

NORMA GENERAL ANTIELUSIVA CHILENA: UN ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTO DECLARATIVO DE LA ELUSIÓN

CHILEAN GENERAL ANTI-AVOIDANCE RULE: AN ANALYSIS OF THE DECLARATIVE PROCEDURE FOR TAX AVOIDANCE

CRISTOBAL CABEZA BARAHONA * **

RESUMEN: La presente investigación tiene como objetivo realizar un análisis descriptivo del procedimiento para la aplicación de la norma general antielusiva. En consideración a ello, este trabajo se estructura en dos partes generales. En primer lugar, se efectuará un examen general de los artículos 4° bis a quinquies del Código Tributario, con el propósito de clarificar ciertas reglas clave para la comprensión del procedimiento. En segundo lugar, se analizará el proceso de declaración de elusión en Chile desde una perspectiva descriptiva, abordando tanto la legislación vigente como las modificaciones propuestas en la reforma tributaria que se encuentra en tramitación en el Congreso.

PALABRAS CLAVE: Norma general antielusiva, elusión fiscal, procedimiento tributario, declaración de elusión.

ABSTRACT: This research aims to conduct a descriptive analysis of the procedure for applying the general anti-avoidance rule. Accordingly, this work is structured into two general parts. First, a general examination of Articles 4 bis to quinquies of the Tax Code will be carried out to clarify certain key rules for understanding the procedure. Second, the process of declaring tax avoidance in Chile will be analyzed from a descriptive perspective, addressing both the current legislation and the proposed modifications included in the tax reform currently under consideration in Congress.

KEYWORDS: General Anti-Avoidance Rule, tax avoidance, tax procedure, declaration of avoidance.

RESUMEN / ABSTRACT

* Egresado de Derecho de la Universidad Estatal de O'Higgins, Rancagua, Chile. Correo electrónico: cristobal.cabeza@pregrado.uoh.cl. ORCID: <https://orcid.org/0009-0000-4076-3377>.

** El presente estudio ha sido desarrollado con el financiamiento del Fondo de Investigación para Estudiantes UOH 2023. Agradecimientos a Dr. María Pilar Navarro Schiappacasse por guiar el informe sobre el procedimiento de la norma general antielusiva que sirvió de base para esta investigación.

INTRODUCCIÓN

En las relaciones jurídicas entre particulares, y en el ámbito de las relaciones comerciales en general, predomina el principio de autonomía de la voluntad, que permite a los individuos celebrar o no actos y contratos, elegir libremente a la persona del contratante, determinar el contenido de dichos actos y contratos, y realizar cualquier acto no prohibido por la ley, con el fin último de maximizar sus beneficios personales. Esta concepción individualista de las relaciones civiles entra en conflicto con las prohibiciones y mandatos impuestos por el Estado, siendo el cumplimiento de las obligaciones tributarias un claro ejemplo de cómo puede limitarse un principio tan fundamental.

El combate a la elusión fiscal representa un desafío significativo para las legislaciones contemporáneas, ya que este fenómeno reduce la recaudación fiscal al impedir que el Estado perciba ingresos a los que legítimamente tiene derecho,¹ comprometiendo así la capacidad del Estado para financiar servicios públicos y programas esenciales. Además, la elusión impacta negativamente en principios fundamentales de nuestro sistema tributario, tales como la equidad y el trato igualitario entre contribuyentes con similar capacidad económica.² Dicho comportamiento distorsiona el sistema tributario generando un desequilibrio entre el contribuyente elusor y cumplidor.

Ante esta problemática, la lucha contra la elusión fiscal ha sido una preocupación a nivel mundial.³ La legislación nacional ha sido influenciada a introducir mecanismos

¹ SAFFIE, Francisco “¿Por qué fiscalizar la elusión mediante una Cláusula General Antielusión? Historia de su establecimiento en Chile y los debates políticos que genera”, en: Atria, Jorge; Otero, Cristóbal (Edits), Impuestos justos para el Chile que viene: Diagnósticos y desafíos tributarios para un nuevo pacto fiscal (2ª ed.). Fondo de Cultura Económica, Santiago de Chile, 2021, p. 256.

² ANGUITA, Christian, “La norma general antielusión como medio para asegurar el principio de justicia tributaria”, en: Faundez, A.; Saffie, F. (Coords), Derecho tributario constitucional: en tiempos de decisión de una nueva constitución, Tirant lo blanch, Valencia, 2021, p. 148.

³ A modo ilustrativo, esta preocupación ha permeado el debate relativo a la Directiva contra la Evasión Fiscal (Anti-Tax Avoidance Directive “ATAD”) de la Unión Europea. En este contexto, en enero de 2023, el Parlamento Europeo aprobó la propuesta denominada ATAD 3, presentada por la Comisión Europea, con el objetivo de prevenir el uso indebido de entidades ficticias para fines fiscales. European Commission, Proposal for a Council directive, “laying down rules to prevent the misuse of shell entities for tax purposes and amending Directive 2011/16/EU”, 22 de diciembre de 2021. Por su parte, entre agosto y septiembre de 2022, el Gobierno de Canadá recopiló respuestas a su consulta sobre los problemas asociados y la necesidad de modernizar su norma general antielusiva (GAAR, por sus siglas en inglés). Government of Canada, “Consultations: Department of Finance Canada, General Anti-Avoidance Rule Consultation”, 2022. En Francia, el proyecto de ley de finanzas para 2024, aprobado por la Asamblea Nacional, incluye diversas disposiciones sobre la elusión fiscal, contemplando incluso penas de prisión para aquellos que defrauden al fisco. Assemblée nationale, Projet de loi, T.A. n° 223, 2024. En nuestra región, la primera Cumbre Regional “Para una Tributación Global Incluyente, Sostenible y Equitativa” tuvo entre sus puntos centrales la problemática de la elusión y evasión tributaria. Centro de Prensa, Organización de las Naciones Unidas, <https://www.ohchr.org/es/statements-and-speeches/2023/07/un-experts-welcome-first-latin->

antielusión, especialmente tras las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante OCDE) a través del plan Base Erosion and Profit Shifting (en adelante BEPS).⁴ Este plan, orientado a abordar la problemática de la elusión fiscal, promueve la adopción de diversos mecanismos antielusión, destacando entre ellos las normas generales antielusión.⁵

En 2014, se incorporó en nuestra legislación una normativa general antielusión, compuesta por los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 26 bis, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario. Dichos artículos regulan el procedimiento para declarar la elusión, estableciendo las modalidades de elusión y las consideraciones generales para aplicar esta normativa. En particular, la regulación distingue dos modalidades principales de elusión: el abuso de las formas jurídicas y la simulación.

En términos generales, el abuso de las formas jurídicas del artículo 4° ter se configura cuando el contribuyente realiza actos o negocios con el propósito de obtener ventajas fiscales mediante una manipulación indebida de la ley, sin que tales actos generen efectos jurídicos o económicos significativos, más allá del ahorro tributario. Por su parte, la simulación se define como la ejecución de uno o más actos destinados a ocultar la realización del hecho gravado, siempre que dicha conducta persiga los fines expresamente señalados por el legislador en el artículo 4° quáter del Código Tributario.

Desde la introducción de dichas normas, el procedimiento para aplicar la normativa antielusiva general ha sido objeto de debate y propuestas de reforma. Gracias a la existencia de este debate, es que resulta importante revisar y analizar el procedimiento actual para la aplicación de los artículos que conforman la normativa general antielusión dentro del Código Tributario. A razón de lo anterior, este trabajo tiene por objetivo realizar un análisis descriptivo de los aspectos procedimentales de la norma general antielusiva. En primer lugar, se examinarán las reglas generales de las normas antielusivas, otorgando especial atención a la calificación de la naturaleza jurídica del acto, la buena fe establecida en el artículo 4° bis, la relación entre normas especiales y generales antielusión, y la carga de la prueba. En segundo lugar, se analizará la fase administrativa del procedimiento ante el Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII). En tercer lugar, se estudiará la fase judicial del procedimiento ante el Tribunal Tributario y Aduanero (en adelante TTA). En cuarto lugar, se abordará la propuesta de

american

-and-caribbean-tax-summit, 25 de julio de 2023.

⁴ Véase, por ejemplo: Biblioteca del Congreso Nacional (BCN), Historia de la Ley N° 20.780, Mensaje de S.E la Presidenta de la República, 2014, p. 7; Biblioteca del Congreso Nacional (BCN), Boletín 15170-05, Mensaje de S.E el Presidente de la República, 2022, p. 13; Biblioteca del Congreso Nacional (BCN), Boletín 16621-05, Mensaje de S.E del Presidente de la República, 2024, pp. 4-5.

⁵ OCDE, *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OECD Publishing, París, 2013, p. 45.

reforma tributaria que modifica el procedimiento aplicable al estatuto general antielusivo de manera descriptiva y crítica. Y, finalmente se presentan las conclusiones.

I.- REGLAS SOBRE LA NORMA ANTELUSIÓN EN CHILE

Con la incorporación de las normas generales antielusión en nuestro ordenamiento jurídico, el legislador estableció una serie de reglas fundamentales que rigen tanto a la interpretación del actuar del contribuyente como al procedimiento para aplicarlas. En este sentido, el legislador dispuso cuatro reglas aplicables a las normas generales antielusión, las cuales se encuentran consagradas en el artículo 4° bis del Código Tributario.

En la primera parte del artículo recién señalado, se establece como regla de calificación del hecho imponible a la naturaleza jurídica de este, así, se señala que *“Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponibles, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles”*.⁶ Esto implica que los actos realizados por los contribuyentes serán interpretados por la administración tributaria conforme a su verdadera naturaleza.⁷ Ello conlleva que, por ejemplo, si las partes calificaran un contrato como una compraventa, pero su contenido corresponde más bien al de una donación, debido a la ausencia de un precio, la administración tributaria entenderá que se trata de una donación, ya que el acto será evaluado en su sentido natural. Para parte de la doctrina, se estableció un principio de interpretación de la ley tributaria, en consecuencia, la naturaleza jurídica permitiría prescindir de la autonomía privada como regla.⁸

Luego, la frase final del inciso señalado en el párrafo anterior dice relación con los vicios o defectos que pudieran afectar a los actos de los contribuyentes. Se entiende de la norma que, a pesar de la existencia de algún vicio o defecto que tenga el acto jurídico, este seguirá existiendo para efectos tributarios, cabe aclarar que la norma no distingue entre diferentes tipos de vicios, lo cual le otorga un carácter amplio que abarca cualquier

⁶ Este inciso se copió de forma casi idéntica al artículo 13 de la Ley General Tributaria Española “Artículo 13. Calificación: Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”.

⁷ DURÁN, Francisco, “La determinación de la elusión y la nulidad de los actos”, en: Toledo, P. (Coord), *Elusión fiscal y política tributaria*, Tirant lo blanch, Valencia, 2024, p. 222.

⁸ YAÑEZ, Felipe, “Análisis de la nueva cláusula general antielusiva”, *Revista De Estudios Tributarios* Universidad de Chile, 2014, N°11, p. 235.

defecto o vicio que pueda afectar al acto. Así, por ejemplo, si las partes conscientemente deciden incorporar algún vicio de nulidad al acto jurídico como el que intervenga un incapaz relativo sin cumplir con las formalidades habilitantes, el acto como tal, generará efectos tributarios, a pesar de poder ser anulable en el ámbito civil. Navarro ha señalado que este principio aplica mientras la nulidad no sea declarada por un tribunal y, aquello no es más que la especificación de una regla rectora de nuestro derecho, la nulidad debe alegarse y declararse, y solo una vez declarada el acto dejará de existir.⁹ De anularse el acto, el contribuyente puede solicitar la devolución del impuesto pagado en exceso o indebidamente.

En los siguientes dos incisos del artículo 4° bis, se reconoce a la buena fe de los actos de los contribuyentes en los siguientes términos: *“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 imponibles establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos imponibles en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quater, respectivamente”*. Analizando la disposición antes transcrita, esta implica el reconocimiento por parte de la administración tributaria de que la conducta del contribuyente, en principio, no tiene como propósito eludir sus obligaciones fiscales. En este sentido, Navarro señala que existe buena fe cuando el contribuyente no se procura un ahorro tributario por medio del abuso de las formas jurídicas o de la simulación, a *contrario sensu*, si se procura un ahorro tributario en alguna de las modalidades de los artículos 4 ter (abuso de las formas jurídicas) o 4 quater (simulación) el contribuyente estará actuando de mala fe.¹⁰

Aunque la buena fe en materia tributaria tenía cierto reconocimiento en virtud del artículo 26 del Código Tributario y de la prescripción extraordinaria, dicha figura no contaba con un reconocimiento expreso en el ordenamiento tributario. Parte de la doctrina sostuvo en su momento que los artículos 706 y 707 del Código Civil suplían esta carencia, al establecer de manera genérica el principio de buena fe para todo el ordenamiento jurídico¹¹, la Ley N°20.780 suplió esta carencia. El Servicio de Impuestos Internos (en adelante, SII) ha interpretado, por su parte, la buena fe en los siguientes términos: *“La buena fe supone admitir y reconocer, tanto por el Servicio fiscalizador como*

⁹ NAVARRO, María Pilar, *“Normas Generales Antielusión y su Sanción en el Derecho Chileno”*, Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2020, pp. 219-220.

¹⁰ NAVARRO, María Pilar, *“Acerca del carácter objetivo de las normas generales antielusivas chilenas”*, *Ius et Praxis*, Universidad de Talca, Talca, 2022, N°1, p. 149.

¹¹ FLORES, Gloria, *“El ejercicio de la buena fe de las funciones de la administración tributaria tributaria: comentario a Industria de Policarbonatos Chile Ltda. con SII”*, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 2019, N°5, pp.208-209.

por los propios contribuyentes, la totalidad de los efectos que surjan de los actos o negocios jurídicos que hubieren llevado a cabo, cualquiera sea la forma o denominación que las partes le hubieren dado”.¹² En otras palabras, se trata de asumir las consecuencias jurídicas de los actos ejecutados, tanto por el contribuyente como por el SII.

En cuanto al inciso cuarto del artículo 4° bis, se establece la relación entre las normas especiales y generales antielusión de la siguiente manera: “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”. Esta disposición responde a un principio lógico al prevalecer la norma especial frente a una de carácter general. Ello se explica considerando la naturaleza específica de las normas antielusión: las especiales definen de manera taxativa los elementos que configuran la elusión, señalando claramente qué conductas se consideran elusivas. En cambio, las normas generales presentan un supuesto de hecho más amplio, abierto a distintas conductas, permitiendo abarcar incluso planificaciones tributarias complejas que sólo parcialmente podrían subsumirse en una norma especial.¹³ La aplicación de esta regla tiene múltiples consecuencias, como lo es la variación en los procedimientos a seguir.

El artículo 4° bis establece una regla específica respecto de la carga de la prueba. La carga de la prueba en materia tributaria puede ser definida como aquellas directrices que “distribuyen la responsabilidad de aportar antecedentes en el proceso”¹⁴. Si bien este asunto será tratado en mayor detalle al analizar la prueba en el procedimiento ante el TTA, el inciso quinto del referido artículo establece que: “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”. De este modo, el artículo 4° bis del Código Tributario asigna al SII la carga de acreditar la existencia de abuso de las formas jurídicas o simulación en la conducta del contribuyente. Este inciso determina un cambio en la carga de la prueba en materia tributaria, ya que, según la regla general del artículo 21 del Código Tributario, dicha carga recae en el contribuyente.¹⁵ Asimismo, altera la regla establecida en el artículo 132 del mismo cuerpo legal, sobre la prueba de actos o contratos solemnes y de contabilidad.

Ahora bien, en la práctica, este cambio en la carga de la prueba no significa que el contribuyente quede impedido de defenderse del requerimiento del SII; ya que podrá, en efecto, aportar antecedentes para contravenir la pretensión del Servicio. En este

¹² Servicio de Impuestos Internos (SII), 1 de septiembre de 2015, Circular N° 65.

¹³ TOLEDO, Patricia y NAVARRO, María Pilar, “Aplicación de la norma general antielusiva chilena en relación con las normas especiales antielusivas”, *Revista de Derecho, Universidad Austral de Chile*, Valdivia, 2024, 37(1), pp. 80-84 / 95-96.

¹⁴ OSORIO, Hugo, “Carga de la prueba y estándar probatorio en los procedimientos sancionatorios tributarios”, *Revista de Estudios Tributarios*, 2019, N°21, p. 189.

¹⁵ OSORIO, cit. (14), p. 190.

sentido, podría parecer que el cambio en la carga probatoria es meramente aparente, toda vez que el tribunal evaluará tanto los antecedentes presentados por el SII como los del contribuyente para decidir sobre la existencia de elusión. Sin embargo, ello no es así, ya que si el SII no logra probar la existencia de abuso o simulación, su requerimiento será desestimado por el TTA. Más aún, si el contribuyente no presenta prueba alguna y la prueba del SII es insuficiente, el Tribunal podría igualmente no declarar la existencia de abuso o simulación, dado que corresponde exclusivamente al SII probar los elementos que configuran estos actos, sin que sea responsabilidad del contribuyente desacreditarlos.

II.- PARTE ADMINISTRATIVA DEL PROCEDIMIENTO PARA DECLARAR LA ELUSIÓN EN LA NORMA GENERAL ANTIELUSIÓN

El Código Tributario, en sus artículos 4° quinquies y 160 bis, regula la fase administrativa del procedimiento declarativo de abuso o simulación. En esta etapa del procedimiento, el objetivo principal es obtener información sobre la conducta del contribuyente, con el fin de que éste se allane a la pretensión del SII o, en su defecto, permita que el SII interponga un requerimiento de declaración de elusión. Dicha fase administrativa se lleva a cabo ante el SII, iniciándose con la citación al contribuyente y finalizando con la presentación del requerimiento de declaración de elusión ante el TTA. Con el fin de estructurar adecuadamente el análisis, se procederá a abordar los diversos aspectos del procedimiento en párrafos separados.

2.1.- Diferencia en la obligación tributaria de 250 o más UTM

El legislador ha establecido una cuantía mínima para presentar un requerimiento con el fin de declarar la elusión. Es necesario que la diferencia en los impuestos provisorios calculados por el SII supere las 250 UTM al momento de presentar el requerimiento ante el tribunal, según lo dispone el artículo 4° quinquies, inciso 2°, del Código Tributario.

Ahora bien, el legislador no definió de manera específica cómo calcular dicho impuesto provisorio en el caso concreto. Al respecto, el SII ha indicado que el monto provisorio “no incluye recargos por intereses penales ni multas a que eventualmente haya lugar”.¹⁶ Si no se cumple con la cuantía mínima o si esta se encuentra mal

¹⁶ Servicio de Impuestos Internos (SII), 1 de septiembre de 2015, Circular N° 65.

fundamentada o calculada incorrectamente, el tribunal deberá declarar inadmisibile la solicitud del Servicio.¹⁷

En ese contexto, cabe preguntarse cuál es el objetivo de esta limitación impuesta por el legislador. Parte de la doctrina ha sugerido que su propósito podría ser asegurar uno de los principios fundamentales del sistema tributario: que el costo de la fiscalización sea inferior al valor que se busca controlar.¹⁸ Otros han señalado que este límite reduce el ámbito de aplicación injustificadamente de las normas generales antielusión.¹⁹

2.2.- Citación al contribuyente

Antes de notificar la citación, el SII, a través del Comité de la Dirección Nacional, evaluará los indicios presentados por el área que detectó maniobras posiblemente elusivas del contribuyente. Una vez realizada esta evaluación, el comité decidirá si procede o no citar al contribuyente.

El artículo 4° quinquies inciso 3°, establece que la citación al contribuyente debe realizarse de la siguiente manera: *“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.”*

La citación mencionada en el artículo citado es obligatoria, como se desprende de los términos imperativos de la norma: *“el Servicio deberá”*. De no cumplirse con esta diligencia, el contribuyente podrá alegar la falta de citación y la nulidad del acto de la administración.²⁰ A pesar de su tratamiento específico, sigue siendo un acto administrativo emanado del SII, por ello, se establece que la citación debe realizarse en los términos del artículo 63. En virtud de esta remisión expresa, el Servicio podrá comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por el contribuyente; citar al contribuyente para que, dentro del plazo de un mes, presente una declaración, rectifique o aclare una declaración anterior; y solicitar nuevos antecedentes. Esta citación también tendrá el efecto de extender los plazos de prescripción en al menos un mes. El carácter obligatorio de la citación al contribuyente implica una mayor protección de los derechos del citado

¹⁷ BOETSCH, Cristián, *“La norma general anti elusión. Análisis desde la perspectiva del Derecho privado”*, Ediciones UC, 2016, pp. 192-193.

¹⁸ VERGARA, Guillermo, *“Análisis crítico de la norma antielusiva genérica de la Ley N°20.780”*, *Revista de Estudios Tributarios*, Universidad de Chile, 2016, N°12, p. 168.

¹⁹ ALBURQUENQUE, Sergio, *“La ¿generalidad? De la norma general antielusiva chilena”*, en: TOLEDO, P. (Coord), *Elusión fiscal y política tributaria*, Tirant lo blanch, Valencia, 2024, pp. 91-92.

²⁰ MATUS, Marcelo; PÉREZ, Abundio, *Manual de Código Tributario*, Legal Publishing Chile, Santiago, 2021, p. 237.

en comparación con aquellas citaciones que carecen de tal carácter imperativo.²¹ Esta obligatoriedad no solo asegura la participación activa del contribuyente en el procedimiento, sino que también refuerza las garantías procesales administrativas.

Sin embargo, podría surgir el siguiente problema: la citación solo se realizará al contribuyente y no al asesor tributario en caso de querer aplicar el artículo 100 bis del Código Tributario, que sanciona al asesor tributario que diseñó o planificó los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación. Esto se debe a que, según el tenor de la norma, se citará al contribuyente, y es a este a quien se le solicitarán los antecedentes que sirvan de base para establecer la multa del artículo 100 bis²². No obstante, el legislador estableció en el inciso 4° del artículo 4° quinquies respecto de la citación que: *“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”*. En este caso, la norma menciona explícitamente una citación al asesor, y según el extracto transcrito, tendrá el mismo efecto que la citación al contribuyente.

Cabe destacar dos aspectos en relación con este problema: en primer lugar, el artículo 100 bis que trata la sanción al asesor tributario no contempla ninguna citación, pero para la sentencia que declara el abuso o simulación es un requisito para aplicar la multa al asesor.²³ En segundo lugar, los procesos infraccionales y sancionatorios no contemplan citación alguna²⁴, por lo que la sanción del artículo 100 bis tampoco debería contemplar citación, dado que la naturaleza de las consecuencias derivadas de la declaración de abuso o simulación es distinta para el contribuyente y el asesor, para este último, la sanción y multa son meramente infraccionales, ya que están en el Libro II Título II de infracciones y sanciones.

Es importante señalar que el extracto del artículo en cuestión establece que no se aplicarán los plazos del artículo 59 del Código Tributario²⁵, ya que dichos plazos son para que el SII lleve a cabo procedimientos de fiscalización y revisión de declaraciones de los contribuyentes. Antes de la reforma de la Ley N°21.210, el artículo 59 incluía una regla excluyente: *“no se aplicarán los plazos referidos en los incisos precedentes en los casos en que se requiera información a alguna autoridad extranjera ni en aquellos relacionados con un proceso de recopilación de antecedentes a que se refiere el número 10 del artículo 161. Tampoco se aplicarán estos plazos en los casos a que se refieren los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quater y 4° quinquies, y los artículos 41 G y 41 H de la Ley sobre Impuesto a la Renta.”* Tras la reforma introducida por la Ley N°21.210, el artículo 59 se modifica, estableciendo que “el

²¹ FLORES, Gloria, “Principios, procedimientos y procesos tributarios”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 2, diciembre 2017, p. 16.

²² Artículo 4° quinquies inciso 3°.

²³ Servicio de Impuestos Internos (SII), 1 de septiembre de 2015, Circular N° 65.

²⁴ Artículo 161 Código Tributario.

²⁵ MATUS; PÉREZ, cit. (20), p. 260.

Servicio podrá realizar un nuevo requerimiento si aparecen nuevos antecedentes que puedan dar lugar a un procedimiento de recopilación de antecedentes a que se refiere el número 10 del artículo 161; o a la aplicación de lo establecido en el artículo 4 bis, 4 ter, 4 quater, 4 quinquies”, y se hace aplicable el siguiente plazo según el artículo 59 “el plazo será de 18 meses, ampliable mediante resolución fundada por una sola vez por un máximo de 6 meses más en los casos en que se requiera información a alguna autoridad extranjera o en aquellos relacionados con un proceso de recopilación de antecedentes a que se refiere el número 10 del artículo 161. La misma norma se aplicará en los casos a que se refieren los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quater y 4° quinquies, y los artículos 41 G y 41 H de la Ley sobre Impuesto a la Renta”. La reforma que introdujo la Ley N°21.210 no modificó el artículo 4 quinquies, por lo que existe una contradicción entre el artículo 4 quinquies y el actual artículo 59.²⁶ Aplicando la regla de solución de antinomias *lex posterior derogat legi priori*, debería primar el artículo 59 actual, derogando tácitamente la parte final del inciso 3° del artículo 4 quinquies.²⁷

En cuanto a la citación, el Código ofrece dos posibilidades al contribuyente: responder a la citación o no. Si el contribuyente responde y su respuesta es satisfactoria para el Servicio, la fiscalización concluirá y se dictará el acto correspondiente, con el mismo efecto si se allana al pago de lo eludido. Si el contribuyente no responde o su respuesta no satisface al Servicio, este podrá requerir la declaración de abuso o simulación al TTA. En este sentido, la respuesta a la citación y la provisión de una respuesta satisfactoria al Servicio tienen importantes consecuencias, siendo la principal la judicialización del asunto. La judicialización solo ocurrirá si no se contesta o si la respuesta no es satisfactoria; además, si se contesta, el plazo para presentar el requerimiento de declaración comenzará a contar desde la contestación, mientras que, si no se contesta, el plazo comenzará a contar desde la citación (para el SII, desde la notificación de la citación).²⁸

De manera análoga a lo que ocurre con la cuantía mínima, la doctrina sostiene que, en caso de que el SII no cumpla con citar al contribuyente o no acompañe la citación correspondiente en el requerimiento, el TTA deberá declarar la inadmisibilidad de dicho requerimiento.²⁹

²⁶ FUNDACIÓN DE ESTUDIOS SISTEMÁTICOS TRIBUTARIOS, *Estudios sobre el sistema tributario chileno*, Tirant lo blanch, Valencia, 2024, p. 424.

²⁷ El criterio cronológico o *lex posterior derogat legi priori*, tiene reconocimiento en nuestro código civil en los artículos 52 y 53. Además en nuestro sistema aún rige la Ley S/N sobre efecto retroactivo de la ley del año 1861. HENRÍQUEZ, Miriam, “Los jueces y la resolución de antinomias desde la perspectiva de las fuentes del derecho constitucional chileno”, *Estudios Constitucionales*, 2013, 11(1), p. 468.

²⁸ Servicio de Impuestos Internos (SII), 1 de septiembre de 2015, Circular N° 65.

²⁹ BOETSCH, Cristián cit. (17), p. 192-193.

2.3.- Requerimiento del SII a el TTA para que declare la elusión

Tanto el artículo 4 quinquies como el artículo 160 bis del Código Tributario disponen que el Director del SII debe solicitar, mediante requerimiento, la declaración de abuso o simulación. En particular, el artículo 4 quinquies establece: *“La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quater será declarada, a requerimiento del Director, por el TTA competente, de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 160 bis”*. A su vez, el artículo 160 bis dispone: *“El Director deberá solicitar la declaración de abuso o simulación a que se refiere el artículo 4° quinquies y, en su caso, la aplicación de la multa establecida en el artículo 100 bis ante el TTA competente, de manera fundada, acompañando los antecedentes de hecho y de derecho en que se sustenta y que permitan la determinación de los impuestos, intereses penales y multas a que dé lugar la declaración judicial a que se refiere este artículo”*.

Al igual que en el caso de la citación, el legislador ha impuesto la obligación de presentar un requerimiento para la declaración de abuso o simulación. Este requerimiento incluirá la solicitud de la declaración de abuso o simulación y podría incluir la aplicación de la multa prevista en el artículo 100 bis del Código Tributario.

Es esencial que el requerimiento sea fundado, lo cual implica una justificación adecuada tanto de los presupuestos de hecho como del cumplimiento de las condiciones de derecho. Esto requiere un análisis exhaustivo de los presupuestos fácticos en el caso concreto.

En primer lugar, el requerimiento debe demostrar el cumplimiento de los requisitos habilitantes, esto es, que el monto en cuestión exceda las 250 Unidades Tributarias Mensuales, según el cálculo provisorio del SII. Asimismo, debe acompañar todos los documentos que hayan permitido la determinación de los impuestos, intereses penales y multas.

En segundo lugar, la solicitud debe estar respaldada por todos los antecedentes que fundamenten la presunta existencia de abuso o simulación que alega el SII. Esto resulta de vital importancia, ya que los antecedentes en los que se basa el Servicio serán esenciales para la eventual defensa del contribuyente. En este sentido, la fundamentación del requerimiento tiene una relevancia defensiva, al habilitar el derecho del contribuyente a defenderse y proporcionar claridad sobre la decisión adoptada por el Servicio.³⁰

En tercer lugar, el requerimiento debe sustentarse en una explicación detallada de las razones por las cuales se aplica la normativa general antielusiva y no una norma especial antielusión.³¹ Asimismo, debe explicarse de manera exhaustiva por qué la planificación fiscal del contribuyente no se considera economía de opción, ya que, en tal

³⁰ CORDERO, Luis, “La motivación del acto administrativo en la jurisprudencia de la Corte Suprema”, *Revista de Estudios Judiciales*, 2017, N°4, p. 250.

³¹ TOLEDO y NAVARRO, cit. (13), p. 96.

caso, su actuar sería lícito.³² Esto último, considerando que la economía de opción debe entenderse como un derecho del contribuyente, quien, mediante una planificación tributaria lícita –es decir, dentro de las posibilidades permitidas por la ley–, procura reducir su carga tributaria.

2.4.- Plazo para presentar el requerimiento

El inciso 4° del artículo 4 quinquies establece las normas para presentar el requerimiento de declaración de abuso o simulación. Según esta disposición: *“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 este 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.”*

Para la aplicación de estas reglas, si el remanente del plazo de prescripción es superior a nueve meses, se utilizará este plazo de solo nueve meses para presentar el requerimiento. En caso contrario, si el remanente es inferior a nueve meses, se aplicará el plazo restante. Esto implica que el plazo máximo para solicitar la declaración de abuso o simulación es de nueve meses.

El legislador ha definido dos situaciones para el cómputo del plazo: 1) Si el contribuyente responde a la citación, el plazo de nueve meses comienza a contarse desde la fecha de la respuesta; 2) Si el contribuyente no responde, el plazo se cuenta desde la fecha de la notificación de la citación.³³

2.5.- Término de la faz administrativa del procedimiento

La fase administrativa del procedimiento para declarar la elusión culmina con la presentación del requerimiento ante el TTA. Este requerimiento se interpone cuando concurre alguna de las siguientes circunstancias: la falta de respuesta a la citación o cuando la respuesta del contribuyente no logra desvirtuar la pretensión del SII, siempre que se haya configurado el supuesto de abuso o simulación. No obstante, el requerimiento no se presentará en los siguientes casos: si ha expirado el plazo de la entidad fiscalizadora para solicitar la declaración de abuso o simulación, si el Servicio acepta la respuesta del contribuyente en la citación, o si el contribuyente se allana a la

³² CABEZA, Cristóbal, “La economía de opción y la norma general antielusiva”, en: Toledo, P. (Coord), *Elusión fiscal y política tributaria*, Tirant lo blanch, Valencia, 2024, pp. 122-123.

³³ Servicio de Impuestos Internos (SII), 1 de septiembre de 2015, Circular N° 65.

pretensión del SII y paga el impuesto supuestamente eludido. En este sentido, no siempre será necesario judicializar la declaración de elusión.³⁴

III.- PARTE JUDICIAL DEL PROCEDIMIENTO PARA DECLARAR LA ELUSIÓN EN LA NORMA GENERAL ANTELUSIÓN

3.1.- Existencia de requerimiento por parte del director del SII

Como requisito habilitante para que el TTA conozca del caso, el Director del SII debe presentar el requerimiento que solicita la declaración de abuso o simulación. El artículo 4 quinquies establece expresamente que únicamente el Director del Servicio está facultado para requerir la declaración de abuso o simulación.

Este requerimiento, según el SII, debe ser fundado y, además, debe detallar la solicitud, la forma en que se cumplirían los supuestos de abuso o simulación, así como los antecedentes con los que se pretende probar el supuesto.³⁵

El SII ha establecido que el requerimiento debe cumplir con varios requisitos generales, entre los cuales se incluyen: la designación del tribunal ante quien se presenta, la identificación del Director o autoridad delegada, la constitución de patrocinio y otorgamiento de poder en abogados del Servicio, la firma del representante del Servicio, y la presentación de resoluciones de nombramiento y de subrogación cuando corresponda. Además, se debe individualizar al contribuyente, exponer claramente los hechos y fundamentos legales, realizar peticiones concretas al tribunal, solicitar la notificación electrónica, pedir la condena en costas del contribuyente y, si es necesario, solicitar la sanción para quienes hayan diseñado o planificado actos constitutivos de abuso o simulación, conforme al artículo 100 bis del Código Tributario.³⁶

El servicio ha señalado que el requerimiento debe estar acompañado de un informe elaborado por el área competente, en el cual se constaten los fundamentos que permitan sostener que el contribuyente se encuentra dentro de los supuestos previstos en los artículos 4 ter o 4 quater del Código Tributario.³⁷ Así, para el Servicio: *“el informe deberá individualizar de forma clara y detallada las operaciones que tuvieron por objeto evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado, disminuir la base imponible o la obligación tributaria, o postergar el nacimiento de dicha obligación, en el caso de la aplicación del artículo 4° ter del Código Tributario. En el caso en que el Servicio impute simulación en los términos del artículo 4° quater del Código Tributario, se deberán*

³⁴ Fundación de estudios sistemáticos tributarios, cit. (26), p. 424.

³⁵ Servicio de Impuestos Internos (SII), 1 de septiembre de 2015, Circular N° 65.

³⁶ Servicio de Impuestos Internos (SII), 1 de septiembre de 2015, Circular N° 65.

³⁷ Servicio de Impuestos Internos (SII), 1 de septiembre de 2015, Circular N° 65.

individualizar todos aquellos actos y negocios jurídicos que pretendan disimular la configuración del hecho gravado, la naturaleza de los elementos que constituyen la obligación tributaria, su verdadero monto, o la data de su nacimiento".³⁸ Además, y como se adelantó en los apartados anteriores, es requisito que el Servicio incluya en los fundamentos la diferencia y excedente de impuestos, así como también la forma en que se realizó el cálculo, con el fin de verificar si se cumple con el requisito de que dicho excedente supere las 250 Unidades Tributarias Mensuales.

3.2.- Tribunal competente

De conformidad con el artículo 119 del Código Tributario, el tribunal competente para conocer de la declaración de abuso, simulación y la sanción prevista en el artículo 100 bis, es el TTA correspondiente al territorio jurisdiccional del domicilio del contribuyente. Asimismo, el artículo 119 aborda el domicilio de las personas jurídicas, estableciendo que: "tratándose de contribuyentes personas jurídicas, se entenderá que el domicilio de estas corresponde al de la matriz".

3.3.- Traslado al contribuyente y asesor tributario

Frente a la resolución que confiere traslado, el contribuyente y el asesor en el caso de la aplicación de la sanción del artículo 100 bis pueden tomar varias actitudes; contestar el requerimiento; allanarse al requerimiento; o permanecer inactivo.

En el caso de que el contribuyente y el asesor tributario decidan contestar, estos tendrán el plazo de 90 días de acuerdo al inciso 2° del artículo 160 bis. Luego el mismo inciso, señala que la contestación "*deberá contener una exposición clara de los hechos y fundamentos de derecho en que basa su oposición a la declaración de abuso o simulación o, en su caso, a la responsabilidad por el diseño o planificación de los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación.*". Cabe recordar en este punto, que el asesor en caso de que se pretenda aplicar la sanción del artículo 100 bis, sólo puede defenderse en este momento, toda vez que siguiendo el tenor del artículo 4° quinquies, el Servicio sólo tiene la obligación de citar al contribuyente y a este último se le pueden solicitar antecedentes que permitan sustentar la aplicación del artículo 100 bis, no pudiendo entonces, defenderse el asesor en la parte administrativa del procedimiento. Luego, cabe hacer notar, que, como requisito de la contestación, se exige el patrocinio de un abogado habilitado para el ejercicio de la profesión, esto porque la posibilidad de comparecer sin abogado se da únicamente para las causas de una cuantía inferior a las 32 Unidades Tributarias Mensuales³⁹ y si atendemos a la cuantía de la declaración de

³⁸ Servicio de Impuestos Internos (SII), 1 de septiembre de 2015, Circular N° 65.

³⁹ PEIRANO, Paola, Derecho de defensa en causas tributarias, honorarios legales y gastos necesarios para producir la renta, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 2017, Vol 2, p. 49; Ley N°18.120 Artículos 1° y 2°.

abuso o simulación (250 Unidades Tributarias Mensuales) se sobrepasa tal límite con creces.

Por otro lado, si el contribuyente se allana al requerimiento, se produce el mismo efecto que en la fase administrativa al allanarse a la citación, es decir, la aceptación de la pretensión del SII. No obstante, en este contexto puede surgir un problema, dado que, al aceptar el contribuyente la pretensión del Servicio, que no es otra cosa que la declaración de abuso o simulación, el asesor tributario podría verse afectado si el SII solicita la aplicación de la sanción del artículo 100 bis. Esto ocurre porque el contribuyente, quien contrató los servicios del asesor, está admitiendo la existencia de abuso o simulación. El problema podría mitigarse aceptando que en tal caso el elemento del tipo se configura, persistirá la necesidad del SII de acreditar la intervención del asesor tributario en los actos elusivos.

Por último, si el contribuyente o asesor no realizan ninguna actuación procesal prescribe su posibilidad de defensa y el procedimiento sigue adelante. Cabe aquí precisar, que la inactividad no implica aceptar la pretensión del Servicio, es más pudiera darse el caso, donde tanto el contribuyente y el asesor permanecen inactivos y aun así el Tribunal falla negando la existencia de abuso o simulación, pues la carga de la prueba recae en la administración.

3.4.- Citación a audiencia

Vencido el plazo del traslado, ya sea con o sin respuesta, el TTA citará a audiencia. El inciso 3° del artículo 160 bis del Código Tributario establece que: *“Vencido el plazo para evacuar el traslado, haya o no contestado el contribuyente o el posible responsable, el Tribunal citará a las partes a una audiencia que deberá fijarse a contar del séptimo día y no más allá del decimoquinto, contado desde la fecha de la notificación de dicha citación, con el objeto de que expongan sobre los puntos planteados tanto en la solicitud como en la contestación, en caso de que esta última exista”*. Es relevante señalar que el legislador, en esta etapa del procedimiento, busca que las partes – SII, contribuyente y asesor – realicen sus alegaciones exclusivamente basadas en lo presentado en la solicitud y en la contestación.

El artículo 160 bis añade que *“en caso de que el contribuyente o el posible responsable aporten en esta audiencia nuevos antecedentes a los cuales el Servicio no haya tenido acceso previo, se le conferirá al Servicio un plazo de quince días para emitir los descargos pertinentes”*. Esta disposición del inciso 3° implica que, mientras no se cierre el término probatorio, el contribuyente o el asesor pueden ampliar o mejorar su contestación, incluyendo nuevos antecedentes. Estos antecedentes deben ser aquellos a los cuales el Servicio no tuvo acceso previamente, ya sea porque no fueron incluidos en la contestación o porque no fueron puestos en conocimiento del Servicio cuando se

tenía la obligación de hacerlo. En consecuencia, si el Servicio ya tiene conocimiento de los antecedentes, no podrán presentarse como nuevos.

El plazo para que el Servicio realice sus descargos sobre los nuevos antecedentes aportados en la audiencia por el contribuyente o el asesor es de 15 días, contados desde la notificación de la resolución que confiere traslado. Los descargos “deberán expresar todas las objeciones que se tengan sobre estos nuevos antecedentes, con el objeto de sostener legítimamente la pretensión que fundamenta la solicitud de declaración de abuso o simulación presentada por el Servicio”.⁴⁰ El cumplimiento de este plazo es crucial, ya que, de no realizarse dentro de los 15 días, el Servicio no podrá impugnar los nuevos antecedentes durante el término probatorio.

3.5.- La prueba

Terminado el período de discusión y conforme al inciso 4° del artículo 160 bis, *"vencido el último plazo a que se refiere el inciso anterior, y en la medida que hubiere controversia sobre algún hecho sustancial y pertinente, el Tribunal abrirá un término probatorio por un plazo de veinte días"*. Para nuestro legislador, sólo se dictará término probatorio cuando existan hechos pertinentes y controvertidos; de no existir, el juez deberá dictar sentencia en el plazo de veinte días. No obstante, la resolución que decide no recibir la causa a prueba es impugnabile mediante recurso de reposición con apelación en subsidio. La idea matriz tras la posibilidad de impugnar la resolución radica en que el Servicio o el contribuyente-asesor consideren que existen hechos que deben ser probados. La facultad de recurrir contra la resolución que no recibe la causa a prueba se fundamenta en la remisión a las disposiciones del procedimiento general de reclamaciones contenidas en el artículo 123 y siguientes del Código Tributario, las que, a su vez, se remiten a las normas del Código de Procedimiento Civil

En contraste, si el tribunal considera que existen hechos que deben ser probados por ser pertinentes, controvertidos y sustanciales, dictará resolución que recibe la causa a prueba. Esta resolución, como todas aquellas que determinan lo necesario para continuar con el procedimiento, toma la forma de sentencia interlocutoria. En dicha resolución se fijarán los puntos de prueba que las partes deben acreditar. Esto último es relevante, toda vez que sobre estos puntos puede interponerse recurso de reposición dentro del plazo de cinco días, con la finalidad de eliminar o agregar puntos de prueba. El mismo recurso debe utilizarse cuando se impugna la improcedencia de la resolución que recibe la causa a prueba. Cabe destacar que el legislador, respecto a la resolución que recibe la causa a prueba, no contempla la posibilidad de recurrir de apelación en subsidio de la reposición. Esta interpretación se fundamenta en que el artículo 160 bis, inciso 4°, señala que *"sólo procederá el recurso de reposición dentro del plazo de cinco*

⁴⁰ Servicio de Impuestos Internos (SII), 1 de septiembre de 2015, Circular N° 65.

días", y al utilizar el vocablo "sólo", el legislador excluye cualquier otra posibilidad de recurso, alejándose así del procedimiento general de reclamaciones, que en su artículo 132, inciso 3°, establece que *"la resolución que se dicte al efecto señalará los puntos sobre los cuales deberá recaer la prueba. En su contra, sólo procederán los recursos de reposición y de apelación"*.

Ahora bien, una vez dictada la resolución que recibe la causa a prueba, se abrirá un término probatorio de veinte días⁴¹, según lo dispuesto por el artículo 160 bis, inciso 4°, siempre y cuando no existan recursos contra la resolución que recibe la causa a prueba o contra el auto de prueba, ya que, en tal caso, el término probatorio comenzará con la última notificación que se pronuncie sobre el recurso. El plazo del término probatorio es legal, común, fatal y, por regla general, improrrogable. Sin embargo, en virtud de que el artículo 160 bis se remite al procedimiento general de reclamaciones, se hace aplicable el inciso duodécimo del artículo 132, relativo a la ampliación del término probatorio.

Considerando lo anterior, cabe preguntarse: ¿Cuál es el sistema probatorio que se sigue en este procedimiento? y ¿Qué pruebas se admiten?

En respuesta a la primera interrogante, dado que el artículo 160 bis no menciona la forma de apreciación de la prueba, se debe recurrir al procedimiento general de reclamaciones, que en su artículo 132, inciso decimotercero, establece que *"la prueba será apreciada por el Juez Tributario y Aduanero de conformidad con las reglas de la sana crítica"*.⁴² Al apreciar las pruebas de esta manera, el tribunal deberá expresar en la sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales les asigna valor o las desestima y, asimismo, el razonamiento lógico y jurídico para llegar a su convicción. En general, tomará en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas o antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador". Cabe señalar que las reglas de apreciación de la prueba fueron modificadas por la Ley N°21.210, artículo 1° N°41. Así, en la reforma introducida en 2020, se estableció expresamente la obligación del juez de expresar el razonamiento lógico y jurídico que fundamenta su convicción. Al respecto, el SII ha señalado que "no basta el mero señalamiento de normas, sino que existe un deber de explicar cómo se ha llegado a la conclusión de qué normas son aplicables, expresando las razones para ello. En concreto, se somete a los fallos de los Tribunales Tributarios a exigencias similares a las contenidas en el artículo 170 del Código de Procedimiento Civil, especialmente en su numeral 4, referido a las consideraciones de hecho y de derecho que sirven de fundamento a la sentencia".⁴³

⁴¹ TOLEDO, Patricia y NAVARRO, María Pilar, "Aspectos procedimentales de la norma general antielusiva. Análisis comparado del caso de Chile y España", *Latin American Legal Studies*, 2023, 11(1), p. 184.

⁴² TOLEDO y NAVARRO, cit. (41), p. 184.

⁴³ Servicio de impuestos internos (SII), 17 de febrero de 2021, Circular N°12.

Atendiendo a la segunda interrogante, se admite cualquier medio probatorio apto para producir fe, según lo señalado en el artículo 132 del Código Tributario. En este punto, cabe analizar los siguientes medios probatorios:

(i) Dentro de estos, destaca la prueba documental, que permite tanto al SII como al contribuyente-asesor incluir en su presentación instrumentos, ya sean públicos o privados, siempre y cuando sirvan para acreditar los hechos sustanciales, controvertidos y pertinentes fijados por el tribunal. En el caso de los contratos o actos solemnes, estos deben ser probados mediante sus respectivas solemnidades, conforme a lo dispuesto en el inciso 14° del artículo 132.⁴⁴

(ii) En lo que respecta a la prueba testimonial, si el SII o el contribuyente-asesor desean presentar este tipo de prueba, deberán seguir lo establecido en los incisos 6° y 7° del artículo 132, los cuales indican que, en los primeros cinco días del término probatorio, cada parte debe acompañar una nómina de los testigos que se propone utilizar, especificando sus nombres, apellidos, domicilio y profesión u oficio. Solo se examinarán aquellos testigos que figuren en dicha nómina. Además, en este procedimiento no existen testigos inhábiles; no obstante, el TTA puede desechar de oficio a aquellos que claramente se encuentren en alguna de las situaciones contempladas en el artículo 357 del Código de Procedimiento Civil. Asimismo, se permite dirigir preguntas a cualquier testigo para demostrar su credibilidad o falta de ella, y se admite la declaración de hasta un máximo de cuatro testigos por punto de prueba.⁴⁵

Es importante destacar que actualmente no es posible solicitar la inadmisibilidad probatoria conforme al inciso 11° del artículo 132, como señala la Circular 65 del año 2015 del SII, ya que esta fue suprimida.⁴⁶

Revisados algunos de los medios de prueba, cabe ahora analizar quién tiene la carga de la prueba en este procedimiento. Siguiendo lo dispuesto en el inciso 5° del artículo 4 bis, corresponde al Servicio probar la existencia de abuso o simulación, así como también acreditar la sanción del artículo 100 bis.⁴⁷

Finalmente, respecto de la fase probatoria del procedimiento, vencido el término probatorio, el tribunal otorgará un plazo de cinco días para presentar un examen o análisis de la prueba aportada. Este período es el de observaciones a la prueba.

3.6.- Resolución que establece la existencia de abuso o simulación (declaración de elusión)

Continuando con la última etapa del procedimiento, el inciso 4° del artículo 160 bis establece que: *“concluido el término probatorio, se otorgará a las partes un plazo de cinco*

⁴⁴ Servicio de Impuestos Internos (SII), 1 de septiembre de 2015, Circular N° 65.

⁴⁵ Servicio de Impuestos Internos (SII), 1 de septiembre de 2015, Circular N° 65.

⁴⁶ Servicio de Impuestos Internos (SII), 1 de septiembre de 2015, Circular N° 65.

⁴⁷ TOLEDO Y NAVARRO, cit. (41), 184.

días para efectuar observaciones a la prueba rendida, tras lo cual el Tribunal resolverá en un plazo de veinte días”. De acuerdo con este artículo, el tribunal dispone únicamente de veinte días para efectuar una auditoría tributaria sobre el asunto. Es importante destacar que el legislador introdujo una innovación en este punto, dado que el procedimiento general de reclamaciones al que remite el artículo 160 bis establece un plazo de sesenta días desde la resolución que cita a las partes a oír sentencia. Sin embargo, el artículo 160 bis no contempla la resolución que cita a las partes a oír sentencia, por lo que el plazo para dictar sentencia comienza a contarse desde el vencimiento del término probatorio, sin necesidad de emitir una resolución adicional. Esta disposición excluye la aplicación supletoria del procedimiento general de reclamaciones, ya que el legislador ha establecido expresamente el plazo para dictar sentencia. Si el legislador hubiese querido incluir la resolución que cita a las partes a oír sentencia como parte del procedimiento, lo habría señalado explícitamente.

Además, respecto a la sentencia dictada por el tribunal, el legislador ha establecido claramente la obligación de fundamentación. El artículo 160 bis dispone que “el Tribunal apreciará la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica y deberá fundar su decisión teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imponibles conforme a lo establecido en el artículo 4° bis”. En relación con la apreciación según las reglas de la sana crítica, se remite al apartado correspondiente sobre la prueba en el procedimiento. En cuanto a la consideración de la naturaleza económica de los hechos imponibles, es notable que el legislador haya optado por este enfoque, ya que puede llevar a una interpretación económica de la ley tributaria.⁴⁸ Para Osorio: “la doctrina de la Interpretación Económica se sostiene en la idea de que los tributos se explican sustancialmente por consideraciones económicas. Sostiene que, aunque el hecho gravado la mayoría de las veces se vincula a ciertas formas jurídicas privadas, lo hace bajo el prisma de la capacidad económica. Lo decisivo, en consecuencia, es la realidad económica que se tuvo en vista al establecer el tributo”.⁴⁹ Esta interpretación ha sido objeto de críticas por parte de la doctrina⁵⁰, se señala que falta a la seguridad jurídica de los contribuyentes y se crea el riesgo de que se pase por alto la ley. No obstante, en relación con el artículo 160 bis, la doctrina sugiere que la interpretación debe ser armónica con el artículo 4° bis del Código Tributario, que establece que las obligaciones tributarias nacen y se hacen exigibles conforme a la naturaleza jurídica.⁵¹

⁴⁸ YAÑEZ, cit. (8), p. 238.

⁴⁹ OSORIO, Hugo, “¿Interpretación económica como herramienta de lucha contra la elusión en Chile?”, *Revista de Estudios Tributarios*, 2018, N°19, p. 214.

⁵⁰ MAGASICH, Álvaro, “La derrotabilidad, fraude de ley y cláusula general antielusiva. Análisis desde el Derecho tributario español y chileno”, tesis doctoral, Universidad de Barcelona, Barcelona, publicada, 2016, pp. 213-227; WAHN PLEITEZ, WERNER, “Interpretaciones que amenazan al derecho tributario. Tendencias actuales y análisis crítico,” *Revista de Estudios Tributarios*, 2012, N°6, p. 165.

⁵¹ MAGASICH, cit. (50), p. 486.

Se adhiere a esta interpretación, pues da armonía a las normas en cuestión. Dado que el artículo 160 bis se remite al artículo 4° bis la interpretación de la norma tributaria ha de ser jurídica.⁵²

Finalmente, la dictación de la sentencia debe cumplir con los requisitos establecidos en el inciso final del artículo 160 bis. En caso de que se acoja el requerimiento del Director y se dicte una sentencia que declare el abuso o simulación, el juez deberá en su sentencia “dejar constancia de los actos jurídicos abusivos o simulados, de los antecedentes de hecho y derecho en que funda dicha calificación, determinando en la misma resolución el monto del impuesto que resulte adeudado, ordenando al Servicio la emisión de la respectiva liquidación, giro o resolución, según corresponda” y, cuando el Servicio lo haya solicitado, imponer la multa prevista en el artículo 100 bis. El acto que emita el Servicio deberá ajustarse estrictamente a lo dispuesto en la sentencia dictada por el TTA.

3.7.- Recursos aplicables contra la resolución que se pronuncia sobre la solicitud

El legislador ha abordado de manera expresa los recursos admisibles contra la resolución que se pronuncie sobre el requerimiento. En este sentido, el artículo 160 bis establece que contra la sentencia de primera instancia procederá el recurso de apelación, el cual debe interponerse dentro del plazo de quince días desde la notificación de la resolución. Este recurso de apelación se concederá tanto en el efecto devolutivo como en el suspensivo, y será conocido en cuenta, a menos que alguna de las partes solicite alegatos. Por otro lado, en cuanto a la sentencia de segunda instancia, el inciso 5° del artículo 160 bis dispone que contra la resolución de la Corte de Apelaciones procederán los recursos de casación en la forma y en el fondo. Una situación particular prevista por la norma se da al quedar firme la sentencia en lo referente a la multa al asesor tributario por el artículo 100 bis cuando sólo se recurra sobre la existencia de elusión.⁵³

3.8.- Imposibilidad de reclamar sobre la liquidación, giro, resolución o multa que se emita por declararse la existencia de abuso o simulación

El artículo 160 bis prohíbe a los contribuyentes reclamar sobre la liquidación, giro, resolución o multa que se emita en cumplimiento de la sentencia. El trasfondo de esta disposición sugiere, en nuestra opinión, que el legislador consideró injustificado permitir reclamaciones sobre el acto administrativo que emite el SII en ejecución de la sentencia. En consecuencia, el SII está obligado a dictar un acto administrativo en cumplimiento de la sentencia una vez que ésta se encuentre firme.

⁵² Fundación de estudios sistemáticos tributarios, cit. (26), p. 427-428.

⁵³ Servicio de Impuestos Internos (SII), 1 de julio de 2016, Circular N°41.

IV.- ANÁLISIS CRÍTICO DEL PROYECTO DE REFORMA TRIBUTARIA

El proyecto de reforma tributaria, enmarcado en el pacto por el crecimiento económico, el progreso social y la responsabilidad fiscal promovido por el Ejecutivo, introduce modificaciones a la normativa general antielusiva. El Presidente de la República, Gabriel Boric, ingresó el 29 de enero de 2024 un mensaje presidencial con un proyecto de ley que reforma el sistema tributario chileno. En dicho mensaje se subraya que uno de los principales desafíos de las administraciones tributarias radica en la fiscalización del cumplimiento de las obligaciones impositivas.⁵⁴ En ese contexto, se señala que los organismos internacionales han impulsado diversas acciones para combatir la elusión fiscal, motivo por el cual el proyecto de ley propone modificaciones orientadas a intensificar la fiscalización de las planificaciones tributarias agresivas.⁵⁵ Según el gobierno, por planificación tributaria agresiva se entiende “aquellas acciones que exceden la economía de opción mediante las cuales se pretende obtener beneficios ilícitos bajo un manto de aparente legalidad, buscando erosionar la base imponible o abiertamente evitar el hecho gravado”.⁵⁶ Además, en los fundamentos del proyecto, se enfatiza que “no se puede considerar que la lucha contra las planificaciones tributarias agresivas implique un aumento en la carga tributaria, dado que el ahorro que obtuvo el contribuyente en estos casos, por su naturaleza, es ilegítimo”.⁵⁷ Asimismo, el Ejecutivo recalca que las planificaciones tributarias agresivas nunca pueden estar amparadas por la economía de opción.⁵⁸

Por estas razones, el Poder Ejecutivo propone diversas modificaciones al sistema tributario. En el mensaje presidencial se destacan medidas orientadas a fortalecer el cumplimiento de las obligaciones fiscales, con un enfoque particular en combatir la planificación tributaria agresiva mediante la modificación de la norma general antielusiva en dos niveles.⁵⁹ El primer nivel aborda un cambio sustantivo en las modalidades de elusión, como también en las reglas generales para aplicar las normas, con especial atención a la regla de especialidad entre la norma general antielusiva y las normas especiales antielusivas.⁶⁰ En el segundo nivel, se proponen cambios en el procedimiento para aplicar la norma general antielusiva. Señala el gobierno que, con el objetivo de alinearse con las tendencias internacionales, se propone trasladar la competencia para

⁵⁴ Biblioteca del Congreso Nacional (BCN), Boletín 16621-05, Mensaje de S.E el Presidenta de la República, 2024, p. 4.

⁵⁵ Biblioteca del Congreso Nacional, cit. (54), p. 4.

⁵⁶ Biblioteca del Congreso Nacional, cit. (54), p. 6.

⁵⁷ Biblioteca del Congreso Nacional, cit. (54), p. 10.

⁵⁸ Biblioteca del Congreso Nacional, cit. (54), p. 12.

⁵⁹ Biblioteca del Congreso Nacional, cit. (54), p. 19.

⁶⁰ Biblioteca del Congreso Nacional, cit. (54), p. 19-20.

declarar la existencia de elusión desde el TTA hacia la administración tributaria, en particular al SII. Este órgano deberá solicitar la intervención previa de un Consejo Asesor Consultivo, conformado por siete miembros ajenos a la administración, que tendrá la función de pronunciarse sobre la razonabilidad económica y jurídica de las operaciones sometidas a su análisis.⁶¹ Se subraya además que “este cambio se encuentra alineado con la forma en que opera la norma antielusiva en economías más desarrolladas y, por lo tanto, no debe ser visto como un retroceso. Tampoco implica que el SII se convierta en juez y parte, dado que dicho organismo no recibe ni asume facultades jurisdiccionales, las cuales permanecen exclusivamente en los Tribunales Tributarios y Aduaneros y en los tribunales superiores de justicia. En definitiva, este cambio simplemente traslada la decisión de una facultad fiscalizadora al órgano encargado de la fiscalización, tal como ocurre con la totalidad de los procedimientos llevados a cabo por el Servicio de Impuestos Internos”.⁶²

El proyecto original del ejecutivo fue objeto de indicaciones por parte de este y de los parlamentarios. El proyecto fue aprobado el 10 de abril del año 2024 por la Cámara de diputados y fue remitido al Senado para el segundo trámite constitucional donde fue aprobado en general.

El Ministro de Hacienda Mario Marcel enfatizó en la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados que hay contribuyentes que no pagan lo que les corresponde, que el proyecto busca que los contribuyentes que sí cumplen no se enfrenten a una competencia desleal con aquellos que no cumplen con sus obligaciones tributarias y en específico sobre la normativa general antielusión, el Ministro enfatizó en que el proyecto busca hacer algunas innovaciones al proyecto regular.⁶³

4.1.- ESTRUCTURA GENERAL DE LA NORMA EN LA REFORMA TRIBUTARIA

El proyecto presentado por el ejecutivo se estructura mediante las siguientes modificaciones al procedimiento para aplicar la normativa general antielusiva.

Se reemplaza en el inciso cuarto la frase: “las consecuencias jurídicas se registrarán por dicha disposición y no por los artículos 4° ter y 4° quáter”, por la frase “se aplicará dicha norma y no los artículos 4° ter y 4° quáter, sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos siguientes.”.⁶⁴ Se sustituye el inciso quinto por el siguiente: “Serán aplicables los artículos 4° ter y 4° quáter cuando, mediante el abuso o la simulación, se eluda la aplicación de una

⁶¹ Biblioteca del Congreso Nacional, cit. (54), p. 21.

⁶² Biblioteca del Congreso Nacional, cit. (54), p. 21.

⁶³ Ministerio de Hacienda, “Sala del Senado aprueba idea de legislar del Proyecto de Cumplimiento de las Normas Tributarias,” 2024, <https://www.hacienda.cl/noticias-y-eventos/noticias/sala-del-senado-aprueba-idea-de-legislar-del-proyecto-de-cumplimiento-de-las>

⁶⁴ Biblioteca del Congreso Nacional, cit. (54), p. 27.

norma especial. Sin embargo, las consecuencias jurídicas de la declaración de elusión se regirán por las disposiciones de la norma especial eludida.”⁶⁵ Se agregan tres nuevos incisos sobre la relación entre las normas especiales antielusión y las normas generales antielusión en los siguientes términos: “También serán aplicables los artículos 4° ter y 4° quáter cuando la elusión comprenda un conjunto o serie de hechos, actos o negocios jurídicos, aun cuando, respecto de uno o más de ellos, individualmente considerados, pueda aplicarse una norma especial para evitar la elusión. En estos casos las consecuencias jurídicas de la declaración de elusión se regirán por las disposiciones de los artículos 4° ter y 4° quáter según corresponda.

Cuando respecto de un hecho, acto o negocio jurídico se hubiese aplicado una norma especial para evitar la elusión, dicho hecho, acto o negocio no podrá ser sujeto de un nuevo procedimiento por aplicación de los artículos 4° ter o 4° quáter. Los hechos, actos o negocios jurídicos respecto de los cuales se hubiese aplicado la norma general antielusión no podrán ser objeto de aplicación de una norma especial antielusiva, salvo para lo dispuesto en el inciso quinto del presente artículo.

Los plazos de prescripción previstos en los artículos 4° quinquies y 59, tratándose de un conjunto o serie de hechos, actos o negocios jurídicos respecto de los cuales se declare la existencia de elusión, comenzarán a correr una vez realizado el último de dichos hechos, actos o negocios jurídicos.”⁶⁶

Se reemplaza íntegramente el artículo 4° quinquies, estableciéndose que la declaración de abuso o simulación será realizada por el SII, mediante resolución fundada del Director, siempre que el Comité Antielusión determine la procedencia de aplicar los artículos 4° ter o 4° quáter. Este comité estará conformado por el Director del SII y los funcionarios a cargo de las subdirecciones de Fiscalización, Jurídica y Normativa.⁶⁷

En cuanto al procedimiento para declarar la elusión, el ejecutivo propone que el SII cite al contribuyente conforme al artículo 63, pudiendo solicitar todos los antecedentes necesarios para la revisión de los actos o negocios jurídicos. La citación deberá indicar expresamente que el procedimiento se rige por el presente artículo e incluir la eventual aplicación de normas especiales antielusivas. En caso de que la fiscalización se haya iniciado por una materia distinta, se aplicará lo dispuesto en el inciso octavo del artículo 59, y, de haberse ya citado al contribuyente, se emitirá una nueva citación. El procedimiento será dirigido por el Departamento de Normas Generales Antielusión, en coordinación con la Dirección Regional o la Dirección de Grandes Contribuyentes, según corresponda.⁶⁸

⁶⁵ Biblioteca del Congreso Nacional, cit. (54), p. 27.

⁶⁶ Biblioteca del Congreso Nacional, cit. (54), p. 28.

⁶⁷ Biblioteca del Congreso Nacional, cit. (54), p. 29.

⁶⁸ Biblioteca del Congreso Nacional, cit. (54), p. 29.

El siguiente inciso establece que, en su respuesta a la citación, el contribuyente deberá aportar antecedentes que acrediten que las operaciones analizadas generan efectos económicos o jurídicos relevantes más allá de los tributarios, o que se enmarcan dentro de las alternativas permitidas por la legislación tributaria, demostrando la razonabilidad de la opción adoptada o la ausencia de actos simulados. Adicionalmente, podrá presentar otros antecedentes que considere pertinentes para sustentar su posición.⁶⁹

El artículo propuesto continúa señalando que, una vez concluida la fiscalización y dentro de los plazos de prescripción, se elaborará un informe que contendrá los antecedentes analizados, los argumentos del contribuyente y los fundamentos que permitan calificar los actos o negocios jurídicos como constitutivos o no de elusión. Este informe deberá ser suscrito por los fiscalizadores a cargo y por el jefe del Departamento de Normas Generales Antielusión.⁷⁰

El inciso siguiente estipula que el Comité Antielusión tendrá un plazo de 15 días desde la recepción del informe para solicitar la intervención del Consejo Asesor Consultivo, a quien deberá remitir el informe y los antecedentes pertinentes. El Comité también puede optar por no requerir la intervención del Consejo y, en su lugar, recomendar la aplicación de una norma especial antielusiva o cerrar el procedimiento.⁷¹

En relación con el Consejo Asesor Consultivo, este contará con un plazo de 60 días, ampliable por 30 días adicionales a criterio de su coordinador, para emitir una opinión fundada sobre la razonabilidad económica y jurídica de las operaciones revisadas, conforme a la legislación tributaria. Durante este periodo se suspenderá el plazo de prescripción indicado en el artículo 200, dejando constancia en el expediente electrónico del contribuyente.⁷²

El artículo propuesto establece que, dentro de los treinta días siguientes a la recepción de la opinión del Consejo Asesor Consultivo, el Comité Antielusión determinará la procedencia o improcedencia de aplicar los artículos 4° ter o 4° quáter. En caso de que el Consejo estime que las operaciones son razonables desde un punto de vista económico y jurídico, pero el Comité decida aplicar dichos artículos, se deberá justificar en la resolución los motivos por los cuales se concluye que no existe razonabilidad económica o jurídica según la normativa aplicable.⁷³

En cuanto a la declaración de abuso o simulación, el Comité Antielusión, si así lo determina, instruirá al Director del SII para que dicte una resolución en la que se identifiquen los hechos, actos o negocios jurídicos abusivos o simulados, junto con los

⁶⁹ Biblioteca del Congreso Nacional, cit. (54), p. 30.

⁷⁰ Biblioteca del Congreso Nacional, cit. (54), p. 30.

⁷¹ Biblioteca del Congreso Nacional, cit. (54), p. 30.

⁷² Biblioteca del Congreso Nacional, cit. (54), p. 31.

⁷³ Biblioteca del Congreso Nacional, cit. (54), p. 31.

fundamentos de dicha calificación. Posteriormente, el Departamento de Normas Generales Antielusión procederá a notificar las liquidaciones, resoluciones o giros correspondientes. Si se resuelve que no existe elusión, se certificará el cierre del procedimiento conforme al inciso quinto del artículo 59, y no podrán aplicarse normas especiales antielusivas a dichos actos o negocios.⁷⁴

La resolución que declare la elusión, así como las liquidaciones o resoluciones asociadas, podrán ser reclamadas conforme a lo establecido en el artículo 124 y siguientes del Código Tributario, sin que procedan recursos administrativos en su contra.⁷⁵

Finalmente, para asegurar el cumplimiento de los plazos establecidos, todas las etapas del procedimiento deberán quedar registradas en el expediente electrónico del contribuyente. El SII regulará, mediante resolución, los aspectos procedimentales correspondientes.⁷⁶

El Ejecutivo agrega un nuevo artículo, el artículo 4° sexies. Este en particular establece que el SII contará con un Consejo Asesor Consultivo, cuya función principal será emitir opiniones técnicas sobre la razonabilidad económica y jurídica de los hechos, actos o negocios jurídicos sometidos a su análisis a solicitud del Comité Antielusión. Además, podrá emitir opiniones sobre el catálogo de esquemas tributarios a requerimiento del Director del SII. Las opiniones del Consejo no serán vinculantes para el Comité, el Director o el Servicio, y su funcionamiento será regulado por un reglamento del Ministerio de Hacienda. En cuanto a la composición del Consejo, este tendrá un coordinador y siete consejeros. Los consejeros serán designados por el Director del servicio.⁷⁷

El texto fue aprobado por la Cámara de Diputados tanto en general como en particular el 10 de abril de 2024, y en general por el Senado el 30 de julio de 2024. La propuesta aprobada corresponde a la modificación del artículo 4° bis y a la incorporación del nuevo artículo 4° sexies. No obstante, fue rechazada la propuesta de sustitución del artículo 4° quinquies.⁷⁸⁻⁷⁹

⁷⁴ Biblioteca del Congreso Nacional, cit. (54), p. 31.

⁷⁵ Biblioteca del Congreso Nacional, cit. (54), p. 31.

⁷⁶ Biblioteca del Congreso Nacional, cit. (54), p. 32.

⁷⁷ Biblioteca del Congreso Nacional, cit. (54), p. 32- 34.

⁷⁸ Ministerio de Hacienda, cit. (63).

⁷⁹ Biblioteca del Congreso Nacional (BCN), Boletín 16621-05, comparado informe Comisión de Hacienda Senado de Chile, 2024.

4.2.- Cambio del procedimiento: desde el TTA al SII

Desde hace algún tiempo, ha cobrado relevancia la propuesta de trasladar la facultad de declarar la elusión desde el TTA al SII. En la propuesta original de reforma tributaria presentada por el Ejecutivo, se contemplaba este cambio, sin embargo, el proyecto fue rechazado en general por la Cámara de Diputados. La reforma tributaria propuesta en 2024, que actualmente se encuentra en discusión en el Congreso, tiene como uno de sus puntos centrales la modificación del órgano encargado de declarar la elusión. Para ello, el Ejecutivo ha propuesto la sustitución del artículo 4° quinquies, la creación del artículo 4° sexies, la modificación del artículo 6° en cuanto a las facultades del Director Nacional del SII y la supresión del artículo 160 bis del Código Tributario, entre otras modificaciones al actual estatuto antielusivo.

La propuesta de cambio en el organismo que declara la elusión cuenta con el respaldo de una abrumadora mayoría de legislaciones comparadas, en las que la elusión, a través de una norma general antielusiva, es declarada por la administración tributaria y no por un tribunal. Este aspecto es considerado por los defensores de la reforma como lo más natural en la aplicación de normas generales antielusivas.⁸⁰ Aunque la regla general en materia tributaria es que la administración sea quien declare la elusión, la reforma propuesta por el Ejecutivo no contempla garantías suficientes para el contribuyente, particularmente en lo que respecta a la posibilidad de ejercer sus defensas durante el procedimiento. El proyecto sólo exige la citación al contribuyente. En contraste, el procedimiento actual llevado a cabo por el TTA permite una verdadera bilateralidad, en este procedimiento, el contribuyente y su asesor tienen la oportunidad de ejercer adecuadamente sus defensas y el SII tiene la carga de la prueba sobre los supuestos de abuso y simulación. Lo anterior no implica que la posibilidad de trasladar la declaración de elusión al SII sea necesariamente una propuesta inadecuada; sin embargo, en el estado actual del proyecto de ley, ello no es lo más recomendable.

Por otro lado, debe descartarse el argumento de que las normas generales antielusivas no son utilizadas por el procedimiento ante el TTA. El estatuto general antielusivo, introducido por la Ley N° 20.780 en 2014, solo se aplica a operaciones realizadas después del 30 de septiembre de 2015 y a aquellos actos o negocios que hayan sufrido modificaciones en sus elementos jurídicos relevantes desde esa fecha, conforme a la disposición octava transitoria de la Ley N° 20.899, lo cual implica que esta normativa es relativamente nueva. Si bien en sus inicios el SII no utilizaba las normas generales

⁸⁰ Véase, por ejemplo: SAFFIE, Francisco “¿Por qué fiscalizar la elusión mediante una Cláusula General Antielusión? Historia de su establecimiento en Chile y los debates políticos que genera”, en: ATRIA, Jorge; OTERO, Cristóbal (Edits), *Impuestos justos para el Chile que viene: Diagnósticos y desafíos tributarios para un nuevo pacto fiscal* (2ª ed.). Fondo de Cultura Económica, Santiago de Chile, 2021, p. 272.

antielusión, esta situación ha cambiado de manera significativa. Para el año 2022 existían siete requerimientos solicitando la declaración judicial de existencia de abuso o simulación ante los TTA,⁸¹ de estos, seis se encontraban en etapa de discusión y uno ya había sido resuelto. En 2023, se presentaron 17 nuevos requerimientos para declarar la elusión.⁸² Para el año 2024, el TTA del Biobío dictó la primera sentencia sobre declaración de elusión, aceptando el requerimiento del SII,⁸³ y se sumaron una decena de nuevos requerimientos solicitando la declaración de elusión mediante normas generales antielusivas. A la luz de lo anterior, resulta insostenible afirmar que la normativa antielusión no es utilizada por el SII.

V.- CONCLUSIONES

La normativa introducida en nuestro sistema tributario en 2014 estableció un estatuto general antielusión. En este estatuto, se señalan como normas generales antielusión los artículos 4 ter (abuso de las formas jurídicas) y 4 quater (simulación) del Código Tributario. Estas conductas deberán verificarse una vez cumplidos los requisitos del procedimiento que establece el estatuto antielusivo.

El artículo 4 bis establece como regla que los actos realizados por los contribuyentes serán interpretados por la administración tributaria conforme a su verdadera naturaleza. Este artículo ha solucionado el problema interpretativo que podía surgir de la lectura del artículo 160 bis y su referencia a la naturaleza económica de los hechos imponibles. Al remitir el artículo 160 bis al artículo 4 bis, se consolida que las obligaciones tributarias nacen y se hacen exigibles conforme a su naturaleza jurídica. En cuanto a los vicios que puedan tener los actos del contribuyente, se establece que, para la aplicación de las normas generales antielusión, dichos actos seguirán existiendo para efectos tributarios mientras no se declare la nulidad del acto.

La buena fe en materia tributaria ha tomado reconocimiento expreso tras la reforma que introdujo el estatuto general antielusión, a diferencia de la situación anterior, en la que la buena fe se interpretaba en base al artículo 26 del Código Tributario y las normas sobre prescripción.

El artículo 4 bis también establece una regla lógica en torno a la aplicación de las normas generales y especiales antielusión. Ante la disyuntiva, debe prevalecer la norma

⁸¹ Res. E x N° LTNot 0024100, 20 de enero de 2023. Servicio de Impuestos Internos.

⁸² Diario Financiero, "Aplicación de la norma antielusiva por el SII abre discusión y expertos opinan," 2023, <https://www.df.cl/economia-y-politica/df-tax/aplicacion-de-la-norma-antielusiva-por-el-sii-abre-discusion-y-expertos>

⁸³ Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Ñuble y la Región del Biobío, 19 de marzo de 2024, Sentencia RIT N°GS-10-00039-2022.

especial frente a una de carácter general cuando se cumplan los presupuestos de hecho de la primera.

Finalmente, el artículo 4 bis introduce un cambio sustantivo en las reglas sobre la carga de la prueba en materia tributaria. Cuando se requiera la declaración de elusión, la carga de la prueba corresponderá al SII. Aun si el contribuyente no presenta prueba alguna y la prueba del SII es insuficiente, el Tribunal podría igualmente no declarar la existencia de abuso o simulación, dado que corresponde exclusivamente al SII probar los elementos que configuran estos actos, sin que sea responsabilidad del contribuyente desacreditarlos.

El procedimiento para declarar la elusión se divide en una parte administrativa ante el SII y una parte judicial ante el TTA, aunque no siempre será necesaria la judicialización. La fase administrativa del procedimiento declarativo de abuso o simulación se lleva a cabo ante el SII, comienza con la citación al contribuyente y culmina con la presentación del requerimiento de declaración de elusión al TTA. Para requerir la declaración de elusión, el Código Tributario exige que la diferencia en los impuestos provisorios calculados por el SII supere las 250 UTM al momento de presentar el requerimiento ante el tribunal. Esto, según se ha señalado, limita significativamente la generalidad de las normas generales antielusión.

El artículo 4 quinquies, inciso 3°, exige en la fase administrativa que se cite al contribuyente de manera obligatoria. Sin embargo, la citación únicamente se realiza al contribuyente y no al asesor tributario, aunque el inciso 4° del artículo 4 quinquies hace una remisión expresa a la citación del asesor tributario. Existe un problema en la remisión del artículo 4 quinquies al artículo 59 del Código Tributario, ya que la reforma introducida por la Ley N° 21.210 no modificó el artículo 4 quinquies, lo que genera una contradicción con el artículo 59 actual. Aplicando la regla de solución de antinomias "lex posterior derogat legi priori", debería primar el artículo 59 actual, derogando tácitamente la parte final del inciso 3° del artículo 4 quinquies.

En cuanto a la citación, el Código ofrece dos posibilidades al contribuyente: responder a la citación o no. Si el contribuyente responde y su respuesta es satisfactoria para el Servicio, la fiscalización concluirá y se dictará el acto correspondiente, con el mismo efecto si se allana al pago de lo eludido. En ambos casos, no será necesario judicializar la declaración de elusión. Solo si el contribuyente no responde o su respuesta no satisface al Servicio, este podrá requerir la declaración de abuso o simulación al TTA.

Si el SII requiere la declaración de abuso o simulación, deberá fundamentar su requerimiento en tres puntos generales: 1) El cumplimiento de los requisitos habilitantes; 2) Acompañar los antecedentes que fundamenten la presunta existencia de abuso o simulación que alega el SII; 3) Justificar por qué no se usa una norma especial antielusión y por qué el comportamiento del contribuyente no se considera como economía de opción.

La segunda parte del procedimiento comienza con el requerimiento de declaración de elusión ante el TTA del domicilio del contribuyente. Una vez presentado el requerimiento, se dará traslado al contribuyente y al asesor tributario para que ejerzan sus defensas. Vencido el plazo de traslado, el TTA deberá citar a audiencia con el fin de exponer los puntos planteados en la solicitud y las defensas. Terminado el periodo de discusión, comienza el término probatorio.

La prueba en el procedimiento para declarar elusión se diferencia de las reglas generales sobre la prueba en materia tributaria. La carga de la prueba corresponde exclusivamente al SII; se admite cualquier clase de prueba capaz de producir fe, y estas deberán ser apreciadas conforme a las reglas de la sana crítica.

Concluido el término probatorio, el TTA deberá dictar sentencia. Si se declara la elusión, se ordenará la emisión de la liquidación, giro o resolución correspondiente.

El Presidente de la República, mediante mensaje presidencial, propuso un cambio sustancial al procedimiento para declarar la elusión, modificando particularmente el órgano que declara la elusión, pasando del TTA al SII. En el estado actual del proyecto de reforma, no se recomienda su aprobación. Si bien el proyecto plantea ponerse a la vanguardia de la mayoría de las legislaciones donde existen normas generales antielusión al proponer que la administración declare la elusión, no existen suficientes garantías en torno a la seguridad jurídica de los contribuyentes.

BIBLIOGRAFÍA CITADA

a) Doctrina

ALBURQUENQUE, Sergio, “La ¿generalidad? De la norma general antielusiva chilena”, en: Toledo, P. (Coord), *Elusión fiscal y política tributaria*, Tirant lo blanch, Valencia, 2024.

ANGUITA, Christian, “La norma general antielusión como medio para asegurar el principio de justicia tributaria”, en: Faundez, A.; Saffie, F. (Coords), *Derecho tributario constitucional: en tiempos de decisión de una nueva constitución*, Tirant lo blanch, Valencia, 2021.

Biblioteca del Congreso Nacional (BCN), *Historia de la Ley N° 20.780, Mensaje de S.E la Presidenta de la República*, 2014.

Biblioteca del Congreso Nacional (BCN), *Boletín 15170-05, Mensaje de S.E el Presidente de la República*, 2022.

Biblioteca del Congreso Nacional (BCN), *Boletín 16621-05, Mensaje de S.E el Presidenta de la República*, 2024.

BOETSCH, Cristián, “La norma general anti elusión. Análisis desde la perspectiva del Derecho privado”, Ediciones UC, 2016.

- CABEZA, Cristóbal, “La economía de opción y la norma general antielusiva”, en: Toledo, P. (Coord), *Elusión fiscal y política tributaria*, Tirant lo blanch, Valencia, 2024
- CORDERO, Luis, “La motivación del acto administrativo en la jurisprudencia de la Corte Suprema”, *Revista de Estudios Judiciales*, 2017, N°4.
- Diario Financiero, “Aplicación de la norma antielusiva por el SII abre discusión y expertos opinan,” 2023, <https://www.df.cl/economia-y-politica/df-tax/aplicacion-de-la-norma-antielusiva-por-el-sii-abre-discusion-y-expertos>
- DURÁN, Francisco, “La determinación de la elusión y la nulidad de los actos”, en: Toledo, P. (Coord), *Elusión fiscal y política tributaria*, Tirant lo blanch, Valencia, 2024.
- EUROPEAN COMMISSION, Proposal for a Council directive, "laying down rules to prevent the misuse of shell entities for tax purposes and amending Directive 2011/16/EU", 22 de diciembre de 2021.
- FLORES, Gloria, “El ejercicio de la buena fe de las funciones de la administración tributaria: comentario a Industria de Policarbonatos Chile Ltda. con SII”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 2019, N°5.
- FLORES, Gloria, “Principios, procedimientos y procesos tributarios”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 2017, Vol.2.
- FUNDACIÓN DE ESTUDIOS SISTEMÁTICOS TRIBUTARIOS, *Estudios sobre el sistema tributario chileno*, Tirant lo blanch, Valencia, 2024.
- Government of Canada, “Consultations: Department of Finance Canada, General Anti-Avoidance Rule Consultation”, 2022.
- HENRÍQUEZ, Miriam, “Los jueces y la resolución de antinomias desde la perspectiva de las fuentes del derecho constitucional chileno”, *Estudios Constitucionales*, 2013, 11(1)
- MAGASICH, Álvaro, “La derrotabilidad, fraude de ley y cláusula general antielusiva. Análisis desde el Derecho tributario español y chileno”, tesis doctoral, Universidad de Barcelona, Barcelona, publicada, 2016.
- MATUS, Marcelo; Pérez, Abundio, *Manual de Código Tributario*, Legal Publishing Chile, Santiago, 2021.
- Ministerio de Hacienda, “Sala del Senado aprueba idea de legislar del Proyecto de Cumplimiento de las Normas Tributarias,” 2024, <https://www.hacienda.cl/noticias-y-eventos/noticias/sala-del-senado-aprueba-idea-de-legislar-del-proyecto-de-cumplimiento-de-las>
- NAVARRO, María Pilar, “Acerca del carácter objetivo de las normas generales antielusivas chilenas”, *Ius et Praxis*, Universidad de Talca, Talca, 2022, N°1
- NAVARRO, María Pilar, “Normas Generales Antielusión y su Sanción en el Derecho Chileno”, Editorial Tirant Lo Blanch, 2020.
- OCDE, *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OECD Publishing, París, 2013.
- Organización de las Naciones Unidas, Centro de Prensa, “UN Experts Welcome First Latin American and Caribbean Tax Summit”, 25 de julio de 2023, <https://www.ohchr.org/es/statements-and-speeches/2023/07/un-experts->

[welcome-first-latin-american-and-caribbean-tax-summit](#), consultada: 10 de noviembre de 2024.

- OSORIO, Hugo, “Carga de la prueba y estándar probatorio en los procedimientos sancionatorios tributarios”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 21, 2019.
- OSORIO, Hugo, “¿Interpretación económica como herramienta de lucha contra la elusión en Chile?”, *Revista de Estudios Tributarios*, N°19, 2018.
- PEIRANO, Paola, *Derecho de defensa en causas tributarias, honorarios legales y gastos necesarios para producir la renta*, *Revista de Derecho Tributario*, Universidad de Concepción, Concepción, Vol.2, 2017.
- SAFFIE, Francisco “Por qué fiscalizar la elusión mediante una Cláusula General Antielusión? Historia de su establecimiento en Chile y los debates políticos que genera”, en: Atria, Jorge; Otero, Cristóbal (Edits), *Impuestos justos para el Chile que viene: Diagnósticos y desafíos tributarios para un nuevo pacto fiscal* (2ª ed.). Fondo de Cultura Económica, Santiago de Chile, 2021.
- TOLEDO, Patricia, y NAVARRO, María Pilar, “Aplicación de la norma general antielusiva chilena en relación con las normas especiales antielusivas”, *Revista de Derecho* (Valdivia), 2024.
- TOLEDO, Patricia, y NAVARRO, María Pilar, “Aspectos procedimentales de la norma general antielusiva. Análisis comparado del caso de Chile y España”, *Latin American Legal Studies*, 11(1), 2023.
- VERGARA, Guillermo, “Análisis crítico de la norma antielusiva genérica de la Ley N° 20.780”, *Revista de Estudios Tributarios*, Universidad de Chile, N°12, 2016.
- WAHN Pleitez, Werner, “Interpretaciones que amenazan al derecho tributario. Tendencias actuales y análisis crítico,” *Revista de Estudios Tributarios*, N°6, 2012.
- YÁÑEZ, Felipe, “Análisis de la nueva cláusula general antielusiva”, *Revista De Estudios Tributarios Universidad de Chile*, N°11, 2024.

b) Jurisprudencia

- Servicio de Impuestos Internos (SII), 1 de julio de 2016, Circular N°41.
- Servicio de Impuestos Internos (SII), 1 de septiembre de 2015, Circular N° 65.
- Servicio de impuestos internos (SII), 17 de febrero de 2021, Circular N°12.
- Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Ñuble y la Región del Biobío, 19 de marzo de 2024, Sentencia RIT N°GS-10-00039-2022.

c) Normas jurídicas

- Decreto Ley N° 825, de 31.12.1974, Código tributario chileno.
- Ley N° 20.780, de 29.09.2014, reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

Ley N° 20.899, de 08.02.2016, simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias.

Ley N° 21.210, de 24.02.2020, moderniza la legislación tributaria.

Assemblée Nationale, Projet de Loi, T.A. N° 223, 2024

d) Otros documentos

Res. Ex N° LTNot 0024100, 20 de enero de 2023. Respuesta a solicitudes de acceso a la información efectuadas al Servicio de Impuestos Internos.