

DOI: <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-09502024000100077>

Aplicación de la norma general antielusiva chilena en relación con las normas especiales antielusivas

*Patricia Toledo Zúñiga**

*María Pilar Navarro Schiappacasse***

RESUMEN

La legislación chilena optó por preferir la aplicación de la norma especial antielusiva por sobre la aplicación de una norma general antielusiva. Este trabajo analiza cuatro diferencias de combatir la elusión mediante una u otra norma en el sistema tributario chileno. Además, se identifican y analizan tres situaciones complejas en las que no es claro si es aplicable una norma general antielusiva, proponiendo una solución en cada caso. El estudio concluye destacando que estos temas son esenciales para la certeza jurídica de los contribuyentes y el correcto funcionamiento del sistema tributario.

Elusión fiscal; norma general antielusiva; normas especiales antielusivas

Application of the Chilean general anti-avoidance rule in respect of the special anti-avoidance rules

ABSTRACT

Chilean law opted to prefer the application of the Special Anti-Avoidance Rule over the application of a General Anti-Avoidance Rule. This paper analyzes four differences of combating avoidance through a general anti-avoidance rule and a special anti-avoidance rule in the Chilean tax system. In addition, three difficult situations in which it is not clear whether a general anti-avoidance rule is applicable are identified and analyzed, proposing a solution in each case. The paper concludes by stressing that these issues are essential for the legal certainty of taxpayers and the proper functioning of the tax system.

Tax Avoidance; General Anti-Avoidance Rule; Special Anti-Avoidance Rules

* Licenciada en Ciencias Jurídicas, Universidad Católica de Temuco, Chile. Doctora en Derecho, Universidad Pompeu Fabra, Barcelona, España. Académica de la Universidad Alberto Hurtado, Chile. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0438-6348>. Correo electrónico: ptoledo@uahurtado.cl

Este artículo se enmarca en el proyecto Fondecyt de Iniciación N° 11190344 "Elusión fiscal. Hacia la construcción de una teoría normativa para la interpretación de la norma general antielusiva en el Derecho tributario chileno".

** Licenciada en Ciencias Jurídicas, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Chile. Doctora en Derecho y Ciencia Política, Universidad de Barcelona, España. Profesora de la Universidad de Chile. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7750-7617>. Correo electrónico: mnavarro@derecho.uchile.cl

Este artículo se enmarca en el proyecto Fondecyt de Iniciación N° 11200366 "Bases para la construcción de una teoría general del régimen sancionatorio previsto en Chile para combatir las conductas elusivas".

Este artículo se recibió el 13.4.23 y fue aceptado para su publicación el 13.12.23.

INTRODUCCIÓN

La actividad estatal requiere que el Estado obtenga ingresos para financiar los gastos que realiza en el cumplimiento de sus fines. Junto con los legítimos intereses del Estado por aumentar la recaudación tributaria, aparecen los intereses del contribuyente que, por diversas razones, intenta disminuir su carga impositiva, configurando sus relaciones jurídicas de forma que estas reciban el tratamiento tributario más beneficioso. Se estará en presencia de evasión, elusión o economía de opción, dependiendo del grado de conformidad de la actuación del contribuyente con el ordenamiento jurídico¹.

Para combatir la elusión los distintos sistemas tributarios han ido incorporando disposiciones normativas que corrigen sus efectos. Así, el 29 de septiembre de 2014 se publicó en Chile la Ley N° 20.780 que, entre otros cambios estructurales, estableció una norma general antielusiva (en adelante NGA), compuesta por ocho disposiciones normativas, vigentes desde el 30 de septiembre de 2015.

El objeto de estudio de este trabajo es una de dichas disposiciones normativas; específicamente, el artículo 4° bis inciso cuarto del Código Tributario chileno (en adelante CT), que establece la aplicación preferente de las normas especiales antielusivas (en adelante NEA) por sobre la NGA. El objetivo es analizar las diferencias de combatir la elusión mediante una NGA y de una NEA en el sistema tributario chileno, con el fin de otorgar más certeza a los contribuyentes y a los demás operadores del sistema jurídico tributario chileno. Además, se identifican tres situaciones complejas en las que, por sus características, no es claro si resulta aplicable la norma general antielusiva; se analizan estas situaciones y se propone una solución.

Metodológicamente, se trata del análisis de una institución de la legislación chilena y, por tanto, sus conclusiones resultan aplicables al sistema tributario chileno. Ahora bien, en sus siete años de vigencia, la NGA no se ha aplicado judicialmente en Chile, pero no es una institución novedosa en el resto del mundo. Por ello, se utilizan referencias de legislaciones extranjeras, similares a la nuestra, con el fin de aprovechar dicha experiencia interpretando y aplicando la normativa general antielusiva².

La investigación está estructurada en tres partes. La primera parte tiene por finalidad establecer el marco conceptual necesario para abordar el objetivo de este trabajo; en esta sección se estudian conceptos tales como “elusión”, “norma general antielusiva” y “norma especial antielusiva”. La segunda parte tiene por finalidad estudiar las consecuencias directas que emanan de la decisión del legislador de establecer la aplicación preferente de las NEA por sobre la NGA, identificando el diverso estatuto jurídico aplicable. La tercera parte tiene por finalidad analizar tres casos complejos en que surgen interrogantes acerca de la aplicabilidad de la NGA. Finalmente, se presentan las conclusiones.

¹ ALONSO, 2016, p. 78.

² Un sector importante de la doctrina tributaria chilena reconoce en la NGA española una fuente de inspiración de la NGA chilena. Por todos, UGALDE, 2018a, p. 29.

I. LA LUCHA CONTRA LA ELUSIÓN FISCAL

En términos generales, la elusión puede definirse como una o más conductas del contribuyente que tienen por finalidad obtener una ventaja patrimonial consistente en evitar o disminuir su carga tributaria como consecuencia de la realización de actividades que, amparadas en un cumplimiento formal, atentan contra el significado de la ley tributaria³. La elusión utiliza formas lícitas, pero habitualmente inusuales o artificiosas⁴.

La elusión produce muchos efectos inadmisibles para un sistema tributario. Disminuye la recaudación fiscal porque priva al Estado de los ingresos públicos que, conforme con el procedimiento democrático de formación de ley, le corresponden⁵. 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 legislador⁶. Distorsiona la libre competencia porque otorga ventajas económicas al contribuyente elusor por sobre el contribuyente cumplidor⁷. Finalmente, atenta contra los principios constitucionales establecidos como criterios justos de reparto de la carga tributaria, tales como el principio de igualdad tributaria⁸; en efecto, entre dos contribuyentes con igual capacidad económica, el contribuyente que elude soportará una carga tributaria menor que el contribuyente que no elude⁹.

La elusión fiscal es un problema que afecta a los diversos sistemas tributarios del mundo y, por tanto, se trata de una preocupación global. En este contexto, el 2013 los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y del G20 aprobaron el Plan de Acciones sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (Plan BEPS). Mediante este plan diversos países se comprometieron a colaborar de manera conjunta con el fin de modernizar las normas impositivas internacionales y desarrollar acciones para limitar los problemas de la elusión fiscal¹⁰.

Hasta el 2014, la legislación tributaria chilena carecía de una disposición normativa que corrigiera expresamente los efectos de la elusión. Ante este vacío legal la doctrina y la jurisprudencia tributarias nacionales discutían acerca de la licitud o ilicitud de la elusión en nuestro sistema tributario¹¹. Así, había quienes defendían la licitud de la elusión afirmando que su origen era una mala técnica legislativa de la que no correspondía

³ AVILÉS, 2014, p. 214.

⁴ OSORIO, 2022, p. 44.

⁵ SII. Circular N°65/2015, p. 2.

⁶ “El ‘combate’ a la elusión busca, entonces, asegurar que cada contribuyente cumpla sus obligaciones según lo que establece la ley y no según su voluntad individual”. SAFFIE, 2021, p. 256.

⁷ SII. Circular N°65/2015, pp. 1-2.

⁸ TOLEDO, 2018, p. 252.

⁹ El Tribunal Constitucional de España ha declarado: “lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”. STC 110/1984.

¹⁰ OCDE, 2013.

¹¹ Ver GARCÍA, 2005, pp. 126 y ss.

responsabilizar al contribuyente¹². En la jurisprudencia tributaria nacional resulta ilustrativa la sentencia de la Corte Suprema que afirmó de modo expreso que la elusión “consiste en evitar algo con astucia” y que no necesariamente era antijurídica¹³.

La calificación jurídica de la elusión en nuestro sistema tributario cambió con la Ley Nº 20.780, de 29 de septiembre de 2014. Entre los importantes cambios que estableció esta ley, incorporó una NGA en el sistema tributario chileno, vigente desde el 30 de septiembre de 2015¹⁴. La incorporación de una NGA en la legislación chilena produjo dos efectos inmediatos. Primero, quedó establecido con claridad que la elusión fiscal es considerada ilícita en nuestro sistema tributario¹⁵. Segundo, cumple una función preventiva general disuadiendo a contribuyentes y asesores tributarios de participar en el diseño o planificación de conductas constitutivas de elusión¹⁶.

Aunque en siete años no se ha aplicado judicialmente la NGA en Chile, el Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII) sí ha iniciado 50 procedimientos administrativos de calificación de actos o negocios como elusivos del artículo 4º quinquies del CT¹⁷. En la actualidad, existen seis casos judicializados en los que el SII presentó un requerimiento a los TTA¹⁸.

1. *Norma General Antielusiva*

Una opción de la legislación para luchar contra la elusión fiscal es el establecimiento de una NGA, también llamada cláusula general antielusión o *General Anti-Avoidance Rule* (GAAR). Una NGA puede definirse como una norma jurídica estructurada por un supuesto de hecho genérico, definido por el legislador como una modalidad constitutiva 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 eludir¹⁹.

Desde un punto de vista estructural, la aplicación de una NGA implica la aplicación de dos reglas jurídicas: una regla constitutiva y una regla prescriptiva. La regla constitutiva es una regla de jerarquía legal que define una modalidad que configura elusión; la declaración de la elusión se debe realizar de acuerdo con el procedimiento definido por el legislador. La regla prescriptiva es una regla también de jerarquía legal que correlaciona la configuración de un hecho gravado (supuesto de hecho) con la obligación de pagar un impuesto determinado (consecuencia jurídica)²⁰.

¹² UGALDE y GARCÍA, 2007.

¹³ Corte Suprema, 28.01.2003, Rol 4038-2001.

¹⁴ Artículo decimoquinto transitorio de la Ley Nº 20.780.

¹⁵ SAFFIE, 2021, p. 254.

¹⁶ TOLEDO, 2022a, p. 8.

¹⁷ Res.Ex. LTNot 0023918, de 20.12.2022.

¹⁸ Res.Ex. LTNot 0023918, de 20.12.2022.

¹⁹ GARCÍA, 2004, p. 259.

²⁰ MORESO y VILAJOSANA, 2004, pp. 65-73.

El establecimiento de una NGA en la legislación chilena implicó la incorporación de disposiciones normativas, de carácter sustantivo y procedimental, contenidas en los artículos 4°bis, 4°ter, 4°quáter, 4°quinqües, 26 bis, 100 bis, 119 y 160 bis, todos del CT. La legislación chilena estableció dos modalidades que configuran la elusión: el abuso de las formas jurídicas y la simulación tributaria. Por tanto, configurada una de estas dos modalidades de elusión, la Administración tributaria iniciará el procedimiento para que se declare la elusión. Una vez declarada la elusión, entonces la Administración tributaria quedará habilitada para recalificar el acto del contribuyente y aplicar la norma impositiva que se ha tratado de eludir.

El “abuso de las formas jurídicas” está regulado en el artículo 4° ter del CT. Puede definirse como la realización de uno o más actos o negocios jurídicos que tienen por finalidad producir un ahorro impositivo, sin que exista ningún otro resultado o efecto jurídico o económico relevante que lo justifique. El artículo 4° ter del CT establece dos elementos que deben concurrir para que se verifique el abuso de las formas jurídicas: el ahorro tributario y el test de relevancia.

En cuanto al ahorro tributario, se establecen tres causales: (a) evitación total o parcial de la realización del hecho gravado; (b) disminución de la base imponible o de la obligación tributaria; y (c) postergación o diferimiento del nacimiento de la obligación tributaria. En cuanto al test de relevancia, consiste en la exigencia de que el ahorro tributario obtenido mediante alguna de las tres causales previamente enumeradas lo sea “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”.

Al revisar las causales que configuran el abuso de las formas jurídicas es posible constatar que se trata de supuestos excesivamente abiertos. Sin embargo, este problema se ve atenuado en dos sentidos. Primero, porque en el mismo artículo 4° ter del CT el legislador dispone que no existe elusión cuando se obtiene ahorro impositivo como consecuencia de optar entre conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria; esta institución es conocida como “economía de opción”. Segundo, por la exigencia del test de relevancia. En consecuencia, la expresión “abuso” parece referir a conductas artificiosas o impropias y, por tanto, la configuración del abuso de las formas jurídicas “exige realizar un análisis entre la forma jurídica utilizada, el ahorro fiscal o reducción de la carga tributaria generada, y la existencia de una razón sustancial o motivo válido alternativo a este último”²¹.

La “simulación tributaria”, regulada en el artículo 4° quáter del CT, consiste en la realización de uno o más negocios jurídicos que tienen por finalidad producir una ventaja impositiva como consecuencia de disimular uno o más de los siguientes aspectos de la obligación tributaria: (a) la configuración del hecho gravado que origina la obligación tributaria; (b) la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria;

²¹ OSORIO y GONZÁLEZ, 2022, p. 304.

(c) el verdadero monto de la obligación tributaria; y (d) la verdadera data de nacimiento de la obligación tributaria.

Al revisar las causales que configuran la simulación es posible constatar que se trata de supuestos donde se intenta ocultar una obligación tributaria que ya existe, o elementos de esta, y, por tanto, la ventaja impositiva proviene de incumplir una obligación tributaria que ya se encuentra configurada. Técnicamente, se trata de un supuesto de evasión y no de elusión; sin embargo, el legislador nacional optó por calificar estos supuestos como causales que configuran elusión. La doctrina nacional ha criticado que se hayan equiparado ambas figuras por las proyecciones que tiene esta última, en sede penal; en efecto, la simulación tributaria es un ilícito tributario sancionado expresamente por la ley²².

2. Normas Especiales Antielusivas

Una segunda opción de la legislación para luchar contra la elusión fiscal son las NEA, también llamadas cláusulas especiales antielusión o *Specific Anti-Avoidance Rules* (SAAR). Una NEA puede definirse como una norma jurídica estructurada por un supuesto de hecho cerrado y taxativo, considerado por el legislador como constitutivo de elusión, consecuencia jurídica que consiste en la asignación de facultades a la Administración tributaria para aplicar un efecto de carácter económico definido expresamente en la ley, referido a un tributo concreto, con el fin de compensar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir²³.

Desde un punto de vista estructural, la imposición de una NEA implica la aplicación de una regla jurídica prescriptiva. Se trata de una regla de jerarquía legal que correlaciona la configuración de una conducta del contribuyente, descrita específicamente por el legislador (supuesto de hecho) con la obligación de pagar un impuesto determinado (consecuencia jurídica)²⁴. De manera habitual, estas reglas se suelen presentar en forma de ficciones legales o presunciones jurídicas²⁵.

Un ejemplo de NEA de la legislación chilena se encuentra en el artículo 70 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante LIR). Este artículo dispone: “Si el interesado no probare el origen de los fondos con que ha efectuado sus gastos” (supuesto de hecho) “se presumirá que corresponde a utilidades afectas al Impuesto de Primera Categoría según el N°3 del artículo 20 o clasificadas en la Segunda Categoría conforme al N°2 del artículo 42, atendiendo a la actividad principal del contribuyente” (consecuencia jurídica).

Una NEA tiene en común con la NGA que ambas facultan a la Administración tributaria para aplicar un efecto de carácter económico con el fin de aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir; sin embargo, una NEA, a diferencia de una

²² NAVARRO, 2021, pp. 62-63.

²³ GARCÍA, 2004, p. 268.

²⁴ MORESO y VILAJOSANA, 2004, pp. 65-73.

²⁵ GARCÍA, 2004, p. 269.

NGA, tiene un supuesto de hecho cerrado y taxativo y, por tanto, aplicable exclusivamente para el caso determinado expresamente por el legislador. En efecto, aunque es más respetuosa de la certeza jurídica por tratarse de una norma jurídica con un presupuesto de hecho rígido, detallado y taxativo²⁶, su eficacia como herramienta para perseguir la elusión es muy limitada.

Aunque existen casos de NEA dictadas con posterioridad a la entrada en vigor de la NGA²⁷, la mayoría de las NEA chilenas son disposiciones normativas vigentes con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley N° 20.780²⁸, que releídas o reinterpretadas a la luz de la nueva normativa antielusiva resultan contener normas que pueden evitar la elusión. Nótese que esta reinterpretación se debe realizar dentro de un sistema normativo que hasta fines de 2014 no tipificaba la elusión y donde parte importante de la doctrina y la jurisprudencia tributarias sostenía que la elusión era lícita.

En este contexto, resulta valioso cualquier documento legislativo o jurisprudencial donde se identifiquen expresamente NEA chilenas. De este modo, resultan útiles los siguientes documentos: (a) Circular del SII N° 65/2015, de 23 de julio, que imparte instrucciones acerca de las normas incorporadas en el Código Tributario por la Ley N° 20.780, en materia de medidas antielusión; (b) Catálogo de Esquemas Tributarios –que actualmente contiene setenta y cinco casos–, con el criterio del SII “para afrontar la comprobación de los riesgos fiscales relacionados con la verificación de operaciones que, bajo determinadas circunstancias, podrían ser consideradas elusivas”²⁹, lo que se traduce en una opinión acerca de la aplicación de la NGA o de NEA³⁰; (c) respuesta a consultas formuladas por el contribuyente o el obligado tributario acerca de la potencial aplicación o no de las NGA o NEA a un caso concreto, previsto en el artículo 26 bis del CT³¹.

A partir de los dos primeros documentos, el SII ha establecido, por vía de ejemplo, que las siguientes disposiciones normativas contienen NEA³²: (a) artículo 64 del CT³³; (b) artículo 21 LIR; (c) artículos 70 y 71 LIR; (d) artículo 17 N° 8 LIR; (e) artículo

²⁶ PISTONE, 1995, pp. 20-21.

²⁷ Así, el artículo 14 letra A, N°9 LIR –incorporado por la Ley N°21.210, de 24 de febrero de 2020– que establece una facultad especial de revisión del SII para los casos en que los propietarios de una empresa, que tribute el Impuesto de Primera Categoría de acuerdo con el régimen de tributación general, realicen retiros desproporcionados.

²⁸ MASBERNAT y RAMOS, 2019, p. 54.

²⁹ SII, Catálogo de Esquemas Tributarios, 2021, p. 5.

³⁰ Se ha criticado la redacción del Catálogo de Esquemas Tributarios del SII porque se limita a listar casos y señalar las normas que podrían resultar aplicables, sin identificar la forma cómo se verifican o no los requisitos legales que dan lugar a la economía de opción, al abuso de las formas jurídicas y a la simulación. NAVARRO, TOLEDO *et al.*, 2021, pp. 10-12.

³¹ El SII ha entendido que existe elusión en los casos que respondió mediante los Oficios N° 4/2021, 1223/2021, 2078/2022 y 1031/2023.

³² SII, Circular N° 65/2015, p. 8.

³³ También MONTECINOS, 2000, p. 158.

41E LIR³⁴; (f) artículo 41F LIR; (g) artículo 63 de la Ley Nº 16.271; y (h) artículo 64 de la Ley Nº 16.271.

Teóricamente, la determinación del ámbito de aplicación de una NGA en relación con una NEA responde a dos alternativas: subsidiariedad o decisión discrecional de la Administración tributaria. La relación de subsidiariedad, por aplicación del principio de especialidad y por razones de seguridad jurídica, considera que, si y solo si no existe una NEA que regule cabalmente la conducta del contribuyente, entonces se permite que la Administración tributaria pueda evaluar si es subsumible en la NGA³⁵. La otra alternativa faculta a la Administración tributaria para ejercer su potestad tributaria escogiendo de manera discrecional el medio legal que considere más eficaz para combatir la elusión; por tanto, al tratarse de una potestad pública, la Administración tributaria está obligada a perseguir la elusión fiscal, pero podría optar entre usar una NEA o una NGA. Teniendo presente estos dos modelos, en los apartados siguientes se analizará la opción escogida por la legislación chilena.

II. CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN PREFERENTE DE LAS NEA POR SOBRE LA NGA

En distintas legislaciones con normativa antielusiva se discute acerca del ámbito de aplicación de la NGA en relación con las NEA. En la legislación chilena este conflicto parece estar resuelto con lo dispuesto en el artículo 4º bis inciso cuarto del CT, que expresa: “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 4º ter y 4º quáter”.

Del precepto transcrito es posible concluir que en esta legislación se optó por una relación de subsidiariedad, esto es, una aplicación preferente de las NEA por sobre la NGA. En esta sección nos ocuparemos de estudiar cuatro consecuencias directas que emanan de esta decisión del legislador chileno.

1. *Procedimiento aplicable*

La principal consecuencia de la aplicación preferente de las NEA por sobre la NGA es el tipo de procedimiento aplicable. En efecto, tratándose de la NGA se estableció que la existencia de elusión debe ser declarada en sede judicial, previa tramitación de un procedimiento administrativo especialmente regulado. La fase administrativa exige la citación al contribuyente y, entiende la doctrina, también al asesor para los efectos de

³⁴ A nivel comparado es posible encontrar posturas que niegan el carácter de NEA a las normas tasación en materia de precios de transferencia, DELGADO, 2018, p. 41.

³⁵ CHUMACERO, 2018, pp. 241-244.

la aplicación del ilícito del artículo 100 bis del CT³⁶. La resolución judicial ordenará al SII emitir el acto administrativo terminal.

El procedimiento para declarar la elusión por aplicación de una NGA es un procedimiento especial, reglamentado en los artículos 4º quinquies y 160 bis del CT. Se trata de un procedimiento que debe ser iniciado a requerimiento del Director del SII ante el TTA competente³⁷.

Desde que se solicite la declaración de abuso o simulación y hasta su resolución, se suspenderá el plazo de prescripción. El requerimiento del Director del SII debe hacerse de manera fundada y acompañando los antecedentes de hecho y de derecho en que se sustenta. En cuanto a la fundamentación, el SII ha expresado que “se debe explicar de manera razonada la forma como el contribuyente cometió el abuso o simulación y la prueba con que en el transcurso del juicio se acreditará tal aseveración”³⁸. La dogmática tributaria nacional entiende que esta exigencia implica indicar los motivos y razones eficaces, tanto de hecho como de derecho, por las que se considera que existe abuso de las formas jurídicas o simulación tributaria, en su caso³⁹.

Tratándose de una NEA no se exige que su aplicación sea declarada en un procedimiento judicial. En efecto, se entiende que ella forma parte de las facultades fiscalizadoras del SII y, por tanto, su aplicación solo requiere seguir los procedimientos administrativos correspondientes. El contribuyente tiene derecho a recurrir de lo resuelto en sede administrativa interponiendo una reposición administrativa voluntaria, o bien, el reclamo correspondiente en sede judicial, tramitado según las reglas del procedimiento general de reclamaciones, en contra de un acto administrativo terminal notificado. Desde que intervenga notificación administrativa de un giro o liquidación, se interrumpe el plazo de prescripción, comenzando a correr un nuevo plazo de tres años.

Esta diferencia de procedimiento se justifica en el carácter amplio y abierto de una NGA, cuestión que no ocurre en las NEA donde el supuesto de aplicación es cerrado y taxativo. Teniendo presente los problemas de certeza jurídica que puede generar la aplicación de una NGA, es una garantía para el contribuyente que, antes de ser aplicada, se siga un procedimiento en el que el SII acredite de manera fundada en qué sentido la conducta del contribuyente puede ser calificada como elusiva⁴⁰.

Sin embargo, al revisar la experiencia comparada es posible constatar que el procedimiento que se debe seguir para que se declare la elusión por aplicación de una NGA suele ser un procedimiento especial en sede administrativa⁴¹. Por tanto, es posible cuestionar acerca del motivo del legislador nacional para radicar este procedimiento en sede judicial.

³⁶ VERGARA, 2016, p. 385.

³⁷ Ver artículo 119 del CT.

³⁸ SII, Circular N° 65/2015, p. 22.

³⁹ UGALDE, 2018b, p. 47.

⁴⁰ AVILÉS y BOETSCH, 2019, p. 153.

⁴¹ Véase: Alemania la sección 42 del *Abgabenordnung*; España, los artículos 15 y 159 de la Ley General Tributaria; Italia, el artículo 10 bis del *Statuto del Contribuente*; Portugal, los artículos 38 de la *Lei Geral Tributária* y 63 del *Código de Procedimento e Processo Tributário*; Reino Unido, la Part V de la *Finance Act* de

La judicialización de la aplicación de la NGA no figuraba en el proyecto de ley original, donde la existencia de elusión debía ser declarada administrativamente⁴². El cambio se produjo durante la tramitación de la Ley Nº 20.780 en la Comisión de Hacienda del Senado, con la aprobación de una indicación del Ejecutivo, que responde a reclamos por una mayor protección de los derechos del contribuyente⁴³.

La decisión de judicializar la aplicación de la NGA parece responder al desconocimiento que existía en la época ante una institución novedosa para la legislación chilena. Se afirmó que de esta forma la NGA era constitucional⁴⁴. Especialmente, se buscó evitar que la Administración tributaria volviera a ser “juez y parte” en un procedimiento, como ocurría hasta la entrada en vigor de la Ley Nº 20.322; todo, en un contexto en que la declaración de elusión se entendía como una sanción para el contribuyente que requería de la judicialización como garantía del debido proceso⁴⁵.

Pese a que se aplican supletoriamente las normas del procedimiento general de reclamaciones cuando la naturaleza de la tramitación lo permita, el procedimiento del artículo 160 bis del CT difiere de aquel: (i) no existe acto administrativo terminal reclamado; (ii) el SII ocurre a los tribunales; (iii) el contribuyente tiene 90 días para contestar el requerimiento; (iv) se excluye el llamado a conciliación; (v) se contempla una audiencia en la que cada parte deberá plantear sus pretensiones; (vi) contra la resolución que recibe la causa a prueba solo procede reposición; (vii) al fallar el tribunal deberá tener en consideración la naturaleza económica de los hechos gravados en conformidad con el artículo 4º bis del CT (naturaleza jurídica del hecho imponible); (viii) la sentencia que declara elusivos actos o contratos debe dictarse en un plazo de 20 días; y (ix) el acto que se emitan en cumplimiento de la sentencia firme que declare la existencia del abuso o de la simulación no serán susceptibles de reclamo alguno.

El efecto de la declaración de elusión es el cobro de los impuestos eludidos. Este efecto no debe ser considerado una sanción, sino el mero cumplimiento de la obligación tributaria establecida por el legislador⁴⁶. Por tanto, parece adecuada la propuesta original de que la declaración de elusión sea una facultad del SII, previa autorización de una comisión revisora⁴⁷; resultado que sea reclamable por el contribuyente en sede judicial⁴⁸.

2013; Estados Unidos, la §7701(o) del *Internal Revenue Code*; México, el artículo 5A del Código Fiscal de la Federación; Costa Rica, el artículo 12 bis del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; Colombia, los artículos 869 y 869-1 del Estatuto Tributario; Perú, la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario y el Decreto Supremo Nº 145-2019-EF.

⁴² BCN, *Historia de la Ley Nº 20.780*, p. 63.

⁴³ BCN, *Historia de la Ley Nº 20.780*, p. 1393.

⁴⁴ AVILÉS, 2014, p. 234.

⁴⁵ BCN, *Historia de la Ley Nº 20.780*, pp. 163-164, 321-322.

⁴⁶ NAVARRO, 2022, pp. 152 y ss.

⁴⁷ El proyecto de la Ley Nº 20.899 incorporaba la intervención de un Comité Consultivo asesor del Director del SII, cuyo dictamen no era vinculante. BCN, *Historia de la Ley Nº 20.899*, pp. 19, 124-125, 346. El proyecto de la Ley Nº 21.210 incorporaba la intervención obligatoria de una Comisión Anti-Elusión y de un Comité Especial del SII. BCN, *Historia de la Ley Nº 21.210*, pp. 487 y ss.

⁴⁸ El proyecto de reforma tributaria del 2022 facultaba al SII para aplicar la NGA administrativamente.

Mientras esta modificación no se materialice, el procedimiento aplicable seguirá siendo una importante diferencia entre la aplicación de una NGA y la aplicación de una NEA.

2. *Carga de la prueba*

Una segunda consecuencia relevante se refiere a la distinta carga de la prueba u *onus probandi*. La carga de la prueba se refiere a las reglas que “distribuyen la responsabilidad de aportar antecedentes en el proceso”⁴⁹; responde a la interrogante quién debe probar la existencia de elusión. Mientras en la NGA la carga de la prueba pesa en el SII, por expresa disposición del inciso final del artículo 4° bis del CT, en las NEA rigen las reglas generales, establecidas en el artículo 21 del CT.

En la carga de la prueba de la NGA, el artículo 4° bis del CT resulta coherente con lo dispuesto en el artículo 132 inciso cuarto del CT, es decir, cada parte deberá acreditar sus respectivas pretensiones dentro del procedimiento. El SII deberá probar la existencia de abuso de las formas jurídicas o simulación, como modalidades de la NGA. El contribuyente tendrá la oportunidad procesal, en sede administrativa y en sede judicial, para oponerse a tal declaración, aportando las pruebas que acrediten la economía de opción.

En cuanto al objeto de la prueba, el SII debe acreditar la existencia de los elementos que configuran la modalidad de la NGA que se intenta aplicar. El SII deberá acreditar el ahorro tributario y la no superación del test de relevancia, en el caso del abuso de las formas jurídicas; o bien, la disimulación de alguno de los cuatro aspectos vinculados con la obligación tributaria, en el caso de la simulación⁵⁰. Para ello, contará con la información que le proporcione el contribuyente en la respuesta a la citación, los datos consignados en sus declaraciones de impuestos y toda aquella información del contribuyente que otras administraciones (nacionales o extranjeras) o terceros hayan remitido.

En cuanto a los efectos jurídicos de la prueba, hay que distinguir dependiendo de si la prueba aportada resulta suficiente o no para acreditar los elementos que configuran la modalidad de NGA que se intenta aplicar. Solo si es suficiente, el efecto jurídico es que se entiende configurada la elusión y el SII queda habilitado para recalificar la conducta del contribuyente⁵¹. En este sentido, rige la carga de la prueba como regla residual, es decir, debido a que la carga de la prueba es del SII, la ausencia o insuficiencia de prueba perjudica a los intereses o pretensiones de quien tenía la responsabilidad de probar⁵².

En cuanto a la valoración de la prueba, esta se realiza de acuerdo con el sistema de libre valoración. El estándar de prueba, es decir, el umbral con el que puede afirmarse que un hecho se encuentra suficientemente probado⁵³, no está establecido por la ley;

⁴⁹ OSORIO, 2019, p. 189.

⁵⁰ El SII también tiene la carga de acreditar la configuración de la infracción del artículo 100 bis del CT. El Tribunal Constitucional, Rol 244-1996, hace aplicable de manera matizada los principios penales al ámbito sancionador, incluida la presunción de inocencia.

⁵¹ NAVARRO y TOLEDO, 2022, pp. 26 y ss.

⁵² HUNTER, 2016, pp. 218-221.

⁵³ OSORIO, 2019, p. 191.

entendiendo que el cobro de impuestos eludidos no debe ser considerado una sanción, se entiende que el estándar que rige es el de “mera prevalencia”, es decir, basta con que existan mayores probabilidades de que un hecho sea efectivo a que no lo sea. La valoración de la prueba se realiza en sede judicial, por el TTA, como órgano independiente e imparcial. Esta característica es el principal argumento para defender que la compleja actividad que supone declarar la elusión por aplicación de la NGA se realice en sede judicial.

Esta diferencia de la carga de la prueba entre la NGA y las NEA podría ser una explicación de la escasez de requerimientos del SII para que se declare la elusión judicialmente⁵⁴. La regla general aplicable a las NEA es que el contribuyente tenga que acreditar la veracidad de sus declaraciones con la documentación correspondiente; además, se suelen establecer ficciones legales o presunciones jurídicas a favor de la Administración tributaria⁵⁵.

3. *Monto de los impuestos eludidos*

Una tercera consecuencia es el monto de los impuestos eludidos que es posible perseguir. En efecto, tratándose de la NGA el artículo 4º quinquies del CT establece que la declaración de elusión solo puede ser requerida respecto de obligaciones tributarias eludidas por un monto superior a 250 unidades tributarias mensuales (en adelante UTM).

En cuanto a la justificación de este umbral como condición de aplicabilidad de la NGA es importante aclarar que no figuraba en el proyecto de ley original. Su incorporación se produjo durante la tramitación de la Ley Nº 20.780; primero, en la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados y solo para el abuso de las formas jurídicas; después, en la Comisión de Hacienda del Senado para el abuso de las formas jurídicas y para la simulación⁵⁶. Se entiende claramente que el sentido de este requisito es evitar la aplicación de la NGA en obligaciones tributarias de poca relevancia económica; sin embargo, el Ejecutivo nunca explicó expresamente cómo se determinó que 250 UTM era un umbral razonable.

Un aspecto que ha sido objeto de dudas es la forma en que se debe calcular este umbral de 250 UTM. El artículo 4º quinquies inciso segundo del CT dispone que este monto debe ser determinado por la Administración tributaria “a la fecha de la presentación del requerimiento” del Director del SII ante el TTA correspondiente. Por su parte, el SII aclaró que este monto no incluye los recargos por interés o multa que se pudiesen declarar⁵⁷. Por tanto, la dogmática tributaria concluye que el umbral de 250 UTM se debe calcular comprendiendo el monto de los impuestos eludidos reajustados⁵⁸, y que

⁵⁴ NAVARRO, TOLEDO *et al.*, 2021, pp. 34-35.

⁵⁵ Así, artículo 70 LIR.

⁵⁶ BCN, *Historia de la Ley Nº 20.780*, pp. 319, 798 y 1393.

⁵⁷ SII, Circular Nº 65/2015, p. 21.

⁵⁸ UGALDE, 2018b, p. 34.

la diferencia de impuestos provisoria debe estar suficientemente fundada en los antecedentes de hecho y de derecho que se acompañan al requerimiento⁵⁹.

Otro aspecto dudoso es el número de operaciones que pueden ser consideradas por el SII para cumplir con este umbral de 250 UTM. Se entiende claramente que, si el objeto del requerimiento de la Administración tributaria es un solo acto que se considera elusivo, entonces este umbral debe cumplirse con este solo acto. Sin embargo, la situación es dudosa si el objeto del requerimiento del SII está constituido por varios actos que se consideran elusivos. ¿Está habilitado el SII para sumar los montos de distintos actos y así cumplir con el umbral exigido? No es una situación que haya sido aclarada expresamente; sin embargo, parece adecuado sostener que, si el objeto del requerimiento está constituido por varios actos, el ente fiscalizador está habilitado para sumar los montos de los distintos actos que constituyen el objeto de su requerimiento. No se debe olvidar que en el abuso de las formas jurídicas —no en la simulación— el legislador señala expresamente que el ahorro tributario se obtendría de uno o más actos individualmente considerados o en su conjunto. Sin embargo, este umbral se debe determinar respecto de actos en que la acción de fiscalización del SII no esté prescrita⁶⁰.

Tratándose de la aplicación de las NEA, este umbral de 250 UTM no existe. El SII está habilitado para perseguir conductas que configuren el supuesto de aplicación de una NEA, aunque se trate de obligaciones tributarias poco relevantes desde el punto de vista económico.

4. *Responsabilidad de diseñadores y planificadores de elusión*

Una cuarta consecuencia es la posibilidad de perseguir la responsabilidad de diseñadores y planificadores de la elusión. En efecto, tratándose de la NGA se estableció, en el artículo 100 bis del CT, una sanción para la persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de elusión.

La inspiración directa de la figura se encuentra en los postulados de la OCDE⁶¹ —del CIAT en su redacción⁶²— y su importancia en el estatuto antielusivo chileno es tal, que se ha afirmado que el objetivo esencial de la NGA es establecer la tributación correspondiente en los casos de elusión y, además, sancionar a los asesores que participaron en su diseño o planificación⁶³.

La infracción se justificaría como una medida para “atacar y acabar con la elusión tributaria desde lo que se considera su origen”⁶⁴. Es una sanción que parte del supuesto de que quienes más eluden son los contribuyentes que tienen acceso a asesoría tributaria

⁵⁹ BOETSCH, 2016, p. 192.

⁶⁰ NAVARRO, TOLEDO *et al.*, 2021, pp. 39-40.

⁶¹ OCDE, 2008, p. 20 y OCDE, 2013, pp. 44-45.

⁶² CIAT, 2015, artículo 160.

⁶³ FAÚNDEZ, 2016, p. 111.

⁶⁴ GARCÍA y ÁLVAREZ, 2014, p. 65.

profesional; se establece con una finalidad disuasiva⁶⁵. Este tipo de sanciones desplaza los costos del control desde el Estado a los asesores fiscales, quienes evitan diseñar o planificar actos constitutivos de elusión por temor al castigo⁶⁶.

Esta sanción figuraba en el proyecto de la Ley Nº 20.780, que el Ejecutivo remitió al Parlamento⁶⁷. Sin embargo, durante su tramitación se criticó que afectaba la libertad de trabajo del asesor fiscal, el principio de legalidad y la certeza jurídica, y que podía entrar en conflicto con el secreto profesional⁶⁸. Por ello se introdujeron modificaciones, por medio de indicaciones del Ejecutivo, tanto en la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados como en la del Senado⁶⁹.

Los cambios más relevantes que se introdujeron a esta disposición normativa durante la tramitación parlamentaria de la Ley Nº 20.780 son: (a) la forma de individualizar al sujeto activo; (b) restricción en la conducta sancionada; (c) precisión respecto de la responsabilidad de directores o representantes legales; (d) oportunidad procesal en que se podrá aplicar la multa; (e) prescripción de la acción para perseguir esta sanción; y (f) establecimiento de un tope a la sanción aplicable. Los tres últimos cambios fueron, además, precisados, por la Ley Nº 20.899 y el tope de la sanción también por la Ley Nº 21.210.

En cuanto a la forma de individualizar al sujeto activo, se pasó de una enumeración específica de profesionales (asesor, abogado, contador, auditor, sociedad o empresa) a una fórmula general (persona natural o jurídica), con lo que se reducen las dificultades de determinarlo⁷⁰.

En cuanto a la conducta sancionada, se sancionaba “diseñar, planificar o implementar”, eliminándose “implementar”, con lo que en la actualidad no es relevante quién implemente la planificación elusiva⁷¹. No obstante, sí es relevante que la planificación tributaria sea implementada porque se trata de una infracción de resultado y no de mera actividad⁷².

En cuanto a los responsables de la sanción, se realizó una precisión. En un principio se establecía la posibilidad de perseguir la responsabilidad pecuniaria en la persona jurídica y, además, en sus directores o representantes legales, sin condición; al final se estableció que solo se podía perseguir la responsabilidad de directores o representantes legales que hubieren infringido sus deberes de dirección y supervisión.

En cuanto a la oportunidad procesal en que se podrá aplicar la multa que impone esta infracción, la Ley Nº 20.899 aclaró que esta multa solo podía ser aplicada cuando la sentencia que declare la elusión se encuentre firme y ejecutoriada.

En cuanto a la prescripción de la acción para perseguir esta infracción, la Ley Nº 20.780 estableció el plazo de seis años contado desde el vencimiento del plazo para

⁶⁵ OCDE, 2008, p. 5.

⁶⁶ BLÁZQUEZ, 2003, p. 38.

⁶⁷ BCN, *Historia de la Ley Nº 20.780*, p. 69.

⁶⁸ NAVARRO, 2021, p. 325.

⁶⁹ BCN, *Historia de la Ley Nº 20.780*, pp. 312, 320, 804, 1179, 1404 y 2484.

⁷⁰ NAVARRO, 2021, p. 348.

⁷¹ AVILÉS, 2014, p. 250.

⁷² NAVARRO, 2021, p. 357.

declarar y pagar los impuestos eludidos. La Ley N° 20.899 aclaró que este plazo se suspenderá desde la fecha en que el SII solicite la declaración judicial de elusión hasta la notificación de la sentencia firme y ejecutoriada que la resuelva.

En cuanto al establecimiento de un tope a la sanción aplicable, originalmente se establecía una multa del 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales de no mediar los actos constitutivos de elusión, sin tope. La Ley N° 20.780 estableció un tope máximo a esta multa, de 100 unidades tributarias anuales (en adelante UTA). La Ley N° 21.210 modificó esta multa estableciendo un tope máximo de 250 UTA para el caso de reiteración. Aparentemente, podría estimarse que este último cambio supone un aumento en la multa de asesores tributarios; sin embargo, en casos de más de dos reiteraciones podría operar como tope⁷³.

Tratándose de la aplicación de las NEA, la infracción del artículo 100 bis del CT no resulta aplicable.

III. CASOS COMPLEJOS ACERCA DE LA APLICABILIDAD DE LA NGA

1. *Caso en que no se configura una NEA por falta de un requisito*

Por el carácter taxativo y cerrado del supuesto de hecho de una NEA, es habitual que para su configuración se exija la concurrencia de dos o más requisitos expresamente mencionados. Si en un caso concreto la Administración tributaria no puede aplicar una NEA por faltar uno o más de los requisitos expresamente mencionados ¿podría aplicar la NGA?

Para clarificar este caso usaremos el ejemplo de la NEA contenida en el artículo 17 de la Ley N° 16.271⁷⁴, propuesto por Osorio y González⁷⁵: un padre y un hijo celebran un contrato de renta vitalicia, en donde el padre transfiere a su hijo un bien raíz avaluado en \$ 150.000.000 y, como contrapartida, el hijo se obliga a pagar una renta de \$ 1.000.000 anuales, por el resto de la vida de su padre; el padre fallece a los cinco años y un mes de celebrado el contrato de renta vitalicia. En este ejemplo no resulta aplicable la NEA del artículo 17 de la Ley N° 16.271 por faltar el requisito del plazo: se exige que el contrato de renta vitalicia se haya suscrito dentro de los cinco años anteriores a la fecha del fallecimiento del causante y han transcurrido cinco años y un mes. ¿Podría aplicarse la NGA?

⁷³ NAVARRO, 2021, p. 341.

⁷⁴ El artículo 17 inciso segundo de la Ley N° 16.271 dispone: “También se considerarán adquiridos por sucesión por causa de muerte los bienes dado en pago a título de renta vitalicia a personas que, a la fecha de la delación de la herencia, sean herederos del rentista, siempre que el instrumento constitutivo de la pensión se haya suscrito dentro de los cinco años anteriores a la fecha del fallecimiento del causante. El impuesto se devengará al fallecimiento del causante, se calculará sobre el valor total de los bienes dados en pago por la renta vitalicia, con deducción del impuesto que se hubiere pagado por la constitución de la renta vitalicia y se pagará de acuerdo con las normas de esta ley”. El destacado es nuestro.

⁷⁵ OSORIO y GONZÁLEZ, 2022, pp. 281-283.

Habitualmente este tipo de casos se intenta resolverlos aplicando una técnica de interpretación literal fundamentada en el argumento *a contrario sensu*. La aplicación de este argumento implica la creación de una nueva norma por parte del intérprete que, de manera estructural, está formada por la negación del antecedente y la negación del consecuente de la norma creada por el legislador⁷⁶; así, de la norma “Si X, entonces Y” se extrae una nueva norma “Si no X, entonces no Y”.

En el ejemplo, la nueva norma extraída podría expresarse así: “si una persona celebra un contrato de renta vitalicia con sus herederos y fallece después de transcurridos los cinco años siguientes, entonces los bienes dados en pago a título de renta vitalicia no se considerarán adquiridos por causa de muerte y, por tanto, no se devengará el impuesto a las herencias”.

La utilización del argumento *a contrario sensu* permitiría afirmar que la situación en que no se cumplen los requisitos del supuesto de hecho de una NEA está regulada por el legislador y, por tanto, en virtud de la regla del artículo 4° bis inciso cuarto del CT, no podría aplicarse la NGA. Este argumento es muy disuasivo y es utilizado frecuentemente en documentos jurídicos.

Para utilizar correctamente el argumento *a contrario sensu* se requiere partir de un bicondicional. Es frecuente utilizar este argumento partiendo de un condicional, configurando una falacia argumentativa denominada “negación del antecedente”; en efecto, desde un punto de vista lógico, de un condicional puede concluirse que, si se verifica el antecedente, entonces se verifica el consecuente; sin embargo, nada se puede deducir del caso en que no se verifica el antecedente.

Si el artículo 17 de la Ley Nº 16.271 se califica como una definición que determina cuáles bienes se consideran adquiridos por causa de muerte; entonces, este artículo contiene un bicondicional y procede la aplicación correcta del argumento *a contrario sensu*. Por el contrario, si tal artículo solo contiene un enunciado de bienes que se consideran adquiridos por causa de muerte, al que pueden incorporarse más bienes; entonces, este artículo contiene un condicional y la aplicación del argumento *a contrario sensu* implicaría una falacia.

El criterio de la Administración tributaria ha sido que el caso en que no se cumplen los requisitos de una NEA no se puede considerar regulado por esa NEA y, por ello, de conformidad con el artículo 4° bis inciso cuarto del CT, podría resultar aplicable la NGA. Este criterio se ha expresado en los Oficios de SII 1305/2019 y 4/2021.

Entendemos que esta situación puede generar incertidumbre jurídica para el contribuyente; sin embargo, ello se verá compensado porque, ante la falta de un requisito para configurar una NEA, la aplicación de la NGA no es directa. En efecto, la NGA podría resultar aplicable solo en la medida que el SII pruebe todos los hechos necesarios para acreditar la configuración de los elementos que constituyen la modalidad de la NGA respectiva. La positivización de las NGA es el resultado de un equilibrio interno estratégico y difícil de alcanzar; su fundamento radica en que la lesión de la seguridad

⁷⁶ TOLEDO, 2020, pp. 66-68.

jurídica tiene como contrapartida una garantía para el contribuyente, que está representada por el estatuto de las NGA⁷⁷. Para estos efectos, el SII no podrá valerse de las ficciones legales y presunciones jurídicas que suelen contener las NEA.

2. *Caso de operaciones elusivas complejas cubiertas parcialmente por una NEA*

Una operación elusiva compleja es aquella donde la elusión se produce como consecuencia de la realización de un conjunto de hechos o actos jurídicos. Si en un caso de operación elusiva compleja en uno o algunos de los hechos o actos jurídicos que la componen es aplicable una NEA, es decir, parte del ahorro impositivo es descrito en el supuesto de hecho de una NEA ¿puede no aplicarse la NEA y aplicarse la NGA para perseguir la operación elusiva en su conjunto?

Para clarificar este caso usaremos como ejemplo un caso anterior a la modificación que introdujo la Ley N° 21.210, relativo al ingreso no renta regulado en el artículo 107 LIR. El contribuyente pudo crear artificialmente una presencia bursátil y, cumpliendo las demás exigencias legales, generar un ingreso no renta en condiciones que tal supuesto puede configurar el abuso de las formas jurídicas⁷⁸. Adicionalmente, el valor de la enajenación de las acciones es notoriamente superior al valor comercial o del corriente en plaza y se cumple el supuesto de aplicación de la regla de tasación del artículo 64 del CT. La regla del artículo 4° bis inciso cuarto del CT ¿obliga a aplicar la tasación e impide aplicar la NGA?

La aplicación subsidiaria de la NGA respecto de la NEA se fundamenta en el carácter especial de la NEA. Como destaca Zorzetto, la noción de especialidad está lógicamente relacionada con la de generalidad; en la afirmación “la norma X es especial” el atributo de especialidad se atribuye a la norma X porque aquello a lo que se refiere se considera una especie de un género⁷⁹. Debido a la amplitud del supuesto de hecho de una NGA lo habitual será que su campo de aplicación coincida parcialmente con el campo de aplicación de una NEA.

Zorzetto distingue distintas relaciones que se darían entre una regla especial y una regla general⁸⁰; la relación que existe entre una NEA y una NGA es que son deónticamente compatibles; ambas persiguen la elusión. Una NEA tiene un supuesto de aplicación cerrado, dando más certeza al contribuyente y facilitando la fiscalización a la Administración tributaria; por esto el legislador chileno optó por la aplicación subsidiaria de la NGA respecto de la NEA. Una NGA tiene un supuesto de aplicación abierto y por eso el estatuto jurídico de aplicación de una NGA (procedimiento, carga de la prueba, monto de los impuestos eludidos y responsabilidad de asesores) difiere sustancialmente de aquel propio de las NEA.

⁷⁷ CIPOLLINA, 2017, pp. 11 y 48.

⁷⁸ Ver VERGARA, 2022.

⁷⁹ ZORZETTO, 2023, pp. 6-7.

⁸⁰ ZORZETTO, 2012, pp. 12-14.

Se opina que en el caso de una operación elusiva compleja en que sea aplicable solo parcialmente una NEA, resulta aplicable la NGA. Lo relevante es que el supuesto de aplicación de la regla del artículo 4° bis del CT, que ordena aplicar una NEA por sobre la NGA, es que el mismo caso sea cubierto totalmente por una NEA y una NGA, es decir, debe existir una coincidencia total entre sus ámbitos de aplicación. Por tanto, en el caso descrito resulta aplicable la NGA, sin que implique vulnerar la regla del artículo 4° bis del CT.

3. *Caso de aplicación de NGA y normas que persiguen la evasión*

Considerando que una modalidad de la NGA es la simulación, donde se intenta ocultar uno o más aspectos de una obligación tributaria existente ¿podría perseguirse la responsabilidad del contribuyente por la configuración de un ilícito penal y, además, aplicar la NGA para corregir los efectos tributarios del ahorro tributario indebido?

Para clarificar este caso usaremos como ejemplo el supuesto de aplicación del artículo 33 bis N° 2 del CT. Una empresa, contribuyente de primera categoría, efectúa inversiones y obtiene rentas pasivas del extranjero⁸¹ utilizándolas maliciosamente para disminuir la tributación de los impuestos finales de sus propietarios, socios o accionistas. ¿Podría aplicarse el artículo 97 N° 4 del CT para perseguir la responsabilidad penal y, además, la NGA por simulación para obtener el cobro de los impuestos finales?

El artículo 4° bis del CT ordena aplicar una NEA por sobre la NGA entendiendo que ambas disposiciones persiguen la elusión. Sin embargo, la relación entre la aplicación de una NGA y la persecución de una eventual responsabilidad penal derivada de la conducta elusiva no es un tema que se encuentre resuelto expresamente en Chile.

Ante este vacío de la legislación, en la dogmática chilena algunos entienden que la regulación de la simulación en el artículo 4° quáter del CT supuso una despenalización de los supuestos de simulación del artículo 97 N° 4 inciso tercero del CT⁸² o la derogación tácita y parcial del citado injusto penal⁸³. Otros estiman que en los casos tipificados como delitos se estaría ante un caso especial de simulación al que resultaría aplicable la regla del artículo 4° bis del CT⁸⁴. Otros señalan que las conductas abusivas no son típicas, pero sí las simuladas⁸⁵. Finalmente, otros consideran que ante la amplitud de las conductas del artículo 97 N° 4 del CT bien se podrían incluir supuestos de elusión (abuso)⁸⁶.

La Administración tributaria sostiene que si se está tramitando el procedimiento del artículo 4° quinquies del CT y el SII detecta indicios de la comisión de un ilícito tributario sancionable con pena privativa de libertad, no se iniciará (o continuará) con

⁸¹ Artículo 41G LIR.

⁸² VERGARA, 2016, pp. 368-369 y 383.

⁸³ MATUS, 2017, pp. 80-81.

⁸⁴ MATUS, 2014, pp. 65-266 y BEDECARRATZ, 2019, pp. 10-11.

⁸⁵ HADWA, 2019, pp. 31 y ss.

⁸⁶ BEDECARRATZ, 2019, pp. 11 y ss.; OSORIO y ORRICO, 2016, p. 31.

su tramitación y se remitirán los antecedentes al Comité de Análisis de Casos⁸⁷. Si se opta por seguir la vía penal, finaliza el procedimiento de calificación de actos o negocios como elusivos⁸⁸. Sin embargo, la instrucción no especifica cómo se perseguiría la correcta determinación de los impuestos si decide querrellarse o presentar una denuncia en sede penal.

Se considera que se deben distinguir dos aspectos distintos: la correcta determinación impositiva y el castigo penal de la conducta⁸⁹. La relación entre ambas no está regulada expresamente en la legislación tributaria, pues no está contemplada en la regla del artículo 4° bis inciso cuarto del CT. El efecto jurídico de la declaración de simulación del artículo 4° quáter del CT es el cobro de los impuestos; por tanto, perfectamente se podrían corregir los efectos tributarios de la simulación y, dándose los requisitos legales, aplicar una pena por la configuración de un ilícito penal.

En la legislación tributaria chilena se regula una situación en que se recoge esta distinción. En efecto, el artículo 63 de la Ley N° 16.271 establece la facultad del SII para investigar si las obligaciones impuestas a las partes por cualquier contrato son efectivas y si realmente dichas obligaciones se han cumplido⁹⁰ y, a continuación, el artículo 64 contempla un delito aplicable a las personas que figuren como partes en los actos o contratos del artículo 63, a quienes se les compruebe una actuación dolosa encaminada a burlar el impuesto y aquellas que, a sabiendas, se aprovechen del dolo. Para su castigo, la disposición remite al N° 4 del artículo 97 del CT. La doctrina entiende que este delito sanciona una conducta simulada⁹¹. En consecuencia, legalmente se contempla una corrección del incumplimiento de las obligaciones tributarias (artículo 63 de la Ley N° 16.271), y un castigo mediante la imposición de una pena (artículo 64 de la misma ley).

IV. CONCLUSIÓN

Una NGA es 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. Una NEA es 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, con el fin de compensar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir.

⁸⁷ SII, Circular N° 58/2022.

⁸⁸ SII, Circular N° 65/2015, pp. 17-18.

⁸⁹ NAVARRO, 2022, p. 156; OSORIO, 2022.

⁹⁰ Para ZURITA, 2019, p. 184, estas dos hipótesis corresponden a casos de simulación.

⁹¹ HADWA, 2019, pp. 33-34.

La NGA se incorporó al sistema tributario chileno el 2014, con la Ley Nº 20.780. Antes de ello, en la lucha contra la elusión se dictaron numerosas NEA –y se siguen dictando– con lo que el ámbito de aplicación de estas es amplio. Por ello, resulta fundamental precisar el ámbito de aplicación de una NGA en relación con las NEA.

En este sentido, el artículo 4º bis del CT establece una regla de subsidiariedad, esto es, de aplicación preferente de la NEA por sobre la NGA. Por razones de seguridad jurídica, se hace necesario determinar los efectos jurídicos que derivan de la opción del legislador de excluir la aplicación de la NGA cuando es aplicable una NEA.

Un primer efecto derivado de la aplicación de la regla de subsidiariedad establecida en la legislación chilena es que existen dos mecanismos antielusivos distintos, uno de carácter general y otro especial, que tienen estatutos jurídicos diversos en cuanto al procedimiento para su aplicación, la carga de la prueba, el monto de los impuestos eludidos como requisito de procedencia y a si se aplican o no sanciones para el asesor tributario. Además, en lo que representa una excepción a nivel comparado, el legislador consideró necesario que un TTA fuese quien declarase la elusión, de lo que se sigue que el acto administrativo terminal solo se dictará si existe sentencia favorable para el SII –luego de tramitado el procedimiento judicial– que ordene su dictación.

Un segundo efecto derivado de la regla de subsidiariedad se refiere a los siguientes tres casos complejos en que no es claro si resulta aplicable la NGA:

Primero, el caso en que no se configura una NEA por falta de un requisito. Estimamos que la NGA podría resultar aplicable. La NGA no resultará aplicable cuando la NEA tenga el carácter de definición y, por tanto, esté estructurada como un bicondicional; de ser así, se podrá resolver el caso interpretando la NEA *a contrario sensu*. Por el contrario, la NGA sí resultará aplicable cuando la NEA solo tenga el carácter de enunciado condicional; de ser así, no se debe resolver el caso interpretando *a contrario sensu* la NEA porque esta falacia argumentativa implica la creación de una norma tributaria por el intérprete; por tanto, si no concurre un requisito de la NEA, esta no resulta aplicable y la NGA puede ser aplicada al caso concreto, en la medida que se pruebe la existencia de los elementos que la configuran.

Segundo, el caso de operaciones elusivas complejas cubiertas parcialmente por una NEA. Se estima que la NGA resulta aplicable. El presupuesto de la regla de subsidiariedad es que la NEA y la NGA capten íntegramente el ahorro tributario elusivo obtenido por el contribuyente. Si el ahorro tributario excede a la NEA, la NGA resulta aplicable al caso concreto.

Tercero, el caso de aplicación de la NGA en relación con normas que persiguen la evasión. Se considera que, a pesar de lo instruido por el SII, no existe incompatibilidad entre aplicar la NGA por simulación y perseguir la responsabilidad penal por la conducta implementada si esta es típica. Se deben distinguir dos efectos jurídicos distintos: el cobro de los impuestos eludidos y el castigo por la realización de una conducta indebida.

BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO, Luis, 2016: *Sociedades profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal*, Madrid: Marcial Pons.
- AVILÉS, Víctor, 2014: *Legalidad tributaria y mecanismos antielusión* (2ª edición), Santiago, Editorial Jurídica de Chile.
- AVILÉS, Víctor y BOETSCH, Cristián, 2019: “Comentario sobre sentencia que sanciona a la elusión sin aplicar la norma general antielusión”, *Sentencias Destacadas 2018*, N° 15, pp. 143-184.
- BEDECARRATZ, 2019: “Elusión y evasión tributaria: entre la vía contravencional y la penal”, *Doctrina y jurisprudencia penal. Delitos tributarios*, N° 38, pp. 3-18.
- BCN. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE, *Historia de la Ley N° 20.780*. Disponible en: <https://www.bcn.cl/historiadelay/nc/historia-de-la-ley/4406/>.
- BCN. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE, *Historia de la Ley N° 20.899*. Disponible en: <https://www.bcn.cl/historiadelay/nc/historia-de-la-ley/4829/>.
- BCN. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE, *Historia de la Ley N° 21.210*. Disponible en: <https://www.bcn.cl/historiadelay/nc/historia-de-la-ley/7727/>.
- BLÁZQUEZ, Alejandro, 2003: “El régimen jurídico de la asesoría fiscal en Estados Unidos”, *Crónica Tributaria*, N° 109, pp. 37-47.
- BOETSCH, Cristián, 2016: *La norma general antielusión. Análisis desde la perspectiva del derecho privado*, Santiago: Ediciones UC.
- CHUMACERO, Renzo, 2018: “Tras la búsqueda de una sana convivencia: Normas antielusivas generales y específicas en el Derecho Tributario peruano”, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 65, pp. 239-264.
- CIAT, 2015: *Modelo de Código Tributario del CIAT*. Disponible en https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf.
- CIPOLLINA, Silvia, 2017: “Le ‘General Anti Avoidance (Abuse) Rule’ in Italia nel Regno Unito: un’analisi comparatística”, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, N° 76, pp. 4-50.
- DELGADO, Abelardo, 2018: *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*, Cizur Menor Navarra: Editorial Aranzadi.
- FAÚNDEZ, Antonio, 2016: “Problemas de aplicación de las normas antielusión”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 16, pp. 101-122.
- FERREIRO, José, 2001: “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, *Quincena Fiscal*, N° 8, pp. 9-24.
- GARCÍA, Jaime, 2005: “La naturaleza jurídica de la elusión tributaria”, *Revista de Derecho (Consejo de Defensa del Estado)*, N° 13, pp. 123-140.
- GARCÍA, Jaime y ÁLVAREZ, Carolina, 2014: “Análisis de algunos aspectos de una rabiosa reforma stalinista: la cláusula general antielusiva y la sanción que propone el artículo 100 bis del Código Tributario”, *Revista Actualidad Jurídica*, N° 30, pp. 49-78.
- GARCÍA, César, 2004: *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Madrid: Marcial Pons.
- HADWA, Marcelo, 2019: “Evasión y elusión tributaria. Un breve análisis desde el punto de vista penal de las categorías conceptuales de economía de opción, fraude a la ley y de simulación”, *Doctrina y jurisprudencia penal. Delitos tributarios*, N° 38, pp. 19-41.
- HUNTER, Iván, 2016: “¿Es la presunción de legalidad en el contencioso administrativo una regla de carga de la prueba?”, en ARANCIBIA, Jaime y ROMERO, Alejandro (coords.) *La prueba en la litigación pública* (Librotecnia), pp. 211-231.
- MASBERNAT, Patricio y RAMOS, Gloria, 2019: “The general anti-avoidance rule in Chile and its application”, *Studi Tributari Europei*, Vol. 9; pp. 51-63.

- MASSONE, Pedro, 2016: *Principios de derecho tributario*, Tomo I, (4ª edición), Santiago, Thomson Reuters.
- MATUS, Jean Pierre, 2014: “Aspectos penales de la reforma tributaria”, *Revista de Derecho. Escuela de Postgrado*, Nº 6, pp. 261-268.
- MATUS, Marcelo, 2017: “La elusión tributaria y su sanción en la Ley Nº 20.780. Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo”, *Ius et Praxis*, Nº 1, Año 23, pp. 67-90.
- MONTECINOS, Jorge, 2000: “De la elusión y la evasión tributaria”, *Revista de Derecho, Universidad de Concepción*, Nº 207, año LVIII, pp. 151-162.
- MORESO, José Juan; VILAJOSANA, Josep Maria, 2004: *Introducción a la teoría del derecho*, Madrid, Marcial Pons.
- NAVARRO, María Pilar, 2021: *Normas generales antielusión y su sanción en el derecho chileno*, Valencia: Tirant lo Blanch.
- NAVARRO, María Pilar, 2022: “Acerca del carácter objetivo de las normas generales antielusivas chilenas”, *Ius et Praxis*, Nº 1, Año 28, pp. 141-161.
- NAVARRO, María Pilar; TOLEDO, Patricia y otros, 2021: *Informe subcomisión 6: combate a la elusión y evasión*. Disponible en: <https://fesit.cl/wp-content/uploads/2022/06/Informe-elusion-FESIT-2022-1.pdf>
- NAVARRO, María Pilar; TOLEDO, Patricia, 2023: “Función de la norma general antielusión en la interpretación tributaria”, *Dikaion*, 32, <https://doi.org/10.5294/dika.2023.32.1.11>
- OCDE, 2008: *Study into the Role of Tax Intermediaries*, Paris, OCDE.
- OCDE, 2013: *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, París, OECD.
- OSORIO, Hugo y GONZÁLEZ, Jaime, 2016: “De la elusión. Aproximación teórica”, en OSORIO, Hugo y otros, *Elusión. Un estudio sobre la Elusión*, Santiago, Librotecnia.
- OSORIO, HUGO, 2019: “Carga de la prueba y estándar probatorio en los procedimientos sancionatorios tributarios”, *Revista de Estudios Tributarios*, Nº 21, pp. 185-207.
- OSORIO, Hugo, 2022: “De qué hablamos cuando hablamos de elusión”, en OSORIO, Hugo y otros, *Un estudio sobre la Elusión*, Santiago de Chile, Librotecnia.
- OSORIO, Hugo y GONZÁLEZ, Jaime, 2022: “La cláusula nacional. Elementos comunes”, en OSORIO, Hugo y otros, *Un estudio sobre la Elusión*, Santiago de Chile, Librotecnia.
- PISTONE, Pasquale, 1995: *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova: Cedam.
- SAFFIE, Francisco, 2021: “¿Por qué fiscalizar la elusión mediante una cláusula general antielusión? Historia de su establecimiento en Chile y los debates políticos que genera”, en ATRIA, Jorge y OTERO, Cristóbal (edit.), *Impuestos justos para el Chile que viene. Diagnósticos y desafíos tributarios para un nuevo pacto fiscal*, Santiago, Fondo de Cultura Económica.
- TOLEDO, Patricia, 2018: “Principio de igualdad en materia tributaria: Reconstrucción racional de la jurisprudencia constitucional española”, *Revista de Derecho (Valdivia)*, Vol. 31, Nº 1, pp. 251-271.
- TOLEDO, Patricia, 2020: “Interpretación extensiva del Derecho tributario y la prohibición de aplicación de la ley por analogía”, en FAÚNDEZ, Antonio y SAFFIE, Francisco, *Interpretación de la ley tributaria*, Santiago, Thomson Reuters.
- TOLEDO, Patricia, 2022a: “Presentación”, en OSORIO, Hugo y otros, *Un estudio sobre la Elusión*, Santiago, Librotecnia.
- TOLEDO, Patricia y otros, 2022b: *Elusión y evasión. Comisión de Estudios del Proyecto de Reforma Tributaria (Boletín Nº 15170-5)*. Disponible en https://fesit.cl/wp-content/uploads/2022/08/Informe-FESIT.-Elusion-y-evasion_12.08.2022-3.pdf.
- UGALDE, Rodrigo; GARCÍA, Jaime, 2007: *Elusión, planificación y evasión tributaria*. Santiago: Lexis Nexis.

- UGALDE, Rodrigo, 2018a: *La elusión tributaria. El abuso de las formas jurídicas y la simulación*, Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- UGALDE, Rodrigo, 2018b: *La elusión tributaria. La declaración judicial de la elusión*, Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- VERGARA, Gonzalo, 2016: *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias*, Santiago: Libromar.
- VERGARA, Gonzalo, 2022: “El abuso y las normas sobre acciones con presenciamiento bursátil”, *Revista de Derecho Tributario*, Vol. 11, pp. 77-118.
- ZORZETTO, Silvia, 2012: “The Lex Specialis Principle and its Uses in Legal Argumentation. An Analytical Inquire”. *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad* N° 3, septiembre 2012-febrero 2013, pp. 61-87.
- ZORZETTO, Silvia, 2023: “Lex Specialis Principle” en SELLERS, M., KIRSTE, S. (eds.) *Encyclopedia of the Philosophy of Law and Social Philosophy*. Springer, Dordrecht. Disponible en https://doi.org/10.1007/978-94-007-6730-0_1127-1
- ZURITA, Milenko, 2019: *Manual práctico de impuesto de herencias*, Santiago: Libromar.

Normas Jurídicas

- LEY N° 16.271, de 10.07.1965, Ley de Impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones.
- DECRETO Ley N° 825, de 31.12.1974, Código tributario chileno.
- DECRETO Ley N° 824, de 31.12.1974, Ley sobre Impuesto a la Renta.
- LEY 58/2003, de 17.12.2003, Ley General Tributaria española.
- LEY N° 20.322, de 27.01.2009, fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera.
- LEY N° 20.780, de 29.09.2014, reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.
- LEY N° 20.899, de 08.02.2016, simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias.
- LEY N° 21.210, de 24.02.2020, moderniza la legislación tributaria.

Jurisprudencia

- TRIBUNAL Constitucional de España, sentencia 110/1984, de 26.11.1984.
- TRIBUNAL Constitucional, sentencia de 26.08.1996, Rol 244-1996.
- CORTE Suprema, sentencia de 28.01.2003, Rol 4038-2001.
- SII. Circular N° 8, de 14.01.2010.
- SII. Circular N° 65, de 23.07.2015.
- SII. Circular N° 58, de 28.12.2022.
- SII. Oficio N° 1305, de 08.05.2019.
- SII. Catálogo de Esquemas Tributarios de 2021.
- SII. Oficio N° 4, de 13.01.2021.
- SII. Res. Ex. LTNot 0023918, de 20.12.2022.
- SII. Catálogo de Esquemas Tributarios de 2022.
- SII. Oficio N° 1031, de 03.04.2023.

