de ley como elusión ilícita de los tributos*. Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, N°10, 1976.
- Historia de la Ley N°20.780. Disponible en: <https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4406/v>. [Fecha de consulta:13.05.2021].
- Historia de la Ley N°20.899. Disponible en: <http://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4829/.103>. [Fecha de consulta:13.05.2021].
- HM Revenue & Customs. *Tax avoidance: general anti-abuse rule guidance*. Disponible en: <https://www.gov.uk/government/publications/tax-avoidance-general-anti-abuse-rules>.
- Internal Revenue Service. *Dirty Dozen*. 2020. Disponible en <https://www.irs.gov/newsroom/irs-unveils-dirty-dozen-list-of-tax-scams-for-2020-americans-urged-to-be-vigilant-to-these-threats-during-the-pandemic-and-its-aftermath>.
- Iribarra, Eduardo. *Análisis sobre el fallo tributario de Coca-Cola Embonor contra el Servicio de Impuestos Internos*. Actualidad Jurídica, N°30, 2014.
- Lang, Michael, Pistone, Pasquale, Schuch, Josef y Staringer, Claus. *Introduction to European Tax Law on Direct taxation*. (5a edición), Spiramus, 2018.
- Larraz, José. *Metodología aplicativa del derecho tributario*. Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1952.
- Illicit Financial Flows Vulnerability Tracker. *Chile*. 2020. Disponible en <https://iff.taxjustice.net/#/profile/CHL>. [Fecha de consulta:13.05.2021].
- Magasich, Álvaro. *La derrotabilidad, fraude de ley y cláusula general antielusiva. Análisis desde el Derecho tributario español y chileno*. Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho y Ciencia Política, Universidad de Barcelona, 2016.
- Marín Benítez, Gloria. *¿Es lícita la planificación fiscal?: sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario*. Valladolid, Thomson Reuters-Lex Nova, 2013.
- Mensaje de la Ley N°21.210.
- Modelo de Código Tributario del CIAT 2015. Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf. [Fecha de consulta:13.05.2021].
- Montecinos, Jorge. *De la elusión y la evasión tributaria*. Revista de Derecho (Universidad de Concepción), N°207, Año 68, 2000.

- Navarro Schiappacasse, María Pilar. *La evolución en la jurisprudencia de la Corte Suprema en la concepción de la elusión fiscal*. Revista de Estudios Tributarios, N°20, 2018.
- Navarro Schiappacasse, María Pilar. *La sanción en los supuestos de abuso o simulación como un caso de compliance regulado en materia administrativa*. Revista de Derecho (Valdivia), Vol. 32, N°2, 2019.
- Navarro Schiappacasse, María Pilar. *Particularidades de la prescripción en los supuestos de abuso de las formas jurídicas y simulación en el Código Tributario chileno*. Revista de Derecho (Coquimbo), 27: e4467, 2020.
- Navarro Schiappacasse, María Pilar. *Norma general antielusión y su sanción en el Derecho chileno*. Valencia, Tirant lo Blanch, 2021.
- Núñez Ojeda, Raúl & Silva Salse, Manuel. *La acción penal regulada en el artículo 162 del Código Tributario*. Revista de Derecho (Valparaíso), N°51, 2018.
- OCDE. *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. Paris, Éditions OCDE, 2013.
- OCDE. *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015, Final Report*. 2015a
- OCDE *Proyecto OCDE / G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el traslado de Beneficios, informes finales 2015, resúmenes, versión en español*. 2015b
- Osorio Morales, Hugo. *¿Interpretación económica como herramienta de lucha contra la elusión en Chile?* Revista Estudios Tributarios, N°19, 2018.
- Osorio, Hugo, González, Jaime, Vildósola, Carla y Vidal, Carla. *Elusión. Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas*. Santiago, Librotecnia, 2016.
- Ovalle, Germán, 2020. "Prólogo" en Plaza Cisternas, Ignacio, *Delitos Tributarios. La facultad del Servicio de Impuestos Internos para ejercer la acción penal*. Editorial Hammurabi, 2020.
- Palao Taboada, Carlos- *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de Derecho Constitucional Tributario*. Cizur Menor. Navarra, Editorial Aranzadi, 2018.
- Pérez de Ayala, José Luis. *El régimen fiscal de las "Economías de opción" en un contexto globalizado*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2016.
- Pistone, Pasquale. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Padova, CEDAM, 1995.
- Rodríguez Bereijo, Álvaro. *Igualdad tributaria y tutela constitucional: un estudio de jurisprudencia: igualdad tributaria del art. 31.1 CE e igualdad ante la ley del art. 14 CE*. Madrid, Marcial Pons, 2011.
- Rodríguez-Ramos, Luis. *Negocios anómalos y figuras afines en el derecho tributario. Infracciones administrativas y delito fiscal*. Valencia, Tirant lo Blanch, 2010.
- Rodríguez-Ramos, Luis. *Infracciones tributarias y conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Carta Tributaria*. Revista de Opinión, N°7, 2015.
- Sáez, Emmanuel y Zucman, Gabriel. *El triunfo de la injusticia. Cómo los ricos eluden impuestos y cómo hacerles pagar (trad. Pablo Hermida Lazcano)*. Barcelona, Taurus, 2021.
- Saffie, Francisco. *Los impuestos no son armas: repensando los vínculos sociales tras el 18/O*. 2019. Disponible en <https://ciperchile.cl/2019/10/26/los-impuestos-no-son-armas-repensando-los-vinculos-sociales-tras-el-18-o/>. [Fecha de consulta:13.05.2021].
- Saffie, Francisco. "Análisis de las modificaciones propuestas en el proyecto de 'modernización tributaria' a la regla interpretativa del Código Tributario y las normas de antielusión como intento de privatización del derecho tributario". En María Pilar Navarro & Álvaro Magasich. *Reforma Tributaria 2020*. Valencia, Tirant lo Blanch, 2020.
- Schwarz, Stephen y Lathrope, Daniel J. *Fundamentals of Corporate Taxation*. 9a edición, 2016.

- Seguel, Luis. *Análisis del Proyecto de modernización tributaria en materia de elusión y metodología*. Revista de Derecho Tributario, Vol. 5, 2019.
- Servicio de Impuestos Internos. *Catálogo de Esquemas Tributarios*. 2017. Disponible en: https://www.sii.cl/destacados/catalogo_esquemas/catalogo_esquemas_2017.pdf.
- Servicio de Impuestos Internos. *Catálogo de Esquemas Tributarios*. 2020. Disponible en https://www.sii.cl/destacados/catalogo_esquemas/catalogo_esquemas_sii.pdf.
- Servicio de Impuestos Internos. *Presentación del ciclo de charlas internas. Modificaciones al Código Tributario introducidas por la ley n°20.780*. Noviembre 2014.
- Streeter, Jorge. *La interpretación de la ley tributaria*. Revista de Derecho Económico, Nos 21-22, 1968.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. *Catálogo de Esquemas de Alto Riesgo Fiscal*. Disponible en: https://orientacion.sunat.gob.pe/images/norma-antielusiva-general/Esquemas_Alto_Riesgo_2020.pdf.
- Tiedemann, Klaus. *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial* (Coord. de la traducción Manuel A. Abanto Vásquez). Valencia, Tirant lo Blanch, 2010.
- Toledo Zúñiga, Patricia. *Concretización y ponderación de principios de Derecho tributario Análisis de la jurisprudencia constitucional desde la Teoría General del Derecho*. Tesis para optar al grado de Doctora en Derecho, Universidad Pompeu Fabra, 2015.. Disponible en: <http://hdl.handle.net/10803/300304>. [Fecha de consulta:13.05.2021].
- Toledo Zúñiga, Patricia. *Principio de igualdad en materia tributaria: Reconstrucción racional de la jurisprudencia constitucional española*. Revista de Derecho (Valdivia), Vol. 31. N°1, 2018.
- Toledo Zúñiga, Patricia. *Interpretación extensiva del Derecho Tributario y la prohibición de aplicación de la ley por analogía*, en Antonio Faúndez & Francisco Saffie, *Interpretación de la ley tributaria*. Santiago, Thomson Reuters, 2020.
- Troncoso Baundrand, Rómulo, Vicencio Álvarez, Harold y Yáñez Rozas, Tyrone. *Análisis Teórico y Práctico de las Normas Generales Antielusivas (Ley 20.780)*. Universidad Finis Terrae, Facultad de Economía y Negocios, 2017. Disponible en <http://repositorio.uft.cl/bitstream/handle/20.500.12254/637/Troncoso-Vicencio-Ya%20c3%b1ez%202017.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. [Fecha de consulta:13.05.2021].
- Ugalde Prieto, Rodrigo. *La elusión tributaria el abuso de las formas jurídicas y la simulación*. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2018.
- Ugarte, Alfredo. *Norma General Antielusión: ¿Una facultad de la administración tributaria o un procedimiento judicial? especial referencia al caso chileno*. Tesis para optar al grado de Doctor en Administración, Hacienda y Justicia en el Estado social por la Universidad de Salamanca, 2019. Disponible en https://gredos.usal.es/bitstream/handle/10366/143833/REDUCIDA_UgarteSotoA.pdf?sequence=1&isAllowed=y. [Fecha de consulta:13.05.2021].
- Vergara Blanco, Alejandro. *El Secreto Bancario: sobre su Fundamento, Legislación y Jurisprudencia*. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1990.
- Vergara Quezada, Gonzalo. *¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión*. Revista de Estudios Tributarios, N°14, 2015.
- Vergara Quezada, Gonzalo. *La despenalización de la simulación por la Ley N°20.780*. Revista de Estudios Tributarios, N°16, 2016^a.
- Vergara Quezada, Gonzalo. *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias*. Santiago, Libromar, 2016b.

- Villamán, Francisca. *La deuda histórica con los principios superiores de la tributación*. Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción, Vol. 1, 2017.
- Walker M., Ricardo. *Hacia una interpretación jurídica de la economía de opción y el abuso en la norma general antielusión del Código Tributario*. Revista de Estudios Tributarios, N°18, 2017.
- Yáñez, Felipe. *Análisis de la nueva cláusula general antielusiva*. Revista de Estudios Tributarios, N°11, 2014.
- Zurita Rojas, Milenko. *El acto administrativo tributario*, Santiago, Libromar, 2ª edición, 2017.

Jurisprudencia Judicial

- Tribunal Tributario y Aduanero de Biobío, sentencia de fecha 4 de octubre 2016, RIT VD-10-45-2016.
- Corte Suprema, sentencia de fecha 27 de julio de 2015, rol 25.915-2014.
- Corte Suprema, sentencia de fecha 22 de abril de 2020, rol 41.510-2017.
- Corte de Apelaciones de Santiago, sentencia de fecha 6 de octubre de 2016, rol 2.866-2016.
- Corte Suprema, sentencia de fecha 28 de enero de 2003, rol 4.038-2001.
- Corte Suprema, sentencia de fecha 15 de noviembre de 2011, rol 8051-2011.

Jurisprudencia Administrativa

- Servicio de Impuestos Internos, Circular N°27/1998.
- Servicio de Impuestos Internos, Circular N°41/2016
- Servicio de Impuestos Internos, Circular N°44/ 2020.
- Servicio de Impuestos Internos, Circular N°65/2015.
- Servicio de Impuestos Internos, Circular N°7/2020.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°1594/2019.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°180/2020.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°254/2018.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°778/2019.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 1197/2019.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 2019/2017.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 261/2017.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 365/2018
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 778/2019.
- Servicio de Impuestos Internos, Resolución Ex. N°120/2004.
- Servicio de Impuestos Internos, Resolución Ex. N°68/2016.
- Servicio de Impuestos Internos, Resolución Ex. N°7/2020.