



Universidad de Chile

Facultad de Derecho

Magister en Derecho con Mención en Derecho Tributario

LA PROTECCIÓN DEL DEBIDO PROCESO EN EL PROCEDIMIENTO DE  
DECLARACIÓN JUDICIAL DE LA EXISTENCIA DE ABUSO O SIMULACIÓN Y  
DE LA DETERMINACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD RESPECTIVA EN  
MATERIA TRIBUTARIA

**Proyecto Actividad Formativa Equivalente a Tesis para optar al grado de  
Magíster en Derecho con mención en Derecho Tributario.**

CARLA ANDREA CARREÑO GUTIÉRREZ

Profesor Guía: Enrique Navarro Beltrán

Santiago, Chile 2018

## **AGRADECIMIENTO**

Agradezco primeramente a Dios, por el camino recorrido.

A mis Padres, Cecilia y Manuel, por haberme dado la oportunidad de estudiar y su constante ayuda; gracias a ustedes soy lo que soy.

A mi cónyuge, Carlos Arce Olavarría, por su amor, comprensión y apoyo.

Y mi más sincero agradecimiento a el profesor Don Enrique Navarro Beltrán, por su dedicación y valiosa orientación en este trabajo.

**RESUMEN:** El presente trabajo tiene como objeto principal el análisis crítico y bajo los principios que rigen la garantía constitucional del Debido Proceso, del nuevo procedimiento instaurado en virtud de la última reforma tributaria, para la declaración de la existencia de abuso o simulación en materia tributaria.

**ABSTRACT:** The main objective of the present work is the critical analysis and under the principles that govern the constitutional guarantee of Due Process, the new procedure established by virtue of the latest tax reform, for the declaration of the existence of abuse or simulation in tax matters.

## **TABLA DE CONTENIDOS**

	<b>Pág</b>
<b>Introducción</b>	<b>6</b>
<b>Capítulo I</b>	
<b>El Debido Proceso, concepto y evolución</b>	<b>8</b>
A.- Origen	8
B.- Historia en nuestra legislación	9
C.- Constitución Política de la República	14
<b>Capítulo II</b>	
<b>Fuentes del Debido Proceso</b>	
A.- Normas Constitucionales	16
B.- Derecho internacional y sus normas sobre el Debido Proceso	16
C.- Desarrollo doctrinario del Debido Proceso	20
D.- Jurisprudencia del Tribunal Constitucional	22
<b>Capítulo III</b>	
<b>Historia del proyecto de la ley de reforma tributaria Nº 20.780</b>	
A.- Antecedentes preliminares	25
B.- Discusión en la tramitación del proyecto	30

1.- Primer trámite constitucional	30
a) Discusión general	31
b) Discusión particular	32
2.- Segundo trámite constitucional	40
3.- Tercer trámite constitucional	41
4.- Cuadro de resumen comparativo	45
<b>Capítulo IV</b>	
<b>Análisis del Procedimiento</b>	
A.- Etapa administrativa ante el SII	52
a) Consideraciones previas	52
b) Procedimiento interno administrativo de calificación de actos o negocios elusivos.	53
c) Desglose del artículo 4 quinquies	58
B.- Etapa jurisdiccional; artículo 160 bis	67
C.- La experiencia de España	83
<b>Conclusiones</b>	<b>88</b>
<b>Bibliografía</b>	<b>91</b>

## **INTRODUCCIÓN**

Desde el año 1984 que Chile no vivía una reforma tributaria de gran magnitud. Contendida en el mensaje que se tituló “Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta, e introduce diversos ajustes, en el sistema tributario”, enviado al Congreso el 1° de abril de 2014, la Reforma Tributaria es presentada por las autoridades del Poder Ejecutivo como la herramienta instrumental necesaria para llevar a cabo la otra gran reforma y promesa de campaña, que era la modificación al sistema educacional.

Junto con lo anterior, y sumando argumentos para justificar el alza de la carga tributaria en Chile, los autores del proyecto expusieron la necesidad de implementar mecanismos para evitar la evasión y elusión, y transitar hacia una mayor equidad, afirmando que los que ganan más deben contribuir en mayor medida y que Chile tenía una carga tributaria inferior a la de la gran mayoría de los países pertenecientes a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), por lo que era razonable aumentarla, más aún, teniendo en vista de que se requerían recursos para financiar programas sociales adicionales. Se esperaba que recaudara 3 puntos porcentuales del PIB.

Una de las herramientas contra la evasión y elusión tributaria que traía consigo el proyecto, era la norma general anti elusiva. Una verdadera novedad para nuestra legislación, ya que nuestro ordenamiento jurídico tributario, hasta esa fecha, sólo contaba con normas especiales antielusión.

Además de establecer el contenido material o sustancial de la norma, esto es, lo que se entendería como elusión, el proyecto instauraba un procedimiento especial administrativo, entregando al Servicio de Impuestos Internos la facultad de declarar la existencia de abuso o simulación.

En este trabajo, se expone la evolución que tuvo este procedimiento en la tramitación del proyecto que lo contenía, se analiza metódicamente su contenido como fue promulgado, para llegar finalmente a concluir que las modificaciones que fue objeto, brinda una concordancia con las normas de la garantía constitucional del Debido Proceso.

## CAPÍTULO I

### EL DEBIDO PROCESO. CONCEPTO Y EVOLUCIÓN

#### A. ORIGEN

El origen del Debido Proceso se remonta al derecho anglosajón, precisamente en la Carta Magna de 1215, en donde se desarrolló el principio *Due process of law*.

El antecedente histórico más significativo lo encontramos en el siglo XIII, cuando los barones normandos presionaron al rey Juan Sin Tierra para la constitución de un escrito conocido con el nombre de la Carta Magna (año 1215) que en su capítulo XXXIX, disponía sobre la prohibición de arrestar, detener, desposeer de la propiedad o de molestar a ningún hombre libre, salvo "en virtud de enjuiciamiento legal de sus pares y por la ley de la tierra"<sup>1</sup>.

En nuestro continente, encontramos que la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica en la enmienda V recoge éste principio, la cual dispone: *No person shall be held to answer for a capital, or otherwise infamous crime, unless on a presentment or indictment of a Grand Jury, except in cases arising in the land or naval forces, or in the Militia, when in actual service in time of War or public danger; nor shall any person be subject for the same offence to be twice put in jeopardy of life or limb; nor shall be compelled in any criminal case*

---

<sup>1</sup> AGUDELO, M. R. 2005.El debido Proceso [en línea] Opinión Jurídica volumen 4, número 7 <http://revistas.udem.edu.co/index.php/opinion/article/view/1307/1283> [consulta: 02 febrero 2018]

*to be a witness against himself, nor be deprived of life, liberty, or property, without due process of law; nor shall private property be taken for public use, without just compensation.*

Nadie estará obligado a responder de un delito castigado con la pena capital o con otra infamante si un gran jurado no lo denuncia o acusa, a excepción de los casos que se presenten en las fuerzas de mar o tierra o en la milicia nacional cuando se encuentre en servicio efectivo en tiempo de guerra o peligro público; tampoco se pondrá a persona alguna dos veces en peligro de perder la vida o algún miembro con motivo del mismo delito; ni se le forzará a declarar contra sí misma en ningún juicio criminal; ni se le privará de la vida, la libertad o la propiedad sin el debido proceso legal; ni se ocupará su propiedad privada para uso público sin una justa indemnización<sup>2</sup>.

## **B- HISTORIA EN NUESTRA LEGISLACIÓN**

Nuestro país, en sus orígenes independentistas, no fue ajeno al desarrollo del Debido Proceso e incorporó desde los primeros ensayos constitucionales algunas nociones de éste derecho constitucional, que fue evolucionando hasta llegar a la actual Constitución.

Así, podemos mencionar:

---

<sup>2</sup> Quinta enmienda de la Constitución Política de la República [en línea] [https://es.wikipedia.org/wiki/Quinta\\_Enmienda\\_a\\_la\\_Constituci%C3%B3n\\_de\\_los\\_Estados\\_Unidos](https://es.wikipedia.org/wiki/Quinta_Enmienda_a_la_Constituci%C3%B3n_de_los_Estados_Unidos) [consulta: 02 febrero 2018].

**a) Reglamento Constitucional Provisorio de 1812**

Artículo. 18. Ninguno será penado sin proceso y sentencia conforme a la ley<sup>3</sup>.

**b) Constitución Política de 1818**

Titulo primero

De los Derechos y Deberes del hombre en sociedad

Artículo 2.o Ninguno debe ser castigado o desterrado, sin que sea oído y legalmente convencido de algún delito contra el cuerpo social<sup>4</sup>.

**c) Constitución de 1822**

Capitulo IV

De la Administración de Justicia y de las Garantías Individuales

Artículo 198. Ningún funcionario público, temporal o perpetuo, si no es en los casos exceptuados por la Constitución o la ley, podrá ser depuesto sin causa legalmente probada y sentenciada por su juez competente<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> Reglamento constitucional provisorio sancionado el 26 de octubre de 1812 [en línea] <<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1005390>> [consulta: 15 diciembre 2017].

<sup>4</sup> Proyecto de constitución provisoria para el Estado de Chile publicado en 10 de agosto de 1818, sancionado y jurado solemnemente el 23 de octubre del mismo [en línea] <<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1005251>> [consulta: 15 diciembre 2017].

<sup>5</sup> Constitución Política del Estado de Chile sancionada y promulgada en 30 de octubre de 1822 [en línea] <<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1005168>> [consulta: 15 diciembre 2017].

Artículo 199. Todos serán juzgados en causas civiles y criminales por sus jueces naturales, y nunca por comisiones particulares<sup>6</sup>.

Artículo 219. Toda sentencia civil y criminal deberá ser motivada<sup>7</sup>.

**d) Constitución de 1823**

Título XII Del Poder Judicial

Artículo 136. Nadie puede ser juzgado sino en tribunales establecidos con anterioridad por la ley, y jamás por comisiones particulares. En toda demanda se permite a las partes el acceso a sus jueces por juicios y procesos verbales<sup>8</sup>.

Artículo 137. Ningún pleito tiene más recursos que primera instancia y apelación. El recurso de nulidad sólo será admisible faltándose a las formas esenciales de la ritualidad de los juicios, determinadas literalmente por la ley: reteniendo y conociendo en estos casos el Tribunal que declara la nulidad sobre el negocio principal<sup>9</sup>.

**e) Constitución Política de 1828**

---

<sup>6</sup> Ib.

<sup>7</sup> Ib.

<sup>8</sup> Constitución Política del Estado de Chile, promulgada en 29 de diciembre de 1823 [en línea] <<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1005202>> [consulta: 15 diciembre 2017].

<sup>9</sup> Ib.

## Capítulo III

### Derechos individuales

Artículo 13. Ningún habitante del territorio puede ser preso ni detenido, sino en virtud de mandamiento escrito de juez competente, previa la respectiva sumaria, excepto el caso de delito in fraganti, o fundado recelo de fuga<sup>10</sup>.

Artículo 15. Ninguno podrá ser juzgado por comisiones especiales, sino por los tribunales establecidos por la ley. Esta, en ningún caso, podrá tener efecto retroactivo<sup>11</sup>.

## f) Constitución Política de 1833

### Capítulo X

#### De las Garantías de la Seguridad y Propiedad

Artículo 133. Ninguno puede ser condenado, si no es juzgado legalmente, y en virtud de una ley promulgada antes del hecho sobre que recae el juicio<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> Constitución Política de la Republica de Chile promulgada en 8 de agosto de 1828 [en línea] <<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1005225>> [consulta: 15 diciembre 2017].

<sup>11</sup> Ib.

<sup>12</sup> Constitución Política de la República de 1833 [en línea] <<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=137535>> [consulta: 15 diciembre 2017].

Artículo 134. Ninguno puede ser juzgado por comisiones especiales, sino por el Tribunal que le señale la ley, i que se halle establecido con anterioridad por ésta<sup>13</sup>.

**g) Constitución Política de 1925**

Capítulo III

Garantías Constitucionales

Artículo 11. Nadie puede ser condenado, si no es juzgado legalmente y en virtud de una ley promulgada antes del hecho sobre que recae el juicio<sup>14</sup>.

Artículo 12. Nadie puede ser juzgado por comisiones especiales, si no por el tribunal que le señale la ley y que se halle establecido con anterioridad por ésta<sup>15</sup>.

**C- CPR 1980**

En las actas de estudio de la comisión Ortúzar se dejó plasmado la discusión que se generó entre los integrantes que la conformaban, configurándose la historia fidedigna de nuestra Constitución.

---

<sup>13</sup> Ib.

<sup>14</sup> Constitución Política de la República de Chile de 1925 [en línea] <<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=241203>> [consulta: 15 diciembre 2017].

<sup>15</sup> Ib.

Dentro de las numerosas opiniones que se recogieron en dichas actas destacamos dos posiciones: la del Profesor Silva Bascuñán quién no era partidario de hacer una simple mención de racional y justo procedimiento sino que se definiera que se entiendo sustancialmente por proceso racional y justo<sup>16</sup>.

Y del abogado Enrique Evans de la Cuadra quién enfatizó en la dificultad de señalar las garantías reales de un debido proceso, ya que ellas dependen de la naturaleza del procedimiento en cuestión, mecanismos de notificación<sup>17</sup>.

Finalmente, la comisión de estudio de la Constitución Política de la República del año 1980, estimó favorable dejar abierto un mandato dirigido al legislador con el objetivo que éste estableciera las garantías de lo que se entiende por un racional y justo procedimiento, prefiriendo ésta técnica legislativa por sobre la enumeración taxativa.

No obstante lo anterior, se pidió con especial ahínco que se dejara constancia en actas y a título ejemplar que la sentencia debe fundarse en un procedimiento previo racional y justo, señalado en la ley, que permita, por lo menos, oportuno conocimiento de la acción, adecuada defensa y producción de la prueba y plazo para dictar sentencia.

---

<sup>16</sup> Comisión de Estudios de la Nueva Constitución, Actas Oficiales, sesión 103, 16 de enero 1975, p11.

<sup>17</sup> Comisión de Estudios de la Nueva Constitución, Actas Oficiales, sesión 103, 16 d enero 1975, p12-13.

Asimismo, también se dejó en acta que la garantía del racional y justo procedimiento empece a todo órgano que ejerce jurisdicción, es decir aquél que tiene facultades de dictar un fallo, cualquiera sea su nombre.

## **CAPÍTULO II**

### **FUENTES DEL DEBIDO PROCESO**

#### **A- NORMAS CONSTITUCIONALES QUE VERSAN SOBRE EL DEBIDO PROCESO**

Artículo 19 número 3° inciso quinto: “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.”<sup>18</sup>

#### **B- DERECHO INTERNACIONAL Y SUS NORMAS SOBRE DEBIDO PROCESO**

Como fuente internacional del derecho al Debido Proceso encontramos distintos tratados de los cuales nuestro país es parte.

##### **La Declaración Universal de Derechos Humanos**

La Declaración Universal de los Derechos Humanos es un documento que marca un hito en la historia de nuestra humanidad. Fue elaborada por representantes de todas las regiones del mundo con diferentes antecedentes jurídicos y culturales y proclamada por la Asamblea General de las Naciones

---

<sup>18</sup> Constitución Política de la República de Chile, Artículo 19 n°3 inciso quinto. Editorial Jurídica. Santiago, 2009.

Unidas en París, el 10 de diciembre de 1948 en su Resolución 217 A (III), como un ideal común para todos los pueblos y naciones.

La Declaración establece, por primera vez, los derechos humanos fundamentales que deben protegerse en el mundo entero y ha sido traducida en más de 500 idiomas.

Respecto al Debido Proceso podemos transcribir los siguientes artículos:

Artículo 8: Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley<sup>19</sup>.

Artículo 10: Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal<sup>20</sup>.

## **Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos**

Adoptado y abierto a la firma, ratificación y adhesión por la Asamblea General de las Naciones Unidas en su resolución 2200 A (XXI), de 16 de diciembre de 1966. Entró en vigor el 23 de marzo de 1976, de conformidad con

---

<sup>19</sup> Declaración Universal de Derechos Humanos [en línea] <http://www.un.org/es/universal-declaration-human-rights/> [consulta: 15 enero 2018].

<sup>20</sup> Ib.

su artículo 49. En nuestro país fue publicado en el Diario Oficial el 29 de abril de 1989.

Artículo 14. Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la substanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil.

### **Convención Americana de Derechos Humanos**

También conocido como pacto de San José de Costa Rica fue suscrita, el 22 de noviembre de 1969, tras la Conferencia Especializada Interamericana de Derechos Humanos, en la ciudad de San José en Costa Rica, entrando en vigencia el 18 de julio de 1978.

Constituye una de las bases del sistema interamericano de promoción y protección de los derechos humanos.

Artículo 8 número 1. 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 otro carácter<sup>21</sup>.

Artículo 8. El proceso penal debe ser público, salvo en lo que sea necesario para preservar los intereses de la justicia<sup>22</sup>

### **Tratado Europeo de Derechos Humanos**

Adoptado por el Consejo de Europa el 4 de noviembre de 1950, entró en vigor el año 1953.

Artículo 6. Derecho a un proceso equitativo.

1. Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella. La sentencia debe ser pronunciada públicamente, pero el acceso a la sala de audiencia puede ser prohibido a la prensa y al público durante la totalidad o parte del proceso en interés de la moralidad, del orden público o de la seguridad nacional en una sociedad democrática, cuando los intereses de los menores o la protección de la vida privada de las partes en el proceso así lo exijan

---

<sup>21</sup> Pacto San José de Costa Rica [en línea]<[https://www.oas.org/dil/esp/tratados\\_b-32\\_convencion\\_americana\\_sobre\\_derechos\\_humanos.htm](https://www.oas.org/dil/esp/tratados_b-32_convencion_americana_sobre_derechos_humanos.htm)> [consulta: 10 diciembre 2017].

<sup>22</sup> Ib.

o en la medida considerada necesaria por el tribunal, cuando en circunstancias especiales la publicidad pudiera ser perjudicial para los intereses de la justicia<sup>23</sup>.

Artículo 13. Derecho a un recurso efectivo.

Toda persona cuyos derechos y libertades reconocidos en el presente Convenio hayan sido violados tiene derecho a la concesión de un recurso efectivo ante una instancia nacional, incluso cuando la violación haya sido cometida por personas que actúen en el ejercicio de sus funciones oficiales<sup>24</sup>.

### **C- DESARROLLO DOCTRINARIO DEL DEBIDO PROCESO**

Nuestro legislador constitucional como técnica legislativa, sólo se refirió a un “racional y justo procedimiento” evitando el riesgo de omisión y siendo consciente de la dificultad de tipificar taxativamente los elementos que compondrían el Debido Proceso, entendiendo además el dinamismo del Derecho y su evolución de acuerdo al tiempo y contexto.

Es por la generalidad de estos términos que tanto la doctrina nacional como internacional, ha tratado de describir respecto al sentido y alcance de lo que significaría un “racional y justo procedimiento”.

---

<sup>23</sup> Convenio Europeo de Derechos Humanos [en línea] <[https://www.echr.coe.int/Documents/Convention\\_SPA.pdf](https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_SPA.pdf)> [consulta: 10 diciembre 2017].

<sup>24</sup> IB.

Enrique Evans señala que “la notificación y audiencia del afectado, pudiendo procederse en su rebeldía si no comparece una vez notificado; presentación de las pruebas, recepción de ellas y su examen; sentencia dictada en un plazo razonable; y posibilidad de revisión de lo fallado por una instancia superior igualmente imparcial y objetiva” elementos mínimos de un racional y justo procedimiento<sup>25</sup>.

Juan Colombo Campbell precisa la justicia como un valor universal, que no obstante de no constituir un elemento sustentable de la definición de proceso por no ser un concepto técnico de plena validez científica en el derecho procesal, sumar este valor al proceso agrega nuevos ingredientes de indiscutible relevancia en su misión de resolver los conflictos en los términos más equitativos posible<sup>26</sup>.

Como elementos que componen el debido proceso y que deben encontrarse presentes para estar frente a un racional y justo procedimiento, podemos señalar<sup>27</sup>:

- a) El derecho a que el proceso se desarrolle ante un juez independiente e imparcial.
- b) El derecho a un juez natural preconstituido por la ley.

---

<sup>25</sup> EVANS de la Cuadra, E. 2004. Los Derechos Constitucionales, Santiago, Chile. Editorial jurídica de Chile, Tomo II tercera edición, p.144.

<sup>26</sup> COLOMBO C. Juan. 2003. El debido proceso constitucional, Trabajo preparado para el encuentro anual con la Corte Constitucional Italiana Roma, Italia p.5.

<sup>27</sup> MATURANA M., Cristian.2009. Disposiciones comunes a todo procedimiento. Separata de apuntes de Clases Derecho Procesal I Santiago, Chile Facultad de Derecho Universidad de Chile. p. 15.

- c) El derecho de acción y defensa.
- d) El derecho a un defensor.
- e) El derecho a un procedimiento que conduzca a una pronta y justa resolución del conflicto.
- f) El derecho a un procedimiento que contemple la existencia de un contradictorio, Bilateralidad de la audiencia.
- g) El derecho a un procedimiento que permita a las partes la rendición de prueba.
- h) El derecho a un procedimiento que contemple la igualdad de tratamiento de las partes dentro de él.
- i) El derecho a un procedimiento que contemple la existencia de una sentencia destinada a resolver el conflicto.
- j) El derecho a un recurso que permita impugnar las sentencias que no emanen de un Debido Proceso.

#### **D- JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL RESPECTO AL DEBIDO PROCESO**

Para complementar éste capítulo, destacamos algunas sentencias del Tribunal Constitucional que versan sobre los elementos que componen la garantía del racional y justo procedimiento.

“Que esta magistratura se ha referido en diversas oportunidades al contenido de la garantía constitucional de un racional y justo procedimiento establecido por el legislador, contenida hoy en el artículo 19 N°3°, inciso sexto, de la carta Fundamental, a cuyo efecto ha señalado que si bien la Constitución no enumeró ella misma los elementos que configuran un procedimiento racional y justo, cometido que corresponde efectuar al legislador teniendo en consideración la índole de los diversos procesos, se cumplirá satisfactoriamente con la exigencia constitucional en la medida en que el procedimiento formulado permita a toda parte o persona interesada el conocimiento de la acción o cargos que se le imputen, contar con medios adecuados de defensa que le permitan oportuna y eficazmente formular sus pretensiones y alegaciones, discutir las de sus contradictores, presentar pruebas e impugnar las que otros presenten e interponer recursos, como elementos principales”<sup>28</sup>.

“La Constitución no contiene una norma expresa que defina con diáfana claridad lo que la doctrina denomina “el debido proceso”, optando por garantizar el derecho al racional y justo procedimiento e investigación, regulando, además, dos de los elementos configurativos del debido proceso, a saber: a) Que toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción -en este caso los tribunales penales competentes- ha de fundarse en un proceso previo legalmente tramitado.

---

<sup>28</sup> Rol N° 2628, 30 de diciembre 2014, considerando sexto.

Ha de entenderse que el mismo se encuentra en tal hipótesis cuando en su etapa jurisdiccional de sustanciación se ajusta a la ley de 12 procedimientos. b) Precisa dicha norma que corresponderá al legislador establecer las garantías de un procedimiento racional y justo”<sup>29</sup>.

“Que el constituyente, como se expresó, se abstuvo de enunciar las garantías del procedimiento racional y justo, ordenando al legislador precisarlas en cada caso. La Comisión de Estudio de la Nueva Constitución (sesiones 101 y 103) discutió extensamente esta materia, prefiriendo no enumerar los requisitos del debido proceso, sino atribuir a la ley el deber de establecer las garantías de un racional y justo procedimiento, dejándose constancia que tales atributos se concretan, entre otros elementos, en principios como el de la igualdad de las partes y el emplazamiento, materializados en el conocimiento oportuno de la acción, la posibilidad de una adecuada defensa y la aportación de la prueba, cuando ella procede”<sup>30</sup>.

“el adverbio “siempre” definido “en todo o en cualquier tiempo” (Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española), utilizando en el segundo párrafo del inciso quinto del numeral 3° del artículo 19 de la Constitución, traza la amplitud

---

<sup>29</sup> Rol N° 821, 01 de abril 2008, considerando octavo.

<sup>30</sup> Rol 478, 08 de agosto 2006, considerando décimo cuarto.

que el deber del legislador tiene para establecer las garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos, la que se extiende a toda la actividad jurisdiccional”<sup>31</sup>.

---

<sup>31</sup> Rol n° 699,14 septiembre 2007, considerando cuarto.

## **CAPÍTULO III**

### **HISTORIA DEL PROYECTO DE LEY DE REFORMA TRIBUTARIA Nº 20.780**

#### **A.- ANTECEDENTES PRELIMINARES**

Es un hecho de público conocimiento que la instauración de los Tribunales Tributarios y Aduaneros desde el año 2010<sup>32</sup>, vino a subsanar el problema que existía respecto el “Juez Tributario”.

Antes de la promulgación de la ley orgánica Nº 20.322 que estableció los Tribunales Tributarios y Aduaneros<sup>33</sup>, era el Director Regional de Servicio de Impuestos Internos, según lo dispuesto en el antiguo artículo 6 letra B Nº 6 del Código Tributario, quien poseía la facultad de “Resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes de conformidad a las normas del Libro Tercero”. Así, dicha autoridad era el llamado a conocer en primera instancia de las reclamaciones tributarias que los contribuyentes interponían en contra de las liquidaciones hechas por sus mismos funcionarios que estaban bajo su dependencia y subordinación, lo que evidenciaba una estructura judicial tributaria carente de independencia e imparcialidad, toda vez que el Servicio de Impuestos

---

<sup>32</sup> Su implementación se realizó gradualmente. Año 2010: Tribunales Tributarios en las regiones XV, I, II y III. Año 2011: regiones IV, VII, IX y XII Año 2012: regiones VIII, XIV, X y XI Año 2013: regiones V, VI y Metropolitana.

<sup>33</sup> Promulgada el 13 de enero de 2009 y publicada el 27 del mismo mes, la Ley Nº 20.322 “Fortalece y perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera”.

Internos pasaba a ser “juez y parte”, vulnerando principios de la garantía del debido proceso.

Lo que pasaba en la práctica era que el Jefe superior del fiscalizador que realizaba la auditoría, fundamento para emitir la futura liquidación, era precisamente el Director Regional, quien posteriormente, dictaba sentencia en la reclamación interpuesta por el contribuyente, precisamente contra el acto administrativo (liquidación) emanado de su subordinado.

La doctrina se referiría así a este tema:

“No podemos hablar de Juez, respecto de una persona que, al dictar la sentencia, debe estarse a las instrucciones del jefe superior de esa institución. En el fondo, señalan que de esta forma, la sentencia se dictaría en base a las Circulares interpretativas de la ley tributaria que día a día emite el Director del Servicio (aplicando claro está, lo dispuesto en el art. 6 letra B N° 6 del Código Tributario), y no, de acuerdo a lo que dispone la ley tributaria, infringiéndose además el principio constitucional de la legalidad.<sup>34</sup>

“Urge que en nuestro país sea realizada una modificación legislativa que garantice la independencia de quienes están encargados de la resolución de las

---

<sup>34</sup> ESCOBAR G. J. 2008 Problema del Tribunal Tributario [en línea]  
<[www.jaimegarciabogado.cl/publicaciones/](http://www.jaimegarciabogado.cl/publicaciones/)> [consulta noviembre 2017].

controversias tributarias, a fin de que nuestro sistema de justicia tributaria en primera instancia cumpla con los principios constitucionales”<sup>35</sup>.

En cuanto a los Tribunales Tributarios y Aduaneros podemos señalar que son tribunales independientes, con jueces y personal especializado. Están sujetos a la supervigilancia de la Corte Suprema y no del Servicio de Impuestos Internos y brinda al contribuyente garantías de independencia que antes no se daba.

Enfocándonos en el tema de este trabajo de investigación jurídica, el mensaje presentado por la Presidenta de la República<sup>36</sup>, Michelle Bachelet titulado “Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta, e introduce diversos ajustes, en el sistema tributario”, enviado al Congreso el 1° de abril de 2014, contuvo el procedimiento para la declaración de existencia de abuso o simulación que conlleva la norma antielusiva, que no obstante la experiencia antes mencionada de los Tribunales Tributarios, entregaba la competencia de declarar la existencia de abuso o simulación al Servicio de Impuestos Internos sin intervención alguna de algún tribunal de la República.

La norma contenida en el mensaje<sup>37</sup> decía así:

---

<sup>35</sup> UGALDE R. 2002 Reforma a la justicia tributaria, Revista Actualidad Jurídica (5): p.129-134.

<sup>36</sup> No está de más recordar que el Presidente de la República, como autoridad colegislativa, tiene la iniciativa exclusiva respecto de los proyectos de ley que tengan relación con la administración financiera y presupuestaria del Estado, según el artículo 65 inciso 3 de la Constitución política de la República.

<sup>37</sup> Mensaje de s.e. la Presidenta de la Republica con el que inicia un proyecto de ley de reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el Sistema tributario [en

Artículo 7°. Introdúcense las siguientes modificaciones al Código Tributario,

Incorpórese el artículo 4 quinquies nuevo, del siguiente tenor:

“Artículo 4 quinquies. La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4 ter y 4 quáter, precedentes, será declarada administrativamente por el Servicio en la correspondiente liquidación, giro o resolución, previa autorización del Director Regional, Director de Grandes Contribuyentes o Subdirector de Fiscalización, según corresponda, conforme a lo dispuesto en los incisos siguientes, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente relativos a las materias de tributación fiscal interna que sean, según ley, de la competencia del Servicio de Impuestos Internos.

La autorización a que se refiere este artículo, será otorgada por los funcionarios indicados en el inciso precedente, a requerimiento de la unidad de su dependencia que esté conociendo los antecedentes o efectuando la fiscalización respectiva, previo informe del Departamento Jurídico o de la Subdirección Jurídica en el caso que la autorización corresponda al Subdirector de Fiscalización. La solicitud de autorización deberá fundarse en la concurrencia de las circunstancias previstas en los artículos 4 ter y/o 4 quáter, y efectuarse antes de emitirse la liquidación, giro o resolución, según corresponda.

---

línea]<[https://www.bcn.cl/historiadelailey/fileadmin/file\\_ley/4406/HLD\\_4406\\_749a0d2dec7072ac83d52ebf0f2ff393.pdf](https://www.bcn.cl/historiadelailey/fileadmin/file_ley/4406/HLD_4406_749a0d2dec7072ac83d52ebf0f2ff393.pdf)> [consulta: 16 marzo 2018].

El plazo para emitir la autorización será de dos meses contados desde la recepción de la solicitud y el expediente completo por la autoridad competente, circunstancia esta última de la cual se deberá dejar constancia en dicho expediente. Este plazo podrá ser ampliado fundadamente por dicha autoridad, hasta por un mes.

Transcurrido el plazo a que se refiere el inciso anterior, y la prórroga en su caso, sin que se haya comunicado una decisión, se entenderá denegada la autorización, reanudándose el cómputo del plazo para efectuar las actuaciones de fiscalización o dictar las resoluciones que correspondan, según las reglas generales.

Durante el tiempo transcurrido desde que se solicite la autorización hasta la comunicación de su otorgamiento o rechazo, o hasta el vencimiento del término para emitir una decisión sin que se haya efectuado, se suspenderá el cómputo del plazo para liquidar, girar o resolver.

La autorización y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no serán susceptibles de recurso o reclamación, sin perjuicio del derecho del contribuyente a reclamar de la liquidación, giro o resolución que en definitiva se dicte o practique, conforme a las reglas generales.

Con la autorización a que se refiere este artículo, el Servicio determinará los impuestos que correspondan conforme a los antecedentes de que disponga, aplicando además los intereses penales y multas respectivos.

El Servicio determinará mediante resolución la forma en que se aplicarán las disposiciones de este artículo.”.

## **B.- DISCUSIÓN EN LA TRAMITACIÓN DEL PROYECTO**

Durante la tramitación del proyecto de ley, específicamente en la etapa de discusión, múltiples fueron las opiniones que se escucharon de expertos y de los propios legisladores de la República al respecto.

En este capítulo, veremos la evolución que tuvo la norma que contiene el procedimiento en cuestión y como se fueron recogiendo las distintas opiniones que influyeron en su redacción final<sup>38</sup>.

### **1.- Primer trámite Constitucional; Cámara de Diputados**

La iniciativa comenzó su tramitación ante la Comisión de Hacienda el 2 de abril del año 2014 y su tramitación y despacho se efectuó en 18 sesiones de trabajo, tiempo en el que se recibieron en audiencia a organizaciones y expertos.

#### **a) Discusión en General**

---

<sup>38</sup> Todas las opiniones recogidas en este capítulo, lo podemos encontrar en Historia de la ley 20.780 [en línea] <<https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4406/>> [consulta: 19 de abril 2018].

Al ingresar el proyecto a la Cámara de Diputados, inmediatamente se alzaron voces de críticas respecto a las facultades que se pretendían otorgar al Servicio de Impuestos Internos y el desarrollo del procedimiento en estudio.

Destacamos las siguientes intervenciones que ilustran los distintos planteamientos frente a la redacción de la norma:

Sra. Natalia González, Jefa del Programa Legislativo y Constitucional del Centro de Estudios Libertad y Desarrollo, señaló que: “en la norma que se propone, el Servicio no solo investiga, sino que también resuelve, no contemplándose expresamente etapas en donde se notifique al contribuyente y este tenga plazos determinados para defenderse o hacer llegar los documentos para probar la legitimidad de sus operaciones. La redacción genera la duda sobre cuánto de esto vulnera eventuales garantías del debido proceso de los contribuyentes”<sup>39</sup>.

Señor Francisco Saffie, abogado y Magíster en Dirección y Gestión Tributaria: “el procedimiento contemple la posibilidad de reclamar la liquidación, giro o resolución, conforme a las normas generales del Código Tributario. Es decir, los Tribunales Tributarios y Aduaneros podrán revisar la calificación de abuso o

---

<sup>39</sup> Informe Comisión de Hacienda Primer Trámite Constitucional Cámara de Diputados. Fecha 05 de mayo, 2014 en Sesión 20. Legislatura 362. [en línea]  
<file:///C:/Users/ccarre%C3%B1o/Downloads/HLD\_4406\_10fa90c41da2c89d4676c115377312c3.pdf>  
[consulta: 16 marzo 2018].

simulación en que se base la liquidación, giro o resolución del Servicio de Impuestos Internos”<sup>40</sup>.

## **b) Discusión en Particular**

Luego de lo planteado en la etapa de discusión en general en la Cámara de Diputados y del estudio de la iniciativa, el ejecutivo envía oficio N° 55362<sup>41</sup> al Congreso, con modificaciones del artículo en cuestión, proponiendo la siguiente redacción:

*Artículo 4° quinquies.- La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter será declarada administrativamente por el Director del Servicio en la correspondiente liquidación, giro o resolución, previo informe favorable de los subdirectores Jurídico, Normativo y de Fiscalización, conforme a lo dispuesto en los incisos siguientes, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente relativos a las materias de tributación fiscal interna que sean, según la ley, de la competencia del Servicio de Impuestos Internos.*

*El informe a que se refiere este artículo será emitido por los funcionarios indicados en el inciso precedente, quienes deberán actuar de consuno para estos*

---

<sup>40</sup> Ib.

<sup>41</sup>Oficio del ejecutivo que formula indicaciones al proyecto de ley de reforma tributaria que modifica el sistema tributario de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario <<https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4406/>> [consulta: 12 abril 2018].

*efectos, a requerimiento de la unidad del Servicio que esté conociendo los antecedentes o efectuando la fiscalización respectiva. La solicitud deberá fundarse en la concurrencia de las circunstancias previstas en los artículos 4° ter y, o 4° quáter, y efectuarse antes de emitirse la liquidación, giro o resolución, según corresponda.*

*El plazo para emitir el informe será de dos meses contado desde la recepción de la solicitud y el expediente completo por los subdirectores indicados, circunstancia esta última de la cual se deberá dejar constancia en dicho expediente. Este plazo podrá ser ampliado fundadamente por dichas autoridades, hasta por un mes.*

*Transcurrido el plazo a que se refiere el inciso anterior, y la prórroga en su caso, sin que se haya comunicado una decisión, se entenderá denegada la solicitud, reanudándose el cómputo del plazo para efectuar las actuaciones de fiscalización o dictar las resoluciones que correspondan, según las reglas generales.*

*Durante el tiempo transcurrido desde que se solicite el informe hasta su emisión, o hasta el vencimiento del término para emitirlo sin que se haya efectuado, se suspenderá el cómputo del plazo para liquidar, girar o resolver.*

*El contribuyente siempre tendrá derecho a reclamar conforme a las normas del Libro III de este Código de la liquidación, giro o resolución que se haya practicado o dictado en virtud de la declaración administrativa que constate la existencia de abuso o simulación a que se refiere el inciso primero.*

*En todos los casos en que, conforme a este artículo, se declare la existencia de abuso o simulación, sus fundamentos de hecho y de derecho deberán constar expresamente en la resolución del Director, acompañada del informe favorable a que se refiere el inciso primero, quedando de ello constancia en la respectiva liquidación, giro o resolución.*

*Con el informe favorable a que se refiere este artículo, el Servicio determinará los impuestos que correspondan conforme a los antecedentes de que disponga, aplicando además los intereses penales y multas respectivos.*

Como se puede apreciar, las modificaciones enviadas por el ejecutivo colocaron el énfasis en especificar que será el Director del Servicio el encargado de declarar la existencia de abuso o simulación y no cualquier funcionario y que además, para poder declarar la existencia de abuso o simulación, es menester contar con el informe favorable de los subdirectores Jurídico, Normativo y de Fiscalización.

Se incorpora un inciso 6° estableciendo expresamente que contra la liquidación giro o resolución emitida por el Director, el contribuyente siempre puede reclamar ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, queriendo así, salvaguardar las críticas expuestas respecto a dejar este procedimiento sólo en sede administrativa.

No obstante las modificaciones antes mencionadas, la discusión en la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados<sup>42</sup>, continuó centrándose en la eventual vulnerabilidad de los principios del debido proceso, con especial énfasis en la facultad de determinación del Servicio de Impuestos Internos de la existencia o abuso.

El Diputado Matías Walker<sup>43</sup> respecto de las atribuciones del Servicio de Impuestos Internos, valoró que el Ejecutivo presentara una indicación que aminora esas facultades discrecionales para determinar que no cualquier fiscalizador del Servicio de Impuestos Internos pueda establecer resoluciones fundadas que califiquen actos jurídicos, radicando dicha responsabilidad en el Director Nacional del Servicio y estableciendo siempre la posibilidad de impugnar dichas resoluciones administrativas ante los Tribunales Tributarios.

El Diputado Melero<sup>44</sup> indicó que lo que genera dudas es la facultad que se le da a un fiscalizador del Servicio de Impuestos Internos para calificar un acto como artificioso e impropio. Consultó si podría avanzarse en lo relativo a la defensa del contribuyente y que la apelación se haga en un organismo corporativo que evite que el Servicio de Impuestos Internos sea juez y parte, tal

---

<sup>42</sup> Comisión de hacienda de la Cámara de Diputados integrada por: Sergio Aguiló; Pepe Auth; Enrique Jaramillo; Manuel Monsalve; José Miguel Ortiz; Marcelo Schiling; Matías Walker, y Pablo Lorenzini (Presidente); Felipe De Mussy; Javier Macaya; Patricio Melero; Alejandro Santana, y Ernesto Silva.

<sup>43</sup>Matías Vicente Walker Prieto, Diputado por el distrito N° 5, IV Región de Coquimbo y miembro del partido Demócrata Cristiano.

<sup>44</sup> Patricio Melero Abaroa, Diputado por el distrito N° 8, Región Metropolitana e integrante del Partido Unión Demócrata Independiente.

como se está estableciendo en esta iniciativa, a diferencia de otras partes del mundo. Manifestó que el artículo 7°, que se refiere a las modificaciones al Código Tributario sobre las normas antielusión y nuevas facultades al Servicio de Impuestos Internos, ha sido uno de los más controversiales y criticados transversalmente por todos los sectores políticos, que deja al contribuyente en una situación de desequilibrio en su posibilidad de defenderse frente a normas tan ambiguas, como el concepto de lo artificioso y lo impropio. Señaló que el Ejecutivo ingresó indicaciones en una materia que, aun cuando apuntan en la dirección correcta, no resuelven el fondo del problema en tanto se trata de figuras penales en blanco. Preciso que las facultades del Servicio de Impuestos Internos en este ámbito solo serán procedentes si el monto de las diferencias del impuesto que, conforme a ellas, pudieran determinarse del contribuyente, superen las 250 UTM. La norma introduce así una regla de materialidad que no estaba; esta regla es bastante subjetiva pues no dice relación con el monto de la transacción. El Servicio de Impuestos Internos determina, como diferencia e impuesto a pagar de esta determinación intermedia, que no se puede reclamar.

En cuanto al informe, indicó que se reemplaza la autorización que se debía dar a los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos para proceder con esta facultad y que debía ser otorgado por uno de los Directores Regionales de Grandes Contribuyentes o por el Subdirector de Fiscalización por un informe que debían dar los Subdirectores Jurídicos, Normativos y de Fiscalización. Con esto, sin duda, se sube el piso pues el filtro es más exigente y creemos que eso es

positivo. Pero, sigue siendo la propia autoridad tributaria la que sigue en esta materia siendo juez y parte. Expresa que le habría gustado más la fórmula que en otros países hay de una suerte de equipo o de comisión ad hoc que ve los reclamos y separa esa parte de ser juez y parte.

El señor Urrutia<sup>45</sup> dijo que cuando este tema queda a criterio absoluto del Servicio de Impuestos Internos, que pasa a ser juez y parte, considera que es preocupante, sobre todo pensando en los contribuyentes que no tienen los medios para defenderse adecuadamente.

El señor De Mussy<sup>46</sup> expuso que lo más importante es que el Servicio de Impuestos Internos sigue siendo juez y parte. Que la persona es acusada y condenada, y si quiere hacer algo tiene que recurrir a los Tribunales Tributarios.

El señor Ortiz<sup>47</sup>, precisa que el artículo 7°, que contiene 26 numerales, se refiere a las multas y que su naturaleza se trata de sanciones administrativas y no penales.

El señor Arenas,<sup>48</sup> Ministro de Hacienda de ese entonces, señaló que al observar el último documento a que ha accedido el Gobierno de Chile en la

---

<sup>45</sup> Ignacio Urrutia Bonilla, Diputado por el distrito N° 18, VII Región del Maule y militante del partido Unión Demócrata Independiente.

<sup>46</sup> Felipe de Mussy Hiriart, Diputado por el Distrito N° 56, Región de Los Lagos, entre 2014 y 2018 y militante del Partido Unión Demócrata Independiente

<sup>47</sup> José Miguel Ortiz Novoa, Diputado por el distrito N° 20, VIII Región del Bío Bío y militante del Partido Demócrata Cristiano.

<sup>48</sup> Alberto Arenas de Mesa es un economista, académico, investigador y político chileno, militante del Partido Socialista. Se desarrolló como Ministro de Hacienda entre los años 2014 y 2015.

OCDE, respecto de las buenas prácticas de la administración tributaria, en evasión y en elusión, se confirma que la gran mayoría de los países desarrollados que pertenecen a ese grupo tienen una norma en su Código Tributario o en su normativa tributaria específica, una norma antielusión que nuestro sistema tributario no tiene. Agregó que el Ejecutivo, luego de escuchar las distintas opiniones de las audiencias y del trabajo legislativo de los diputados de la Comisión, ha recogido los planteamientos y ha avanzado con indicaciones que precisan los alcances. Estima que se ha avanzado en precisar las garantías y los derechos de los contribuyentes; en precisar las atribuciones del Servicio de Impuestos Internos y en la información a la cual se puede acceder, sin cambiar las metas del proyecto. Respecto del artículo 4° quinquies, precisa que hay cuatro materias. Primero, se coloca claramente que es el Director de Impuestos Internos quien tendrá esta atribución, radicada en él. Segundo, esto será con informes de tres subdirectores: jurídico, normativo y de fiscalización. Tercero, que siempre el contribuyente tendrá derecho a reclamar conforme a las normas generales del Libro III, del Código Tributario. Subrayó que esto está en el Código Tributario y acá lo hacen para que quede más preciso en la norma. Añadió que respecto de esta facultad del Director de Impuestos Internos, procederá a través de una resolución que deberá colocar expresamente sus fundamentos de hecho y de derecho, acompañado también de informes favorables de los subdirectores.

Luego de ser aprobado el proyecto en la Comisión de Hacienda, es presentado a la sala, para su respectiva discusión y posterior aprobación.

De las opiniones vertidas en la discusión en sala, podemos decir que se centraron en opiniones más bien políticas que técnicas acerca de la desigualdad en Chile, la equidad y la gratuidad de la reforma educacional.

Una de las pocas opiniones que podemos rescatar respecto al tema en cuestión, es el de la diputada Marisol Turrez Figueroa<sup>49</sup> que señaló:

“Se faculta al Servicio de Impuestos Internos a desatender las formas jurídicas de las transacciones que buscan o produzcan ahorros en la carga tributaria de los contribuyentes. Naturalmente, cualquier contribuyente intentará pagar menos impuestos. Pero aquí, además, le estamos dando al Servicio de Impuestos Internos la facultad de actuar como tribunal: es juez y parte; sin notificar al contribuyente, iniciará una investigación en su contra y presumirá la mala intención en su actuar. Es decir, a pesar de que no se describe expresamente la conducta, se establece una sanción.

Estas normas vulneran, en primer lugar, el principio de legalidad tributaria, establecido en la Constitución Política de la República, en el artículo 19, N° 20, que asegura a todas las personas la igual repartición de los tributos en la “forma que fije la ley”, y en los artículos 63, N°14), y 65, inciso cuarto, N° 1°, que

---

<sup>49</sup> Abogada y política chilena. Militante de la Unión Demócrata Independiente, desde 2006 se desempeña como diputada por el Distrito N° 57 correspondiente a las comunas de Calbuco, Cochamó, Maullín y Puerto Montt

preceptúan que es materia de ley la imposición, supresión, reducción o condonación de tributos, así como sus exenciones, su forma, proporcionalidad y progresión. De esta manera, se desprende que no procede, entre otras cosas, que una resolución administrativa del Servicio, o que una circular defina y determine los elementos del tributo, los que deben estar debidamente definidos en la ley”.

Por su parte, el Ministro Arenas argumentó de la siguiente manera: “quiero reiterar que las modificaciones que proponemos al Código Tributario, que serán votadas en esta sesión, respetan los derechos de los contribuyentes. Quiero decirlo con toda claridad: lo que hacen los países desarrollados es incluir una norma general antielusión en sus códigos tributarios; es lo que recomienda, por ejemplo, la OCDE como una buena práctica en sus últimos informes sobre elusión y evasión tributaria. Pues bien, es precisamente esta buena práctica la que hemos incorporado en el riguroso diseño de esta reforma tributaria”.

## **2.- Segundo Trámite Constitucional: Senado**

Debido a la discordia de opiniones técnicas que se presentaban en general frente al Proyecto de Reforma Tributaria y la necesidad de contar con un aumento en los ingresos permanentes del país, se firma un acuerdo denominado “Protocolo de acuerdo por una Reforma Tributaria para un Chile más inclusivo” entre el ejecutivo representado por el Ministro de Hacienda, don Alberto Arenas,

y los miembros de la comisión de hacienda del Senado encabezada por su presidente el Senador Ricardo Lagos Weber.

En dicho acuerdo, se plasmó la voluntad de ambas autoridades colegisladoras de perfeccionar el proyecto en las materias que se indican, a fin de que sea aprobado durante el mes de agosto del año de tramitación (2014).

En el protocolo de acuerdo en su numeral 6° denominado Institucionalidad y atribuciones del Servicio de Impuestos Internos, se señaló en lo pertinente:

“Para la aplicación de la norma general anti-elusión/anti-simulación, 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 Servicio de Impuestos Internos. 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”.

### **3.- Tercer trámite constitucional: Cámara de Diputados**

Finalmente y cumpliendo las normas respecto a la tramitación de ley, se prosigue con el tercer trámite constitucional en donde es aprobado y posteriormente promulgado y publicado.

Podemos destacar que las principales modificaciones que se introdujeron al articulado fueron:

1.- En el inciso primero reemplazó la frase mediante la cual se establecía que la declaración de simulación y abuso se haría administrativamente por el Director del Servicio por otra en la que dicha declaración se hará a solicitud de éste, pero en el Tribunal Tributario y Aduanero competente.

2.- Los Incisos segundo, tercero, cuarto, quinto, sexto, séptimo y octavo, fueron reemplazados, regulándose en el orden señalado lo siguiente:

a) Limitación para solicitud de declaración que puede efectuar el Servicio (diferencia del monto determinado provisoriamente por éste, exceda la cantidad de 250 UTM a la fecha de presentación del requerimiento)

b) Que, previo a la solicitud de declaración, el Servicio debe citar al contribuyente, pudiendo solicitarle los antecedentes que crea necesarios y pertinentes.

c) Explicita un plazo para el Servicio para solicitar la declaración y forma de computarlo (9 meses desde la contestación de la citación ya señalada o desde la citación, según corresponda);

d) Se establece la suspensión de los plazos establecidos en los artículos 200 y 201 del Código Tributario.

e) Las menciones de la resolución que establezca la existencia de abuso o simulación para fines tributarios (actos jurídicos abusivos o simulados, antecedentes de hecho y de derecho, monto del impuesto adeudado-con reajustes intereses penales y multas- y la orden al Servicio para emitir la liquidación).

f) Creación del artículo 160 bis contenido actualmente, en el actual párrafo 4° del Libro III del Código tributario denominado “Del procedimiento de la declaración judicial de la existencia de abuso o simulación y la determinación de la responsabilidad respectiva.” que en el último capítulo analizaremos.

Pese al acuerdo adoptado antes mencionado, de todas formas existieron Diputados que se manifestaron en contra a dejar la declaración de abuso o simulación en manos de los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Así, el Diputado Sergio Espejo<sup>50</sup>, señaló: “no estoy de acuerdo con el procedimiento establecido para hacer efectiva la norma antielusión, puesto que contradice lo avanzado en más de treinta años de diseño regulatorio y debilita al Servicio de Impuestos Internos”.

---

<sup>50</sup> Sergio Espejo Yaksic, Diputado por el distrito N° 35 VI Región entre los años 2014 y 2018. Militante del partido Demócrata Cristiano.

Diputado Jaime Pilowsky<sup>51</sup> “Sobre procedimiento para la aplicación de la cláusula general antielusión. La norma antielusión es un avance en la definición del abuso de las formas jurídicas y la simulación como ilícitos que deben ser perseguidos y sancionados. Sin embargo, al momento de debatir este punto en la Cámara de Diputados, planteamos que sería necesario precisar las garantías del debido proceso para quienes fueran objeto de un procedimiento sancionatorio. Me parece que el acuerdo del Senado fue más allá de una solución razonable. En efecto, contra treinta años de esfuerzo por validar jurídicamente la potestad de la administración para calificar ilícitos y sancionar su comisión, lucha que se ha traducido en una serie de fallos plenamente concordantes del Tribunal Constitucional, el procedimiento aprobado en el Senado sustrae estas materias de la competencia del Servicio de Impuestos Internos, y convierte a este en un mero denunciante del ilícito. Ya no será la administración la que califique y sancione, lo que hoy hace el Servicio en las materias entregadas a su jurisdicción, sino que deberá hacerlo el Tribunal Tributario y Aduanero a requerimiento del primero. Si este fuera el procedimiento aplicable en el mercado de valores, la Superintendencia de Valores y Seguros no habría podido sancionar la semana pasada en el caso Cascadas. Ahora tendría que ir a un tribunal para lograrlo. Desde mi perspectiva, esta norma debilitará al Servicio de Impuestos Internos e irá en la dirección contraria a lo que buscamos”.

---

<sup>51</sup> Jaime Hernán Gonzalo Pilowsky diputado por el Distrito N°24 correspondiente a las comunas de La Reina y Peñalolén en la Región Metropolitana en el año 2013 y militante por el Partido Demócrata Cristiano.

**4.- Cuadro de resumen comparativo de los distintos textos del artículo 4 quinquies, inciso por inciso.**

<b>MENSAJE</b>	<b>1° TRÁMITE CONSTITUCIONAL</b>	<b>2° TRÁMITE CONSTITUCIONAL</b> Modificaciones en el senado (indicaciones del ejecutivo e incorporación del artículo 160 bis)	<b>3° TRÁMITE CONSTITUCIONAL</b>
<p>La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4 ter y 4 quáter, precedentes, será declarada administrativamente por el Servicio en la correspondiente liquidación, giro o resolución, previa autorización del Director Regional, Director de Grandes Contribuyentes o Subdirector de Fiscalización, según corresponda, conforme a lo dispuesto en los incisos siguientes, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente relativos a las materias de tributación fiscal interna que sean, según ley, de la competencia del Servicio de Impuestos Internos.</p>	<p>La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter será declarada administrativamente por el Director del Servicio en la correspondiente liquidación, giro o resolución, previo informe favorable de los subdirectores Jurídico, Normativo y de Fiscalización, conforme a lo dispuesto en los incisos siguientes, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente relativos a las materias de tributación fiscal interna que sean, según la ley, de la competencia del Servicio de Impuestos Internos.</p>	<p>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</p>	<p>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.</p>

<p>La autorización a que se refiere este artículo, será otorgada por los funcionarios indicados en el inciso precedente, a requerimiento de la unidad de su dependencia que esté conociendo los antecedentes o efectuando la fiscalización respectiva, previo informe del Departamento Jurídico o de la Subdirección Jurídica en el caso que la autorización corresponda al Subdirector de Fiscalización. La solicitud de autorización deberá fundarse en la concurrencia de las circunstancias previstas en los artículos 4 ter y/o 4 quáter, y efectuarse antes de emitirse la liquidación, giro o resolución, según corresponda</p>	<p>El informe a que se refiere este artículo será emitido por los funcionarios indicados en el inciso precedente, quienes deberán actuar de consuno para estos efectos, a requerimiento de la unidad del Servicio que esté conociendo los antecedentes o efectuando la fiscalización respectiva. La solicitud deberá fundarse en la concurrencia de las circunstancias previstas en los artículos 4° ter y, o 4° quáter, y efectuarse antes de emitirse la liquidación, giro o resolución, según corresponda.</p>	<p>Esta declaración sólo podrá ser requerida en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el Servicio al contribuyente respectivo, exceda la cantidad equivalente a 250 unidades tributarias mensuales a la fecha de la presentación del requerimiento.</p>	<p>Esta declaración sólo podrá ser requerida en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el Servicio al contribuyente respectivo, exceda la cantidad equivalente a 250 unidades tributarias mensuales a la fecha de la presentación del requerimiento.</p>
<p>El plazo para emitir la autorización será de dos meses contados desde la recepción de la solicitud y el expediente completo por la autoridad competente, circunstancia esta</p>	<p>El plazo para emitir el informe será de dos meses contados desde la recepción de la solicitud y el expediente completo por los subdirectores indicados, circunstancia esta última de la cual se</p>	<p>Previo a la solicitud de declaración de abuso o simulación y para los efectos de fundar el ejercicio de ésta, el Servicio deberá citar al contribuyente en los términos del</p>	<p>Previo a la solicitud de declaración de abuso o simulación y para los efectos de fundar el ejercicio de ésta, el Servicio deberá citar al contribuyente en</p>

<p>última de la cual se deberá dejar constancia en dicho expediente. Este plazo podrá ser ampliado por dicha autoridad, hasta por un mes.</p>	<p>deberá dejar constancia en dicho expediente. Este plazo podrá ser ampliado por dichas autoridades, hasta por un mes.</p>	<p>artículo 63, pudiendo solicitarle los antecedentes que considere necesarios y pertinentes, incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del artículo 100 bis. No se aplicarán en este procedimiento los plazos del artículo 59.</p>	<p>los términos del artículo 63, pudiendo solicitarle los antecedentes que considere necesarios y pertinentes, incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del artículo 100 bis. No se aplicarán en este procedimiento los plazos del artículo 59.</p>
<p>Transcurrido el plazo a que se refiere el inciso anterior, y la prórroga en su caso, sin que se haya comunicado una decisión, se entenderá denegada la autorización, reanudándose el computo del plazo para efectuar las actuaciones de fiscalización o dictar las resoluciones que correspondan, según las reglas generales.</p>	<p>Transcurrido el plazo a que se refiere el inciso anterior, y la prórroga en su caso, sin que se haya comunicado una decisión, se entenderá denegada la solicitud, reanudándose el cómputo del plazo para efectuar las actuaciones de fiscalización o dictar las resoluciones que correspondan, según las reglas generales</p>	<p>El Director deberá solicitar la declaración de abuso o simulación al Tribunal Tributario y Aduanero dentro de los nueve meses siguientes a la contestación de la citación a que se refiere el inciso anterior. El mismo plazo se aplicará en caso de no mediar contestación, el que se contará desde la respectiva citación. El precitado término no se aplicará cuando el remanente de plazo de prescripción de la obligación</p>	<p>El Director deberá solicitar la declaración de abuso o simulación al Tribunal Tributario y Aduanero dentro de los nueve meses siguientes a la contestación de la citación a que se refiere el inciso anterior. El mismo plazo se aplicará en caso de no mediar contestación, el que se contará desde la respectiva citación. El precitado término no se aplicará cuando el remanente de plazo de prescripción de la obligación</p>

		tributaria sea menor, en cuyo caso se aplicará éste último. Terminado este plazo, el Director no podrá solicitar la declaración de abuso o simulación respecto del caso por el que se citó al contribuyente o asesor.	tributaria sea menor, en cuyo caso se aplicará éste último. Terminado este plazo, el Director no podrá solicitar la declaración de abuso o simulación respecto del caso por el que se citó al contribuyente o asesor
Durante el tiempo transcurrido desde que se solicite la autorización hasta la comunicación de su otorgamiento o rechazo, o hasta el vencimiento del término para emitir una decisión sin que se haya efectuado, se suspenderá el cómputo del plazo para liquidar, girar o resolver.	Durante el tiempo transcurrido desde que se solicite el informe hasta su emisión, o hasta el vencimiento del término para emitirlo sin que se haya efectuado, se suspenderá el cómputo del plazo para liquidar, girar o resolver	Durante el tiempo transcurrido entre la fecha en que se solicite la declaración de abuso o simulación, hasta la resolución que la resuelva, se suspenderá el cómputo de los plazos establecidos en los artículos 200 y 201.	Durante el tiempo transcurrido entre la fecha en que se solicite la declaración de abuso o simulación, hasta la resolución que la resuelva, se suspenderá el cómputo de los plazos establecidos en los artículos 200 y 201.
La autorización y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no serán susceptibles de recurso o reclamación, sin perjuicio del derecho del contribuyente a reclamar de la liquidación, giro o resolución que en definitiva se dicte o practique, conforme	El contribuyente siempre tendrá derecho a reclamar conforme a las normas del Libro III de este Código de la liquidación, giro o resolución que se haya practicado o dictado en virtud de la declaración administrativa que constate la existencia de abuso o simulación a que se refiere el inciso primero.	En caso que se establezca la existencia de abuso o simulación para fines tributarios, el Tribunal Tributario y Aduanero deberá así declararlo en la resolución que dicte al efecto, dejando en ella constancia de los actos jurídicos abusivos o simulados, de los	En caso que se establezca la existencia de abuso o simulación para fines tributarios, el Tribunal Tributario y Aduanero deberá así declararlo en la resolución que dicte al efecto, dejando en ella constancia de los actos jurídicos abusivos o simulados, de los

<p>a las reglas generales.</p>		<p>antecedentes de hecho y de derecho en que funda dicha calificación, determinando en la misma resolución el monto del impuesto que resulte adeudado, con los respectivos reajustes, intereses penales y multas, ordenando al Servicio emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda. Lo anterior, sin perjuicio de los recursos que, de acuerdo al artículo 160 bis, puedan deducir el Servicio, el contribuyente o quien resulte sancionado con las multas que pudieren aplicarse.”.</p>	<p>antecedentes de hecho y de derecho en que funda dicha calificación, determinando en la misma resolución el monto del impuesto que resulte adeudado, con los respectivos reajustes, intereses penales y multas, ordenando al Servicio emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda. Lo anterior, sin perjuicio de los recursos que, de acuerdo al artículo 160 bis, puedan deducir el Servicio, el contribuyente o quien resulte sancionado con las multas que pudieren aplicarse.”.</p>
	<p>En todos los casos en que, conforme a este artículo, se declare la existencia de abuso o simulación, sus fundamentos de hecho y de derecho deberán constar expresamente en la resolución del Director, acompañada del</p>		

	informe favorable a que se refiere el inciso primero, quedando de ello constancia en la respectiva liquidación, giro o resolución.		
Con la autorización a que se refiere este artículo, el Servicio determinará los impuestos que correspondan conforme a los antecedentes de que disponga, aplicando además los intereses penales y multas respectivos.	Con el informe favorable a que se refiere este artículo, el Servicio determinará los impuestos que correspondan conforme a los antecedentes de que disponga, aplicando además los intereses penales y multas respectivos.		
El Servicio determinará mediante resolución la forma en que se aplicarán las disposiciones de este artículo.”.			

## **CAPÍTULO IV**

### **ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTO**

#### **A- Etapa administrativa ante el SII**

##### **a) Consideraciones previas**

La garantía del Debido Proceso no sólo se refiere a la actividad de los Tribunales de Justicia, sino que a todo órgano que ejerza jurisdicción, cualquiera sea su naturaleza.

Así, quedó sentado en las actas de la comisión Ortúzar antes mencionada (Capítulo XX) y así también lo ha dicho el Tribunal Constitucional. Como ejemplo citamos la siguiente sentencia<sup>52</sup>:

“Que la citada garantía se extiende, sin limitación alguna, al ejercicio de la jurisdicción esto es, el poder deber de conocer y resolver cualquier conflicto de carácter jurídico por cualquier órgano, sin que importe su naturaleza, y se refiere a sentencia no en un sentido restringido, sino como a toda resolución que decide una controversia de relevancia jurídica. La Constitución prevé la exigibilidad de la garantía a todo proceso, cualquiera sea su forma u oportunidad en que se produce, al exigir su concurrencia “siempre”; se trata de un mandato categórico al legislador, no susceptible de calificación o interpretación”.

---

<sup>52</sup> Rol Nº 478, 08 de agosto 2006, considerando trece.

**b) Procedimiento interno administrativo de calificación de actos o negocios como elusivos.**

Antes de entrar en el análisis riguroso de la norma en cuestión, no puedo dejar de mencionar el procedimiento administrativo interno que se ha establecido en el Servicio de Impuestos Internos contenido en la Circular N° 65 de 23 de julio de 2015<sup>53</sup> y Circular N° 41 del 11 de julio de 2016<sup>54</sup>, en caso de detección de prácticas elusivas de simulación o abuso y la coordinación entre sus distintas áreas, tanto a nivel nacional como regional<sup>55</sup>.

Cuando en una Dirección Regional, en la Dirección de Grandes Contribuyentes o en la Subdirección de Fiscalización, según corresponda, se tome conocimiento de la existencia de un acto o actos que digan relación con prácticas elusivas, deberá plantearse dicha situación ante el área especializada de la Dirección Nacional. Esta área llamada Oficina de Análisis de Elusión,<sup>56</sup> fue

---

<sup>53</sup> En adelante Circular 65.

<sup>54</sup> En adelante Circular 41.

<sup>55</sup> Esta última, deroga el capítulo VII de la Circular N° 65 mencionada.

<sup>56</sup> A la Oficina de Análisis de Elusión le corresponde analizar, coordinar, implementar y reportar el impacto de las diferentes estrategias de cumplimiento tributario relativas a la utilización de esquemas y planificaciones que se tome conocimiento, como así también relacionarse con otras áreas del Servicio en estas materias.

Sus atribuciones, obligaciones, responsabilidades y funciones:

a) Coordinar y centralizar el procedimiento de consulta pública en materia de medidas anti elusión y preparar una respuesta en coordinación con las demás áreas para los pronunciamientos a ser emitidos por el Director.

b) Supervisar y coordinar a nivel nacional el desarrollo y mantención del Procedimiento Administrativo de calificación de actos o negocios como elusivos, constituyendo el área especializada de la Dirección Nacional ante la cual las Direcciones Regionales y la Dirección de Grandes Contribuyentes deberán plantear los casos que se someterán a dicho procedimiento.

creada el año 2015 mediante Resolución Ex. SII N° 86<sup>57</sup>, encontrándose bajo la dependencia directa del Subdirector de Fiscalización.

En el análisis para la calificación de los hechos, la Dirección que detecte los indicios de los actos elusivos, deberá prestar especial atención a los siguientes aspectos:

a) Que el caso detectado no constituye una razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria;

---

c) Aportar a las áreas de la Subdirección Jurídica o de los respectivos Departamentos Jurídicos los antecedentes que sean necesarios para la aplicación del Procedimiento de Declaración Judicial de la existencia de abuso o simulación conforme al artículo 160 bis del Código Tributario y del Procedimiento de Declaración Judicial para la aplicación de la multa contemplada en el artículo 100 bis del Código Tributario.

d) Apoyar a las Direcciones Regionales en la utilización de los procedimientos administrativos anti elusión.  
e) Efectuar un seguimiento del funcionamiento y aplicación de mejoras a los procedimientos administrativos señalados.

f) Llevar el repositorio o catálogo de esquemas, planificaciones y configuraciones jurídicas para apoyar las actividades preventivas de cumplimiento tributario.

g) Recibir los informes, requerimientos, solicitudes y todos los actos administrativos que en virtud de la Circular N° 65, de 2015 deben remitir las Direcciones Regionales o Dirección de Grandes Contribuyentes a la Dirección Nacional, en el desarrollo de los procedimientos anti elusión. A su vez, le corresponde el análisis de dichos actos y efectuar las acciones que correspondan en relación con aquellos, en especial el envío de los actos que correspondan al Comité Anti Elusión.

h) Preparar el correspondiente proyecto de Citación, en los casos de aplicación del Procedimiento Administrativo de calificación de actos o negocios como elusivos.

i) Colaborar con las acciones pertinentes para fortalecer los fundamentos fácticos y jurídicos de los actos administrativos descritos en la letra g) precedente.

j) Apoyar las funciones y en su caso, efectuar la citación al Comité Anti Elusión indicado en la Circular N°65, de 2015, en los respectivos procedimientos anti elusión.

k) Proponer la generación de planes de tratamiento para esquemas y configuraciones jurídicas, en base a la información obtenida y catalogada conforme a los puntos anteriores.

l) Asesorar al Subdirector de Fiscalización en la evaluación de materias y esquemas específicos e implementar las actividades que éste indique.

m) Cualquier otra tarea que el Director o el Jefe del Departamento Subdirección de Fiscalización le encomiende.”

<sup>57</sup> Esta Resolución modifica y complementa la Resolución Ex SII N°97 de 2014 que establece funciones del Departamento Subdirección de Fiscalización y ámbito de competencia de las unidades que lo conforman, agregando un nuevo número 7 y pasando el antiguo numeral 7° a ser 8°.

- b) Que los hechos descritos satisfagan los elementos que configuran prácticas elusivas en los términos de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario;
- c) Que las acciones de fiscalización no se encuentren prescritas;
- d) Que los antecedentes de hecho y de derecho sean suficientes para su acreditación;
- e) Que en el caso particular, no exista un pronunciamiento del Servicio conforme al artículo 26 bis del Código Tributario<sup>58</sup> que califique como no elusivos los actos, contratos o negocios o conjunto o serie de ellos, llevados a cabo por el contribuyente.
- f) Que no corresponda aplicar una norma especial para evitar la elusión.

En caso que del estudio efectuado se estime que los antecedentes, que van a constituir los medios probatorios en los posteriores procedimientos administrativo y judicial, son insuficientes para su objetivo, la instrucción impartida ordena a impetrar acciones concretas tendientes a recabar más antecedentes.

Así también, en el evento que se concluya que se está en presencia de un posible ilícito tributario sancionable con pena privativa de libertad, no se iniciará

---

<sup>58</sup> Este artículo regula la posibilidad que tenemos los contribuyentes de consultar al SII sobre la aplicación de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter.

el procedimiento que estamos analizando, sino que se remitirán los antecedentes al Comité de Análisis de Casos, que establece la Circular N° 8, de 14 de enero de 2010, a efecto que dicho órgano los analice y adopte la decisión de iniciar o no un procedimiento de recopilación de antecedentes.

Una vez confirmada la presencia de acto o actos evasivos y descartado las dos situaciones de los párrafos anteriores, el Director Regional, el Director de Grandes Contribuyentes o el Subdirector de Fiscalización, según corresponda, enviará un informe a la Oficina de Análisis de Elusión que deberá contener, a lo menos los siguientes datos:

- a) Individualización del o de los contribuyentes involucrados y en su caso del o los grupos económicos;
- b) Descripción de los actos o contratos que configuran las maniobras posiblemente elusivas observadas;
- c) Descripción de los roles y funciones asumidos por las entidades del grupo empresarial, cuando corresponda;
- d) Descripción de los roles y funciones asumidos por las personas que participaron en la planificación y diseño del esquema, y en la toma de decisiones, cuando corresponda;
- e) Indicación de los períodos en que los hechos ocurrieron;

f) Descripción de los actos y contratos que constituyen eventuales maniobras elusivas;

g) Indicación de los tributos afectados por los actos elusivos;

h) Descripción de los antecedentes probatorios que dan cuenta de las maniobras elusivas detectadas.

La Oficina de Análisis de Elusión revisará los antecedentes y los elevará ante el Director. Si éste lo estima necesario, podrá convocar al Comité Anti Elusión<sup>59</sup> con la finalidad de consulta.

Producto del análisis del Director junto, eventualmente, al Comité, se concluirá:

i. Formular recomendaciones al informe y en su mérito, recabar nuevos antecedentes por parte de la Dirección Regional, Dirección de Grandes Contribuyentes o Subdirección de Fiscalización, según corresponda;

ii. Realizar una fiscalización conforme a las reglas generales;

iii. Remitir los antecedentes para dar inicio a un proceso de recopilación de antecedentes, conforme con lo previsto en el N°10 del artículo 161 del Código Tributario.

---

<sup>59</sup> Éste Comité fue creado por la Resolución EX. SII N° 68 año. Es un estamento asesor del Director que tiene como función principal aconsejar, recomendar y proponer definiciones y líneas de acción en materia de aplicación de normas antielusivas. Está integrado por el Director (quién lo preside) y los Subdirectores Jurídico, Normativo y de Fiscalización.

- iv. Citar al o los contribuyentes conforme al artículo 63 del Código Tributario con las particularidades establecidas en el artículo 4 quinquies del mismo cuerpo legal;
- v. Archivo de los antecedentes.

La confección de la citación, será efectuada, en coordinación con la Oficina de Análisis de Elusión, por la Dirección Regional, la Dirección de Grandes Contribuyentes o la Subdirección de Fiscalización, según cual sea la Unidad competente que inició el procedimiento mediante el informe remitido a la Oficina especializada.

**c) Desglose del artículo 4 quinquies**

- i) Titularidad de la acción.

*“La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículo 4° ter y 4°quáter será declarada, a requerimiento del Director”.*

Cuando la norma tributaria habla de “Director”, según el artículo 8 del Código Tributario, se está refiriendo al Director del Servicio de Impuestos Internos, en concordancia con el artículo 5 número 4 de la Ley Orgánica del Servicio.

La ley es clara en señalar quién es la autoridad facultada a solicitar a los Tribunales Tributarios y aduaneros la existencia de abuso o simulación. En caso de que sea otro funcionario quien se arroge estas facultades, el contribuyente podría alegar nulidad de derecho público en virtud del artículo 7° de la Constitución Política de la República.

La Circular 41 pone énfasis y recalca que: “Corresponde al Director decidir la presentación del requerimiento judicial para que se declare la elusión conforme al procedimiento del artículo 160 bis del Código Tributario, pudiendo en todo caso, solicitar a la Dirección Regional, Dirección de Grandes Contribuyentes, Subdirección Jurídica o a la Subdirección de Fiscalización, cualquier modificación que se estime necesaria para complementar el requerimiento. Igualmente, el Director podrá convocar al Comité Anti Elusión, que se creará mediante Resolución, con la finalidad de consultar los puntos que estime pertinente.

Una vez decidido el ejercicio de esta acción, el Director firmará el requerimiento y remitirá el original al Departamento Jurídico de la respectiva Dirección Regional o de la Dirección de Grandes Contribuyentes, para la presentación ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente, poniendo fin a este procedimiento administrativo especial de fiscalización para la determinación de elusión tributaria por abuso o simulación”.

ii) Fijación de la competencia.

*“La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículo 4° ter y 4°quáter será declarada, a requerimiento del Director, por el Tribunal Tributario y Aduanero”*

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 119 del Código Tributario, el Tribunal Tributario y Aduanero competente para conocer de la solicitud de declaración de abuso o simulación, es aquel en cuyo territorio jurisdiccional tenga su domicilio el contribuyente<sup>60</sup>.

La Ley N° 20.780 introduce una modificación al artículo 119 del Código Tributario, otorgando competencia para conocer de la solicitud de abuso o simulación al Tribunal Tributario y Aduanero en cuyo territorio jurisdiccional esté domiciliada la matriz, en caso que el contribuyente sea una filial<sup>61</sup>.

iii) Requisito de admisibilidad: cuantía mínima.

---

<sup>60</sup> Para efectos de determinar el domicilio del contribuyente requerido y/o de su matriz, se deberán aplicar lo dispuesto en el artículo 13 del Código Tributario y lo establecido en la Circular N° 31 de 2007 y su complementación contenida en la Circular N° 7 de 2008.

<sup>61</sup> Recordar que respecto a los Tribunales Tributarios y Aduaneros que ejercen jurisdicción en la Región Metropolitana, el 09 de marzo del año en curso, la Corte de dictó un autoacordado que regulará la distribución de las causas nuevas que ingresen entre los cuatro tribuales. Se puede consultaren [en línea] <http://www.diariooficial.interior.gob.cl/publicaciones/2018/03/09/42003/01/1362698.pdf>[consulta: 01 mayo 2018]

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

En las instrucciones contenidas Circular N° 65, se señala que éste monto no incluye cualquier recargo por intereses penales o multas a que potencialmente haya lugar, sino que sólo el monto eludido.

Así, queda en manos del ente fiscalizador la cuantificación del monto eludido, debiendo quedar expresado en la citación.

- iv) Etapa previa administrativa obligatoria para el SII: agotamiento de la vía administrativa.

*“Previo a la solicitud de declaración de abuso o simulación y para los efectos de fundar el ejercicio de ésta, el Servicio deberá citar al contribuyente en los términos del artículo 63, pudiendo solicitarle los antecedentes que considere necesarios y pertinentes, incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del artículo 100 bis”*

En caso que el Servicio de Impuestos Internos omita esta citación, y decida derechamente concurrir a los Tribunales Tributarios y Aduaneros,

éstos deberán necesariamente rechazar tal pretensión, debido al no cumplimiento de un presupuesto procesal obligatorio.

- v) Citación al contribuyente: notificación y bilateralidad de la audiencia
- “Previo a la solicitud de declaración de abuso o simulación y para los efectos de fundar el ejercicio de ésta, el Servicio deberá citar al contribuyente en los términos del artículo 63, pudiendo solicitarle los antecedentes que considere necesarios y pertinentes, incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del artículo 100 bis”*

De la redacción de este inciso, se podría desprender que el objetivo de la citación es que el contribuyente sólo entregue antecedentes que sirvan de base para fundar el ejercicio de la acción en cuestión, pero recordemos la citación es un medio de fiscalización que contiene los elementos necesarios para que el contribuyente tome un adecuado conocimiento de los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan las diferencias de impuestos no prescritas que pudieran adeudarse, con el objetivo el contribuyente presente una declaración o rectifica, aclara, amplia o aporta más antecedentes que explican satisfactoriamente todas las partidas citadas.

La citación en este procedimiento constituye el hecho jurídico procesal en que se funda el principio de bilateralidad de la audiencia.

El contribuyente, producto de esta citación, puede tomar un papel relevante dentro de esta etapa administrativa. De hecho, desde la actitud que tome frente a esta citación, se cuenta el plazo de caducidad que tiene el Director para solicitar dicha declaración ante tribunales.

Así, si el contribuyente da respuesta satisfactoria a la citación, o se allane a pagar el monto de los impuestos eludidos, el caso terminará mediante acta de conciliación, declaración rectificatoria y/o giro, según corresponda.

Por el contrario, si el contribuyente no diere respuesta o su respuesta no fuese satisfactoria, la Dirección Regional, la Dirección de Grandes Contribuyentes o la Subdirección de Fiscalización, previa coordinación con la Oficina de Análisis de la Elusión, sugerirán la elaboración de un proyecto de requerimiento judicial a que se refiere el artículo 160 bis del Código Tributario, y remitirán los antecedentes necesarios a la Subdirección Jurídica para su confección.

Con el mandato del legislador, se constituye un caso más en que la citación pasa a tener carácter de trámite obligatorio<sup>62</sup>.

---

<sup>62</sup> Como casos en que la citación es un trámite obligatorio podemos mencionar: Art. 21 inciso segundo, Art. 22, Art. 27 inciso segundo del Código Tributario y Art. 12, Ley N°20.544 (Derivados).

Luego, al referirse al artículo 63, el contribuyente tendrá el plazo de un mes para contestar dicha citación, pudiendo solicitar prórroga, si lo estima necesario, que se le concederá, por una sola vez, hasta por un mes.

Y finalmente señalo que como consecuencia de la citación, los plazos de prescripción se aumentan según el artículo 200 inciso 4<sup>a</sup> del Código Tributario<sup>63</sup>.

vi) Plazos: plazo del procedimiento y preclusión.

*“No se aplicarán en este procedimiento los plazos del artículo 59.*

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

---

<sup>63</sup> Los plazos anteriores se entenderán aumentados por el término de tres meses desde que se cite al contribuyente, de conformidad al artículo 63 o a otras disposiciones que establezcan el trámite de la citación para determinar o reliquidar un impuesto, respecto de los impuestos derivados de las operaciones que se indiquen determinadamente en la citación. Si se prorroga el plazo conferido al contribuyente en la citación respectiva, se entenderán igualmente aumentados, en los mismos términos, los plazos señalados en este artículo. Si se requiere al contribuyente en los términos del inciso tercero del artículo 63, los plazos señalados se aumentarán en un mes.

En concordancia con el artículo 10 inciso segundo del Código Tributario, este plazo es de días hábiles, entendiéndose que son inhábiles los días sábados, domingo y festivos.

En este inciso se establece un plazo fatal para que el Director interponga ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros la solicitud de declaración, lo que le otorga al contribuyente un plazo cierto para que se resuelva su situación frente a la autoridad administrativa.

Como consecuencia de lo anterior, en la eventualidad en que al Servicio de Impuestos Internos ejerza su derecho o facultad cumpliéndose los nueve meses señalados, el Tribunal Tributario y Aduanero, se podría plantear un incidente de nulidad procesal.

El artículo 59 del Código Tributario, contiene el plazo que tiene el Servicio de Impuestos Internos de nueve meses para citar, liquidar o girar, luego de un requerimiento de antecedentes.

vii) Suspensión de la Prescripción.

*“Durante el tiempo transcurrido entre la fecha en que se solicite la declaración de abuso o simulación, hasta la resolución que la resuelva, se*

*suspenderá el cómputo de los plazos establecidos en los artículos 200 y 201.”*

Esto va en concordancia con las reglas generales de prescripción extintiva contenidas en nuestro Código Tributario.

Además de lo anterior, hay que tener en cuenta el plazo que se debe sumar, en caso que el contribuyente haya pedido prórroga del plazo para contestar la citación, ya visto en el punto vi).

viii) Resolución del TTA (inciso que debería estar en el 160 bis).

*“En caso que se establezca la existencia de abuso o simulación para fines tributarios, el Tribunal Tributario y Aduanero deberá así declararlo en la resolución que dicte al efecto, dejando en ella constancia de los actos jurídicos abusivos o simulados, de los antecedentes de hecho y de derecho en que funda dicha calificación, determinando en la misma resolución el monto del impuesto que resulte adeudado, con los respectivos reajustes, intereses penales y multas, ordenando al Servicio emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda.”*

Este inciso se refiere a la parte resolutive de la sentencia o fallo que dicte el Juez Tributario en sede jurisdiccional que debiera estar en el artículo 160 bis.

ix) Recursos

*“Lo anterior, sin perjuicio de los recursos que, de acuerdo al artículo 160 bis, puedan deducir el Servicio, el contribuyente o quien resulte sancionado con las multas que pudieren aplicarse.”*

Este precepto otorga al contribuyente el derecho a la doble instancia, esto es, poder acudir a un superior jerárquico para que revise la sentencia de primera instancia.

## **B- Etapa Jurisdiccional**

Artículo 4 quinquies, inciso primero: “La existencia del abuso o 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”.

Análisis del Artículo 160 bis:

i) Titularidad de la Acción.

*“El Director deberá solicitar la declaración de abuso o simulación a que se refiere el artículo 4° quinquies.”*

Nos remitimos a lo dicho en el numeral i) de la letra anterior, en el análisis de la etapa administrativa.

ii) Juez independiente e imparcial.

*“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 en el artículo 100 bis ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente”.*

Este punto fue el más debatido en la tramitación del proyecto. Se entrega la facultad de declarar la existencia de abuso o simulación a un tercero imparcial e independiente de las partes, como lo es un Tribunal. Con esto, vemos que se protegió un elemento esencial del Debido Proceso que afecta la actitud del sentenciador con las partes y su resolución del caso concreto sometido a su conocimiento, como lo es la imparcialidad. Luego, la independencia vista como el sometimiento exclusivo a la Constitución y a la Ley, y no a las instrucciones de otros órganos o superiores jerárquicos.

iii) Requisitos de la demanda.

*“De manera fundada, acompañando los antecedentes de hecho y de derecho en que se sustenta y que permitan la determinación de los*

*impuestos, intereses penales y multas a que dé lugar la declaración judicial a que se refiere este artículo”.*

Se espera que la fundamentación de la demanda, explique 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.

Además de lo antes señalado, el escrito debe cumplir con los requisitos generales a toda presentación judicial<sup>64</sup>:

- Designación del tribunal ante quien se presenta.
- La individualización del Director o de la autoridad del Servicio a quien se le hayan delegado estas funciones, con indicación del nombre, apellido, oficio y domicilio.
- Constitución de patrocinio y otorgamiento de poder en abogados del Servicio. Se conferirá patrocinio y poder al Jefe del Departamento de Defensa Judicial o del Departamento Jurídico a cargo de la tramitación y poder a dos o más abogados en aquellas unidades jurídicas en que la dotación lo permita.

---

<sup>64</sup> Circular del Servicio de Impuestos Internos N°65 del año 2015 página 22, [en línea] <[http://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/circulares/2015/circu65.pdf](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2015/circu65.pdf)> [consulta: 25 abril 2018].

- El poder se conferirá con las atribuciones señaladas en el inciso primero del artículo 7° del Código de Procedimiento Civil.
- Firma de quien asume la representación del Servicio, del Jefe del Departamento de Defensa Judicial o del Jefe del Departamento Jurídico que, en su calidad de abogado, patrocine la presentación y de los abogados a quienes se otorgue poder.
- Acompañar Resolución de nombramiento de quien comparece en representación del Servicio, según proceda.
- Acompañar Resolución que establece el orden de subrogación correspondiente, cuando proceda.
- En caso de existir delegación de la representación judicial del Director, se deberá adjuntar copia del instrumento en que conste, cuando corresponda.
- La individualización del contribuyente con indicación del nombre, apellido, oficio y domicilio.
- Exposición clara de los hechos y fundamentos de derecho en que se apoya.
- Las peticiones concretas que se someten a la decisión del tribunal.
- Solicitar que durante la tramitación del proceso se envíe aviso, por correo electrónico al Servicio, del hecho de haber sido

notificado de una o más resoluciones, individualizando la dirección de correo electrónico para estos fines, en los términos del artículo 131 bis, inciso 5° del Código Tributario.

- Se debe solicitar expresamente la condena en costas del contribuyente.
- En caso de ser necesario, se deberá solicitar expresamente en un otrosí la sanción para la persona natural o jurídica, debidamente individualizado, que haya diseñado o planificado los actos contratos o negocios constitutivos de abusos o simulación, según lo establecido en el artículo 100 bis del Código Tributario.

Respecto de los antecedentes que se deben acompañar, la Circular N° 65, establece que el documento fundante será el informe elaborado por el área competente según el procedimiento establecido en el numeral VII precedente, cuyas conclusiones, fundadas en los hechos constatados por el aparato fiscalizador deben permitir sostener, plausiblemente, que el contribuyente requerido cometió el abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter o quáter del Código Tributario, que se le impute, según corresponda; como también el requerimiento, citación y notificaciones respectivas que se hubieren efectuado al contribuyente en la etapa de fiscalización; así como los

documentos y demás antecedentes acompañados y/o tenidos a la vista en e proceso.

El informe deberá individualizar en forma clara y detallada las operaciones que tuvieron por objeto evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado, o la disminución de la base imponible o de la obligación tributaria, o la postergación del nacimiento de dicha obligación, en el caso de la aplicación del artículo 4° ter del Código Tributario.

En el caso en que el Servicio impute simulación en los términos del artículo 4° quáter del Código Tributario, se deberán individualizar todos aquellos actos y negocios jurídicos que pretendan disimular la configuración del hecho gravado o la naturaleza de los elementos que constituya la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento.

Junto con lo anterior, el informe deberá expresar las diferencias de impuestos entre lo declarado por el contribuyente y lo determinado por el Servicio o la modificación del resultado tributario según corresponda, lo que determinará la cuantía para los efectos de lo señalado en el inciso 2° del artículo 4° quinquies del Código Tributario y el monto de la multa establecida en el artículo 100 bis del mismo

cuerpo normativo, y que se someterá a la aprobación del Tribunal Tributario y Aduanero competente.

iv) Sujeto Pasivo de la acción.

*“Contribuyente y a los posibles responsables del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación”.*

Estos sujetos pasivos deberán comparecer según las normas de la ley N° 18.120, Ley Sobre Comparecencia en Juicio, dado a la cuantía mínima que se pide, de 250 Unidades Tributarias mensuales y la aplicación supletoria del artículo 129 del Código Tributario<sup>65</sup>.

v) Posibilidad de solicitar medidas precautorias.

Si bien la redacción del artículo en análisis, no contempla expresamente la posibilidad de solicitar las medidas precautorias, sí establece que en lo no previsto por el referido Párrafo 4°, y en cuanto la naturaleza de la tramitación lo permita, se aplicarán las demás normas contenidas en el Título II del Libro III del CT (arts. 123 a 148),

---

<sup>65</sup> Artículo 129.- En las reclamaciones a que se refiere el presente Título, sólo podrán actuar las partes por sí o por medio de sus representantes legales o mandatarios.

Las partes deberán comparecer en conformidad a las normas establecidas en la ley N° 18.120, salvo que se trate de causas de cuantía inferior a treinta y dos unidades tributarias mensuales, en cuyo caso podrán comparecer sin patrocinio de abogado.

que regula el procedimiento general de reclamaciones. Específicamente, el artículo 137 se refiere a ello<sup>66</sup>.

Junto con lo anterior, la Circular 65 regula este punto diciendo que El Servicio deberá analizar si el patrimonio del contribuyente ofrece suficientes garantías para responder de los resultados del juicio, o si existe motivo racional para estimar que éste ocultará sus bienes, situación en las cuales solicitará la medida cautelar reglada en el artículo 137 del Código Tributario.

Para ello, se efectuará un análisis sobre la situación patrimonial del reclamante con el objeto de acreditar ante el Tribunal la existencia de las causales que habilitan la aplicación de la medida cautelar. Para estos efectos se deberá señalar en forma precisa los bienes sobre los cuales se solicita la medida cautelar, sean estos muebles o inmuebles, acompañando los antecedentes pertinentes relativos a la

---

<sup>66</sup> A este respecto, el Cristian Boetsch en su libro La norma general anti elusión página 208 , expresa que no es procedente la solicitud de medida cautelar al no configurarse el requisito general de existencia de un germen de derecho que se reclama debido a lo no existencia de una liquidación o giro.

*Tal ámbito de aplicación circunscrito que el art. 137 reconoce es del todo evidente, en especial en lo que respecta a los juicios de abuso y simulación, pues mientras el proceso general de reclamaciones regula los juicios en los que ya existe una "liquidación, giro, pago o resolución que incida en el pago de un impuesto" (art. 124), en el juicio especial de abuso o simulación no existe tal liquidación ni giro, pues éstos únicamente podrán ser emitidos por el Servicio una vez que exista una sentencia condenatoria que se encuentre firme y ejecutoriada (art. 160 bis, inciso final).*

*BOETSCH Gillet, C. 2016, La norma general anti elusión análisis desde la perspectiva del derecho privado, Santiago, Chile, Ediciones UC, p208.*

correspondencia de valores entre la tasación o valoración de éstos y el monto o cuantía del litigio

vi) Traslado.

*“De la solicitud del Servicio se conferirá traslado al contribuyente y a los posibles responsables del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación, por el término de noventa días”.*

La notificación al contribuyente, se deberá practicar, según la Circular 65 personalmente o del modo sustitutivo a esta, según lo establecido en los artículos 40 y 44 Código de Procedimiento Civil, respectivamente.

Para la aplicación de las normas antes señaladas, se hace necesario solicitar al Tribunal que tome las medidas pertinentes para efectuar la primera notificación al contribuyente, como pueden ser la indicación de un receptor judicial o la habilitación de un funcionario del tribunal, como ministro de fe.

Con este acto procesal trascendental, el contribuyente tomará conocimiento de la acción que se interpone en su contra y ejercitar su respectiva defensa, conformándose la bilateralidad de la audiencia.

vii) Requisitos de la Contestación

*Su contestación deberá contener una exposición clara de los hechos y fundamentos de derecho en que basa su oposición a la declaración de abuso o simulación o, en su caso, a la responsabilidad por el diseño o planificación de los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación.*

viii) Audiencia

*Vencido el plazo para evacuar el traslado, haya o no contestado el contribuyente o el posible responsable, el Tribunal citará a las partes a una audiencia que deberá fijarse a contar del séptimo día y no más allá del decimoquinto, contado desde la fecha de la notificación de dicha citación, con el objeto que expongan sobre los puntos planteados tanto en la solicitud como en la contestación, en caso que la hubiere. En caso que el contribuyente o el posible responsable aporten en esta audiencia nuevos antecedentes a los cuales el Servicio no haya tenido*

*acceso previo, se le conferirá a éste un plazo de quince días para emitir los descargos pertinentes.*

La Circular 65 regula el caso en que el contribuyente o posible responsable del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación, aportare documentos en esta audiencia, a los cuales el Servicio no haya tenido acceso previo, se los deberá analizar a efecto de efectuar los descargos en el plazo de quince días.

El escrito de descargos se deberán expresar todas las objeciones que se tengan sobre estos nuevos antecedentes, con el objeto de sostener legítimamente la pretensión que fundamenta la solicitud de declaración de abuso o simulación presentada por el Servicio.

ix) La conciliación

En cuanto a la posibilidad de que en este procedimiento exista el trámite de conciliación, por norma expresa del artículo 132 bis<sup>67</sup> del Código Tributario se prohíbe este trámite procesal.

---

<sup>67</sup> Artículo 132 bis inciso tercero: El llamado a conciliación no procederá en los procedimientos reglados en los artículos 4° quinquies, 100 bis, 160 bis, 161 y 165 de este Código (...)

x) Término probatorio

*Vencido el último plazo a que se refiere el inciso anterior, y en la medida que hubiere controversia sobre algún hecho sustancial y pertinente, el Tribunal abrirá un término probatorio por un plazo de veinte días. En contra de la resolución que fije los puntos sobre los cuales deberá recaer la prueba, sólo procederá el recurso de reposición dentro del plazo de cinco días.*

El Tribunal, en la medida que de las alegaciones de las partes se sustraigan hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos, recibirá la causa a prueba, permitiendo que las partes rindan prueba sobre los hechos en que fundan su demanda.

La resolución que recibe la causa a prueba puede ser objeto de sólo del recurso de reposición dentro de los cinco primeros días. Esto marca una diferencia con el procedimiento general de reclamación, ya que en este último, procede además la apelación en subsidio.

La limitación anterior no involucra a la resolución que decide no recibir la causa a prueba ya que en contra de ella se podría reponer, con apelación en subsidio.

La Circular 65 señala que el sustento de lo dicho en el párrafo anterior, se encuentra en la aplicación supletoria de las normas del procedimiento general de reclamación que dispone el inciso final del artículo en análisis.

Respecto a los medios de prueba, igual aplicación supletoria de las normas del procedimiento general de reclamación se produce, es decir se admitirá cualquier medio probatorio apto para producir fe y su valoración se realizará según las reglas de la sana crítica.

Sólo recalcar que se puede presentar una eventual solicitud de inadmisibilidad probatoria contemplada en el inciso duodécimo del artículo 132 del Código Tributario, que el juez tributario deberá resolver en la sentencia final<sup>68</sup>.

---

<sup>68</sup> Artículo 132 bis inciso duodécimo(...)No serán admisibles aquellos antecedentes que, teniendo relación directa con las operaciones fiscalizadas, hayan sido solicitados determinada y específicamente por el Servicio al reclamante en la citación a que se refiere el artículo 63 y que este último, no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo del inciso segundo de dicho artículo. El reclamante siempre podrá probar que no acompañó la documentación en el plazo señalado, por causas que no le hayan sido imputables, incluyendo el caso de haber solicitado al Servicio prórroga del plazo

xi) Observaciones a la prueba

*“Concluido el término probatorio, se otorgará a las partes un plazo de cinco días para efectuar observaciones a la prueba rendida, tras lo cual el Tribunal resolverá en un plazo de veinte días”.*

xii) Apreciación de la prueba

*“El Tribunal apreciará la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica...”*

Esto va en concordancia con la valoración de la prueba en el sistema de justicia tributaria en general.

xiii) Sentencia

*“y deberá fundar su decisión teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imposables conforme a lo establecido en el artículo 4° bis.”*

El artículo en cuestión ordena al Juez Tributario que en la parte considerativa, debe tener en cuenta la naturaleza económica de los

---

original para contestar la referida citación y ella no fue concedida o lo fue por un plazo inferior al solicitado. El Juez Tributario y Aduanero se pronunciará en la sentencia sobre esta inadmisibilidad.

hechos imponderables de acuerdo al artículo 4 bis. Es decir tener en cuenta los aspectos económicos que las partes hubieren probado en el transcurso del juicio.

En cuanto a la parte resolutive del fallo, hay que regresar al artículo 4 quinquies que se coloca en el caso en que el Juez Tributario declare la existencia de abuso o simulación.

Lo que Debe contener la sentencia es:

- a) Constancia de los actos jurídicos abusivos o simulados
- b) Antecedentes de hecho y de derecho en que funda dicha calificación,
- c) Determinando en la misma resolución el monto del impuesto que resulte adeudado, con los respectivos reajustes, intereses penales y multas.
- d) Orden al Servicio para emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda.

xiv) Recursos

*“En contra de la resolución que se pronuncie sobre la solicitud procederá el recurso de apelación, el que deberá interponerse en el plazo de quince días contado desde la notificación respectiva, y se*

*concederá en ambos efectos. La apelación se tramitará en cuenta, a menos que cualquiera de las partes, dentro del plazo de cinco días contado desde el ingreso de los autos en la Secretaría de la Corte de Apelaciones, solicite alegatos. En contra de la resolución de la Corte de Apelaciones procederá el recurso de casación en el fondo o la forma”.*

En este inciso se deja expresamente estipulado la existencia de una doble instancia, al otorgar la posibilidad de proceder con el recurso de apelación y casación, tanto en el fondo como en la forma.

Por regla general el SII deberá recurrir en contra de todo fallo que rechace de manera total o parcial la solicitud de abuso o simulación, y sólo por excepción se podrá omitir su interposición<sup>69</sup>.

- xv) No reclamabilidad de las liquidaciones, giros o resoluciones que el Servicio emita en cumplimiento del fallo.

*“La liquidación, giro, resolución o multa, que se emitan en cumplimiento de la sentencia firme dictada en el procedimiento que declare la*

---

<sup>69</sup>Circular del Servicio de Impuestos Internos N°65 del año 2015 página 26, [en línea] < [http://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/circulares/2015/circu65.pdf](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2015/circu65.pdf)> [consulta: 25 abril 2018].

*existencia del abuso o de la simulación o la responsabilidad por el diseño o planificación de los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, no serán susceptibles de reclamo alguno. Las controversias que surjan respecto al cumplimiento de la sentencia, serán resueltas en forma incidental por el Tribunal que la dictó”.*

xvi) Aplicación supletoria

*En lo no establecido por este Párrafo, y en cuanto la naturaleza de la tramitación lo permita, se aplicarán las demás normas contenidas en el Título II de este.*

## **C – La experiencia de España**

El ordenamiento jurídico español, desde el año 1963 que cuenta con una norma antielusiva general. Esta norma se encontraba contenida en el artículo 24 la Ley General Tributaria, que regulaba el fraude a la ley tributaria, no tuvo aplicación práctica, sino hasta el año 1979 en que se dictó su Reglamento.

Aprobado este reglamento, la dificultad para la aplicación provenía básicamente de la exigencia de demostrar el propósito de eludir el impuesto. Debido a lo anterior, la administración prefería acudir a la norma 25.3 y recalificar los negocios, así también y colateralmente, no debían aplicar el procedimiento especial.

Hoy, España posee en la Ley General Tributaria<sup>70</sup>, en el artículo 15 una norma que se titula “Conflicto en la aplicación de la norma”. Este artículo se encuentra dentro de la Sección 3.ª llamada “Interpretación, calificación e integración”

*Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.*

*1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:*

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

*b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.*

*2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.*

---

<sup>70</sup> Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

En cuanto al procedimiento, se establece que quién declara la existencia del conflicto de leyes será la administración tributaria pero previo informe favorable de una Comisión consultiva<sup>71</sup>. Este informe es de carácter vinculante y necesario y en caso de declarar el conflicto de leyes se aplicará el tributo eludido más intereses de demora pero sin sanción.

*Artículo 159. Informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.*

*1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de esta ley, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas*

---

<sup>71</sup> La Comisión consultiva estará compuesta por dos representantes de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda designados por resolución del Director General de Tributos, uno de los cuales actuará como presidente con voto de calidad, salvo que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria afecte a las normas dictadas por las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos, en cuyo caso, los representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas serán designados por resolución del titular de dicho órgano.

Los representantes de la Administración tributaria actuante serán:

- a) Cuando la Administración tributaria actuante sea la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dos representantes de esta designados por el director del departamento competente.
- b) Cuando la Administración tributaria actuante sea una comunidad autónoma, dos representantes de la Administración tributaria autonómica.
- c) Cuando la Administración tributaria actuante sea una entidad local, dos representantes de la entidad local.

*tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante.*

*2. Cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta ley lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes.*

*Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas procedentes, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión consultiva.*

*3. A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector se tendrá en cuenta lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 150 de esta Ley.*

*4. El plazo máximo para emitir el informe será de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva. Dicho plazo podrá ser ampliado mediante acuerdo motivado de la comisión consultiva, sin que dicha ampliación pueda exceder de un mes.*

*5. Transcurrido el plazo al que se refiere el apartado anterior sin que la Comisión consultiva haya emitido el informe, se reanudará el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión consultiva.*

*6. El informe de la Comisión consultiva vinculará al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma.*

*7. El informe y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no serán susceptibles de recurso o reclamación, pero en los que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.*

Las críticas que ha recibido la intervención de la Comisión es que es un órgano ajeno a la propia inspección, que sólo sirve para dilatar el acceso a las reclamaciones y recursos pertinentes, que la Comisión no siempre acepta la propuesta de la administración y siendo éste vinculante en la ocasión en que la Comisión no está de acuerdo, la administración no puede actuar<sup>72</sup>.

Y finalmente podemos señalar que no existe recurso contra el informe emitido por la Comisión, teniendo el contribuyente sólo la opción de reclamar en contra la liquidación que utilice de fundamento el informe. .

---

<sup>72</sup>Las experiencias en la aplicación del artículo 15 de la Ley General Tributaria [en línea] [http://www.elderecho.com/tribuna/fiscal/experiencias-aplicacion-Ley-General-Tributaria\\_11\\_537055001.html](http://www.elderecho.com/tribuna/fiscal/experiencias-aplicacion-Ley-General-Tributaria_11_537055001.html) [consulta: 03 mayo 2018].

## **CONCLUSIONES**

El artículo 19 número 3° de la Constitución Política de la República contiene la garantía constitucional del Debido Proceso en términos de “racional y justo procedimiento”. Ha sido la doctrina la encargada de describir el sentido y alcance y completar con los elementos que componen esta garantía.

La reforma tributaria aprobada el año 2014, contenida en la ley N° 20.780 agregó a nuestro ordenamiento jurídico, una norma general anti elusión, actualmente incorporada en el artículo 4 bis, ter y quater del Código Tributario. Al mismo tiempo, se establece un procedimiento especial para la declaración de la existencia de abuso o simulación.

Este procedimiento primeramente y según la iniciativa del ejecutivo contenida en el mensaje del proyecto, sería entregado a las facultades del Servicio de Impuestos Internos, quién sería el órgano encargado de declarar la existencia del abuso o simulación en virtud de un procedimiento de carácter administrativo.

Con lo anterior, evidentemente, el procedimiento no se llevaría a cabo frente a un juez independiente e imparcial, sino que sería mediante la dictación de una resolución, liquidación o giro por el funcionario fiscalizador, previa autorización del Director Regional, Director de Grandes Contribuyentes o Subdirector de Fiscalización según correspondiera.

El énfasis de la regulación se colocaba en el para solicitar la autorización antes mencionada, y no se evidencia preocupación alguna por dotarlo de garantías procesales.

Así pues, hay una intención de asimilarlo a un simple proceso de fiscalización que terminaría con la calificación de los actos o contratos, determinación de los impuestos, intereses penales y multas.

Aún con la experiencia de la antigua jurisdicción tributaria y la reciente modernización de ésta con la creación e implementación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, se quiso dejar en manos del mismo ente fiscalizador la facultad de declaración del abuso o simulación, sin importar que el espíritu de la nueva justicia tributaria era precisamente brindarle mayor imparcialidad y garantías procesales al contribuyente.

El contribuyente, únicamente participaría en el procedimiento en virtud del inicio de un proceso de fiscalización y posterior citación, aportando los antecedentes requeridos y sólo podría reclamar a un tercero imparcial, esto es mediante el procedimiento general de reclamación, una vez practicada la calificación del acto abusivo o eludido contenida en una liquidación o giro.

Finalmente y después de la etapa de discusión legislativa, la ley N° 20.780 es promulgada y publicada, quedando el procedimiento regulado en el artículo 4 quinquies y 160 bis del Código Tributario.

Como principales características del procedimiento podemos mencionar:

- a) Etapa administrativa previa y obligatoria ante el Servicio de Impuestos Internos.
- b) La titularidad de la acción recae en el Director del Servicio.
- c) Sujeto pasivo es el contribuyente y los posibles responsables del diseño o planificación de los actos o contratos susceptibles de constituir abuso o simulación.
- d) Cuantía mínima de diferencia temporal de impuestos de 250 UTM.
- e) Establecimiento de plazos para ejercer la acción y resolución del conflicto, lo que propende a la pronta resolución de la litis y combate la incertidumbre en que se puede ver expuesto el contribuyente.
- f) Notificación oportuna al contribuyente, que le permite ejercer su defensa y aportar pruebas destinadas a desvirtuar la acusación de abuso a simulación.
- g) Declaración jurisdiccional, mediante dictación de sentencia fundada y valoración de la prueba rendida en juicio del Tribunal Tributario y Aduanero.
- h) Posibilidad de impugnar la sentencia de primera instancia mediante recursos procesales.

Como se aprecia, este procedimiento en su período de tramitación en el Congreso Nacional y producto del debate legislativo, mutó a un procedimiento investido de elementos que nos llevan a entender que estamos frente a un racional y justo procedimiento.

No podía ser menos, teniendo en cuenta las consecuencias tributarias y económicas para el contribuyente que traerá aparejada la sentencia que declare el abuso o simulación.

## BIBLIGRAFÍA

### A.- TEXTOS:

1. AGUDELO, M. R. 2005.El debido Proceso [en línea] Opinión Jurídica volumen 4, número 7 <http://revistas.udem.edu.co/index.php/opinion/article/view/1307/1283> [consulta: 02 febrero 2018]
2. BOETSCH Gillet, C. 2016, La norma general anti elusión análisis desde la perspectiva del derecho privado, Santiago, Chile, Ediciones UC, p208.
3. COLOMBO C. Juan. 2003. El debido proceso constitucional, Trabajo preparado para el encuentro anual con la Corte Constitucional Italiana Roma, Italia p.5.
4. Comisión de Estudios de la Nueva Constitución, Actas Oficiales, sesión 103, 16 de enero 1975, p11.
5. Comisión de Estudios de la Nueva Constitución, Actas Oficiales, sesión 103, 16 d enero 1975, p12-13.
6. Constitución Política del Estado de Chile sancionada y promulgada en 30 de octubre de 1822 [en línea] < <https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1005168>> [consulta: 15 diciembre 2017].
7. Constitución Política del Estado de Chile, promulgada en 29 de diciembre de 1823 [en línea] < <https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1005202>> [consulta: 15 diciembre 2017].
8. Constitución Política de la República de Chile promulgada en 8 de agosto de 1828 [en línea] < <https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1005225>> [consulta: 15 diciembre 2017].

9. Constitución Política de la República de 1833 [en línea] <<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=137535>> [consulta: 15 diciembre 2017].
10. Constitución Política de la República de Chile de 1925 [en línea] <<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=241203>> [consulta: 15 diciembre 2017].
11. Convenio Europeo de Derechos Humanos [en línea] <[https://www.echr.coe.int/Documents/Convention\\_SPA.pdf](https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_SPA.pdf) > [consulta: 10 diciembre 2017].
12. Declaración Universal de Derechos Humanos [en línea] <http://www.un.org/es/universal-declaration-human-rights/> [consulta: 15 enero 2018].
13. ESCOBAR G. J. 2008 Problema del Tribunal Tributario [en línea] <[www.jaimegarciaabogado.cl/publicaciones/](http://www.jaimegarciaabogado.cl/publicaciones/)> [consulta noviembre 2017].
14. EVANS de la Cuadra, E. 2004. Los Derechos Constitucionales, Santiago, Chile. Editorial jurídica de Chile, Tomo II tercera edición, p.144.
15. Historia de la ley 20.780 [en línea] <<https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4406/> > [consulta: 19 de abril 2018].
16. Informe Comisión de Hacienda Primer Trámite Constitucional Cámara de Diputados. Fecha 05 de mayo, 2014 en Sesión 20. Legislatura 362. [en línea] <[file:///C:/Users/ccarre%C3%B1o/Downloads/HLD\\_4406\\_10fa90c41da2c89d4676c115377312c3.pdf](file:///C:/Users/ccarre%C3%B1o/Downloads/HLD_4406_10fa90c41da2c89d4676c115377312c3.pdf)> [consulta: 16 marzo 2018].
17. Las experiencias en la aplicación del artículo 15 de la Ley General Tributaria [en línea] [http://www.elderecho.com/tribuna/fiscal/experiencias-aplicacion-Ley-General-Tributaria\\_11\\_537055001.html](http://www.elderecho.com/tribuna/fiscal/experiencias-aplicacion-Ley-General-Tributaria_11_537055001.html) [consulta: 03 mayo 2018].

18. MATURANA M., Cristian.2009. Disposiciones comunes a todo procedimiento. Separata de apuntes de Clases Derecho Procesal I Santiago, Chile Facultad de Derecho Universidad de Chile. p. 15.
19. Mensaje de s.e. la Presidenta de la Republica con el que inicia un proyecto de ley de reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el Sistema tributario[en línea]<[https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file\\_ley/4406/HLD\\_4406\\_749a0d2dec7072ac83d52ebf0f2ff393.pdf](https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/4406/HLD_4406_749a0d2dec7072ac83d52ebf0f2ff393.pdf)> [consulta: 16 marzo 2018].
20. Oficio del ejecutivo que formula indicaciones al proyecto de ley de reforma tributaria que modifica el sistema tributario de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario <<https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4406/>> [consulta: 12 abril 2018].
21. Proyecto de constitución provisoria para el Estado de Chile publicado en 10 de agosto de 1818, sancionado y jurado solemnemente el 23 de octubre del mismo [en línea] <<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1005251>> [consulta: 15 diciembre 2017].
22. Quinta enmienda de la Constitución Política de la República [en línea] [https://es.wikipedia.org/wiki/Quinta\\_Enmienda\\_a\\_la\\_Constituci%C3%B3n\\_de\\_los\\_Estados\\_Unidos](https://es.wikipedia.org/wiki/Quinta_Enmienda_a_la_Constituci%C3%B3n_de_los_Estados_Unidos) [consulta: 02 febrero 2018].
23. Reglamento constitucional provisoria sancionado el 26 de octubre de 1812 [en línea] <<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1005390>> [consulta: 15 diciembre 2017].
24. UGALDE R. 2002 Reforma a la justicia tributaria, Revista Actualidad Jurídica (5): p.129-134.

## B.- NORMAS JURÍDICAS

1. Constitución Política de la República. Editorial Jurídica. Santiago 2009.
2. Código Tributario. Editorial Thomson Reuters. Santiago 2018.
3. Código de Procedimiento Civil. Editorial Jurídica. Santiago 2018.
4. Ley N°20780.
5. Pacto San José de Costa Rica [en línea]<[https://www.oas.org/dil/esp/tratados\\_b32\\_convencion\\_americana\\_sobre\\_derechos\\_humanos.htm](https://www.oas.org/dil/esp/tratados_b32_convencion_americana_sobre_derechos_humanos.htm)> [consulta: 10 diciembre 2017].
6. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N°65 del año 2015 página 22, [en línea] <[http://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/circulares/2015/circu65.pdf](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2015/circu65.pdf)> [consulta: 25 abril 2018].
7. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N°41 del año 2016.
8. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Resolución EX. N° 68 año.

## C.- SENTENCIAS

1. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Rol 478, 08 de agosto 2006, considerando trece y décimo cuarto.
2. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Rol n° 699,14 septiembre 2007, considerando cuarto.
3. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Rol N° 821, 01 de abril 2008, considerando octavo.
4. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Rol N° 2628, 30 de diciembre 2014, considerando sexto.

## **ANEXOS**

- a) Circular N° 65 del año 2015
- b) Circular N° 41 del año 2016