



**APLICACIÓN PRÁCTICA, EN EL PROCEDIMIENTO ANTE LOS TRIBUNALES  
TRIBUTARIOS Y ADUANEROS, DE LOS PRINCIPIOS CONTENIDOS EN LAS  
NORMAS ANTIELUSIVAS DE LA LEY N°20.780**

**TOMO I**

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE  
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumno: Miguel Ángel Tapia Araya**

**Profesor Guía: Carlos Boada Campos**

**Santiago, octubre de 2016**

## **CONTENIDO**

CONTENIDO .....	2
ABREVIATURAS .....	6
RESUMEN EJECUTIVO .....	7
1.- INTRODUCCIÓN.....	8
1.1.- Planteamiento .....	8
1.2.- Hipótesis de trabajo.....	8
1.3.- Objetivos conductores de la Tesis.....	8
1.4.- Metodología .....	8
1.5.- Estado de la cuestión y discusión bibliográfica.....	9
2.- PRINCIPIOS RELEVANTES EN MATERIA TRIBUTARIA NACIONAL .....	9
2.1.- Buena Fe .....	9
2.2.- Legalidad .....	11
2.3.- Igualdad ante los impuestos.....	12
2.4.- Equidad Tributaria.....	13
2.4.1.- Vulneración del Principio de Equidad Tributaria .....	13
2.4.2.- El elusor como Free Rider.....	14
2.5.- Debido Proceso:.....	16
3.- PRINCIPIOS RELEVANTES EN MATERIA ANTIELUSIVA A NIVEL INTERNACIONAL: .....	17
3.1.- Fondo sobre forma (Substance over form): .....	18
3.2.- Contenido económico o Capacidad Económica (Business purpose and economic substance): .....	19
3.3.- Pasos de cada transacción (Steps transactions): .....	20
3.4.- Transacciones simuladas (Sham transactions): .....	21
4.- ¿NECESARIEDAD DEL PRINCIPIO DE LA PERTINENCIA DE LA FUENTE O UNA CUESTIÓN DE RELATO? .....	22

5.- ESQUEMA DEL PROCEDIMIENTO DEL ARTÍCULO 160 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.....	24
5.1.- Requerimiento:.....	24
5.2.- Traslado:.....	24
5.3.- Audiencia del artículo 160 bis:.....	24
5.4.- Descargos:.....	24
5.5.- Interlocutoria de prueba: .....	24
5.6.- Observaciones a la prueba:.....	24
5.7.- Sentencia:.....	25
5.8.- Sana Crítica: .....	25
5.8.- Apelación: .....	25
6.- INFLUENCIAS RECIBIDAS DESDE EL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL Y LOS PROCEDIMIENTOS ACUSATORIO/ADVERSARIALES .....	26
6.1.- OCDE:.....	26
6.2.- BEPS: .....	27
6.3.- GAAR:.....	27
6.4.- Teoría del caso: .....	27
6.4.1.- Teoría del caso del sujeto activo (SII):.....	28
6.4.2.- Teoría del caso del sujeto pasivo (contribuyente):.....	28
6.5.- Naturaleza jurídica de la Audiencia del Artículo 160 bis: .....	28
7.- ¿UN PROBLEMA DE INTERPRETACIÓN?: El caso del artículo 100 bis y su sanción. ....	29
8.- ARGUMENTACIÓN JURÍDICA DEL SUJETO ACTIVO Y DEL SUJETO PASIVO:.....	31
9.- LAS DIFICULTADES DE LA PRUEBA: .....	32
9.1.- Medios de Prueba: .....	32
9.2.- El caso del FUT: modificaciones post reforma.....	32
9.3.- Aporte de las Circulares N° 65/2015 y N° 41/2016 del Servicio de Impuestos Internos en materia probatoria: .....	32

10.- ÁREA QUE GENERARÁ CASOS ANTIELUSIVOS .....	35
11.- NOVEDADES QUE OCASIONARÁ LA NORMA ANTIELUSIVA.....	35
11.1.- Una imagen vale mil palabras: La ilusión de Ludwig Wittgenstein. ....	35
11.2.- Necesidad de un análisis holístico:.....	36
11.3.- Fin de la “Planificación Tributaria”, advenimiento de la “Optimización Tributaria”: .....	36
11.4.- Necesidad de reestructuración de las salas de audiencias en los TTA:.....	37
12.- EL PROCEDIMIENTO “DECLARACIÓN DE ELUSIÓN POR ABUSO O SIMULACIÓN” (“DE”) EN LOS TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS: .....	38
13.- CASOS PRÁCTICOS PROPUESTOS.....	39
CONSIDERACIONES PREVIAS A SABER: .....	39
¿QUÉ DICE LA LEY N° 18.046, SOBRE SOCIEDADES ANÓNIMAS? .....	39
División .....	39
Transformación .....	39
Fusión .....	40
EFFECTOS TRIBUTARIOS SOBRE LA FUSIÓN.....	40
I.- Consideraciones preliminares. ....	40
FUSIÓN DE SOCIEDADES: .....	41
1.- Concepto.....	41
2.- Clases de fusiones.....	41
CASOS PRÁCTICOS .....	41
CASO PRÁCTICO N°1 EN MATERIA DE NORMAS ANTIELUSIVAS: .....	41
Desarrollo:.....	41
GRÁFICA DE LA MALLA SOCIETARIA PARA EL CASO PROPUESTO N°1.....	42
TASACIÓN DE OPERACIONES DE DIVISIÓN .....	42
Proceso de Fiscalización.....	46
CONCLUSIÓN.....	48

CASO N°2 .....	52
I.- DESCRIPCION DE LA INDUSTRIA DE LOS SALMONES EN CHILE.....	52
II A).- Reseña Histórica .....	52
II B) Factores que han incidido en las pérdidas del sector salmonera. ....	52
Efecto de las crisis en el valor de las compañías del sector salmonero. ....	55
APLICACIÓN CASO PRÁCTICO N°2 EN MATERIA DE NORMAS ANTIELUSIVAS.....	56
Desarrollo: .....	56
GRÁFICA DE LA MALLA SOCIETARIA PARA EL CASO PROPUESTO N°2.....	56
COROLARIO .....	58
14.- CONCLUSIONES .....	59
BIBLIOGRAFÍA.....	61

## ABREVIATURAS

BEPS .....	Proyecto “ <i>Base Erosion and Profit Shifting</i> ” de la OCDE
CPR .....	Constitución Política de la República
CT .....	Código Tributario
FUT .....	Fondo de Utilidades Tributarias
GAAR .....	General Antiavoidance Rules
LIR .....	Ley sobre Impuesto a la Renta
NGA .....	Norma General Anti Elusión
OCDE .....	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
PPUA.....	Pago Provisional por Utilidades Absorvidas
RIT .....	Rol Interno del Tribunal Tributario y Aduanero
SACTA .....	Sistema de Administración de Causas de los TTA
SII .....	Servicio de Impuestos Internos
TC .....	Tribunal Constitucional
TTA .....	Tribunales Tributarios y Aduaneros

## RESUMEN EJECUTIVO

Desde que aparecieron en el mundo anglosajón los Principios reguladores de las normas antielusivas, no han dejado de extenderse por todo el planeta.

Fue la jurisprudencia estadounidense la que comenzó asentándolos, y a partir de ahí han sido adoptados por los ordenamientos jurídicos tanto de Europa como del resto de América y el mundo.

En Chile han sido la novedad de la Reforma Tributaria contenida en la Ley N° 20.780 de 2014 y en la llamada “Simplificación de la Reforma” de la Ley N°20.899 de 2016.

En el presente trabajo, plantearemos cómo es posible que dichos principios emanados del Derecho Tributario Internacional podrían aplicarse y moldear nuestro cuerpo normativo tributario y cómo incidirían en la práctica diaria realizada en los Tribunales Tributarios y Aduaneros de la República de Chile. Para ésto comenzaremos enunciando tanto los principios que ya se aplican en nuestro derecho nacional y la manera en que se van imbricando con aquellos principios emanados del Derecho Tributario Internacional y que, en nuestro concepto, tienen plena aplicación en nuestro Ordenamiento Jurídico. Especial relevancia daremos a los principios “Business purpose and economic substance” y “Substance over form”; señalaremos sus orígenes y cómo pensamos que la razonabilidad de cada operación investigada a la luz del principio internacional constituye la primera valla en estos procedimientos, mucho antes que discutir una segunda valla, la de la discusión de la simulación, el fraude al derecho o el abuso de la ley.

A partir de lo anterior, proponemos formas de abordar la problemática hermenéutica que nacerá con la aplicación de estas nuevas normas y cómo pensamos que su solución por los Tribunales Tributarios y Aduaneros se encuentra en la aplicación de elementos propios de los sistemas adversariales, como la sana crítica.

Posteriormente expondremos qué áreas consideramos serán aquellas donde se verificarán más probabilidades de elusividad, comentaremos las dificultades de la prueba en este escenario y cómo el Órgano Fiscalizador del Estado de Chile ha abordado estas materias probatorias en sus Circulares.

Concluiremos con las novedades que generará la norma antielusiva nacional y cómo los Tribunales Tributarios y Aduaneros tendrán que prepararse para hacerse cargo de esta nueva forma de litigación.

## 1.- INTRODUCCIÓN

### 1.1.- Planteamiento

Con fecha 29 de septiembre de 2014, se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 20.780, la cual introdujo modificaciones al sistema de tributación de nuestro país, entre las cuales se encuentran las nuevas normas antielusivas reguladas en el Código Tributario. Un hecho concreto es que el proyecto de ley presentado por el Ejecutivo en el Congreso Nacional no hizo referencia a los principios sobre los cuales se sustentaron estas nuevas normas antielusivas, lo que genera un evidente problema para establecer el verdadero sentido y grado de alcance de las normas incorporadas, como también su aplicación práctica en los Tribunales Tributarios y Aduaneros, interrogante que pretendemos responder con este trabajo. Consecuencialmente, nos haremos cargo del surgimiento de problemas de interpretación y litigación, los que, en nuestra opinión, nos irán acercando, poco a poco, a los procedimientos acusatorio adversariales.

### 1.2.- Hipótesis de trabajo

A pesar de no haber sido precisados en la historia fidedigna de la Ley N°20.780, es posible no sólo establecer los principios que sustentan las normas antielusivas nacionales, sino que también su relación directa con las directrices o principios emanados del Derecho Tributario Internacional, la forma en que podrían vincularse al Derecho Privado Nacional y la manera en que podrían aplicarse, en la práctica, en las resoluciones de los Tribunales Tributarios y Aduaneros de la República de Chile.

### 1.3.- Objetivos conductores de la Tesis

El presente trabajo busca establecer y definir los principios que sustentan las normas antielusivas introducidas por la Ley N°20.780 sobre reforma tributaria y cómo será su eventual aplicación práctica en la judicatura especializada.

Para abordar a cabalidad el objetivo general, es preciso aproximarse a él por etapas, las que serán las siguientes: Primera, un análisis de los principios nacionales en materia tributaria; segunda, un análisis de los principios internacionales en dicha materia; tercera, la exposición de cómo creemos que se relacionarán ambos grupos de principios con nuestro derecho patrio; y cuarta, las conclusiones de cómo decantará toda esta sinergia en la tramitación de los conflictos tributarios relativos a elusión en los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

### 1.4.- Metodología

La sistematización que se pretende desarrollar en esta Tesis, implica seguir tres métodos: el método comparativo, el de inferencia deductiva y el dogmático, toda vez que analizaremos la aplicación práctica que tendrá la influencia de los principios generales del Derecho Tributario Internacional en la norma chilena antielusiva emanada de la Ley N° 20.780, deviniendo, a nuestro entender, en un novedoso tratamiento en los Tribunales Tributarios y Aduaneros. Al efecto, como autores reflexionamos acerca de la forma en que la judicatura tributaria debería elaborar sus resoluciones en esta sede, desprendiéndolas

del análisis concatenado de principios internacionales que se encuentran contenidos en artículos específicos de la Ley N°20.780.

#### 1.5.- Estado de la cuestión y discusión bibliográfica

Por tratarse de un tema reciente en nuestro Derecho nacional, las Normas Antielusivas no cuentan con un tratamiento bibliográfico fecundo. Recién en este año 2016 se han publicado tres obras, de los autores chilenos Gonzalo Vergara Quezada, Cristián Boetsch Gillet y Hugo Osorio Morales et al., las cuales tuvimos a la vista y consideramos entre nuestra bibliografía. Distinto es el tratamiento otorgado a nivel internacional, donde el análisis de este tipo de normas lleva varios años de práctica y estudio; incorporamos al efecto obras especializadas de los españoles César García Novoa, Gloria Marín Benítez y Carlos Palao Taboada.

Pero la discusión bibliográfica no sólo se ha limitado a la publicación de libros especializados, sino que también abarca Artículos en Revistas del ramo, como por ejemplo, la Revista de Estudios Tributarios del Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile, donde se ha debatido respecto a las normas antielusivas desde antes de la publicación de dichas leyes en Chile. En este sentido, consideramos artículos de los profesores Gonzalo Vergara Quezada, José Yáñez Henríquez, Felipe Yáñez Villanueva y una reciente publicación de 2016, del profesor Antonio Faúndez Ugalde.

## 2.- PRINCIPIOS RELEVANTES EN MATERIA TRIBUTARIA NACIONAL

### 2.1.- Buena Fe

El concepto de Buena Fe ha sido estudiado profusamente en el Derecho nacional y extranjero. De raigambre romana, la *bona fides* encarna los valores elementales de la justicia: “En términos generales, la fides (fe) influenciaba prácticamente la totalidad de los distintos ámbitos de la realidad romana, abarcando campos tan disímiles como la religión (existiendo un culto a la diosa Fides), las relaciones políticas e internacionales y también los institutos jurídico-privados. Con todo, se puede señalar que la *fides* suponía siempre, en todos los ámbitos en que actuaba, un “hacer lo que se dice”, un “cumplir con lo que se promete”, o bien “tener palabra”, generándose así una confianza o un estado de confianza”<sup>1</sup>

En el Código Civil chileno, la mayoría de los autores distinguen una Buena Fe Subjetiva de una Buena Fe Objetiva; esto relacionando el artículo 706, inciso 1°, del mencionado cuerpo legal, que señala: “La buena fe es la conciencia de haberse adquirido el dominio de la cosa por medios legítimos, exentos de fraude y de todo otro vicio”, con el artículo 1546 del Código de Bello, donde se indica: “Los contratos deben ejecutarse de

---

<sup>1</sup> Boetsch Gillet, Cristián. La buena fe contractual. Santiago de Chile, Jurídica, 2011, pp., 39.

buena fe, y por consiguiente obligan no sólo a lo que en ellos se expresa, sino a todas las cosas que emanan precisamente de la naturaleza de la obligación, o que por la ley o la costumbre pertenecen a ella”. Ambos artículos permiten formar un concepto más general y omnicomprendido respecto a este principio, de manera tal que nosotros, siguiendo la concepción unitaria de la Buena Fe, nos atrevemos a definir ésta como “La rectitud de conciencia y en el actuar”.

En materia tributaria, el Principio de la Buena Fe ha retomado importancia, al ser invocado en las reformas de las leyes N°20.780/2014 y N°20.899/2016. En efecto, **el artículo 4 bis, incisos 2° y 3° del Código Tributario** expresan:

**Inc. 2°.** El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes.

**Inc. 3°.** No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imponibles establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos imponibles en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente.

Respecto a estos 2 incisos, resulta un tanto curioso que se hable de “buena fe tributaria”, olvidando que la Buena Fe es un Principio General que afecta todo el Ordenamiento Jurídico.

A su turno, el nuevo **artículo 26 bis del Código Tributario expresa:** “Los contribuyentes u obligados al pago de impuestos, que tuvieren interés personal y directo, podrán formular consultas sobre la aplicación de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter a los actos, negocios o actividades económicas que, para tales fines, pongan en conocimiento del Servicio. Asimismo, toda persona podrá formular consultas con el objeto de obtener respuestas de carácter general, no vinculantes en relación con el caso planteado, las causales no quedarán sujetas a las disposiciones del presente artículo. El Servicio publicará en su sitio de internet las respuestas respectivas.

El Servicio regulará mediante resolución la forma en que se deberá presentar la consulta a que se refiere este artículo, así como los requisitos que ésta deberá cumplir. El plazo para contestar la consulta será de noventa días, contados desde la recepción de todos los antecedentes necesarios para su adecuada resolución. El Servicio podrá requerir informes o dictámenes de otros organismos, o solicitar del contribuyente el aporte de nuevos antecedentes para la resolución de la consulta.

El Servicio, mediante resolución fundada, podrá ampliar el plazo de respuesta hasta por treinta días.

Expirado el plazo para contestar sin que el Servicio haya emitido respuesta, la consulta se tendrá por no presentada para todos los efectos legales.

La respuesta tendrá efecto vinculante para el Servicio únicamente con relación al consultante y el caso planteado, y se deberá señalar expresamente si los actos, contratos, negocios o actividades económicas sobre las que se formuló la consulta, son o no susceptibles de ser calificadas como abuso o simulación conforme a los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter. La respuesta no obligará al Servicio cuando varíen los antecedentes de hecho o de derecho en que se fundó”.

En este caso, el artículo 26 bis es también una manifestación del Principio General de la Buena Fe, ya que, aunque no lo menciona directamente, la solicitud que se permite presentar al contribuyente en este caso, consultando sobre la aplicación de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter a los actos, negocios o actividades económicas que, para tales fines, pongan en conocimiento del Servicio, constituye directamente un homenaje a la rectitud de conciencia y en el actuar. Así lo ha entendido también la doctrina especializada, donde se reflexiona respecto a la forma de abordar la llamada buena fe tributaria a partir de las definiciones de nuestro derecho común, que es además la norma supletoria según el Código Tributario: “La buena fe debe ser caracterizada primero en su dimensión contractual civil y comercial, para después poder bajar dicho análisis específicamente a la buena fe que establece la ley tributaria en el artículo 4 bis y en otras normas del Código Tributario”.<sup>2</sup>

## 2.2.- Legalidad

Es un hecho irredargüible que la posibilidad jurídica de establecer tributos de cualquier naturaleza está entregada al Estado en la Constitución Política de la República. En efecto, el inciso 2°, del artículo 65 de la CPR señala que: “Las leyes sobre tributos de cualquiera naturaleza que sean, sobre los presupuestos de la Administración Pública y sobre reclutamiento, sólo pueden tener origen en la Cámara de Diputados”. En este sentido ha reflexionado el Tribunal Constitucional (TC), en diversos fallos relacionados a la legalidad de los tributos: “En otras palabras, resulta contraria a la Constitución Política la circunstancia de que la ley otorgue a la autoridad administrativa facultades discrecionales o genéricas para la regulación de los elementos esenciales de la obligación tributaria. De modo que si el tributo no se encuentra completamente determinado en la ley –por las características propias de toda obligación tributaria-, debe a lo menos ser determinable, sobre la base de los criterios claros y precisos fijados al efecto por el propio legislador, cumpliéndose así el mandato constitucional en cuanto a que sólo le compete a aquel el establecimiento de tributos, como, asimismo, su modificación o supresión”<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> Gárate, Cristián. Norma General Antielusiva en Chile (General Anti-Avoidance regulation in Chile). En: Social Science Research Network, 2015. papers.ssrn.com

<sup>3</sup> Constitución Política de la República de Chile, sistematizada con jurisprudencia. Santiago de Chile: Legal Publishing, 2011. pp., 310.

Esta reserva legal en materia tributaria tiene raigambre histórica, desde la Carta Magna de Juan sin Tierra hasta manifestarse en la mayoría de las constituciones modernas, incluyendo las iberoamericanas, entre ellas, la chilena.

En cuanto a la extensión del principio de Legalidad, “para algunos autores, tratándose específicamente de la leyes de orden tributario, su función consiste no solamente en la creación del tributo, sino que deben regular la totalidad de la relación tributaria que surge entre el Estado acreedor y el contribuyente deudor. Así, la ley establecerá las condiciones que deben cumplirse o que deben servir de antecedente para obligar a los individuos y, por último, señalará el alcance, extensión y elementos de la obliación tributaria”<sup>4</sup>

De esta manera, al legislador le corresponde no sólo crear el tributo, sino que también establecer la totalidad de sus elementos.

### 2.3.- Igualdad ante los impuestos

La igualdad en materia tributaria es corolario del Principio de Igualdad ante la ley, que está consagrado en la CPR en su artículo 19, número 2 y en el artículo 19, número 3, inciso 1°, donde se señala: “*La Constitución asegura a todas las personas:*

2º.- La igualdad ante la ley. En Chile no hay persona ni grupo privilegiados. En Chile no hay esclavos y el que pise su territorio queda libre. Hombres y mujeres son iguales ante la ley.

Ni la ley ni autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias.

3º.- La igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos”.

El artículo 19, número 2, dice que trata la Igualdad ante la ley, pero en definitiva trata la Igualdad en la ley. Es la igualdad en el derecho y ante el derecho. Importa que la norma no establezca diferencias arbitrarias y proteja contra las diferencias arbitrarias en el ordenamiento jurídico.

Por su parte, el inciso 1°, del artículo 19, número 3, trata lo que podríamos llamar verdadera igualdad ante la ley, la que protege contra el operador jurídico, cuando con motivo de la dictación de una norma, genera víctimas de discriminación arbitraria.

A partir de estas normas constitucionales, podemos decir que surge según la doctrina tributarista, un subprincipio, llamado la Capacidad Contributiva, “una capacidad que, si es cierto reposa sobre la riqueza, lo hace ahora con fines concurrentes al fin fiscal que antes perseguía”<sup>5</sup> y que designa la aptitud económica de un sujeto para soportar o

---

<sup>4</sup> Evans Espiñeira, Eugenio. Los tributos en la constitución. Santiago de Chile: Editorial Jurídica, 2010, pp., 81.

<sup>5</sup> Evans Espiñeira, Eugenio. Op cit, pp., 83.

ser destinatario de impuestos. Esta capacidad contributiva, decanta en la ley tributaria, en el artículo 19, número 20, inciso 1°, de la CPR, que señala: “*La Constitución asegura a todas las personas:*

20º.- La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas”.

#### 2.4.- Equidad Tributaria

Coincidiendo con las ciencias económicas, la carga impositiva entre las personas debe ser equitativa, es decir, no arbitraria, tomando en consideración que un sistema tributario es más justo, cuando condice con la distribución real del ingreso en un país. En este sentido, la determinación ecuánime del peso de la carga tributaria o equidad tributaria, puede exhibir dos variantes: a) Tratamiento racional de las personas en iguales circunstancias y, b) Tratamiento relativo a las personas en distintas circunstancias. Éstas han sido abordadas históricamente, utilizando el principio del beneficio o el principio de la capacidad contributiva, siendo acogido con mayor aceptación el uso del principio de la capacidad contributiva o de pago, por ser más ecuánime. “Sobre la materia, en especial respecto del régimen de disparidad que se adopte por el legislador, es menester, para que el tributo sea equitativo, que exista cierta razonabilidad en el criterio adoptado, esto es, que contenga una equivalencia entre el hecho antecedente de la norma jurídica creada y el hecho consecuente de la prestación, teniendo en cuenta las circunstancias sociales que motivaron el acto y los fines perseguidos con él”<sup>6</sup>

##### 2.4.1.- Vulneración del Principio de Equidad Tributaria

En términos generales, según hemos visto, la equidad nos indica que cada contribuyente debe pagar un monto de impuestos según lo que equanimemente le corresponda: “La equidad tributaria definida según el principio de la capacidad de pago, señala que cada contribuyente debe pagar impuestos en relación a su capacidad de pago. ¿Qué se entiende por capacidad de pagar impuestos? La literatura presenta 3 indicadores para aproximar la capacidad de pago: el ingreso, el gasto en consumo y la riqueza. La variable económica que ha sido usada más veces en los estudios al respecto es el ingreso”<sup>7</sup>

En este sentido, siendo parte del objeto de nuestro estudio las normas antielusivas y también la figura del elusor, tenemos que señalar enfáticamente que el actuar de éste último constituye una verdadera vulneración del principio de Equidad Tributaria, porque a pesar de tratarse de una actividad lícita, genera consecuencias en al menos dos de los tres conceptos de equidad incluidos en el principio de capacidad de pago, la equidad horizontal, que dice que dos contribuyentes con la misma capacidad de pago deben

---

<sup>6</sup> Evans Espiñeira, Eugenio. Op cit, pp., 88.

<sup>7</sup> Yáñez Henríquez, José. Evasión Tributaria: Atentado a la Equidad. En: Revista de Estudios Tributarios N°13/2015, CET Universidad de Chile, pp., 199.

pagar la misma cantidad de impuesto; y la equidad vertical, que indica que dos contribuyentes con distinta capacidad de pago deben pagar impuestos en proporción directa a su capacidad de pago, por lo tanto, pagar distinta cantidad de impuesto: “La evasión, la subdeclaración involuntaria, la elusión no aceptada y la elusión aceptada reducen el monto de impuesto que debería pagar el contribuyente. Las tres primeras son acciones que no se desea que ocurran en la vida práctica, mientras que la última es totalmente deseada por la autoridad económica. A pesar de que una de estas acciones es lícita y las demás ilícitas, todas ellas constituyen un atentado a la equidad, tanto horizontal como vertical. Los contribuyentes que no tienen acceso a los beneficios tributarios concedidos en virtud de los gastos tributarios (elusión aceptada) serán gravados en el 100% de la magnitud de su base, mientras los otros lo serán en menos del total de su base”<sup>8</sup>

A continuación, reflexionaremos sobre por qué pensamos que el actuar del elusor atenta contra el principio de la equidad tributaria y por qué creemos que este actor del acontecer tributario tiene la categoría de lo que en la Ciencia Económica se denomina un *Free Rider*.

#### 2.4.2.- El elusor como Free Rider

El académico de la Universidad de Chile, José Yáñez, ha señalado que el concepto de Free Rider se puede explicar como: “Una expresión utilizada para referirse a la conducta de individuos que disfrutan de un beneficio de todo aquello que los bienes y servicios pueden producir, pero que –en la medida de lo posible- evitan aportar a su financiamiento”<sup>9</sup>

Aunque es un poco complejo intentar un análisis gráfico de la Elusión Tributaria, toda vez que el fenómeno de la elusión es distinto al de la evasión, para efectos de esta Memoria utilizaremos el enfoque ya analizado en la evasión tributaria por la doctrina económica. Al efecto, el mencionado académico José Yáñez ha señalado que la evasión es una acción ilícita e ilegal, usada para reducir la responsabilidad tributaria o pagar menos impuestos, en cambio, la elusión plantea el aprovechamiento de los problemas que presentan algunas leyes, lo que permite amplias interpretaciones por parte de los contribuyentes, debido a la mala formulación de la norma, dificultades en su redacción o vacíos legales. Es decir, se usa una ley, con todas sus deficiencias, pero ley en definitiva, para conseguir un resultado económico favorable, pero sin actuar al margen de la normativa<sup>10</sup>. Un análisis similar formulan los autores Rodrigo Ugalde y Jaime García al referirse a la elusión, evasión y planificación tributaria, asunto que abordaremos en el punto 11.3.

---

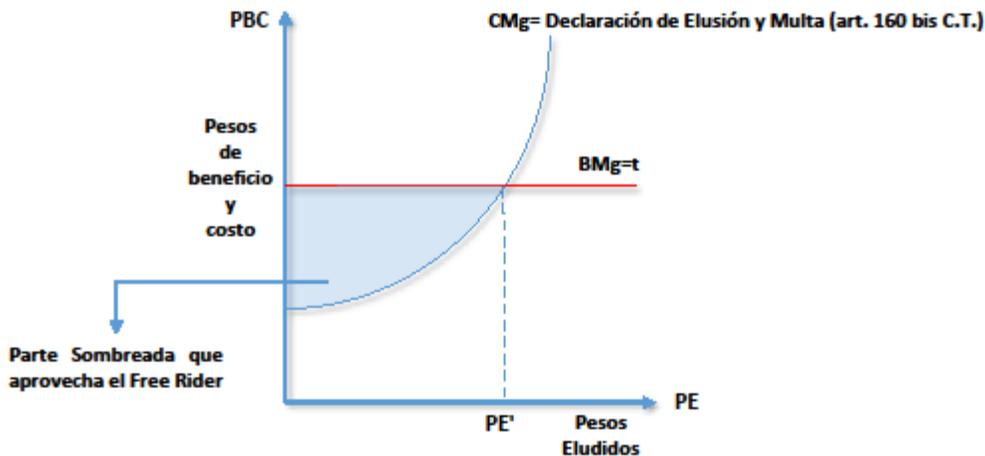
<sup>8</sup> Yáñez Henríquez, José. Op cit., pp., 201.

<sup>9</sup> Yáñez Henríquez, José. *Ciudadanía Free Rider*. Columna Estrategia On line, 09 de julio de 2012.

<sup>10</sup> Yáñez Henríquez, José. *Evasión Tributaria: Atentado a la Equidad*. En: Revista de Estudios Tributarios N°13/2015, CET Universidad de Chile, pp., 173.

Así las cosas, la elusión es difícil de medir en la práctica, ya que implica juzgar intenciones de los contribuyentes, es decir, tiene un componente subjetivo muy elevado, difícil de plasmar en un gráfico.

No obstante, utilizando los modelos que Rosen (2002) y Yáñez (2015) emplearon para graficar la evasión, se puede ensayar una explicación gráfica de la elusión, que comprenda algunos de los componentes de este fenómeno, contenidos en los artículos 4 bis a 4 quinquies, más el 160 bis, todos del Código Tributario.



El modelo mide en su eje vertical el valor monetario de los beneficios y los costos de la elusión tributaria para el contribuyente. Por su parte, el eje horizontal mide el valor monetario de los pesos no declarados o eludidos. El beneficio marginal para el contribuyente por cada peso eludido es igual a  $t$  (tasa marginal del impuesto que grava al contribuyente) y está representado por la línea horizontal de color rojo. El beneficio corresponde a recursos que el contribuyente debió pagar al Fisco, pero que debido a la elusión quedan en los bolsillos del Free Rider. La elusión incrementa el poder de compra del contribuyente, por eso para él es un beneficio.

En el eje vertical, el elusor (Free Rider) enfrenta un costo probable para su decisión de eludir los impuestos, ya que existe la posibilidad de que sea fiscalizado y que el Tribunal Tributario y Aduanero declare la elusión y lo sancione. Así las cosas, si fuese declarada la elusión por parte del ente fiscalizador, se le aplicará una multa, la cual aumenta según vaya creciendo la cantidad de pesos eludidos (PE). La multiplicación de la probabilidad de fiscalización por la sanción marginal mide el costo marginal para el Free Rider de eludir cada peso a la autoridad, este costo marginal es directamente creciente con respecto a la cantidad de pesos eludidos, que en el gráfico corresponde a la curva con forma exponencial.

Para el ejemplo, la cantidad total de pesos eludidos por el Free Rider alcanzan la magnitud PE' y el beneficio neto esperado por el Free Rider se mide por el **área**

**sombreada** que va debajo de la línea recta del BMg y pasa por arriba de la curva del CMg.

No habrá elusión ni provecho e incentivos para el Free Rider, cuando el beneficio marginal de eludir sea menor que el costo marginal de eludir.

En consecuencia, el elusor como Free Rider disfruta incrementando su bienestar económico, beneficiándose de todo aquello que genera el pago de los impuestos por los demás contribuyentes, pero sin aportar nada a su financiamiento porque, precisamente, se dedica a eludir los impuestos. Debido a esta conducta, el mercado no logra asignar eficientemente los recursos y el Estado tampoco logra recaudar lo necesario ni conseguir sus objetivos de equidad y redistribución de los recursos.

#### 2.5.- Debido Proceso:

Uno de los pilares en materia de garantías constitucionales es el principio del Debido Proceso, establecido en el artículo 19, N°3 de la CPR, que ya mencionamos precedentemente a propósito del principio de Igualdad. Al respecto, la doctrina moderna está conteste en que la Carta Fundamental lo consagra en el inciso 5 del señalado artículo 19, número 3, al siguiente tenor: “Toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado. Corresponderá al legislador establecer siempre las garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos”. Este principio, que mandata a los órganos jurisdiccionales la tramitación de los procesos conforme a la ley, tiene su correlato en un importante tratado internacional que hoy es ley chilena, nos referimos a la Convención Americana sobre Derechos Humanos, también conocida como Pacto de San José de Costa Rica, que en su artículo 8, número 1, dispone: “Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier carácter”.

En este entendido, protegiendo el Principio del Debido Proceso incluso garantías en el orden fiscal, es forzoso concluir que también se encuentra consagrado en nuestro ordenamiento jurídico nacional, donde se han creado órganos especiales, como los Tribunales Tributarios y Aduaneros, precisamente para garantizar un procedimiento e investigación racional y justo. Así las cosas, la Reforma Tributaria de 2014 terminó estableciendo en el inciso 1° del artículo 4 quinquies, que “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”, sin perjuicio de que el proyecto original no consagraba el principio estudiado de la misma forma en que definitivamente quedaría:

“Cabe hacer presente que el proyecto original otorgaba competencia al Servicio de Impuestos Internos para declarar la elusión tributaria, lo que fue ampliamente debatido en una primera instancia en el Congreso, logrando finalmente un consenso a través de un protocolo de acuerdo firmado el 8 de julio de 2014 por la Comisión de Hacienda del

Senado y el Ministerio de Hacienda. En dicho protocolo se indicó que "...será el tribunal tributario y aduanero competente el que deberá realizar, mediante un procedimiento de características similares al general de reclamación, la calificación jurídica del acto potencialmente elusivo o simulado conforme al requerimiento que le efectúe el Director del SII. Conjuntamente con la calificación jurídica, el referido tribunal conocerá de la aplicación de las sanciones correspondientes y emitirá las órdenes respectivas a la administración tributaria". En el segundo informe de la Comisión de Hacienda se hace presente la modificación del artículo 4 quinquies del Código Tributario, por indicación n° 151 formulada por el Vicepresidente de la República, otorgando competencia a los tribunales tributarios y aduaneros en el sentido señalado en el protocolo de acuerdo, la que fue aprobada con enmiendas formales por la Comisión de Hacienda del Senado" <sup>11</sup>

### **3.- PRINCIPIOS RELEVANTES EN MATERIA ANTIELUSIVA A NIVEL INTERNACIONAL:**

Así como hay una serie de principios en el ordenamiento tributario nacional que ya se han asentado, fundamentalmente por razones históricas, y que hemos mencionado precedentemente, coexisten con ellos cuatro principios tributarios de carácter internacional que han ido dando forma a toda la norma antielusiva chilena, impregnándola de un contenido con características planetarias que subyace en los artículos 4 bis a 4 quinquies del Código Tributario. Estos principios internacionales son los denominados substance over form (fondo sobre forma), Business purpose and economic substance (Contenido económico o Capacidad Económica), Steps transactions (Pasos de cada transacción), Sham transactions (Transacciones simuladas): "En los Estados Unidos de Norteamérica, las reglas anti elusión han sido el fruto de la creación de diversas doctrinas jurisprudenciales, cuyo origen se encuentra en pronunciamientos de la primera mitad del siglo XX, y que han tenido una constante evolución y notable influencia a nivel mundial. Si bien no ha existido plena uniformidad en el entendimiento y aplicación de estas doctrinas jurisprudenciales, es posible advertir que todas ellas se encuentran íntimamente ligadas entre sí, siendo las más relevantes la doctrina del test del propósito comercial o de los motivos económicos válidos (*business purpose test*), la doctrina de la simulación (*sham transactions doctrine*), la doctrina de las suspensiones por etapas (*step transactions doctrine*) y, la más general (y que se entiende como el fundamento de todas), la doctrina de la sustancia sobre la forma (*substance over form*)" <sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> Faúndez Ugalde, Antonio. Problemas de aplicación de las Normas Antielusión. En: Revista de Estudios Tributarios, N° 15/2016. Santiago de Chile: CET, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, 2016, pp. 108-109.

<sup>12</sup> Boetsch Gillet, Cristián. La norma general anti elusión. Santiago de Chile: Ediciones UC, 2016, pp., 24.

Es importante tener en cuenta que estos cuatro principios requieren un tratamiento moderno, considerando la importancia de la experiencia comparada en temas que producen efectos planetarios, como la elusión; en este sentido ha reflexionado también alguna doctrina nacional: “(...) parece indudable la conveniencia de conocer y considerar tales experiencias, para extraer de ellas enseñanzas y experiencias que, debidamente adecuadas sirvan para mejorar la regulación local”<sup>13</sup>

### 3.1.- Fondo sobre forma (Substance over form):

Este principio tiene por objeto analizar jurídicamente un determinado hecho económico teniendo en consideración fundamentalmente el fondo o sustancia del mismo, independientemente de la forma en que haya sido presentado: “Según el principio de la substance over form, la calificación de una operación a efectos fiscales, debe establecerse atendiendo a su auténtica naturaleza más que a los pasos formales en los que se ha instrumentado”<sup>14</sup>

Es importante agregar, que por sus características, este principio se ha erigido como muy importante en el combate contra la elusión: “La lucha contra la elusión o el fraude a la ley no es tarea sólo del legislador, al que no cabe exigir ni que prevea todos los portillos que el ingenio de los asesores fiscales sea capaz de descubrir ni que los cierre al instante de abrirse. (...) Para luchar contra la elusión fiscal, es necesario por el contrario, partir de una posición según la cual la sustancia de los negocios, reflejada en su causa o finalidad práctica, prevalece dentro de ciertos límites sobre la forma. Esta idea, en mi opinión, el núcleo esencial común a todas las técnicas de reacción frente a la elusión. La lucha contra la elusión fiscal está condicionada, por tanto, en gran medida, por la actitud que se adopte ante esta cuestión fundamental de naturaleza filosófico-política o ideológico”<sup>15</sup>

En nuestra opinión, este principio internacional se encuentra consagrado en el ordenamiento jurídico chileno, a pesar de que no lo menciona literalmente, en el inciso 1 del artículo 4 bis del Código Tributario, que señala, especialmente en su parte destacada y subrayada: “Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijan los hechos imposables, nacerán y se harán exigibles **con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación**”

---

<sup>13</sup> Osorio Morales, Hugo et al. Elusión. Santiago de Chile: Editorial Librotecnia, 2016, pp., 69.

<sup>14</sup> Marín Benítez, Gloria. ¿Es lícita la planificación fiscal? Valladolid, Thomson Reuters: 2013, p.p. 303.

<sup>15</sup> Palao Taboada, Carlos. La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal. Valladolid: Lex Nova, 2009, pp., 10-11.

**que los interesados le hubieran dado**, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles”<sup>16</sup>

3.2.- Contenido económico o Capacidad Económica (Business purpose and economic substance):

El principio conocido como Business Purpose, de la Capacidad Económica o del Real Propósito de Negocios, es otro de los pilares internacionales en materia antielusiva que ha tenido una fuerte influencia en la nueva normativa nacional de dicha área. Básicamente se refiere a la necesidad de que las operaciones que se realicen tengan un real sentido de negocios y no se utilicen únicamente para reducir la carga tributaria.

“En los EEUU la doctrina del business purpose, como juicio subjetivo (en el sentido de que recae sobre las intenciones y no sobre los efectos) del doble análisis requerido por la doctrina de la sustancia económica, analiza los factores que han sido determinantes en la actuación del contribuyente para concluir que las operaciones realizadas son lícitas si existe un motivo económico distinto del ahorro fiscal en su realización”<sup>17</sup>

Como alumnos tesisistas, creemos que este principio se encuentra consagrado en el inciso 1° del artículo 4 ter del Código Tributario, en la parte que destacamos y subrayamos: “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**”<sup>18</sup>

Al efecto, la parte del inciso, destacada y subrayada por nosotros, menciona la palabra “**relevantes**”, pieza clave a nuestro entender, para reflejar el propósito jurídico-económico real que debe contener la operación impugnada. Dicha palabra, que según la RAE significa “sobresaliente, destacado, importante, significativo”<sup>19</sup>, en definitiva tendría como significado la circunstancia de que estamos hablando de algo no superficial, por lo que si un hecho incide en un modelo de negocios futuro, aunque el beneficio posterior finalmente no se dé, si el relato está bien construido por alguna de las partes, de todas maneras se configurarían los presupuestos de esta “relevancia” y del principio en general.

---

<sup>16</sup> Jaque López, Javier y Ortiz Fuentealba, Luis. Compendio de leyes tributarias. Santiago de Chile: Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile, 2016, pp., 3.

<sup>17</sup> Marín Benítez, Gloria. Op cit, p.p. 310.

<sup>18</sup> Jaque, Javier et al. Op cit, pp., 5.

<sup>19</sup> Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. Madrid: Espasa Calpe, 2001, pp., 1937.

Al respecto, algunos analistas creen que esta “relevancia” consiste únicamente en obtener una rentabilidad, es decir, le dan exclusivamente un sentido económico, sin embargo, nosotros adherimos a la tesis contraria, de los autores que piensan que su carácter va más allá de su sentido económico, teniendo como dice la propia ley, un efecto jurídico indudable: “La relevancia, desde luego, constituye una noción eminentemente relativa; esto es, dependerá de cada caso y de cada contribuyente en particular. Para establecer la relevancia resultará imprescindible, como siempre, analizar y establecer la causa del acto o negocio (...) Importante es insistir en que la relevancia no es un concepto de carácter puramente económico o patrimonial, sino también esencialmente jurídico”<sup>20</sup> Concluyendo este análisis de la relevancia, queremos destacar el carácter jurídico de los actos o negocios susceptibles de ser perseguidos por la norma anti elusiva, toda vez que se desprende del artículo 160 bis, inciso 1°, del Código Tributario, que la solicitud de declaración de abuso o simulación de parte del SII debe ser fundada con antecedentes de hecho y de **derecho**; de la misma forma, la decisión que tome el Juez Tributario y Aduanero debe ser motivada o fundada teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imposables conforme a lo establecido en el artículo 4 bis, es decir, con arreglo a la **naturaleza jurídica**, como dice este último artículo; y finalmente, tal como señala el inciso 5° del artículo 160 bis del Código Tributario, en contra de la resolución de la Corte de Apelaciones procederá el recurso de casación en el fondo o en la forma, y bien es sabido que el Recurso de casación en el Fondo es un recurso extraordinario que la ley concede a la parte agraviada en contra de determinadas resoluciones judiciales para obtener su anulación, cuando han sido dictadas **con infracción de ley**, siempre que dicha infracción haya influido sustancialmente en lo dispositivo del fallo: “Del examen de las disposiciones del Código de Procedimiento Civil y particularmente de sus artículos 767, 785 y 807, se desprende que la Corte Suprema, conociendo de un recurso de casación en el fondo, sólo puede pronunciarse sobre puntos de derecho. (...) El recurso de casación en el fondo sólo da la posibilidad de que la Corte Suprema altere la sentencia de los jueces de instancia, en cuanto contenga errores de derecho. Errores en lo relativo a la aplicación de las leyes y de las demás normas jurídicas a los hechos establecidos soberanamente por ellos. (...) De la misma manera se ha dicho que es error de derecho calificar un contrato de cuenta corriente mercantil como contrato de mutuo” y que es casable la sentencia que califica erróneamente un convenio, haciéndole con ello producir efectos diversos de los que legalmente correspondía”<sup>21</sup>; por lo tanto, que la sentencia emanada de la Corte de Apelaciones, recaída en materia anti elusiva, sea casable en el fondo, importa un análisis de caso eminentemente **jurídico**.

### 3.3.- Pasos de cada transacción (Steps transactions):

En algunas ocasiones, la artificiosidad puesta al servicio de la ventaja fiscal, no aparece de cada uno de los negocios jurídico-económicos realizados por el contribuyente,

---

<sup>20</sup> Boetsch Gillet, Cristián. Op cit. pp., 120.

<sup>21</sup> López Santa María, Jorge. Los Contratos: Parte General. Santiago de Chile: Legal Publishing, 2010, pp. 454, 458 y 461.

sino que de su consideración como un conjunto: “Según esta doctrina, una serie de pasos (de negocios o actos jurídicos) son tratados como una sola operación cuando se encuentran integrados en una secuencia encaminada a la obtención de un resultado concreto. Se rechaza así que los diferentes pasos desplieguen las consecuencias fiscales que les son propias de forma independiente”.<sup>22</sup>

Al efecto, en nuestro ordenamiento nacional, encontramos que este principio tributario internacional aparece en el inciso 1° del artículo 4 ter del Código Tributario, ya mencionado precedentemente a propósito del principio *substance over form*, y menciona en su parte destacada que: “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”<sup>23</sup>

#### 3.4.- Transacciones simuladas (Sham transactions):

El concepto o principio de transacciones engañosas o simuladas tiene por objeto mostrar una figura similar a la simulación, aunque no idéntica, porque no cuenta con el elemento “engaño” que sí aparece en la simulación. Un análisis parecido de este concepto se ha hecho en la doctrina internacional: “El término sham, aplicado al ordenamiento tributario, se emplea en los países anglosajones con diversos sentidos: para indicar operaciones falsas, no genuinas ni verdaderas, pero que aparentan serlo; para designar negocios jurídicos que han sido despojados de los efectos y funciones que normalmente se le atribuyen en el ordenamiento jurídico; y para designar operaciones que no producen un cambio significativo en la posición del contribuyente. En el primer caso, la doctrina del sham equivale a nuestra simulación, entendida como ocultación fáctica. En el segundo caso, la doctrina de la sham tiene su equivalente en nuestro principio de calificación y se superpone ciertamente con el principio de la *substance-over-form*. En el último, en cambio, la doctrina de la sham se confunde con la doctrina de la sustancia económica (...)”<sup>24</sup>

Al efecto, nosotros estimamos que este principio aparece claramente contenido en el artículo 4 quáter del Código Tributario, en su totalidad: “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

---

<sup>22</sup> Marín Benítez, Gloria. Op cit, p.p. 296.

<sup>23</sup> Jaque, Javier et al. Op cit, pp., 5.

<sup>24</sup> Marín Benítez, Gloria. Op cit, p.p. 304.

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”<sup>25</sup>

#### 4.- ¿NECESARIEDAD DEL PRINCIPIO DE LA PERTINENCIA DE LA FUENTE O UNA CUESTIÓN DE RELATO?

Un problema que surge inmediatamente al plantear la aplicación práctica de los principios contenidos en las normas antielusivas de la Ley N°20.780 en el procedimiento ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, es el cumplimiento del llamado Principio de la Pertinencia de la Fuente, o dicho en términos coloquiales: “cómo encontramos el *link* entre los mencionados principios internacionales, la normativa de nuestro Derecho Privado Continental y la Ley Antileusiva plasmada en el Código Tributario, que nos permita aplicar dichos principios internacionales”.

Un buen ejemplo de aplicación correcta de principios internacionales en la normativa nacional lo encontramos en el estudio del cuerpo legal chileno sobre Precios de Transferencia, existente hoy día en el moderno artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta. En dicha norma encontramos plasmado el principio *Arms Lenght*, aunque en una redacción que si bien no lo menciona, puede apreciarse con meridiana claridad que se trata efectivamente de dicho principio. Con todo, la relación directa entre este principio y la norma del 41 E de la LIR, la encontramos en el artículo 9 del Modelo de Convenio de Doble Tributación OCDE, es decir, el “link” entre la normativa nacional y el principio internacional se encuentra precisamente en el artículo 9 del Modelo mencionado.

En el caso de los principios internacionales asociados a la elusión que ya distinguimos, como no están mencionados literalmente en nuestra ley y no existen tratados que los señalen textualmente, no es posible encontrar una fuente directa que nos permita relacionarlos con ella. Sin embargo, aquello no es necesario, porque la propia redacción de los artículos 4 bis, 4 ter y 4 quáter nos permite colegir que cada uno de los estudiados principios se encuentra precisamente en cada artículo mencionado.

En este orden de cosas, cobra especial importancia la redacción y alocución que los litigantes tributarios preparen para lograr el convencimiento del Juez Tributario y Aduanero, transformando de esta manera la resolución de estos conflictos en una cuestión de **relato**, donde el mejor análisis holístico al servicio de la acreditación será el que ayude a discernir al magistrado el correcto “*fumus iuris*”, ya sea *bonus* o *malus*. Permítasenos utilizar esta nomenclatura latina, que sabemos se ha empleado históricamente en el análisis de los presupuestos de las Medidas Cautelares del Código de Procedimiento Civil, pero que en virtud de lo establecido en el artículo 2 del Código

---

<sup>25</sup> Jaque Javier, et al. Op cit, pp., 6.

Tributario<sup>26</sup> consideramos aplicables directamente a las normas antielusivas que estamos estudiando, toda vez que pensamos que en la Audiencia del artículo 160 bis el litigante deberá acompañar comprobantes que constituyan a lo menos presunción grave del derecho que se reclama.

El cierre de este análisis precedente estará dado por la actuación del Juez TTA, quien en una segunda etapa, utilizando las armas conferidas por la sana crítica y las reglas generales de interpretación contenidas en el Código Civil chileno, tendrá la compleja obligación de resolver el conflicto sometido a su conocimiento: “Si bien pareciera ser que el análisis de la Norma General Anti Elusión debiera tener un enfoque estrictamente de Derecho Tributario, en nuestro concepto ello no es así, atendido que a fin de otorgarle una fisonomía jurídica a la normativa antielusión, la Ley de Reforma Tributaria se sustentó esencialmente en una serie de principios y figuras propias del Derecho Privado. (...) lejos de existir un conflicto o tensión entre el Derecho Tributario y el Derecho Privado, lo cierto es que en esta materia ambos tienen una aplicación claramente complementaria. Así, es ineludible otorgarles una interpretación sistemática, conforme lo ordena la regla del art. 22 del CC.”<sup>27</sup>

Mención aparte y final para este párrafo merece la importancia que en este procedimiento tendrá la aplicación de la Sana Crítica aplicada por el Juez TTA. Al efecto, la incorporación de esta forma de valoración de la prueba a las controversias tributarias, como ha sido una constante en todas las formas de litigación que se han aplicado en el país a partir de la Reforma Procesal Penal, ha ocasionado una verdadera revolución jurídica en la manera de valorar las pruebas: “La decisión pasa a quedar sometida a las reglas de la racionalidad y del conocimiento. Este cambio implica, de hecho, una mayor exigencia en la justificación racional de la decisión. Ya no bastará, como sucedía bajo el sistema anterior, con identificar la concurrencia de determinados medios y simplemente verificar el valor que les otorga la ley. Ahora deberá desarrollarse y exponerse un razonamiento, fundado en las máximas de la experiencia, reglas de la lógica y conocimientos científicos; en virtud del cual se asigna un determinado valor tributario a las evidencias”<sup>28</sup> Esta forma de valoración racional de la prueba debe incluir como clausura una etapa real de impugnación de las resoluciones judiciales, que permita darle validez a todo el sistema legal: “Con la fundamentación de las resoluciones judiciales los jueces nos darán cuenta de la forma en la cual ejercen sus facultades para realizar sus funciones de adjudicación, contemplando los sistemas de impugnación para su adecuado control, puesto que una valoración racional de la prueba que no se verifica o que no puede ser

---

<sup>26</sup> “En lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales (Jaque López, Javier et al. Op cit., pp., 2)

<sup>27</sup> Boetsch Gillet, Cristián. La norma general anti elusión. Santiago de Chile: Ediciones UC, 2016, pp., xiv-xv.

<sup>28</sup> Osorio Morales, Hugo et al. Elusión: Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas. Santiago de Chile: Editorial Librotecnia, 2016, pp., 54-55.

suficientemente controlada termina por constituirse en un sistema de libre convicción basado en la mera subjetividad del juzgador y por ello difícilmente controlable”<sup>29</sup>

## **5.- ESQUEMA DEL PROCEDIMIENTO DEL ARTÍCULO 160 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**

### **5.1.- Requerimiento:**

El artículo 160 bis del Código Tributario, apoyado en aspectos formales por la Circular 65 del SII, menciona que el Director deberá solicitar la declaración de abuso o simulación a que se refiere el artículo 4 quinquies y en su caso la aplicación de la multa establecida e el artículo 100 bis, ante el TTA competente, de manera fundada y acompañando los antecedentes de hecho y de derecho en que se sustenta.

### **5.2.- Traslado:**

De la anterior solicitud del Servicio se conferirá traslado por 90 días al contribuyente y a los posibles responsables de la planificación de actos susceptibles de constituir abuso o simulación.

### **5.3.- Audiencia del artículo 160 bis:**

Continúa la ley señalando que vencido el plazo para evacuar el traslado, haya o no contestado el posible responsable, el TTA citará a las partes a una Audiencia que deberá fijarse a contar del séptimo día y no más allá del decimoquinto, contado desde a fecha de notificación de dicha resolución, para que se exponga sobre los puntos planteados tanto en la solicitud como en la contestación si la hubiere.

### **5.4.- Descargos:**

Si se aportaren nuevos antecedentes en la audiencia precedente, se conferirá al SII un término de 15 días para emitir descargos en caso de que no los hubiere conocido.

### **5.5.- Interlocutoria de prueba:**

Vencido el último plazo referido a los descargos, el TTA abrirá un término probatorio de 20 días, si hubiere controversia sobre algún hecho sustancial, pertinente y controvertido. Contra esta resolución sólo procederá el recurso de reposición en el término de 5 días.

### **5.6.- Observaciones a la prueba:**

Interesante novedad en los procedimientos ante los TTA la constituye la posibilidad de presentar ahora un escrito de “Observaciones a la prueba”, facultad no conferida en el Procedimiento General de Reclamación Tributario ante estos tribunales.

---

<sup>29</sup> Maturana Baeza, Javier. Sana Crítica. Santiago de Chile: Legal Publishing, 2014, pp., 4-5.

Para ésto las partes cuentan con un término de 5 días desde que haya concluido el término probatorio.

#### 5.7.- Sentencia:

Ha sido brevísimo el lapso que se ha entregado a los Jueces TTA para fallar, ya que a pesar de que la resolución de conflictos donde se ventilen asuntos antielusivos importan mucha complejidad, la ley sólo confirió un plazo de 20 días para dictar sentencia, luego de las observaciones a la prueba.

#### 5.8.- Sana Crítica:

Según el artículo 160 bis del Código Tributario, que debe coordinarse con lo señalado en el artículo 132 del mismo cuerpo legal, el Juez del TTA apreciará la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica. Sabemos que las reglas de la sana crítica son las reglas del correcto entendimiento humano, donde se encuentran imbricadas las reglas de la lógica con las reglas de la experiencia del Juez, quien no obstante está inhibido de razonar discrecionalmente: "(...) si bien es cierto que un sistema de sana crítica otorga un grado de libertad al juez para efectos de poder cumplir con su tarea de valorar la prueba, dicha flexibilidad debe ser ejercitada de manera justa y objetiva, sin poder ser entendida como una posibilidad que permita dar cabida a un sesgo en el análisis de la valoración de los antecedentes al que está llamado efectuar el sentenciador para establecer los hechos que servirán de base de su pronunciamiento"<sup>30</sup>

Una suerte de conflicto ha generado la norma en esta parte, ya que la ley señala que el Tribunal apreciará la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica y deberá fundar su decisión teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imponible conforme a lo establecido en el artículo 4 bis. Cabe preguntarse entonces, ¿Los hechos imponibles son económicos o jurídicos? Ciertamente que son siempre jurídicos, nada más que en estos conflictos tributarios también se cuenta con componentes emanados tanto de la Ciencia Económica como de la Ciencia Contable, pero que no obstan para que el hecho imponible deje de ser jurídico: "(...) el hecho tributario es un hecho jurídico. De esta forma, el hecho imponible será un hecho de la naturaleza, tal como lo es la muerte en el impuesto a las herencias, o un hecho del hombre, como es el caso de la compraventa en el impuesto a las ventas y servicios, a los cuales la ley les otorga una consecuencia jurídica, que es la aplicación de un tributo, sin que en todo ello exista algún misterio económico"<sup>31</sup>

#### 5.8.- Apelación:

Finalmente, en contra de la sentencia definitiva procederá el recurso de apelación, el que deberá interponerse en el término de 15 días desde su notificación y se concederá

---

<sup>30</sup> Boetsch Gillet, Cristián. Op cit., pp., 230.

<sup>31</sup> Vergara Quezada, Gonzalo. Norma antielusiva general. Santiago de Chile: Editorial Libromar, 2016, pp., xxxvii.

en ambos efectos. Contra de dicha resolución, procederá casación en el fondo o en la forma, según corresponda.

## **6.- INFLUENCIAS RECIBIDAS DESDE EL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL Y LOS PROCEDIMIENTOS ACUSATORIO/ADVERSARIALES**

En el estudio de las normas antielusivas existe una evidente influencia recibida a partir de las normas del Derecho Tributario Internacional, toda vez que desde que fueron creadas estas normas, en la Alemania de 1919, pasando por la consolidación de éstas en los Estados Unidos de América a través de la creación de doctrinas jurisprudenciales y desembocando en las normas antielusivas modernas de Europa expandidas al resto del mundo, se ha recibido en nuestro país una poderosa intervención de la filosofía internacional en esta materia, la cual ha moldeado, querámoslo o no, la norma antielusiva nacional: “(...) el derecho internacional tributario contenido en los Convenios de Doble Imposición, cuya finalidad es prevenir la evasión fiscal, contiene algunas normas generales antielusión, otras especiales antieleusión y, en algunos casos, eventuales normas antievasión (...)”<sup>32</sup> A continuación, expondremos las más importantes influencias recibidas al respecto en la actualidad:

### **6.1.- OCDE:**

Después de un proceso de admisibilidad que empezó en 2007, finalmente Chile ingresó al grupo de países con más altos estándares económicos del mundo el día 7 de mayo del año 2010, transformándose así en el primer país sudamericano en adherir a esta organización, conocida por su sigla en inglés como OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development), u OCDE en lengua española (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico), el grupo más influyente en materia de buenas prácticas en políticas públicas. Esta aceptación como país miembro, representó un reconocimiento internacional a dos décadas durante las cuales Chile ha implementado importantes reformas en su sistema democrático y en sus políticas económicas, y significó un paso importante para la inserción de Chile a la economía global. Algunos de los requisitos fundamentales exigidos a nuestro país por la organización fueron, entre otros: introducir cambios en los gobiernos corporativos, mejorar las normas de libre competencia y protección al consumidor, requerir mayor información a los mercados financieros, establecer una nueva política nacional sobre seguridad química y medio ambiente y, algo muy importante, gestionar la modificación del secreto bancario para permitir al SII intercambiar información sobre cuentas corrientes bancarias con las administraciones tributarias de los países miembros de la OCDE con el objeto de combatir eficazmente la evasión y la elusión.

---

<sup>32</sup> Gárate, Cristián. Op cit.

## 6.2.- BEPS:

La erosión de las bases y la transferencia de los beneficios (“Base Erosion and Profit Shifting”), es un problema mundial que requiere de soluciones globales. De esta manera, la OCDE elaboró un Plan de Acción que, con esta sigla, se refiere a las estrategias de planificación fiscal utilizadas para cambiar artificiosamente los beneficios a lugares de poca o nula tributación, aprovechando las diferencias y vacíos existentes entre los distintos sistemas fiscales nacionales, donde las empresas apenas realizan actividades económicas, eludiendo casi por completo los respectivos impuestos que debiera pagar, tributos muy importantes especialmente para los países en desarrollo que dependen en mayor medida de los impuestos societarios, particularmente de las empresas multinacionales, socavando con esto la imparcialidad e integridad de los sistemas tributarios. El primer conjunto de medidas e informes sobre BEPS fue publicado en septiembre de 2014, utilizando elementos de trabajo llamados “Acciones”; a partir de entonces, estas medidas han proporcionado a los países herramientas necesarias para asegurar que se graven las ganancias en el lugar donde se lleve a cabo la actividad económica.

## 6.3.- GAAR:

Suele escucharse en los diferentes debates internacionales el empleo de la sigla GAAR. Esta palabra se refiere lisa y llanamente al concepto en inglés “General Anti Avoidance Rules” (Reglas o Normas Generales Anti Elusión) y la mencionamos, porque en el estudio de las normas anti elusivas son de muy frecuente uso, ya que se refieren al set de reglas sustentadas en principios tributarios, que aplica o utiliza cada país con el objeto de combatir o reducir las prácticas elusivas.

## 6.4.- Teoría del caso:

Una de nuestras propuestas en esta Tesis, tiene que ver con que el concepto de Teoría del Caso, originario de los sistemas de litigación adversarial, puede ser perfectamente transplantado a la litigación tributaria que se desplegará a propósito del procedimiento del artículo 160 bis del Código Tributario. Se ha entendido por Teoría del Caso: “(...) el conjunto de actividades estratégicas que debe desarrollar un litigante frente a un caso, que le permitirán determinar la versión de hechos que sostendrá en juicio, y la manera más eficiente y eficaz de presentar persuasivamente, las argumentaciones y evidencias que la acreditan en un juicio oral”<sup>33</sup> Así las cosas, nos parece que este concepto, que incluye una historia o un relato de los hechos sometidos a conocimiento del respectivo TTA, es posible aplicar en la mencionada audiencia del artículo 160 bis del Código Tributario, ya que si bien es cierto, se trata de de un procedimiento que no desembocará en un Juicio Oral, dicha audiencia sí tiene en nuestro concepto, una naturaleza jurídica especial, semejante a las vistas en las audiencias preliminares de los sistemas adversariales.

---

<sup>33</sup> Moreno Holman, Leonardo. Teoría del Caso. Buenos Aires: Ediciones Didot, pp., 15.

#### 6.4.1.- Teoría del caso del sujeto activo (SII):

Este procedimiento del artículo 160 bis tiene una interesante novedad, nos referimos a la inversión del *onus probandi*, apareciendo ahora el SII como sujeto activo, a diferencia de lo que ocurre en el Procedimiento General de Reclamación Tributaria, por lo que será ahora el Órgano de la Administración Fiscal quien tendrá la carga probatoria. Al efecto es muy claro el inciso 5º, del artículo 4 bis, del Código Tributario, que señala: “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 deberán seguirse los procedimientos establecidos en los artículos 4 quinquies y 160 bis”<sup>34</sup>

De esta manera, el relato acusatorio y el conjunto de actividades que quiera presentar el SII frente a un eventual caso elusivo, deberá ser estructurado al estilo de una teoría del caso específico, encaminada a persuadir al Juez TTA respecto de la conculcación de un principio antielusivo y posteriormente, si fuera necesario, de la existencia o no de abuso o simulación.

#### 6.4.2.- Teoría del caso del sujeto pasivo (contribuyente):

Para el actual sujeto pasivo en esta materia, nos referimos al contribuyente, también es una novedad la construcción de su defensa a partir de una Teoría del Caso, ya que están dadas las condiciones en este momento del proceso para que el contribuyente despliegue toda la actividad probatoria necesaria con el objeto de conseguir el convencimiento del Juez TTA, para lo cual podría utilizar todas las posibilidades que la tecnología le permita, ya que el artículo 160 bis es de redacción amplia, debiendo exponer sobre los puntos planteados en la solicitud o preparándose, para presentar adecuadamente nuevos antecedentes, de los cuales tendrá que hacerse cargo posteriormente el sujeto activo.

#### 6.5.- Naturaleza jurídica de la Audiencia del Artículo 160 bis:

Habiendo pasado revista al procedimiento establecido en el artículo 160 bis del Código Tributario, nos parece pertinente concluir este párrafo 6), exponiendo nuestra idea respecto a la naturaleza jurídica de la mencionada audiencia.

Creemos que esta audiencia del artículo 160 bis del Código Tributario tiene la naturaleza jurídica de una **Audiencia de Preparación de Juicio**, pero con una salvedad, no habrá Juicio Oral, sino que después de esta audiencia preparatoria, continuará el juicio conforme el actual Procedimiento General de Reclamación Tributaria, abriéndose un término probatorio y los medios de impugnación contra la interlocutoria de prueba.

Es tan cercana esta Audiencia a lo que se conoce como una Audiencia de Preparación de Juicio, que contempla incluso la posibilidad al sujeto pasivo -contribuyente

---

<sup>34</sup> Jaque López, Javier et al. Op cit., pp., 3.

o eventual responsable- de aportar nuevos antecedentes a los cuales el SII no haya tenido acceso previo, de los cuales tendrá que hacerse cargo posteriormente el Órgano Fiscalizador. Esto último nos parece que, definitivamente, constituye una novedad que también acerca a esta audiencia del artículo 160 bis a las audiencias preliminares de los sistemas adversariales, ya que constituye a nuestro juicio, **una forma de anticipar prueba**, por lo que insistimos, esta audiencia no es sino un paso más para la definitiva oralización del procedimiento de reclamación tributario nacional, tal como ha sido la tónica en muchos procedimientos de la nueva litigación implementada en nuestra región desde hace aproximadamente 15 años: “La oralización de la administración de justicia ha sido el gran proyecto político-institucional del derecho procesal, tanto penal como civil, del siglo XX. La finalización de la recepción de la legislación francesa a finales del siglo XIX marcó el inicio de la expansión de las ideas de la oralidad, ahora con la impronta más academicista, propia de alemanes e italianos. Lo mismo ocurrió en América Latina, ya que los esfuerzos de muchos de los maestros fundadores del derecho procesal latinoamericano hicieron de la prédica de la oralidad uno de los ejes de su trabajo”<sup>35</sup>

## **7.- ¿UN PROBLEMA DE INTERPRETACIÓN?: El caso del artículo 100 bis y su sanción.**

Sabido es que todas las normas jurídicas requieren interpretación, no obstante, con todo lo ya expuesto, es fácil avizorar que el tratamiento y aplicación de las normas antielusivas en algún momento devengan en un delicado problema específico de interpretación, toda vez que la norma legal, que ya es un poco confusa, deberá ser interpretada especialmente en cada caso por el Juez Tributario y Aduanero. Emblemático al respecto es el artículo 100 bis, una novedad dentro del Código Tributario nacional.

Este artículo 100 bis del Código Tributario permite aplicar una sanción de hasta 100 UTA a la persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación. Dicho artículo 100 bis quedó redactado, después de la modificación de la Ley N°20.899 de 08 de febrero de 2016, al siguiente tenor:

“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.

---

<sup>35</sup> Alliaud, Alejandra. Audiencias Preliminares. Buenos Aires: Ediciones Didot, 2016, pp., 13.

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 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”<sup>36</sup>

En atención a lo anterior, no cabe duda que en la aplicación de la norma existirá un conflicto práctico, pues el alcance de la conducta abusiva a las cuales se encontrarían eventualmente sometidos los asesores, en caso de participación en los términos redactados en el actual artículo 100 bis, se entregará íntegramente al Ente Fiscalizador, quienes, por falta de observación empírica del legislador tributario, tendrán que dirimir qué conductas son abusivas y cuales simuladas, para luego ser precisadas estas conductas reprochables por los Tribunales de Tributarios y Aduaneros.

Al efecto, la persona encargada de precisar la descripción amplísima de la conducta que se sanciona el artículo 100 bis, así como el diseño, planificación o implementación de los actos, contratos o negocios, constitutivos de abuso o simulación, será sin lugar a dudas, el Director del SII, quien mediante instrucciones o circulares, discrecionalmente, tendrá la facultad de precisar, describir y complementar dicha norma, arrojándose facultades legislativas bajo el alero prerrogativa de “interpretar” la Ley tributaria.

Sin perjuicio del reproche hermenéutico anterior, también puede formularse un reproche constitucional, toda vez que el artículo 100 bis del Código Tributario manifiesta vulneración de un principio fundamental garantizado por la Constitución Política de la República, como por ejemplo, el Principio de Lex Stricta del artículo 19 N°3, inciso 8, CPR el cual señala: “Ninguna ley podrá establecer penas sin que la conducta que se sanciona esté expresamente descrita en ella”. En esta línea, la administración del Estado, y en este caso específico, el Servicio de Impuestos Internos, en ejercicio de la actividad sancionadora del Estado como una manifestación de ius puniendi del mismo, debe enmarcarse dentro del cumplimiento de los principios penales rectores, los cuales, necesariamente deben extrapolarse al derecho administrativo, como por ejemplo,

---

<sup>36</sup> Jaque López, Javier et al. Op cit, pp., 128.

LEGALIDAD, TIPICIDAD, CULPABILIDAD, IRRETROACTIVIDAD Y UN JUSTO Y RACIONAL PROCESO. Al respecto, el Tribunal Constitucional (TC) en sentencia Rol N° 244 de 1996, considerando noveno, señala: “Que, los principios inspiradores del orden penal contemplados en la Constitución Política de la República han de aplicarse, por regla general, al derecho administrativo sancionador, puesto que ambos son manifestaciones del ius puniendi propio del Estado”.

Por lo mencionado anteriormente, no es baladí que las normas antielusivas en general y el artículo 100 bis, en particular, deban estar sujetas a un estricto tratamiento hermenéutico, con el objeto de no violentar los derechos fundamentales de los administrados con su aplicación. Al respecto y por el mismo motivo, queremos referirnos a las veces que puede aplicarse la multa establecida el artículo 100 bis del CT, ya que no obstante el tenor literal indicado por la norma en el mencionado artículo, donde se sanciona a la persona natural o jurídica, somos de la opinión que lo sancionado es el acto mismo antielusivo, por una sola vez, ya que, por ejemplo, si la sanción es de 100 UTA a una sociedad de 10 asesores, no resiste lógica que se sancione con dicha multa a cada uno de los 10 asesores, sino que más bien a prorrata. Lo contrario violentaría derechos fundamentales de cada asesor, como la igualdad ante la Ley, desincentivando además su derecho a desarrollar libremente una actividad económica, establecido en el artículo 19 número 22 de la CPR.

#### **8.- ARGUMENTACIÓN JURÍDICA DEL SUJETO ACTIVO Y DEL SUJETO PASIVO:**

Tal como se señaló en el párrafo 6.4) a propósito de la aplicación de la Teoría del Caso en sede tributaria, debemos considerar o tener en cuenta las características especiales que tendrá la argumentación jurídica en estas circunstancias.

No contando en esta Memoria con el espacio necesario como para ahondar en aspectos y requisitos propios y filosóficos de la argumentación jurídica, sí podemos señalar al menos que tanto el sujeto activo de la Audiencia del artículo 160 bis del Código Tributario (el SII), como también el sujeto pasivo de la misma (el contribuyente), tendrán que esmerarse en construir una argumentación acorde con la Teoría del Caso planteada y coherente con el hecho de ser una argumentación, valga la redundancia, “jurídica”, porque como lo ha señalado la doctrina a la cual adherimos, el hecho tributario es siempre un hecho jurídico, aunque tenga elementos o variables emanadas de la ciencia contable o de la ciencia económica. Así las cosas, ambas partes deben tener presente que un buen ejercicio de argumentación jurídica se sustenta en la concatenación de argumentos jurídicos que deben ser también procesalmente coherentes, para lo cual es muy importante coordinar correctamente los artículos de las distintas normas que se utilicen, como por ejemplo, la relación que se puede sugerir entre el artículo 2 y 148 del Código Tributario, con los artículos 4 bis a 4 quinquies del mismo cuerpo legal, el artículo 160 bis de la misma norma y los artículos pertinentes del Código de Procedimiento Civil que pueden aplicarse de manera supletoria.

## **9.- LAS DIFICULTADES DE LA PRUEBA:**

### **9.1.- Medios de Prueba:**

Considerando las características de la Audiencia del artículo 160 bis del Código Tributario, donde pensamos será permitido el anticipo de prueba, creemos por supuesto que los medios de prueba que mejor eficacia tendrán al efecto, serán aquellos instrumentos y/o documentos que se incluyan en un relato coherente, didáctico y gráfico, cuyo principal fin sea el convencimiento del Juez Tributario y Aduanero competente, que facilite la labor del magistrado en la identificación, primero, del principio tributario inherente al conflicto que se le presenta a su conocimiento y, segundo, lo suficientemente completo como para guiar al sentenciador hacia la visualización de un caso de abuso de forma jurídica o de simulación.

### **9.2.- El caso del FUT: modificaciones post reforma.**

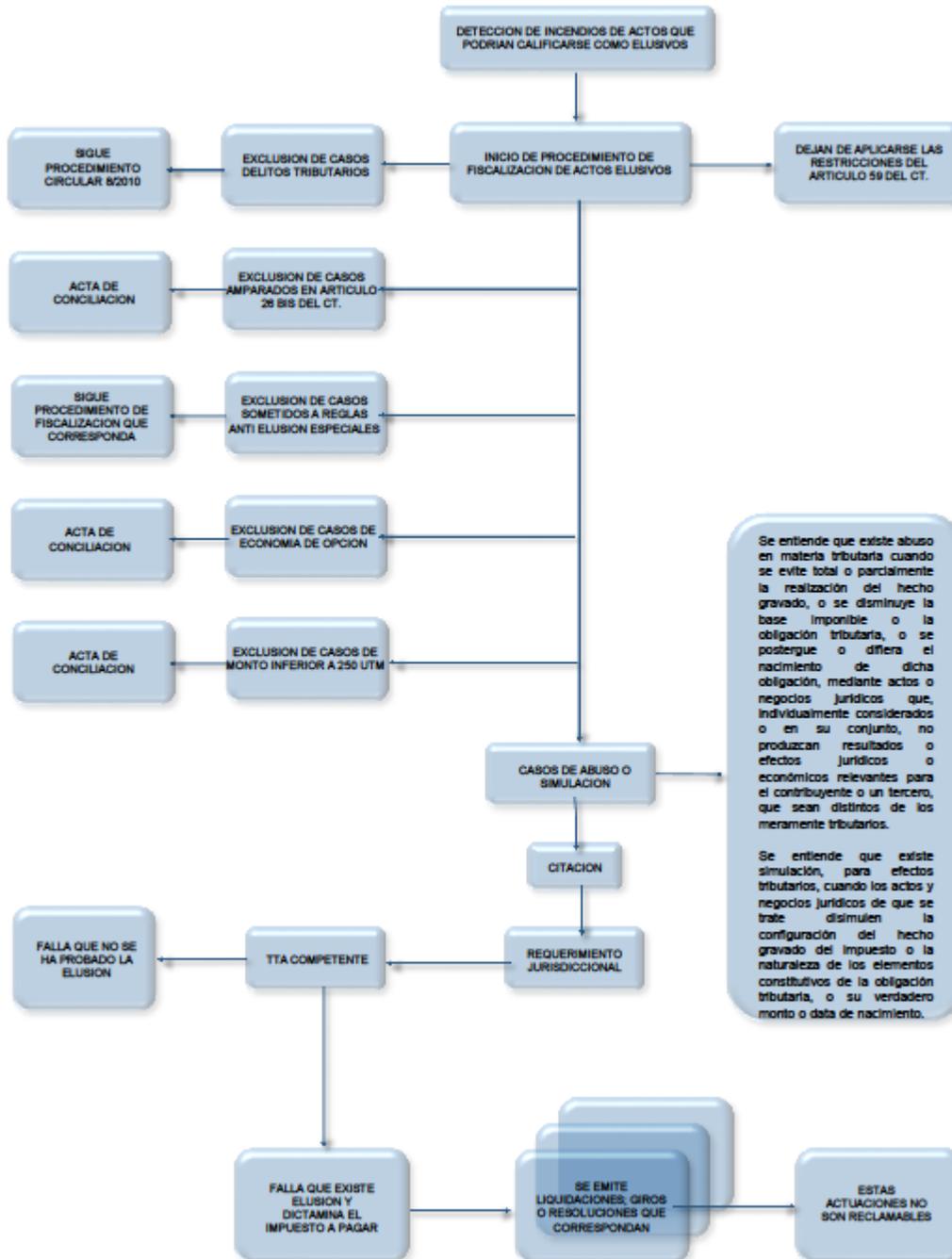
Una de las inquietudes que se presentaban a propósito de las dificultades de prueba frente a un litigio por norma antielusiva, era la manera en que se tendría que exhibir una evidencia como el FUT, cuando fuese necesario, toda vez que la Audiencia del artículo 160 bis del CT presentará características de contradictoriedad u oralidad nunca antes vistas en la litigación tributaria nacional, que harán muy difícil la exhibición y explicación de este tipo de prueba en una audiencia oral, ya que requeriría de habilidades gráficas y de síntesis muy depuradas.

No obstante, las modificaciones post reforma relativas al FUT, tienen un sentido que al parecer no le dará mucho protagonismo a este fondo en los conflictos donde se ventilen operaciones potencialmente elusivas, toda vez que con la reforma se abre la posibilidad de retirar o no el FUT histórico acumulado.

### **9.3.- Aporte de las Circulares N°65/2015 y N°41/2016 del Servicio de Impuestos Internos en materia probatoria:**

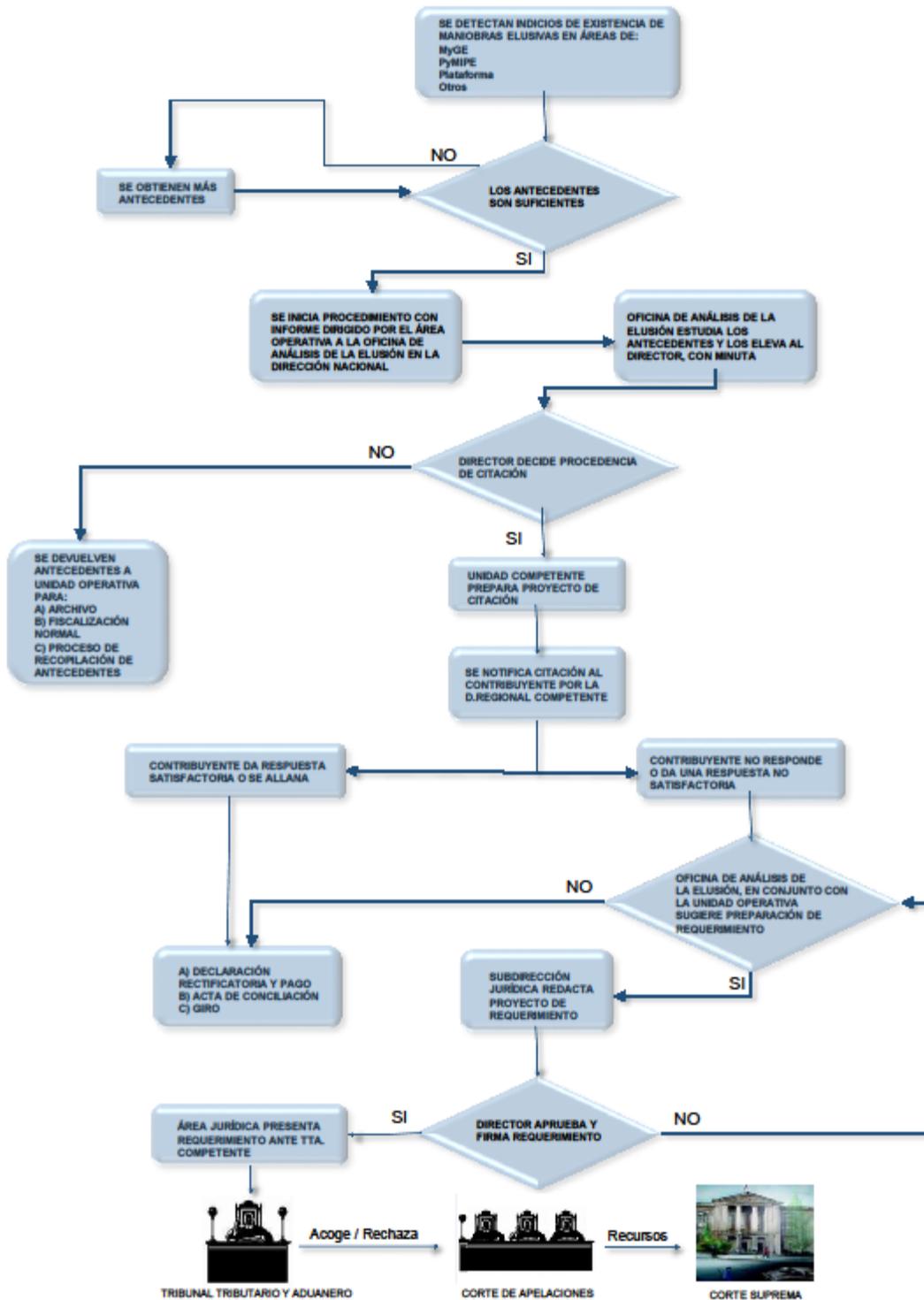
A continuación, expondremos esquemáticamente el procedimiento que recae en las figuras elusivas desde la óptica de las Circulares N°65/2015 y N°41/2016 del SII.

**ESQUEMA GENERAL DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACION Y CALIFICACION JURISDICCIONAL DE LAS FIGURAS ELUSIVAS**



Circular N° 41 de 11 de julio 2016 del Servicio de Impuestos Internos

FLUJO BÁSICO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO INSTRUIDO



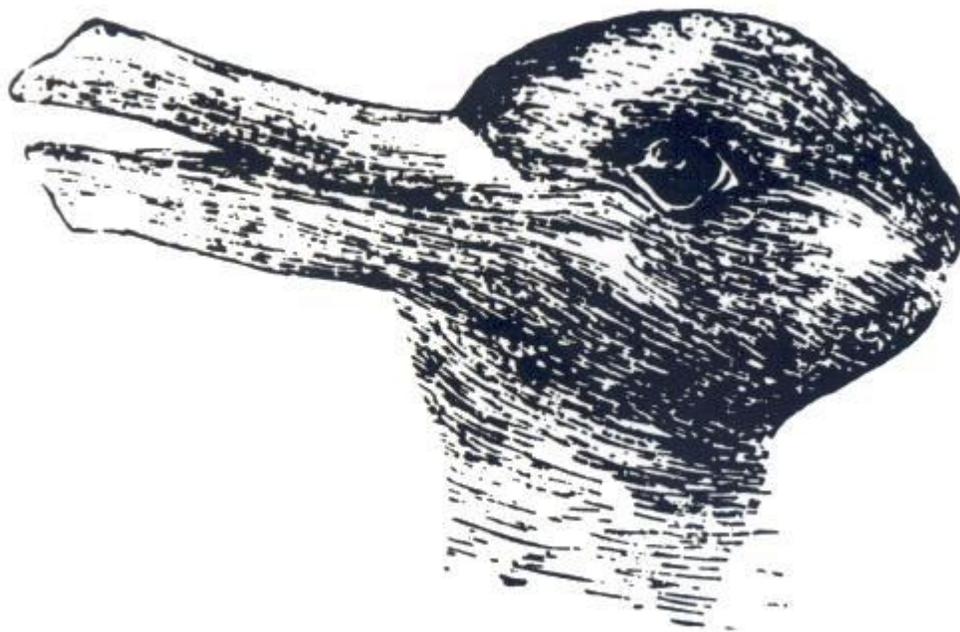
Respecto de ambas Circulares, creemos necesario efectuar dos comentarios: 1) En primer lugar, nos parece que su redacción, cuando se refiere al principio de Legalidad exagera en la protección al Estado, confiriéndole demasiadas garantías, en desmedro de los contribuyentes, a pesar de que el principio de Reserva Legal en general ha tenido como propósito proteger al ciudadano, al actor y por tanto, al contribuyente; 2) Un segundo comentario tiene que ver con que ambas Circulares hacen una apología del hecho económico sobre el hecho jurídico al estudiar la calificación del hecho imponible, no obstante, como tesis adherimos a la doctrina que piensa que el hecho imponible es necesariamente jurídico, aunque tenga elementos emanados tanto de la ciencia económica como de la ciencia contable.

## **10.- ÁREA QUE GENERARÁ CASOS ANTELUSIVOS**

No es de extrañar que el área principal donde ocurrirán casos susceptibles de ser pesquisados utilizando las nuevas normas antileusivas será la llamada “Planificación Tributaria”, término casi satanizado durante los últimos años y en franca decadencia, debido a las reformas a nivel mundial que desde hace algunos años vienen persiguiendo las “planificaciones tributarias agresivas” (Aggressive tax planning).

## **11.- NOVEDADES QUE OCASIONARÁ LA NORMA ANTELUSIVA**

11.1.- Una imagen vale mil palabras: La ilusión de Ludwig Wittgenstein.



Hacia el año 1892, el filósofo Ludwig Wittgenstein publicó una ilusión óptica donde se podía ver ya sea la imagen de un pato, ya sea la imagen de un conejo, dependiendo de una serie de factores que en ese momento afectarían al observador. Posteriormente,

esa misma imagen fue utilizada por el psicólogo estadounidense Joseph Jastrow, quien en 1899 la popularizó, debido a que la utilizó en una investigación donde intentaba demostrar que los seres humanos “veíamos” con nuestro cerebro lo mismo que veíamos con nuestros ojos. Según Jastrow, las personas más creativas se demoraban menos en advertir que existía más de una figura en una sola imagen.

Con esta breve exposición respecto a dicha figura, simplemente queremos llamar la atención en cuanto a la importancia que tendrán las imágenes en la litigación relativa a casos de normas antielusivas. Esa importancia se refleja en dos variantes: a) La imagen o imágenes complejas que puede llevar ínsito un solo caso digno de estudio por la norma anti elusiva y b) La manera en que se recurrirá a la tecnología para mostrar el caso que se ventilará en un TTA.

Así las cosas, el buen litigante de casos donde se aplique la norma antielusiva no sólo tendrá que saber ACREDITAR, elemento básico para obtener resultados positivos en los Tribunales Tributarios y Aduaneros, sino que además tendrá que saber acreditar correctamente, en lo posible a través imágenes y empleando todos los recursos que pueda proporcionar la tecnología.

#### 11.2.- Necesidad de un análisis holístico:

Proponemos en este trabajo, a propósito del deber de ACREDITAR que señalamos precedentemente, tener siempre presente la necesidad de considerar un análisis holístico para la resolución de los casos que involucran normas anti elusivas.

Según la Real Academia de la Lengua Española, la palabra “holístico” está definida en Filosofía como lo “Perteneiente o relativo al holismo”, y define Holismo, como la “Doctrina que propugna la concepción de cada realidad como un todo distinto de la suma de las partes que lo componen”<sup>37</sup> De esta manera, el análisis holístico propone que un sistema y sus propiedades se deben analizar como un todo, de una manera global e integrada, porque de esta forma su funcionamiento se puede comprender mejor. A través de este enfoque, se utiliza una visión integral y completa en el análisis de una realidad, es decir, se analiza un todo de manera sistémica, defendiendo la sinergia entre cada una de sus partes en lugar de la individualidad de cada una.

Este análisis holístico recién presentado, es el que proponemos para la solución de los nuevos casos donde se ventilarán asuntos susceptibles de ser perseguidos por las normas anti elusivas.

#### 11.3.- Fin de la “Planificación Tributaria”, advenimiento de la “Optimización Tributaria”:

Hasta hace poco, lo que se discutía en la doctrina al respecto era la diferencia entre lo que se conocía como Planificación Tributaria versus Elusión. Al respecto, los

---

<sup>37</sup> Real Academia española. Diccionario de la lengua española. Madrid: Espasa, 2001, pp., 1222-1223.

autores, con más o menos variantes, coincidían en que: “(...) en la elusión existe un escalón o un grado superior a la simple planificación tributaria, puesto que en la primera son muchas las ocasiones en que el contribuyente utiliza formas jurídicas infrecuentes o atípicas o bien “se aprovecha” de lagunas, vacíos, errores o contradicciones del legislador. En cambio en la planificación el contribuyente opta por una de las alternativas dispuestas por el legislador –en forma expresa o implícita- para que los particulares organicen sus negocios”<sup>38</sup>

Actualmente, el concepto de Planificación Tributaria se encuentra manido o satanizado debido al advenimiento de normas antielusión en casi todo el mundo. Este tipo de estudios críticos ha aumentado debido a escándalos con implicancias tributarias como el conocido caso “Panama Papers” y sigue en aumento.

Por lo tanto, en este estado de la investigación, ya estamos en condiciones de proponer al lector-contribuyente una nueva forma de abordar el estudio y análisis de los casos donde entre en juego el cumplimiento tributario, se trata de la “**Optimización Tributaria**” por oposición a la Planificación Tributaria. En nuestro concepto, la Optimización Tributaria es una posibilidad de cumplimiento tributario que tiene por objeto implementar un análisis de trabajo donde se persigue que el contribuyente busque la forma de no caer en la hipótesis de elusión establecida en la ley, en lugar de intentar aprovechar los vacíos que ella presenta. Debe por lo tanto, el optimizador tributario, conocer claramente no solo la ley tributaria de fondo, sino también la relativa a todos los casos que pudiese plantear la norma antielusiva, precisamente para no caer en ellos.

#### 11.4.- Necesidad de reestructuración de las salas de audiencias en los TTA:

Como consecuencia de la Audiencia establecida en el artículo 160 bis del CT surge la necesidad de modificar o reestructurar las salas de audiencias que funcionan en los distintos TTA de la República. Esto porque, como ya hemos expresado, se trataría de una audiencia similar a las Audiencias de Preparación de Juicio de los sistemas adversariales, donde los litigantes deben estar preparados para exponer verbalmente su respectiva teoría del caso, teniendo incluso la posibilidad de adelantar prueba.

Así las cosas, nos parece del todo útil sugerir mejorar tecnológicamente las salas de audiencias de los TTA, que permita proyectar, desde el computador del Resolutor o el Profesional Experto que dirija la audiencia, no sólo el acta respectiva, sino también las eventuales pruebas acompañadas, como podría ser una imagen, flujo, esquema o malla con los cuales se pueda explicar el caso planteado de la manera más gráfica y didáctica posible, a todos los intervinientes en esta audiencia.

---

<sup>38</sup> Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime. Elusión, planificación y evasión tributaria. Santiago de Chile: Legal Publishing, 2010, pp., 91.

## **12.- EL PROCEDIMIENTO “DECLARACIÓN DE ELUSIÓN POR ABUSO O SIMULACIÓN” (“DE”) EN LOS TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS:**

Habiendo expuesto la manera en que los principios tributarios de orden internacional se aplicarán en los Tribunales Tributarios y Aduaneros, corresponde ahora indicar cómo estos Tribunales implementarán en su sistema informático llamado “Sistema de Administración de Causas Tributarias y Aduaneras” (SACTA), el Nuevo Procedimiento Tributario de Declaración Judicial de la existencia de abuso o simulación.

Atendido lo anterior, presentaremos cambios que en su mayoría apuntan a la forma del procedimiento y uno sólo que, se refiere al fondo de la materia debatida, cuando se habla de abuso y simulación, como casos referidos a este procedimiento.

Los hitos fundamentales en este nuevo procedimiento serán:

- 1) Habrá un Sujeto Activo/Servicio de Impuestos Internos y un Sujeto Pasivo/Contribuyente.
- 2) Se incluirá el concepto de “Solicitante”, en reemplazo de “Reclamante”.
- 3) Las resoluciones que en el procedimiento general de reclamación se notifican al “Reclamante” por carta certificada, en este nuevo procedimiento se notificarán al Sujeto Activo/SII por Carta Certificada y al Sujeto Pasivo/Contribuyente, por el Sitio de Internet.
- 4) La resolución “Téngase por interpuesta la solicitud y confiérase traslado al Contribuyente para contestar”, se notificará al Sujeto Activo/SII, por publicación en el Sitio de Internet y al Sujeto Pasivo/Contribuyente, según lo establecido en las normas del Código de Procedimiento Civil.
- 5) La resolución “Téngase por interpuesta la solicitud y confiérase traslado al Contribuyente para contestar”, cambiará la Etapa/Estado de la causa a “Discusión/En Traslado” y generará la tarea en el buzón del gestor “Adjuntar Comprobante de Notificación” ya que se notificará conforme las normas del Código de Procedimiento Civil.
- 6) Las nuevas materias referidas a este procedimiento son “Abuso y Simulación”. Siendo precisamente estos dos los casos sobre temas que incidirán en el fondo de la situación debatida, cuando el Juez Tributario y Aduanero, una vez sorteada la valla de decidir los principios aplicables en cada caso, pueda o no referirse a la existencia de abuso o simulación en su caso.
- 7) Se agregarán los siguientes datos para completar el ingreso de la causa: Cuantía Neta, Intereses, Multas y Reajustes, Número de Documento y Período Tributario.
- 8) Se crearán las siguientes resoluciones, “Téngase por incorporados nuevos antecedentes a la audiencia, confiérase traslado” y “Téngase por presentada observaciones a la prueba rendida”. Estas resoluciones se notificarán a las partes por el Sitio de Internet y no cambiarán Etapa y Estado. También se crea la resolución “Cítese a Audiencia (artículo 160 bis)”, la cual producirá el efecto de “Agendar” y luego “Adjuntar Acta” (o en su caso, un certificado del Secretario Abogado). Todo lo anterior, sin perjuicio de la posibilidad de utilizar la Resolución Múltiple.