



**“Test de relevancia económico:
Comparación con el derecho anglosajón”**

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

Alumno: Hernán Solís J.

Miguel Ángel Sáez

Profesor Guía: Antonio Faúndez Ugalde

Santiago, Julio 2018

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.....	4
MARCO TEÓRICO.....	6
1. ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE ELUSIÓN TRIBUTARIA PREVIO A LA LEY DE REFORMA TRIBUTARIA.....	6
2. NORMA GENERAL ANTIELUSIVA EN EL PROYECTO DE REFORMA TRIBUTARIA.....	8
3. PRINCIPALES MODIFICACIONES DE LA NGA CON LA REFORMA TRIBUTARIA	9
3.1. Art. 4° bis inciso primero.....	9
3.2. Art. 4° bis inciso segundo.....	12
3.3. Art. 4° bis inciso tercero.....	12
3.4. Art. 4° bis inciso cuarto.....	13
3.5. Art. 4° bis inciso quinto.....	14
3.6. Art. 4° Ter.....	15
3.7. Art. 4° Quáter.....	18
3.8. Art. 4° Quinquies.....	18
4. EL TEST DE RELEVANCIA JURÍDICO ECONÓMICO.....	21
4.1. CONTEXTO NACIONAL.....	21
4.2. EL ORIGEN DE LAS DOCTRINAS ANTIELUSIVAS EN EL DERECHO ANGLOSAJÓN.....	22
4.2.1. EEUU.....	23
4.2.2. CODIFICACIÓN DE LA ECONOMIC SUBSTANCE EN LA GAAR EN EEUU. 25	
4.2.3. REINO UNIDO.....	29
4.2.4. GENERAL ANTI AVOIDANCE RULE (GAAR) EN REINO UNIDO.....	30
5. ESPAÑA.....	33
6. EL ABUSO DE LA LEY EN EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA.....	34
6.1. EL ORIGEN DEL CONCEPTO DE ABUSO A LA LEY.....	34
6.2. ELEMENTOS DEL ABUSO A LA LEY.....	35
7. EL TEST DE RELEVANCIA ECONÓMICO EN LA NORMA NACIONAL.....	35
7.1. ¿INCOMPATIBILIDAD DEL SISTEMA ANGLOSAJÓN CON EL NUESTRO?.....	35
7.2. DIFICULTAD DE APLICACIÓN POR CAMBIOS EN LA TRAMITACIÓN DE LA NORMA.....	37

7.3. PROPUESTA METODOLOGICA DE UN TEST DE RELEVANCIA ECONOMICA
38

8. CONCLUSIÓN.....43

Bibliografía.....46

INTRODUCCIÓN

La ley N°20.780 sobre “*Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario*” promulgada por la Presidenta Michelle Bachelet el 26 de Septiembre de 2014 y publicada en el diario oficial el día 29 de septiembre de 2014, introdujo una serie de modificaciones a la legislación tributaria nacional, siendo algunas de las más relevantes las que se introducen al Código Tributario.

Estas modificaciones incluyen un conjunto de disposiciones que regulan en términos generales la elusión tributaria, además de diversas normas relacionadas con la elusión en materias específicas. Junto con esto, en el protocolo de reforma tributaria contemplaba herramientas de calificación o recalificación de negocios con fines de ahorro tributario como el test de “impropiedad” y el de “propósitos comerciales”, y siendo éste último, el único test que quedó plasmado finalmente en la norma.

Si bien es cierto, nuestro sistema tributario ya contaba con normas de carácter específico para enfrentar el problema de la elusión, la principal novedad de la Ley N° 20.780 es que viene a introducir una norma general antielusiva (en adelante NGA), la que es prácticamente idéntica a la norma española, entregando la facultad a los tribunales para declarar que determinados actos, contratos o negocios jurídicos, son elusivos derivados de planificaciones tributarias agresivas.

Así, luego de la aprobación de las modificaciones legales se incorporaron ocho nuevos artículos regulando la declaración judicial de abuso, a saber: 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 26 bis, 100 bis, 119 y 160 bis.

En términos generales la norma propuesta en el proyecto de Reforma Tributaria, en particular, en su definición de la elusión, era prácticamente una copia textual de la Ley

General Tributaria Española de 2003. Sin embargo, durante la tramitación parlamentaria se produjeron importantes modificaciones. Mientras el proyecto original distinguía y trataba separadamente la elusión y la simulación; la ley aprobada confunde ambos elementos, tratando el abuso de formas jurídicas y la simulación como especies de elusión (Osorio Morales, González Orrico, Vildósola Godoy, & Vidal Chavarría, 2016, pág. 148).

Otra modificación importante introducida durante el debate parlamentario fue la eliminación del test de impropiedad como mecanismo de aplicación de la norma, dejando así solamente vigente el test de relevancia jurídico y económico. Este último test es usado por países que usan el abuso de formas jurídicas para regular la elusión, el cual exige comparar los negocios realizados con los que serían adecuados en relación con el resultado obtenido. Éste test de relevancia jurídico y económico es la esencia del concepto de abuso de formas jurídicas.

En este contexto, la finalidad de este trabajo es intentar, establecer una metodología de aplicación de este test, que hoy no ofrece el texto legal ni tampoco las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos (en adelante, "SII").

MARCO TEÓRICO

1. ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE ELUSIÓN TRIBUTARIA PREVIO A LA LEY DE REFORMA TRIBUTARIA

Previo a la dictación de la ley de reforma tributaria no existía una norma de carácter general que prohibiera la elusión, solamente existían normas especiales, cuyo ámbito de aplicación se encontraban circunscritos a las materias expresamente comprendidas en dichas normas, por ejemplo, se encuentra en el Art. 64 del Código Tributario, sobre la facultad de tasación del Servicio de Impuestos Internos y los dispuesto en el Art. 63 de la ley N°16.271 sobre impuesto a las Herencias y Donaciones.

Previo a la entrada en vigencia de la ley N°20.780 de Reforma Tributaria, se distinguían tres conductas que podía asumir un contribuyente frente a la legislación de esa época.

En primer lugar, se consideraba la economía de opción o planificación tributaria, la cual “consiste en la facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, o incluso de renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con el fin de obtener un ahorro tributario” (Ugalde Prieto & García Escobar, 2009).

Por lo tanto, en la doctrina siempre se ha considerado que la planificación tributaria constituye una conducta plenamente lícita y no susceptible de sanción alguna, pero en cierta forma lo anterior, se contrapone con el mensaje enviado al congreso de proyecto de reforma tributaria, en el cual se pone un manto de duda en cuanto a la licitud de la planificación tributaria. En el texto se expresaba que “*existe un creciente consenso en torno a que nuestro sistema tributario y sus normas de fiscalización permiten obtener ventajas mediante planificaciones tributarias elusivas. Nuestro sistema tiene dificultades para sancionar las planificaciones que tienen el solo propósito de sacar ventajas*

tributarias en la realización de una operación o un conjunto de operaciones relacionadas entre sí”.

Agrega el texto “La incorporación en el Código Tributario de una norma antielusión, que va a permitir al Servicio de Impuestos Internos rechazar ventajas tributarias obtenidas mediante planificaciones elusivas y sancionar a los contribuyentes y asesores tributarios que hayan participado en su diseño”.

La planificación tributaria – entendida como la elección de algunas de varias alternativas lícitas permitidas por la ley para el desarrollo de sus negocios o actividades mediante las cuales éste tiene un ahorro tributario (González Orrico, 2014) – hoy encuentra su límite en la elusión, la cual se configura mediante el abuso de formas jurídicas o simulación que hoy el Código Tributario regula.

En segundo lugar, otra conducta se refiere a la evasión, que no es más que el no pago de la obligación tributaria, conducta que se califica como ilícita o antijurídica. No ahondaremos en esta conducta.

La tercera conducta es la elusión. Una definición etimológica del significado de la palabra acudimos al diccionario de la Real Academia Española, donde elusión es “acción y efecto de eludir” y por eludir palabra proveniente del latín *eludere*, se entiende que es “evitar con astucia una dificultad o una obligación”.

De acuerdo al diccionario del SII se define elusión como “Acción que permite reducir la base imponible mediante operaciones que no se encuentran expresamente prohibidas por disposiciones legales o administrativas” (SII, s.f.).

Para algunos autores “consiste en evitar por medios lícitos que un determinado hecho imponible se realice, mediante el empleo de formas o figuras jurídicas aceptadas por el Derecho -aun cuando alguna de aquellas sea infrecuente o atípica- y que no se encuentran tipificadas expresamente como hecho imponible por la ley tributaria” (Ugalde

Prieto & García Escobar, 2009, pág. 71). Es decir el sujeto del impuesto está tomando una opción respecto a las posibilidades que otorgan las normas jurídicas.

Otros autores, se refieren a la elusión como una violación indirecta de la ley tributaria, es decir, una infracción a sus propósitos pero no de su letra (Vergara Quezada, Norma Antielusiva General sobre los fines en nuestras leyes tributarias, 2016). Y es similar a la definición que posee la OECD en su glosario de términos y la define como “aquella disposición del contribuyente que tiene la intención de reducir su responsabilidad tributaria y que aunque podría ser estrictamente legal, generalmente está en contradicción con el propósito que la ley pretende seguir” (OECD, s.f.).

En lo que respecta jurisprudencia acerca de la elusión, se alude principalmente a la sentencia decretada por la Corte Suprema el 28 de Enero del 2003, en el caso Bahía S.A. A partir de este fallo se sostuvo que los tribunales habían sentado un precedente en cuanto a que la elusión era una conducta lícita. Pero existe otro fallo del 23 de Julio del 2013, Caso Coca Cola-Embonor, en la cual el TTA de Arica declara la operación como ilícitamente elusiva por carecer de una “legítima razón de negocios”. En estos ejemplos se da cuenta que la licitud o ilicitud de la elusión es discutible y todo dependerá de los medios y fines empleados para catalogarla.

En gran parte de la doctrina extranjera, principalmente en Alemania y España se indicaba que la elusión era ilícita, dado que sus doctrinas contemplaban normas generales anti elusivas. En Chile en cambio, la elusión no se consideraba per se ilícita, dado que si la reducción de la carga tributaria se obtiene por medio lícitos era aceptada, principalmente “porque el contribuyente no es el responsable de la mala legislación, de modo que si las leyes tributarias alcanzan a algunos negocios u operaciones y no a otros similares o parecidos a los primeros, el contribuyente es libre de evitar que el hecho imponible

previsto se realice, recurriendo a las formas jurídicas no gravadas por el legislador” (Ugalde Prieto & García Escobar, 2009, pág. 73).

2. NORMA GENERAL ANTIELUSIVA EN EL PROYECTO DE REFORMA TRIBUTARIA

La NGA contenida en el proyecto de ley de reforma tributaria tuvo su principal inspiración y modelo en la norma española, la cual tiene una vigencia de más de 50 años, y que, a su vez, tiene su origen en la norma alemana y en el derecho anglosajón.

Con la incorporación de la NGA al Código Tributario, la administración tributaria ha decidido enfrentar la elusión como un problema, ya que ésta vulnera los hechos gravados establecidos en la ley, afectando así la equidad en la carga tributaria. En consecuencia se considera un acto negativo, ya que afecta la libre competencia, generando ventajas económicas frente a los no elusores, incrementa los costos de la administración tributaria, por necesidad de mayor fiscalización, y uno de los más complejos es que perjudica la recaudación tributaria, debido a que impide que el estado cuente con los recursos presupuestados

La NGA se concretaba mediante la inclusión de cinco nuevos artículos al Código Tributario.

3. PRINCIPALES MODIFICACIONES DE LA NGA CON LA REFORMA TRIBUTARIA

El Art. 4° bis que contiene la norma base, el Art. 4° Ter sobre “abuso de formas jurídicas”, el Art. 4° quáter sobre simulación y el Art. 4° quinquies, relativo a diversos aspectos de la declaración de existencia del abuso o de la elusión.

3.1. Art. 4° bis inciso primero

Partamos señalando que el Art. 4 bis tiene su fuente en el Art. 13 de la Ley General Tributaria Española, que en su actual redacción dispone: “Artículo N°13. Calificación. Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”.

Por su parte nuestra doctrina lo plantea de la siguiente manera:

*“Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los **hechos imponibles**, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles”.*

Comentario:

- i) Legalidad: En este artículo se concreta el principio de legalidad de los tributos. Tal como lo señala la circular N°65 del SII afirma que “el principio de legalidad supone que la aplicación de tributos conforme a lo dispuesto en los hechos gravados establecidos en la ley, no pueden quedar al arbitrio de los contribuyentes, es decir, los impuestos son obligatorios, y nadie puede sustraerse a su aplicación mediante actos elusivos. (Servicio de Impuestos Internos, 2015)
- ii) Naturaleza Jurídica: Esta primera parte del Art. 4 bis es relevante en cuanto dispone que el nacimiento y exigibilidad de las obligaciones tributarias está dada por la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizado por los contribuyentes, lo que significa que para su calificación no basta una mera apreciación económica de los mismos. (Boetsch Gillet, 2016). Es decir, en el

proceso de calificación jurídica se elimina la utilización de la interpretación económica.

- iii) Forma: El concepto de “forma” introducido por la Reforma al Código Tributario no alude a las formalidades o requisitos externos con que algunos actos deben celebrarse, sino que hace referencia al principio tributario de la “sustancia sobre la forma” (substance over form). Así también el SII lo interpreta en la Circular N°65 “prevalencia de la sustancia sobre la forma”, es decir, considera la verdadera naturaleza de la transacción. Este principio tiene sus orígenes en la jurisprudencia norteamericana, adscrita al sistema del *common law* (Varela Barraza, 2010) y nuestro ordenamiento jurídico es de raíz europeo – continental (*civil law*) y es donde ésta NGA debe ser analizada conforme a los principios de nuestra cultura, es decir, los conceptos de “forma” y “sustancia o fondo” deberán ser elaborados en bases jurídicas (Boetsch Gillet, 2016). El término “forma jurídica” equivale al tipo contractual y ésta norma limita su aplicación a solamente a los contratos regulados por ley y no se considerarán aquellos contratos atípicos que lleven a cabo los contribuyentes.
- iv) Con la NGA, al legislador tributario le interesaría, para verificar si se ha verificado o no un hecho imponible, hacer valer la real voluntad y finalidad o motivos tenidos en cuenta por las partes (“sustancia”) por sobre el objeto aparente y externalizado (“forma”). Si la voluntad declarada por las partes no coincide con la voluntad real, podríamos estar frente a una simulación, primera hipótesis de elusión a que se refiere el Art. 4 bis y que se regula en el Art. 4 quáter y, por otro lado, si la finalidad o propósito de las partes (motivo que los llevo a celebrar el contrato) no se encuentra acorde con el ordenamiento jurídico, podríamos estar frente a un “abuso de forma jurídica”, segunda

hipótesis de elusión a que se refiere el Art. 4 bis y que se regula en el Art. 4 ter. (Boetsch Gillet, 2016)

- v) *“cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado”*... Esta frase se refiere a que los contratos son lo que son y no lo que las partes dicen que son.
- vi) *“... prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.”*, esta frase debe ser entendida como que el acto o contrato se haya ejecutado efectivamente, que el mismo no haya sido declarado nulo por sentencia judicial, y que vicio o defecto no sea la omisión de una solemnidad prevista en la ley. De lo contrario no cabe prescendencia alguna de los vicios o defectos. (Boetsch Gillet, 2016)

3.2. Art. 4° bis inciso segundo

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

- i) De acuerdo con el Art. 26 del Código Tributario, buena fe, corresponde al actuar consciente del contribuyente apegada al derecho, de la manera que éste ha sido interpretado por la Dirección. Se busca que cada contribuyente actúe bajo este principio, estableciendo que, si se eluden los hechos imponibles establecidos, no se está actuando de buena fe, y por lo tanto, es posible que se sancione al contribuyente según los conceptos establecidos en los artículos siguientes. Junto con lo anterior, es aquí en donde se le entrega la facultad al servicio de probar la existencia de abuso o simulación.

- ii) La buena fe se vincula con ciertos valores como son la honradez, corrección, rectitud, veracidad, coherencia y racionalidad, necesariamente implica que para que se reconozca la buena fe se debe partir de la base que los actos o contratos llevados cabo por los contribuyentes, necesariamente tienen coincidencia entre su naturaleza jurídica y su forma.

3.3. Art. 4° bis inciso tercero

En cuanto a la no existencia de buena fe por parte del contribuyente el inciso tercero señala

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

- i) Lo opuesto a la buena fe es actuar de mala fe y su definición es “la convicción que tiene una persona de haber adquirido el dominio, posesión, mera tenencia o ventaja sobre una cosa o un derecho de manera ilícita, fraudulenta, clandestina o violenta”.
- ii) Se configura únicamente en la medida en que se concrete una elusión o un acto ilícito y que solo existe en la medida en que judicialmente se declara abuso o simulación y por lo tanto, no habiendo elusión, necesariamente hay un obrar lícito y por ende, de buena fe y así lo debe reconocer el SII. (Boetsch Gillet, 2016)

3.4. Art. 4° bis inciso cuarto

En los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4° ter y 4° quáter.

- i) Esta disposición es una expresión del principio de especialidad consagrado en el Art. 13 del Código Civil, que señala: *“Las disposiciones de una ley, relativas a cosas o negocios particulares, prevalecerán sobre las disposiciones generales de la misma ley, cuando entre unas y las otras hubiere oposición”.*
- ii) Es decir, cuando exista una norma especial que sancione una conducta elusiva, se regirá en primera instancia por la disposición de la norma especial.

En la circular N°65 del SII señala casos de normas especiales antielusión:

- a. Disposiciones sobre tasación del Art.64 del CT
- b. Normas sobre gastos rechazados del Art. 21 de la LIR.
- c. “Justificación de inversiones” de los Art. 70 y 71 de la LIR
- d. El N°8 del Art. 17 de la LIR
- e. Art. 41 E de la LIR
- f. Las normas del Art. 41 F de la LIR

3.5. Art. 4° bis inciso quinto

Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente. Para la determinación del abuso o la simulación deberán seguirse los procedimientos establecidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis.

- i) Para determinar elusión se requiere que sea mediante una declaración judicial dictada por los tribunales de justicia

- ii) Con respecto a la carga de la prueba queda establecido que le corresponderá al SII, quien tiene la facultad de probar la existencia de abuso o simulación. “Le compete al SII acreditar las imputaciones elusivas, con pruebas reales del hecho y no con meros indicios, toda vez que tanto la existencia del abuso como la simulación deben ser declaradas, a requerimiento del Director, por el Tribunal Tributario y Aduanero, competente, aplicando el procedimiento legal” (Aste Mejías, 2016, pág. 411)

3.6. Art. 4° Ter

El abuso tributario que corresponde a la primera hipótesis de elusión establecida por la ley de reforma tributaria, se encuentra regulado en éste artículo que dispone lo siguiente:

“Los hechos imponibles contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.

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

diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.

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

- i) Como lo plantea la doctrina alemana, estamos ante un abuso de formas cuando existe una inadecuación entre el resultado económico que se persigue y la forma utilizada para ello, empleándose configuraciones jurídicas inadecuadas y que son a menudo engorrosas y complicadas.
- ii) Si no se configura el resultado que el legislador busca precaver (evitar total o parcialmente el hecho gravado o se disminuya la base imponible o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación) pero solo se verifican los medios (actos o negocios jurídicos que no produzcan resultados jurídicos o económicos relevantes y que sean distintos a los tributarios), no se podrá declarar abuso.
- iii) Por otro lado, si se configura el resultado pero se utilizan otros medios no descritos en la norma tampoco se podrá declarar el abuso, tal como se declara en el inciso segundo.
- iv) Dentro de los medios para que se declare abuso es que éstos deben ser “actos o negocios jurídicos” que “individualmente o en su conjunto no produzcan resultados o efectos económicos relevantes para un contribuyente o un tercero”. De acuerdo a la Circular N°65 del SII, por “negocio jurídico” se entiende un hecho humano, voluntario o consciente y lícito y que tiene por objetivo establecer entre las personas relaciones jurídicas, crear, modificar o extinguir derechos y obligaciones cuyos efectos son deseados por las partes y sancionados por la ley.

- v) Lo primero a analizar es saber si el acto o negocio jurídico produjo “efectos” o “resultados”. Por efectos se entiende los derechos y obligaciones que emanan para las partes del negocio jurídico. Para determinar si hubo o no abuso no basta con analizar estos efectos directos, sino que resulta imprescindible establecer si el acto o negocio produjo un determinado resultado y éste comprende toda consecuencia casualmente derivada del negocio. (Boetsch Gillet, 2016)
- vi) Para que tenga lugar el abuso es imprescindible que el o los actos o negocios “no” produzcan resultados o efectos “jurídicos” o “económicos”. Se produce un dificultad interpretativa con respecto a la circular N°65 por parte del SII de esta norma, debido a que en ésta dice que para verificar si hubo o no elusión se debe entender estrictamente a cuestiones de orden económico o patrimonial. Dado que se puede perfectamente dar el caso de que un determinado acto no produzca ningún efecto económico pero sí que genere consecuencias jurídicas (Boetsch Gillet, 2016).
- vii) Lo que queda por discutir es el carácter “relevante” del resultado o efecto a fin de establecer si se configuró o no un abuso. Para establecer la relevancia resulta imprescindible analizar y establecer la causa del acto o negocio. La relevancia no es un concepto de carácter puramente económico sino que también jurídico.
- viii) Se entiende que el abuso en materia tributaria tiene lugar cuando por medio de la celebración y ejecución de actos o negocios jurídicos exclusivamente se obtenga algún ahorro tributario sin que los mismos actos o negocios produzcan ningún otro resultado o efecto jurídico o económico relevante para el contribuyente o un tercero. Este ahorro tributario debe consistir en evitar total o

parcialmente la realización del hecho gravado, la disminución de la base imponible, la disminución de la obligación o la postergación o diferimiento del nacimiento de la obligación tributaria.

- ix) Si se llega a obtener cualquier otro ahorro tributario distinta de los anteriores, dicha operación no podrá ser catalogada de abuso de formas jurídicas y por lo tanto, no será aplicable la NGA.
- x) Con respecto a la parte final del artículo en cuanto a la sanción del abuso, se habilita al SII a obrar sin considerar el contrato del contribuyente haciendo aplicable la ley tributaria defraudada.
- xi) Observamos que el Art. 4° Ter del CT no entrega un concepto de las normas jurídicas, ni describe los actos que configuran dicho abuso y solo se limita a determinar los efectos de estos actos, lo que dificulta la diferenciación entre planificación tributaria y elusión.

3.7. Art. 4° Quáter

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

En este artículo se analiza un concepto más complejo, que es la simulación. Ésta trata de aparentar la realización de acciones que realmente no se están realizando, es decir, 2 o más contribuyente se conciertan para engañar y perjudicar al Fisco, mediante la desaparición de la carga tributaria o simplemente disminuyéndola.

3.8. Art. 4° Quinquies

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

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

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

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

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

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

Es a través de este artículo que se establece para los contribuyentes y el SII el procedimiento a seguir en el caso en que se quiera acusar “Abuso o Simulación” para proceder con la aplicación de las normas anti elusivas.

Si bien se definen los conceptos de abuso y simulación, la ley establece que estos pueden ser declarados y acusados solo por el tribunal tributario y aduanero a requerimientos del Director correspondiente. Por lo anterior, se concluye que serán sancionadas estas acciones en la medida que la evasión o elusión de impuestos sea de montos significativos e impactantes en las arcas públicas.

4. EL TEST DE RELEVANCIA JURÍDICO ECONÓMICO

4.1. CONTEXTO NACIONAL

Como se ha señalado en este trabajo, y como han señalado diversos autores, la norma antielusiva propuesta en el proyecto de reforma tributaria, era prácticamente idéntica al artículo N°15 de la Ley General Tributaria Española del año 2003. Pero así como la norma española, la mayoría de las normas antielusivas de distintos países se basan en el carácter inusual o artificioso de las formas jurídicas empleadas, además de la falta de motivos económicos que las justifiquen (Osorio Morales, González Orrico, Vildósola Godoy, & Vidal Chavarría, 2016, pág. 180).

Como se ha señalado, el fenómeno elusivo tiene un sustrato común en todos los modelos normativos, por lo que generalmente se utilizan *test* que parten de una evaluación del medio negocial utilizado para alcanzar un determinado resultado económico (Novoa García, 2004, pág. 277).

Como señalan también diversos autores, la norma española considera el test de abuso de formas Alemana (Inadecuación o Unangemessenheit), que seguía la tradición continental de cuestionar ciertas anomalías negociales y el de ausencia de intención de negocios anglosajona (Business Purpose Test), que buscaba excluir los negocios sin verdadera entidad económica o comercial (Novoa García, 2004, pág. 393).

La norma nacional, luego de las modificaciones posteriores al protocolo, no contempla un examen de impropiedad (Osorio Morales, González Orrico, Vildósola Godoy, & Vidal Chavarría, 2016, pág. 181). Por lo tanto, prevaleció el test de relevancia jurídico – económico como único mecanismo para fijar el estándar de aplicación de la cláusula antiabuso. Pero las

indicaciones posteriores al protocolo no solo eliminaron el test de impropiedad, sino que redujeron o si se quiere, recortaron, el de relevancia, único presupuesto específico formal con que se cuenta para establecer la existencia del abuso de las formas jurídicas (Osorio Morales, González Orrico, Vildósola Godoy, & Vidal Chavarría, 2016).

Por lo anteriormente expuesto, resulta entonces de suma relevancia, entender el origen de este test, y sus conceptos desarrollados para una correcta interpretación de la norma local.

5. EL TEST DE RELEVANCIA ECONÓMICO EN LA NORMA NACIONAL

5.1. ¿INCOMPATIBILIDAD DEL SISTEMA ANGLOSAJÓN CON EL NUESTRO?

Creemos que existe incompatibilidad del sistema anglosajón con el nuestro, debido a como fue mencionado anteriormente en el sistema anglosajón las sentencias de los tribunales superiores de justicia crean reglas generalmente obligatorias, por lo que las doctrinas antielusivas creadas por ellas otorgan facultades a sus administraciones tributarias, de la misma forma que lo haría un acto del congreso. Esto no ocurre en Chile debido al efecto relativo de las sentencias y los principios de legalidad de nuestra constitución, es decir, no le permite a la administración realizar acciones para los cuales no ha sido facultada legalmente (Vergara Quezada, Norma Antielusiva General sobre los fines en nuestras leyes tributarias, 2016, pág. 247).

Nuestra constitución en su art. 65 establece que las leyes sobre tributos de cualquier naturaleza son de iniciativa exclusiva del Presidente de la República. Y por otro lado, las facultades de la administración fiscal en nuestro sistema jurídico están claramente establecidas. Los funcionarios del SII están obligados a seguir las instrucciones del

director del SII, de lo contrario arriesgan su responsabilidad administrativa y la validez del acto, además de considerarse una violación del principio de legalidad ante la ley.

Para garantizar la legalidad de la actuación de los funcionarios del SII, todos sus integrantes deben someter su actuación a la ley, a los reglamentos dictados conforme a ella, a las circulares y resoluciones del director del SII y a las interpretaciones que él realiza de las normas en los oficios, de lo contrario el acto es ilegal. Es por ello que las doctrinas anti elusivas anglosajonas no son compatibles con nuestro sistema jurídico.

Otros aspectos esenciales difieren en el derecho anglosajón respecto de nuestra normativa, por ejemplo, la interpretación de los contratos tiende a ignorar lo que las partes realmente acordaron y busca el significado objetivo de lo que dejaron por escrito. (Vergara Quezada, Norma Antielusiva General sobre los fines en nuestras leyes tributarias, 2016, págs. 39-56).

Algo similar ocurre con las doctrinas antielusivas desarrolladas. La corte suprema norteamericana recurrió al propósito que el legislador habría tenido en mente al crear la regla usada por el contribuyente. Esto con el objetivo de abandonar una interpretación literal de las normas y frenar algunos abusos que se producían producto de esta interpretación literal.

Ahora bien, nuestro código civil entrega herramientas para una adecuada interpretación de acuerdo a su sentido y de acuerdo a lo que señala el profesor Alejandro Guzmán Brito, la limitación con la cual termina el artículo 19 del código civil tiene por objeto evitar que el intérprete recurra a “espíritus imaginarios o ficticios e irreales o fantásticos, también inseguros e inciertos o dudosos, asimismo vagos, indistintos o borrosos e incluso interesados”.

De lo anterior se podría desprender que de existir un espíritu claro, es posible para los jueces recurrir a interpretaciones analizando los fines que tuvo el legislador.

El problema radica en que la norma originalmente propuesta tuvo diversos cambios y dado que las indicaciones se prepararon en forma acelerada por una comisión técnica externa al parlamento se desconocen las razones y consideraciones técnicas que se tuvieron en vista al momento de discutir las y redactarlas (Osorio Morales, González Orrico, Vildósola Godoy, & Vidal Chavarría, 2016, pág. 146), por lo que podría fácilmente recurrirse a espíritus inexistentes.

5.2. DIFICULTAD DE APLICACIÓN POR CAMBIOS EN LA TRAMITACIÓN DE LA NORMA

Como se sabe, la norma antielusiva sufrió diversos ajustes durante su tramitación. Si bien el proyecto original era una copia textual de la norma española, muchos autores coinciden en que si bien es criticable que se copie una norma sin considerar la realidad local, al menos era más coherente que la norma finalmente aprobada.

Para identificar el abuso de formas jurídicas se eliminó el test de impropiedad y se modificó el test de relevancia económica y jurídica, lo cual dificulta el análisis para establecer si en una operación existe abuso de las formas jurídicas.

La norma aprobada en el Art. 4 ter no exige que los negocios sean considerados artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y tampoco exige que los efectos económicos derivados una transacción sean relevantes comparados con los negocios usuales (en el mercado) o propios (del contribuyente). Solo se requiere que se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto no produzcan resultados jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero que sean distintos de los meramente tributarios.

No se requiere la existencia de un ánimo elusivo. Ni siquiera es necesario que el contribuyente busque los resultados tributarios, económicos o comerciales. Lo que

interesa es que los efectos, objetivamente considerados, sean o no relevantes (Osorio Morales, González Orrico, Vildósola Godoy, & Vidal Chavarría, 2016).

5.3. PROPUESTA METODOLOGICA DE UN TEST DE RELEVANCIA ECONOMICA

7.3.1 FUNDAMENTACIÓN

Como hemos señalado, la Norma General Antielusiva y específicamente el artículo 4 ter sufrieron importantes modificaciones durante la discusión parlamentaria, por lo cual el texto definitivo no puede ser interpretado de la misma forma que el texto original de la norma española, la cual exige la aplicación de dos test (test de impropiedad y test de propósito negocial) para determinar la existencia de abuso de las formas jurídicas. Sin embargo, el Servicio de Impuestos Internos en sus instrucciones y charlas dictadas a los contribuyentes ha indicado que el límite entre la economía de opción y el abuso está en el propósito negocial que no está destinado a defraudar la norma, lo que se recoge en la ley como la existencia de un resultado jurídico o económico relevante.

En este contexto es que creemos y por tanto, proponemos que con el objeto de ponderar los efectos de la aplicación de la norma antielusiva, específicamente la existencia de abuso de formas jurídicas, es que se debiese aplicar un test de sustancia económica como el que se aplica en Estados Unidos, y siguiendo los lineamientos entregados por el Joint Committee on Taxation (JCT).

De acuerdo al documento elaborado por el JCT, la ley tributaria requiere que las transacciones previstas tengan una sustancia económica separada y distinta del beneficio económico logrado únicamente por la reducción de impuestos. A su vez, el propósito comercial es una doctrina de derecho común que a menudo se considera junto con la doctrina de la sustancia económica.

La jurisprudencia norteamericana a menudo utiliza el test de sustancia económica como un test que evalúa la presencia de ambos, **la sustancia económica y el propósito comercial o de negocios.**

Como ya hemos comentado, finalmente el derecho norteamericano en la codificación de la doctrina optó por un test conjuntivo. Es decir, que se requiere de la existencia de ambos elementos (sustancia económica y propósito de negocios) para superar el test.

No creemos que sea necesario utilizar un test conjuntivo en Chile como se realiza actualmente en la jurisprudencia norteamericana, debido a las conocidas diferencias de origen legal, pero si creemos que se debe ponderar la existencia de ambos elementos.

Adicional a los elementos ya mencionados, creemos relevante considerar los lineamientos del JCT, específicamente cuando cita casos como “Partnership v. Commissioner” en donde señala que tanto la utilidad del propósito declarado como la racionalidad de los medios elegidos para llevarlo a cabo deben evaluarse de acuerdo con las prácticas comerciales en la industria relevante. Este elemento es de utilidad, considerando, como ya hemos mencionado, que fue suprimido el test de impropiedad de la norma finalmente aprobado. Sin embargo, se debe ser cauteloso al aplicar este análisis, debido a que podría desecharse formas creativas de cumplimiento por no ser comunes en una industria determinada.

7.3.2 CASO BAHÍA

Para evaluar la factibilidad de la metodología propuesta hemos querido analizar el caso Bahía. Este es un caso emblemático en nuestra jurisprudencia debido a que fue el primer caso en donde nuestra corte suprema señaló que la elusión “consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico”. No nos referiremos aquí a sus detalles, ni nos detendremos a analizar el fallo en profundidad, ni los elementos de prueba presentados, solo utilizaremos algunos elementos del caso y estimaremos otros

para ver la factibilidad de aplicación de la metodología considerando tres elementos: a) *Sustancia Económica*; b) *Propósito de Negocios*; c) *Racionalidad de los medios elegidos de acuerdo con las prácticas comerciales en la industria relevante*.

El caso de la inmobiliaria consiste en que la empresa se dedicaba al negocio turístico a través de dos sociedades: Los Jardines de Bahía Inglesa y Prestaciones Caldera Ltda., donde la primera era dueña de las cabañas y la segunda se hacía cargo del arriendo de los muebles, cobro de servicios de restaurante y minimarket.

Por lo tanto cuando se realizaba el pago de los servicios por estadía, se extendía un recibo por el 60% del monto como arriendo de inmueble (sin IVA) y el otro 40% con una boleta por uso y servicios (con IVA).

A juicio del Servicio de Impuestos Internos, los servicios prestados correspondían a la actividad hotelera y estaban afectos al impuesto a las ventas y servicios. Sin embargo dicha tesis que no fue aceptada por la Corte Suprema y es más, argumentó “no sólo es lícito, por tener fundamento legal, sino que puede tener finalidades ajenas a la elusión de impuestos como podría ser facilitar la adquisición de muebles”.

Entre los documentos del fallo se menciona que la empresa contaba con 23 cabañas. No se menciona el precio de arriendo, pero para efecto de este caso estimaremos un valor diario de 100.000 U.M (Unidades Monetarias)

No se realiza una comparación con los precios de mercado, ni tampoco se indica si se traspasa esa diferencia de precio al cliente (por la aplicación reducida del impuesto). Tampoco se da indicios de alguna estrategia de precios para aumentar las ventas o ganar participación de mercado, etc.

Se estima un costo por cabaña de 50.000 U.M.

Suponiendo que en un día normal se arriendan todas las cabañas la situación quedaría como sigue:

Datos

	U.M
Valor Estimado	100.000 .
Cantidad de Cabañas	23

Alternativa Utilizada

Datos	Total	IVA	Neto
Arriendos Exentos	1.380.000	0	1.380.000
Arriendos Afectos	920.000	146.891	773.109
Costos			-1.150.000
Resultado Antes Impuesto Renta			1.003.109
Impuesto	20%		-200.622
Resultado Despues de Impuesto			802.487

De haber utilizado la forma común establecida en el mercado. Es decir, los servicios prestados correspondían a una actividad hotelera, y por tanto, afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios.

Alternativa Usual o de Mercado

Datos	Total	IVA	Neto
Arriendos Exentos	0	0	0
Arriendos Afectos	2.300.000	367.227	1.932.773
Costos			-1.150.000
Resultado Antes Impuesto Renta			782.773
Impuesto	20%		-156.555
Resultado Después de Impuesto			626.218

Al analizar la relevancia económica de la operación se puede apreciar que existe un resultado económico superior en 220.336 U.M. antes de impuesto, con la estrategia utilizada por el caso Bahía. Sin embargo este aumento se debe únicamente al ahorro del Impuesto a las Ventas y Servicios. No es posible realizar otro tipo de análisis económico

por cuanto no se presentaron y probablemente no se requirieron otro tipo de antecedentes o proyecciones económicas.

Si analizamos la variable impuestos, se puede ver que la alternativa utilizada por la Inmobiliaria genera un pago total de Impuestos menor en 176.269 U.M.

Alternativas	Efecto		
	IVA	Renta	Impuestos
Alternativa Utilizada	146.891	200.622	347.513
Alternativa Usual	367.227	156.555	523.782
Efecto	220.336	-44.067	176.269

Sin embargo la documentación técnica del JCT señala que la transacción debe cambiar significativamente la posición económica del contribuyente, sin considerar los efectos de los impuestos sobre la renta.

En conclusión, si analizamos este caso a la luz de los lineamientos que estableció el JCT para la codificación de la doctrina de la sustancia económica en Estados Unidos tenemos que:

a) *Sustancia Económica*: Si bien es cierto, la forma utilizada genera un cambio en la posición económica del contribuyente, éste cambio solo se explica por el ahorro de IVA. No es posible determinar otros efectos económicos u otros potenciales beneficios económicos.

b) *Propósito de Negocios*: Con los antecedentes indicados en el caso, no es posible determinar que la Inmobiliaria posea un propósito de negocios distinto al mero ahorro de Impuesto a las Ventas y Servicios.

c) *Racionalidad de los medios elegidos de acuerdo con las prácticas comerciales en la industria relevante*: Es una práctica común en nuestro país para hoteles, cabañas y otros establecimientos similares, el considerar el servicio prestado como servicios de actividad

hotelera y por lo tanto, afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios. Tampoco parece razonable el hecho de generar dos contratos por separado para un solo servicio.

Por lo tanto, en base a la metodología utilizada es posible concluir que la operación no produce resultados económicos relevantes para el contribuyente distinto de los meramente tributarios, y por lo tanto debe entenderse que existe abuso de las formas jurídicas.

6. CONCLUSIÓN

Como hemos mencionado, la forma en que quedó redactado el Art. 4 ter del Código Tributario genera problemas de aplicación práctica. Esto porque entrega una definición demasiado amplia de abuso para efectos tributarios, y contiene un solo parámetro objetivo, que es, que no se produzcan efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero y que sean distintos a los meramente tributarios. Tampoco existe una aclaración sobre lo que se considera relevante o entrega herramientas sobre cómo medir esa relevancia económica.

A diferencia del artículo 15 de la LGT, similar al art 42 de la Ordenanza tributaria Alemana, exige la concurrencia de 3 elementos:

1.- La existencia de una ventaja fiscal: Todas las normas anti abuso, ya sean de tradición continental o anglosajonas hacen referencia a la existencia de una ventaja fiscal.

2.- La utilización de una vía inadecuada, artificiosa o impropia para el fin perseguido: Este test o análisis busca que exista congruencia entre la forma utilizada y el fin económico o resultado de la operación. En este caso el análisis de la realidad económica solo cobra sentido en relación con el propio negocio cuya estructura se está analizando.

La norma general anti-abuso canadiense también utiliza el criterio de razonabilidad de la operación en relación con la forma de la misma.

3.- La ausencia de otras finalidades distintas al ahorro fiscal: La norma del Art.15 de la Ley General Tributaria Española precisa que la sospecha de abuso se diluye cuando de la forma jurídica elegida para la operación o transacción se deriven efectos jurídicos o económicos relevantes distintos al ahorro fiscal.

Este criterio de determinar abuso puede ser interpretado en el sentido de que constituye una manera de llegar al mismo objetivo del business purpose. Sin embargo, mientras las normas continentales hacen mayor referencia a la forma empleada (de ahí la referencia en la norma alemana al abuso de formas o Gestaltungsmissbrauch), las anglosajonas ponen el acento en la existencia de motivos económicamente válidos.

En realidad el análisis de esos otros motivos/finalidades es esencial, precisamente para determinar si la forma es o no adecuada, pues ésta será adecuada también en relación con la finalidad económica perseguida.

A nuestro entender tanto el artículo 15 de la Ley General Tributaria Española como el artículo 4 ter de nuestro Código Tributario pueden interpretarse más en línea con la doctrina de la sustancia económica, debido a que se exige efectos jurídicos o económicos relevantes.

Debido a la ausencia del test de impropiedad y la posibilidad de analizar los efectos económicos en relación a la forma utilizada, es que se hace más útil para la norma local utilizar un test objetivo como el de sustancia económica de la norma norteamericana. Esto, por la forma en que está configurado este elemento objetivo. "The transactions changes in a meaningful way the taxpayers economic position", es decir, las transacciones cambian de manera significativa la posición económica de los contribuyentes vs "actos o negocios jurídicos que individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes"

Pensamos entonces, que debido a la imposibilidad de usar un test de impropiedad que pueda analizar los efectos económicos en relación a las formas jurídicas utilizadas,

creemos que la utilización de un test objetivo o incluso un test conjuntivo como el utilizado en la codificación de la sustancia económica en Estados Unidos puede ayudar a otorgar mayor certeza jurídica.

Bibliografía

- Aste Mejías, C. (2016). *Curso sobre derecho y Código Tributario*. Thomson Reuters.
- Boetsch Gillet, C. (2016). *La norma General Anti Elusión. Análisis desde la perspectiva del derecho privado*. Santiago: Ediciones UC.
- Calderón Carrero, J. M., & Ruiz Almendral, V. (2010). *La codificación de la doctrina de la sustancia económica en EE.UU. como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el sustancialismo*. Aranzadi.
- Cattaneo Escobar, I. Burgos Arredondo, J. (2017). *Elusión Tributaria*. Revista de Estudios Tributarios. CET. N°17
- García Escobar, J. (s.f.). *SOMBRAS CHINESCAS SE OTEAN EN LOTANANZA: CLAUSULA O NORMA GENERAL ANTIELUSIVA*. Obtenido de <http://www.ichdt.cl/userfiles/Articulo%20clausula%20antielusiva.pdf>
- Gobierno Británico. (2013). *Finance Act*. Obtenido de Legislation Gov. UK: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/pdfs/ukpga_20130029_en.pdf
- González Orrico, J. (2014). Notas sobre el procedimiento para declarar la existencia de abuso o simulación en el Proyecto de Reforma Tributaria. *ACTUALIDAD JURIDICA - UDD*.
- JCT, J. C. (2010). *Technical Explanation of The Revenue Provisions of the Reconciliations Act*.
- Matus Fuentes, M (2016). *La Elusión tributaria y su sanción en la ley N°20.780*. Revista lus et Praxis, Año 23, N°1, pp 67-90
- Ministerio de Hacienda Español. (s.f.). *Ministerio de Hacienda*. Obtenido de <http://www.minhAFP.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/Derecho%20tributario%20General/LEY%2058-2003.pdf>
- Novoa García, C. (2004). *La Clausula Antirrusiva en la nueva LGT*.
- OECD. (s.f.). *Glossary of tax terms*. Obtenido de <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>
- Osorio Morales, H., González Orrico, J., Vildósola Godoy, C., & Vidal Chavarría, V. (2016). *Elusión - Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas*. Santiago: Librotecnia.
- Ruiz Almendral, V.(2010). *¿Tiene futuro el test de los motivos económicos válidos en las normas antiabuso?*. Centro de Estudios Financieros. España
- Servicio de Impuestos Internos. (2015). *Circular N°65*. Obtenido de <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2015/circu65.pdf>

- SII. (s.f.). *DICCIONARIO BÁSICO TRIBUTARIO CONTABLE* . Obtenido de http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_e.htm
- Taboada, C. P. (2009). *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova.
- Tooma, R. A. (2008). *Legislating against tax avoidance*. Amsterdam: IBFD.
- Ugalde Prieto, R., & García Escobar, J. (2009). *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*. Santiago: LegalPublishing.
- Varela Barraza, Y. (Mayo de 2010). *El principio de la sustancia sobre la forma ¿Existe una cierta inclinación del sistema tributario chileno hacia la aceptación de tal principio?* Obtenido de http://www.ichdt.cl/files/Sustancia_sobre_forma_MANUAL_TRIBUTARIO_JUNIO_2010.pdf
- Vergara Quezada, G. (2016). *Norma Antielusiva General sobre los fines en nuestras leyes tributarias*. Santiago: Libromar.
- Vergara Quezada, G. (2017). ABUSO Y ELUSIÓN. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 2-42.
- Vergara Quezada, G (2015). *Análisis crítico de la norma antielusiva genérica de la ley N°20.780*. CET
- Wahn Pleitez, R. (s.f.). ELUSIÓN TRIBUTARIA Y NORMAS ANTIELUSIVAS:. *CET*.
- Waizer Harry (1981). Business Purpose Doctrine: The Effect of Motive on Federal Income Tax Liability. *Fordham Law Review*. Volume 49 Issue 6