

## ELUSIÓN Y EVASIÓN<sup>1</sup>

COMISIÓN DE ESTUDIO DEL PROYECTO DE REFORMA TRIBUTARIA (BOLETÍN N°15170-5)

SUMARIO: I. Introducción; II. Norma general antielusiva; 1. Red conceptual; 2. Modificaciones en la regulación de la NGA y principios de un buen sistema tributario; 3. Principio de especialidad de las NEA por sobre la NGA; 4. Carga de la prueba en la NGA, 5. Prescripción en la NGA; 6. Los hechos y conjunto de hechos como elementos constitutivos de modalidades elusivas; 7. Procedimiento para declarar la elusión; 8. Sanción para conductas elusivas.

### I. INTRODUCCIÓN

Con fecha 1 de julio de 2022, el ministro de Hacienda Mario Marcel presentó públicamente una propuesta de reforma tributaria, que permita recaudar los ingresos públicos necesarios para implementar la agenda del gobierno actual. Esta propuesta se formalizó el 7 de julio de 2022, con el ingreso a la Cámara de Diputadas y Diputados de Chile del Mensaje del presidente Boric que inicia un proyecto de ley de reforma tributaria hacia un pacto fiscal por el desarrollo y la justicia social<sup>2</sup>.

El proyecto de ley presentado, compuesto por catorce artículos, introduce modificaciones estructurales en importantes leyes del sistema tributario chileno, con las que se busca aumentar la recaudación de los ingresos públicos en más de cuatro puntos porcentuales del producto interno bruto. Sus objetivos principales son los siguientes: (a) financiar la ampliación de derechos sociales, diversificación productiva y descentralización; (b) avanzar en justicia tributaria respecto a la progresividad y mejora en el cumplimiento tributario; (c) aumentar la productividad de la economía y la inversión en desarrollo; (d) aumentar la eficiencia del sistema tributario y modernización tributaria; (e) establecer mecanismos de apoyo para la clase media y para las pequeñas y medianas empresas; (f) avanzar en transparencia y eficiencia en el gasto público para aumentar la legitimidad recaudatoria<sup>3</sup>.

Otro aspecto relevante del proyecto de ley mencionado es que en su Mensaje establece ocho principios de un buen sistema tributario, resultado de diálogos sociales, que fundamentan

---

<sup>1</sup> Agradecimiento 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.

Asimismo, 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.

<sup>2</sup> CÁMARA DE DIPUTADAS Y DIPUTADOS. *Proyecto de ley que establece reforma tributaria hacia un pacto fiscal por el desarrollo y la justicia social*, Boletín N°15170-5. Disponible en <https://www.camara.cl/legislacion/ProyectosDeLey/tramitacion.aspx?prmID=15680&prmBOLETIN=15170-05>. Fecha de consulta: 12 de agosto de 2022.

<sup>3</sup> PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA. *Mensaje N°064-370*, 7 de julio de 2022, pp. 8-16. Disponible en <https://www.camara.cl/legislacion/ProyectosDeLey/tramitacion.aspx?prmID=15680&prmBOLETIN=15170-05>. Fecha de consulta: 12 de agosto de 2022.

la propuesta de reforma tributaria. Estos principios son los siguientes: (a) progresividad tributaria; (b) transparencia y eficiencia; (c) cumplimiento íntegro y oportuno del pago de impuestos; (d) simplicidad; (e) asistencia al contribuyente y reforzamiento de la educación tributaria; (f) corresponsabilidad; (g) estabilidad y certeza; (h) adaptabilidad<sup>4</sup>.

El objetivo de este informe es analizar los efectos jurídicos de las reformas propuestas por el Ejecutivo en materia de elusión y evasión, desde una perspectiva académica. Para este fin, la Fundación de Estudios Sistémicos Tributarios –en adelante FESIT–ha conformado una comisión compuesta por los siguientes doce integrantes: Sergio Alburquenque, Christian Blanche, Ariel Castillo, Javier Cerón, Gonzalo Garfias, Álvaro Magasich, María Pilar Navarro, Hugo Osorio, Matías Pascuali, Rodrigo Rojas, Darío Romero y Patricia Toledo, quien preside la comisión.

Para dar cumplimiento al objetivo planteado, este documento se ha estructurado en tres partes. Esta primera parte está dedicada a analizar las reformas propuestas referidas a la norma general antielusiva chilena –en adelante e indistintamente NGA–. La segunda parte estará dedicada a analizar las reformas propuestas referidas a normas especiales antielusivas –en adelante e indistintamente NEA–. La tercera parte estará dedicada a otras reformas propuestas referidas a temas relacionados con la elusión fiscal.

Desde un punto de vista metodológico, el análisis de cada tema se ha estructurado en tres etapas. Se comienza describiendo la normativa vigente; se describe la modificación propuesta en el proyecto de reforma tributaria; finalmente, se presentan comentarios, análisis y propuestas.

## II. NORMA GENERAL ANTIELUSIVA

### 1. Red conceptual

Uno de los aspectos más relevantes para estudiar la norma general antielusiva es intentar entender en qué consiste el complejo fenómeno de la elusión fiscal. A fin de establecer un lenguaje común, que permita entender a qué nos referimos cuando se usa el término «elusión» en este informe, se comenzará explicando una breve red conceptual.

Para este efecto se partirá del concepto de «planificación tributaria» entendida como todas las actuaciones del contribuyente que están destinadas a obtener un ahorro impositivo. Definida de esta manera, la planificación tributaria es un concepto neutro, que puede ser calificada de lícita o ilícita dependiendo del tipo de actuaciones que realice el contribuyente. En este contexto surgen tres conceptos que pueden ser entendidos como tipos de planificación tributaria: economía de opción, elusión y evasión.

La «economía de opción» es un derecho del contribuyente que consiste en la evitación o disminución de la carga tributaria como consecuencia de que el contribuyente elige entre dos o más alternativas permitidas en la legislación. La economía de opción es una planificación tributaria lícita, que está relacionada con la garantía constitucional a desarrollar

---

<sup>4</sup> PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA. *Mensaje N°064-370*, 7 de julio de 2022, pp. 6-8. Disponible en <https://www.camara.cl/legislacion/ProyectosDeLey/tramitacion.aspx?prmID=15680&prmBOLETIN=15170-05>. Fecha de consulta: 12 de agosto de 2022.

cualquier actividad económica que no sea contraria a la moral, al orden público o a la seguridad nacional, respetando las normas legales que la regulan, establecida en el artículo 19 N°21 de la Constitución Política de la República.

Además, la economía de opción está directamente relacionada con dos derechos legales del contribuyente, establecidos en el artículo 8 bis del Código tributario –en adelante CT–. Primero, el derecho del contribuyente a tener certeza de que los efectos tributarios de sus actos o contratos son aquellos previstos por la ley, sin perjuicio del ejercicio de las facultades de fiscalización que corresponda de acuerdo con la ley, establecido en el artículo 8 bis N° 13 del CT. Segundo, el derecho del contribuyente a que se presuma que actúa de buena fe, establecido en el artículo 8 bis N° 19 del CT.

La teoría general del Derecho nos enseña que una conducta puede estar permitida en la ley en sentido fuerte y en sentido débil<sup>5</sup>. En un sistema jurídico una conducta está permitida en sentido fuerte cuando el sistema jurídico contiene una norma que permite tal conducta. En un sistema jurídico una conducta está permitida en sentido débil cuando el sistema jurídico no contiene una norma que prohíbe tal conducta<sup>6</sup>. Aplicando esta distinción a la economía de opción es posible establecer que las conductas entre las que elija un contribuyente pueden estar permitidas en sentido fuerte o en sentido débil, es decir, puede tratarse de opciones expresas o implícitas de la legislación.

La «elusión» es una planificación tributaria ilícita que consiste en evitar o disminuir la carga tributaria como consecuencia de actuaciones del contribuyente que cumple con la ley formalmente, pero que la infringen en su sentido o significado.

Hasta el año 2014, la legislación tributaria chilena carecía de una disposición normativa que sancionara expresamente la elusión. Ante este vacío legal la doctrina y la jurisprudencia tributaria nacionales discutían acerca de la licitud o ilicitud de la elusión. Sin embargo, la calificación jurídica de la elusión en nuestro sistema tributario se clarificó con la Ley N°20.780, de 29 de septiembre de 2014, reforma tributaria que incorporó una norma general antielusiva en el sistema tributario chileno que entró en vigencia el 30 de septiembre de 2015.

La incorporación de una norma general antielusiva en la legislación chilena produjo dos efectos inmediatos. Primero, quedó establecido con claridad que la elusión fiscal es considerada ilícita en nuestro sistema tributario. Segundo, cumple una función preventiva general disuadiendo a contribuyentes y asesores tributarios de participar en el diseño o planificación de conductas constitutivas de elusión<sup>7</sup>.

Además de disminuir la recaudación fiscal, la elusión produce una serie de efectos perjudiciales para un sistema tributario. Atenta contra el principio de legalidad tributaria en un sentido sustantivo porque, por medio de un artificio, se incumple con una obligación establecida por el legislador. Distorsiona la libre competencia porque otorga ventajas

---

<sup>5</sup> MENDONCA, Daniel (2000). *Las claves del derecho*. Editorial Gedisa: Barcelona.

<sup>6</sup> Para profundizar ver: ALCHOURRÓN, Carlos; BULYGIN, Eugenio, “Permisos y normas permisivas” en ALCHOURRÓN, Carlos; BULYGIN, Eugenio (2021). *Análisis lógico y derecho*. Madrid: Editorial Trotta, pp. 249-271.

<sup>7</sup> TOLEDO, Patricia. “Presentación” en OSORIO, Hugo y otros (2022). *Un estudio sobre la Elusión*. Santiago de Chile: Editorial Librotecnia, p.8.

económicas al contribuyente elusor por sobre el contribuyente cumplidor<sup>8</sup>. Finalmente, atenta contra los principios constitucionales establecidos como criterios justos de reparto de la carga tributaria; entre otros, infringe el principio de igualdad tributaria porque entre dos contribuyentes con igual capacidad económica, el contribuyente que elude soportará una carga tributaria menor que el contribuyente que no elude. Por ello, la mayoría de los países han adoptado estrategias para combatir la elusión; entre ellas, el establecimiento de las normas antielusivas, especiales y generales.

Una «norma especial antielusiva» puede definirse como una norma jurídica estructurada por un supuesto de hecho cerrado y taxativo, considerado por el legislador como constitutivo de elusión, cuya consecuencia jurídica consiste en la asignación de facultades a la Administración tributaria para aplicar un efecto de carácter económico definido expresamente en la ley, a fin de compensar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir<sup>9</sup>.

Una «norma general antielusiva» puede definirse como una norma jurídica estructurada por un supuesto de hecho genérico, definido por el legislador como constitutivo de elusión, cuya consecuencia jurídica consiste en la asignación de facultades a la Administración tributaria para desconocer el acto o negocio elusivo y aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir<sup>10</sup>.

La legislación chilena establece dos modalidades para configurar la norma general antielusiva: (a) el abuso de las formas jurídicas, establecido en el artículo 4 ter del CT; (b) la simulación, establecida en el artículo 4 quáter del CT.

Finalmente, la «evasión» es una planificación tributaria ilícita que consiste en evitar o disminuir la carga tributaria como consecuencia de ocultar la configuración de un hecho gravado. La evasión implica una conducta dolosa del contribuyente que configura el establecimiento de infracciones o delitos tributarios.

## **2. Modificaciones en la regulación de la NGA y principios de un buen sistema tributario**

Analizadas las modificaciones en la regulación de la norma general antielusiva en relación con los principios de un buen sistema tributario establecidos en el proyecto de reforma tributaria, es posible establecer lo siguiente:

Se trata de propuestas que tienden a fortalecer el principio de progresividad tributaria, entendido como «que cada persona pague los impuestos que corresponden en función a su posición económica, que dos rentas similares tengan tratamiento tributario similar»<sup>11</sup>. Asimismo, tienden a fortalecer el principio de cumplimiento íntegro y oportuno del pago de impuestos, entendido como que «debe existir un pago íntegro y oportuno de los impuestos

---

<sup>8</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Circular N°65/2015, pp. 1-2.

<sup>9</sup> GARCÍA NOVOA, César (2004). *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons, p. 268.

<sup>10</sup> GARCÍA NOVOA, César (2004). *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons, p. 259.

<sup>11</sup> MINISTERIO DE HACIENDA. *Presentación del ministro de Hacienda en la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputadas y Diputados*, 5 de julio de 2022. Disponible en <https://www.hacienda.cl/noticias-y-eventos/presentaciones>. Fecha de consulta: 12 de agosto de 2022.

dentro del marco y espíritu de las leyes tributarias»<sup>12</sup>; en el mismo sentido el Mensaje expresa que este principio «implica, sobre todo, reforzar la idea de que el no pago de impuestos o la ejecución de actos elusivos no es un comportamiento aceptable, pues crea ventajas solo para algunos y reduce los recursos del país»<sup>13</sup>.

Como contrapartida, las modificaciones propuestas pueden atentar contra el principio de estabilidad y certeza, entendido como que «se deben evitar movimientos o interpretaciones contradictorias dentro de períodos breves»<sup>14</sup>. En términos generales, no se alteran los presupuestos aplicativos del abuso de las formas jurídicas y de la simulación, y tampoco se modifica el efecto jurídico de las respuestas a las consultas del artículo 26 bis del CT. Sin embargo, como se analizará en las páginas siguientes, algunas de las modificaciones propuestas incorporan cambios que pueden generar problemas de interpretación en materia tributaria.

### **3. Principio de especialidad de las NEA por sobre la NGA**

#### **3.1. Regulación actual:**

El artículo 4 bis inciso 4° del CT dispone lo siguiente: «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».

#### **3.2. Regulación con el proyecto de ley:**

El artículo primero N° 1 letra a) del proyecto de ley de reforma tributaria modifica el artículo 4 bis del CT sustituyendo el inciso cuarto por el siguiente: «También serán aplicables los artículos 4° ter y 4° quáter aun cuando respecto de uno o más hechos, actos o negocios jurídicos, individualmente considerados, pueda aplicarse una norma especial para evitar la elusión.

#### **3.3. Análisis y comentarios:**

La propuesta se ha interpretado como la eliminación de la regla de aplicación preferente de las normas especiales antielusivas por sobre las normas generales antielusivas. De este modo, si en un caso resultan aplicables una norma especial antielusiva y la norma general antielusiva se dejaría a la discrecionalidad del Servicio de Impuestos Internos la decisión de usar una u otra herramienta para perseguir la elusión.

Sin embargo, nuestra opinión es que esta propuesta tiene un alcance más limitado. En efecto, entendemos que el objetivo de esta propuesta es resolver expresamente el caso de

---

<sup>12</sup> MINISTERIO DE HACIENDA. *Presentación del ministro de Hacienda en la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputadas y Diputados*, 5 de julio de 2022. Disponible en <https://www.hacienda.cl/noticias-y-eventos/presentaciones>. Fecha de consulta: 12 de agosto de 2022.

<sup>13</sup> PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA. *Mensaje N°064-370*, 7 de julio de 2022, p. 7. Disponible en <https://www.camara.cl/legislacion/ProyectosDeLey/tramitacion.aspx?prmID=15680&prmBOLETIN=15170-05>. Fecha de consulta: 12 de agosto de 2022.

<sup>14</sup> MINISTERIO DE HACIENDA. *Presentación del ministro de Hacienda en la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputadas y Diputados*, 5 de julio de 2022. Disponible en <https://www.hacienda.cl/noticias-y-eventos/presentaciones>. Fecha de consulta: 12 de agosto de 2022.

operaciones elusivas complejas, donde solo a una o a algunas de las operaciones que lo componen les resultaba aplicable una norma especial antielusiva. Para evitar confusiones, sugerimos establecer expresamente la regla de aplicación preferente de las normas especiales antielusivas por sobre las normas generales antielusivas.

Por otra parte, es importante aclarar que no resulta procedente aplicar simultáneamente una norma especial antielusiva y la norma general antielusiva a los mismos hechos; por ello, es necesario aclarar que el ejercicio de una de estas herramientas debe ser informado en la citación al contribuyente para evitar una doble persecución por un mismo hecho, en coherencia con lo dispuesto en el artículo 63 del CT.

Otra situación que es necesario resolver expresamente es el caso en que no se configura una norma especial antielusiva por faltar uno o algunos de sus requisitos. ¿Podría aplicarse la norma general antielusiva en este caso? Creemos que sí, pero para fomentar el principio de estabilidad y certeza es necesario que se trate de supuestos de hecho distintos que la mera interpretación *a contrario sensu* de la norma especial antielusiva y que, en todo caso, se demuestre la configuración de la norma general antielusiva.

Finalmente, nada se dice respecto de los casos de simulación tributaria que pueden perseguirse simultáneamente como modalidad de elusión y modalidad de evasión, es decir, como ilícito administrativo y como ilícito penal. Cuando la consecuencia jurídica de la declaración de elusión es solo el cobro de los impuestos eludidos, nada obsta a que, además, se intente imponer una multa por la conducta que configura evasión tributaria. Sin embargo, con la nueva regulación del artículo 100 bis del CT, se generaría una doble persecución por un mismo hecho; por ello, es necesario aclarar que el ejercicio de una de estas herramientas hará precluir la facultad para ejercer la otra.

#### 3.4. Disposición normativa que proponemos:

*En los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, se deberá aplicar la norma especial antielusiva y no los artículos 4° ter y 4° quáter. Sin embargo, tratándose de una conducta elusiva compleja donde solo a una o a algunas de las operaciones que la componen les resulte aplicable una norma especial antielusiva, se podrán aplicar los artículos 4° ter y 4° quáter a la conducta elusiva en su conjunto. En ningún caso se podrá aplicar simultáneamente una norma especial antielusiva y una norma general antielusiva a los mismos hechos o actos jurídicos.*

## 4. Carga de la prueba en la NGA

### 4.1. Regulación actual:

El artículo 4 bis inciso 5° del CT dispone lo siguiente: «Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4°ter y 4° quáter, respectivamente. Para la determinación del abuso o simulación deberán seguirse los procedimientos establecidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis».

### 4.2. Regulación con el proyecto de ley:

El artículo primero N° 1 letra b) del proyecto de ley de reforma tributaria modifica el artículo 4 bis inciso 5° del CT sustituyéndolo por el siguiente: «Para la determinación del abuso o la simulación deberá seguirse el procedimiento establecido en el artículo 4° quinquies».

### 4.3. Análisis y comentarios:

La propuesta elimina la regla de acuerdo con la cual la carga de la prueba en la configuración de la norma general antielusiva corresponde al Servicio de Impuestos Internos. Esta eliminación puede ser fuente de importantes confusiones.

En efecto, podría entenderse que la carga de la prueba sigue siendo del Servicio de Impuestos Internos por las siguientes razones: (a) porque el Servicio debe fundamentar su declaración<sup>15</sup> y el contribuyente podrá impugnar su insuficiencia; (b) porque el Servicio debe acreditar los hechos en que basa su pretensión; (c) porque la elusión implica mala fe del contribuyente y, dado que es un derecho del contribuyente que se presume su buena fe, si el Servicio alega mala fe del contribuyente debe probarlo; (d) porque el Mensaje del proyecto de ley anuncia expresamente que se mantiene el peso de la prueba en la autoridad tributaria<sup>16</sup>.

Por su parte, podría entenderse que la carga de la prueba es del contribuyente por las siguientes razones: (a) la generalizada confusión que existe en materia de carga de la prueba puede llevar a concluir que, frente a la declaración administrativa de la elusión por el Servicio de Impuestos Internos, corresponde al contribuyente probar que no hubo elusión; (b) la eliminación de la regla expresa sobre la carga de la prueba puede ser interpretada como un cambio de la regla existente.

---

<sup>15</sup> El artículo 4 quinquies del proyecto de ley dispone expresamente: «La liquidación, giro y/o resolución que corresponda deberá señalar [...] los antecedentes de hecho y de derecho en que se funda la calificación de abuso o simulación, y la indicación de la forma en que se cumplen los supuestos de los artículos 4° ter y 4° quáter de la presente ley».

<sup>16</sup> «Esta reforma avanza en el cumplimiento de estándares internacionales, haciendo administrativa la aplicación de la NGA, **manteniendo el peso de la prueba en la autoridad tributaria**, y permitiendo a los contribuyentes revisar e impugnar judicialmente dicha declaración de acuerdo con los procedimientos generales establecidos ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, resguardando siempre su derecho a defensa. Además, se establece una sanción a los contribuyentes que eludan». El destacado es nuestro. PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA. *Mensaje N°064-370*, 7 de julio de 2022, p. 17. Disponible en <https://www.camara.cl/legislacion/ProyectosDeLey/tramitacion.aspx?prmID=15680&prmBOLETIN=15170-05>. Fecha de consulta: 12 de agosto de 2022.

La doctrina y prácticas jurisdiccionales relacionadas con la carga de la prueba son confusas respecto a, al menos, tres puntos: (a) no existe claridad respecto a la relación entre la carga de fundamentar del Servicio, la impugnación por su insuficiencia y la carga de la prueba; (b) no suele distinguirse entre el rol de la carga como regla de iniciativa probatoria, y como regla residual de decisión sobre la existencia de los hechos controvertidos; (c) no suele considerarse adecuadamente que, con la incorporación de la sana crítica y bajo el estándar general de mera prevalencia, el rol de la carga como regla residual de decisión debiera reducirse sustancialmente<sup>17</sup>.

Tratándose de una materia tan relevante como la carga de la prueba en la configuración de la norma general antielusiva es fundamental contar con una regla clara, que no deje espacio a interpretaciones en uno u otro sentido. Por ello y a fin de fomentar el principio de estabilidad y certeza es necesario restablecer esta regla expresamente.

#### 4.4. Disposición normativa que proponemos:

*«Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4°ter y 4° quáter, respectivamente. Para la determinación del abuso o la simulación deberá seguirse el procedimiento establecido en el artículo 4° quinquies».*

<sup>17</sup> Lo anterior ha llevado a un desarrollo deficiente del razonamiento probatorio en los juicios tributarios. En efecto, primero, en ellos rara vez se fijan de con suficiente precisión los hechos a probar, impidiendo una discusión analítica sobre cada uno de los hechos relevantes y las evidencias que los establecen. Segundo, suele recurrirse a fórmulas que colapsan los aspectos jurídicos y fácticos de la controversia (por ejemplo, «efectividad de que concurren los requisitos para que el gasto sea necesario») o que son a tal punto generales que impiden una discusión adecuada a lo largo del juicio (por ejemplo, «efectividad de que los gastos son necesarios, hechos y circunstancias»). Tercero, las partes suelen acompañar antecedentes sin indicar qué es lo que pretenden establecer con ellos. Cuarto, las sentencias rara vez explicitan de qué forma cada una de las evidencias permiten tener por establecidos cada uno de los hechos controvertidos y relevantes. Quinto, los tribunales no solo suelen omitir el análisis probatorio o realizarlo de forma defectuosa, sino que tienden a utilizar la regla de la carga de la prueba para resolver los casos (no solo para establecer los hechos). Es decir, se tiende a utilizar la carga de prueba como una regla general de resolución de controversias conforme a la cual, ante la duda en cualquier aspecto del juicio, se resuelve en favor de una de las partes (especialmente, en los procedimientos generales, en contra del contribuyente).

La Ley N°21.210 intentó aclarar o reparar algunas de estas confusiones. Primero, permitiendo reclamar separadamente de la resolución que declara la contabilidad no fidedigna. Segundo, ordenando que el tribunal se pronuncie separadamente sobre la suficiencia de tal fundamento. Tercero, indicando que cada aparte debe acreditar sus pretensiones. Cuarto, modificando el régimen recursivo para dar especial relevancia al análisis probatorio. Quinto, modificando la definición de sana crítica, para resaltar la necesidad de fundamentar el correspondiente razonamiento. Aunque el escaso tiempo transcurrido no permite evaluar si estas modificaciones cumplieron su objetivo, es probable que las deficiencias apuntadas continúen existiendo.

Por todo lo anterior, sostenemos que la prueba en materia tributaria es un tema que requiere de una revisión completa, cuyo estudio excede del objetivo de este informe.



## 5. Prescripción en la NGA

### 5.1. Regulación actual:

No existe disposición normativa que regule especialmente la prescripción de la norma general antielusiva. Por tanto, se debe aplicar la regla general del artículo 200 del Código tributario.

### 5.2. Regulación con el proyecto de ley:

El artículo primero, N° 1 letra a) del proyecto de ley de reforma tributaria modifica el artículo 4 bis del CT, incorporando el siguiente inciso: «Tratándose de un conjunto o serie de hechos, actos o negocios jurídicos respecto de los cuales se determina la elusión, se entenderá que los plazos de prescripción establecidos en los artículos 200 y 201 comenzarán a correr una vez realizado el último de dichos hechos, actos o negocios jurídicos».

Además, el artículo primero, N° 58 del proyecto de ley de reforma tributaria modifica el artículo 200 inciso segundo del CT, incorporando el siguiente párrafo: «Asimismo, el plazo será de 6 años cuando se hubieren eludido los hechos imposables mediante el abuso de las formas jurídicas o simulación, contado desde la ejecución del hecho, acto o negocio jurídico; o en el caso de un conjunto o serie de ellos, desde realizado o perfeccionado el último de dichos hechos, actos o negocios jurídicos».

### 5.3. Análisis y comentarios:

La propuesta establece que la acción del Servicio de Impuestos Internos para perseguir la elusión del hecho imponible mediante el abuso de las formas jurídicas o simulación prescribirá en seis años. De este modo, se configura una nueva causal por la cual el plazo de prescripción se aumenta de tres a seis años.

Asimismo, se clarifica que tratándose de operaciones elusivas complejas el plazo de prescripción comenzará a correr desde que haya sido realizado o perfeccionado el último de dichos hechos, actos o negocios jurídicos.

Tratándose de operaciones elusivas complejas, es decir, las conformadas por un conjunto de hechos, actos o negocios jurídicos, es evidente que el plazo de prescripción debe comenzar a correr desde que haya sido realizado o perfeccionado el último de dichos hechos, actos o negocios jurídicos porque solo desde este momento existe elusión. Por tanto, se trata de un reconocimiento, en estricto rigor innecesario, pero que aporta claridad en esta compleja materia.

Con todo, es relevante distinguir entre un acto elusivo complejo y un conjunto de operaciones elusivas reiteradas. En este último caso, se trata de un conjunto de conductas elusivas donde la prescripción debe comenzar a correr para cada una de ellas de manera independiente. Por ello y a fin de fomentar el principio de estabilidad y certeza es necesario clarificar esta distinción expresamente.

Finalmente, en coherencia con el principio general de seguridad jurídica, en fomento del principio de estabilidad y certeza, y para hacer efectiva la existencia de prescriptibilidad de la acción para perseguir la elusión proponemos que el plazo se cuente desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago del impuesto eludido.

#### 5.4. Disposición normativa que proponemos:

En el artículo 4 bis del CT:

*«El plazo de prescripción establecido en el artículo 200 y 201 comenzará a correr desde que se haya configurado la elusión, entendiéndose que esto ocurre desde la fecha de expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago del impuesto eludido.*

*Tratándose de una conducta elusiva compleja, compuesta por un conjunto de hechos o actos jurídicos, este plazo de prescripción se contará desde la fecha de expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago del impuesto eludido. Tratándose de la reiteración de conductas declaradas elusivas, este plazo de prescripción se contará para cada una de ellas de manera independiente desde la fecha de expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago del impuesto eludido.*

En el artículo 200 del CT:

*«Asimismo, el plazo será de 6 años cuando se hubieren eludido los hechos imposables mediante el abuso de las formas jurídicas o simulación, contado desde la fecha de expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago del impuesto eludido».*

## 6. Los hechos y conjunto de hechos como elementos constitutivos de modalidades elusivas

### 6.1. Regulación actual:

El artículo 4 ter del CT dispone: «Los hechos imposables contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios 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.

Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.

En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imposables establecidos en la ley».

El artículo 4 quáter del CT dispone: «Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación. En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados. Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento».

## 6.2. Regulación con el proyecto de ley:

El artículo primero, N° 2 del proyecto de ley de reforma tributaria modifica el artículo 4 ter del CT de manera que quede de la forma siguiente: «Los hechos imponible contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante **un conjunto o serie de hechos**, 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.

Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.

En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imponderables establecidos en la ley, **sin perjuicio de la multa establecida en el artículo 100 bis**»<sup>18</sup>.

El artículo primero, N° 3 del proyecto de ley de reforma tributaria modifica el artículo 4 quáter del CT de manera que quede de la forma siguiente: «Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación. En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia **del conjunto o serie de hechos, actos o negocios jurídicos simulados, sin perjuicio de la multa establecida en los términos del artículo 100 bis**. Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios **cuando el conjunto o la serie de hechos**, actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento»<sup>19</sup>.

## 6.3. Análisis y comentarios:

La modificación propuesta en ambos artículos tiene dos objetivos. Por una parte, se incorpora la multa del artículo 100 bis del CT como efecto jurídico para el caso en que se

---

<sup>18</sup> Se ha destacado en color rojo la modificación propuesta.

<sup>19</sup> Se ha destacado en color rojo la modificación propuesta.

declare la elusión en ambas modalidades de la norma general antielusiva; este tema se analizará con detalle más adelante<sup>20</sup>.

Por otra parte, se incorpora la idea de que una conducta elusiva puede ser simple o compleja, dependiendo de si se configura mediante un evento aislado o mediante un conjunto de ellos. En este sentido, parece estar incorporándose la doctrina denominada *step transactions*. Esta incorporación de las elusiones complejas puede aportar para disminuir confusiones. Con todo, cabe reiterar que se debe distinguir entre un acto elusivo complejo y un conjunto de operaciones elusivas, reiteradas. En este último caso, se trata de un conjunto de conductas elusivas donde cada una debe ser declarada de manera independiente.

Finalmente, respecto al uso de la tríada «hechos, actos o negocios jurídicos» nos parece que la incorporación de «hechos» puede aportar para incorporar los hechos jurídicos naturales o propiamente tales que consisten en un acontecimiento de la naturaleza, tales como el nacimiento y la muerte<sup>21</sup>. Por su parte, el uso de «actos y negocios» nos parece una reiteración innecesaria porque «la doctrina moderna llama actos jurídicos a los actos voluntarios del hombre, distinguiendo, dentro de éstos, una especie constituida por los negocios jurídicos»<sup>22</sup>; por tanto, en estricto rigor, todo negocio jurídico queda incluido dentro de la expresión «acto jurídico».

## 7. Procedimiento para declarar la elusión

### 7.1. Regulación actual:

El artículo 4 quinquies dispone lo siguiente: «La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter será declarada, a requerimiento del Director, por el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 160 bis.

Esta declaración sólo podrá ser requerida en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el Servicio al contribuyente respectivo, exceda la cantidad equivalente a 250 unidades tributarias mensuales a la fecha de la presentación del requerimiento.

Previo a la solicitud de declaración de abuso o simulación y para los efectos de fundar el ejercicio de ésta, el Servicio deberá citar al contribuyente en los términos del artículo 63, pudiendo solicitarle los antecedentes que considere necesarios y pertinentes, incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del artículo 100 bis. No se aplicarán en este procedimiento los plazos del artículo 59.

El Director deberá solicitar la declaración de abuso o simulación al Tribunal Tributario y Aduanero dentro de los nueve meses siguientes a la contestación de la citación a que se refiere el inciso anterior. El mismo plazo se aplicará en caso de no mediar contestación, el que se contará desde la respectiva citación. El precitado término no se aplicará cuando el

---

<sup>20</sup> Ver «Sanción para conductas elusivas».

<sup>21</sup> VIAL DEL RÍO, Víctor (2003). *Teoría general del acto jurídico*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, pp. 14-15.

<sup>22</sup> VIAL DEL RÍO, Víctor (2003). *Teoría general del acto jurídico*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, p. 25.

remanente de plazo de prescripción de la obligación tributaria sea menor, en cuyo caso se aplicará éste 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.

Durante el tiempo transcurrido entre la fecha en que se solicite la declaración de abuso o simulación, hasta la resolución que la resuelva, se suspenderá el cómputo de los plazos establecidos en los artículos 200 y 201.

En caso que se establezca la existencia de abuso o simulación para fines tributarios, el Tribunal Tributario y Aduanero deberá así declararlo en la resolución que dicte al efecto, dejando en ella constancia de los actos jurídicos abusivos o simulados, de los antecedentes de hecho y de derecho en que funda dicha calificación, determinando en la misma resolución el monto del impuesto que resulte adeudado, con los respectivos reajustes, intereses penales y multas, ordenando al Servicio emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda. Lo anterior, sin perjuicio de los recursos que, de acuerdo al artículo 160 bis, puedan deducir el Servicio, el contribuyente o quien resulte sancionado con las multas que pudieren aplicarse».

### 7.2. Regulación con el proyecto de ley:

El artículo primero, N°4 del proyecto de ley de reforma tributaria modifica el artículo 4 quinquies del CT sustituyéndolo por el siguiente: «La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter será declarada administrativamente por el Servicio, en la correspondiente liquidación, giro o resolución.

Para estos efectos, el Servicio deberá citar al contribuyente en los términos del artículo 63, pudiendo solicitar todos los antecedentes que estime necesarios respecto a los hechos, actos o negocios jurídicos objeto de revisión.

El Servicio deberá emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda, en un plazo máximo de nueve meses contados desde la respuesta a la citación a que se refiere este artículo. El mismo plazo aplicará en caso de no mediar contestación, contado desde que hubiere vencido el plazo de un mes señalado en el artículo 63. Este término no se aplicará cuando el remanente de plazo de prescripción de la obligación tributaria sea menor, en cuyo caso se aplicará este último.

La liquidación, giro y/o resolución que corresponda deberá señalar los actos jurídicos abusivos o simulados, los antecedentes de hecho y de derecho en que se funda la calificación de abuso o simulación, y la indicación de la forma en que se cumplen los supuestos de los artículos 4° ter y 4° quáter de la presente ley.

La liquidación o giro a que se refiere este artículo, será reclamable de conformidad con el artículo 124 de esta ley».

### 7.3. Análisis y comentarios:

La modificación propuesta es muy relevante porque cambia la sede de declaración de la elusión. En efecto, actualmente la declaración de la elusión se debe realizar en sede judicial, por el Tribunal Tributario y Aduanero; se propone que la declaración de la elusión se realice en sede administrativa, por el Servicio de Impuestos Internos.

Esta propuesta tiene los siguientes aspectos positivos:

Primero, el precepto propuesto soluciona la duda que surgía en orden a si procedía aplicar el estatuto general antielusivo cuando no existía una diferencia de impuestos, sino solo un ajuste a nivel de resultados. La aclaración viene de la mano de la expresa mención a la «resolución» como un acto administrativo que el SII puede dictar cuando ha determinado que existe elusión.

Segundo, se elimina toda referencia a la no aplicación de los plazos del artículo 59 del CT, lo que es un avance, por la incompatibilidad de regulación que existía entre estos dos preceptos. Sin embargo, como se verá, el problema subsiste.

Tercero, se aplican las reglas generales respecto a la prescripción de la acción de fiscalización del SII, desde el momento en que la declaración de elusión es realizada directamente por este. En consecuencia, no es necesario incluir una regulación expresa de la prescripción en este caso (suspensión e interrupción). Esto es sin perjuicio de la expresa mención al momento en el que comienza a correr la prescripción, contenida en el artículo 4° bis del CT.

Cuarto, parece adecuado que el reclamo del acto administrativo que declare la elusión se efectúe en el procedimiento general de reclamaciones, pues permite un lato conocimiento del asunto, pero solo se contempla el reclamo de la liquidación y del giro.

Como contrapartida, esta propuesta tiene las siguientes deficiencias:

Primero, no se establece un procedimiento administrativo especial tutelar de los derechos del contribuyente. A nivel comparado la regla es que la propia Administración tributaria –en el caso chileno el Servicio de Impuestos Internos– declare que existe elusión. Sin embargo, es común que las legislaciones contemplen un procedimiento especial y diverso al general de fiscalización para efectuar la declaración de elusión, cuyo objeto es cautelar los derechos del contribuyente. Además, se le impone expresamente a la Administración tributaria la carga de la prueba.

Segundo, en lo que se refiere a garantías procedimentales al contribuyente, el proyecto de ley no presenta suficientes resguardos; solo se contempla como garantía la citación del contribuyente –nuevamente no al asesor tributario–, lo que no difiere de las reglas que se dan en ciertas fiscalizaciones (v.gr. en materia de justificación de inversiones).

Durante la tramitación de la Ley N° 20.899 se consideró incluir la intervención obligatoria de un Comité Consultivo asesor del Director del Servicio de Impuestos Internos. En la historia de la ley se dijo que no era necesaria su inclusión legal, toda vez que la declaración de elusión la efectuaba un tribunal, no el Servicio de Impuestos Internos, por lo que habría un doble control. El proyecto de la Ley N° 21.210 también contempló la intervención en el procedimiento administrativo de organismos colegiados, pero en dicho caso era inadecuado por dos motivos: (a) se establecían dos órganos colegiados y (b) en uno de ellos, los integrantes que no eran del Servicio de Impuestos Internos tampoco eran expertos tributarios.

Pues bien, con el cambio propuesto en el órgano competente para declarar la elusión, podría considerarse la necesidad de incluir la intervención obligatoria de un órgano colegiado, que esté conformado por funcionarios del Servicio de Impuestos Internos; eventualmente, se podría incluir a actores de la sociedad civil como docentes de derecho tributario y asesores expertos.

Tercero, en el proyecto de ley se suprime la exigencia de que la diferencia de impuestos supere las 250 UTM como umbral para perseguir la elusión. Parece lógico que no se tome en cuenta la diferencia de impuestos, pues en el caso que se dicte una resolución esta no existirá, pero no se ha explicado suficientemente la razón por la cual ahora toda planificación elusiva se someterá a las reglas de las medidas generales antielusivas. Aquí también se denota un debilitamiento de la posición del contribuyente. Y si bien es cierto se indica que la declaración de la elusión puede tener lugar en una «resolución», el proyecto olvida expresamente indicar que este acto administrativo puede ser reclamado conforme con lo dispuesto en el artículo 124 y siguientes del CT. Se sugiere incluir la mención.

Cuarto, es necesario armonizar lo dispuesto en el artículo 4° quinquies del CT con lo prescrito en el artículo 59 del CT.

En efecto, la primera disposición indica expresamente en su inciso 3° del artículo 4° quinquies del CT que existe un plazo máximo de 9 meses para emitir el acto administrativo terminal, contado desde la notificación de la citación, si el contribuyente no respondió, o bien, desde la respuesta, si la presentó. Si el remanente de la prescripción es menor, se estará a dicho lapso.

El artículo 59 del CT indica que cuando la fiscalización se inició por un requerimiento de antecedentes, existe un plazo máximo de 18 meses –ampliable por una vez hasta por 6 meses más– en los casos de elusión para «citar para los efectos referidos en el artículo 63, liquidar o formular giros, cuando corresponda, o bien certificar si el contribuyente así lo solicita, que no existen diferencias derivadas del proceso de fiscalización». Es decir, contempla una regulación paralela, que resulta inconciliable con la contemplada en el artículo 4° quinquies del CT.

Es más, a continuación el artículo 59 del CT regula expresamente qué ocurre si se opta por seguir por el procedimiento del artículo 4° quinquies del CT señalando que «Si dentro de los plazos señalados y del análisis de los antecedentes presentados en respuesta al requerimiento de antecedentes efectuado en virtud del presente artículo se estima procedente la aplicación del procedimiento establecido en el artículo 4° quinquies, en la resolución que se emita deberá además informarse expresamente al contribuyente que el procedimiento iniciado continuará bajo dicha normativa, en cuyo caso procederá aplicar el plazo de 18 meses ampliable en 6 meses, conforme a lo establecido en inciso sexto de este artículo».

Se estima que debieran armonizarse los dos preceptos. Una alternativa plausible es señalar que el plazo del artículo 59 del CT es para notificar la citación y que el artículo 4° quinquies del CT determine el lapso en el que se debe dictar el acto administrativo terminal. Otra alternativa es dejar la regulación del artículo 59 del CT. En tal caso, sería necesario suprimir el inciso 3° del artículo 4° quinquies del CT.

Habiendo analizado los beneficios y defectos de la regulación propuesta, nuestra conclusión es que la declaración de la elusión debe seguir declarándose en sede judicial, manteniendo el umbral para perseguir la elusión en 250 unidades tributarias mensuales, con el procedimiento establecido en el artículo 4° quinquies, de manera que el objetivo de la

reforma sea mejorar la regulación actual, en el sentido que hemos informado anteriormente<sup>23</sup> y que resumimos a continuación: (a) aclarar si el acto que declara la elusión es declarativo o constitutivo porque esto es relevante en materia de reajustes, intereses y multas que se derivan de la no declaración oportuna por el contribuyente; (b) aumentar el plazo que tiene el tribunal tributario aduanero para dictar sentencia definitiva de veinte días a sesenta días; (c) compatibilizar la regulación del artículo 4° quinquies del CT con la regulación del artículo 59 de CT, que actualmente resultan inconciliables y, por aplicación del principio de temporalidad, se concluye que prima la regulación del artículo 59 del CT por sobre la regulación del artículo 4° quinquies del CT.

Finalmente, es relevante considerar que el procedimiento de declaración de la elusión, por abuso de las formas jurídica o por simulación, es un procedimiento complejo, que implica necesariamente las funciones de interpretación de la ley tributaria y recalificación. El procedimiento propuesto deja la declaración de la elusión supeditada a un simple procedimiento de fiscalización, sin considerar la complejidad jurídica que necesariamente implica la aplicación de una norma general antielusiva, pudiendo generarse importantes vulneraciones en los derechos del contribuyente.

## **8. Sanción para conductas elusivas**

### **8.1. Regulación actual:**

El artículo 100 bis del CT dispone lo siguiente: «Con excepción del contribuyente, que se regirá por lo dispuesto en los artículos 4° bis y siguientes, la persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, según lo dispuesto en los artículos 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies y 160 bis de este Código, será sancionado con multa de hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, de no mediar dichas conductas indebidas, y que se determinen al contribuyente. Con todo, dicha multa no podrá superar las 100 unidades tributarias anuales, salvo que exista reiteración respecto del mismo diseño o planificación, en cuyo caso la multa no podrá superar las 250 unidades tributarias anuales, considerando el número de casos, cuantía de todos los impuestos eludidos y las circunstancias modificatorias de responsabilidad descritas en los artículos 110, 111 y 112.

Para estos efectos, en caso que la infracción haya sido cometida por una persona jurídica, la sanción señalada será aplicada a sus directores o representantes legales si hubieren infringido sus deberes de dirección y supervisión.

Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, el Servicio sólo podrá aplicar la multa a que se refieren los incisos precedentes cuando, en el caso de haberse solicitado la declaración de abuso o simulación en los términos que señala el artículo 160 bis, ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada. La prescripción de la acción para perseguir esta sanción pecuniaria será de seis años contados desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos y se suspenderá desde la fecha en que se solicite

---

<sup>23</sup> NAVARRO, María Pilar; TOLEDO, Patricia y otros. *Combate a la elusión y evasión*, pp. 33-37. Disponible en <https://fesit.cl/wp-content/uploads/2022/06/Informe-elusion-FESIT-2022-1.pdf>. Fecha de consulta: 12 de agosto de 2022.



la aplicación de sanción pecuniaria a los responsables del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación, según lo establecido en el inciso segundo del artículo 160 bis, hasta la notificación de la sentencia firme y ejecutoriada que la resuelva».

## 8.2. Regulación con el proyecto de ley:

El artículo primero, N°30 del proyecto de ley de reforma tributaria modifica el artículo 4 quinquies del CT sustituyéndolo por el siguiente: «La persona natural o jurídica respecto de la cual se hubiera declarado la existencia de abuso o simulación conforme al artículo 4° quinquies, será sancionada con una multa equivalente al 100% de las diferencias de impuesto determinadas con un tope de 250 unidades tributarias anuales. En caso de existir, serán solidariamente responsables de la multa la o las personas naturales o jurídicas que hayan ejercido el cargo de directores, representantes y/o administradores de los mencionados contribuyentes al momento de cometerse el conjunto o series de hechos, actos o negocios jurídicos, si hubieren infringido sus deberes de dirección y supervisión respecto del contribuyente sancionado, en consideración a los estándares establecidos en la Ley N° 20.393 que Establece la Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas.

Asimismo, el asesor, sea persona natural o jurídica, respecto de quien se acredite haber diseñado, planificado o implementado los actos, contratos o negocios respecto de los que se hubiera declarado la existencia de abuso o simulación, según lo dispuesto en los artículos 4° ter, 4° quáter, y 4° quinquies, será sancionado con multa de 100 unidades tributarias anuales, salvo que: (a) exista reiteración respecto del mismo diseño o planificación, en cuyo caso la multa será de 250 unidades tributarias anuales; o (b) se acredite que los honorarios pactados sean superiores a 100 unidades tributarias anuales, caso en el cual la multa podrá extenderse hasta el total de los honorarios pactados con un tope de 250 unidades tributarias anuales. En caso de que el asesor fuese una persona jurídica, serán solidariamente responsables las personas naturales o jurídicas que hayan ejercido el cargo de directores, representantes o administradores del asesor, si hubieren infringido sus deberes de dirección y supervisión respecto de éste, en consideración a los estándares establecidos en la Ley N° 20.393 que Establece la Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas.

En caso de que el contribuyente haya deducido reclamo respecto de la resolución que declara el abuso o simulación en los términos que señala el artículo 4° quinquies, el Servicio sólo podrá solicitar la multa a que se refiere el inciso primero dentro del mismo procedimiento. No existiendo reclamo por parte del contribuyente, las multas deberán ser solicitadas por el Servicio de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 161.

La prescripción de la acción para perseguir las sanciones pecuniarias al contribuyente o a sus directores, representantes y/o administradores, cuando corresponda, será de seis años contados desde la notificación de la resolución que declare la elusión conforme al artículo 4° quinquies. En aquellos casos en que el contribuyente haya deducido reclamo, precluirá la acción del Servicio si no se interpone al momento de presentar la contestación al reclamo dentro del plazo del artículo 132. En el caso de la acción contra el asesor, la prescripción será de 6 años contados desde la notificación de la resolución que declare la elusión o, en caso de existir reclamo, desde que la sentencia que rechace el reclamo se encuentre ejecutoriada».

### 8.3. Análisis y comentarios:

*Incorporación de una sanción para el contribuyente que elude.* La propuesta incorpora una sanción aplicable a la persona natural o jurídica, cuya conducta se haya declarado constitutiva de elusión, con una multa equivalente al 100% de las diferencias de impuestos determinadas con un tope de 250 unidades tributarias anuales. Se establece una responsabilidad solidaria de directores, representantes y/o administradores que hubieren infringido sus deberes de dirección y supervisión respecto del contribuyente sancionado.

Se trata de una propuesta importante porque incrementa significativamente el costo de eludir impuestos, con lo que se constituye en una vía con un relevante efecto disuasorio. Sin embargo, resulta desproporcionado que el monto de la multa se fije en un «100% de las diferencias de impuestos determinadas» y no se use una escala de «hasta el 100%» como lo hace la legislación vigente respecto del asesor tributario. Las sanciones para el caso de elusión deberían ser menos rigurosas que para el caso de evasión; esta modalidad infringe la garantía de gradualidad de la penal que emana de derechos constitucionales y de tratados internacionales ratificados por Chile.

Además, se sugiere aclarar qué debe entenderse por «100% de las diferencias de impuestos determinadas»: ¿se trata de un monto equivalente al monto eludido reajustado? ¿se trata del monto contenido en la declaración de elusión por el Servicio de Impuestos Internos?

Reiteramos la crítica respecto de que nada se dice sobre los casos de simulación tributaria que pueden perseguirse simultáneamente como modalidad de elusión y modalidad de evasión, es decir, como ilícito administrativo y como ilícito penal. Cuando la consecuencia jurídica de la declaración de elusión es solo el cobro de los impuestos eludidos, nada obsta a que, además, se intente imponer una multa por la conducta que configura evasión tributaria. Sin embargo, con la nueva regulación del artículo 100 bis del CT, se generaría una doble persecución por un mismo hecho; por ello, es necesario aclarar que el ejercicio de una de estas herramientas hará precluir la facultad para ejercer la otra.

*Sanción para el asesor tributario.* Respecto a la sanción para el asesor que hubiere diseñado, planificado o implementado los actos, contratos o negocios declarados elusivos se establece una multa de 100 unidades tributarias anuales, que se aumenta en dos situaciones: (a) en caso de que exista reiteración del mismo diseño o planificación, en que la multa será de 250 unidades tributarias anuales; (b) en caso de que se hayan pactado honorarios superiores a 100 unidades tributarias anuales, en cuyo caso la multa se extenderá hasta el total de los honorarios pactados con un tope de 250 unidades tributarias anuales. También se establece una responsabilidad solidaria de directores, representantes o administradores que hubieren infringido sus deberes de dirección y supervisión respecto de la persona jurídica que asesoró al contribuyente sancionado.

Varios comentarios surgen al respecto. Primero, incorporar la «implementación» como conducta sancionable puede ser fuente de importantes injusticias, dado que quien implemente un acto podría no saber que se trata de un acto elusivo; por ejemplo, el personal administrativo de una empresa que siga instrucciones de su empleador. Segundo, la multa establecida puede resultar desproporcionadamente alta en caso de que el monto de los impuestos eludidos sea bajo, especialmente considerando que el proyecto de ley elimina el umbral de las 250 unidades

tributarias mensuales como requisito para perseguir la elusión, que establecía el artículo 4° quinquies del CT. Tercero, la incorporación del monto de los honorarios pactados resulta difícil de acreditar, especialmente tratándose de la prestación de asesorías permanentes, por montos fijos mensuales. Cuarto, la ley sigue sin resolver si el monto eludido considera reajustes e intereses. Quinto, sigue quedando pendiente la dificultad de probar la responsabilidad de directores, representantes o administradores en el caso de asesorías elusivas prestadas por una persona jurídica.

*Aplicación de sanciones en sede judicial.* Respecto a la sede dónde debe ser establecida la sanción, la ley ordena que sea en sede judicial. En caso de que el contribuyente haya reclamado de la resolución que declare la elusión, la sanción debe ser solicitada por el Servicio de Impuestos Internos dentro del procedimiento general de reclamaciones. En caso de que el contribuyente no haya reclamado de la resolución que declara la elusión, la sanción debe ser solicitada por el Servicio de Impuestos Internos dentro del procedimiento general de aplicación de sanciones. Parece adecuado que la sanción sea establecida en sede judicial; sin embargo, surgen los cuestionamientos acerca de cuáles son los principios y garantías del contribuyente que deben respetarse tratándose de una sanción administrativa declarada en sede judicial, dado el carácter híbrido de la sanción. ¿Se aplican las reglas del derecho administrativo sancionatorio? ¿rigen las garantías penales en la declaración judicial de la sanción? ¿cuáles son los efectos en la responsabilidad del contribuyente elusor que paga el impuesto eludido?

Otro aspecto relevante es que, con la regulación propuesta, no queda claro cuál es el procedimiento que se debe seguirse para establecer una multa al asesor tributario respecto de quien se acredite haber diseñado, planificado o implementado los actos, contratos o negocios respecto de los que se hubiera declarado la existencia de elusión. ¿Cuáles son los principios y garantías del asesor tributario? ¿cómo puede defenderse el asesor tributario en el caso de que el contribuyente no reclame? ¿cuáles son los efectos en la responsabilidad del asesor tributario de un contribuyente elusor que paga el impuesto eludido?

*Plazo de prescripción.* Se establece el plazo de prescripción de seis años de la acción para perseguir las sanciones pecuniarias. Tratándose del contribuyente o sus directores, representantes y/o administradores, el plazo se cuenta desde la notificación de la resolución del Servicio de Impuestos Internos que declare la elusión. Tratándose del asesor tributario, el plazo se cuenta desde la notificación de la resolución que declare la elusión o, en caso de existir reclamo, desde que la sentencia que rechace el reclamo se encuentre ejecutoriada. En ambos casos el plazo parece excesivo; sugerimos armonizar este plazo con los del artículo 200 y 201 del CT y establecer un plazo efectivo de seis años, contado desde la fecha de expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago del impuesto eludido.

Finalmente, reiteramos nuestra recomendación de carácter general para el sistema tributario chileno y establecer expresamente que durante la tramitación del reclamo en sede judicial se debe entender suspendido el cobro de intereses. Solo de esta manera se garantizará al contribuyente y al asesor tributario, efectivamente, su derecho a reclamar en sede judicial de lo resuelto por la Administración tributaria.