



Procedural Aspects of the General Anti-Avoidance Rule. Comparative Analysis of the Cases of Chile and Spain

Aspectos procedimentales de la norma general antielusiva. Análisis comparado del caso de Chile y España

PATRICIA TOLEDO-ZÚÑIGA*

MARÍA PILAR NAVARRO-SCHIAPPACASSE**

Abstract

Tax avoidance is a matter of worldwide concern, since it produces effects that impinge the proper functioning of any tax system. One of the strategies for fighting against tax avoidance is the establishment of a general anti-avoidance rule (GAAR). This work is aimed at comparatively analyzing the procedural aspects of the Chilean GAAR and the Spanish GAAR, based on the similarities between their regulations, in order to benefit from the experience of the Spanish legislation, with achievements and shortcomings, for the complex legal activity that will entail the application of the GAAR in Chile.

Keywords: *Tax avoidance, general anti-avoidance rule, abuse of legal forms, conflict of application of the tax norm, tax avoidance declaration.*

Resumen

La elusión fiscal es un tema de preocupación mundial porque produce efectos que atentan contra el correcto funcionamiento de todo sistema tributario. Una de las estrategias para luchar contra la elusión fiscal es el establecimiento de una norma general antielusiva (NGA). Este trabajo tiene por objetivo analizar comparativamente los aspectos procedimentales de la NGA chilena y la NGA española, con base en la similitud de sus regulaciones, a fin de aprovechar la

* Universidad Austral de Chile, Valdivia, Chile (patricia.toledo@uach.cl). ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0438-6348>. Article received on September 26th 2022, and accepted for publication on January 23rd 2023. Translated by Mauricio Reyes. Acknowledgements to Proyecto Fondecyt de Iniciación N°11190344, titled “Elusión fiscal. Hacia la construcción de una teoría normativa para la interpretación de la norma general antielusiva en el Derecho tributario chileno” [“Tax Avoidance. Towards Building a Normative Theory for Interpreting the General Anti-Avoidance Rule in the Chilean Tax Law”].

** Universidad de O’Higgins, Rancagua, Chile (mariapilarnavarro@gmail.com). ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7750-7617>. Acknowledgements to Proyecto Fondecyt de Iniciación N°11200366, titled “Bases para la construcción de una teoría general del régimen sancionatorio previsto en Chile para combatir las conductas elusivas” [“Foundations for Building a General Theory of the Sanctioning Regime Established in Chile for Fighting Tax Avoidance Schemes”].

Cómo citar este artículo:

TOLEDO-ZÚÑIGA, Patricia y NAVARRO-SCHIAPPACASSE, María Pilar (2023). “Procedural Aspects of the General Anti-Avoidance Rule. Comparative Analysis of the Cases of Chile and Spain”, *Latin American Legal Studies*, Vol. 11 N° 1, pp. 149-194.

experiencia, con aciertos y desaciertos, de la legislación española para la compleja actividad jurídica que implicará aplicar la NGA en Chile.

Palabras clave: *Elusión fiscal, norma general antielusiva, abuso de las formas jurídicas,; conflicto de aplicación de la norma tributaria, declaración de la elusión..*

INTRODUCCIÓN

La elusión fiscal se ha convertido en un tema común en las agendas de política tributaria de los diversos países del mundo. De hecho, el año 2013 los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) se comprometieron a colaborar conjuntamente en el desarrollo de acciones para combatir la elusión fiscal;¹ así se aprobó el “Plan de Acciones sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios” (Plan BEPS). La elusión fiscal surge de conductas de contribuyentes que, buscando el ahorro impositivo, cumplen con la ley tributaria formalmente, pero la vulneran en su sentido o significado; por tanto, se trata de una planificación tributaria ilícita.

La elusión fiscal es un tema de preocupación mundial porque produce efectos que atentan contra el correcto funcionamiento de todo sistema tributario. Así, disminuye la recaudación fiscal porque priva al Estado de los ingresos públicos que legítimamente le corresponden. Atenta contra la libre competencia porque el contribuyente elusor obtiene beneficios económicos que le otorgan una ventaja inadmisibles en perjuicio del contribuyente cumplidor. Infringe principios constitucionales establecidos como criterios justos de reparto de la carga tributaria, tal como el principio de igualdad tributaria; entre dos contribuyentes con igual capacidad económica, el contribuyente elusor soportará una carga tributaria menor que el contribuyente cumplidor.²

Dentro de las estrategias para luchar contra la elusión fiscal se encuentra el establecimiento de una norma general antielusiva (en adelante NGA), también llamada cláusula general antielusión o *General Anti-Avoidance Rule* (GAAR). Una NGA puede definirse como una norma jurídica estructurada por un supuesto de hecho genérico, definido por el legislador como constitutivo de elusión, cuya consecuencia jurídica consiste en la asignación de facultades a la Administración tributaria para desconocer el acto o negocio elusivo y aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir.³

Es importante clarificar que la elusión fiscal implica el cumplimiento del principio de legalidad tributaria desde una perspectiva formal, es decir, el contribuyente elusor cumple con la letra de la ley. Sin embargo, la elusión fiscal implica el incumplimiento del principio de legalidad tributaria desde una perspectiva sustantiva, es decir, el contribuyente elusor, por medio de un abuso de las formas o artificios, incumple con el sentido de la ley.

Por tanto, la declaración de elusión fiscal es una tarea que implica, necesariamente, complejas actividades de interpretación y recalificación jurídicas. En este contexto, queda en

¹ OCDE (2013).

² Al respecto el Tribunal Constitucional de España ha declarado: “lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”. STC 110/1984, FJ. 3º.

³ GARCÍA (2004) p. 259; SANZ (2012), pp. 53-55.

evidencia la relevancia de estudiar los aspectos procedimentales que permiten la aplicación de una NGA, de manera que, tratándose de un procedimiento eficaz contra la lucha de la elusión fiscal, respeten los derechos y garantías del contribuyente.

En Chile se estableció por primera vez una NGA en el sistema tributario con la Ley N°20.780, de 29 de septiembre de 2014. Para este efecto, se incorporaron ocho disposiciones normativas, de carácter sustantivo y procedimental, contenidas en los artículos 4° bis, 4° ter, 4°quáter, 4°quinquies, 26 bis, 100 bis, 119 y 160 bis, todos del Código Tributario chileno (en adelante CT).⁴ Dentro de las legislaciones en las que se inspiró esta normativa, se encuentra España. Al revisar las disposiciones normativas chilenas y compararlas con las españolas, se constata que existe una semejanza relevante, pese a que como se verá, no son idénticas. En este sentido, la legislación chilena estableció dos modalidades que configuran la norma general antielusiva: el abuso de las formas jurídicas y la simulación tributaria.

Desde entonces, la NGA no se ha aplicado judicialmente en Chile;⁵ sin embargo, no se trata de una institución novedosa en el mundo.⁶ En España se estableció por primera vez una NGA en el sistema tributario con la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT 1963); el artículo 24 de la LGT 1963 introdujo una NGA, con la modalidad de fraude de ley tributaria.⁷ Con importantes mejoras, la NGA española se mantuvo en la ley que le sucedió, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT 2003); el artículo 15 de la LGT 2003 introdujo una NGA, con la modalidad de conflicto en la aplicación de la norma tributaria; además, cabe considerar el artículo 16 de la LGT 2003 que establece la facultad de la Administración tributaria para declarar la existencia de simulación fiscal.⁸

Aunque existen diferencias entre ambas modalidades de elusión,⁹ la similitud entre los supuestos de configuración del abuso de las formas jurídicas de la NGA chilena¹⁰ y los

⁴ TOLEDO (2022), p. 8.

⁵ Esta afirmación requiere una precisión. La Administración tributaria chilena ha iniciado diversos procedimientos administrativos en los que ha analizado si aplicar o no la NGA y en total ha presentado siete requerimientos ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros para solicitar la declaración de elusión. En un caso, el primero de ellos, el juicio no se tramitó, debido a que el ente fiscalizador retiró el requerimiento antes de que fuese notificado al contribuyente. Los seis restantes se encuentran en tramitación.

⁶ OSORIO *et al.* (2022), pp. 115-184.

⁷ FUNDACIÓN IMPUESTOS Y COMPETITIVIDAD (2015), p. 45.

⁸ FUNDACIÓN IMPUESTOS Y COMPETITIVIDAD (2018), p. 55; CALVO (2016), pp. 143 y ss.

⁹ Así, por ejemplo, el abuso de las formas jurídicas no contempla el test de artificialidad o impropiedad, que sí establece el artículo 15.1.a) de la LGT. En el caso de la simulación, la principal diferencia radica en que en Chile se considera que la simulación es una norma general antielusiva y en que el artículo 4°quáter especifica cuándo se entiende que existe simulación, precisión que la norma española no realiza.

¹⁰ En Chile, el artículo 4° ter del CT dispone: “Los hechos imponderables contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.

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

supuestos de configuración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria de la NGA española¹¹ es evidente. Con base en esta similitud de la regulación legislativa, este trabajo tiene por objetivo principal realizar un análisis comparativo de los aspectos procedimentales de la NGA chilena con la NGA española, a fin de aprovechar la experiencia de la legislación española que, con aciertos y desaciertos, lleva décadas interpretando y aplicando una norma general antielusiva. Esto resulta especialmente relevante considerando que el 7 de julio de 2022 el Gobierno de Chile remitió al Congreso Nacional un proyecto de ley de reforma tributaria hacia un pacto fiscal por el desarrollo y la justicia social que, entre otras materias, busca que la aplicación y declaración de la elusión se realice en sede administrativa.¹²

Para este efecto, el análisis comparativo se centra en tres temas: (1) autoridad competente para declarar la elusión; (2) procedimiento para declarar la elusión y derechos del contribuyente; (3) carga y valoración de la prueba. Finalmente, se presentan las conclusiones.

I. AUTORIDAD COMPETENTE PARA DECLARAR LA ELUSIÓN

A nivel comparado es lugar común identificar la declaración de elusión, por aplicación de una NGA, con una más de las facultades legales de fiscalización con que está dotada la Administración tributaria. Esto aplica no solo para las jurisdicciones europeas,¹³ sino también es la regla en Latinoamérica.¹⁴

En efecto, a partir del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, se construye un deber constitucional de la Administración tributaria de mantener una efectiva fiscalización de los contribuyentes, lo que:

escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.

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

¹¹ En España, el artículo 15 de la LGT 2003 dispone:

“Artículo 15 Conflicto en la aplicación de la norma tributaria

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

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

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

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

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora”.

¹² Boletín N°15170-5 (2022).

¹³ Es lo que acontece además de España, en Francia, Italia, Portugal, Alemania, Reino Unido, por nombrar algunas jurisdicciones.

¹⁴ Es el caso, por ejemplo, de Colombia, Perú, Argentina, México, Costa Rica.

pretende contener el crecimiento de los actos de fraude, fraude fiscal y demás modos de infringir la legislación [por lo que], la Administración precisa posesionarse, del modo más adecuado posible, para ampliar las consecuencias sancionatorias aplicadas a los casos de incumplimiento de los deberes tributarios, mediante la creación de instrumentos orientados a tal propósito, con el necesario perfeccionamiento de la legislación vigente.¹⁵

1.1 La Administración tributaria en España

Esta misma idea ha manifestado en España el Tribunal Constitucional¹⁶ al señalar que es imprescindible la actividad de inspección y comprobación que debe efectuar la Administración tributaria para cumplir con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. El legislador debe establecerla y la Administración tributaria cumplir con su cometido, pues es una exigencia inherente a un sistema tributario justo. En su actuación, el ente fiscalizador ha de ser vigilante y eficaz. Luego, en relación con la lucha contra el fraude fiscal, ha sido enfático al declarar que:

es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria. De donde se sigue asimismo que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias.¹⁷

Por ello, no es de extrañar que, desde la consagración legal de la primera NGA en España en la LGT 1963, la autoridad competente para declarar la elusión sea la propia Administración tributaria, y ello se mantiene en el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, en el artículo 15 de la LGT 2003.

En este sentido, la facultad le corresponde a la Administración tributaria actuante, por lo que podrá ser la Agencia Estatal de Administración tributaria, una comunidad autónoma o una entidad local. Por lo mismo, la NGA tiene aplicación en la tributación interna y externa. Ahora bien, la Administración actuante tendrá importancia, además, a la hora de identificar la composición de la Comisión consultiva como se verá *infra*.

En efecto, a excepción de la sanción del artículo 206 bis de la LGT 2003, la configuración legal del conflicto en la aplicación de la norma tributaria es fruto del trabajo de dos comisiones, a saber, la Comisión para el Estudio y Propuestas de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria y la Comisión para el Estudio del Borrador del Anteproyecto de la Nueva Ley General Tributaria, y de la revisión al Anteproyecto de una nueva LGT realizada por el Consejo de Estado. Si se revisan estos trabajos se constata que

¹⁵ TAVEIRA (2008), p. 18.

¹⁶ SSTC 76/1990, FJ 3º, y 110/1984, FJ 3º.

¹⁷ STC 76/1990, FJ 3º.

se discutió si incluir o no una NGA en la LGT española,¹⁸ primando la posición mayoritaria que abogaba por la incorporación de una cláusula general que evitara el fraude de ley tributaria. Pero, además, se debatieron los presupuestos aplicativos que debía contemplar la NGA —siendo problemática la indeterminación de los conceptos utilizados—¹⁹ y la consecuencia jurídica de su verificación.²⁰ Sin embargo, no hubo mayores reparos en orden a que la Administración tributaria actuante fuese la competente para declarar la elusión. A lo sumo, se hizo especial mención a la carga de la prueba que debía pesar sobre ella.²¹

1.2 El Tribunal Tributario y Aduanero en Chile

En cambio, si se centra la mirada en la realidad chilena se pueden constatar dos particularidades en este punto.

En primer lugar, y como excepción a lo que ocurre en Derecho comparado, legalmente la facultad de declarar la elusión por aplicación de una NGA no está radicada en la Administración tributaria, sino que es competencia de un Tribunal Tributario y Aduanero (en adelante TTA).²² En consecuencia, la autoridad tributaria deberá solicitar a dicho tribunal mediante un requerimiento que se declare la elusión, luego de tramitado un procedimiento administrativo especial.

En segundo lugar, cabe precisar que no toda Administración tributaria en Chile tiene la facultad de solicitar al TTA que declare la elusión, ya que las modalidades de NGA solo se han establecido en el CT asociadas a la actuación del Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII), entidad que tiene competencia respecto de los impuestos internos fiscales o de otro carácter en los que tenga interés el Fisco, y cuyo control (fiscalización y aplicación), por ley, no sean de competencia de otra entidad pública.²³ Luego los preceptos del CT, dentro de los cuales se encuentra el estatuto general antielusivo, se aplican exclusivamente a las materias de tributación fiscal interna que sean según ley de competencia del SII.²⁴

En consecuencia, no todo tributo eludido puede ser perseguido conforme con las reglas de las NGA chilenas. En efecto, los tributos fiscales externos no son de competencia del SII, sino de la Dirección General de Aduanas, la que carece de la facultad legal que se analiza. De otra parte, existe un ámbito de tributación regional y local, cuya fiscalización no está entregada al SII y, por tanto, la elusión de la normativa que pueda existir no puede ser combatida mediante la NGA. Ahora bien, el impuesto territorial que grava la propiedad de

¹⁸ Comisión para el Estudio y Propuestas de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria (2001), pp. 49-50.

¹⁹ Dictamen del Consejo de Estado al Anteproyecto de Ley General Tributaria, N° 1.403/2003, de 22 de mayo de 2003, pp. 41 y ss.

²⁰ Comisión para el Estudio y Propuestas de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria (2001), pp. 50 y ss.

²¹ Comisión para el Estudio y Propuestas de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria (2001), p. 52.

²² Véanse los artículos 4° quinquies y 160 bis del CT.

²³ Artículo 1° del Decreto con Fuerza de Ley N° 7, del Ministerio de Hacienda, de 1980.

²⁴ Artículo 1° del CT.

los bienes raíces²⁵ es el ejemplo por antonomasia de un tributo local cuya fiscalización corresponde al SII. Por tanto, respecto de él procedería la aplicación de la NGA.

Pese a que el SII carece de la facultad legal para declarar directamente la elusión, cabe señalar que en el diseño original del estatuto general antielusivo esto no era así. En efecto, y tal como acontece en la realidad española que es la fuente de inspiración de la normativa chilena,²⁶ el proyecto de ley presentado al Congreso Nacional, y que derivó en la Ley N°20.780, contempló que fuese el SII el que declarase la elusión.

Es más, inicialmente el proyecto de ley no exigía que fuese el Director del SII el que realizara tal labor, sino que la competencia estaba radicada en la unidad que llevaba la investigación y que dictaba el acto administrativo terminal (liquidación, giro o resolución respectiva), con exigencias procedimentales.²⁷ Las críticas a esta propuesta no se hicieron esperar y, a las dos semanas de presentado el proyecto de ley, el Poder Ejecutivo presentó una segunda propuesta de procedimiento, manteniendo siempre radicada la competencia para declarar la elusión radicada en el SII, pero ahora, la autoridad competente era el Director del SII, con ciertas exigencias procedimentales.²⁸

Para destrabar la tramitación parlamentaria de la Ley N°20.780, el 8 de julio de 2014 se suscribió, entre el Gobierno de la época y la oposición, un Protocolo de Acuerdo por una Reforma Tributaria para un Chile más inclusivo. En lo que atañe a la aplicación de la NGA, el punto 6 “Institucionalidad y atribuciones del SII” de dicho texto dejó expresa constancia de que la declaración debía efectuarla el TTA.²⁹ Ello explica que en la actualidad deban tramitarse dos procedimientos: uno administrativo y otro jurisdiccional para que se declare la elusión y se prive de efectos jurídico-tributarios a aquellas planificaciones que verifican los presupuestos de una las dos modalidades de NGA, esto es, abuso de las formas jurídicas o simulación.

II. PROCEDIMIENTO PARA DECLARAR LA ELUSIÓN Y DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

La elusión es uno de los problemas más difíciles de resolver del Derecho tributario,³⁰ pues la privación de los efectos tributarios de planificaciones implica restar efectos impositivos a la autonomía de la voluntad y considerar, consecuentemente, que el actuar del contribuyente no se ajustó a la legalidad vigente. De ahí la importancia del procedimiento regulado para determinar la existencia de la elusión. Pues la configuración legal de una NGA es el resultado de un equilibrio interno estratégico y difícil de alcanzar,³¹ y que debe propender a que se respeten de manera adecuada los derechos del contribuyente.

²⁵ Artículo 1° de la Ley N° 17.235, sobre Impuesto territorial.

²⁶ Por todos, UGALDE (2018a), pp. 29, 40 y ss. En contra, Saffie, según se desprende de su intervención en la tramitación de la Ley N° 20.899, al señalar que en Reino Unido y Australia existen normas equivalentes. Biblioteca del Congreso Nacional (2016), p. 105.

²⁷ Se profundizará este aspecto en el apartado 2.

²⁸ Se profundizará este aspecto en el apartado 2.

²⁹ Biblioteca del Congreso Nacional (2014), p. 1703.

³⁰ PALAO (2009), p.9.

³¹ CIPOLLINA (2017), p. 48.

En este punto existe una diferencia radical entre las normativas en comparación, pues la chilena se aparta de la española, que es una de sus fuentes de inspiración, y precisa que será un tribunal el que declare que se han verificado los presupuestos de las modalidades de la NGA y establecerá si el asesor cometió o no la infracción asociada, por lo que los procedimientos en una y otra legislación también difieren.

2.1 La realidad española: la declaración por la Administración tributaria previo informe favorable de la Comisión consultiva

En España existe un procedimiento administrativo especial que la Administración tributaria debe seguir para que pueda declarar la existencia del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, no así para que pueda declarar la simulación. Esta exigencia especial ya la contemplaba la regulación del fraude de ley tributaria. Al respecto, la doctrina española consideró que esta exigencia legal de tramitar un procedimiento especial fue una de las causas de la inaplicabilidad del fraude de ley,³² pues no fue regulado directamente en la LGT, y el Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio que lo contempló, solo estuvo vigente entre los años 1978 y 1993.

La LGT 2003 intenta solucionar este problema. Por ello en la ley se señala que para que la Administración tributaria determine la existencia del conflicto en la aplicación de la norma tributaria debe previamente contar con un informe favorable de la Comisión consultiva.

En efecto, cuando la Administración actuante considere que se verifican los requisitos del conflicto en la aplicación de la norma tributaria se lo comunicará al interesado, otorgándole un plazo de 15 días para presentar sus alegaciones o presentar las pruebas que considere pertinentes. Una vez recibidas estas, o transcurrido el plazo, la Administración actuante remite el expediente al órgano consultivo colegiado, el que en un plazo máximo de 3 meses –ampliable de manera fundada hasta en un mes– deberá emitir su informe. Con todo, es un plazo no fatal y se puede emitir después el informe. El informe y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no serán susceptibles de recurso o reclamación, pero en los que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Lo interesante en este punto es que la composición de la Comisión consultiva no es única, pues depende de la Administración tributaria actuante, circunstancia que impide que existan criterios uniformes para entender cuándo se verifican los presupuestos del conflicto.³³ Así, estará conformada por dos representantes de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda designados por resolución del Director General de Tributos y dos representantes de la Administración tributaria actuante (de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de la Administración tributaria autonómica, o de la entidad local).³⁴

³² DELGADO (2004), p. 37.

³³ PALAO (2009), p. 171.

³⁴ Artículo 194.4 del Real Decreto 1065/2007.

De lo previamente señalado se desprende que, a diferencia de lo que ocurre en Chile, en España no existe un procedimiento especial para que la Administración tributaria aplique la figura de la simulación la que, además, si concurren los requisitos legales, puede dar lugar a la aplicación de una sanción administrativa o a la configuración de un ilícito tributario. Esto explica que en ocasiones se haya optado por perseguir supuestos elusivos a través de la figura de la simulación del artículo 16 de la LGT 2003: se omite la tramitación del procedimiento administrativo especial y se puede sancionar penalmente al contribuyente.³⁵ Luego, no es posible sancionar penalmente al contribuyente si tiene aplicación una NGA, pues respecto del fraude a la ley el Tribunal Constitucional español declaró que aplicar la pena del ilícito contra la Hacienda Pública del antiguo artículo 349 del Código Penal infringía el principio de reserva de ley en su dimensión de tipicidad,³⁶ criterio que es trasladable al conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

2.2 La realidad chilena: La necesaria tramitación de un procedimiento administrativo y otro judicial

Como se indicó, la competencia para declarar la elusión está radicada en el TTA, concretamente, en aquel en cuyo territorio jurisdiccional tenga domicilio el contribuyente y si el contribuyente es una persona jurídica, el domicilio de estas corresponde al de la matriz.³⁷ Con todo, el primer diseño legal de la NGA chilena era diferente.

En efecto, inicialmente el proyecto de ley radicaba esta competencia en la unidad que llevaba la investigación y que dictaba el acto administrativo terminal. De manera previa, se requería la autorización del Director Regional respectivo, del Director de Grandes Contribuyentes o del Subdirector de Fiscalización, lo que dependía de la unidad concreta que estuviera llevando a efecto la fiscalización. Esta autorización se emitiría luego de que dicha autoridad revisara el informe preparado por el Departamento Jurídico de la Dirección Regional respectiva o de la Dirección de Grandes Contribuyentes y, en el caso de la Subdirección de Fiscalización, de la Subdirección Jurídica.³⁸

Las críticas a esta propuesta no se hicieron esperar, pues se afirmó que con esta regulación el contribuyente se encontraba en una situación de indefensión,³⁹ al no contemplar su intervención obligatoria. En el fondo, existía una vulneración de la garantía fundamental del debido proceso.

Así, a dos semanas de presentado el proyecto de ley, el Poder Ejecutivo presentó una segunda propuesta de procedimiento, que mantenía en el SII la competencia para declarar la elusión, y precisaba que la facultad estaba radicada en el Director del SII. Este declararía la elusión previo informe favorable emitido de consuno por los Subdirectores Jurídico,

³⁵ CHOCLÁN (2002), pp. 2-4.

³⁶ STC 120/2005, de 10 de mayo, ponente Sr. Pascual Sala Sánchez, FJ 4º: “la utilización de la figura del fraude de ley —tributaria o de otra naturaleza— para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne per se los requisitos típicos indispensables para ello constituye analogía *in malam partem* prohibida por el art. 25.1 CE”.

³⁷ Artículo 119 del CT.

³⁸ Biblioteca del Congreso Nacional (2014), pp. 104-105.

³⁹ GARCÍA y ÁLVAREZ (2014), p. 57.

Normativo y de Fiscalización.⁴⁰ Como se puede apreciar, esta regulación tampoco contemplaba la intervención obligatoria del contribuyente, por lo que no solucionaba los cuestionamientos relativos al debido proceso. El contribuyente solo podía defenderse una vez notificado el acto administrativo terminal, reclamando judicialmente.

En definitiva, el Protocolo de Acuerdo determina lo que sería la regulación vigente actualmente: el TTA es el órgano competente para declarar la elusión.

Si bien cierto sector de la doctrina chilena considera que es necesario radicar en el SII la declaración de la elusión,⁴¹ y la reforma tributaria en tramitación en el Congreso Nacional así lo propone,⁴² hay un importante sector que considera que las objeciones de constitucionalidad subsisten.⁴³

En efecto, para esta postura los problemas de constitucionalidad solo se solucionan si es un tribunal independiente, luego de tramitado un procedimiento racional y justo, el que declara la elusión. Para que tal declaración tenga lugar, el SII debe acreditar que el acto jurídico no obedece a la causa o motivación real del contribuyente y solo una vez determinado esto, corresponde aplicar los tributos correspondientes.⁴⁴ A ello se suma una supuesta infracción al principio de legalidad en el establecimiento de las sanciones, al estimarse que el abuso de las formas jurídicas y la simulación corresponden a sanciones administrativas.⁴⁵ Sin embargo, esta crítica es infundada, pues estas facultades se estima que dan cuenta de medidas de restablecimiento del derecho, que no buscan castigar al contribuyente, sino modificar la situación de incumplimiento de la normativa.⁴⁶ Finalmente, hay quien considera que la autoridad competente debe ser un juez debido a que la sanción derivada de la aplicación del abuso de las formas jurídicas es la inoponibilidad que, como sanción civil, requiere declaración judicial.⁴⁷

Pero la exigencia de que la declaración de elusión la efectúe un TTA se explica también por el hecho de que, si el SII detentaba esta competencia, se podía involucionar al estado anterior al año 2010, época en la que este era juez y parte en los procedimientos judiciales tributarios, con la consiguiente vulneración del debido proceso.⁴⁸ En este sentido, la doctrina se preguntaba si la liquidación, giro o resolución que dictase el SII en la que determinara el abuso era una sentencia y, por tanto, daba cuenta de una actividad jurisdiccional de la Administración.⁴⁹ Sobre el particular, la Asociación de Magistrados de los Tribunales Tributarios y Aduaneros durante la tramitación de la Ley N° 20.780 manifestó que la

⁴⁰ Biblioteca del Congreso Nacional (2014), pp. 170-171.

⁴¹ SAFFIE (2021), p. 272. Y cuestionándose de la pertinencia de radicar el asunto en conocimiento del SII, ZURITA (2017), p. 355.

⁴² Boletín N° 15.170-05 (2022).

⁴³ GARCÍA y ÁLVAREZ (2014), p. 58.

⁴⁴ AVILÉS (2014), p. 234.

⁴⁵ GARCÍA y ÁLVAREZ (2014), pp. 58-60. También VERGARA (2022) p. 101, para quien no podrían aplicarse las NGA a supuestos ocurridos antes de su entrada en vigor, pues las sanciones deben estar establecidas legalmente de forma previa a la comisión del ilícito.

⁴⁶ Al respecto NAVARRO (2022), pp. 153-156.

⁴⁷ GARCÍA y ÁLVAREZ (2014), p. 56.

⁴⁸ GARCÍA y ÁLVAREZ (2014), p. 57.

⁴⁹ GARCÍA y ÁLVAREZ (2014), p. 57.

facultad para “calificar la simulación de un acto, debieran ser conocidas por tribunales tributarios y aduaneros, y no declaradas administrativamente, asegurando así los derechos de los contribuyentes frente a la administración del Estado”.⁵⁰ Agregando que:

si el SII declara un acto o contrato simulado en una liquidación, cómo es posible conocer si el contribuyente puede reclamar del monto de los impuestos y de la declaración del acto o contrato simulado. Eventualmente podría ejercer un reclamo; sin embargo, situaciones administrativas de carácter simple, como el giro, impiden fundamentar contra una declaración de simulación.⁵¹

Lo interesante es que no proponen un procedimiento especial para declarar la elusión, que en definitiva fue la manera en que se reguló el punto, sino que indican que debiera aplicarse el procedimiento general de reclamaciones, tal y como propone hoy la reforma tributaria en tramitación en el Congreso Nacional.⁵²

En definitiva, para que el TTA declare que se verificaron los presupuestos de la NGA, por abuso de las formas jurídicas o simulación, es necesario que se tramiten dos procedimientos: un procedimiento administrativo y un procedimiento judicial.⁵³

En primer lugar, debe tramitarse el procedimiento administrativo de calificación de los actos o negocios como elusivos,⁵⁴ que bien puede iniciarse en virtud de una fiscalización, pero no necesariamente, ya que basta con que el SII “esté conociendo de ciertos antecedentes proporcionados por el contribuyente”.⁵⁵ Detectado un posible caso de elusión en una unidad operativa del SII –Dirección Regional, Dirección de Grandes Contribuyentes o Subdirección de Fiscalización– el SII ha instruido que deberá elaborar un informe que será remitido a la Oficina de Análisis de la Elusión de la Dirección Nacional, la que a su vez la hará llegar al Director del SII, a fin de que el Director evalúe si el caso es de aquellos que verifican los presupuestos aplicativos del abuso de las formas jurídicas o de la simulación. Se contempla la posibilidad de que el Director convoque al “Comité Anti Elusión”, con una finalidad consultiva y, por tanto, no vinculante, conformado por el Director del SII y por los Subdirectores Jurídico, Normativo y de Fiscalización.⁵⁶

Producto del análisis efectuado, pueden darse los siguientes supuestos:

(i) Que el Director concluya que se dan los presupuestos, caso en el cual se deberá citar al contribuyente por parte de la unidad del SII que detectó el caso de elusión, en coordinación con la Oficina de Análisis de la Elusión.

En este caso la citación al contribuyente es obligatoria. Notificada la citación al contribuyente, este puede dar una respuesta satisfactoria⁵⁷ o allanarse a la pretensión fiscal,

⁵⁰ Biblioteca del Congreso Nacional (2014), p. 1680.

⁵¹ Biblioteca del Congreso Nacional (2014), p. 1680.

⁵² Véanse Biblioteca del Congreso Nacional (2014), p. 1680 y el número 4) del artículo primera del Boletín N° 15.170-05 (2022).

⁵³ UGALDE (2018b), pp. 13 y ss.

⁵⁴ Regulado en el artículo 4° quinquies del CT y en la Circular SII N° 41/2016.

⁵⁵ GONZÁLEZ (2014), p. 101.

⁵⁶ Resolución SII N° 68/2016.

⁵⁷ En los plazos del artículo 63 del CT.

pagando el monto de los impuestos eludidos. En tal supuesto, el procedimiento administrativo termina con un acta de conciliación, o bien, con una declaración rectificatoria y/o giro, según corresponda.⁵⁸

Si lo anterior no acontece, la Dirección Regional, la Dirección de Grandes Contribuyentes o la Subdirección de Fiscalización, según corresponda y previa coordinación con la Oficina de Análisis de la Elusión, sugerirá la elaboración de un requerimiento. Ahora bien, será la Subdirección Jurídica la que confeccionará el requerimiento y, en todo caso, el Director del SII decidirá si se presenta el requerimiento, pudiendo solicitar a cualquiera de las áreas intervinientes en el procedimiento las modificaciones al requerimiento que estime necesarias. En este punto, el Director también puede convocar al Comité Anti Elusión, siempre con finalidades consultivas.⁵⁹

Si, en definitiva, se decide ejercer la acción, el Director firma el requerimiento y se presentará ante el TTA competente. Este hecho determina el término del procedimiento administrativo.

(ii) Si el Director considera que no se dan los presupuestos del abuso o de la simulación. De todos modos el Director puede:

(a) Formular recomendaciones al informe, esto puede derivar en que sea necesario recabar mayores antecedentes por parte de la unidad actuante.

(b) Considerar que no se verifican los presupuestos del abuso o de la simulación, pese a que existe un incumplimiento tributario. En este caso, la fiscalización continuará según las reglas generales.

(c) Estimar que existe indicios de la comisión de un delito tributario. En este supuesto, se iniciará un procedimiento que ha sido calificado como administrativo, denominado recopilación de antecedentes, en virtud del cual se buscará determinar la efectiva comisión del ilícito sancionado con pena privativa de libertad y, en su caso, habilitar que se inicie la investigación penal por parte del Ministerio Público.⁶⁰ Esto tendrá lugar si el SII presenta una denuncia o interpone una querrela, o bien, si la querrela la presenta el Consejo de Defensa del Estado, a requerimiento del Director del SII.⁶¹ En este sentido, a diferencia de lo que acontece en España respecto de la simulación, el SII ha instruido que la aplicación de las NGA –y por tanto también de la simulación– y la persecución penal no son compatibles, por lo que, existiendo indicios de delitos, finaliza el procedimiento para aplicar las NGA.⁶²

(d) Proponer el archivo de los antecedentes. Ello acontecerá si no se verifican los presupuestos de la elusión –abuso de las formas jurídicas y simulación–, y no existe incumplimiento tributario.

Una vez que el Director del SII presenta el requerimiento ante el TTA competente se inicia la fase judicial.

⁵⁸ Circular SII N° 41/2016, p. 9.

⁵⁹ Circular SII N° 41/2016, p. 9.

⁶⁰ En opinión de NÚÑEZ y SILVA (2018), p. 154, en este caso para el ejercicio de la acción penal se requiere autorización del ente estatal (SII), en virtud del carácter técnico o especializado de su regulación.

⁶¹ Artículo 162 del CT.

⁶² Circular SII N° 41/2016, p. 8.

Lo relevante en este punto es que la auditoría tributaria y la consiguiente determinación de la diferencia de impuestos, o bien, la corrección del resultado tributario no la efectuará el SII.⁶³ Efectivamente, tal declaración la realizará un órgano jurisdiccional con competencia tributaria, luego de tramitado el procedimiento judicial de la existencia de abuso o simulación y de la determinación de la responsabilidad respectiva, regulado en el artículo 160 bis del CT.

De ahí la importancia de que el requerimiento entregue fundamentos al tribunal respecto de la incidencia tributaria de la planificación elusiva, esto es, el ahorro tributario que se pretende corregir. Por tal motivo, la exigencia legal es que el SII en el requerimiento solicite la declaración de elusión –abuso de las formas jurídicas y simulación– 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”.⁶⁴

El procedimiento judicial contempla la bilateralidad de audiencia, dando un plazo de 90 días al contribuyente –y al posible responsable de la sanción del artículo 100 bis del CT– para contestar el requerimiento del SII. Con posterioridad a ello se citará a las partes a una audiencia que busca que las partes expongan sobre los puntos planteados tanto en la solicitud como en la contestación. Si en ella se acompañan nuevos antecedentes por el contribuyente o por el asesor, el SII tendrá un plazo de 15 días para impugnarlo. A continuación, se abrirá el término probatorio por 20 días si hubiera controversia sobre aspectos de hecho, terminado el cual se pueden presentar los escritos de observación a la prueba en un lapso de 5 días y, finalmente, el tribunal tendrá el plazo de 20 días para dictar sentencia definitiva. La prueba se apreciará según las reglas de la sana crítica y su decisión la deberá fundamentar “teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imposables conforme a lo establecido en el artículo 4° bis”.⁶⁵ En virtud del sistema recursivo establecido el caso puede llegar hasta la Corte Suprema en virtud del recurso de casación en el fondo.

Del panorama descrito destacan los siguientes tres aspectos:

(a) El acto administrativo que determine la diferencia de impuestos, o bien, corrija el resultado tributario declarado por el contribuyente, es dictado por el SII después de tramitado el procedimiento judicial y en cumplimiento de la orden emanada del TTA en su sentencia.

(b) El plazo consignado para resolver el asunto es inferior al señalado en el procedimiento general de reclamaciones, que es de 60 días. En atención a la complejidad de los casos de elusión, habría sido preferible aumentar el plazo. Si bien el retraso en la dictación no influye en la decisión, sí puede tener efectos en la calificación de los jueces, por lo que la tentación pudiera ser dilatar la dictación de la resolución que cita a las partes a oír sentencia, y que marca el inicio de la fase de sentencia definitiva.⁶⁶

(c) Para el legislador la sentencia judicial que declare la elusión tendrá el carácter de declarativa, no constitutiva, pues señala que el tribunal declara la elusión y determina los

⁶³ NAVARRO *et al.* (2021), pp. 35-36.

⁶⁴ Artículo 160 bis del CT.

⁶⁵ Inciso 4° del artículo 160 bis del CT.

⁶⁶ NAVARRO *et al.* (2021), pp. 35-36.

intereses y multas aplicables. De ello se puede desprender que el hecho que constituye la elusión es la actuación del contribuyente y el interés penal de 1,5% mensual por cada mes o fracción de mes y las multas aplicables por el incumplimiento tributario se devengan desde que transcurrió el plazo para declarar sin que el contribuyente lo hiciera correctamente.

Finalmente, es importante mencionar que el 7 de julio de 2022 el Gobierno de Chile remitió al Congreso Nacional un proyecto de ley de reforma tributaria hacia un pacto fiscal por el desarrollo y la justicia social. Este proyecto cambia sustancialmente el procedimiento para declarar la elusión, pues propone radicar la competencia en el SII y eliminar el procedimiento judicial que debe seguirse para declarar la elusión.⁶⁷ El SII declarará directamente la elusión, para lo cual se exigiría la citación previa del contribuyente. La elusión la declararía el Director del SII mediante una resolución y al contribuyente se le notificaría, además, el acto administrativo terminal –liquidación, resolución o giro–, el que podría ser reclamado conforme con las reglas del procedimiento general de reclamaciones.

La determinación del órgano competente para declarar la elusión es una cuestión de política tributaria. A nivel comparado la regla es que la Administración tributaria sea competente para aplicar la NGA, pero la declaración judicial también es una alternativa válida.

Más importante que la entidad competente es la manera en que se regula el procedimiento para determinar la aplicación de la NGA. En el sistema actual se contempla la intervención obligatoria del contribuyente en la fase administrativa, el SII tiene la carga de la prueba y la declaración de elusión tiene lugar luego de tramitado un juicio caracterizado por la bilateralidad de la audiencia.

El texto propuesto carece de los respectivos resguardos para el contribuyente, pues junto con determinar que el SII es la autoridad competente solo exige que se cite con carácter previo al contribuyente y que el acto administrativo terminal se dicte en un plazo máximo. La propuesta no establece ningún tipo de procedimiento tutelar para el contribuyente, no regula en detalle el procedimiento administrativo ni sus plazos y si bien se determina que la declaración de declarar la elusión recae sobre el Director del SII, tampoco se contempla la intervención de un órgano colegiado, conformado por funcionarios de la Administración tributaria, como en el caso español, o por personas externas a este, pero vinculadas al mundo tributario, como ocurre en Reino Unido.

III. CARGA Y VALORACIÓN DE LA PRUEBA

La elusión fiscal implica el cumplimiento del principio de legalidad desde una perspectiva formal; sin embargo, implica un incumplimiento del principio de legalidad desde una perspectiva sustantiva. Por ello, determinar si existe o no elusión es una actividad jurídica compleja.

En este contexto, resulta relevante determinar a quién corresponde la carga y valoración de la prueba sobre la existencia de elusión. Al revisar distintas legislaciones del mundo se encuentran distintas alternativas. Hay países que establecen que la carga de la prueba corresponde al contribuyente, tales como, Australia, Brasil, Estados Unidos, Irlanda

⁶⁷ Para profundizar sobre los cambios propuestos para la NGA en el proyecto de ley de reforma tributaria ver: TOLEDO *et al.* (2022), pp. 12 a 16.

y Suecia. Otros, que la carga de la prueba corresponde a la autoridad tributaria, tales como, Bélgica, Francia, Italia, México y Reino Unidos. Hay países que establecen que la carga de la prueba es compartida entre el contribuyente y la autoridad tributaria, tales como, Alemania, Canadá, Polonia, Sudáfrica y Suiza.⁶⁸

Para realizar el análisis comparativo de la declaración de la elusión y aplicación de la NGA en las legislaciones de Chile y España se distinguirán los siguientes cuatro criterios: (a) carga de la prueba; (b) objeto de la prueba; (c) efectos de la prueba; (d) valoración de la prueba. Dado que no existe un procedimiento especial para declarar la elusión por simulación en España, este análisis se centrará exclusivamente en la modalidad “conflicto de aplicación de la norma tributaria” en España y en la modalidad “abuso de las formas jurídicas” en Chile.

3.1 Carga de la prueba

Respecto a la carga de la prueba importa clarificar que se refiere a las reglas que “distribuyen la responsabilidad de aportar antecedentes en el proceso”⁶⁹ y, por tanto, “es una facultad cuyo ejercicio es necesario para la obtención de un interés”⁷⁰; responde a la interrogante ¿quién debe probar la existencia de elusión?

En la legislación chilena y en la legislación española es la Administración tributaria quien debe probar la existencia de elusión. En España, se dispone expresamente que “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.⁷¹ En Chile, con mayor especificidad, se dispone expresamente que corresponde al SII probar la existencia de abuso o simulación como modalidades de la NGA.⁷²

Ambas legislaciones establecen que se debe comunicar la inspección o fiscalización por elusión al contribuyente y le otorgan la oportunidad procesal para aportar las pruebas que estime procedentes para oponerse. En el caso de España, el artículo 159 de la LGT 2003 otorga un plazo de 15 días al contribuyente, en sede administrativa. En el caso de Chile, se otorga un plazo de un mes en sede administrativa,⁷³ ampliable según las reglas propias de la citación,⁷⁴ y de 90 días en sede judicial,⁷⁵ para oponerse a la declaración de elusión.

Dadas las características distintas del procedimiento de declaración de la elusión en la legislación española y en la legislación chilena importa destacar las diferencias. En España, el órgano que esté realizando la inspección tributaria, después de notificar al contribuyente y recibir las pruebas procedentes, debe remitir el expediente completo a la Comisión consultiva para que informe sobre la existencia o no de la elusión. En Chile, se dispone que el Director

⁶⁸ Fundación Impuestos y Competitividad (2015), pp. 31 y 32.

⁶⁹ OSORIO (2019), p. 189.3

⁷⁰ STS 1865/2007, FJ. 3°.

⁷¹ Artículo 105.1 de la LGT 2003.

⁷² Artículo 4°bis inciso 5° del CT.

⁷³ Artículo 4°quinquies del CT.

⁷⁴ Artículo 63 del CT.

⁷⁵ Artículo 160 bis del CT.

del SII deberá solicitar la declaración de abuso o simulación ante el TTA competente, de manera fundada y acompañando los antecedentes de hecho y de derecho en que sustenta su solicitud; por su parte el TTA deberá fundamentar su resolución.⁷⁶

3.2 Objeto de la prueba

El objeto de la prueba se refiere a acreditar la existencia de los elementos que configuran la modalidad de la NGA que se intenta aplicar; responde a la interrogante ¿qué se debe probar? En este aspecto se evidencian las similitudes entre “el conflicto de aplicación de la norma tributaria” de España y el “abuso de las formas jurídicas” de Chile. En ambos casos se deberá probar un ahorro impositivo y se deberá superar el denominado test de relevancia.

El ahorro impositivo consiste en demostrar que la conducta del contribuyente implica un beneficio fiscal proveniente de evitar el hecho gravado o disminuir la base imponible. En el caso de Chile se agrega, además, la postergación o diferimiento de la obligación tributaria.

El test de relevancia consiste en acreditar que la conducta del contribuyente no produce efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal. En el caso de España se agrega, además, que los actos del contribuyente, individualmente o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios, esto es, actos inadecuados para obtener el resultado previsto.⁷⁷ Aunque la legislación chilena no considera el elemento de la artificiosidad, sí dispone que no hay elusión en caso de economía de opción,⁷⁸ lo que considera la razonabilidad de los actos del contribuyente.

En ambas legislaciones la Administración tributaria deberá acreditar la verificación de cada uno de los requisitos de la modalidad de la NGA que se intenta aplicar. Para este efecto, deberá recopilar los antecedentes en la fase administrativa previa a la declaración de la elusión. Por su parte, en ambas legislaciones, el contribuyente podrá aportar antecedentes para demostrar que no hubo ahorro impositivo o que su conducta responde a relevantes efectos jurídicos o económicos, distintos del mero ahorro impositivo.

3.3 Efectos jurídicos de la prueba

Los efectos jurídicos de la prueba se refieren a las consecuencias que se siguen de que la Administración tributaria haya rendido prueba suficiente. En ambas legislaciones los efectos jurídicos son similares.

En caso de que la prueba rendida por la Administración tributaria sea suficiente para acreditar los elementos que configuran la modalidad de la NGA que se intenta aplicar, el efecto jurídico es que la Administración tributaria queda habilitada para cobrar al contribuyente los tributos que intentó eludir,⁷⁹ con intereses de demora.⁸⁰ Los intereses se

⁷⁶ Artículo 160 bis del CT.

⁷⁷ FERREIRO (2004), p. 46.

⁷⁸ Artículo 4° ter del CT.

⁷⁹ Artículo 15.3 de la LGT 2003 y artículo 4° ter inciso 3° del CT.

⁸⁰ ALMAGRO (2019), pp. 71-73

devengan desde que transcurrió el plazo para declarar sin que el contribuyente lo hiciera correctamente. En Chile, además, tiene aplicación una multa.⁸¹

Excepcionalmente, podría ocurrir que se acrediten los elementos que configura la modalidad de la NGA que se intenta aplicar y, pese a lo cual no se inste a continuar con el procedimiento; esto acontecerá si la actuación fiscalizadora está prescrita. En el caso de Chile, además, puede ocurrir que la diferencia de impuestos mínima no excede de las 250 unidades tributarias mensuales a la fecha en la que se debiera presentar el requerimiento,⁸² que es el umbral que la legislación chilena establece para que la elusión sea perseguible por aplicación de una NGA.

En caso de que la prueba rendida por la Administración tributaria no sea suficiente para acreditar los elementos que configuran la modalidad de la NGA que se intenta aplicar, se tendrá por no configurada la elusión y, en consecuencia, no se podrá cobrar tributos al contribuyente. En este sentido, rige la carga de la prueba como regla residual, es decir, dado que la carga de la prueba es de la Administración tributaria, la ausencia o insuficiencia de prueba perjudica los intereses o pretensiones de quien tenía la responsabilidad de probar.⁸³

3.4 Valoración de la prueba

Después que la Administración tributaria y el contribuyente, en su caso, hayan presentado las pruebas para acreditar sus pretensiones, el órgano encargado de declarar la elusión deberá valorar la prueba rendida. En el caso de España este órgano será la Comisión Consultiva; la legislación española no establece esta exigencia expresamente, pero se entiende que su informe debe ser motivado. En Chile este órgano será el TTA competente.

Los sistemas de valoración de la prueba suelen agruparse en: sistema de prueba legal o tasada y el sistema de libre valoración de la prueba, según si la legislación establece o no reglas para determinar “los medios de prueba admisibles y se regula cuándo una evidencia es un elemento de juicio a favor de un determinado hecho”.⁸⁴ El resultado de la valoración de la prueba es “saber el grado de confirmación del que dispone cada una de esas hipótesis” en conflicto.⁸⁵

En las legislaciones española y chilena el sistema de valoración de la prueba que rige en los procedimientos tributarios es, por regla general, el sistema de libre valoración de la

⁸¹ NAVARRO (2021), p. 295 plantea que el tema es complejo en el caso del abuso de las formas jurídicas, pues si se trata del no pago del impuesto en la época que correspondía, si se está ante el supuesto de no verificación del hecho gravado, habría que asumir que la sentencia tiene el carácter de declarativa y no constitutiva de la elusión.

⁸² La unidad tributaria mensual (UTM) es una unidad de indexación de carácter tributaria determinada mensualmente. Aún antes de que el SII interpretara los conceptos que debían entenderse incluidos en dicho monto, ASTE (2015), p. 18, indicó que se excluían los recargos legales, por lo que solo debía considerar el impuesto debido reajustado. Este fue el criterio que adoptó la Circular SII N° 65/2015, p. 21 al instruir que “dicho monto no incluye cualquier recargo por intereses penales o multas a que potencialmente haya lugar”.

⁸³ HUNTER (2016), pp. 218-221.

⁸⁴ OSORIO (2019), p. 190.

⁸⁵ FERRER (2007), p. 45.

prueba⁸⁶, con el principio de no limitación de los medios de prueba⁸⁷; el sistema de prueba legal o tasada rige en aquellos casos en que una ley lo establezca expresamente⁸⁸. En aquel sistema existe más discrecionalidad que en el sistema de prueba legal o tasada, pero no ampara arbitrariedades. En efecto, se exige que el órgano justifique adecuadamente los motivos de su decisión.

La libre valoración de la prueba es libre sólo en el sentido de que no está sujeta a normas jurídicas que predeterminen el resultado de esa valoración. La operación consistente en juzgar el apoyo empírico que un conjunto de elementos de juicio aportan a una hipótesis está sujeta a los criterios generales de la lógica y de la racionalidad.⁸⁹

El órgano competente para declarar la elusión debe establecer si la prueba rendida es suficiente para tener por probado un hecho. El umbral a partir del cual puede afirmarse que un hecho se encuentra suficientemente acreditado se denominada “estándar de prueba”.⁹⁰

Establecer el umbral a partir del cual el nivel de corroboración de una hipótesis es suficiente supone tomar una decisión sobre el reparto del riesgo de error. Así, en efecto, si el estándar de prueba en el proceso penal es más exigente se producirán menos condenas falsas y más absoluciones falsas, mientras que el efecto será exactamente el contrario si el estándar se sitúa en un punto menor de exigencia”.⁹¹

Ni la legislación española ni la chilena establecen expresamente cuál es el estándar de prueba que debe usarse para declarar la elusión. Sin embargo, en dogmática española⁹² y chilena⁹³ consideran que el cobro de los impuestos eludidos, efecto jurídico de la declaración de la elusión, no debe ser considerado una sanción y, por tanto, se suele usar el estándar de “mera prevalencia”, es decir, basta con que existan mayores probabilidades de que un hecho sea efectivo a que no lo sea.

CONCLUSIÓN

Se realizó un análisis comparativo de los aspectos procedimentales de la NGA chilena y la NGA española, basado en la similitud de sus regulaciones, para aprovechar la experiencia de la legislación española en la compleja actividad jurídica que implica aplicar una NGA.

En España la autoridad competente para declarar la elusión es la Administración tributaria, como es habitual en derecho comparado. Tratándose del conflicto de aplicación de la norma tributaria existe un procedimiento administrativo especial, que requiere el

⁸⁶ Artículo 106.1 de la LGT 2003 y artículo 160 bis del CT.

⁸⁷ PÉREZ; CARRASCO (2020), p. 261.

⁸⁸ DELGADO y OLIVER (2008), p. 90.

⁸⁹ FERRER (2007), p. 45.

⁹⁰ OSORIO (2019), p. 191.

⁹¹ FERRER (2007), p. 81.

⁹² PÉREZ; CARRASCO (2020), pp. 369-370.

⁹³ A modo de ejemplo en Chile, UGALDE (2018b), pp. 82 y ss.

informe favorable de una Comisión consultiva; tratándose de la simulación, no existe un procedimiento especial. En Chile la autoridad competente para declarar la elusión, por abuso de las formas jurídicas o por simulación, es el Tribunal Tributario y Aduanero. Se debe seguir un procedimiento que tiene una fase administrativa y una fase judicial; esta última se inicia con una solicitud debidamente fundada del Director del Servicio de Impuestos Internos.

En ambas legislaciones quien debe aportar los antecedentes para acreditar la existencia de elusión es la Administración tributaria. En España, por aplicación de la regla general que regula la carga de la prueba en los procedimientos tributarios; en Chile, por aplicación de una regla especial. Se debe probar la existencia de los elementos que configuran la modalidad de NGA que se intenta aplicar. Aquí se evidencian las mayores similitudes entre ambas legislaciones.

España y Chile aplican el sistema de libre valoración de la prueba, con el estándar de mera prevalencia. Si la prueba rendida por la Administración tributaria es suficiente para acreditar los elementos que configuran la modalidad de la NGA que se intenta aplicar, el efecto jurídico es que la Administración tributaria queda habilitada para cobrar al contribuyente los tributos que intentó eludir, con intereses de demora.

La elusión implica el cumplimiento del principio de legalidad desde una perspectiva formal, pero su incumplimiento desde una perspectiva sustantiva. La determinación del órgano competente para declarar la elusión es el resultado de una legítima opción de política tributaria. Lo importante es que se regule un procedimiento especial, con intervención de un órgano colegiado y que respete los derechos del contribuyente en la compleja actividad jurídica que implica declarar la elusión.

BIBLIOGRAFÍA CITADA

- ALMAGRO MARTÍN, Carmen (2019). *Elusión fiscal. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria, simulación y economía de opción*. (Editorial Comares).
- ASTE MEJÍAS, Christian (2015). *Reforma tributaria. Comentada y explicada* (Legal Publishing).
- AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel (2014). *Legalidad tributaria y mecanismos anti elusión* (2ª edición, Editorial Jurídica de Chile).
- Biblioteca del Congreso Nacional (2014). *Historia de la Ley N° 20.780*, in <https://www.bcn.cl/historiadela-ley/nc/historia-de-la-ley/4406/>.
- Biblioteca del Congreso Nacional (2016). *Historia de la Ley N° 20.899*, in <https://www.bcn.cl/historiadela-ley/nc/historia-de-la-ley/4829/>.
- CALVO VÉRGEZ, Juan (2016). *La Cláusula Antiabuso tras la Reforma Tributaria* (Aranzadi).
- CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio (2002). “Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal”, *Actualidad Jurídica*, Aranzadi, Año XII, N° 551, pp. 2-4.
- CIPOLLINA, Silvia (2017). “Le ‘General Anti Avoidance (Abuse) Rule’ in Italia nel Regno Unito: un’analisi comparatistica”, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, N° 76, pp. 4-50.
- Comisión para el Estudio y Propuestas de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria (2001). *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria* (Instituto de Estudios Fiscales).
- DELGADO GARCÍA, Ana María; Oliver Cuello, Rafael (2008). *Los procedimientos en el ámbito tributario*. (Editorial UOC).
- DELGADO PACHECO, Abelardo (2004). *Las normas antielusión en la jurisprudencia tributaria española* (Aranzadi).
- FERREIRO LAPATZA, José Juan (2004). La nueva Ley General Tributaria. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, (Marcial Pons).
- FERRER BELTRÁN, Jordi (2007). *La Valoración racional de la prueba* (Marcial Pons).
- Fundación Impuestos y Competitividad (2015). *Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica*. (Fundación Impuestos y Competitividad).
- Fundación Impuestos y Competitividad (2018). *Elusión tributaria y cláusulas antiabuso en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*. (Fundación Impuestos y Competitividad).
- GARCÍA ESCOBAR, Jaime y ÁLVAREZ MAYA, Carolina (2014). “Análisis de algunos aspectos de una rabiosa reforma stalinista: la cláusula general antielusiva y la sanción que supone el artículo 100 bis del Código Tributario”, *REVISTA ACTUALIDAD JURÍDICA* (Universidad del Desarrollo), N° 30, pp. 49-78.
- GARCÍA NOVOA, César (2004). *La cláusula antielusiva en la nueva LGT* (Marcial Pons).
- GONZÁLEZ ORRICO, Jaime Andrés (2014). “Notas sobre el procedimiento para declarar la existencia de abuso o simulación en el Proyecto de Reforma Tributaria (boletín 9290-05)”, *Revista Actualidad Jurídica* (Universidad del Desarrollo), N° 30, pp. 79-108.

- HUNTER AMPUERO, Iván (2016). “¿Es la presunción de legalidad en el contencioso administrativo una regla de carga de la prueba? In ARANCIBIA, Jaime y ROMERO, Alejandro (coords.) *La prueba en la litigación pública*, (Librotecnia), pp. 211 a 231.
- NAVARRO SCHIAPPACASSE, María Pilar (2021): *Normas generales antielusión y su sanción en el derecho chileno* (Tirant lo Blanch).
- NAVARRO SCHIAPPACASSE, María Pilar (2022). “Acerca del carácter objetivo de las normas generales antielusivas chilenas”, *Ius et Praxis*, Año 28, N° 1, pp. 141-161.
- NAVARRO SCHIAPPACASSE, María Pilar et al (2021). *Informe subcomisión 6: combate a la elusión y evasión*, in <https://fesit.cl/wp-content/uploads/2022/06/Informe-elusion-FESIT-2022-1.pdf>.
- NÚÑEZ OJEDA, Raúl y SILVA SALSE, Manuel (2018). *La acción penal regulada en el artículo 162 del Código Tributario*. Revista de Derecho (Valparaíso), N° 51, pp. 145-172.
- OCDE (2013). *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (OECD Publishing). Available in <https://doi.org/10.1787/9789264201224-es>
- OSORIO MORALES, Hugo (2019). “Carga de la prueba y estándar probatorio en los procedimientos sancionatorios tributarios”, *Revista de Estudios Tributario*, N°21, pp. 185-207. Available in <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/54045>
- OSORIO MORALES, Hugo et al. (2022). *Un estudio sobre la Elusión* (Librotecnia).
- PALAO TABOADA, Carlos (2009). *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal* (LexNova).
- PÉREZ ROYO, Fernando; CARRASCO, Francisco (2020). *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 30ª ed, (Aranzadi).
- SAFFIE, Francisco (2021). “¿Por qué fiscalizar la elusión mediante una cláusula general antielusión? Historia de su establecimiento en Chile y los debates políticos que genera”, in Atria, Jorge y Otero, Cristóbal (edits.), *Impuestos justos para el Chile que viene. DiGAARóstico y desafíos tributarios para un nuevo pacto social* (Fondo de Cultura Económico), pp. 253-276.
- SANZ GÓMEZ, Rafael (2012). *La lucha de los Estados contra la Elusión Fiscal en el Contexto de la Unión Europea* (Aranzadi).
- TAVEIRA, Heleno (2008). *Derecho tributario y Derecho privado. Autonomía privada, simulación y elusión tributaria* (Trad. Laura Criado Sánchez, Marcial Pons).
- TOLEDO ZÚÑIGA, Patricia (2022). “Presentación” en OSORIO, Hugo, et. al. *Un estudio sobre la Elusión*. (Librotecnia).
- TOLEDO ZÚÑIGA, Patricia et al.(2022). *Elusión y evasión. Comisión de Estudio del Proyecto de Reforma Tributario* (Boletín N° 15170-5), in https://fesit.cl/wp-content/uploads/2022/08/Informe-FESIT.-Elusion-y-evasion_12.08.2022-3.pdf
- UGALDE PRIETO, Rodrigo (2018a). *Elusión tributaria. El abuso de las formas jurídicas y la simulación* (Editorial Jurídica de Chile).
- UGALDE PRIETO, Rodrigo (2018b). *La elusión tributaria. La declaración judicial de la elusión* (Editorial Jurídica de Chile).

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2022) “El abuso y las normas sobre acciones con presencia bursátil”, *Revista de Derecho Tributario* (Universidad de Concepción), Vol. 11, pp. 77-118.

ZURITA ROJAS, Milenko (2017). *El acto administrativo tributario* (2ª edición, Libromar).

NORMAS CITADAS

Chile:

Boletín N° 15.170-05, *Proyecto de ley que establece reforma tributaria hacia un pacto fiscal por el desarrollo y la justicia social*, ingresado mediante mensaje presidencial a la Cámara de Diputados con fecha 7 de julio de 2022.

Circular N°41/2016 del Servicio de Impuestos Internos, de 11 de julio de 2016, modificaciones introducidas por la Ley N° 20.899, que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales, introducidas a los artículos 26 bis y 100 bis del Código Tributario y al procedimiento administrativo de calificación de actos o negocios como elusivos, incorporado en materia de medidas antielusivas por la Ley N° 20.780.

Decreto con Fuerza de Ley N° 7 del Ministerio de Hacienda, de 15 de octubre de 1980, fija texto de la ley orgánica del Servicio de Impuestos Internos y adecua disposiciones legales que señala.

Decreto Ley N° 830, de 27 de diciembre de 1974, Código Tributario.

Ley N° 17.235, de 24 de diciembre de 1969, sobre Impuesto Territorial.

Ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014, reforma tributaria que modificó el sistema de tributación de la renta e introdujo diversos ajustes en el sistema tributario.

España:

Dictamen del Consejo de Estado al Anteproyecto de Ley General Tributaria, N°1.403/2003, de 22 de mayo de 2003.

Ley 230/1963, de 28 de diciembre de 1963, general tributaria.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre de 2003, general tributaria.

Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio de 2007, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

JURISPRUDENCIA CITADA

España:

STC (Sala Primera) N°110/1984, de 26 de noviembre de 1984.

STC (Sala Primera) N°100/1984, de 21 de diciembre de 1984.

STC (Pleno) N°76/1990, de 26 de abril de 1990.

STC (Sala Segunda) 120/2005, de 10 de mayo de 2005.

STS 1865/2007, de 19 de marzo de 2007.