



**FACULTAD DE DERECHO**  
UNIVERSIDAD DE CHILE  
ESCUELA DE POSTGRADO

Actividad Formativa Equivalente a Tesis

El Principio de Sustancia sobre la Forma

y

su relación con el Principio de Reserva Legal

en el sistema tributario chileno

para optar al grado de Magíster en Derecho con mención en Derecho  
Tributario

Rodolfo Fernando Porte Munizaga

Profesor Guía: Sr. JUAN MANUEL BARAONA SAINZ

Santiago, CHILE junio, 2019

A Fernanda y Claudita

## Agradecimientos

A mis maestros y colegas tributaristas, tanto colaboradores como honorables contradictores, de quienes siempre recibí las enseñanzas y conocimientos que han forjado la vocación de mi vida.

## Tabla de contenido

	Página
1. Resumen .....	7
2. Introducción .....	11
3. Planteamiento del problema .....	12
4. Objetivos del trabajo .....	13
5. Contexto e historia de la introducción del Principio de Sustancia sobre la Forma como un principio general del ordenamiento jurídico tributario nacional .....	15
6. Desarrollo del Contenido	
6.1 Revisión sintética del Principio de Sustancia sobre la Forma, desde una mirada funcional .....	28
6.2 Revisión sintética del Principio de Legalidad o de Reserva Legal en materia tributaria, desde una mirada funcional .....	35
6.3 Primera aproximación a la interacción funcional entre ambos principios. El efecto de regulación de tensión impositiva.....	51
6.4 Segunda aproximación a la interrelación de ambos principios. La actual configuración del Principio de Sustancia sobre la Forma, como una institución jurídico tributaria resultante de	

	Página
fricciones dogmáticas y doctrinarias entre partidarios y detractores de su aplicación.....	59
6.5 Tercera aproximación a la interrelación entre ambos principios. Análisis crítico de la normativa y las doctrinas en pugna. Desconexión del Principio, la normativa derivada y la aplicación de la misma de la realidad económica y jurídica llamada a regular.....	119
7. Conclusión.....	146
8. Bibliografía.....	151

*"... los fariseos le hicieron una pregunta a Jesús: "Dinos, pues, qué te parece: ¿Es lícito dar tributo a César, o no? Pero Jesús, conociendo la malicia de ellos, les dijo: ¿Por qué me tentáis, hipócritas? Mostradme la moneda del tributo. Y ellos le presentaron un denario. Entonces les dijo: ¿De quién es esta imagen, y la inscripción? Le dijeron: De César. Y les dijo: Dad, pues, a César lo que es de César, y a Dios lo que es de Dios".*

*Mateo 22:17-21*

*"...Y las multitudes le preguntaban, diciendo: ¿Qué, pues, haremos? Respondiendo él, les decía: El que tiene dos túnicas, comparta con el que no tiene; y el que tiene qué comer, haga lo mismo. Vinieron también unos recaudadores de impuestos para ser bautizados, y le dijeron: Maestro, ¿qué haremos? Entonces él les respondió: No exijáis más de lo que se os ha ordenado".*

*Lucas 3:10-13*

## 1. Resumen

La reforma tributaria introducida por las Leyes N° 20.780, de 2014 y N° 20.899<sup>1</sup>, de 2016, constituyó el proceso normativo en que el legislador introdujo en el ordenamiento jurídico nacional, de manera definitiva y sistémica, el denominado “Principio de Sustancia sobre la Forma”<sup>2</sup>.

En nuestra opinión, este acontecimiento normativo ha marcado uno de los hitos más relevantes de la historia jurídica tributaria nacional de las últimas décadas, porque entendemos que tiene características refundacionales a nivel de sus preceptos formativos, en sus bases esenciales. A pesar de la existencia en un número relevante de normas legales y administrativas que se basaban con anterioridad en este mismo principio, resultaba innegable que todas ellas eran de aplicación especial o limitada y que tales alcances o extensión no generaba mayor polémica. Las consecuencias derivadas de este proceso de profundización y radicación permanente de la aplicación del Principio a nivel normativo nacional e internacional resultan de la más alta relevancia, dado el impacto que implica para el desarrollo del sistema tributario chileno en todas sus dimensiones y para todos los involucrados en la relación impositiva.

---

<sup>1</sup> Aunque fueron dictadas otras leyes complementarias y connexas a estos cuerpos normativos, los consideramos la base de la reforma tributaria del año 2014.

<sup>2</sup>En adelante indistintamente denominado el “Principio”.

Hasta ahora, profusos trabajos se han desarrollado en torno al precepto o institución derivativa más notoria del Principio, la Norma General Anti Elusiva (en adelante indistintamente la “NGA”), que lo contiene con las características ya enunciadas, sin embargo, hemos tenido siempre la inquietud y preocupación en orden a que no pareciera existir una evaluación del todo objetiva de sus alcances ni un desarrollo, evaluación o intención doctrinaria desinteresada de perfeccionamiento institucional que permita mayor certeza jurídica efectiva, en parte por el impacto de dicha NGA.

Desde un punto de vista jurídico la complejidad se suscita por una razón tan obvia como falaz, la problemática congénita asociada a la aplicación normativa del Principio y la conflictividad que despierta radica en la enorme carga política que ha estado, desde siempre, incluso en su propia concepción o génesis, al punto que pareciera envolverlo irremediablemente, capturando y coartando su análisis, para finalmente corromperlo.

El presente trabajo intenta desarrollar un análisis acotado pero objetivo del mismo, exclusivamente a nivel nacional, carente de contaminantes ideológicos respecto de su aplicación y alcances, y muy especialmente en lo relativo a su interacción con el principio constitucional de legalidad o de reserva legal, que sorprendentemente -para quienes no ejercen en la especialidad- es utilizado

como fundamento y punta de lanza tanto por parte de sus acérrimos defensores, como por sus más encarnizados detractores.

Tal oscilación ideológica y dogmática nos parece dañina, no debería estar presente en las bases del sistema impositivo, porque tienen como efecto colateral alejar a los súbditos de la comprensión y compromiso con el sistema tributario, su necesidad insoslayable. Lo anterior no hace sino sembrar descontento y resistencia, aunque se sostenga que es el campo de batalla natural de esta clase de confrontaciones. Luego del desarrollo de este trabajo hemos adquirido una profunda visión crítica de los “bandos”, teorías y argumentos enfrentados en esta lucha, lo que se traduce en una crítica final a la forma de aplicación concreta del principio en nuestra legislación. Los fundamentos de tales críticas se desarrollan detalladamente.

Las conclusiones a la que arribamos se encuentran indisolublemente ligadas. La primera, es que el Principio de Sustancia sobre la Forma, no debe interrelacionarse directamente ni debe incidir en ningún aspecto del Principio de Reserva Legal, porque operan en estratos y niveles normativos diferentes, el primero le debe sumisión jerárquica a este último. La segunda es que cualquiera sean las condiciones que hayan rodeado a su génesis como institución, su desarrollo histórico o su actual estadio, resulta imprescindible para un sistema tributario moderno eficiente, pero sobre todo justo y equitativo. La tercera, que la

circunstancia de reconocer la necesidad de la existencia del principio y las normas que de él se derivan, lo concreto es que no está funcionando o no lo está haciendo adecuadamente en nuestro país, lamentablemente el proyecto de reforma actualmente en tramitación tampoco pareciera encaminado a subsanar actuales deficiencias o resolver eficientemente la problemática en su aplicación. La aplicación de las normas derivadas del Principio tiene como “*conditio sine qua non*” que sea efectuada de la forma más coherente y rigurosa posible con los principios de nuestra sociedad establecidos en la constitución, pero en el orden funcional, es preciso que efectivamente se conecte con la realidad económica y jurídica en la proclama sustentarse y a la que supuestamente pretende amparar. Creemos que no debe haber espacios para más juegos acomodaticios a intereses que no tengan una real estatura política, de ninguna naturaleza y cualquiera sea su origen.

Nuestra propuesta final, consiste en una invitación a revisar la aplicación actual del Principio y proponer soluciones concretas en su configuración y aplicación. La aplicación de estas normas debe ser muy responsable, ya que es tan compleja y sus alcances generan consecuencias tan relevantes en el sistema tributario, que resulta evidente con mucha rapidez que los mecanismos creados hasta la fecha para satisfacer sus objetivos, son imperfectos y/o sesgados, y que deben ser objeto de perfeccionamiento institucional y no de manipulación dogmática.

## 2. Introducción

Con las citas bíblicas que, muy respetuosamente, se transcriben al inicio de este trabajo, hemos pretendido reflejar su motivación e importancia. Por un lado, poner de manifiesto y expresar la preocupación por las actuales implicancias que tiene la más antigua y relevante problemática que enfrenta el fenómeno impositivo, como es la tensión entre el poder tributario y los contribuyentes que, al final del día resultan ser uno mismo, sufriendo recíprocamente las consecuencias de su mutua e imperfecta interacción. Por otra parte, nos preocupa sobremanera lo que percibimos como el debilitamiento en la cohesión institucional del entramado normativo del sistema que conocemos como ordenamiento jurídico en esta área especial de la vida en sociedad que es la tributación, debido a que la forma en que dicha tensión natural y atávica se desencadena en la actualidad en condiciones de muchísimo mayor complejidad, convirtiendo el fenómeno de la elusión y los actos de persecución desplegados para contenerla y sancionarla, en el epicentro de la relación tributaria.

Considerando lo anterior, la intención de este trabajo es la de realizar un humilde aporte y llamamiento a dar una lectura más profunda y objetiva a las necesidades que enfrentamos como país y sociedad en el ámbito tributario, una mirada de atención en cuanto a los objetivos que se están planteando, pero también a la medida de lo que se está haciendo, a su función como parte del

derecho y a considerar como guía esencial las consecuencias que debe afrontar las personas, a considerar que nada puede existir sin substancia, pero tampoco sin forma, que nos resulta desde siempre una dicotomía artificialmente planteada por dogmatismos e intereses ideológicos carentes de la mirada superior que requiere el bien común.

### 3. Planteamiento del Problema

Palao Taboada sostiene con toda razón, que: *“A la administración le interesa la interpretación teleológica porque es funcional a la recaudación y porque realmente se convierte en una herramienta que le permite develar los subterfugios elusivos, al contribuyente por el contrario le es acomodaticio el escudo, el disfraz de las formas”*. No se puede expresar de mejor forma.

Entonces, aunque pareciera que estamos frente a una suerte de contradicción vital, endémica e inevitable, nos surge la interrogante de qué hacer y como enfrentar tal funesta realidad, atrevernos a plantear si existe una alternativa. Ciertamente es una opción válida considerar que lo que siempre ha sido así, seguirá siempre de la misma manera y no tendrá mejora o cambio significativo alguno, algo incapaz de evolución y que solo restaría -con frío pragmatismo- administrar el problema y hacerse cargo en la medida de lo posible. La “Big question”, como suele plantearse por estos días en el ámbito académico

al enfrentar el desarrollo de contenido de un programa o una materia específica, es si estamos condenados a asistir a un sempiterno juego del gato y el ratón en materia impositiva, a ese inagotable y agotador baile de máscaras entre la administración y los administrados, entre el poder impositivo de turno y los contribuyentes de turno, juego que aparece muy tentador y conveniente en sus réditos políticos inmediatos, pero con el desasosiego que el resultado termine siendo nefasto al final de la historia ... para todos.

Sería inocente creer que esta contradicción es nueva, creemos que es parte inherente del contaminante ya indicado y que por lo demás está en todas las instituciones constitucionales en el ámbito económico, porque simplemente es el soporte del poder. Pero el relato del proceso, que a veces se reduce tristemente a un mero eslogan político, se vuelve simplemente ininteligible y no pocas veces insufrible para el ciudadano, para el contribuyente y hombre común, siendo constantemente sometido a reducciones del problema de corte maniqueísta, que termina bombardeado por posiciones antagónicas y extremas.

#### 4. Objetivos

Nuestra motivación inmediata es más simple y concreta, surge de la realidad que afrontamos como profesionales del área tributaria a partir de los acontecimientos en esta materia en estos recientes años. Para ser exactos, nos

referimos a la entrada en vigencia de una reforma tributaria que nos parece refundacional del sistema imperante, o al menos que pretendía serlo y, sorprendentemente, la casi inmediata discusión de un proyecto de reforma a la misma, considerado por algunos como una “contrarreforma”. No tenemos duda, por conocimiento propio, que ambas iniciativas han sido bien intencionadas por parte de sus creadores y sobre todo trascendentes desde un punto de vista normativo, pero al ser tan notoriamente contrapuestas en sus fundamentos, el resto de las personas que habitamos este país, asesores y contribuyentes, hemos quedado atrapados en medio de la lucha y del problema. La confrontación más emblemática está en la configuración y aplicación de la Norma General Anti Elusiva, pero ello es solo la consecuencia, vemos el resultado con nitidez, pero nos parece que no estamos mirando lo que realmente subyace, el enfrentamiento dogmático e ideológico, las causas basales y finales, la relación entre el Principio de Reserva Legal y el Principio de Sustancia sobre la Forma que ahora coexisten, de forma tal que para algunos colisionan y para otros no solo se complementan, sino que parecen estar integrados.

Esto ha generado una dinámica y efectos en la práctica tributaria que nos parece preocupante, pero también desafiante. Obviamente no nos sorprende la discusión en sí, bastante añeja por lo demás, porque observamos que se ha dado siempre y desde siempre en todas las jurisdicciones que han vivido un proceso de similares características y de modo más o menos parecido. La inquietud es si

nos sumergiremos en un largo periplo de análisis, comparaciones y confrontaciones de todas las teorías, recurriremos a todos los insignes tratadistas que han abordado la temática y a todas las consabidas doctrinas sobre la materia, o si existe alguna alternativa, un enfoque o una visión diferente a este libretto archiconocido.

La finalidad de este trabajo es realizar un análisis objetivo de lo que, en nuestra opinión, es la incorporación definitiva y sistémica que ha tenido lugar en nuestro ordenamiento tributario del denominado “Principio de Sustancia sobre la Forma” y efectuar un esfuerzo honesto y carente de sesgos políticos, de visualizar y delimitar sus alcances en nuestro país, proponiendo soluciones normativas concretas en aquellos casos en que, sea necesario “reparar” o perfeccionar su aplicación.

5. Contexto e historia de la introducción del Principio de Sustancia sobre la Forma como un principio general del ordenamiento jurídico tributario nacional.

Para el planteamiento de la cuestión y dada las limitaciones propias de los objetivos de un trabajo de esta naturaleza, creemos necesario que el punto de partida del análisis se conecte rápidamente con nuestra realidad y con las condiciones específicas de nuestro país en las cuales se gestó y estableció este proceso normativo.

Si se realiza un análisis objetivo de la evolución del sistema y ordenamiento jurídico tributario chileno, creemos que puede constatarse que, durante al menos 3 décadas, especialmente en materia de imposición a la renta y al patrimonio, no existieron cambios relevantes a nivel de su configuración esencial, de sus principios formativos y derivativos, siendo la mayoría de sus modificaciones más bien de orden cuantitativo y formal. Por lo anterior, no es extraño que la recaudación y el peso del aporte a los ingresos tributarios se comportarán en consecuencia. En general, se constata que el sistema tributario se mantuvo completamente alineado a los principios del sistema político económico consagrado constitucionalmente, basado en una concepción neoliberal en materia económica, aclarando que no se trata de una crítica u opinión valórica, sino una constatación de un hecho que sirve de base fáctica para un análisis teórico. El país que somos actualmente es simplemente consecuencia de esto, con todo lo bueno y todo lo malo, se esté a favor o en contra ideológicamente.

Cuando se plantea la reforma tributaria que finalmente dio origen a la Ley N° 20.780, de 2014, existían fundamentos técnicos importantes y nada despreciables que la justificaban. Lo anterior, más allá del objetivo y aspiración popular de un país que tuviera educación gratuita y de calidad, pensiones dignas y un sistema de salud inclusivo y eficiente, que eran las motivaciones de parte importante de la ciudadanía y por cierto conformaban las banderas de lucha

política expresamente demandadas a los gobernantes y representantes políticos de turno. Los fundamentos técnicos eran de variada naturaleza, siempre con sesgo ideológico por supuesto, pero que debe entenderse como algo connatural al proceso, los que podemos resumir de la siguiente manera:

- (i) El sistema tributario nacional era completamente funcional a las rentas del capital, terminando el sector de las grandes empresas (detrás del cual estaban los denostados empresarios y finalmente la élite económica), subsidiado por el Estado y el patrimonio fiscal, es decir, por todos los chilenos;
- (ii) Por el contrario, los sectores de menor capacidad económica, las clases media y baja, sufrieron una sobrecarga de contribución y un tratamiento asimétrico, ya que habrían sido las rentas del trabajo las que soportaron el mayor peso de la recaudación;
- (iii) Esta problemática se debía en gran parte a la existencia de incentivos perversos de diferimiento o postergación casi infinita de la tributación final de contribuyentes de altos patrimonios, la citada élite económica, a quienes realmente resultaba conveniente el sistema, sin perjuicio que técnica y normativamente fuere igual para todos o que existieran regímenes de fomento y franquicia a las medianas y pequeñas empresas;

- (iv) Como resultado de este cuadro de inequidad sistémica, el país mostraba signos de concentración y pésima distribución de la riqueza, que ciertamente están comprobados por todas las mediciones económicas. Si lo miramos desde el punto de vista del resultado, resulta innegable; y,
- (v) Como consecuencia de todo ello, el sistema tributario se había transformado en un cuello de botella para el desarrollo y la anhelada incorporación de los sectores de la población más pobres a niveles de vida propios de una economía que aspira a ser desarrollada en el corto o mediano plazo.

Insistimos en el hecho que podemos estar de acuerdo o no con estas fundamentaciones y podrán ser o no del gusto u orientación política de cada persona, pero lo relevante a nuestro análisis es el contexto no su contenido, es la constatación del sustrato fáctico inmediato de la normativa chilena que configura el Principio, no lo que ocurrió en Alemania el año 1919 o en España el año 1939.

En este contexto general, ante un escenario de cambio radical y profundo, como suele suceder, las posiciones se polarizaron política y económicamente, ataques y defensas cruzadas al sistema.

En efecto, mientras para algunos una reforma tributaria cimentada en una visión como la que se ha resumido, derechamente constituía un acto de irresponsabilidad política e institucional al introducir un factor de riesgo y destrucción de una ejemplar estabilidad del sistema impositivo y del conjunto medular de las reglas del juego en materia económica, un verdadero “activo país” que permitía la promoción de inversiones y el intercambio comercial acelerado, muy funcional al modelo exportador, inserción global y de apertura comercial que fungía como el modelo de desarrollo en vigencia a esa fecha. Entonces debía defenderse y mantenerse un sistema tributario que fuera coincidente y consistente con el rol subsidiario del Estado en materia económica consagrado constitucionalmente.

Para otros, por el contrario, este *estatu quo* impositivo constituía una manifestación brutal y un nefasto atavismo del sistema económico impuesto por la fuerza por un régimen dictatorial que no hacía más que privilegiar a las élites y ser convenientemente funcional a la concentración de la riqueza por parte de estas últimas, con el resultado de una vergonzosa e inaceptable desigualdad social, económica y de oportunidades.

En lo técnico, los impulsores de la introducción de Principio a nivel normativo estimaron estimaban que se había dotado -por fin, pero tardíamente considerando el desarrollo internacional en la materia- a la administración de una

herramienta moderna y eficiente para el desarrollo de su función fiscalizadora, pero por sobre todo una poderosa para el combate de los problemas de inequidad que se estimaba se estaba produciendo.

A su turno, los detractores veían con legítima preocupación un inminente peligro de socavamiento del pilar esencial del sistema tributario, como lo es el Principio de Legalidad o, más precisamente el Principio de Reserva Legal en materia tributaria y con ello un daño casi irreparable a la certeza jurídica, convirtiendo a las facultades fiscalizadoras de recalificación que se derivan de las instituciones anti elusión que emanan del Principio como herramientas de arbitrariedad y, sobre todo de poder estatal, el poder para atemorizar al contribuyente.

Nos parece que no exageramos al señalar que este era, más o menos, el estado radicalizado de la discusión que se fue dando en el pasado cercano producto de la mayor competencia en la obtención del poder. Como todos recordaremos, se graficó “metafóricamente” con el uso de una “retroexcavadora” que demolería y barrería con los cimientos del sistema económico pinochetista. Aunque no podamos afirmar sin discusión que se tratara de un pilar, al menos entre las columnas o vigas de apoyo de la mentada “construcción”, parecía encontrarse el sistema tributario y, en especial, las normas de tributación a la renta corporativa, aquel sistema integrado con la tributación final de los

propietarios, denominado técnicamente sistema de retiros, controlado mediante la institución más demonizada políticamente en el ámbito impositivo de los últimos años que se recuerde, el Fondo de Utilidades Tributables o FUT. El denominado FUT o más bien dicho, el FUT histórico, según las estimaciones de los diseñadores de la reforma, constituía en sí mismo un incuestionable monumento de inequidad de alrededor de 250 mil millones de dólares pendientes de tributación final.

Por mera observación personal, podemos afirmar que a nivel del ciudadano común, microeconómico, no existía ni con mucho el estado de polarización y exacerbación que a nivel público político y de la especialidad, al contrario, nuestra experiencia y percepción es que una amplia mayoría de la población, incluido por cierto el sector empresarial, estaban bastante conscientes y concordaban que el país necesitaba de mayores recursos para seguir creciendo y alcanzar el desarrollo o, si se quiere, los anhelos de una mejor educación, salud y seguridad social, más aún, se apreciaba una gran madurez cívica de la inmensa mayoría de las personas quienes no cuestionaban la introducción de modificaciones que permitieran una mayor recaudación y una mayor equidad impositiva, en aras de lograr estos altos objetivos y desafíos nacionales.

Ahora bien, en un análisis técnico, más sopesado y menos ideologizado, en nuestra opinión y en lo concreto, pareciera ser que Chile vivió en una suerte

de burbuja en materia tributaria durante este largo período de tiempo, mientras en la mayoría del resto del mundo se producía una evolución normativa e institucional tributaria apreciablemente más rápida y profunda.

Esta diferencia de desarrollo normativo fue particularmente relevante con relación a los países de la OCDE, en algunos casos con bastante radicalidad. Los factores desencadenantes y aceleradores de estos profundos cambios se encontraban las crisis económicas y financieras globales de los años 2008 y 2010. Los niveles de afectación de las vidas de millones de ciudadanos por todo el planeta que generaron dichas crisis fueron de tal gravedad y no pocas veces rayanas en el dramatismo que, bajo una fuerte presión política de electores indignados, el grupo de países más ricos del planeta decidió implementar y exigir medidas concretas, drásticas y sobre todo, rápidas. Se generó un gran esfuerzo, a veces de forma individual, pero particularmente aglutinados en el denominado G-20<sup>3</sup>, quien instruyó a sus autoridades en el ámbito económico que se

---

<sup>3</sup> El Grupo de los 20 (numerónimo: G-20) es un foro cuyos miembros permanentes son 19 países de todos los continentes (Alemania, Arabia Saudita, Argentina, Australia, Brasil, Canadá, China, Corea del Sur, Estados Unidos, Francia, India, Indonesia, Italia, Japón, México, Reino Unido, Rusia, Sudáfrica, Turquía, a los cuales se suma una representación adicional por la Unión Europea). Es el principal espacio de deliberación política y económica del mundo.<sup>1</sup> En conjunto las entidades políticas representadas en el G20 reúnen el 66 % de la población mundial y el 85 % del producto bruto mundial. El G-20 cuenta además con 14 organizaciones internacionales socias, cuyas presidencias también integran el foro: Mundiales: Naciones Unidas (ONU), Fondo Monetario Internacional (FMI), Banco Mundial, Consejo de Estabilidad Financiera (FSB), Organización Internacional del Trabajo (OIT), Organización Mundial de Comercio (OMC) y Organización Mundial de la Salud (OMS); Regionales: Asociación de Naciones del Sudeste Asiático (ASEAN), Unión Africana, Nueva Alianza para el Desarrollo de África (NEPAD), Comunidad del Caribe (CARICOM), Banco Interamericano de

generaran medidas y acciones concretas para terminar con la opacidad financiera y tributaria a nivel mundial, de allí surgieron entre otras muchas medidas, las denominadas acciones BESP<sup>4</sup> que, conforme a su propios impulsores tenían como misión reparar el sistema de tributación internacional, cuestión en desarrollo y resultados que aún están por verse, pero cuyos efectos se han diseminado a escala global, siendo Chile como novel miembro de la organización, el país menos inserto en el proceso de desarrollo de las doctrinas anti abuso y de los mecanismo anti elusión que se habían concentrado en tales medidas y en todo el proceso preliminar de homologación, recibiendo un impacto a nivel sistémico, mucho más intenso que el resto. En otras palabras, nuestra inserción internacional a la modernización de vanguardia tributaria fue más o menos violenta.

---

Desarrollo (BID), Banco de Desarrollo de América Latina (CAF) y Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). El G20 surgió en dos etapas. Primero en 1999, como un grupo de segundo nivel de autoridades económicas y financieras, y luego como un grupo de primer nivel en 2008, como consecuencia de la crisis mundial que estalló ese año, al constituirse como Cumbre de Jefes de Estado, desplazando al G-8 y al G8+5 como foro de discusión de la economía mundial. La instancia más importante del G20 es la Cumbre de Jefes de Estado, denominada Cumbre de Líderes, que se reúne una vez por año. El G20 cuenta con dos instancias gubernamentales de segundo nivel, denominadas canales de trabajo: el Canal de Finanzas que reúne a los ministros de Finanzas y presidentes de bancos centrales y el Canal de Sherpas, para tratar los temas no económicos. Complementariamente el G-20 cuenta con grupos de participación de la sociedad civil, llamados grupos de afinidad: Business 20 (B20) para empresarios, Civil 20 (C20) para ONGs, Labour 20 (L20) para sindicatos, Science 20 (S20) para científicos, Think 20 (T20) para institutos de investigación, Women 20 (W20) para organizaciones feministas y Youth 20 (Y20) para organizaciones juveniles. Fuente: [www.wikipedia.org](http://www.wikipedia.org).

<sup>4</sup> Base Erosion and Profit Shifting, por sus siglas en inglés

A nivel interno, esta estabilidad normativa pero lento desarrollo jurídico institucional tributario, parecía provenir del propio desarrollo económico del país y ciertamente del consenso político de las coaliciones para garantizar de la transición democrática luego de 1990. El sistema funcionaba en varios aspectos, especialmente en cuando crecimiento macroeconómico y apertura comercial, otra cosa bien distinta parecía ser la evolución de la distribución de la riqueza, pero siempre tuvimos la impresión que, la premisa no declarada, era que las reglas del juego eran “claras” y, en si mismas, consistentes. Como suele suceder, había una suerte de consenso o inercia derivada de la vieja idea que, si no se apreciaba que algo estuviera roto, tampoco se veía necesidad de arreglarlo, al menos no con urgencia. Quizás todo el proceso sea una manifestación de los tiempos y de la evolución de nuestra sociedad, el concepto tan en boga actualmente de la procrastinación, pero que bien puede explicarse como una más antigua forma de auto indulgencia y en el peor de los casos de conveniente desidia.

Pero bajo este subsuelo, creemos existían otros flujos de acontecimientos que se iban conjugando, internamente el mismo avance en términos macroeconómicos también retroalimentaba progresivamente cambios sociales, políticos y culturales bastante profundos, una sociedad más empoderada y mayor sofisticación en las demandas de los súbditos. Permanentemente los analistas políticos y los medios de comunicación repetían frases como “Chile cambió” o

“los votantes” o “los chilenos cambiaron”. Por otra parte, ningún proceso incremental de intercambio cultural y económico, llámense globalización, dominación cultural, cruzada o cualquier otro proceso que lo genere, es inocuo en el ámbito social y jurídico, pareciera ser que la mayor interacción de nuestro país y sus personas con el resto del mundo nos ha llevado a estar en una corriente de orden global, obviamente con nuestras particularidades como sociedad, pero que antaño sólo veíamos de lejos.

Sin ningún ánimo de hacer un análisis sociológico o político, sino fijar el contexto social y temporal en el cual surge la aplicación sistémica del Principio, pareciera ser que estas 2 líneas de sucesos o procesos se encontraron y amalgamaron a comienzos de esta década, cuando Chile finalmente pudo cumplir de esa especie de sueño político de ser parte de la OCDE<sup>5</sup>, el club de las

---

<sup>5</sup> La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) agrupa a 37 países miembros y su misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo. Es una organización internacional de carácter intergubernamental. Tiene su origen en la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) de 1948, creada para administrar la ayuda del Plan Marshall, proporcionada por EE.UU. y Canadá para la reconstrucción de Europa tras la Segunda Guerra Mundial. Al lograr que los gobiernos reconocieran la interdependencia de sus economías, se sentaron las bases para la nueva era de cooperación que cambiaría la imagen de Europa. Alentados por su éxito y la perspectiva de llevar adelante su trabajo a nivel mundial, Estados Unidos y Canadá se unieron a los miembros de la OECE para firmar la nueva Convención de la OCDE el 14 de diciembre de 1960. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) nació oficialmente el 30 de septiembre de 1961, cuando la Convención entró en vigor estableciendo su sede en París. En la actualidad, hay 37 países miembros de la OCDE, de los cuales 20 son fundadores, a saber, Alemania, Austria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, España, Estados Unidos, Francia, Grecia, Irlanda, Islandia, Italia, Luxemburgo, Noruega, Países Bajos, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza, Turquía. El resto se han incorporado sucesivamente empezando con Japón (1964), Finlandia (1969), Australia

29 naciones más ricas del planeta más un puñado de países acompañantes ... no tan desarrollados, como es el caso del nuestro.

Podrá sorprender que hagamos una tan cruda descripción y una tan directa referencia al tema “político” con relación a una institución jurídica que debería tratarse académicamente, especialmente en un trabajo para una tesis de magister que supone un desarrollo más teórico y doctrinario.

Pues bien, en nuestra opinión, esa es precisamente la cuestión o meollo de todo el asunto, la razón que ha motivado esta tesis y lo que creemos es la génesis de los problemas, las necesidades y el fundamento que otorga importancia al análisis. El impacto de la variable tributaria, las cargas y obligaciones impositivas de fondo y administrativas, los costos a nivel patrimonial que ello implica han alcanzado tal magnitud en la vida de las personas, familias, instituciones y empresas, que requieren y merecen un análisis y una

---

(1971), Nueva Zelanda (1973), México (1994), República Checa (1995), Corea, Hungría y Polonia (1996), República Eslovaca (2000), Chile, Estonia, Eslovenia e Israel (2010), Letonia (2016), Lituania y Colombia (2018). La UE tiene el estatus de observador en el Consejo con voz pero sin voto. Fuente: [www.ocde.org](http://www.ocde.org)

Además de los Estados miembros de la OCDE, 11 países no miembros han firmado la implementación de las Directrices de la OCDE: Argentina, Brasil, Costa Rica, Egipto, Jordania, Marruecos, Perú, Rumanía y Túnez. Además, la OCDE mantiene una relación más estrecha y privilegiada con los denominados Key Partners (Brasil, China, India, Indonesia y Sudáfrica) que participan incluso en las Reuniones Ministeriales.

configuración adecuadas, que visualizamos una teorización excesiva, dogmatizada y una desconexión con la realidad social y las necesidades que ninguna otra ciencia está llamada a resolver más que el derecho.

El planteamiento en nuestro trabajo puede parecer disruptivo y alejado de correcciones académicas, sin embargo y sin ser esa la intención de fondo, nos asiste la convicción que si no se afronta el tema de la contaminación política que tiene un principio que lo ha cambiado todo y se ha introducido en la base esencial y como pilar fundacional de todo el ordenamiento impositivo, de manera objetiva y lógica, seguiremos acumulando una discusión insoportable, cambios pendulares empujados por coyunturas de poder.

Nuestro objetivo final es tratar de efectuar un aporte para que instituciones que consideramos esenciales en el ordenamiento jurídico tributario, efectivamente funcionen y lo hagan de un modo eficiente, entendiendo con ello que, aún considerando todas las limitaciones y dificultades de materias que son complejas, logren satisfacer las necesidades que la sociedad demanda de ellas. Por esta razón, el presente trabajo estará focalizado de manera preeminente a los aspectos funcionales de ambos principios, creemos que muchísimo se ha escrito y desarrollado en el ámbito teórico, pero el derecho, especialmente en materia económica, debe afrontar y funcionar en la realidad o, en caso contrario, terminará colisionando contra ella.

6.1 Revisión sintética del El Principio de Sustancia sobre la Forma, desde una mirada funcional.

Como hemos indicado, nuestro trabajo se orientará específicamente a un análisis funcional y, desde esta perspectiva, nos interesa constatar cuales son los aspectos esenciales que deberían tenerse en consideración respecto de este principio, su introducción sistémica y generalizada en el ordenamiento jurídico tributario y en la mecánica de interacción con el Principio de Reserva Legal.

Creemos importante señalar bajo la mirada ya indicada, que este Principio ha ido adquiriendo una amplia aplicación y relevancia en muchos sistemas normativos, obviamente con mayor incidencia en temas económicos, desde luego es un principio esencial en materia contable y financiera, cuestión que debería ser altamente considerada desde la perspectiva tributaria por razones obvias, especialmente a nivel de tributación corporativa, tanto en renta como en imposición patrimonial. Resulta sintomático apreciar que en la medida que las relaciones y hechos económicos que subyacen al hecho gravado en diversos ámbitos impositivos se van haciendo más complejos, debido a la evolución del fenómeno económico, comercial y financiero mundial, este principio va sirviendo de herramienta de adaptabilidad normativa y regulador de tensiones de intereses

de relevancia jurídica, en este caso, económicos y patrimoniales, a través de la introducción de sus instituciones y normas derivativas. Un ejemplo claro es en el ámbito laboral, precisamente el ámbito que regula uno de los factores productivos clásicos y una de las áreas más sensibles de la tributación. Entonces, desde un punto de vista funcional, es importante considerar que el derecho tributario, como toda rama del derecho, no puede estar ajeno a la evolución del ámbito esencial que es llamado a regular, y ello no tiene nada que ver con los dogmatismos políticos que sustentan las más feroces críticas o los más encarnizados apoyos que pueda recibir, muchas veces más cercanos a la diatriba y la tautología. El derecho, sea tributario u otra rama, debe cumplir con su misión fundamental como ciencia, y esta es regulatoria y sistémica, sustenta como ninguna otra rama del conocimiento humano, la vida en la sociedad que conocemos, sus defectos funcionales afectan a las personas de modo directo y concreto.

En nuestra opinión, los aspectos más relevantes desde un punto de vista funcional, son los siguientes:

- a. Consiste exactamente en lo que indica su denominación.

Siendo de perogrullo, dado lo expreso y evidente de su denominación, nos interesa recalcar -en el inicio del análisis- que el principio implica esencialmente un mandato a quien se encuentre ejecutando o interpretando las normas e

instituciones que se configuran a partir de él, de desatender o someter a revisión la configuración formal de los actos jurídicos o convenciones que deben someterse a los efectos y regulaciones de las mismas, con el objeto específico de buscar, desentrañar y/o comparar tal configuración y efectos formales, con la sustancia económica de los mismos actos y convenciones. La sustancia económica debe entenderse como la naturaleza económica pura de la operación o acto, esto es, la determinación de los efectos finales y depurados a nivel patrimonial, financiero y económico, de cada una de las etapas, pasos y fases componentes, como de su resultado consolidado final.

Dicho mandato debe ejecutarse obviamente en el contexto y en las hipótesis que el legislador ha previsto en las normas jurídicas que lo consagran y que siguen sus objetivos y finalidades.

b. Es un principio de rango legal.

Revisado el ámbito de pertenencia y aplicación del principio, debe concluirse de forma indubitada que su pertenencia y aplicación es exclusivamente en el ámbito o nivel legal y de allí informa a las restantes normas de inferior rango jerárquico, que tendrán características meramente derivativas, complementarias o subsidiarias.

Aunque es un aspecto que forma parte del planteamiento esencial de este trabajo y que, por tanto, trataremos de contestar en el avance de su desarrollo, estimamos importante señalar que no se visualiza ninguna interrelación ni derivación precisa e identificable con norma de nivel constitucional del mismo, cuestión de suyo relevante, por cuanto es una de las cuestiones esenciales que resolver.

c. Es, a contar de la reforma, un principio de orden general en materia tributaria.

Como su introducción es a través de la más emblemática de sus instituciones derivativas, como lo es la Norma General Anti Elusión, su aplicación pasa a ser de orden general y sistémica en el ordenamiento jurídico tributario, pero debiendo advertir siempre que su aplicación sigue siendo en un ámbito restringido del fenómeno impositivo, el de la fiscalización y represión de conductas de incumplimiento, la elusión fiscal. No desarrollaremos un análisis en este momento de la Norma General Anti Elusiva, ni de su configuración, sin perjuicio que revisaremos su evolución normativa, sobre todo de los aspectos regulatorios de su aplicabilidad, en los análisis subsecuentes.

d. Es un regulador de rango legal del fenómeno de tensión tributaria.

El incumplimiento de la obligación tributaria a través de la conducta elusiva, la más escurridiza y difícil forma de conducta antijurídica en materia tributaria de los contribuyentes, porque siempre tiene un componente de engaño, ocultamiento o desfiguración de la realidad, tiene una gran variedad de contramedidas, facultades correctivas y sanciones. Dentro de todas ellas, sin duda alguna, que aquellas de carácter general, son la última herramienta del sistema de fiscalización, porque permite atacar los incumplimientos que no se encuadran dentro de las normas de igual inspiración pero con alcances específicos, focalizados o especiales. Por ejemplo, existen herramientas más sofisticadas que otras, como el constructo normativo nacional e internacional de las normas sobre precios de transferencia y otras similares, pero las de alcance general y sistémico, concuerdan completamente con la finalidad de normas de rango legal, generando un sistema normativo debidamente integrado.

e. El Principio genera instituciones de orden sustancial y otras de orden adjetivo, pero en función de su interrelación con el Principio de Reserva Legal, parece cumplir una función adjetiva.

En efecto, de forma preliminar al análisis o desarrollo más profundo que intentaremos hacer, hemos advertido que funcionalmente este principio tiene

cualidades adjetivas, un regulador de procedimientos específicos de detección y persecución de conductas de incumplimiento. Entonces, estimamos que es la base de normas generales y especiales anti elusión, de alcances limitados, genera normas de ajuste conductual contra sistémico, con aspectos y efectos punitivos.

f. No se aprecia que introduzca la llamada interpretación económica de la ley. Si así fuere, debería rechazarse tajantemente.

Entre las discusiones y doctrinas más relevantes en esta materia, se encuentran aquellas que estiman la necesidad o absoluta improcedencia de la introducción de la llamada “interpretación económica de la ley”, una cuestión que nos parece completamente política sea que simpaticemos o no con esta supuesta medida en contra de la manipulación de grupos de poder (en este caso económicos) del sistema jurídico y normativo. Creemos firmemente (y en ello coincidimos con los autores de la reforma) que la interpretación de la ley solo puede ser jurídica y en base a la naturaleza jurídica de los actos y conductas que son regulados. Consideramos absurdo, pero sobre todo improcedente e ineficiente, que la aplicación e interpretación normativa se aleje de la técnica y ciencia jurídica, superponiéndose la naturaleza base de tales actos y conducta, precisamente en el momento en que el conocimiento para darle resolución desarrollado por milenios debe dar su respuesta, el momento crucial, el de

regulación conductual. Las normas jurídicas regulan casi todos los aspectos de la vida humana, cada norma tiene su propio sustrato real, económico, familiar, etc., pero la solución es jurídica, los métodos son los de la ciencia jurídica y su funcionalidad -finalmente- es jurídica, no es posible otra solución.

Aunque entendamos y aceptemos que efectivamente su creación como principio haya tenido este tipo de inspiración e incluso haya podido orientarse a la supuesta interpretación económica de las leyes, también verificamos de forma indubitada que estas razones y condicionamientos históricos, por lo demás similares en su génesis a la mayoría de las normas de estas características (rechazo y respuesta a conductas antijurídicas y contrarias al bien común), el desarrollo de la institución ha superado estas etapas evolutivas iniciales, quedarse en ese punto es pura manipulación dogmática y política en el presente, aunque haya sido parte de su origen. Por tanto, rechazamos tajantemente la supuesta “interpretación económica de la ley”, porque es la ley la que interpreta y regula finalmente los hechos y conductas económicas, simplemente no funciona al revés.

g. No es un principio aplicable exclusivamente al ámbito tributario, por el contrario, se extiende progresivamente a otras ramas del derecho y es esencial en materias financieras y económicas.

Ya lo anticipamos al comienzo, pero queremos indicar y reiterar que la función del derecho tributario debe cumplirse, es una misión que simplemente no puede abandonarse. Entonces, interesa señalar en este punto que la realidad llamada a regularse en el ámbito impositivo, que es esencialmente económica, debe reconocer que los demás ámbitos sujetos base o relacionados a esta actividad se están regulando, a su turno, considerando el principio de la sustancia económica o realidad económica. Esto no tiene nada que ver con la interpretación de la ley, ratifica lo sostenido en el punto anterior.

6.2 Revisión sintética del Principio de Legalidad o de Reserva Legal en materia tributaria, desde una mirada funcional.

En su libro “Legalidad Tributaria y Mecanismos Anti-elusión”<sup>6</sup>, el profesor Víctor Manuel Avilés advierte con profunda razón que “es posible que no exista tema más importante para los abogados que ejercen en materias tributaria que el relativo al principio de legalidad en el sentido de reserva de ley y su vigencia efectiva” y continúa señalando “Es así como en este campo, más que en muchos otros, los esfuerzos de interpretación de las normas legales se extreman a un

---

<sup>6</sup> AVILÉS HERNÁNDEZ, Juan Manuel, “Legalidad Tributaria y Mecanismos Anti-elusión”, Editorial Jurídica, 2014, Tomo I, paginas 134 y siguientes

punto tal en donde se enfrentan, casi siempre, dos o más tesis igualmente sólidas sobre el contenido de una misma norma legal”.

Para poder desarrollar un adecuado análisis y arribar a conclusiones concretas en nuestra proposición inicial sobre la interrelación entre Principio de Sustancia sobre la Forma y el Principio de Legalidad o de Reserva Legal en materia tributaria, se hace obviamente necesario revisar la configuración vigente y los alcances de este último, efectuar una breve reseña de sus aspectos esenciales en la legislación chilena, pero no a modo de recordatorio de su contenido teórico, sino que nos interesa una visión de orden funcional del mismo con la mayor nitidez posible. Nos interesa determinar como está operando a nivel normativo.

Antes de comenzar, resulta necesario señalar algunas consideraciones para entender la perspectiva que imprimiremos a esta revisión. En primer lugar, no abordaremos los alcances y contenido del Principio de Legalidad en toda su extensión en el Derecho Público, ni siquiera en materia constitucional, sino que nos remitiremos exclusivamente al ámbito impositivo y más, aún, nos focalizaremos absolutamente en el análisis en los puntos específicos que estimamos asociados y necesarios para develar su interacción con el Principio de Sustancia sobre la Forma y la problemática que nos preocupa. En segundo término, hacemos presente que no ahondaremos en cuestiones doctrinarias

sobre la naturaleza y alcances de este principio como, por ejemplo, la diferencia entre sus dos facetas en cuanto principio de vinculación negativa y principio de vinculación positiva o desarrollando la diferencia conceptual entre principio de legalidad y reserva legal propiamente tales, como de forma tan brillante y prístina es explicada por el profesor Pedro Massone Parodi<sup>7</sup>. Nos permitiremos usar ambos conceptos con sinonimia, a menos que resulte estrictamente necesario referenciar tal distinción específica.

El Principio de Reserva Legal en materia tributaria, se encuentra establecido en un colectivo constitucional de normas, a saber:

- Artículo 63, que establece: *“Sólo son materias de ley: N° 14) Las demás que las Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República”.*
  
- Artículo 65, inciso cuarto, que establece: *“Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para: 1°.- Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión;”*

---

<sup>7</sup> MASSONE PARODI, Pedro, “Principios de Derecho Tributario”, Editorial Legal Publishing Chile, 2016, 4ª edición, Tomo I, paginas 134 y siguientes.

- Artículo 65, inciso segundo, que establece, en su parte pertinente: “Las leyes sobre tributos de cualquiera naturaleza que sean, sobre los presupuestos de la Administración Pública y sobre reclutamiento, sólo pueden tener origen en la Cámara de Diputados

Como referencia inicial, podemos señalar que históricamente nuestro país, tal como el resto de los países latinoamericanos, se reconocían hasta la fecha de la reforma tributaria de 2014, como seguidores de la tradición clásica u ortodoxa en la concepción y aplicación del Principio de Reserva Legal, exigiendo que todos los elementos de la obligación tributaria o del tributo, fueran establecidos y determinados por la ley, esto es, el hecho gravado, el sujeto pasivo, la base imponible, la tasa y sus elementos temporales, con casi ninguna flexibilidad en tal concepción. De la misma forma, podemos indicar que la argumentación tradicional en contra de la aplicación del Principio de Sustancia sobre la Forma por parte de sus opositores en relación con el del Principio de Reserva Legal es que su introducción como un principio general del sistema tributario constituye una intromisión y una amenaza, un socavamiento de este último. Este es el punto de partida de nuestro análisis, el estado de las cosas hasta la fecha en que efectivamente ambos principios comenzaron a coexistir. En los sucesivos párrafos y capítulos trataremos de determinar con la mayor precisión posible la implicancia de esta coexistencia y su interrelación.

En nuestro planteamiento, a efectos de establecer la relación con el Principio de Sustancia sobre la Forma, estimamos necesario destacar las siguientes características del Principio de Legalidad en materia tributaria, que no necesariamente seguirán el análisis doctrinario habitual en la materia:

- a. Constituye la base esencial, primigenia y fundacional del sistema tributario en su conjunto. Es la institución constitucional derivativa del sistema político democrático en el ámbito impositivo.

El Principio de Reserva Legal en cualquiera de sus concepciones (ortodoxa/absoluta o clásica o bien relativa/atenuada) es simplemente la base esencial de nuestro sistema y ordenamiento jurídico tributario en su actual estado.

Es el principio, la génesis, la configuración y la declaración los objetivos que la sociedad supuestamente se ha planteado al establecer los tributos a través de sus representantes políticos. Todo lo demás relativo a la tributación viene después.

Creemos que no cabe relativización, discusión, ni duda alguna respecto de lo esencial de esta premisa desde el punto de vista funcional.

Lo que puede aparecer obvio o asumido sin discusión, no lo es en absoluto, ya que aquí es donde se radican y se apuntan todos los esfuerzos de interferencia y configuración del sistema tributario en la lucha ideológica política que hoy tiene bajo fuego a ambos principios.

Entonces, si esta es la base de todo el sistema tributario, tanto en su más amplia concepción, quien lo defina y configure tiene el poder de condicionar la configuración del resto.

Si el ordenamiento jurídico tributario es un constructo normativo, entonces todo el edificio descansa en él, tanto en su conjunto, como en cada una de sus partes. Más aún, en la secuencia temporal de tal construcción, incluidos los demás principios de orden constitucional y con mayor razón del resto de las normas que de ellos se derivan, es la primera piedra y también la piedra angular, todo al mismo tiempo. A partir del Principio de Legalidad se construye el resto del sistema y sus normas específicas, nada existe antes que él, pero tampoco en contraposición a él, o al menos no debería estarlo. El clásico concepto o adagio jurídico “Nullum Tributum sine Lege” simplemente lo resume.

Mucho se ha discutido sobre el origen y naturaleza del poder tributario, su vinculación con la soberanía y con el concepto de

autoimposición, como de la expresión final del mismo en el sistema constitucional y legal, pero luego de todas estas discusiones, de todos los enfoques y de todas las teorías desarrolladas, a nivel de su aplicación arribamos siempre y necesariamente al Principio de Legalidad como el comienzo, simplemente porque es la manifestación esencial y casi mecánica en el orden impositivo, del sistema democrático que actualmente nos rige y en cualquiera de sus modalidades o desarrollos que vivamos. Otra cuestión distinta es el debilitamiento de la democracia en si misma, como sistema político imperante en el mundo occidental, los cuestionamientos que viene enfrentando y las amenazas por el desarrollo de visiones más radicalizadas, excluyentes y de sesgo autoritario, ya que tal análisis excede con mucho el ámbito de este trabajo. Es posible que todo esté relacionado y sea consecuencia de una crisis de mucho mayor dimensión, pero por de pronto está inconmensurablemente fuera de nuestro objetivo. Si llegara a abandonarse o socavarse gravemente el sistema democrático en nuestro país o en esta parte del planeta, entendemos que caerán o se corromperán también todas sus instituciones esenciales, dentro de las cuales creemos se encuentra el sistema tributario que conocemos y que estamos analizando, pero el día en que ello ocurra la tributación no será precisamente el mayor de nuestros problemas.

b. Es una garantía constitucional

El Principio de Reserva Legal es una garantía de nivel constitucional que, en primer lugar, establece el mecanismo y genera la institucionalidad normativa esencial para la génesis de la obligación sustantiva de contribución patrimonial individual al financiamiento del Estado, de la sociedad y del bien común. En este sentido, la ley es imprescindible para la existencia del tributo que ya sabemos es el principio y finalidad del todo el sistema.

Sin embargo, en su dimensión de garantía en el sentido clásico del concepto constituye un mecanismo y tiene como finalidad esencial la protección del derecho de propiedad, también de rango constitucional, que a simple vista opera de forma conexa y complementaria con relación a este último, más no derivativa ni subsidiariamente. Esta primera dimensión es la que conforma la naturaleza jurídica esencial del Principio dada la función especialísima llamada a regular, es que constituye el resguardo de un derecho, el de propiedad, y el de una libertad, la económica, dentro del conjunto mucho más basto y general de instituciones constitucionales.

A nivel subjetivo, constituye la base esencial de protección de los súbditos en cuanto contribuyentes o sujetos pasivos de obligaciones y

relaciones jurídico-tributarias. Entonces en ésta, su ya señalada primera dimensión, como una institución jurídica de naturaleza protectora dentro de una relación de derecho público o de imperio, operativamente funciona limitando el poder coercitivo del Estado que ella misma establece en primer lugar, para sustraer parte del patrimonio de las personas bajo su jurisdicción tributaria y soberanía territorial. Es tutelar, como todas las garantías constitucionales en su sentido clásico, porque protege al contribuyente como la parte más débil en una relación jurídica de obediencia patrimonial que le es impuesta por la fuerza, sin perjuicio de las discusiones doctrinarias de si se trata de un principio formal (administrativo) o sustancial (derecho humano), lo que nos parece irrelevante a nuestro análisis, por cuanto estimamos que tiene claramente ambas características y que no se oponen entre sí.

c. Es una limitación a la actividad reglamentaria.

Se configura y opera como un constructo complejo de normas constitucionales que operan como una limitación al accionar de los poderes del Estado. En concreto, para cumplir tal función de garantía se configura como una limitación normativa a la función pública del Estado aplicada a la actividad tributaria. Su configuración (y así surge históricamente) asume la forma de un conjunto de normas regulatorias del

ejercicio normativo de la potestad tributaria del Estado y/o cualquier órgano que ejerza dicha potestad, impidiéndole trasgredir los límites básicos establecidos y sancionando dicha vulneración con efectos jurídicos que destruyen y desconocen tales actos normativos o administrativos y sus efectos, sea por la vía de la declaración inconstitucionalidad y sus efectos de nulidad o inexistencia, u otras que persigan la misma finalidad de negación de efectos jurídicos del acto transgresor, como también generando responsabilidades concretas en el orden político, judicial y administrativo a los funcionarios quienes hayan sido los autores de tales vulneraciones.

El límite específico es la ley, única norma que puede regular la actividad impositiva material y sustancial, los tributos en sí, y sus aspectos esenciales, en definitiva, lo que se ha llamado su “tipicidad”, designación que doctrinariamente no es pacífica, pero que nos permite entender con facilidad el contenido de la institución por su analogía con el concepto mucho más relevante, extenso y claro en el ámbito del Derecho Penal.

Esto implica que la limitación se configura como una prohibición absoluta de que sea otro tipo de normativa distinta a la ley (incluyendo los equivalentes normativos por delegación funcional autorizada por la misma Constitución en los decretos con fuerza de ley y los casos de generación

legislativa fáctica, como en el caso de los decretos leyes, cuestión que sabemos de sobra al mirar el sistema tributario chileno), particularmente normas de rango inferior, es decir, toda aquella dentro del rango de la potestad reglamentaria del poder ejecutivo o de la administración. Esta limitación tiene el objeto preciso de evitar toda discrecionalidad administrativa y toda injerencia de intereses no canalizados mediante la actividad y función del poder legislativo, en otras palabras, proscribire la actividad reglamentaria de la administración en la génesis y configuración de los tributos. Obviamente y como ya sabemos, el alcance del principio de legalidad es mucho más amplio e informa toda la actividad de la administración, del Estado en su conjunto, que viene a ser el efecto genérico del que se deriva este efecto específico, pero no ahondaremos en ello, como se ha anticipado.

- d. Es una prohibición a la interpretación analógica y a la creación o modificación de las obligaciones tributarias por le mera interpretación.

La prohibición de la interpretación analógica es una de las características o funcionalidades más reconocidas y ampliamente concordadas por la doctrina, autoridades fiscales y jurisprudencia judicial, igualmente en el ámbito de los asesores o intermediarios fiscales, el mundo privado. No existe controversia en esta materia. Radicalmente

opuesta es la situación de la prohibición a la creación o modificación de las obligaciones tributarias por la mera interpretación, no porque no haya un consenso absoluto sobre su procedencia, que lo hay, sino porque funcionalmente es la creación o modificación indebida e ilegal de las obligaciones tributarias por la vía meramente interpretativa que los contribuyentes le enrostran con más frecuencia a la autoridad fiscal, y como fundamento de casi todas las acciones tributarias tanto en sede administrativa como judicial (baste mencionar como un ejemplo ilustrativo, la tremenda conflictividad y discusiones sobre la interpretación administrativa de los gastos rechazados que desde el 2009 al año 2017 habían incrementado su incidencia recaudatoria indirecta en un 1.174,4%). A su turno la desgravación indebida e ilegal de hechos impositivos amparándose en interpretaciones sesgadas, artificiosas o en fraude de ley, debe ser probablemente la acusación más recurrente del Fisco en contra de los contribuyentes, subyace a toda descripción normativa o fiscalizadora de la elusión, entonces, el efecto del principio existe, es indubitado e indiscutible, pero pareciera ser que es vulnerado a diario en esta materia específica.

- e. Es la base de los mecanismos de control de la actividad estatal en materia de financiamiento por la vía tributaria y de supresión de la discrecionalidad administrativa.

Es un mecanismo de control y fiscalización del poder ejecutivo en cuanto gestor de la actividad económica del Estado, específicamente de su actividad de financiamiento por la vía de la recaudación de tributos. La actividad estatal de la imposición en toda su extensión ha sido regulada con distintos matices, pero de manera bastante cierta, ese es el actual estadio de la función y a nuestro propósito es la constatación o condición que necesitamos considerar. La regulación obviamente impone de forma necesaria y mecánica una evaluación de todos los aspectos que han sido regulados, desde el establecimiento de las obligaciones sustanciales, el ejercicio de las obligaciones formales, hasta la utilización de los recursos generados y -sensiblemente- también su eficiencia en el gasto e inversión de los mismos. Precisamente este control se encuentra en la base de uno de los principales condicionantes de la generación de empatía o disconformidad con el sistema democrático y tributario, el nivel de aprobación de los organismos y las entidades públicas y, más importante en este caso, de la formación de la denominada conciencia tributaria de la población de un país, descansa en parte importante en la medida de satisfacción que dichos ciudadanos sienten o creen ver con el cumplimiento de los compromisos y el manejo de los recursos que con tanto sacrificio individual le son entregados al sistema político que los rige, es decir, la noción psicológica que los tributos tienen una razón de existir

validez y por sobretodo legitimación, especialmente que son equitativos y por sobre todo bien utilizados.

- f. Es la frontera y continente exterior de todo sistema regulador de las transferencias patrimoniales nacidas del poder tributario.

Con toda razón podrá sostenerse que esa función no es primordial de este Principio, que tal función es y debe ser cumplida específicamente por otros principios constitucionales, como lo son el Principio de Igualdad o Generalidad y su contrapartida el Principio de No Discriminación, que los economistas llaman equidad horizontal o, más aún, que el objetivo regulador solo es cumplido a cabalidad, recién a través del Principio de Progresión, con el que se logra efectivamente y no antes, la denominada de equidad vertical, o que la última y más concreta limitación es aquella establecida a través del Principio de No Expropiación, la frontera final de toda actividad impositiva.

Sin embargo, bajo nuestra premisa y como ya se ha indicado, el mecanismo regulador en si mismo es establecido en su configuración inicial por el Principio de Reserva legal, es el formato base, el esquema fundamental que será terminado, complementado y perfeccionado por el resto de los principios y las normas, pero que en nuestra visión que son

capas más profundas y especializadas de una misma e indisoluble construcción, aunque compleja. Reiterando la analogía de la membrana, entonces el Principio de Reserva Legal vendría a ser la primera capa externa y aglutinadora de toda ella.

- g. Es el principio integrador y estabilizador del sistema tributario, constituye el mecanismo destinado a brindar seguridad jurídica a los contribuyentes, pero se discute si ello conlleva necesariamente la denominada certeza jurídica.

Dada su naturaleza, función y objeto, con toda razón la doctrina de forma unánime estima que este Principio es el que esencial y primordialmente asegura lo que se ha denominado como el Principio de Autoimposición, el acuerdo social implícito sobre el sacrificio patrimonial que todos los integrantes de la sociedad nacional efectúan para financiar la actividad del Estado y la nación a la cual pertenecen, se efectuará siguiendo reglas precisas y predeterminadas, siguiendo procedimientos y protocolos que garantizarán que sus modificaciones se efectúen exclusiva y excluyentemente como resultado de la voluntad soberana políticamente expresada en los representantes de ella, actuando válidamente en el Congreso y aplicada a los requerimientos y necesidades generados, determinado y acordados a través de la gestión del poder del aparato

estatal y la administración, que se materializa en el presupuesto general de la nación y en cumplimiento legislativo de los respectivos programas de gobierno.

La seguridad jurídica implica estabilidad e integración del sistema normativo tributario en cuanto a la génesis de la imposición, su producción normativa y su funcionalidad, que en este caso alcanza todos los estratos del ordenamiento jurídico, pero ciertamente no garantiza la pretendida certeza jurídica que dice relación con la precisión con que la norma en particular y las hipótesis en que se sustenta, se aplica a las situaciones fácticas que debe regular. Este aspecto resulta esencial, porque es el punto de conexión e interacción más complejo entre el Principio de Reserva Legal y el de Sustancia sobre la Forma.

### 6.3 Primera aproximación a la interacción funcional entre ambos principios.

El efecto de regulación de la tensión impositiva.

Del análisis de los aspectos presentados en la revisión anterior, surge una primera aproximación a la interrelación entre ambos principios y aparecen también los primeros indicios de la raíz del problema e inquietud que han motivado este trabajo.

Históricamente en el derecho comparado y así ocurrió también en nuestro país como ya revisamos, el Principio de Sustancia sobre la Forma ha sido introducido como un principio general del ordenamiento jurídico tributario cuando el Estado se ve compelido a extremar su presión contributiva sobre la sociedad, sea como resultado directo de la disminución en la recaudación o por la necesidad de mayores recursos en pos de objetivos políticos apremiantes.

Como ya revisamos, el Principio de Legalidad actúa funcionalmente como una primera barrera directa de contención de dichas necesidades estatales, un impedimento. En estas condiciones se produce entonces un incremento significativo de la tensión del proceso impositivo, lo que se ha convertido en el centro de la relación de los contribuyentes con la autoridad. A nivel jurídico normativo esta tensión no es otra cosa que la colisión e interacción de bienes jurídicos e intereses de relevancia jurídica que pueden ser diversos o contradictorios, pero con la particularidad que tal interacción se da en una relación de derecho público de contenido económico y patrimonial.

No es desdeñable considerar que la tensión contributiva se ve particularmente retroalimentada y complejizada por estos procesos de minoración o pérdida de la conciencia o sentimiento colectivo, como por los de polarización y degradación del sistema político. La causa inmediata o al menos

la justificación y fundamento directo, tal vez sintomático de lo anterior, es siempre el incremento cuantitativo y/o cualitativo del fenómeno de la elusión fiscal, de tal suerte que el principio es la base de la contramedida a la tendencia y un mecanismo correctivo, pero con derivaciones de orden punitivo o sancionador.

La relación tributaria es por lejos la relación jurídica de derecho público más relevante en el orden patrimonial entre el Estado y sus súbditos contribuyentes, no porque cumpla la función de regular o proteger los bienes jurídicos, intereses o más relevantes e importantes de la sociedad o el ser humano de modo directo, pero es el medio más relevante o al menos imprescindible para su consecución. Los tributos no se relacionan, al menos no de modo inmediato, con los valores más elevados del sistema social o el ordenamiento jurídico, pueden estar motivados por éstos en el mejor de los casos y, en el peor, por intencionalidades e intereses bastante menos nobles, pero resulta innegable que constituyen una necesidad, una de carácter puramente económico, como lo es cualquier otro proceso de obtención de recursos materiales del cual dependa la subsistencia de un organismo. En este caso concreto, los recursos que se requieren para que el Estado y la sociedad en su conjunto subsistan y funcionen mínimamente, no admiten mayores divagaciones o discusiones teóricas, representan simplemente una realidad insoslayable, al igual que reza el refrán popular en cuanto a que el dinero no hace la felicidad, ciertamente su carencia la hace extremadamente difícil de alcanzar, lo mismo

ocurre con la actividad impositiva y la recaudación fiscal, su establecimiento e incremento no garantiza ni con mucho la consecución de los objetivos para la cual fue creada, pero su carencia impide o embaraza toda posibilidad de conseguirlos.

Tales recursos deber ser recaudados, gestionados y aplicados, nos guste o no y queramos hacerlo o no, aunque otra cosa -por cierto- termine siendo la calidad, eficiencia y equidad de dicha aplicación, mediante la utilización, inversión o gasto de tales recursos. No queremos significar con lo anterior que la actividad impositiva y el cumplimiento de estas obligaciones no tengan como causa o fundamento jurídico intereses de la mayor importancia para la sociedad o que no se sustenten o que no estén inspirados por los más altos valores éticos, jurídicos, sociales, patrióticos o similares, pero para entender la realidad que el derecho como ciencia tiene la obligación de abordar, debe tenerse muy presente que, en materia tributaria, que los súbditos contribuyentes a nivel de individuos, perciben una realidad concreta bastante dura de aceptar, su respuesta natural inicial es de desagrado pero es un resultado inevitable, provocando un impulso de resistencia muchas veces de modo visceral. La tributación siempre ha un mecanismo social de extracción patrimonial afecta a los seres humanos de forma tangible y sistemática. Como todo, en la medida del avance de la humanidad, la extensión de los fenómenos económicos se incrementa para los individuos, alcanzando una incidencia en sus vidas de profundas raigambres psicológicas,

restándole parte de sus recursos, tanto para su básica subsistencia en lo inmediato, como para la satisfacción de cualquier otro tipo de deseos, ambiciones o proyectos de vida, los que son incentivados y exacerbados a nivel de consumo por el sistema económico moderno a nivel global, a través de los medios publicitarios, de comunicación y plataformas tecnológicas (siendo una de sus expresiones la llamada economía conductual). La tributación, entonces, se transforma en una modalidad de coerción mensurable para ellos en el día a día. Por el contrario, solo un proceso muchísimo más largo, consciente y racional, les conecta mucho más tarde con los beneficios y responsabilidades éticas de la vida en sociedad y consecución del bien común.

Aunque desde un punto de vista doctrinario y teórico se pueda efectuar un desarrollo analítico mucho más sofisticado y detallado, además de la recurrida explicación del principio psicológico hedonista del “homo economicus”, debemos reconocer en la naturaleza y génesis del proceso de tributación ha existido siempre una fricción y tensión permanente entre los individuos y el poder que los gobierna.

En este contexto, creemos que la función esencial del Principio de Legalidad, además de ser la piedra angular, el sustento del proceso económico, social y finalmente jurídico del fenómeno de la imposición estatal, es el mecanismo de conexión primigenio y constitutivo en esta relación con el Estado

o poder tributario, constituye en síntesis el mecanismo social y jurídico el primer mecanismo regulador de esta tensión impositiva.

Dicha tensión parece agravarse con los procesos de degradación del sistema político, la desconfianza institucional y la minoración o regresión de la conciencia social o colectiva que parece estar afectando a las sociedades occidentales por estos días. A estas alturas, ni siquiera es necesario recordar la etimología del término tributo o repasar antiguas y brutales formas de imposición a través de la historia, para reconocer el fenómeno, el problema radica en que se ha hecho mucho más sofisticado y complejo, por el contexto de una sociedad más evolucionada en todo sentido y de un mundo mucho más interconectado y globalizado en que se desarrolla.

Entonces, como resultado del desarrollo económico global, de la evolución de sociedades y países, la tensión impositiva se incrementa no solo o no necesariamente de forma cuantitativa, pero si de un modo cualitativo relevante, haciéndose más complejos los fenómenos de resistencia a la tributación, especialmente la elusión. Lo primero que se produce lo que algunos autores llaman la crisis del Principio de Reserva Legal, que parece ahora como una institución demasiado básica y simplista ante el desafío, que resulta insuficiente.

En efecto, ante esta situación, ya hace mucho han surgido distintas doctrinas y propuestas en orden a la necesidad de relativizar o flexibilizar el Principio de Reserva Legal y hay variadas legislaciones en que se ha establecido el mismo con esa característica. Como indicamos, no pocos autores consideran que el Principio de Reserva Legal enfrenta una crisis y hay muchas y muy variadas percepciones doctrinarias sobre sus alcances y consecuencias, que nos resulta imposible profundizar desde la óptica de este trabajo. Funcionalmente, una menor rigidez o grado de garantía para los contribuyentes, se construye mediante una minoración de las limitaciones y restricciones normativas para el Estado, otorgándole entonces mayor discrecionalidad.

Con una mayor facultad o capacidad de aumentar la presión contributiva sobre los súbditos, sea de manera sustancial, participando directamente en los elementos esenciales de configuración del tributo o del sistema tributario en su conjunto, sea ampliando la base de contribuyentes, extendiendo la descripción de los hechos gravados, acelerando la velocidad temporal de pagos, fijando las tasas, condiciones de tramos exentos, etc., o en el orden adjetivo, configurando los procesos administrativos bajo un criterio *pro-fiscum*, sea incrementando, rigidizando o haciendo más rigurosos los requisitos para el acceso a franquicias y exenciones, sea endureciendo la aceptabilidad y acreditación de gastos o amortizaciones deducibles de las bases imponibles, sea rigidizando toda clase de requisitos habilitantes, de configuración de legitimación activa, estableciendo

improcedencias probatorias o acceso a la información, configurando situaciones administrativas de preclusión de derechos y solicitudes, burocratizando el acceso a instancias de revisión o acciones de reclamación en sede administrativa, condicionando antecedentes en sede judicial, etc., entonces mayor será su poder impositivo y recaudatorio.

Es relevante a un análisis funcional, constatar que la opción de adaptabilidad del sistema tributario a las complejidades y problemáticas del presente por la vía de la relativización directa del Principio de Reserva Legal a nivel constitucional, ni siquiera fue una opción considerada en el proceso de reforma del año 2014, tanto por razones de estrategia y táctica desde el punto de vista político legislativo, pero por sobre todo, tenemos la sensación que chocaba o resultaba demasiado radical en relación con nuestra tradición constitucional en la materia, incluso para sus impulsores.

Nos parece que un proceso tan profundo de ajuste a la intensidad del poder tributario que no se efectúe a nivel constitucional, pareciera requerir de un instrumento legal muy poderoso para compensar, contener y encausar la tensión impositiva acumulada. No visualizamos actualmente otra institución suficientemente poderosa para obtener tal efecto de flexibilidad adaptativa de la que el Principio de Sustancia sobre la Forma, y sus normas derivativas. En esta primera aproximación, entonces, nos parece visualizar que la introducción del

Principio de Sustancia sobre la Forma fue una manera de abordar la situación, como ya se había hecho en tantas otras jurisdicciones, sin alterar el orden constitucional.

Por tanto, la primera característica funcional de la interrelación entre ambos principios pareciera ser de complementariedad funcional inter normativa, si seguimos este orden de ideas.

Entonces, podría mirarse la introducción del Principio de Sustancia sobre la Forma como principio general, en términos también funcionales, como una alternativa, un sustituto y si se quiere un sucedáneo, que permite generar este proceso de adaptabilidad del sistema, sin tocar las bases o pilares constitucionales del sistema tributario, obviamente por razones de costos de toda naturaleza.

Ahora bien, reconocer la función que cumple institución y sus normas derivativas no implica en modo alguno concordar con su establecimiento, su legitimidad, su procedencia técnica y ni siquiera su utilidad. Lo que hacemos es una simple constatación fáctica consistente en verificar que el proceso de introducción normativa descrito siguió más o menos los mismos parámetros de jurisdicciones de diversos tipos, que presentan contextos económicos, sociales y políticos de características análogas. Si se trata de generar un juicio basado en

las posiciones contrapuesta sobre la materia sobre este punto puede sostenerse tanto, que fue el proceso normal y debido para este tipo de institución tributaria, hasta que efectivamente se comprueba con ello que se socavó el Principio de Reserva Legal, pero ciertamente con más de lo mismo no llegamos a nada salvo el inmovilismo.

6.4 Segunda aproximación a la interrelación ambos principios. La actual configuración del Principio de Sustancia sobre la Forma, como una institución jurídico tributaria resultante de fricciones dogmáticas y doctrinarias entre partidarios y detractores de su aplicación.

Para abordar el análisis específico de nuestro objetivo, ya de manera directa en el sistema chileno, es necesario entender y evaluar su configuración, especialmente, tener en consideración cuales son los fundamentos que configuraron los elementos que la institución, para lo cual es necesario revisar atentamente su proceso introductorio y el espíritu del legislador, a través de los actos y declaraciones de sus creadores.

El Principio de Sustancia sobre la Forma se introdujo de modo general en el Código Tributario a propósito, a su turno, de la introducción de su norma derivativa más emblemática, la Norma General Anti Elusiva o NGA. Un conjunto o colectivo de normas de rango legal, compuesto por los nuevos artículos 4 bis,

4 ter, 4 quáter, 4 quinquies, 26 bis, 100 bis, 119 y 160 bis, del Código Tributario, se establecieron para crear un sistema represivo y sancionatorio de la elusión, en que se declaraba expresamente no solo la posibilidad que la autoridad fiscalizadora pudiera prescindir o abandonar por completo la forma de los actos de los contribuyentes, para recalificarlos en base a su sustancia económica, sino que un nuevo régimen para la interpretación de la ley tributaria que no había existido como principio de aplicación general hasta esa fecha. El Principio se encuentra diseminado o conformado en varias de esas normas, a veces como una disposición preliminar y preparatoria, y otras integrando la NGA, pero en definitiva sustentándola a ella y a sus complementos sancionatorios.

En cuanto a los fundamentos, fueron expresamente declarados en el envío de los proyectos (reforma, indicaciones y reforma a la reforma). De conformidad al mensaje N° 24-362/ de 01 de Abril de 2014, del Ejecutivo al remitir a la Cámara de Diputados el proyecto de reforma tributaria, en su versión original (antes de las indicaciones de a llamada reforma a reforma), que dio origen a la promulgación y dictación de la Ley N° 20.780, la motivación inmediata expresamente declarada en tal proyecto eran las demandas ciudadanas que ya hemos mencionado en el acápite del contexto y se expresaba de la siguiente manera:

**“La necesidad de resolver las brechas de desigualdad que hoy existen nos exige realizar cambios profundos y estructurales”<sup>8</sup>.** La más importante de estas transformaciones nos permitirá avanzar hacia una educación más equitativa y de calidad en todos sus niveles. Esto no sólo producirá una mayor inclusión social, beneficiando a los miles de niños y niñas, jóvenes y sus familias que quieren mejorar su bienestar. También permitirá que numerosos profesionales y técnicos con grados crecientes de calificación den el impulso que necesita nuestra economía”.

Asimismo, dentro de las motivaciones que, de manera específicas se señalaron en dicho mensaje, estaba la circunstancia que para lo anterior se requería la consecución de objetivos específicos de recaudación medidos en puntos porcentuales del PIB, y para ello se relacionaba de manera directa el crecimiento económico con el perfeccionamiento del sistema tributario a través de la inclusión de la Norma General Anti Elusiva, indicándose:

**“La recaudación tributaria también se ve fuertemente afectada por la evasión y elusión. En los últimos años, el Servicio de Impuestos Internos (SII) ha sufrido un estancamiento en su proceso modernizador e incluso un retroceso en áreas claves, como la fiscalización y la inversión tecnológica”<sup>9</sup>.**

---

<sup>8</sup> El subrayado y las negritas son nuestros

<sup>9</sup> Ídem

*El resultado de esto ha sido un incremento de la tasa de evasión, a niveles superiores al 26% en el caso del IVA.*

*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 sólo propósito de sacar ventajas tributarias en la realización de una operación o conjunto de operaciones relacionadas entre sí.***

***La elusión y la evasión hacen que nuestro sistema tributario sea inequitativo y que quienes tienen los recursos para financiar planificaciones tributarias terminen pagando menos impuestos de lo que corresponde.***

***La estructura de nuestra carga tributaria, la evasión y la elusión, hacen que nuestro sistema tributario no contribuya a mejorar la distribución del ingreso<sup>10</sup>***

---

<sup>10</sup> Ídem

Sabemos que la norma básica de interpretación de la ley tributaria se encuentra establecida en el artículo 4º del Código Tributario, que hasta la fecha no ha sido objeto de modificación alguna y que dispone:

*“Las normas de este Código sólo rigen para la aplicación o interpretación del mismo y de las demás disposiciones legales relativas a las materias de tributación fiscal interna a que se refiere el artículo 1º, y de ellas no se podrán inferir, salvo disposición expresa en contrario, consecuencias para la aplicación, interpretación o validez de otros actos, contratos o leyes”.*

No podemos ni resulta atingente, en este momento, abordar el amplio debate doctrinario sobre la configuración tradicional de esta norma, pero esta configuración, consagra a nuestro juicio claramente el denominado Principio de Autonomía del Derecho Tributario, nacido precisamente de las corrientes que han servido de base o desarrollo a la interpretación teleológica de la ley tributaria, el comienzo de todo debate entre las posiciones antagonistas sobre la materia. Es una simple constatación.

Sin embargo y como veremos más adelante, el proyecto de reforma actualmente en trámite legislativo pretende introducir uno de los cambios más relevantes y de mayor conflictividad en esta materia, que implicaría atenuar

considerablemente la actual extensión de la aplicación del Principio de Sustancia sobre la Forma en análisis.

Resulta altamente curioso y sintomático, más no sorpresivo, el desarrollo del proceso legislativo de estas normas. En efecto, la redacción primitiva y configuración inicial del conjunto normativo de la NGA fue considerada de forma más o menos unánime, incluso para los partidarios de la reforma, como especialmente vaga y agresiva, incluso para estándares internacionales, o al menos en una posición de vanguardia en cuanto a la rigurosidad de la norma y muy cercana o de similares características a las disposiciones equivalentes en la legislación española de la época y a un proyecto de ley presentado en México en el año 2006, el cual no fue aprobado en definitiva (precisamente los 2 países hispano parlantes de la OCDE en aquella época).

Esta redacción inicial fue objeto de 2 cambios que finalmente configuraron su actual redacción. La primera nos parece más curiosa porque tuvo lugar solo 14 días después del envío del primer proyecto con fecha 01 de abril de 2014, mediante indicaciones se cambiaron algunos aspectos en lo relativo a esta materia, que se pueden interpretar como una especie de reconocimiento tácito de la dureza de la configuración. En efecto, el equipo técnico a cargo del proceso por parte del Ministerio de Hacienda y el Servicio de Impuestos Internos, modificó esta redacción unilateralmente, desconocemos con qué grado de convencimiento

o consenso, o si solo fue el resultado de una acción necesaria para facilitar el trámite legislativo, aunque la colisión gobernante tenía mayoría suficiente para haberlo aprobado sin consensos o acuerdos políticos.

La segunda, tuvo lugar luego que se articulara políticamente una oposición más consistente en contra del proyecto, especialmente en esta materia de la NGA y en las modificaciones al régimen de tributación de las rentas corporativas. Lo anterior dio lugar a cortas pero intensas negociaciones políticas que concluyeron en el denominado “Protocolo de Acuerdo - Por una Reforma Tributaria para un Chile más inclusivo”, con fecha 08 de Julio de 2014. Entre los puntos que se establecieron como condiciones para que el parlamento aprobara la reforma y son atinentes a nuestro análisis, se encuentran los acordados en el punto 6, y fueron los siguientes:

*“6. Institucionalidad y atribuciones del SII.*

**- Se precisará la norma general anti-elusión/anti-simulación (primacía de la sustancia sobre forma), reconociendo el principio de buena fe y la autonomía y libertad contractual del contribuyente, resguardando la posibilidad de ejercer la economía de opción (posibilidad de elegir entre alternativas lícitas y legítimas sin ser recalificado en la medida que su objetivo no haya sido la elusión de impuestos, concepto que se definirá**

**legalmente) y ajustando su nomenclatura a la terminología de nuestro ordenamiento jurídico.<sup>11</sup>**

- El peso de la prueba corresponderá, en una potencial recalificación, al SII y no al contribuyente.

- 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 SII. Conjuntamente con la calificación jurídica, el referido tribunal conocerá de la aplicación de las sanciones correspondientes y emitirá las órdenes respectivas a la administración tributaria

- **La norma general anti-elusión/anti-simulación sólo aplicará para actos, contratos, transacciones futuras, esto es, ocurridos a partir de la entrada en vigencia de la norma.**

- Una de las nuevas Subdirecciones del SII que se crea en el proyecto de ley se abocará a brindar Apoyo al Contribuyente, en especial, a las micro y pequeñas empresas en el ámbito de la asistencia y educación tributaria.

- El SII creará una instancia de consulta pública de sus circulares y demás instrucciones de general aplicación a través de su sitio web institucional.

- Se suprimirá la norma contenida en el proyecto de ley que permite renovar el plazo de prescripción en el caso de justificación de inversiones”.

---

<sup>11</sup> Idem

Más adelante continúa el mismo punto señalando:

**- Se regulará la posibilidad de establecer una instancia de consulta previa por parte de los contribuyentes del SII con el objeto de obtener un pronunciamiento previo y oportuno de los efectos tributarios de sus posibles transacciones<sup>12</sup>.**

Adicionalmente, cabe hacer presente que en todo este proceso se introdujo un aspecto particularmente complejo y poco grato para los intermediarios y asesores tributarios, dada la configuración del nuevo artículo 100 bis del Código Tributario, que introdujo una figura infraccional que sanciona a los profesionales del área tributaria que diseñen operaciones elusivas y que produjo mucha controversia.

No ahondaremos en esta temática porque nos parece distractiva del análisis funcional de la institución que nos ocupa y sería insistir en una aproximación que no compartimos y que es parte del problema funcional. Lo anterior no significa que el tema no revista la mayor relevancia, y sea necesario mencionarlo brevemente, para cuyo efecto nos permitimos transcribir parte de las conclusiones del informe del Subcomité Técnico que analizó esta norma como parte de la labor y opinión que le fue solicitada por el Congreso al Instituto Chileno

---

<sup>12</sup> Ídem

de Derecho Tributario, en el que tuvimos la ocasión de participar como coordinadores:

*“Existe consenso en el equipo de trabajo que el nuevo artículo 100 bis que pretende introducirse al Código Tributario, es una norma cuestionable y que en su actual configuración, incluso resulta innecesaria, a menos que ex profeso se trate de dotar a la autoridad tributaria de un poder persecutorio y de sanción sin precedentes.*

*De igual forma, como conclusión se puede señalar que no es efectivo que esta sea la tendencia o herramienta aceptada sin cuestionamientos por los países desarrollados, como se pudo constatar. Por el contrario, los más eficientes sistemas tributarios refuerzan la colaboración y transparencia entre el contribuyente, los intermediarios tributarios y la administración.*

*El diseño normativo es deficiente no sólo en lo sustancial, sino además en lo adjetivo, desde luego se visualizan desde ya importantes problemáticas en la interpretación y aplicación de la norma, incluso para la propia autoridad fiscal quien no solo tendrá una carga administrativa muy relevante en la calificación y aplicación de la misma, sino que de aplicar de manera improcedente este tipo de sanciones, puede terminar deslegitimando la herramienta y su propio accionar, victimizando incluso a personas realmente culpables.*

*Los principios jurídicos esenciales y garantías constitucionales que se encuentran en riesgo de vulneración son de tal entidad y trascendencia, que la sola aprobación de la figura, aún con las atenuaciones introducidas, sentaría un nefasto e irreversible precedente.*

*Las recomendaciones propuestas son las siguientes:*

*a. Eliminación del artículo 100 bis en el proyecto:*

*b. En subsidio, reformulación de la norma, adoptando una o más de las medidas efectivamente aplicadas en los países con mayor experiencia en esta materia o un mayor grado de desarrollo, teniendo como límite máximo la co-responsabilidad subsidiaria y con el tope ya establecido. Procesalmente debe asegurarse la comparecencia y oportunidad efectiva de defensa del profesional tributario, en conjunto o en paralelo con la empresa y sus representantes”.*

Como consecuencia de todo este proceso la redacción definitiva del colectivo normativo cambió en algunos aspectos sustanciales, constatándose solo un grado de morigeración ante las múltiples y transversales críticas que

recibió. Una revisión comparativa de las indicaciones/efectuadas, permite visualizar con claridad los aspectos relevantes del cambio<sup>13</sup>:

## **ARTÍCULO 4 BIS**

### **TEXTO ORIGINAL PROYECTO DE 01.04.2014**

#### **NORMA ORIGINAL**

**Artículo 7°.** Introdúcense las siguientes modificaciones al Código Tributario, contenido en el Artículo 1°, del decreto ley N°830, de 1974:

....

#### **1. Incorpórese el artículo 4 bis nuevo, del siguiente tenor:**

**“Artículo 4° bis.- Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponible**s**, 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.**

**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.**

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

**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.**

---

<sup>13</sup> Todos los subrayados, negrillas y palabras en colores verde y azul de los textos comparativos son nuestros.

**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.”.**

## ARTÍCULO 4 TER

TEXTO ORIGINAL PROYECTO DE 01.04.2014	TEXTO MODIFICADO POR INDICACIONES DE 14.04.2014
<p>NORMA ORIGINAL</p> <p><b>Artículo 7°.</b> Introdúcense las siguientes modificaciones al Código Tributario, contenido en el Artículo 1°, del decreto ley N°830, de 1974:</p> <p>....</p> <p><b>2.</b> Incorpórese el artículo 4 ter nuevo, del siguiente tenor:</p> <p>“Artículo 4 ter. Las leyes tributarias no podrán ser eludidas mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica. En caso de abuso nacerá la obligación tributaria correspondiente a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos.</p> <p>Para estos efectos, se entenderá que existe abuso 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, incluyendo fusiones, divisiones, transformaciones y otras formas de reorganización empresarial</p>	<p>INDICACIÓN</p> <p>AL ARTÍCULO 7°</p> <p>...</p> <p>3) Para modificar el numeral 2., que incorpora un nuevo artículo 4 ter al Código Tributario, en el siguiente sentido:</p> <p>a) Incorpórase en el inciso segundo a continuación de la palabra “circunstancias” la expresión “copulativas”.</p> <p>b) Agrégase en el literal a) de su inciso segundo a continuación de la palabra “obtenido” la conjunción “y”, precedida de una coma (,) suprimiéndose el punto (.) final.</p> <p>c) Agrégase el siguiente inciso final, nuevo:</p> <p>“El ejercicio de la facultad a que se refiere el inciso anterior, sólo será procedente si el monto de las diferencias de impuestos que conforme a ella puedan determinarse al contribuyente, exceden la cantidad equivalente a 250 unidades tributarias mensuales a la fecha de la emisión del</p>

<p>o de negocios, en los que concurren las siguientes circunstancias:</p> <p>a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.</p> <p>b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso, y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.</p> <p>El Servicio podrá declarar la existencia del abuso de las formas jurídicas a que se refiere este artículo, conforme a lo dispuesto en el artículo 4 quinquies.”.</p> <p><b>(COMPARATIVO)</b></p> <p><b>"Artículo 4 ter.</b></p> <p><b>Las leyes tributarias no podrán ser eludidas mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica. En caso de abuso nacerá la obligación tributaria correspondiente a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos.</b></p> <p><b>Para estos efectos, se entenderá que existe abuso 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</b></p>	<p>informe de fiscalización en que se proponga la aplicación de lo dispuesto en el presente artículo.”.</p> <p><b>TEXTO DEFINITIVO</b></p> <p><b>"Artículo 4 ter.</b></p> <p><b>Las leyes tributarias no podrán ser eludidas mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica. En caso de abuso nacerá la obligación tributaria correspondiente a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos.</b></p> <p><b>Para estos efectos, se entenderá que existe abuso 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</b></p>
--	---

<p>nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios, incluyendo fusiones, divisiones, transformaciones y otras formas de reorganización empresarial o de negocios, en los que concurran las siguientes circunstancias:</p> <p>a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.</p> <p>b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso, y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.</p> <p>El Servicio podrá declarar la existencia del abuso de las formas jurídicas a que se refiere este artículo, conforme a lo dispuesto en el artículo 4 quinquies.”.</p>	<p>nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios, incluyendo fusiones, divisiones, transformaciones y otras formas de reorganización empresarial o de negocios, en los que concurran las siguientes circunstancias <b>copulativas:</b></p> <p>a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido, <b>y</b></p> <p>b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso, y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.</p> <p>El Servicio podrá declarar la existencia del abuso de las formas jurídicas a que se refiere este artículo, conforme a lo dispuesto en el artículo 4 quinquies.</p> <p><b>El ejercicio de la facultad a que se refiere el inciso anterior, sólo será procedente si el monto de las diferencias de impuestos que conforme a ella puedan determinarse al contribuyente, exceden la cantidad equivalente a 250 unidades tributarias mensuales a la fecha de la emisión del informe de fiscalización en que se proponga la aplicación de lo dispuesto en el presente artículo.”.</b></p>
---	--

## ARTÍCULO 4 QUATER

TEXTO ORIGINAL PROYECTO DE 01.04.2014
<p>NORMA ORIGINAL</p> <p><b>Artículo 7°.</b> Introdúcense las siguientes modificaciones al Código Tributario, contenido en el Artículo 1°, del decreto ley N°830, de 1974:</p> <p>....</p> <p><b>3. Incorpórese el artículo 4 quáter nuevo, del siguiente tenor:</b></p> <p><b>“Artículo 4 quáter. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho gravado con los impuestos será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados.</b></p> <p><b>El Servicio desestimaré y no le serán oponibles los actos y negocios jurídicos practicados con la finalidad de disimular 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, con arreglo al artículo siguiente.”.</b></p>

## ARTÍCULO 4 QUINQUIES

TEXTO ORIGINAL PROYECTO DE 01.04.2014	TEXTO MODIFICADO POR INDICACIONES DE 14.04.2014
<p>NORMA ORIGINAL</p> <p><b>Artículo 7°.</b> Introdúcense las siguientes modificaciones al Código</p>	<p>INDICACIÓN</p> <p>AL ARTÍCULO 7° ...</p>

<p>Tributario, contenido en el Artículo 1°, del decreto ley N°830, de 1974: ....</p> <p>4. Incorpórese el artículo 4 quinquies nuevo, del siguiente tenor:</p> <p>“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.</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>4) Para modificar el numeral 4., que incorpora un nuevo artículo 4 quinquies al Código Tributario, en el siguiente sentido:</p> <p>a) Intercálase en su inciso primero entre el artículo “el” y la palabra “Servicio” la primera vez que aparece, la expresión “Director del”.</p> <p>b) Reemplázase en su inciso primero la frase “previa autorización del Director Regional, Director de Grandes Contribuyentes o Subdirector de Fiscalización, según corresponda” por “previo informe favorable de los Subdirectores Jurídico, Normativo y de Fiscalización”.</p> <p>c) Modifícase su inciso segundo en los siguientes términos:</p> <p>i) Reemplázase la oración que se inicia con la expresión “La autorización...”, hasta el punto (.) seguido, por la siguiente frase:</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.”.</p> <p>ii) Suprímese en la segunda oración, la expresión “de autorización”.</p> <p>d) Reemplázase en su inciso tercero la expresión “la autorización” por “el informe”; la frase “la autoridad</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 última de la cual se deberá dejar constancia en dicho expediente. Este plazo podrá ser ampliado fundadamente por dicha autoridad, hasta por un mes.</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>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.</p> <p>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.</p> <p>Con la autorización a que se refiere este artículo, el Servicio determinará los impuestos que correspondan</p>	<p>competente” por “los Subdirectores indicados”, y la frase “dicha autoridad” por “dichas autoridades”.</p> <p>e) Reemplázase en su inciso cuarto la expresión “autorización” por “solicitud”.</p> <p>f) Reemplázase en su inciso quinto la frase “la autorización hasta la comunicación de su otorgamiento o rechazo” por “el informe hasta su emisión”, y la frase “emitir una decisión” por “emitirlo”.</p> <p>g) Reemplázase su inciso sexto por el siguiente:</p> <p>“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.”.</p> <p>h) Intercálase, a continuación del actual inciso sexto, el siguiente inciso séptimo, nuevo:</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 informe favorable a que se refiere el inciso primero, quedando de ello constancia en la respectiva liquidación, giro o resolución.”.</p>
--	---

<p>conforme a los antecedentes de que disponga, aplicando además los intereses penales y multas respectivos.</p> <p>El Servicio determinará mediante resolución la forma en que se aplicarán las disposiciones de este artículo.”.</p> <p><b>(COMPARATIVO)</b></p> <p><b>"Artículo 4 quinquies.</b></p> <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, <b>previa autorización del Director Regional, Director de Grandes Contribuyentes o Subdirector de Fiscalización, según corresponda,</b> 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><b>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</b></p>	<p>i) Reemplázase en su inciso séptimo, que pasa a ser octavo, la expresión “la autorización” por “el informe favorable”.</p> <p>j) Elimínase su inciso final.</p> <p><b>TEXTO DEFINITIVO</b></p> <p><b>"Artículo 4 quinquies.</b></p> <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 <b>Director del Servicio</b> en la correspondiente liquidación, giro o resolución, <b>previo informe favorable de los Subdirectores Jurídico, Normativo y de Fiscalización,</b> 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><b>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</b></p>
---	---

<p>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 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.</p> <p>Transcurrido el plazo a que se refiere el inciso anterior, y la prorroga 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>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</p>	<p>antecedentes o efectuando la fiscalización respectiva. 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 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 deberá dejar constancia en dicho expediente. Este plazo podrá ser ampliado fundadamente por dichas autoridades, hasta por un mes.</p> <p>Transcurrido el plazo a que se refiere el inciso anterior, y la prorroga en su caso, sin que se haya comunicado una decisión, se entenderá denegada la solicitud, reanudándose el computo del plazo para efectuar las actuaciones de fiscalización o dictar las resoluciones que correspondan, según las reglas generales.</p> <p>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.</p>
---	---

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.”.

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.”.

Hacemos presente que no abordaremos, la evolución, texto y modificaciones al artículo 119 y 160 bis, que, aunque siendo parte del colectivo de normas, son de orden estrictamente procesal y queremos focalizar el análisis en un aspecto más sustancial como se ha explicado. De igual forma cabe mencionar que cumpliendo lo pactado, se introdujeron modificaciones el artículo 26 bis en el Código Tributario, que había establecido preliminarmente la denominada Consulta Pública Vinculante y ahora una consulta de tipo no vinculante, en el sentido del punto 6 ya transcrito.

Finalmente, luego del protocolo de acuerdo ya singularizado, la redacción del colectivo normativo sufrió algunas leves modificaciones adicionales, terminando de ajustar y morigerar algunos aspectos de orden adjetivo, que seguían siendo considerados, todavía o en algún grado, vulneratorios de la bilateralidad de la audiencia o del derecho a defensa en su conjunto, agresivos, demasiado discrecionales o en contraposición con dicho protocolo. Las normas sustanciales (excluidas las procesales ya indicadas) en la materia, quedaron con la siguiente configuración:

<b>TEXTO FINAL VIGENTE LEYES N° 20.780 + N° 20.899</b>
--

<b>Artículo 4° bis.- Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijan 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.</b>
---

**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.**

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

**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.**

**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.**

**Artículo 4° ter.- Los hechos impositivos 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 diferiera 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 impositivos establecidos en la ley.**

**Artículo 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.

**Artículo 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 termino no se aplicará cuando el remanente de plazo de prescripción de la obligación tributaria sea menor, en cuyo caso se aplicará éste ultimo. 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 computo 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.**

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

**El Servicio regulará mediante resolución la forma en que se deberá presentar la consulta a que se refiere este artículo, así como los requisitos que ésta deberá cumplir. El plazo para contestar la consulta será de 90 días, contados desde la recepción de todos los antecedentes necesarios para su adecuada resolución. El Servicio podrá requerir informes o dictámenes de otros organismos, o solicitar del contribuyente el aporte de nuevos antecedentes para la resolución de la consulta.**

**El Servicio, mediante resolución fundada, podrá ampliar el plazo de respuesta hasta por 30 días.**

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

**La respuesta tendrá efecto vinculante para el Servicio únicamente con relación al consultante y el caso planteado, y deberá señalar expresamente**

**si los actos, contratos, negocios o actividades económicas sobre las que se formuló la consulta, son o no susceptibles de ser calificadas como abuso o simulación conforme a los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter. La respuesta no obligará al Servicio cuando varíen los antecedentes de hecho o de derecho en que se fundó.**

**Artículo 100 bis.- La persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, según lo dispuesto en los artículos 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies y 160 bis de este Código, será sancionado con multa de hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, de no mediar dichas conductas indebidas, y que se determinen al contribuyente. Con todo, dicha multa no podrá superar las 100 unidades tributarias anuales.**

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

**Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, el Servicio solo podrá aplicar la multa a que se refieren los incisos precedentes cuando, en el caso de haberse solicitado la declaración de abuso o simulación en los términos que señala el artículo 160 bis, ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada. La prescripción de la acción para perseguir esta sanción pecuniaria será de seis años contados desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos y se suspenderá desde la fecha en que se solicite la aplicación de sanción pecuniaria a los responsables del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación, según lo establecido en el inciso segundo del artículo 160 bis, hasta la notificación de la sentencia firme y ejecutoriada que la resuelva.**

Finalmente, dentro de este proceso de revisión de la introducción del Principio en la reforma de 2014, resulta muy relevante verificar los fundamentos e interpretación de la aplicación del mismo que ha efectuado y sustentado la

autoridad tributaria. En efecto, mediante Circular N° 65, de fecha 23 de julio de 2015.- que impartió instrucciones acerca de las normas incorporadas en el Código Tributario por la Ley N° 20.780, en materia de medidas anti elusión, del Código Tributario, específicamente los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quáter, 4 quinquies, 26 bis, 100 bis, 119 y 160 bis. Con posterioridad a la dictación de la Ley N° 20.899, se modificó parcialmente por Circular N° 41, de 11 de julio de 2016, en aspectos que no son relevantes al presente análisis.

En la Circular N° 65, la autoridad fiscal plantea por casi única vez algún grado de fundamentación técnica y doctrinaria de su visión exegética administrativa de estas normas, donde podemos encontrar algunas referencias a la interacción entre ambos principios de suyo interesantes, por cuanto en los considerandos se ratifica con toda claridad la visión que solo había sido vagamente esbozada en el mensaje del proyecto de reforma, en cuanto a que el Servicio de Impuestos Internos estima que la introducción de la NGA y del Principio de Sustancia sobre la Forma, constituyen un mecanismo de resguardo del Principio de Reserva Legal, aunque sin aclarar del todo si el complejo normativo que configura aquel es considerado como un conjunto de normas legales de tipo derivativas o subsidiarias de aquellas que consagran el principio constitucional, o si lo consideran un conjunto más complejo, incluso integrado al dispositivo constitucional, punto que analizaremos en las conclusiones de este

acápites. Lo anterior se ve expresamente declarado en los siguientes párrafos de la parte considerativa de dicha norma:

**“El establecimiento de esta NGA demuestra también la preocupación del legislador por resguardar los principios constitucionales de legalidad de los tributos y de igualdad en la repartición de las cargas públicas, contenidos en el artículo 19, número 20, de la Constitución Política de la República. El resguardo del principio de legalidad supone que la aplicación de tributos conforme a lo dispuesto en los hechos gravados establecidos en la ley, no puede quedar al arbitrio de los contribuyentes, es decir, los impuestos son obligatorios, y nadie puede sustraerse a su aplicación mediante actos elusivos. Al mismo tiempo, el respeto de este principio supone que ni la administración ni el poder judicial pueden crear derecho actuando como legislador, de modo que la función esencial de las normas anti elusión, tanto generales como especiales, es precisamente resguardar el cumplimiento de los hechos gravados establecidos por la ley, evitando que los contribuyentes se sustraigan de su aplicación mediante conductas elusivas. Por su parte, el principio de igualdad en la repartición de las cargas públicas supone asegurar que los contribuyentes tributen conforme el legislador ha estimado adecuado. Para lograr estos objetivos, el legislador definió que dos tipos de conductas pueden considerarse elusivas, estas son: el abuso de las formas jurídicas y la simulación”.**

Más adelante, recalca y confirma nuestras apreciaciones preliminares sobre las motivaciones y fundamentos de la introducción del principio:

**“Con la inclusión de la NGA en el Código Tributario, el legislador ha tomado la decisión de enfrentar la elusión como un problema para el derecho tributario, en cuanto vulnera los hechos gravados establecidos en la Ley,** *afecta la igual repartición de las cargas públicas y lesiona el erario nacional. Esta decisión va en línea con los esfuerzos desarrollados recientemente por los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y del G20 para combatir la elusión en el “plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios” conocido internacionalmente como Proyecto BEPS por sus siglas en inglés. El diagnóstico común es que la elusión tributaria es negativa porque:*

- a) Viola los principios de equidad tributaria al desplazar la carga tributaria hacia los contribuyentes que actúan correctamente.*
- b) Afecta la libre competencia, en cuanto el elusor obtiene ventajas económicas frente al no elusor.*
- c) Incrementa los costos de la administración y fiscalización de los tributos, en cuanto reduce la predisposición de los buenos contribuyentes a declarar correctamente.*

**d) Afecta la recaudación tributaria, privando al Estado de los recursos que, conforme al procedimiento democrático de formación de ley, le corresponden**<sup>14</sup>.

El mayor detalle del análisis sobre el Principio de Sustancia sobre la Forma, lo encontramos en los siguientes párrafos destacados:

**“Conforme a la NGA, tanto la administración tributaria como los Tribunales no están restringidos a reconocer la forma jurídica elegida por los contribuyentes, y bajo la cual se presenta la transacción, si ésta vulnera los hechos gravados establecidos por la ley, en la medida, como se ha dicho, que tales formas jurídicas constituyan abuso o simulación.**

**Este principio se reconoce en las nuevas normas que se analizan en esta Circular, en especial en los artículos 4o bis y 160 bis, ambos del Código Tributario. El primero de estos artículos establece que las obligaciones tributarias nacen conforme a lo establecido en los hechos imponibles previstos en la ley. Se trata de una comprensión de la obligación tributaria que entiende que el legislador, al determinar los hechos imponibles, ha tenido en consideración la naturaleza jurídica de los hechos o actos realizados como expresiones de capacidad contributiva. Vale decir, la**

---

<sup>14</sup> Ídem

naturaleza jurídica de los hechos o actos escogidos por el legislador en la configuración de los hechos imponibles es expresión de una realidad económica que el legislador considera relevante en la distribución de las cargas públicas. Lo anterior se refuerza en el inciso cuarto del artículo 160 bis del Código Tributario, que establece la obligación de fundamentación a los Tribunales Tributarios y Aduaneros que conozcan de la solicitud de abuso de las formas jurídicas o simulación presentada por el Servicio, de atender a la naturaleza económica de los hechos imponibles y no sólo a su forma  
...”<sup>15</sup>.

Concluyendo su análisis la autoridad fiscal señala:

“En definitiva, la nueva NGA constituye una herramienta de uso excepcional, que permitirá rechazar eficazmente los efectos de los actos que abusan de la ley o que se basan en simulaciones para eludir el pago de impuestos, con el fin de proteger la legalidad del tributo y la igual repartición de los mismos. En efecto, en tales casos, previa declaración judicial de abuso o simulación, el Servicio está habilitado para liquidar y girar los impuestos que resulten aplicables de conformidad con la naturaleza de los actos realizados, pudiendo obviar aquellas que fueren abusivas o conferir su

---

<sup>15</sup> Ídem

**sentido real a aquellas que sean simuladas. Además, como otra herramienta que desincentiva tales conductas elusivas, se establecen normas que permiten perseguir la responsabilidad de los asesores tributarios que hubieren diseñado o planificado las operaciones abusivas o simuladas...”<sup>16</sup>**

La última referencia doctrinaria sobre la materia emanada de la autoridad fiscal y la que consideramos más importante, podemos encontrarla en la presentación que la autoridad efectuó en diversas ocasiones en la fecha de dictación de la reforma, como parte de los esfuerzos de difusión y enseñanza de la misma, que actualmente pueden cotejarse en el sitio web oficial de la institución.

En efecto, en la presentación MODIFICACIONES AL CÓDIGO TRIBUTARIO INTRODUCIDAS POR LA LEY N° 20.780, de fecha 04 de noviembre de 2014 efectuada por la Subdirección Jurídica del Servicio de Impuestos Internos, es la referencia más relevante que tenemos, dada la claridad con que se expresa la idea que es el Principio de Legalidad el auténtico sustento y sustrato jurídico de las normas anti elusivas y obviamente de la introducción del Principio de Sustancia sobre la forma, de hecho no se requiere interpretación

---

<sup>16</sup> Ídem

alguna, ya que el acápite de la presentación lleva por expresivo título **“Principio de Legalidad como fundamento de las normas antielusivas”**. En el desarrollo del mismo se señaló expresamente:

- *“El principio de legalidad supone que los impuestos se crean por ley y los elementos esenciales del hecho gravado se encuentren establecidos por ley.*
- *Las normas anti elusión tienen como finalidad que los contribuyentes cumplan con el principio de legalidad y mantener la correcta distribución legal de la carga tributaria entre ellos. No es aceptable que los particulares determinen si deben o no tributar y en qué cantidad.*
- *Buscan hacer cumplir la ley cuando se intenta burlar, cuando se trata de vulnerar la eficacia de normas imperativas como son las tributarias.*
- *Las normas anti abuso y simulación buscan asegurar que el principio también se aplique a los particulares.*
- *De lo contrario, la fuente de la obligación ya no sería la ley sino la voluntad de los particulares que deciden cumplir o no con ella.*
- *La fuente de la obligación tampoco es la MERA voluntad de la administración tributaria, la que se encuentra sujeta a limitaciones (abuso/simulación) y control jurisdiccional”.*

Más adelante, en el acápite denominado Norma Anti Elusiva general, se desarrolla un apartado específico sobre los principios en los que se sustenta la reforma en esta materia plasmando sin lugar a duda alguna, la visión e interpretación de la reforma por parte del Servicio de Impuestos Internos y nada menos que de su Subdirección Jurídica. Se expresa lo siguiente<sup>17</sup>:

- En cuanto a la **NATURALEZA Y FUNCIONALIDAD DE LA NGA**:

“Normas Anti Elusivas Generales

- Tiene destinatarios indefinidos
- **Son reglas de carácter abstracto y general, creadas con el fin de regular casos no identificados en la hipótesis de incidencia de normas específicas, y que autorizan a la administración para aplicar la sanción prevista por el ordenamiento jurídico de que se trate (desestimación y recalificación de los negocios celebrados elusivamente)**”.

- En cuanto a los **PRINCIPIOS JURÍDICOS QUE CONFIGURAN LA NGA**:

---

<sup>17</sup> Ídem

- En la Jurisprudencia Judicial Norteamericana se desarrollaron muchas de las teorías y principios con que se han resuelto los conflictos sobre elusión tributaria, adoptados luego por distintas legislaciones en el mundo.
  - Revisaremos algunos de esos principios que también encuentran acogida en la norma antielusión que establece la ley 20.780.
  - Prevalencia de la sustancia sobre la forma (“Substance over form”). Su postulado enuncia que los Tribunales no se encuentran constreñidos a respetar la forma jurídica elegida por el contribuyente, y bajo la cual se presenta la transacción, si no coincide con la realidad económica objetiva, es decir con la verdadera naturaleza de la transacción.
  - Este principio se consagra en el inciso 4° del artículo 160 bis: “El Tribunal apreciará la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica y deberá fundar su decisión teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imponible conforme a lo establecido en el artículo 4° bis”.
- En cuanto al **CATÁLOGO DE MECANISMOS Y TEST ANTI ELUSIVOS** que contiene la NGA chilena:
- Normas Anti Elusión

- **Razón de Negocios y sustancia económica. (“Business purpose and economic substance”)**

Los Tribunales deben evaluar si los beneficios tributarios obtenidos, deben ser negados dada la insuficiencia de razones (ajenas a las propiamente tributarias) para celebrar las operaciones respectivas.

**Este principio se consagra en el artículo 4° ter del Código Tributario.**

- **Transacción por pasos (“step transaction”)**

En ciertos casos los distintos pasos de una operación serán desatendidos a fin de valorar las consecuencias generales de la transacción u operación que en definitiva se está realizando.

**Este principio se consagra en el inciso 4° del artículo 160**

**bis:** “El Tribunal apreciará la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica y deberá fundar su decisión teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imposables conforme a lo establecido en el artículo 4° bis”

- **Transacciones falsas (“sham transactions”)**

Esta hipótesis se vincula con casos donde estrictamente no hay voluntad negocial alguna (sham, entendido como FALSO). **Vinculado con la simulación absoluta**. En rigor, aquí no habría siquiera una sustancia económica. En estos casos se desatiende a la estructura de la operación, y los efectos tributarios se determinan conforme a la verdadera sustancia de la transacción, si es que ésta efectivamente existe (los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes).

- **Artículos 160 bis y 4° ter (simulación). Si existe dolo, se podría configurar un delito tributario**”.

Los párrafos anteriores no merecen mayor explicación, ya que son clarísimos desde un punto de vista doctrinario y aunque no estén plasmados en una circular u otro tipo de instrucciones o pronunciamientos vinculantes al ejercicio de la facultad de interpretación administrativa, constituyen ciertamente una versión emitida de forma oficial por parte del Servicio de Impuestos Internos, proveniente de su unidad más especializada en la materia y de aquellos que formaron parte de los equipos redactores de las disposiciones legales actualmente vigentes.

Las implicancias de esta visión de la autoridad fiscal, correedora de la norma y responsable primordial de la introducción del Principio y sus normas funcionales, nos resultan enormes, complejas y nos dejan con la inquietud de una serie de interrogantes esenciales sobre la interrelación de ambos principios y de la configuración de la NGA, todas las cuales expresaremos en los acápites siguientes.

#### Norma transitoria de clausura temporal

En este largo y accidentado periplo de revisión del proceso introductorio hasta la configuración vigente del Principio con la reforma de 2014 y sus modificaciones posteriores, debemos poner término a esta primera fase refiriéndonos al artículo 8º transitorio de la Ley N° 20.899, cuya aplicación fue posteriormente instruida por parte de la autoridad fiscalizadora, mediante la Circular N° 42, de 11 de julio 2016. Dicha norma no afecta los elementos esenciales del análisis que estamos desarrollando, ya que es preeminentemente de orden adjetivo, pero debe considerarse que resulta muy relevante en la práctica, ya que en definitiva impone una norma de clausura temporal a la aplicación del Principio de Sustancia sobre la Forma y la NGA, en su conjunto. Dicha disposición establece:

*“Para los efectos de lo dispuesto en el inciso 2° del artículo decimoquinto transitorio de la ley 20.780, se entenderá que los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, a que se refieren los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario, se han realizado o concluido con anterioridad al 30 de septiembre de 2015, cuando sus características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria, hayan sido estipulados con anterioridad a esa fecha, aún cuando sigan produciendo efectos a partir del 30 de septiembre de 2015. De acuerdo a lo anterior, el Servicio de Impuestos Internos no podrá aplicar tales disposiciones respecto de los efectos producidos con anterioridad al 30 de septiembre de 2015.*

*Respecto de los efectos que se produzcan a contar de esta última fecha, provenientes de hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos realizados o concluidos con anterioridad a ella, tampoco se aplicarán tales disposiciones, salvo cuando a partir de la citada fecha se hayan modificado las características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria de los referidos hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, en cuyo caso se aplicarán sólo respecto de los efectos posteriores que surjan a consecuencia de tal modificación, en cuanto esta última y sus referidos efectos, conforme a las disposiciones legales citadas, sean considerados como constitutivos de abuso o simulación”.*

Revisión del Proyecto de Reforma Tributaria 2018 / 2019 en relación con el Principio y el complejo normativo que lo consagra.

Con fecha 23 de agosto de 2018, el actual gobierno envió un nuevo proyecto de reforma tributaria, a solo 2 años de haber entrado en plena vigencia o régimen, aquella aprobada en el año 2014, aunque las normas asociadas al Principio comenzaron a regir el 30 de septiembre de 2015.

A la fecha de redacción de este trabajo, esta nueva iniciativa legal había sufrido una serie de contratiempos en su tramitación que han puesto en seria duda la posibilidad de que llegue a transformarse en ley de la República, siendo el más grave el episodio de rechazo a la idea de legislar de la comisión de la Cámara de Diputados, órgano constitucionalmente insalvable por el ser el llamado a ser el generador de las leyes impositivas por expresa disposición de la carta fundamental. El gobierno carece de mayoría en el parlamento, de tal forma que la aprobación ha debido ser objeto de duras negociaciones y, dado que una vez más, la NGA se encuentra en el centro del conflicto de las visiones político, ideológicas y económicas enfrentadas, ha sufrido una serie de cambios y modificaciones que, a su turno, abren una serie de inquietudes en cuanto a su consistencia técnica y a su diseño legislativo, en otras palabras, a su correcta futura aplicación y funcionalidad efectiva. Sin embargo, un nuevo protocolo de

garantías firmado con un partido de la oposición abre nuevamente posibilidades de aprobación.

El proyecto de ley lleva como título “Proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria”, y sobre las materias que nos interesan, se encuentran las motivaciones y objetivos de los cambios que pretenden introducirse a la NGA y al Principio, para lo cual nos permitimos transcribir los siguientes párrafos de relevancia<sup>18</sup>:

**“Para que un sistema tributario se ajuste a los principios básicos que garantizan un Estado de Derecho, debe ofrecer seguridad y certeza jurídica, de manera que la ley sea predecible y el contribuyente tenga claridad sobre los hechos gravados, los sujetos, las tasas y las consecuencias legales de no cumplir con sus obligaciones tributarias.** Lo anterior se ve especialmente fortalecido con este proyecto de ley. **Queremos resaltar a través de este proyecto la observancia irrestricta en materia de principio de legalidad de los tributos,** que se aplica tanto a los contribuyentes quienes en base a ese principio deben cumplir de manera irrestricta con sus obligaciones de declaración y pago de sus tributos en la forma y fondo establecido por la ley, como también al Servicio quien conforme a los artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la

---

<sup>18</sup> Ídem

República, debe actuar dentro de la órbita de su competencia y atribuciones, sin que pueda llevar a cabo otras atribuciones que las que estrictamente le ha encomendado el ordenamiento jurídico.

En este aspecto, es importante mencionar el reciente informe elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (“OCDE”) en conjunto con el Fondo Monetario Internacional: “Update en Tax Certainty” (Actualización en Certeza Tributaria, publicado en julio de 2018). En dicho documento, la OCDE da cuenta de los beneficios de la certeza jurídica para promover la inversión y el comercio, y de como, por el contrario, la incertidumbre genera riesgos que desincentivan la inversión. Según el mencionado informe, las principales causas de incertidumbre tributaria provienen de practicas administrativas difíciles de predecir, inconsistencia en la interpretación y aplicación de las normas por parte de la autoridad tributaria, y problemas en los mecanismos de resolución de disputas. Para fortalecer la certeza tributaria y jurídica, el informe identifica medidas concretas tales como mejorar la claridad de la legislación, mejorar la predictibilidad y consistencia de las practicas administrativas, prevención efectiva de disputas, y mecanismos robustos de resolución de controversias. El informe también hace referencia a medidas para mejorar la claridad y reducir la complejidad de las normas. La

**gran mayoría de estas recomendaciones han sido incorporadas en el presente proyecto de ley.**

*El contribuyente debe poder tomar sus decisiones teniendo claros los efectos y consecuencias tributarias de las mismas. En efecto, resulta esencial que nuestro ordenamiento jurídico establezca normas que sancionen de manera severa la evasión, que permitan recalificar los actos jurídicos y contratos efectuados bajo elusión; que establezca posibilidades de tasación de base imponible; que señale gastos que no son aceptados por el legislador.*

*Para estos efectos, se robustece el catálogo de derechos del contribuyente y se crea un nuevo organismo a cargo de la defensa efectiva y eficiente de tales derechos, reconociendo así una aspiración transversal y de larga data de las Pymes.*

**Se introducen adecuaciones en las normas interpretativas, en materia de Norma General Antielusión haciendo precisiones menores pero que contribuyen a fortalecer el principio de legalidad tributaria;** se consagra el silencio positivo en los actos y procesos del Servicio; se hacen aplicables recursos de la Administración del Estado; se simplifican las normas en materia probatoria; se redefinen las normas en materia de gastos deducibles para efectos tributarios”.

Independientemente de cualquier consideración ideológica y de la acusación que el proyecto es una verdadera contra reforma que pretende barrer con las medidas anti elusión del gobierno anterior, en nuestro análisis sólo importa la constatación que la configuración actual del principio será cambiada de forma sustancial, cambiando con ello su actual funcionalidad y su interrelación con el Principio de Legalidad.

Revisaremos en detalle la nueva redacción del complejo normativo cuyo seguimiento hemos efectuado, pero debemos señalar que la modificación que nos resulta más esencial a la configuración y alcance al Principio de Sustancia sobre la Forma se introduce esta vez en el artículo 4º del Código Tributario, norma que como pudimos apreciar antes nunca había sido objeto de modificación desde su creación en el año 1974. Como hiciéramos notar con anterioridad, aunque principalmente el artículo 2º del Código Tributario, consagra con claridad el Principio de Autonomía del Derecho Tributario, que como también apreciábamos es el punto de partida de toda discusión porque tal autonomía se opone a la preeminencia o sometimiento al derecho común. La NGA opera siempre desatendiendo los efectos que el derecho común asigna a los actos jurídicos fraguados y amalgamados con el transcurso de milenios en el caso del derecho romano o clásico. La autonomía del derecho tributario es una forma de asociatividad “rebelde” con el resto del ordenamiento jurídico, no reconoce

sometimiento alguno, está fuera y por sobre el derecho común, al que recurre solo de manera supletoria o subsidiaria. Entonces, no debe pecarse de inocente en el sentido que, si se quiere sofocar la rebelión, nada es mejor que sea desde su origen, en donde nace la conspiración.

En este caso, se revoca la declaración de independencia del derecho tributario efectuada desde el nacimiento del actual Código Tributario, es parte de la disputa ideológica. Desconocer esa independencia significa derechamente golpear la línea de flotación de las doctrinas teleológicas en materia impositiva y ciertamente el primer paso de debilitamiento del Principio de Sustancia sobre la Forma.

Revisaremos todos los textos del proyecto de reforma, tanto el primitivo como aquel resultante de las indicaciones efectuadas por el propio gobierno en el mes de mayo, como una necesidad para que se aprobara la idea de legislar lo que finalmente fracasó.

La redacción, con el sesgo ya indicado, es la siguiente:

***“Sin perjuicio de lo anterior, la interpretación y aplicación de las disposiciones tributarias, de los actos jurídicos y de los contratos, deberá considerar las normas de derecho común. En consecuencia, el intérprete***

***debe considerar las normas y criterios interpretativos recogidos por el ordenamiento jurídico común, entre los que se cuentan los principios generales del derecho”.*** <sup>19</sup>

Como puede apreciarse, claramente es un retracto a la declaración de autonomía del inciso primero, pero nuevamente es una norma vaga y poco clara, que seguramente será complementada por el análisis e interpretaciones administrativas que dicte el Servicio de Impuestos Internos en el evento incierto que se llegue a aprobar y en estos mismos términos.

Efectuada la precisión de esta norma fundamental, a continuación revisaremos los textos del proyecto original y luego de las indicaciones, los cambios entre el texto vigente y texto propuesto por el proyecto, como asimismo, del texto una vez introducidas las indicaciones del gobierno con posterioridad, se destacan en rojo, lo que de inmediato pone de manifiesto la el juego de “elasticidad” o mejor dicho “estiramiento” constructivo o de diseño de la redacción y configuración de la institución, que lo que hace es agregar más o menos dosis de rigidez al Principio y la NGA, más o menos discrecionalidad administrativa, etc., todos los aspectos ya mencionados como integrantes de la válvula

---

<sup>19</sup> Ídem

regulatoria de la tensión impositiva que este principio y su interrelación con el Principio de Reserva Legal.

Como podrá finalmente verificarse, es más de lo mismo que ya apreciamos en la reforma del año 2014, exactamente el mismo proceso caótico, casuístico y altamente dogmatizado, lo que creemos produce finalmente una desconexión regulatoria importante con la realidad de los contribuyentes.

Los textos que llevamos hasta la fecha son los que se transcriben a continuación, probablemente habrá una tercera versión del complejo normativo o tal vez más si el proyecto avanza en su tramitación legislativa, por de pronto deberá verificarse si se introduce en este ámbito algún cambio adicional producto del nuevo protocolo de garantías tributarias formadas hace pocas horas:

**TEXTO PRIMITIVO**

**PROYECTO 23 DE AGOSTO DE 2018**

**Artículo 4°.- Las normas de este Código sólo rigen para la aplicación o interpretación del mismo y de las demás disposiciones legales relativas a las materias de tributación fiscal interna a que se refiere el artículo 1o, y de ellas no se podrán inferir, salvo disposición expresa en contrario, consecuencias para la aplicación, interpretación o validez de otros actos, contratos o leyes.**

**Sin perjuicio de lo anterior, la interpretación y aplicación de las disposiciones tributarias, de los actos jurídicos y de los contratos,**

deberá considerar las normas de derecho común. En consecuencia, el intérprete debe considerar las normas y criterios interpretativos recogidos por el ordenamiento jurídico común, entre los que se cuentan los principios generales del derecho.

**Artículo 4° bis.** Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijan los hechos imponibles gravados, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica y económica de los hechos, actos jurídicos o negocios contratos realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles. En consecuencia. El Servicio sólo podrá desconocer la forma de los actos jurídicos o contratos celebrados por los interesados y los efectos de estos para fines tributarios en el caso de elusión y promoviendo previamente el procedimiento establecido al efecto en los artículos 4° quinquies y 160.

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 jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes.

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

En los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4o ter y 4o quáter. Se entenderá que existe elusión de los hechos gravados exclusivamente en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4o ter y 4o quáter, respectivamente. Determinada la existencia de elusión, se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos gravados eludidos establecidos en la ley.

Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente elusión. Para la determinación del abuso o la simulación de la existencia de

**elusión** deberán seguirse los procedimientos establecidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis. (1)

Salvo que un caso se encuentre cubierto por el ámbito de aplicación de una norma especial antielusión, la existencia de abuso o simulación y sus consecuencias jurídicas se regirán por lo dispuesto en los artículos 4° ter y 4° quáter. Para estos efectos, se entenderán normas especiales antielusión aquellas que permitan tasar la base imponible o el precio o valor, establecer sistemas de

Lo dispuesto en los artículos 4° bis a 4° quinquies no será aplicable respecto del interesado y para la consulta planteada, en caso que el Servicio pronuncie sobre una consulta en el marco de lo dispuesto en el artículo 6°, inciso segundo, Letra A, número 2. o en el caso que de manera directa o bien al operar el silencio positivo se descarte la existencia de elusión conforme al artículo 26 bis.

Artículo 4° ter.- Los hechos **imponibles gravados** 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 la obligación tributaria**, mediante actos **o negocios jurídicos o contratos** que, individualmente considerados o en su conjunto, **sean notoriamente artificiosos. para la consecución del resultado obtenido y** 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. **Para estos efectos, se entiende que es artificioso aquel acto jurídico o contrato que, careciendo de una causa o de causa lícita contraviene la finalidad de la ley.**

Es legítima la **razonable opción de elección entre diversas** conductas y alternativas contempladas en **la legislación tributaria el ordenamiento jurídico**. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos **o contratos** que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico **o contrato** 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 los actos jurídicos o contratos realizados de acuerdo con el ordenamiento jurídico.**

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

**Artículo 4° quáter.- Habrá también elusión de los hechos gravados contenidos en las leyes tributarias en los actos o negocios jurídicos o contratos en los que exista simulación absoluta o relativa, excepto los casos de simulación expresamente tipificados como delito conforme a lo dispuesto en los números 4°, 8°, 9°, 23, 24 y 25 del artículo 97, artículo 64 del a Ley sobre Impuesto de Herencias, Asignaciones y Donaciones, y artículo 470 número 8 del Código Penal. 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 jurídicos o contratos 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 fecha de nacimiento.**

**Artículo 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 o **contratos** 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. (1c)**

**Artículo 26 bis.- Los contribuyentes u obligados al pago de impuestos, que tuvieren interés personal y directo, podrán formular consultas sobre la aplicación de los artículos 4o bis, 4o ter y 4o quáter o **de otras normas especiales antielusivas** a los actos, contratos, negocios o actividades económicas que, para tales fines, pongan en conocimiento del Servicio. **Dentro de quinto día contado desde su presentación, el Servicio podrá requerir al contribuyente que complete su consulta cuando sólo contenga datos referenciales, circunstancias hipotéticas o, en general, antecedentes vagos que impidan responder con efecto vinculante. En caso que, transcurrido quinto día desde que sea notificado el requerimiento, el contribuyente no cumpla o cumpla sólo parcialmente, el Servicio declarará inadmisibles las consultas mediante resolución fundada. Para los efectos anteriores, junto con la presentación de la consulta, el contribuyente deberá informar una cuenta de correo****

**electrónico habilitada donde efectuar las notificaciones y solicitar antecedentes. El Servicio habilitará un expediente electrónico para tramitar la consulta.** Asimismo, toda persona podrá formular consultas con el objeto de obtener respuestas de carácter general, no vinculantes, en relación con el caso planteado, las cuales no quedarán sujetas a las disposiciones del presente artículo. El Servicio publicará en su sitio de internet **las respuestas respectivas las respuestas a las consultas que se formulen conforme a este artículo.**

El Servicio regulará mediante resolución la forma en que se deberá presentar la consulta a que se refiere este artículo, así como los requisitos que ésta deberá cumplir. El plazo para contestar la consulta será de **noventa cuarenta** días, contados desde la recepción de todos los antecedentes necesarios para su adecuada resolución. El Servicio podrá requerir informes o dictámenes de otros organismos, o solicitar del contribuyente el aporte de nuevos antecedentes para la resolución de la consulta. **Sin perjuicio de lo anterior, en caso que, junto con aportar nuevos antecedentes, el contribuyente varíe sustancialmente su consulta o los antecedentes en que se funda, se suspenderá el plazo para contestar siempre que se dicte resolución fundada al efecto, notificada dentro de quinto día desde la presentación de los nuevos antecedentes. El plazo para contestar la consulta se reanudará una vez acompañados los nuevos antecedentes.**

**El Servicio, mediante resolución fundada, podrá ampliar el plazo de respuesta hasta por treinta días. No obstante, el plazo para contestar la consulta será de sesenta días en caso que se trate de un acto, contrato, negocio o actividades económicas que involucren otra jurisdicción o territorio, o si un contribuyente ha sido notificado de una fiscalización por el Servicio en relación con el acto, contrato, negocio o actividad económica objeto de la consulta.**

**Expirado el plazo para contestar sin que el Servicio haya emitido respuesta, la consulta se tendrá por no presentada para todos los efectos legales se entenderá que no son aplicables al caso consultado los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter ni las normas especiales antielusivas.**

**La respuesta tendrá efecto vinculante para el Servicio únicamente con relación al consultante y el caso planteado, y deberá señalar expresamente si debiendo señalar expresa y fundadamente de qué manera los actos, contratos, negocios o actividades económicas sobre las que se formuló la consulta, son o no susceptibles de ser calificadas como abuso o simulación conforme a los artículos 4o bis, 4o ter y 4o**

**quáter o si están cubiertos por alguna norma especial antielusiva. La respuesta no obligará al Servicio cuando varíen los antecedentes de hecho o de derecho en que se fundó. La respuesta no obligará al Servicio si se produce una variación sustantiva de los antecedentes de hecho o de derecho en que se fundó la consulta, en cuyo caso podrá girar o liquidar los impuestos que se devenguen en periodos posteriores, si procedieren, señalando de manera fundada las razones por las cuales se estima se ha producido la variación sustantiva a que alude el presente inciso.**

**Sin perjuicio que tanto la consulta como la respuesta tendrán el carácter de reservadas, el Servicio deberá publicar en su sitio web un resumen con los puntos esenciales de la respuesta y los antecedentes generales que permitan su adecuado entendimiento, guardando reserva de la identidad del consultante y de antecedentes específicos que aporte tales como contratos, información financiera y estructuras corporativas.**

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

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

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

vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos y se suspenderá desde la fecha en que se solicite la aplicación de sanción pecuniaria a los responsables del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación, según lo establecido en el inciso segundo del artículo 160 bis, hasta la notificación de la sentencia firme y ejecutoriada que la resuelva.

**TEXTO PROYECTO MODIFICADO POR INDICACIONES DE FECHA 08 DE MAYO DE 2019**

**Artículo 4°.-** Las normas de este Código sólo rigen para la aplicación o interpretación del mismo y de las demás disposiciones legales relativas a las materias de tributación fiscal interna a que se refiere el artículo 1o, y de ellas no se podrán inferir, salvo disposición expresa en contrario, consecuencias para la aplicación, interpretación o validez de otros actos, contratos o leyes.

**Sin perjuicio de lo anterior, la interpretación y aplicación de las disposiciones tributarias, de los actos jurídicos y de los contratos, deberá considerar las normas de derecho común. En consecuencia, el intérprete debe considerar las normas y criterios interpretativos recogidos por el ordenamiento jurídico común, entre los que se cuentan los principios generales del derecho.**

**Artículo 4° bis.-** La elusión contraviene las leyes tributarias chilenas. Las obligaciones tributarias y hechos gravados contenidos en ellas, no podrán ser evitadas mediante elusión. En consecuencia, las obligaciones tributarias nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica y económica de los hechos, actos o contratos realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles. El Servicio sólo podrá desconocer la forma de los hechos, actos jurídicos o contratos celebrados por los interesados y los efectos

de estos para fines tributarios en el caso de elusión y promoviendo previamente el procedimiento establecido al efecto en los artículos 4° quinquies y 160 bis **sin afectar la validez de tales hechos actos o contratos.**

**Para estos efectos,** se entenderá que existe elusión de los hechos gravados exclusivamente en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente. Determinada la existencia de elusión, se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos gravados eludidos establecidos en la ley.

**No constituye elusión la legítima elección entre diversas conductas y alternativas contempladas en el ordenamiento jurídico, a menos que se determine que ha existido elusión en los términos establecidos en los artículos 4 bis y 4 ter y bajo el procedimiento establecido en el artículo 4 quinquies.**

Corresponderá al Servicio probar la existencia de elusión. **Determinada su existencia, se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos gravados eludidos establecidos en la ley.**

**Las situaciones contempladas en normas especiales antielusivas se regirán por las disposiciones legales que las establezcan y reglamentan y su aplicación excluirá la de los artículos 4 bis a 4o quinquies.**

Se entenderán normas especiales **antielusivas** aquellas que permitan tasar o determinar la base imponible, los ingresos en los casos establecidos por la ley, o el precio o valor, establecer sistemas de tributación en base a renta presunta, establecer normas especiales para rebajar gastos y, en general, las que facultan al Servicio para aplicar normas especiales de tributación. No obstante lo anterior, los artículos 4° ter y 4° quáter serán aplicables a las reorganizaciones empresariales descritas en el artículo 64 letra D. Una vez que el Servicio haya citado, o bien girado o liquidado un impuesto aplicando una norma especial antielusión, precluirá para el Servicio la facultad de aplicar los artículos 4° ter y 4° quáter sobre **las mismas partidas fiscalizadas o los mismos actos jurídicos o contratos,** salvo que los elementos **esenciales o sustantivos** de esos actos o contratos se vean alterados de manera significativa y tales modificaciones sean constitutivas de elusión. En caso que el Servicio cite al contribuyente en los términos del inciso tercero del artículo 4° quinquies, precluirá la facultad de aplicar lo

dispuesto en una norma especial antielusión respecto de los mismos actos jurídicos o contratos.

Lo dispuesto en los artículos 4° bis a 4° quinquies no será aplicable respecto del interesado y **solo** para la consulta planteada, en caso que el Servicio se hubiese pronunciado pronuncie sobre una consulta en el marco de lo dispuesto en el artículo 6°, inciso segundo, Letra A, número 2.

**Artículo 4° ter.-** Los hechos imponibles gravados 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 el nacimiento de la obligación tributaria**, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha **la dicha** obligación tributaria, mediante **hechos**, actos o negocios jurídicos o contratos que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos. para la consecución del resultado obtenido y 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. Para estos efectos, se entiende que es **son notoriamente artificiosos** aquellos **actos** jurídico o contrato que, careciendo de una causa o de causa lícita contraviene la finalidad de la ley. **jurídicamente impropios, anómalos o no pertinentes para la consecución del objetivo obtenido, o bien que contravengan la finalidad de la ley que contempla el hecho gravado o la obligación tributaria, y en ambos casos, en la medida que tales actos produzcan efectos meramente tributarios, carentes de efectos jurídicos o económicos para el contribuyente o para terceros, que sean propios de dicha clase de actos conforme al ordenamiento jurídico.**

Es legítima la razonable opción de elección entre diversas conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria el ordenamiento jurídico. En consecuencia, no No constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos o contratos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico o contrato 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 los actos jurídicos o y contratos

realizados de acuerdo con el **en conformidad al ordenamiento jurídico, y no se configure elusión en los términos del inciso precedente.**

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

Artículo 4° quáter.- Habrá también elusión de los hechos gravados contenidos en las leyes tributarias en los actos o negocios jurídicos o contratos en los que exista simulación absoluta o relativa, excepto los casos de simulación expresamente tipificados como delito **en la legislación nacional, en cuyo caso prevalecerá la aplicación de la normativa que tipifica dichos delitos.** Conforme a lo dispuesto en los números 4°, 8°, 9°, 23, 24 y 25 del artículo 97, artículo 64 de la Ley sobre Impuesto de Herencias, Asignaciones y Donaciones, y artículo 470 número 8 del Código Penal. 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 simulados 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 fecha de nacimiento.

**En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o contratos simulados.**

Artículo 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 o contratos 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.**

**Artículo 26 bis.- Los contribuyentes u obligados al pago de impuestos, que tuvieren interés personal y directo, podrán formular consultas sobre la aplicación de los artículos 4o bis, 4o ter y 4o quáter o de otras normas especiales antielusivas a los actos, contratos, negocios o actividades**

económicas que, para tales fines, pongan en conocimiento del Servicio. Dentro de quinto día contado desde su presentación, el Servicio podrá requerir al contribuyente que complete su consulta cuando sólo contenga datos referenciales, circunstancias hipotéticas o, en general, antecedentes vagos que impidan responder con efecto vinculante. En caso que, transcurrido quinto día desde que sea notificado el requerimiento, el contribuyente no cumpla o cumpla sólo parcialmente, el Servicio declarará inadmisibles las consultas mediante resolución fundada. Para los efectos anteriores, junto con la presentación de la consulta, el contribuyente deberá informar una cuenta de correo electrónico habilitada donde efectuar las notificaciones y solicitar antecedentes. El Servicio habilitará un expediente electrónico para tramitar la consulta. Asimismo, toda persona podrá formular consultas con el objeto de obtener respuestas de carácter general, no vinculantes, en relación con el caso planteado, las cuales no quedarán sujetas a las disposiciones del presente artículo. El Servicio publicará en su sitio de internet las respuestas respectivas a las consultas que se formulen conforme a este artículo.

El Servicio regulará mediante resolución la forma en que se deberá presentar la consulta a que se refiere este artículo, así como los requisitos que ésta deberá cumplir. El plazo para contestar la consulta será de noventa días, contados desde la recepción de todos los antecedentes necesarios para su adecuada resolución. El Servicio podrá requerir informes o dictámenes de otros organismos, o solicitar del contribuyente el aporte de nuevos antecedentes para la resolución de la consulta. Sin perjuicio de lo anterior, en caso que, junto con aportar nuevos antecedentes, el contribuyente varíe sustancialmente su consulta o los antecedentes en que se funda, se suspenderá el plazo para contestar siempre que se dicte resolución fundada al efecto, notificada dentro de quinto día desde la presentación de los nuevos antecedentes. El plazo para contestar la consulta se reanudará una vez acompañados los nuevos antecedentes.

El Servicio, mediante resolución fundada, podrá ampliar el plazo de respuesta hasta por treinta días. No obstante, el plazo para contestar la consulta será de sesenta días en caso que se trate de un acto, contrato, negocio o actividades económicas que involucren otra jurisdicción o territorio, o si un contribuyente ha sido notificado de una fiscalización por el Servicio en relación con el acto, contrato, negocio o actividad económica objeto de la consulta. **Para estos efectos, iniciado un procedimiento de fiscalización y notificado el requerimiento de antecedentes conforme al artículo 59, el contribuyente requerido o**

**quienes tengan interés en las materias objeto de revisión, sólo podrán efectuar la consulta a que alude el presente artículo antes que venza el plazo para dar respuesta al requerimiento indicado. La consulta efectuada en el marco del procedimiento de fiscalización suspenderá la prescripción y los plazos de caducidad a que alude el artículo 59 hasta la notificación de la respuesta respectiva.**

**Expirado el plazo para contestar sin que el Servicio haya emitido respuesta, la consulta se tendrá por no presentada para todos los efectos legales se entenderá que no son aplicables al caso consultado los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter ni las normas especiales antielusivas.**

**La respuesta tendrá efecto vinculante para el Servicio únicamente con relación al consultante y el caso planteado, y deberá señalar expresamente si debiendo señalar expresa y fundadamente de qué manera los actos, contratos, negocios o actividades económicas sobre las que se formuló la consulta, son o no susceptibles de ser calificadas como abuso o simulación conforme a los artículos 4o bis, 4o ter y 4o quáter o si están cubiertos por alguna norma especial antielusiva. La respuesta no obligará al Servicio cuando varíen los antecedentes de hecho o de derecho en que se fundó. La respuesta no obligará al Servicio si se produce una variación sustantiva de los antecedentes de hecho o de derecho en que se fundó la consulta, en cuyo caso podrá girar o liquidar los impuestos que se devenguen en periodos posteriores, si procedieren, señalando de manera fundada las razones por las cuales se estima se ha producido la variación sustantiva a que alude el presente inciso.**

**Sin perjuicio que tanto la consulta como la respuesta tendrán el carácter de reservadas, el Servicio deberá publicar en su sitio web **un extracto** un resumen con los puntos esenciales de la respuesta y los antecedentes generales que permitan su adecuado entendimiento, guardando reserva de la identidad del consultante y de antecedentes específicos que aporte tales como contratos, información financiera y estructuras corporativas.**

**Artículo 100 bis.- La Con excepción del contribuyente, que se regirá por lo dispuesto en los artículos 4° bis y siguientes, la persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, según lo dispuesto en los artículos 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies y 160 bis de este Código, será sancionado con multa de hasta el 100% de todos los**

**impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, de no mediar dichas conductas indebidas, y que se determinen al contribuyente. Con todo, dicha multa no podrá superar las 100 unidades tributarias anuales, salvo que exista reiteración respecto del mismo diseño o planificación, en cuyo caso la multa no podrá superar las 250 unidades tributarias anuales, considerando el número de casos, cuantía de todos los impuestos eludidos y las circunstancias modificatorias de responsabilidad descritas en los artículos 110, 111 y 112.**

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

**Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, el Servicio sólo podrá aplicar la multa a que se refieren los incisos precedentes cuando, en el caso de haberse solicitado la declaración de abuso o simulación en los términos que señala el artículo 160 bis, ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada. La prescripción de la acción para perseguir esta sanción pecuniaria será de seis años contados desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos y se suspenderá desde la fecha en que se solicite la aplicación de sanción pecuniaria a los responsables del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación, según lo establecido en el inciso segundo del artículo 160 bis, hasta la notificación de la sentencia firme y ejecutoriada que la resuelva.**

6.5 Tercera aproximación a la interrelación entre ambos principios. Análisis crítico de la normativa y las doctrinas en pugna . Desconexión del Principio, la normativa derivada y la aplicación de la misma de la realidad económica y jurídica llamada a regular.

El desarrollo de la revisión anterior, aunque acotado en cuanto a la visión que nos orienta en este trabajo, pretendía mostrar la realidad vigente del Principio, su funcionalidad y su interrelación con el Principio de Reserva Legal, .

Creemos que el resulta desconcertante y desalentador, confirmando la circunstancia que nos inquietaba desde un principio, el hecho que las normas básicas y esenciales de interpretación de la ley tributaria, como asimismo, el mecanismo regulador del fenómeno tributario que hoy centraliza la atención y la relación entre la autoridad y los contribuyentes, adolece de serias falencias y que las normas destinadas a su perfeccionamiento, probablemente resulten de igual forma imperfectas y deficientes, producto de la lucha ideológica que estresa a su configuración.

Es muy compleja la evaluación de la funcionalidad normativa de este Principio, porque luego de la revisión efectuada, todo pareciera reducirse a deplorables conclusiones, que en nada benefician el desarrollo y perfeccionamiento del ordenamiento jurídico tributario. En concreto y en resumen, todo nos hace concluir que estamos frente a una institución jurídica que producto de la pugna política que la genera, al mismo tiempo la ha consumido, para terminar siendo omnipresente pero al mismo tiempo intrascendente, esencial pero periférica. En otras palabras y como es posible escuchar

reiteradamente en el ámbito de la práctica tributaria, una norma que se esperaba cambiara las cosas, pero que no cambia nada porque es inaplicable.

El planteamiento inicial de este trabajo era que la introducción del Principio de Sustancia sobre la Forma, era un hecho icónico en nuestro sistema tributario, que nos encontramos frente a una de las normas y principios generales de mayor trascendencia en la regulación de las relaciones de los contribuyentes y la autoridad, en el epicentro de la regulación de la tensión tributaria, en un contexto local y global de ajuste a las complejidades del fenómeno económico que subyace a la tributación, pero al parecer esto es del todo incorrecto. Sería muy desalentador para cualquier estudiante o profesional del área del derecho y de la práctica tributaria que la conclusión de un proceso normativo de tanta trascendencia para el país, termine en un lamentable y repetitivo final en el que los bandos en pugna siempre terminan desfigurando o sabotando la normas y su aplicación, para que el oponente no logre imponer su postura ni controlar su funcionalidad, una especie de empate maquiavélico de “si yo no gano tú tampoco”, pero sin visualizar que en realidad pierde el país y su sistema tributario, como tantos otros temas trascendentes se van diluyendo en la refriega política.

Advertimos desde un comienzo que el movimiento pendular de la configuración del principio lo corrompe, desestabiliza y desarticula en su función

normativa o funciona mal o derechamente no funciona, debiendo considerarse si vale la pena tener una institución jurídica en dichas condiciones.

Sin embargo, creemos que se hace necesario tratar de determinar si es posible otra visión o un perfeccionamiento real de la norma, para ello deben aclararse definitivamente los aspectos y problemas más relevantes para su adecuada configuración, no con dogmas o intereses políticos y económicos, sino mediante directrices de orden técnico, orientadas al perfeccionamiento institucional, por lo cual realizamos a continuación un análisis crítico, funcional y sintético de los aspectos más relevantes sobre la materia, que esperamos nos puedan proporcionar la propuesta de alternativas y soluciones :

- Con relación a la necesidad del Principio de Sustancia sobre la Forma en el sistema tributario chileno.

La primera interrogante obvia que surge en todo este análisis y del desarrollo de este trabajo, es si se hace necesaria la institución en nuestro ordenamiento jurídico, ya que la mayoría de las opiniones contrarias a su instauración lo ponen en duda.

Evidentemente, la respuesta proveniente de las posiciones doctrinarias más dogmatizadas en la materia, nos aportarán un rotundo si

o no, con lo cual no llegamos a ningún sitio. Creemos que la aproximación a dicha interrogante debe ser distinta.

En primer término, toda institución jurídica, especialmente en esta materia, debe estar completamente conectada a la realidad que trata de regular, en este caso la realidad económica que configura los supuestos o del hecho gravado, pero también respecto del contexto social y económico del fenómeno impositivo, que parece aunque parece ser abordado por los análisis que se aprecian a nivel local, terminan indefectiblemente enredados en enormes cantidades de teorización jurídica y dogma que resulta inconducente a un objetivo claro, recurriendo siempre a realidades pasadas, hipotéticas o completamente ajenas a la realidad chilena.

Por nuestra parte, valorando en su justa medida la historia de desarrollo de la institución, su génesis y estadio actual, ello debe ser una herramienta más y una medida de conocimiento empírico debidamente aplicado, como en cualquier proceso de génesis normativa, pero no una condicionante inamovible de su configuración en el sistema tributario chileno. En otras palabras, todos entendemos la evolución institucional y la circunstancia que la institución ha tenido un desarrollo a nivel internacional y en la legislación comparada que debe ser cuidadosamente considerada, pero asumiendo estas importantes fuentes de referencia,

deben terminar siendo aplicadas de modo efectivo y manera integrada al ordenamiento tributario chileno, no una mera copia de su contenido repetitiva y sin mayor análisis. Nos resulta curioso y contradictorio que la mayoría de los análisis y polémicas siempre hagan referencia detallada a la configuración, pero no a la problemática de esas mismas experiencias internacionales o comparadas, se asemejan más a creencias que a desarrollos de la ciencia jurídica.

Dicho lo anterior, a nuestro modo de ver la institución es imprescindible, no por la pura discusión teórica o doctrinaria a su respecto, sino por que la realidad social y económica, pero sobre todo la necesidad jurídica del país, en este caso una necesidad de perfeccionamiento urgente del sistema tributario, ni tampoco por una mayor o menor recaudación orientada al cumplimiento de metas políticas inmediatas, sino porque el sistema tributario requiere mantener su eficiencia, progresividad, equidad y legitimidad, porque ese es el mandato constitucional que la nación ha entregado a sus representantes, cualquiera sea el monto de recaudación que exista o que se necesite en un momento dado, no es un tema cuantitativo, es completamente cualitativo y dice relación con la estabilidad, cohesión y eficiencia del ordenamiento jurídico y económico.

Como se indicó, es innegable que las condiciones fácticas económicas que retroalimentan de tensión o fricción impositiva se han vuelto más complejas, porque los contribuyentes han ido perdiendo su conciencia tributaria en un mundo mucho más hedonista e individualista, porque hay desencanto y diversos efectos negativos que conducen a estados de crisis institucional y política, pero a pesar de ello, no puede soslayarse el deber que tenemos como sociedad y nación con la necesidad urgente de que exista una mejor redistribución del ingreso y el financiamiento de políticas de desarrollo reales, cuestión imposible de lograr con instituciones tributarias deficientes.

Para nosotros, existe incluso una razón muchísimo más concreta, innegable e inmediata que por si sola justifica la necesidad de existencia de la institución: La elusión a través de actos y planificaciones tributarias agresivas existe y punto, aun cuando excluyamos todas las situaciones limítrofes imaginables, llámese economía de opción o cualquier otra. La elusión es un fenómeno que evoluciona como todas las formas de incumplimiento normativo, se vuelve más compleja y sofisticada afectando gravemente el patrimonio fiscal y a los recursos que requiere el país. La conexión directa a nivel constitucional del Principio de Sustancia sobre la Forma no es con el Principio de Reserva Legal, del cual es una mera consecuencia necesaria y, no tiene que ver con la génesis del tributo, sino

con su aplicación. La conexión es con los Principios de Generalidad e Igualdad, y con el de Progresión, los que si se ven directamente afectados por el incumplimiento de su funcionalidad y objetivos esenciales a través de la elusión, en ello el análisis del legislador y de la autoridad tributaria resultan completamente correctos y adecuados.

Estas simples, pero trascendentes consideraciones son suficientes a nuestro parecer para establecer mecanismos anti elusivos con alcances generales, lo que necesariamente requiere preestablecer el ámbito de aplicación del Principio de Sustancia sobre la Forma. No comprendemos ni compartimos los análisis doctrinarios que tratan de encontrar una respuesta en la pura derivación o desarrollo de principios teóricos, la que generalmente es contraria o crítica con el mismo. En este sentido somos críticos de las doctrinas de corte “negacionista” del problema de la elusión, su evolución y complejidad, que se conforman en permanecer parapetados detrás del derecho común, generando una conflictividad artificial, tendencia que en parte es adoptada por el actual proyecto de reforma, pero con todas las inconsistencias propias de un conjunto normativo construido de manera casi caótica y de forma casuística, un efecto de la negociación política.

Debe zanjarse de una vez, los soterrados cuestionamientos a la necesidad de una respuesta al fenómeno de la elusión, las doctrinas denominadas formalistas no ofrecen actualmente, ni tampoco creemos que la hayan ofrecido jamás, una solución o respuesta jurídicas eficiente a fenómenos de evitación de cumplimiento normativo, sea en el ámbito tributario o en cualquier otro.

La supuesta dicotomía y/o supremacía entre forma y sustancia nos resulta incomprensible, nos ha parecido desde siempre inexistente y artificiosa, solo funcional a intereses determinados, dogmáticos y sesgados. Verdaderamente cuesta entender que cualquier acto o hecho que tenga connotación jurídico económica sea exclusivamente forma o sustancia, incluso las figuras o actos elusivos más radicales, como una simulación absoluta, tienen una sustancia determinada, no la deseada por el legislador, pero si la deseada por el simulador, y todas irremediabilmente tienen efectos económicos mensurables, positivos y negativos, de incremento o detrimento patrimonial, de efecto inmediato o futuro, pero reales y concretos.

Tampoco estimamos eficiente ni legítimo, generar una apariencia de normativa anti elusiva general completamente menguada o tan debilitada que equivalga a no tener normativa o de efectos inocuos e

intrascendentes, para seguir permitiendo planificaciones agresivas o derechamente permitir que estas no puedan ser perseguidas adecuadamente.

Finalmente, existe a nuestro juicio una razón de orden negativo, somos completamente contrarios a la relativización del Principio de Legalidad o de Reserva Legal, como respuesta de adaptabilidad del sistema tributario al incremento de la tensión impositiva entre autoridad y contribuyentes. En efecto, nos parece una pésima solución y una clásica contradicción proveniente del dogmatismo político, una visión maniqueísta como ya se indicara. El Principio de Legalidad y su variante de la Reserva de Ley, constituyen una norma esencial del sistema jurídico en su conjunto, por ello tiene reconocimiento y rango constitucional, es una extensión del principio democrático y del denominado principio autoimposición, aunque se discuta su existencia. El fenómeno de la elusión es simplemente una modalidad más de incumplimiento regulatorio o normativo, que es tan antigua como el tributo mismo y que simplemente evoluciona, así como miles de otros fenómenos de igual naturaleza en otros campos de la actividad humana y jurídica, se refiere a situaciones de orden fáctico que tienen consecuencias jurídicas, que en modo alguno debieran modificar las bases esenciales del sistema tributario y afectar la tipicidad del tributo o su génesis, sería una respuesta demasiado riesgosa

para la estabilidad, seguridad jurídica, además de poco eficiente, porque bajo esta lógica y en la medida que el fenómeno se incrementa, se debería ir mermando cada vez más el trazado constitucional del sistema, y la pregunta es ¿hasta qué punto?. No se sostiene de manera coherente. Las normas, preceptos y principios constitucionales no deben ser arrastrados al campo de la especificidad ni de la casuística, porque ello va en contra de su función y naturaleza jurídica, el que pretenda eso pretende manipular las reglas a su amaño, jugar con cartas marcadas.

Tampoco se trata de transformar el Principio de Sustancia sobre la forma en una moneda de cambio, para que no exista riesgo de debilitamiento del Principio constitucional, ya que en nuestra opinión ambos principios simplemente no se relacionan de esa manera y cualquier visión que pretenda graduar o relacionar de forma directa la legalidad de los tributos con el uso de mecanismos elusivos derivativos del Principio de Sustancia sobre la Forma, simplemente es absolutamente errada, ya que no tiene nada que ver o no se interrelacionan de dicha forma. No debe existir una extorsión doctrinaria que imponga el Principio sin mirar su función y eficiencia como norma jurídica bajo amenaza de daño constitucional.

En definitiva y como podrá recordarse, en nuestro análisis funcional del Principio de Reserva Legal arribamos a la conclusión que constituía el primer mecanismo de regulación de la tensión impositiva y eventualmente una respuesta de adaptabilidad normativa, pero ello no implica que sea la respuesta debida o la más eficiente frente al problema. Lo que estimábamos era que una relativización el Principio, de reserva legal, mediante una mayor flexibilidad o injerencia de la administración en la configuración del tributo, mediante si complementación típica, obviamente implica un mayor grado de discrecionalidad administrativa en la construcción normativa y poder de presión impositiva, el que hace las reglas del juego siempre gozará de la ventaja en este sentido, es una mera constatación fáctica a nuestro entender indesmentible. Pero conceder esa mayor discrecionalidad no tiene sentido alguno en nuestra opinión, sería una forma regresiva en la evolución de la relación tributaria, nos acercaría al poder de los regentes medievales, implicaría generar un riesgo de daño constitucional efectivo, especialmente en épocas en que se cuestiona la institucionalidad democrática y existe desencanto con sus instituciones emblemáticas, crisis convenientemente exacerbada por el resurgimiento de posiciones políticas radicalizadas, autoritarias y antidemocráticas. Creemos que caer en este juego es hacerle un favor al florecimiento de tan indeseables posturas políticas.

- Con relación a la naturaleza jurídica de la interrelación entre el Principio de Reserva Legal y el Principio de Sustancia sobre la Forma, y al rango normativo de este último.

La segunda interrogante trascendente a nuestro juicio para poder determinar la existencia de opciones al actual escenario de aplicación de la institución, es determinar con la mayor certeza y precisión cuál es la naturaleza jurídica de la interrelación entre ambos principios. Si resulta cierto que el Principio de Sustancia sobre la Forma es “casi” de rango constitucional, que cumple una función tutelar del Principio de Reserva Legal, porque es tan complementario de este último que es un apéndice, una extensión o si, por el contrario, es una institución dañina y disruptiva a nivel constitucional, foránea y ajena completamente a nuestra tradición y sistema u ordenamiento jurídico. En nuestra opinión y nuevamente, ni lo uno ni lo otro, ambas posiciones nos resultan erróneas y convenientemente dogmatizadas, merecedoras solo de adhesión política, más no de validez técnica.

Como ya adelantamos en el acápite anterior, no tiene absolutamente nada que ver la función que debe cumplir el Principio de Sustancia sobre la Forma, con ninguna interacción a nivel constitucional con el Principio de Reserva Legal, ya que tanto él como sus normas

derivativas (anti elusión) están en un estadio o estrato completamente diferentes, porque es claramente un principio solo rango legal ubicado un peldaño más abajo, sino además porque es una institución de tipo adjetivo y no sustancial, necesaria para la implementación de normas de fiscalización y sancionatorias.

Es precisamente aquí donde creemos se produce el mayor error y al mismo tiempo la mayor manipulación de la institución sea para rechazarla o fomentarla. Hasta el momento los bandos en disputa elevan artificialmente el Principio y sus derivados a la calidad de normas pertenecientes o intrusivas al ámbito constitucional y le confieren carácter sustantivo, pretendiendo bajo idéntico argumento, dos resultados completamente contrapuestos, cuestión que debiera siempre llamarnos a desconfianza. Apreciábamos desde un principio una sospechosa tendencia a mantener la discusión en un nivel demasiado simplista y lleno de vaguedad y ambigüedad, esto es que el Principio es o una amenaza o un mecanismo de protección y ambas surgen aparentemente por las mismas causas, lo que es incongruente e incompatible. Pero lo que pretende este formato de análisis, muy utilizado en el mundo político, no es otra cosa que forzarnos a asumir una posición, a elegir entre uno u otro, porque a simple vista es imposible que coexistan, pero es en realidad una falacia argumentativa de premisas falsas contradictorias, que tratan de

validarse en base a una situación contraria inexistente. En un análisis más acucioso, dicha aproximación solo nos conduce a fundamentos tautológicos. En efecto, al mismo tiempo se sostiene que, si se confiere discrecionalidad a la autoridad fiscalizadora para ejecutar sus atribuciones de fiscalización, específicamente de revisión de la veracidad de las operaciones de los contribuyentes, se priva con ello al legislador de sus facultades legislativas o, por el contrario, que como el constituyente ha ordenado que los tributos solo tengan su origen y configuración integral en el ley, ello debe ser protegido por la administración a través del ejercicio de sus facultades de fiscalización frente a situaciones de incumplimiento elusivo.

Que una ley se incumpla a posteriori no tiene relación directa ni afecta su génesis, al contrario, podrá afectar su supervivencia o su vigencia posterior, pero no cuadra la secuencia temporal de afectación retroactiva. Es como plantear que el acto de incumplimiento posterior viajara en el tiempo y el espacio, a destruir a su enemigo el tributo al momento de nacer, como si de la paradoja del abuelo y el nieto (que suele usarse para explicar la teoría de la relatividad especial), se tratara.

Los promotores lo asimilan acomodaticamente a un cierto manto o rasgo de constitucionalidad por una suerte de relación que nunca es bien

definida o simplemente es tergiversada del todo con relación al Principio de Reserva Legal. Los detractores hacen lo mismo, pero para denostarlo y exponerlo como de principio inferior de carácter usurpador y advenedizo en completa pugna con relación al Principio de Legalidad.

El problema de la elusión no tiene nada que ver con las bases esenciales y constitucionales del sistema tributario, relacionarlo es también una falacia argumentativa “*ad consequentiam*”, que a través de exponer lo nefasto de un resultado o consecuencia, pretende influir o modificar un estrato normativo erróneo, allí donde la problemática debe ser claramente abordada a nivel legal, de normas de cumplimiento y su efecto correlativo en las normas sancionatorias del incumplimiento, normas que efectivamente tienen la cobertura, la capacidad y la flexibilidad para constituirse en mecanismos más eficientes de adaptabilidad normativa, ni siquiera es necesario recurrir a conceptos jurídicos de orden indeterminado para ello.

Podría decirse que no se visualiza la necesidad de debilitar los cimientos de la construcción, solo para reparar el techo de la misma, que es la parte que está expuesta a los rigores de un clima cambiante y desafiante, simplemente resulta ilógico e innecesario. En este sentido, las doctrinas más radicales en esta área, de uno u otro lado del espectro

dogmático, son como lo que se denomina coloquialmente como el “maestro chasquilla”, que miente a su potencial cliente sobre la gravedad de las reparaciones o los peligros de no efectuarlas, para venderle el servicio que no necesita o cuyo costo es sustancialmente inferior.

Por todo lo anterior, causa grave preocupación la posición e interpretación del Servicio de Impuestos y del ejecutivo que derechamente sostienen que la introducción del Principio de Sustancia sobre la Forma se sustenta en el Principio de Legalidad, donde solo existe un principio de alcances generales, pero de nivel meramente legal y que opera solo como una excepción al principio general del derecho de la buena fe.

Esta posición de la autoridad merece crítica, porque termina por corromper la funcionalidad, el objetivo intrínseco y esencial de la institución jurídica. Adicionalmente, aparece como una torpeza argumentativa toda vez que termina por conceder cierta base a los fundamentos esgrimidos por la posición doctrinaria contraria, retroalimentando los peores temores incentivados en su contra. No nos parece adecuada la posición que intenta elevar a nivel constitucional a una norma de naturaleza adjetiva, no es procedente porque se advierte la intencionalidad de fortalecer, adherir e introducir de forma subrepticia,

como de contrabando, para vestirlo de manera forzada de una falsa investidura constitucional, naturaleza de la que carece por completo.

El Principio de Sustancia sobre la Forma es una norma jerárquicamente inferior al Principio de Reserva Legal, no es ni subsidiaria ni complementaria, ni siquiera derivativa del mismo. Es simplemente un principio de naturaleza procesal que constituye el sustrato y fundamento de un colectivo de normas especialísimas de fiscalización. Los aspectos sancionatorios de la misma tampoco elevan el Principio o sus derivados a un nivel superior, son una consecuencia mecánica y final del proceso regulatorio.

En nuestra opinión esto se advierte y comprueba con toda claridad, ahora que el Principio adquirió la calidad de general, si se compraran o contrastan con las normas especiales anti elusión, la relación y naturaleza jurídica son exactamente las mismas, la de sustrato y fundamento, existía la misma relación funcional desde antes de la reforma de 2014 y de ser aprobado el actual proyecto en tramitación, seguirá existiendo de la misma forma con diversos matices, pero sin alterar su naturaleza, incluso aunque los alcances de su modalidad con características de generalidad, como lo es la NGA, se limiten o minoren de manera relevante, lo único que ocurrirá es que perderá prevalencia, nada más. No apreciamos diferencia alguna

entre la naturaleza jurídica de las normas especiales y la norma general anti elusión solo una diferencia en su extensión y formato de aplicación.

- Con relación a su configuración dentro del ordenamiento jurídico tributario.

Hasta la fecha el Principio se ha configurado como una norma de excepción dentro de las reglas de interpretación de la ley tributaria y también como sustrato y fundamento de las normas de fiscalización que configuran un conjunto de normas, de poca unidad sistémica y con cierta dispersión, que llamamos normativa anti elusión. Se supone que deben reforzar el objetivo esencial de todo el sistema tributario y regular adecuadamente un procedimiento de fiscalización que, como todas las normas esta naturaleza, tienen como finalidad perseguir, corregir y sancionar las desviaciones y anomalías recaudatorias generadas por conductas de incumplimiento o vulneración de la norma, para reencausar la relación económica generada entre el poder impositivo y los súbditos contribuyentes.

Entonces, surge la interrogante de ¿por qué pareciera que dicha configuración no está funcionando u operando con normalidad? Sería sorprendente que se esgrimiera que, por el solo hecho de su establecimiento se hubieran acabado mágicamente o reprimido todas las

conductas elusivas perseguibles por la NGA, digamos por pura presencia, o, por el contrario, que la norma quedó configurada de forma tan compleja y sus requisitos resultan tan difíciles de cumplir que terminó siendo inoperante, letra muerta, como sostienen en voz baja algunos profesionales de la especialidad. No parecen verosímiles ninguna de estas dos explicaciones.

Estimamos que esta configuración sigue siendo incompleta e imprecisa, por lo que carece de suficiencia normativa, cuestión que ahondamos en el párrafo siguiente en detalle.

- Con relación a su funcionalidad y la problemática que afecta su correcta aplicación.

El derecho tributario está llamado a regular una relación económica especial, no necesitamos reiterar todas las características que hemos revisado, pero esta circunstancia que a primera vista parece una perogrullada, es mucho más que una mera constatación analítica, es su razón de ser su objetivo esencial y final.

La problemática esencial del deficiente funcionamiento del Principio y de la NGA, radica a nuestro juicio en su desconexión con la realidad

económica que está llamada a regular. La razón de ello es que su funcionalidad y aplicabilidad aparecen diseñadas de forma incompleta.

En efecto, apreciamos que la normativa simplemente no contiene los mecanismos específicos para determinar con precisión y mucho menos certeza jurídica los tipos elusivos. Merece un fuerte reproche y crítica en este ámbito la actitud asumida por la autoridad tributaria, no nos parece adecuada ni procedente, desde un punto de vista técnico, la orientación que se ha imprimido al ejercicio de sus funciones y deberes. A pesar de referenciar permanentemente estándares internacionales, en los que se supone que se ha basado la configuración de la NGA y su aplicación, no se aprecia que se hayan dispuesto y desplegados las mínimas instrucciones, necesarias sobre la materia, y no nos referimos a los procedimientos de reclamación que están razonablemente reglados e incluso -según algunos- sobre reglados, sino a los elementos necesarios para que la norma y los principios sean aplicados y las acciones de revisión debidamente ejecutadas por los funcionarios y las unidades operativas.

No aparece comprensible ni justificable que, en las circulares emitidas y que hemos revisado, hasta la fecha se haga una muy pobre descripción de las herramientas técnicas necesarias para la correcta

aplicación de la NGA, con un grado de vaguedad y falta de funcionalidad alarmante. De su sola lectura y a pesar de los ejemplos que se desarrollan en sus considerandos, solo se referencian de modo muy acotado la aplicación del test sobre propósito comercial y de aspectos difusos, dispersos y a veces contradictorios de la doctrina de la simulación.

Lo anterior resulta particularmente grave luego de verificar que la propia autoridad o al menos su Subdirección Jurídica, considera que las normas que configuran legalmente la NGA, se basan en el Principio de Sustancia sobre la Forma conforme a las doctrinas jurisprudenciales de los Estados Unidos de Norteamérica y que efectivamente nuestra normativa básica de interpretación de la ley tributaria se compone hoy en parte de sustentación directa en principios originados en el sistema jurídico del Common Law y jurisprudencia de dicha nación. Si es efectivo que las normas de nuestro Código Tributario, contienen a partir de la reforma de 2014 los principios o doctrinas del *“Business purpose and economic substance”*, del *“step transaction”* y del *“sham transactions”*, como oficialmente se ha divulgado en sus presentaciones sobre dicha reforma, entonces afrontamos un gravísimo problema.

En primer lugar, porque la introducción de instituciones de un ordenamiento jurídico de diferente raíz jurídica, histórica, sistémica y de

principios hubiese requerido de una complementación y homologación normativa mucho más adecuada, profunda y sofisticada, dadas las naturales problemáticas de un proceso de hibridización de semejantes características. No se comprende que tan relevante modificación a los principios generales, que afectan nada más y nada menos que la interpretación de la ley tributaria y los procesos de fiscalización, esenciales para el funcionamiento del sistema tributario en su conjunto se hayan abordado de manera tan pobre en su contenido y diseño, que casi hubiere conformidad con solo introducir la norma y causar un efecto psicológico disuasivo en la masa contribuyente y de asesores e intermediarios tributarios.

Las doctrinas norteamericanas que se referencian por el Servicio de Impuestos Internos y que se consideran por dicha autoridad como incorporadas a las normas de la NGA, funcionan en dicho ordenamiento jurídico sustentadas en un largo desarrollo institucional a través de décadas desde que fueron formuladas originalmente, en una amplia red normativa de precedentes desarrollada por la jurisprudencia generadora de un sistema de normas de naturaleza general y vinculante, siendo éste un sustrato jurídico consistente y unificado conforme a sus propios preceptos y bases fundamentales, del cual simplemente carece por completo nuestro sistema en dicha configuración.

En segundo lugar, a pesar que pudiera recurrirse de emergencia al complemento doctrinario para la aplicación de tales doctrinas, principios e instituciones, tal recurso es altamente insuficiente, pero por sobre todo incierto. Por una parte, las doctrinas sobre la materia responden a una realidad económica diferente, además de un sistema jurídico diferente, no solo por surgir en un país o una economía desarrollada, sino además porque fueron generadas hace ya casi un siglo. Las manifestaciones de la institución de los principios de la doctrina de la sustancia económica que se referencian como supuestamente incorporadas a nuestra legislación, se presentan en un estado casi anacrónico o histórico y no se corresponden con el actual desarrollo de las mismas, ni se condicen exactamente con el estadio presente del desarrollo institucional del Principio de Sustancia sobre la Forma.

En ello debe hacerse nuevamente una crítica a los impulsores de la incorporación del mismo, especialmente la autoridad tributaria, por haber permitido que se hiciera de forma tan simplista y rudimentaria, con escasas probabilidades de una racional, justa y real aplicabilidad. La caótica generación normativa que hemos podido constatar no hace sino agravar esta circunstancia.

Resulta incomprensible que a pesar de la pertenencia a la OCDE no se produzca una asimilación de todo el conocimiento empírico y desarrollos más actualizados de las doctrinas y principios en materia de instituciones anti elusivas, es responsabilidad de las autoridades del área que este retraso de desarrollo institucional se mantenga casi 9 años después de la incorporación de Chile como miembro a dicho organismo y que exista una sistemática negativa a incorporar las directrices y jurisprudencia del Comité de Asuntos fiscales por parte del Servicio de Impuestos. Da la impresión que se quisiera intencionalmente mantener la vaguedad e incertidumbre en la aplicación de las normas sobre la materia y de ser así, tal actitud no es tolerable, debe ser rechazada y enmendada.

En segundo término, los principios supuestamente utilizados tampoco aparecen suficientes para una adecuada medición de la realidad económica que es objeto de regulación, ni para determinar las conductas que se tratan de fiscalizar, reprimir y corregir. Por ejemplo, la herramienta más desarrollada hasta la fecha por la autoridad en materia de NGA, con relación a la figura del abuso de formas, es la aplicación del test de propósito comercial, en su formato clásico negativo, es decir, mediante la constatación de la mera ausencia de efectos económicos relevantes, pero sin definir ni de cerca que se entiende por efectos relevantes. ¿Cómo es posible aplicar una norma con estas características desconociendo por

completo su contenido y ni siquiera fijando los parámetros mínimos para determinarlo? Tal problemática es grave porque este mecanismo de medición de artificialidad se encuentra bajo seria revisión a nivel mundial, precisamente por su insuficiencia y ser potencialmente generador de arbitrariedad, toda vez que la ausencia de resultados económicos puede deberse simplemente al fracaso de la operación, a la falta de talento comercial de sus gestores o al infortunio, entre muchas otras posibilidades. Frente a esto, la misma legislación comparada y los estándares internacionales referenciados por la autoridad han desarrollado otros mecanismos complementarios o alternativos, como por ejemplo el test del beneficio potencial. A su turno, en el caso de la simulación, parece contradictorio que las instrucciones contenidas en la circular que regula la materia, nieguen la distinción procedente del derecho común de la simulación absoluta y relativa para después explicar los efectos tributarios basados en la misma distinción supuestamente no aplicable.

Finalmente el catálogo de esquemas elusivos que se comprometió en el protocolo tributario para la reforma de 2014, claramente demuestra poca disposición de la autoridad fiscalizadora para ser efectivamente una guía orientadora de las conductas de los contribuyentes, sus análisis y nuevas incorporaciones resultan cada vez menos eficientes para cumplir

con el compromiso de otorgar mayor seguridad y certeza jurídica, demuestra a nuestro juicio el cumplimiento a regañadientes del compromiso, paradójicamente una suerte de actividad más formal que sustancial.

En resumen, no se puede aplicar la sustancia o realidad económica a una situación impositiva, si carezco de parámetros ciertos y adecuados para su medición o configuración. No sirve de nada la aplicación de un principio y sus normas derivativas, basado en la medición cuantitativa de la situación fáctica que regula, si simplemente no puedo cuantificar la situación a la que se aplica o solo puedo hacerlo con vaguedad e imprecisión.

En definitiva, la aplicación deficiente del Principio de Sustancia sobre la Forma y de la NGA o, peor aún, su falta real de aplicación, se debe simplemente a la falta de voluntad de quienes están llamadas a hacerla cumplir y obedecer, partiendo por su deficiente diseño y pobre implementación, en otras palabras a los defectos de configuración tanto a nivel sustancial, como adjetivo, dando nuevamente pie a los argumentos de sus detractores en orden a que se constituye en un elemento de incertidumbre y a la posibilidad que, como respuesta a tal escenario, se termine cruzando y obviando todo el espectro de soluciones

potencialmente adecuadas, razonables y racionales, para acabar en la versión diametralmente opuesta, pero igualmente deficiente e ineficiente.

## 7. Conclusión.

Primera conclusión: El Principio de Sustancia sobre la Forma y sus normas derivativas, especialmente las normas que configuran la Norma General Anti Elusiva, son normas de carácter adjetivo y no sustancial. Carecen de vinculación directa con el Principio de Reserva Legal, no deberían afectarlo de forma alguna, porque se encuentran en un estrato de rango normativo inferior y temporalmente posterior, son consecuencia y efecto de la existencia el tributo u obligación tributaria y no al revés. De esta forma, su subordinación jerárquica a todos los principios constitucionales no admite duda o relativización alguna, ni intentos de interrelación funcional de manera equivalente o inversa. Por tanto, es incorrecto, establecer dicha relación tanto como fundamento para su aplicación, como para su rechazo como una amenaza, dicha aproximación es dogmática, con un sesgo político extrajurídico.

Segunda conclusión: El Principio de Sustancia sobre la Forma y sus derivaciones, la Norma General Anti Elusiva, como las normas especiales

anti elusivas, son absolutamente imprescindibles para el ejercicio de la función de control o fiscalización del cumplimiento tributario, dada la evolución y complejidad que ha alcanzado el fenómeno de la elusión. Constituyen un el colectivo normativo de rango legal llamado naturalmente a proteger la recaudación y el patrimonio fiscal, no a amenazar ninguna garantía constitucional, llámese derecho de propiedad, reserva de ley o cualquier otra. Funcionalmente, son una herramienta jurídica, entre muchas otras, naturalmente llamada a facilitar el proceso de adaptabilidad normativa a la realidad económica que debe regular, como también un mecanismo regulador permanente y genérico del fenómeno de tensión impositiva entre el poder tributario y los contribuyentes.

Tercera conclusión: El Principio y sus normas derivativo no están funcionando o no lo están adecuadamente en nuestro sistema tributario, no están cumpliendo su función, en gran parte porque la autoridad tributaria no lo ha aplicado correctamente. Aunque se reconoce unánimemente su importancia y necesidad, fueron diseñados y configurados de modo defectuoso en la reforma de 2014 y no parece que exista un proceso de perfeccionamiento institucional real y eficiente. A su turno, las correcciones que se están planteando en el proyecto de reforma actualmente en tramitación aparecen hasta la fecha como una morigeración en su funcionalidad y aplicabilidad tributaria, y no de seguridad ni certeza jurídica efectiva.

Propuesta: Dadas las conclusiones anteriores, la única propuesta que nos parece factible ante un escenario de esta naturaleza, es desarrollar un proceso de perfeccionamiento de la institución de mayor consistencia técnica, abordando 3 aspectos concretos, a saber: (i) No debe reforzarse, ni degradarse la funcionalidad del Principio, seguir interviniendo su configuración con esa orientación y en ese nivel, es retroalimentar la problemática actual. Por de pronto no requieren cambio alguno, ni la actual configuración del Principio de Reserva Legal (aunque podría haber una redacción más unitaria) ni tampoco la norma sobre interpretación de la ley tributaria; (ii) En paralelo, debería perfeccionarse el colectivo normativo, completándolo e integrándolo adecuadamente al sistema y ordenamiento jurídico tributario nacional, para dotarla de operatividad efectiva y adecuada. Un proceso ordenado y consistente de reinserción, readaptación o reintroducción normativa, sin comenzar todo nuevamente, pero corrigiendo sus defectos de configuración desde sus cimientos o sustrato jurídico. Dada la realidad política nacional actual, esta materia debería ser objeto de un acuerdo nacional transversal de los actores políticos y económicos, idealmente inserto en un acuerdo político sobre el sistema tributario en su conjunto y, más idealmente aún, inserto todo lo anterior en un proyecto país de desarrollo económico y humano, razón por la cual no tenemos ninguna esperanza de que ello sea factible; y, (iii) En el evento improbable que se diera el escenario anterior o, al

menos, si alguien quisiera intentar reparar parcialmente estas instituciones, se requiere de un proceso de homologación normativa y actualización jurídica. Entendiendo que efectivamente se han incorporado doctrinas y principios del derecho anglosajón en las normas que configuran la NGA, como lo ha sostenido el propio Servicio de Impuestos Internos, de tales principios deben ser explicitados a nivel legal y reglamentario, configurando un equivalente suficiente de sustrato jurídico que permita sustituir la base jurisprudencial de la cual nuestro sistema jurídico carece. A nivel administrativo, deben emitirse instrucciones precisas y claras de dotarse a dicho organismo fiscalizador de los recursos materiales y humanos suficientes y adecuados para cumplir tal labor. En especial, deben definirse los mecanismos e instrumentos técnicos de verificación de la sustancia económica que se emplearan con absoluta certeza jurídica, revisando su configuración actual y su conveniencia conforme a la experiencia del derecho comparado, pero también conforme a las particularidades del sistema tributario chileno y el contexto económico nacional. En el orden adjetivo, debería modificarse sustancialmente el procedimiento de análisis de la elusión, sacándolo de las máximas autoridades de la entidad, esto no tiene sentido alguno, debería recaer no en una oficina, sino en una unidad de fiscalización especializada con competencia territorial nacional, descentralizada, es una simple acción fiscalizadora que no debe “sacralizarse”, lo que no

significa que no requiera de personal altamente calificado, que es un problema de fondo en su actual aplicación. Los procedimientos en sede administrativa y judicial de la acción de simulación deben perfeccionarse en el ámbito probatorio, sus plazos deben extenderse o flexibilizarse dada la eventual complejidad del asunto y deben perfeccionarse las normas relativas a los medios de prueba y su valoración, conforme a la naturaleza de la Litis.

## 8. BIBLIOGRAFÍA

**ARNORLD**, Brian J. “International Tax Primer” (Editorial Wolters Kluwer, tercera edición, United Kingdom, 2016).

**ASTE MEJÍAS**, Christian, “Curso sobre derecho y Código Tributario” ((Santiago, Editorial Legal Publishing Chile, 2016, 7ª edición, Tomo I).

**AVILÉS HERNÁNDEZ**, Juan Manuel, “Legalidad Tributaria y Mecanismos Antielusión”, Editorial Jurídica, 2014, Tomo I).

**BOESCHT GILLET**, Cristián, “La Norma General Antielusión” (Ediciones UC, Santiago, 2016).

**CASTRO HIDALGO**, Bárbara, “Evolución del concepto de hecho imponible y su aplicación en el sistema tributario chileno” (Tesis para optar al grado de magíster en tributación, Facultad de Derecho Universidad de Chile, Santiago, Septiembre 2017).

**EVANS DE LA CUADRA**, Enrique “Los tributos ante la Constitución” (Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1997).

**EVANS ESPÍÑEIRA**, Eugenio, “Los Tributos en la Constitución” (Editorial Jurídica de Chile, Segunda Edición actualizada, Santiago, 2010)

**INTERNACIONAL FISCAL ASSOCIATION**, “Cahiers, Seoul Congress, 2018”

**JARACH**, Dino, “El hecho imponible” (Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2004).

**MINUCHE ZAMBRANO**, Efrén, “El principio de “realidad económica” en el derecho tributario”.

**MÁRQUEZ LASSO**, Daniel Eduardo, El concepto de abuso del Derecho Comunitario en materia tributaria (Paper, Universidad de Santiago de Compostela, 2017)

**MASSONE PARODI**, Pedro, “El hecho jurídico tributario” (Primera edición, Valparaíso, Editorial Edeval, 1969).

**MASSONE PARODI**, Pedro, “Principios de Derecho Tributario” (Santiago, Editorial Legal Publishing Chile, 2016, 4ª edición, Tomo I).

**PALAO TABOADA**, Carlos, “Forma y sustancia en el derecho” (Notas para el seminario de profesores del día 4 de junio de 2012)

**PALOMERO ÁLVAREZ-CLARO**, Rafael, “Las medidas antiabuso en la fiscalidad internacional” (Tribunal Económico Administrativo Central, Cuadernos de Formación. España, Colaboración 12/12. Volumen 15/2012)

**UGALDE PRIETO**, Rodrigo, “La elusión tributaria, el abuso de las formas jurídicas y la simulación” (Editorial Jurídica de Chile, Primera Edición, Santiago, 2018)

**VARGAS**, Cristian, **CORVALÁN** Pablo, Presentación Modificaciones al Código Tributario Introducidas por la Ley N° 20.780, 04 de noviembre 2014 (Presentación interna SII, Subdirección Jurídica, ciclo de charlas internas / implementación reforma tributaria).

**VERGARA QUEZADA**, Gonzalo, “Norma antielusiva general”, sobre los fines en nuestras leyes tributarias (Santiago, Editorial Libromar, Agosto 2016).