

ACERCA DEL CARÁCTER OBJETIVO DE LAS NORMAS  
GENERALES ANTIELUSIVAS CHILENAS  
About the objective character of the Chilean's  
general anti-avoidance rules

MARÍA PILAR NAVARRO SCHIAPPACASSE<sup>1</sup>  
*Universidad de O'Higgins*

RESUMEN

El presente trabajo pretende contribuir a una mejor comprensión de las normas generales antielusivas en Chile, y sostiene que tanto el abuso de las formas jurídicas como la simulación –al igual que en España– son figuras objetivas, esto es, que dentro de sus presupuestos de aplicación no es necesario determinar un especial ánimo que habría guiado al contribuyente a eludir. Tal afirmación tiene su fundamento en un análisis normativo, jurisprudencial y doctrinal, tras el cual se concluye que ambas instituciones corresponden a figuras vinculadas al restablecimiento de la legalidad, las que se concretan en el requerimiento que efectúa el ente fiscalizador a un tribunal para que este declare que en un caso concreto existe elusión.

PALABRAS CLAVE

Normas generales antielusión, restablecimiento de la legalidad, sanción administrativa.

ABSTRACT

This article aims to contribute to better understand the general anti-avoidance rules in Chile. It holds that both, the abuse of law and simulation are objective legal institutions, like in Spain, so no special subjective intent is needed to be demonstrated for tax avoidance behaviour. Instead, based on scholars' reviews, jurisprudence and normative analyses, this article posits that both institutions obey to control measures to re-establish the rule of law through the request for a tribunal's anti-avoidance injunction.

KEYWORDS

General anti-avoidance rule, rule of law, administrative penalty.

## 1. Introducción

En el Derecho privado rige el principio de autonomía de la voluntad, según el cual la sola voluntad obliga. Esta autonomía privada tiene incidencia en el ámbito impositivo, pues si el acto o contrato ejecutado o celebrado verifica el presupuesto de un hecho gravado, o bien, esto acontece a partir de los efectos que ellos producen, surge la obligación tributaria consistente en enterar una suma de dinero en arcas fiscales.

El sistema tributario chileno contempla, como regla general, la autoliquidación de impuestos. Para cautelar el correcto y oportuno cumplimiento de la normativa impositiva, la legislación otorga una serie de facultades legales a las Administraciones tributarias. En el ámbito de los tributos, cuya fiscalización y aplicación es de su competencia, el Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII) puede solicitar a un tribunal que declare que la actuación del contribuyente ha sido elusiva, esto es, que se verificaron los presupuestos del abuso de las formas jurídicas y/o de la simulación.

---

<sup>1</sup> Doctora en Derecho por la Universidad de Barcelona. Académica del Instituto de Ciencias Sociales de la Universidad de O'Higgins, Rancagua, Chile. Dirección electrónica: mariapilar.navarro@uoh.cl. Agradecimientos a ANID Fondecyt de Iniciación N° 11200366 "Bases para la construcción de una teoría general del régimen sancionatorio previsto en Chile para combatir las conductas elusivas".

Como excepción a lo que ocurre con las distintas figuras que se incluyen en la legislación tributaria con cada reforma legal, las normas generales antielusivas –abuso de las formas jurídicas y simulación<sup>2</sup>– han despertado gran interés académico entre la doctrina chilena, al punto que a la fecha existen diversas monografías y trabajos científicos que revisan su estructura dogmática. Esta notable producción no se condice, sin embargo, con la actitud del SII, que a la fecha no ha presentado requerimiento alguno ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros (en adelante TTA) para que estos determinen que en un caso concreto se verifican los presupuestos de aplicación de las normas generales antielusivas y declaren que existe elusión<sup>3</sup>.

Diversas hipótesis se han planteado para explicar esta realidad: la existencia de vías más eficaces con que contaba la Administración tributaria<sup>4</sup>; el ámbito de vigencia temporal de esta normativa; lo engorroso del procedimiento, que incluye la tramitación de una vía administrativa previa y un procedimiento judicial posterior<sup>5</sup>; la inversión de la carga de la prueba, de forma tal que es el ente fiscalizador el que debe acreditar que se cumplen las exigencias legales; y la necesidad de acreditar ciertos aspectos subjetivos en el actuar del contribuyente, que serían de cargo de la mencionada repartición pública probar.

No es extraño que exista un tiempo entre el establecimiento de este tipo de normativa y su aplicación por parte de la Administración tributaria competente. De hecho, a nivel comparado este fenómeno se ha dado<sup>6</sup>, sin embargo, conviene analizar si es efectivo lo que afirma cierta doctrina, esto es, que el abuso de las formas jurídicas y la simulación suponen un componente subjetivo de parte del contribuyente, es decir, un especial ánimo que debe ser acreditado ante los tribunales de justicia.

En consecuencia, para determinar si es efectivo que las normas generales antielusión reguladas en los artículos 4º ter y 4º quáter del Código Tributario (en adelante CT) exigen que el SII acredite aspectos subjetivos, el presente trabajo se dividirá en tres partes. En la primera, se revisará la realidad española, que es la legislación que inspiró en esta materia al legislador chileno. En la segunda, se verificará si la legislación chilena impone la exigencia de acreditar algún elemento subjetivo. En la tercera, se examinará en qué consisten las infracciones al sistema tributario que suponen el abuso y la simulación, a fin de precisar si es exigible un especial ánimo al contribuyente, distinto del que pudiera emanar de lo dispuesto en las normas que consagran ambas figuras. Para finalizar, se hará referencia a las principales conclusiones a las que se arribó.

---

<sup>2</sup> En este trabajo no se abordará la discusión acerca de su naturaleza elusiva o evasiva de la simulación regulada en el artículo 4º quáter del Código Tributario, pues el objeto de estudio se centra en el cobro de impuesto.

<sup>3</sup> Aunque no existen casos judicializados a la fecha, es posible identificar diversas fiscalizaciones en las cuales el SII ha analizado si aplicar o no estas figuras, lo que se demuestra por el aumento de casos tramitados administrativamente conforme a las normas del artículo 4º quinquies del CT. Si en marzo de 2020 existía un caso, a septiembre del mismo año el número había aumentado a quince, mientras que a junio de 2021 totalizaban treinta y cuatro. Información extraída de las Resoluciones Exentas SII N°s LTNº 20.931, de 16 de junio de 2021; 19.303, de 21 de octubre de 2020; 18.121, de 25 de marzo de 2020; y 13.956, de 22 de marzo de 2018.

<sup>4</sup> Muchos de los casos que en el impuesto de primera categoría podían ser tramitados conforme al procedimiento del artículo 4º quinquies del CT fueron fiscalizados y resueltos, rechazando el gasto por no ser necesario para producir la renta. Véase al respecto las sentencias de la Corte de Apelaciones de Concepción, Rol N° 1-2018, de 10 de agosto de 2018 y de la Corte de Apelaciones de Santiago, Rol N° 44-2018, de 13 de noviembre de 2018. La justificación que constaba en los actos administrativos terminales aludía a que la erogación concreta no se vinculaba a una legítima razón de negocios (aspecto que hoy expresamente recoge el abuso de las formas jurídicas). De todos modos, debe señalarse que la Ley N° 21.210 definió qué debe entenderse por gasto necesario para producir la renta, sin hacer referencia al *business purpose test*.

<sup>5</sup> Aspecto criticado por ZURITA (2017), p. 355. No están claras las razones que se tuvieron en cuenta para modificar el sistema propuesto, en el que el SII declaraba directamente la elusión, al actual en el que ello es de competencia de un tribunal de justicia. Quizás se buscó evitar alguna objeción de constitucionalidad, pues se ha afirmado que son “constitucionalmente viables los mecanismos antielusivos generales que permiten a la autoridad administrativa acreditar ante un tribunal que el negocio jurídico declarado no obedece a la causa o motivación real del contribuyente”. AVILÉS (2014), p. 234. Véase también AVILÉS Y BOETSCH (2019), pp. 153 y s., quienes sostienen que el sistema actual respeta el debido proceso consagrado en la Constitución.

<sup>6</sup> En Portugal transcurrió cerca de una década desde la introducción de este tipo de cláusulas (año 2001) hasta que se presentó el primer caso ante los tribunales. La doctrina ha señalado que esto probablemente se debió al hecho de que la Administración tributaria no estaba familiarizada con el nuevo enfoque que implicaba la norma general antielusiva, y a la existencia de un procedimiento especial para su aplicación. LOPES (2016), pp. 521 y s.

## 2. La realidad española: del fraude de ley al conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación<sup>7</sup>

En una primera aproximación a la problemática apuntada, la revisión de la experiencia española resulta relevante, pues existe acuerdo en la doctrina chilena en orden a que corresponde a la normativa que inspiró al legislador de la Ley N° 20.780, de 2014, en la consagración positiva del abuso de las formas jurídicas y la simulación de los artículos 4º ter y 4º quáter del CT<sup>8</sup>. De todos modos, debe apuntarse que la aplicación de ambas figuras requiere que el SII acredite ante un tribunal la verificación de sus requisitos legales, el que además deberá expresar que existe elusión, mientras que en España la declaración está radicada directamente en la Administración tributaria.

### 2.1. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Existe consenso en la doctrina española en orden a que su actual norma general antielusión, esto es, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria consagrado en el artículo 15 de la LGT de 2003 tiene un carácter objetivo<sup>9</sup>. Tal coincidencia de opiniones se explica debido a que uno de los problemas que provocó la regulación inicial del fraude de ley tributaria, primitiva cláusula antielusiva general española, se debió a la exigencia que pesaba sobre la Administración tributaria de acreditar un elemento subjetivo.

Para clarificar este punto, resulta revelador revisar los distintos textos que en España han regulado el fraude de ley y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Este examen es trascendental, pues la redacción que tiene la figura del artículo 15 de la LGT buscó solucionar los problemas detectados en el fraude de ley, que según la doctrina derivaron en su inaplicación<sup>10</sup>.

#### 2.1.1. El fraude de ley como primera norma general antielusiva

En España primero se consagró el fraude de ley en materia tributaria en el artículo 24 de la LGT de 1963, y con posterioridad se recogió en el Código Civil<sup>11</sup>. Ello se explica por la influencia que tuvo la obra de LARRAZ, quien analizando la legislación tributaria detectó que los contribuyentes al buscar el ahorro tributario pueden respetar la letra y espíritu de la ley, caso en el cual se está ante la economía de opción; luego, puede existir una concordancia entre lo formalizado y la realidad: se respeta el texto de la norma, pero vulnera su espíritu, supuesto en el cual se está ante el fraude de ley; y, finalmente, puede existir una contradicción entre lo formalizado y la realidad, lo que acontece en la simulación<sup>12</sup>. De hecho, si bien el fraude de ley no estuvo contemplado en el proyecto original de la LGT de 1963, se agrega inspirándose directamente en la obra del referido autor<sup>13</sup>.

En su primera redacción el mencionado artículo 24 prescribía lo siguiente:

*“Uno. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.*

<sup>7</sup> El examen efectuado en los apartados 2.1.1., 2.1.2. y 2.1.3. se basa en el análisis previamente llevado a cabo en NAVARRO (2018), pp. 131 y s., 140 y s., y 168 y ss., respectivamente

<sup>8</sup> Por todos, AVILÉS (2014), p. 242. En contra, SAFFIE. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL (2016), p. 105, para quien existirían normas equivalentes en Reino Unido y Australia.

<sup>9</sup> Por todos, MARTÍN et al. (2016), p. 183.

<sup>10</sup> Los otros problemas que incidían en su inaplicación decían relación con el hecho de que legalmente se imponía la necesidad de declarar el fraude de ley a través de un procedimiento especial y, también, con que se excluía la posibilidad de imponer una sanción administrativa asociada a la conducta elusiva.

<sup>11</sup> La figura está regulada en el artículo 6.4 del Código Civil español, norma que fue incorporada con la modificación de su Título Preliminar mediante el Decreto 1836/1974, de 31 de mayo.

<sup>12</sup> LARRAZ (1952), pp. 58 y ss.

<sup>13</sup> ARIAS (1994), pp. 23 y s., 26.

*Dos. Para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de Ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado”.*

Del texto transcrito fluye un hecho innegable: en su concepción original el fraude de ley fue una figura con un componente subjetivo que debía ser probado, ya que exigía una especial posición anímica del obligado tributario: la concurrencia del “*propósito probado de eludir el impuesto*”. Este requisito fue criticado, apuntando que la prueba exigida era diabólica<sup>14</sup>, ya que imponía a la Administración probar una cierta intencionalidad reforzada. Así, se afirmó que la regulación era inadecuada, debido a que la intencionalidad no era un requisito para lograr que la ley sea aplicada debidamente, sino una exigencia para la imposición de sanciones<sup>15</sup>.

En tal contexto normativo, la doctrina afirmó que la exigencia de acreditar este elemento subjetivo representaba el mayor obstáculo para la aplicación de esta figura<sup>16</sup>. Ello explica que se planteara su objetivación, a fin de superar la difícil prueba de la intencionalidad y lograr que la norma resultara aplicable<sup>17</sup>.

### *2.1.2. La modificación de 1995: la morigeración de la prueba del elemento subjetivo y la consagración positiva de la simulación*

El texto del fraude de ley fue modificado por la Ley 25/1995, de 20 de junio. Con el cambio el legislador español pretendió convertir al fraude de ley en una herramienta efectiva contra el fraude fiscal. La norma señaló:

#### *“Artículo 24*

*1. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.*

*2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.*

*3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones”.*

No deja de llamar la atención el hecho de que se mantuviera la prueba de este elemento subjetivo pese a que el sentir de la doctrina era la objetivación de la figura<sup>18</sup>. Aunque se reconoció que todo fraude se caracteriza por esta intencionalidad, se criticó que la estructura normativa del fraude de ley incluyera esta nota subjetiva. En el fraude de ley lo que importa no es el propósito de eludir, sino el medio utilizado. Dicho medio es ilícito desde el momento en que el Derecho tributario no lo admite y corrige sus efectos<sup>19</sup>.

Así, el nuevo texto del fraude de ley –y que se transformaría en definitivo tras su derogación–, sin eliminar la exigencia de acreditar el elemento subjetivo, morigera su prueba, pues ya no se requiere demostrar el “*propósito probado de eludir el impuesto*”, sino que basta con acreditar el “*propósito de eludir el pago del tributo*”.

<sup>14</sup> MESONERO (1969), p. 376.

<sup>15</sup> HERRERO (1976), p. 333.

<sup>16</sup> MORA (2001), pp. 88, 122.

<sup>17</sup> PALAO (2009a), p. 42.

<sup>18</sup> GÓMEZ (1997), p. 97.

<sup>19</sup> PALAO (2009c), p. 47.

Fue la jurisprudencia de los tribunales de justicia la encargada de perfilar los contornos de esta norma antielusiva, señalando que el elemento subjetivo exigido determinaba que el fraude de ley no resulte *“aplicable a cualquier ventaja fiscal, sino sólo a aquellos supuestos en que el propósito elusivo adquiere la condición de única finalidad del negocio realizado”*<sup>20</sup>.

En cuanto a la acreditación de la intención elusiva, la jurisprudencia ha declarado que se considera probada cuando la razón que ha guiado al contribuyente en la realización de todas las operaciones y negocios ha sido exclusivamente de índole fiscal, a fin de obtener una tributación notoriamente más baja que la legal y ordinariamente previsible, sin que haya causa suficiente que justifique el conjunto de operaciones insólitas e inusuales, más aún si ellas fueron llevadas a cabo en muy corto espacio de tiempo y antes de que finalizara el ejercicio fiscal<sup>21</sup>. Lo mismo acontece cuando se utilizan operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones y casi inmediata ampliación de capital. La reducción de capital busca devolver aportaciones a los socios si existe exceso de recursos, por lo que carece de sentido que inmediatamente después se recaben nuevas aportaciones a través de una ampliación de capital<sup>22</sup>.

De todos modos, es posible encontrar pronunciamientos que restan importancia al elemento subjetivo y más bien configuran el fraude de ley a partir de la artificialidad de la conducta. Es decir, tras su derogación la jurisprudencia ha objetivado la aplicación de la figura<sup>23</sup>, declarando que *“el régimen del artículo 24 no requiere hacer un juicio de intenciones, sino demostrar la artificiosidad de las operaciones llevadas a cabo para producir la elusión del impuesto”*<sup>24</sup>.

### *2.1.3. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria como respuesta a la inaplicación del fraude de ley*

El conflicto en la aplicación de la norma tributaria se encuentra regulado en el artículo 15 de la LGT de 2003 y es la norma que inspira el abuso de las formas jurídicas chileno. La Exposición de Motivos de dicha ley indica que se revisó en profundidad la regulación del fraude de ley y que se sustituye por la nueva figura, la cual pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionales problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria. En un inicio la norma prescribió lo siguiente:

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

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

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

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

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

*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, sin que proceda la imposición de sanciones”.*

<sup>20</sup> STS de 30 de mayo de 2011, Rec. Nº 1061/2007, FD 6º.A.

<sup>21</sup> STS de 25 de marzo de 2010, Rec. Nº 2559/2006, FD 6º.

<sup>22</sup> SAN de 9 de octubre de 2003, Rec. Nº 2559/2006, FD 7º.

<sup>23</sup> Respecto del fraude de ley de la LGT de 1963 se da el fenómeno de la ultraactividad, ya que sigue siendo aplicado a los actos o contratos que tuvieron lugar con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, de conformidad con la disposición transitoria tercera.3 de la Ley 58/2003.

<sup>24</sup> STS de 23 de mayo de 2016, Rec. Nº 992/2014, FD 2º, motivo 2º.

El texto transcrito sufrió una modificación mediante la Ley 34/2015, que eliminó la frase “, sin que proceda la imposición de sanciones”. Ello se explica porque en la actualidad la legislación española contempla un ilícito en el artículo 206 bis de la LGT que sanciona con multa al contribuyente, y que presupone que ha tenido aplicación la norma general antielusiva del artículo 15 de la LGT.

La estructura de la nueva norma general antielusión española fue bien recibida por la doctrina. Así, se consideró que con ella se iniciaba una nueva dimensión en la lucha contra la elusión fiscal con la supresión del componente subjetivo del presupuesto de hecho<sup>25</sup>.

## 2.2. La simulación

A diferencia de lo que aconteció con el fraude de ley, la LGT española no contempló de manera positiva la simulación sino hasta el año 1995, con la reforma operada por la Ley 25/1995.

Esta figura permite desconocer la realidad jurídica que presenta el contribuyente e implica que ciertos hechos sucedieron, pero se enmascararon<sup>26</sup>. La norma inicialmente dispuso:

*“Artículo veinticinco*

*En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados”.*

Sin embargo, la norma sufrió variaciones en la LGT de 2003.

*“Artículo 16. Simulación.*

*1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.*

*2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.*

*3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente”.*

Como se puede apreciar, se ha eliminado toda referencia a la forma o denominación del acto o negocio dado por los interesados; se precisa que la carga de la prueba corresponde a la Administración tributaria y que la declaración solo produce efectos tributarios; y se determina la aplicación de intereses de demora y, en su caso, de la sanción que proceda<sup>27</sup>.

Huelga decir que esta figura ha sido aquella a la que ha recurrido la Administración tributaria española para corregir los efectos impositivos de planificaciones que debieron ser atacadas conforme a las reglas del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En efecto, la simulación no solo carece del cauce procedimental especial que se requiere seguir para aplicar la figura del artículo 15 de la LGT, sino que además habilita a imponer un castigo al contribuyente, ya que está tipificada como ilícito administrativo y como delito en el artículo 305 del Código Penal español<sup>28</sup>.

Como afirma la doctrina, la importancia de la norma radica en el hecho de que la propia Administración puede determinar que existe simulación –sin recurrir a la justicia civil, radicando la discusión en tribunales contencioso-administrativos<sup>29</sup>–, aplicar el gravamen al hecho efectivamente realizado por las partes y, de ser procedente, establecer la sanción correspondiente.

Existía cierto consenso en orden a que la simulación debía ser analizada a la luz de la norma civil o desde la teoría general<sup>30</sup>. Por ello, se partía de la definición civil que considera que existe simulación “cuando se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico normal otro

<sup>25</sup> GARCÍA (2003), pp. 13 y s.

<sup>26</sup> ALONSO (2016), p. 81.

<sup>27</sup> NAVARRO (2018), p. 154, nota 150.

<sup>28</sup> ZORNOZA (2010), pp. 554 y 575.

<sup>29</sup> DELGADO (2018), p. 70.

<sup>30</sup> GARCÍA (2018), pp. 282 y s.; PONT (2006), p. 140 y s.; ZORNOZA (2010), p. 565.

propósito negocial; ya sea éste contrario a la existencia misma (simulación absoluta), ya sea el propio de otro tipo de negocio (simulación relativa)”<sup>31</sup>. Aplicada esta concepción al ámbito tributario, se afirmaba a continuación que debía existir: i) una declaración deliberadamente disconforme con la intención; ii) un acuerdo concertado entre las partes; y iii) un objetivo claro: engañar a terceras personas<sup>32</sup>, aspecto recogido por la jurisprudencia<sup>33</sup>.

La LGT recoge la simulación relativa por lo que, en definitiva, existen dos actos involucrados: “cada uno de los cuales se adecua a la finalidad que, realmente el uno y aparentemente el otro, persigue”<sup>34</sup>.

Ahora bien, la interpretación de la figura efectuada por los tribunales ha tendido a alejarse de las directrices que existen respecto de la simulación en el ámbito civil, al recurrir a la simulación de la causa —en la que falta el elemento de ocultación (o engaño)<sup>35</sup>— para luego incluir consideraciones vinculadas a la finalidad y motivos del acto<sup>36</sup>. Con todo, no son las mismas exigencias las requeridas para acreditar la simulación en sede de correcta determinación de la obligación tributaria que para castigar la conducta realizada. Para estos últimos efectos se requiere acreditar la concurrencia del elemento culpabilísimo, de lo que se desprende que verificada la simulación del artículo 16 de la LGT no es automática la imposición de la sanción en el marco del *ius puniendi*<sup>37</sup>. Asimismo, expresamente ha declarado que si hay simulación no puede existir una correcta interpretación de la normativa tributaria<sup>38</sup>.

Lo interesante para la discusión en Chile dice relación con que, en definitiva, el Tribunal Supremo español distingue entre las exigencias para entender verificados los presupuestos de la simulación en cuanto correcta determinación de la obligación tributaria y los derivados de la sanción que se puede imponer, sea administrativa o penal.

### 3. La realidad chilena: el abuso y la simulación como figuras objetivas

Existe un sector de la doctrina chilena que considera que el abuso y la simulación son figuras que tienen un componente subjetivo que debe ser acreditado por el SII<sup>39</sup>. Respecto de la primera figura, se señala que es una especie del abuso del derecho, respecto del cual “resulta ineludible la concurrencia de un elemento subjetivo, sancionándose el ejercicio doloso o culposo de derechos, y más genéricamente el ejercicio de mala fe de derechos subjetivos”<sup>40</sup>. En cuanto a la segunda, se afirma no solo que “normalmente presupone una posición subjetiva del autor tendiente a ocultar el negocio basal”<sup>41</sup>, sino que se agrega que esa intencionalidad es la piedra fundamental de toda la institución, por lo que excluir su consideración deja sin contenido a esta figura<sup>42</sup>. En consecuencia, se privaría a la simulación de su carácter sancionador<sup>43</sup>.

Pudiera pensarse que para comprobar la hipótesis de este trabajo es necesario profundizar en la relación existente, por una parte, entre el abuso de las formas jurídicas y el

---

<sup>31</sup> DE CASTRO (1985), p. 334.

<sup>32</sup> PONT (2006), pp. 95 y 151

<sup>33</sup> . En este sentido, la STS de 20 de septiembre de 2005, Rec. N° 6683/2000, FJ 6º, declara “para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación; esto es, los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración Tributaria”. Ocultación que también está presente en el razonamiento de la emblemática STC 120/2005, de 10 de mayo, FJ 4º.

<sup>34</sup> PALAO (2009b), p. 26.

<sup>35</sup> GARCÍA (2018), pp. 285 y s.

<sup>36</sup> DELGADO (2018), p. 79.

<sup>37</sup> SSTS de 29 de marzo de 2010, Rec. N° 3400/2004, FD 4º y ss., y de 15 de octubre de 2020, Rec. N° 4328/2018, FD 3º.

<sup>38</sup> SSTS de 15 de octubre de 2020, Rec. N° 4328/2018 y de 21 de septiembre de 2020, Rec. N° 3130/2017.

<sup>39</sup> En contra CZOLLAK Y YÁÑEZ (2020), p. 178, para quienes la buena fe predicada en el artículo 4º bis del CT solo puede ser refutada por razones objetivas que acrediten que el contribuyente incurrió en abuso o simulación.

<sup>40</sup> BOETSCH (2016), p. 110.

<sup>41</sup> AVILÉS (2014), p. 246. También MATUS (2017), p. 81.

<sup>42</sup> VERGARA (2016), p. 365.

<sup>43</sup> VERGARA (2016), pp. 365 y ss. Cabe mencionar que para este autor existe una estrecha relación entre la figura del artículo 4º ter del CT y el ilícito penal, manifestando que el artículo 97 N° 4 quedó derogado a partir de la publicación de la Ley N° 20.780.

abuso del derecho y el fraude de ley y, por otra, entre la simulación tributaria y la civil<sup>44</sup>. Sin embargo, se estima que tal estudio no aportaría mayores luces a la problemática planteada, atendida la distinta finalidad perseguida en sede civil con estas figuras, que se traduce en la diversa sanción: nulidad absoluta, en el caso del fraude de ley<sup>45</sup>, y obligación de indemnizar cuando ejerciendo de manera abusiva un derecho se lesiona el interés de un tercero<sup>46</sup>. Luego, en lo que se refiere a la simulación civil, existen mayores similitudes con la figura tributaria, porque se busca hacer primar la voluntad real por sobre la declarada<sup>47</sup>. No obstante, como se verá, la legislación tributaria solo regula la simulación relativa.

Por lo demás, debido a la autonomía dogmática del Derecho tributario, nada impediría que se objetivaran figuras que civilmente son subjetivas si se tiene en consideración la finalidad perseguida por el abuso y la simulación: que se cumpla con la normativa tributaria y, consecuentemente, que cada cual contribuya al financiamiento del gasto público en la proporción que establece la ley<sup>48</sup>. Es más, los artículos 4° ter a 4° quinquies del CT expresamente señalan que la declaración de elusión tiene efectos tributarios, lo que debe ser puesto en relación con lo prescrito en su artículo 4°.

Al respecto, se estima que la fuente de inspiración directa de la regulación chilena de las figuras antielusivas se encuentra en la normativa española. Si bien no se puede afirmar que haya una exacta coincidencia, sí es posible encontrar una similitud que no es explicable sino por el hecho de que fue la normativa que respecto del abuso de las formas jurídicas y la simulación se tuvo a la vista.

De esta forma, el análisis de la realidad española debe ser tenido en consideración como antecedente en Chile al ser la fuente de inspiración su norma general antielusiva. En el caso del conflicto en la aplicación de la norma tributaria su carácter objetivo fluye directamente del examen histórico de la figura del fraude de ley, que refleja el intento por superar las causas de su inaplicación. Respecto de la simulación, los parámetros para entenderla configurada también son objetivos y las consideraciones subjetivas entran en el análisis para un fin distinto, como es el castigo de la conducta, no así para los efectos de realizar la correcta determinación de la obligación tributaria.

Por consiguiente, corresponde confrontar esa experiencia española con la realidad normativa chilena del abuso de las formas jurídicas y la simulación.

### *3.1. El abuso de las formas jurídicas y su carácter objetivo*

El abuso de las formas jurídicas se encuentra regulado en el artículo 4° ter del CT. Esta figura contempla dos presupuestos de aplicación<sup>49</sup>: un genérico, consistente en la obtención de un ahorro tributario –que se evite la realización del hecho gravado, que se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o que se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación–, y otro que implica que la planificación implementada solo se explica por ese efecto impositivo, sin que existan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes que la justifiquen<sup>50</sup>. Verificadas estas condiciones “*se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imposables establecidos en la ley*”. En este caso el contribuyente formalmente respeta la legalidad tributaria, pero la vulnera de manera indirecta debido a que la estructura implementada solo se explica por la ventaja tributaria buscada.

---

<sup>44</sup> En Chile han analizado la relación entre el abuso de las formas jurídicas y el fraude de ley civil y el abuso del derecho MAGASICH (2016); BOETSCH (2016), pp. 110 y ss.; MATUS (2017), p. 71; UGALDE (2018), pp. 219 y ss.; y AVILÉS Y BOETSCH (2019), pp. 160 y ss.

<sup>45</sup> VIAL DEL RÍO (2019), pp. 213 y s., sin que por lo demás esté claro en la doctrina si la intencionalidad es un elemento esencial.

<sup>46</sup> ALESSANDRI et al. (2016), p. 81.

<sup>47</sup> DÍEZ (2014), pp. 128 y ss.

<sup>48</sup> De hecho, para MATUS (2017), p. 75 “el abuso y la simulación tributaria son conceptos propios de la disciplina, cuyos elementos pueden ser ilustrados a través de los principios generales del Derecho privado, pero no por ello se hacen sinónimos a los allí utilizados”.

<sup>49</sup> Un mayor desarrollo de estos aspectos se puede encontrar en NAVARRO (2021), pp. 234 y ss., y 250 y ss.

<sup>50</sup> Sobre el concepto de planificación tributaria véase al respecto FAÚNDEZ (2014), p. 183.

Si se compara el texto del artículo 15 de la LGT española con el artículo 4º ter del CT se ve la gran similitud que existe respecto a sus presupuestos aplicativos, lo que permite afirmar que la norma chilena es continuadora en este punto de la tradición española, en la que ninguna exigencia de carácter subjetivo se efectúa, ya que de manera expresa se objetivó su presupuesto de aplicación, con miras a superar una de las causas de inaplicación del fraude de ley.

El examen sería limitado si no se ampliase a todo el estatuto general antielusivo que introdujo la Ley Nº 20.780 en el CT. Por tanto, es necesario identificar si hay alguna norma en la legislación chilena que permitiese alterar la conclusión a la que se llega en España.

Efectuado dicho examen se puede concluir que no existen antecedentes normativos ni interpretativos que permitan llegar a una conclusión diversa<sup>51</sup>. Esto por cuanto el CT en el artículo 4º bis parece reforzar esta idea de la irrelevancia de la prueba del elemento subjetivo, ya que su inciso 3º prescribe que “[n]o hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imponderables establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos imponderables en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4º ter y 4º quáter, respectivamente”.

Al respecto, se ha señalado que el legislador realiza una ponderación *a priori* y determina que en los casos de abuso de las formas jurídicas, y también de simulación, el contribuyente actúa de mala fe<sup>52</sup>. Podría criticarse esta idea, señalando que con esta interpretación se está presumiendo el dolo. Para refutar tal crítica basta señalar que para la doctrina civil el dolo es una forma de mala fe y ambos no se presumen, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 707 del Código Civil<sup>53</sup>. Sin embargo, esta presunción rige en todos los casos en que la ley no disponga lo contrario<sup>54</sup>, como ocurre con quien alega error de derecho, supuesto en el cual hay una presunción *iuris et de iure* de mala fe. De ello se desprende que la presunción de buena fe no es absoluta y que hay casos en que el legislador establece una presunción de mala fe, como excepción a la regla general.

Luego, es interesante la forma en que el legislador tributario regula la buena fe en el artículo 4º bis, ya que se extrae de una interpretación *a contrario sensu* de la norma: no hay buena fe en los casos de elusión. Ello significa que si se verifican los presupuestos del abuso o de la simulación y se declarase esta circunstancia judicialmente, para el legislador el contribuyente está de mala fe<sup>55</sup>.

Es más, teniendo presente que el abuso exige la ausencia de resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes, se ha manifestado que con ello se objetiviza la condición aplicativa, ya que lo que importa es la falta de sustancia económica en sentido objetivo<sup>56</sup>. El SII también ha entendido que el abuso tiene un carácter objetivo al expresar que la figura del artículo 4º ter del CT “establece un criterio objetivo y no un análisis de las intenciones o fines que pudieron tener los contribuyentes. El examen, en este caso, consistirá en determinar si la naturaleza de los actos o negocios jurídicos, individualmente o en su conjunto, utilizados por los contribuyentes se dejan explicar por razones distintas de las meramente tributarias. De esta forma, se busca asegurar el cumplimiento del principio de legalidad y la teoría del hecho imponible recogida en el artículo 4º bis”<sup>57</sup>.

Se estima que esta realidad normativa sería demostrativa de que para efectos de la correcta determinación de la obligación tributaria no se considera necesario realizar prueba alguna de elementos subjetivos. De hecho, la postura actual de la Corte Suprema en materia de elusión se inclina por una concepción objetiva, al centrar el análisis en los actos y no en las

<sup>51</sup> También BRAVO (2020), pp. 54 y 68; AVILÉS (2014), p. 245.

<sup>52</sup> NAVARRO (2021), pp. 229 y ss.

<sup>53</sup> ALESSANDRI et al. (2009), p. 242.

<sup>54</sup> ALESSANDRI et al. (2009), p. 242.

<sup>55</sup> NAVARRO (2021), p. 118.

<sup>56</sup> MAGASICH (2016), p. 574. En este mismo sentido SAFFIE, para quien es irrelevante la consideración del elemento subjetivo, toda vez que el “abuso de las formas jurídicas” no requiere que se abuse maliciosamente de las normas sino que se actúe contra el propósito de las mismas”. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL (2016), p. 439.

<sup>57</sup> Circular SII Nº 65, de 2015, p. 3.

intenciones, pues declara que “[d]e esta manera, las actividades, en principio lícitas, tuvieron un fin ilícito, cual es el dotar a los pagos efectuados de un contexto que impidiese su normal tributación, generando una merma en las arcas fiscales que, en este caso, dadas las apariencias que se usaron para encubrir la operación, no resulta admisible”<sup>58</sup>.

### 3.2. La simulación como figura que era perseguible antes de la Ley N° 20.780 y su carácter objetivo

La simulación, por su parte, está consagrada en el artículo 4° quáter del CT. El precepto señala que corresponde a una norma general antielusiva que tiene aplicación cuando el contribuyente disimule alternativamente alguna de estas cuatro circunstancias: i) la configuración del hecho gravado del impuesto; ii) la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria; iii) su verdadero monto; o iv) su data de nacimiento. Verificada alguna de estas situaciones el efecto jurídico consiste en que los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes. Por tanto, la regulación supone que algo debió efectuarse y se disimuló, con lo cual solo recoge la simulación relativa<sup>59</sup>.

Por tanto, resulta esencial que se «disimulen» estos aspectos, lo que supone, por ejemplo, que el hecho gravado se verifica, pero tal situación se oculta, lo que también acontece respecto de las restantes hipótesis<sup>60</sup>. Es por ello que se puede afirmar que en este caso la vulneración de la normativa es directa, pues acontece un determinado hecho que no se informa a la Administración tributaria, al menos, no de la manera en que aconteció.

El caso de la simulación en Chile difiere de lo que acontecía con el abuso de las formas jurídicas, ya que antes de su consagración en el artículo 4° quáter del CT el SII tenía la posibilidad de buscar la correcta tributación de operaciones simuladas conforme con las reglas generales de fiscalización<sup>61</sup> y, paralelamente, perseguir la responsabilidad penal derivada de estos hechos, si se configuraba alguno de los hechos punibles sancionados en el artículo 97 N° 4 del CT. Tanto es así que existen casos recientes en que esto aconteció respecto de hechos verificados fuera del ámbito de aplicación temporal de la simulación, delimitado en el artículo decimoquinto transitorio de la Ley N° 20.780 y precisado por el octavo transitorio de la Ley N° 20.899, de 2016<sup>62</sup>.

En efecto, existen dos juicios en los cuales se discutió el efecto tributario que genera la interposición de una sociedad que percibe los honorarios que devengaron abogados como personas naturales por sus servicios de defensa judicial. En los procesos se confirmó la actuación del SII, que determinó diferencias de impuesto por subdeclaración del impuesto global complementario. En el análisis no se consideró necesario acreditar ningún tipo de posición anímica de los contribuyentes para los efectos de entender configurado el hecho gravado<sup>63</sup>. En la vía penal, en cambio, el resultado del caso fue diverso y el contribuyente fue absuelto<sup>64</sup>.

Pues bien, podría sostenerse que el término «disimular» empleado por el artículo 4° quáter del CT implica una ocultación y, consecuentemente, se encuentra implícita la idea de un

<sup>58</sup> Corte Suprema, Rol N° 25.915-2014, de 27 de julio de 2015, considerando 11°.

<sup>59</sup> Para un mayor análisis de este punto véase NAVARRO (2021), pp. 270 y ss. En cambio, MATUS (2017), pp. 79, 81, estima que la simulación absoluta solo constituye delito tributario.

<sup>60</sup> Véase al respecto NAVARRO (2021), p. 271, 274 y ss.

<sup>61</sup> VERGARA (2016), p. 368.

<sup>62</sup> En consecuencia las normas se aplican a los actos y contratos realizados o concluidos a partir del 30 de septiembre de 2015.

<sup>63</sup> En el primer caso todo el análisis se contiene en la sentencia del 1° TTA de la Región Metropolitana, RIT-GR-15-126-2014, de 23 de diciembre de 2015, considerandos 5° y ss., el que no sufrió alteraciones en lo sucesivo del juicio. En el segundo, en primera instancia se acoge el reclamo, considerando que no se acreditó la percepción de los honorarios que señala el SII, pero sin hacer mención a una especial consideración a elementos subjetivos. Solo se ponderó la existencia de malicia o dolo tributario para los efectos de identificar si era aplicable o no la prescripción extraordinaria. TTA de Arica y Parinacota, RIT-GR-01-30-2016, de 12 de mayo de 2017. Sin embargo, el fallo se revoca en segunda instancia. Corte de Apelaciones de Arica, Rol N° 10-2017, de 8 de septiembre de 2017. Lo relevante en este caso es que el *ad quem* estima que la carga de la prueba recaía en el contribuyente, a diferencia de lo que acontece con las normas generales antielusión, aspecto que también recoge el fallo de casación. Corte Suprema, Rol N° 41.510-2017, de 22 de abril de 2020.

<sup>64</sup> Corte de Apelaciones de Santiago, Rol N° 2.866-2016, de 6 de octubre de 2016.

especial ánimo. Al respecto, se considera que al igual que en el caso del abuso de las formas jurídicas, el legislador pondera la posición anímica del contribuyente y presume su mala fe en el artículo 4º bis del CT, sin que se requiera su acreditación. Esta postura se refuerza por aplicación del principio interpretativo, según el cual la norma especial prima por sobre la norma general si se tiene presente que el artículo 8º bis del CT, tras el cambio que introdujo la Ley N° 21.210, declara con carácter general la buena fe de los contribuyentes. Luego, la regulación del artículo 4º bis ha de presentar cierta particularidad para ameritar su mantención tras la enmienda legal, la que no puede ser otra que la argumentada en estas líneas.

Ahora bien, se ha señalado que en atención a la naturaleza evasiva de esta figura, ella presupondrá por parte del contribuyente una posición anímica tendiente a ocultar algo. Existiría plena conciencia y ánimo subjetivo, lo que la podría llevar a constituir delito<sup>65</sup>. Sin embargo, se estima que dicho examen es propio del Derecho penal y tiene incidencia para entender configurado el delito respectivo, no para los efectos que aquí se examinan y que se refieren al cobro del impuesto adeudado. Como se verá a continuación, esta es también la postura del ente fiscalizador.

En efecto, el carácter objetivo de la simulación es analizado por el SII junto con el abuso. En este punto manifiesta que ambas instituciones permiten desvirtuar por causas objetivas la buena fe que se predica del contribuyente, ya que *“más que atender a elementos de tipo subjetivo o intencional, atienden a la disparidad entre los hechos o actos que han sido relevados por el legislador al estándar de dar nacimiento a la obligación tributaria, con la forma que los ampara”*<sup>66</sup>. Refiriéndose concretamente a la figura del artículo 4º quáter del CT, agrega que la *“simulación para efectos del derecho penal tributario exige elementos subjetivos que no son necesarios de considerar, a juicio del legislador, al momento de determinar que un determinado acto o contrato es elusivo por simulado”*<sup>67</sup>. Y añade que *“se trata de una NGA, la que, al igual que las normas especiales anti elusión que también contempla el ordenamiento tributario, buscan cautelar el principio de legalidad de los tributos. Se reitera que, en general, las normas legales señaladas prescinden de los elementos subjetivos que son usualmente utilizados en el derecho infraccional o penal, en cuanto carece de relevancia la determinación de la culpa o dolo para los fines de su aplicación”*<sup>68</sup>.

La simulación del artículo 4º quáter del CT tiene una fuerte inspiración no solo en la legislación española<sup>69</sup>, sino también en la brasileña. En el caso de esta última existe cierta coincidencia con la norma chilena en la especificación de los casos en que existe simulación<sup>70</sup>. En dicha jurisdicción se ha entendido que no es una exigencia legal acreditar la existencia de dolo, sino que la figura se verifica por el pacto para simular con la correspondiente interposición de persona, o bien, con la constitución de un negocio ficticio; el dolo tiene relevancia, pero en los casos de evasión vinculados a delitos tributarios, hecho que nada tiene que ver con la liquidación tributaria<sup>71</sup>.

Se estima que el análisis realizado hasta este punto permite concluir que tanto el abuso de las formas jurídicas como la simulación tienen un carácter objetivo. Con todo, se considera necesario determinar el tipo de actuación que supone aplicar una norma general antielusiva a fin de develar si más allá de los términos objetivos en que están redactadas las normas que

---

<sup>65</sup> AVILÉS (2014), pp. 240, 246, 248.

<sup>66</sup> Circular SII N° 65, de 2015, p. 12.

<sup>67</sup> Circular SII N° 65, de 2015, p. 15.

<sup>68</sup> Circular SII N° 65, de 2015, p. 15.

<sup>69</sup> En España la simulación además está tipificada como ilícito administrativo o penal, siendo determinante para estar ante una u otra sanción la cuantía de lo defraudado.

<sup>70</sup> Artículo 116: *“Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”*, incluido por la Ley Complementaria núm. 104, de 10 de enero de 2001. Como se ve, alude a la disimulación de la ocurrencia del hecho gravado y de la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria.

<sup>71</sup> TAVEIRA (2008), pp. 148 y s., 308 y s. De hecho el autor afirma que se debe objetivar la apreciación de la evasión cuando se persigue el cumplimiento de la obligación principal, pero no cuando se persigue su sanción penal o administrativa.

recogen estas figuras, y de lo dispuesto en el artículo 4º bis del CT, es necesario acreditar un determinado ánimo del contribuyente por la aplicación de las reglas generales.

#### **4. Las facultades correctivas del SII como medidas de restablecimiento del Derecho tributario**

Desde una perspectiva civil se ha señalado que una vez que operan las normas generales antielusivas (abuso y simulación) se produce una ineficacia de acto jurídico por causas extrínsecas, porque se estaría ante una inoponibilidad por fraude<sup>72</sup>. Sin embargo, tal apreciación solo explica la razón por la cual el acto jurídico celebrado, o el conjunto de ellos, no produce efectos respecto de un tercero, como es la Administración tributaria. De aceptarse que este es el efecto civil –aspecto sobre el cual no se toma postura definitiva–, de todos modos resta por identificar si la reacción del ordenamiento jurídico desconociendo los efectos de tales actos se debe a la verificación de un ilícito.

Se comparte en este punto la postura de aquella doctrina que considera que desde que el ordenamiento tributario reacciona corrigiendo los efectos impositivos de un acto jurídico, o de un conjunto de ellos, no se puede afirmar que sean lícitos para el Derecho tributario, pese a que en el ámbito civil se mantenga incólume el principio de conservación de los actos<sup>73</sup>. Por ello se explica que en la doctrina nacional se afirme que el procedimiento para la aplicación del abuso y la simulación es de carácter infraccional<sup>74</sup>, pues efectivamente existe un incumplimiento o infracción a la normativa tributaria sustantiva.

Luego, la duda que cabe es si dicha sanción tiene lugar por la comisión de un ilícito administrativo o penal, en lo que desde la teoría clásica se denomina como el ejercicio del *ius puniendi* del Estado, o bien, por una simple contravención de lo prescrito en la normativa tributaria. Precisar este aspecto cobra relevancia desde el momento en que determina las normas y principios aplicables<sup>75</sup> y, en definitiva, de la consideración o no de aspectos de índole subjetiva, como son el dolo o la culpa derivados de la vigencia del principio de culpabilidad.

A partir de la revisión efectuada hasta el momento, se constata que resulta fundamental determinar en qué consisten las contravenciones tributarias en que incurre el contribuyente y que habilitan a la Administración tributaria a corregir la declaración de impuestos, sea autodeclaración o aquella efectuada por la propia entidad fiscalizadora. Luego de ello será necesario identificar si lo mismo es predicable de la aplicación de las figuras del abuso y la simulación, pues su procedencia es declarada por un tribunal.

##### *4.1. La fiscalización del correcto cumplimiento tributario a cargo del SII*

Desde un punto de vista normativo el SII está dotado de ciertas potestades administrativas de carácter tributario por las cuales puede aplicar y fiscalizar los tributos respecto de los cuales es competente. Esta atribución se manifiesta en facultades concretas, expresamente establecidas en la ley, que le permiten inspeccionar o fiscalizar tributos, liquidarlos, girarlos, resolver recursos administrativos y determinar la comisión de sanciones, por nombrar las más comunes<sup>76</sup>.

En este contexto, la Administración tributaria puede revisar las declaraciones presentadas, pero también está habilitada para identificar hechos gravados verificados y que son ignorados por la autoridad, persiguiendo su correcta tributación. Tales atribuciones tienen por objeto verificar si la declaración del contribuyente se ajustó a la normativa vigente y, en su

<sup>72</sup> MATUS (2017), pp. 75 y s.; BOETSCH (2016), pp. 121, 134. También TAVEIRA (2008), pp. 203 y s.

<sup>73</sup> TAVEIRA (2008), pp. 92, 163, 201, 204.

<sup>74</sup> MATUS (2017), p. 77.

<sup>75</sup> Según la teoría clásica existe una cierta coincidencia entre los principios penales y los administrativos. El fundamento de este proceder radica en la sentencia del Tribunal Constitucional, Rol Nº 244-1996, 26 de agosto de 1996, según la cual al ámbito administrativo sancionador se aplican los principios tributarios de manera matizada.

<sup>76</sup> RADOVIC (1998), pp. 10 y s.

caso, si cumplió con la obligación de enterar la suma de dinero resultante de manera oportuna y completa. En dicho procedimiento, garantizándose los derechos establecidos al contribuyente, el Servicio podrá exigir la “pretensión legal, pero no lo que exceda de ella”<sup>77</sup>.

En el ejercicio de las atribuciones de inspección puede ocurrir que el SII detecte que el contribuyente no cumplió o cumplió de manera imperfecta la legislación tributaria. Detectado el incumplimiento, se dictará un acto administrativo terminal –liquidación, resolución o giro– mediante el cual se modificará el resultado declarado y, de ser procedente, se le determinará una diferencia de impuestos con los recargos legales respectivos.

En tal supuesto se puede afirmar que lo que el SII detectó fruto de una fiscalización fue una conducta antijurídica del contribuyente, lo que habilita a la Administración tributaria a ejercer las atribuciones de corrección de las cuales está dotada. Pero ello no quiere decir que se haya verificado una conducta típica que esté sancionada con una sanción administrativa o con una pena. Afirmar algo diverso siguiendo la doctrina clásica implicaría hacer aplicables las garantías penales matizadas y, por ende, el principio de culpabilidad. Ello carece de sentido cuando lo que se persigue es que se paguen los impuestos que se adeuden, o bien, que se corrija el resultado tributario declarado. Lo señalado no obsta a que si un determinado incumplimiento además es recogido por un tipo que configura un ilícito –administrativo o penal– pueda aplicarse una sanción.

En este sentido, dentro del ámbito que posibilita el respeto del principio de legalidad se ha afirmado que en su actuación el SII ejerce actividad de policía<sup>78</sup>, en el entendido que controla, denuncia y, eventualmente, sanciona las infracciones cometidas por el ciudadano a la normativa atentatoria del orden público, ya que “persigue el resguardo del cumplimiento de las obligaciones impositivas y la igualdad equitativa de las condiciones para ello”<sup>79</sup>.

Se estima que en esta clave deben ser interpretadas las afirmaciones que señalan que todo incumplimiento de la normativa tributaria tendrá su origen en una infracción a la misma, debiendo ser detectada esta circunstancia en la fiscalización para hacer posible su sanción<sup>80</sup>. Es decir, la sanción debe ser reconducida a la idea de que si se incumple una norma existe una consecuencia, siendo ella la corrección por parte de la Administración tributaria de lo declarado por el contribuyente.

#### *4.2. El restablecimiento de la legalidad como actividad que no forma parte del Derecho administrativo sancionador*

Lo señalado previamente es del todo relevante si se tiene presente que el abuso de las formas jurídicas y la simulación se insertan dentro de las potestades con que cuenta la Administración tributaria para detectar incumplimientos y lograr la correcta tributación. En este sentido, se comparte lo señalado respecto a que se tratarían de procedimientos infraccionales, pues suponen una antijuridicidad al realizar una conducta que el Derecho tributario no admite y corrige. Pero no se puede hablar de que tengan el carácter de una sanción administrativa, producto de la configuración de un injusto administrativo.

Por tanto, corresponde finalmente delimitar el campo de la sanción administrativa de este otro tipo de medidas que se pueden aplicar al contribuyente.

En este sentido, una definición muy utilizada de sanción administrativa es aquella que señala que es un “mal infligido por la Administración a un administrado como consecuencia de una conducta ilegal”<sup>81</sup>. Sin embargo, se ha apuntado que esta conceptualización no permite deslindar la figura de otras medidas que impone la Administración a consecuencia de conductas

---

<sup>77</sup> HENSEL (2005), p. 329.

<sup>78</sup> ZURITA (2017), pp. 105 y ss. Sobre la evolución del concepto de policía, véase SALINAS (2019), pp. 17 y ss.

<sup>79</sup> ZURITA (2017), pp. 105 y s.

<sup>80</sup> MATUS Y PÉREZ (2021), p. 201.

<sup>81</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA (1976), p. 399.

illegales y que buscan eliminar sus efectos<sup>82</sup>. La importancia de este aspecto es capital, ya que, como se dijo, redundaría en la aplicación o no de los principios penales de manera matizada<sup>83</sup> a una concreta actuación de un servicio público.

El concepto sanción excede los deslindes del Derecho sancionatorio –administrativo, sancionatorio no penal y penal–, y más bien se inserta en la teoría general del Derecho. Ello, por cuanto existen, por ejemplo, sanciones civiles<sup>84</sup>. Si se centra la mirada en las sanciones administrativas, estas tienen una característica particular, ya que son de naturaleza constitutiva, de contenido aflictivo y con un fin punitivo, toda vez que el infractor queda en una posición jurídica nueva o distinta, desfavorable a aquella que gozaba antes de cometer la infracción, que generalmente consisten en un pago y/o la pérdida de una situación subjetiva favorable constituida por el Derecho administrativo, que busca la represión del incumplimiento<sup>85</sup>.

No parece ser esta la finalidad perseguida por el SII cuando en un contexto de fiscalización de la correcta y oportuna determinación de la obligación tributaria detecta un incumplimiento normativo y lo corrige. Este solo hecho no busca castigar al contribuyente que incumple la normativa tributaria, pese a que se determinará una consecuencia adversa como es la diferencia tributaria que se le comunicará, o bien, la corrección del resultado tributario. Por lo mismo, en este tipo de actuaciones no tienen aplicación los principios del *ius puniendi* de manera matizada<sup>86</sup>. En cambio, sí regirá el principio de legalidad que regula el actuar de todo órgano público de conformidad a lo prescrito en el artículo 6° de la Constitución Política de la República.

Si la actuación de la Administración tributaria cuando corrige la declaración de impuestos no es una sanción administrativa, debe identificarse a qué tipo de medida corresponde.

Al respecto, la doctrina administrativa española ha identificado el restablecimiento del derecho como una medida adversa que impone la Administración, pero que no corresponde a una sanción administrativa<sup>87</sup>. Esta idea ha sido recogida por la doctrina nacional<sup>88</sup>. Lo que caracteriza a esta medida es que declara el régimen sustantivo incumplido y que su contenido se limita a restablecer la situación indebidamente alterada, sin añadir ni quitar nada a la posición jurídica del infractor, ya que lo que busca es reparar el incumplimiento restituyendo las cosas al estado anterior al incumplimiento<sup>89</sup>.

En este sentido, se comparte lo expresado en orden a que solo deben utilizarse como sanciones aquellas medidas que afecten de forma negativa al infractor y que, en consecuencia, puedan dejar de aplicarse, sin daño al interés público, si el supuesto infractor no puede ser sancionado<sup>90</sup>. En cambio, “[e]l resto de medidas, dirigidas a la defensa de los intereses públicos, no deben utilizarse como sanciones, porque no tiene sentido que la protección de los intereses públicos quede condicionada por las circunstancias personales del supuesto infractor”<sup>91</sup>. Lo anterior, aplicado a la legalidad urbanística ha llevado a sostener que sería “impensable que las medidas de protección de la legalidad urbanística puedan quedar sin efecto por circunstancias subjetivas del sujeto contra el que se dirigen, como la falta de culpa, precisamente por esta implicación directa de intereses públicos y de terceros, pues ello equivaldría a reconocer que se admite un daño a esos intereses públicos o de terceros”<sup>92</sup>.

---

<sup>82</sup> HUERGO (2007), p. 205.

<sup>83</sup> CASINO (2011), p. 569.

<sup>84</sup> Piénsese en la sanción de ineficacia asociada a la nulidad absoluta o relativa, a la inexistencia –si se acepta que tiene cabida en nuestro derecho–, y a la inoponibilidad. Las tres primeras asociadas a sanciones de ineficacia por causas intrínsecas; la última, por causas extrínsecas del acto jurídico. Como señala VIAL (2019), p. 233, el sistema jurídico sanciona los actos jurídicos que no cumplen con los requisitos establecidos en la ley, la que puede afectar al acto o a sus efectos.

<sup>85</sup> CASINO (2011), pp. 571 y s. En similares términos, ENTEICHE (2017), p. 54.

<sup>86</sup> En contra MATUS (2017), pp. 77, 88, para quien al ser este procedimiento infraccional, no puede prescindir de los principios del Derecho punitivo.

<sup>87</sup> GARCÍA (2017), p. 4.

<sup>88</sup> GÓMEZ (2017), p. 490.

<sup>89</sup> CASINO (2011), p. 572.

<sup>90</sup> HUERGO (2007), p. 234.

<sup>91</sup> HUERGO (2007), p. 234.

<sup>92</sup> HUERGO (2007), p. 229. En cuanto a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional CORDERO (2014), pp. 350 y ss. constata que este ha incluido dentro del concepto de sanción administrativa medidas que más bien son de restablecimiento de la legalidad, a fin de

Se considera que cuando la Administración tributaria hace uso de sus facultades correctivas hay un interés público perseguido, el cual no es otro que buscar que las personas cumplan con su deber de contribuir al financiamiento del gasto público. Es decir, la actuación fiscalizadora contribuye a lograr que se solventen los gastos derivados del ejercicio de la actividad estatal en los casos en que se ha verificado el hecho gravado y, a su vez, el Estado lo que pretende es la satisfacción del bien común. Por tanto, no tendría sentido inhibir la corrección de las declaraciones presentadas por los contribuyentes cuando en el incumplimiento de la legalidad estos no actuaron ni siquiera con culpa. Para estos efectos la posición anímica del obligado tributario es indiferente, basta que no haya respetado lo que dispone la ley.

Sentado lo anterior, se estima que tanto el abuso como la simulación corresponden a medidas que buscan corregir comportamientos del contribuyente que vulneran directa o indirectamente los preceptos tributarios, es decir, dan cuenta de supuestos de restablecimiento de la legalidad ya que, si bien son declaradas por un tribunal, la Administración tributaria insta a que se sustancie un juicio en el que se declarará el incumplimiento de la normativa tributaria. Declarada la existencia de elusión (abuso o simulación), se corregirá la infracción a la ley, sin sancionar en forma alguna al contribuyente por esa sola constatación. Por tal motivo, no es necesario acreditar ningún tipo de posición anímica del infractor. Para una mejor comprensión se puede decir que se está ante una sanción de carácter civil.

La conclusión anterior no se ve alterada por el hecho de que sea un tribunal de justicia el que determina que se verifican sus presupuestos legales, pues esta particular estructura del sistema chileno tiene una razón histórica: se evitó volver a una época no muy lejana en que el SII era juez y parte en la primera instancia de los litigios tributarios<sup>93</sup>. Se estima que el órgano competente para aplicar la medida no determina su naturaleza, pues de todos modos con la declaración de elusión se busca el restablecimiento de la legalidad quebrantada: de manera indirecta en el caso del abuso, caracterizado por su apego a la letra de la ley<sup>94</sup>, y de forma directa en la simulación, desde el momento en que hay una situación que tiene lugar y se disimula<sup>95</sup>.

Proceder de otro modo generaría una asimetría incompatible con las exigencias derivadas del principio de igualdad, generando una discriminación arbitraria respecto de aquellos contribuyentes que simplemente incumplen la legalidad, por ejemplo, rebajando íntegramente un gasto que debe ser reconocido en diversos períodos tributarios, supuesto en el cual al SII le bastaría constatar la infracción y corregirla, beneficiando a otros, que con su actuar ocultan la verificación de un hecho gravado. Porque en este último caso el sistema no admitiría una corrección de los efectos tributarios derivados de la estructura implementada si no se acredita la concurrencia de una especial intencionalidad.

Lo señalado es más evidente si se tiene presente que existe otra figura que directamente sanciona y castiga supuestos vinculados con la elusión recogida en los artículos 4° ter y 4° quáter del CT, como es el ilícito del artículo 100 bis del CT, respecto del cual sí se debieran aplicar los principios penales de manera matizada, al menos para la postura clásica en esta materia. Con todo, debe realizarse una precisión: si bien la conducta tipificada y que sanciona al asesor tributario no se enmarca dentro del Derecho penal, puede cuestionarse su carácter de sanción administrativa *stricto sensu*, habida cuenta que es declarada por un tribunal. Esa misma problemática también se detectó en materia de libre competencia, ya que la comisión de los

---

hacer aplicables los principios del justo y racional procedimiento, y se ha apegado al concepto más estricto de sanción administrativa que aquí se esboza para los efectos de aplicar las garantías sustantivas, dentro de las cuales se encuentra el principio de culpabilidad.

<sup>93</sup> Véase al respecto BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL (2014), pp. 286 y ss., 313, 327, 523 y ss., 829, 955, 1143, 1399, 1405, 1427 y 1680.

<sup>94</sup> Durante la tramitación de la Ley Nº 20.899 el Subsecretario de Hacienda señaló que en los casos de abuso el contribuyente sigue paso a paso lo que está escrito en las normas. La operación es válida, pero lo relevante es el razonamiento del conjunto de acciones llevadas a cabo que buscaban situar al contribuyente en una posición tributaria distinta. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL (2016), pp. 597 y 599.

<sup>95</sup> La verificación del hecho gravado, la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria o su verdadero monto o data.

ilícitos que dan origen a la aplicación de una multa es declarada por el Tribunal de Defensa de la Libre Competencia y no por la Administración<sup>96</sup>.

Finalmente, se estima que todo lo razonado previamente permite afirmar que no es correcto lo que expresa el SII en orden a que el cobro de impuesto por aplicación de las normas generales antielusión y la persecución penal son incompatibles<sup>97</sup>, toda vez que no diferencia dos planos diversos: el cobro de impuesto (artículo 4º quáter del CT) y el castigo a la conducta implementada (artículo 97 N° 4 inciso 3º del CT), para cuya aplicación deben respetarse las garantías penales.

## 5. Conclusiones

El trabajo constata que pese a encontrarse vigentes el abuso de las formas jurídicas y la simulación, no existen casos en que el SII haya solicitado la declaración de elusión a los Tribunales de Justicia. Cierta doctrina considera que esto se debe a que el ente fiscalizador debe acreditar una especial posición anímica del contribuyente, es decir, un determinado elemento subjetivo. Ello conllevaría una posible dificultad probatoria al exigir acreditar intenciones.

Si se analiza la realidad española que sirve de inspiración a la regulación chilena en esta materia, se constata que respecto del conflicto en la aplicación de la norma tributaria hay un consenso generalizado en orden a su carácter objetivo, lo que se explica por los cambios que experimentó la configuración legal de la norma general antielusión en dicha jurisdicción. En efecto, en un primer momento la ley contempló una exigencia reforzada de acreditar un ánimo especial de eludir del contribuyente. Tras una enmienda legal esta exigencia se mantuvo, pero se morigeró y, finalmente, la figura se objetiva eliminando cualquier referencia a aspectos subjetivos. En lo que se refiere a la simulación el panorama es distinto ya que, pese a que la jurisprudencia considera que la conducta es dolosa, para efectos del cobro de impuestos no se exige la acreditación de aspectos subjetivos, lo que sí es necesario para efectos sancionatorios.

Si se centra la mirada en la realidad nacional se constata que ni el abuso de las formas jurídicas ni la simulación incorporan elementos subjetivos que deban ser acreditados por el SII, entidad que en estos procesos tiene legalmente la carga de la prueba. Es más, la propia normativa pareciera asumir que ese componente subjetivo existe, pero prescinde de su prueba, toda vez que acreditados los presupuestos del abuso y la simulación, interpretando *a contrario sensu* el artículo 4º bis del CT, se puede afirmar que el legislador entiende que en los casos en que se verifican los presupuestos objetivos de ambas figuras y se declara judicialmente la elusión, el contribuyente está de mala fe.

Con todo, pudiera quedar alguna duda acerca de la naturaleza de las medidas correctivas de las cuales está dotada la Administración tributaria en materia de normas generales antielusivas y que presuponen la declaración de elusión de un tribunal.

Desde un punto de vista civil se ha afirmado que el SII puede prescindir de los efectos emanados del acto abusivo o simulado porque le sería inoponible. Sin embargo, desde la perspectiva del Derecho público se debe identificar si el abuso y la simulación suponen el ejercicio de las potestades sancionatorias de la Administración, pues en tal caso deberían tener aplicación los principios del *ius puniendi* y, consecuentemente, el principio de culpabilidad.

Se estima que la naturaleza de ambas figuras no corresponde a una sanción administrativa, ya que tanto el abuso como la simulación suponen un incumplimiento de la legalidad tributaria por parte del contribuyente, un actuar antijurídico, razón por la cual el legislador habilita a prescindir de los efectos tributarios derivados de sus actos. No obstante, esta reacción del ordenamiento jurídico solo busca restablecer la legalidad quebrada de manera directa en la simulación e indirectamente en el abuso.

En consecuencia, no persiguen castigar y, si se quiere, tienen una naturaleza de sanción civil, mas no administrativa ni menos aún penal. Tanto es así que el CT contempla otro tipo de

---

<sup>96</sup> Véase MAÑALICH (2014), p. 545 y NAVARRO (2021), p. 340.

<sup>97</sup> Circular SII N° 65, de 2015, pp. 17 y s.

normas en las cuales se persigue precisamente el castigo de conductas vinculadas a la verificación del abuso y la simulación, como es el ilícito del artículo 100 bis del CT.

En consecuencia, para entender verificados los presupuestos de las normas generales antielusivas no es exigible acreditar un ánimo especial de parte del contribuyente. Finalmente, como hay una ausencia de castigo en la aplicación del abuso y la simulación, no existe una incompatibilidad *a priori* con el castigo de la conducta, si se respetan las exigencias que rigen el ejercicio del *ius puniendi* y la actuación es típica.

#### BIBLIOGRAFÍA CITADA

ALESSANDRI, ARTURO; SOMARRIVA, MANUEL y VODANOVIC, ANTONIO (2009): Tratado de derecho civil. Partes preliminar y general, 7ª edición (Santiago, Editorial Jurídica de Chile), tomo II.

ALESSANDRI, ARTURO; SOMARRIVA, MANUEL y VODANOVIC, ANTONIO (2016): Tratado de los derechos reales. Bienes, 7ª edición (Ediciones Jurídicas de Santiago), tomo I.

ALONSO GONZÁLEZ, LUIS MANUEL (2016): Sociedades profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal (Madrid, Marcial Pons).

ARIAS VELASCO, JOSÉ (1994) “Dictamen sobre el fraude de ley tributaria y figuras afines en su aplicación a un caso concreto”, en: Revista Técnica Tributaria (Nº 24), pp. 19-44.

AVILÉS HERNÁNDEZ, VÍCTOR MANUEL (2014): Legalidad tributaria y mecanismos antielusión, 2ª edición (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

AVILÉS HERNÁNDEZ, VÍCTOR MANUEL y BOETSCH GILLET, CRISTIÁN (2019): “Comentario sobre sentencia que sanciona a la elusión sin aplicar la norma general anti elusión”, en: Sentencias Destacadas 2018 (Nº 15), pp. 143-184.

BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL (2014): “Historia de la Ley Nº 20.780”. Disponible en: <https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4406/> [visitado el 08 de marzo de 2021].

BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL (2016): “Historia de la Ley Nº 20.899”. Disponible en: <https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4829/> [visitado el 08 de marzo de 2021].

BOETSCH GILLET, CRISTIÁN (2016): La norma general anti elusión. Análisis desde la perspectiva del Derecho privado (Santiago, Ediciones UC).

BRAVO BRUNIER, PABLO (2020): “El catálogo de esquemas tributarios. Un análisis comparado entre los catálogos publicados en Chile y el Reino Unido”, en: Anuario de Derecho Tributario (Nº 12), pp. 46-75.

CASINO RUBIO, MIGUEL (2011): “La indebida confusión entre sanciones y otras medidas administrativas de policía (Comentario a la STS de 2 de febrero de 1998, Ar. 2060)”, en: Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica (Nº 283), pp. 569-574.

CORDERO QUINZACARA, EDUARDO (2014): Derecho administrativo sancionador. Bases y principios en el Derecho chileno (Santiago, Legal Publishing).

CZOLLAK, ALEJANDRA y YÁÑEZ, FELIPE (2020): “El impacto de la cláusula general antielusiva en la interpretación administrativa-tributaria de entidades e instrumentos financieros híbridos”, en: Faúndez, Antonio y Saffie, Francisco (Coords.), Interpretación de la ley tributaria (Santiago, Thomson Reuters), pp. 169-187.

DE CASTRO, FEDERICO (1985): El negocio jurídico (Madrid, Editorial Civitas S.A.).

DELGADO PACHECO, ABELARDO (2018): Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea (Cizur Menor, Aranzadi).

DÍEZ DUARTE, RAÚL (2014): La simulación del contrato en el Código Civil Chileno, 3ª edición (Santiago, Editorial Metropolitana).

- ENTEICHE, NICOLÁS (2017): Las sanciones administrativas. El problema de la proporcionalidad (Valencia, Tirant lo Blanch).
- FAÚNDEZ UGALDE, ANTONIO (2014): “Reorganización empresarial y planificación tributaria”, en: *Revista de Estudios Tributarios* (Nº 11), pp. 173-187.
- GARCÍA BERRO, FLORIÁN (2018): Elusión tributaria y cláusulas antiabuso en la jurisprudencia del Tribunal Supremo (Madrid, Fundación Impuestos y Competitividad).
- GARCÍA DE ENTERRÍA, EDUARDO (1976): “El problema jurídico de las sanciones administrativas”, en: *Civitas. Revista española de Derecho Administrativo* (Nº 10), pp. 399-430.
- GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, FRANCISCO (2017): *Sanciones administrativas. Garantías, derechos y recursos del presunto responsable*, 4ª edición (Granada, Comares).
- GARCÍA NOVOA, CÉSAR (2003): “La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de la Ley General Tributaria”, en: *Quincena Fiscal* (Nº 8) pp. 9-26.
- GÓMEZ CABRERA, CECILIO (1997): “El fraude a la ley tributaria a la luz de su nueva regulación”, en: *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (Vol. 47, Nº 246), pp. 837-882.
- GÓMEZ GONZÁLEZ, ROSA (2017): “La potestad normativa sancionadora municipal. Análisis de la operatividad del principio de legalidad”, en: *Ius et Praxis* (Vol. 23, Nº 2), pp. 485-506.
- GÓMEZ VERDESOTO, MARTA (1997): “El fraude a la ley tributaria: su nueva regulación en el artículo 24 de la Ley General Tributaria y su previsible desarrollo reglamentario”, en: *Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia* (Nº 1, Año 13), pp. 92-103.
- HENSEL, ALBERTO (2005): *Derecho tributario* (Traducc. Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuellar Serrano y Enrique Ortiz Calle, Madrid, Marcial Pons).
- HERRERO MADARIAGA, JUAN (1976): “El fraude de ley como elusión ilícita de los tributos”, en: *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (Nº 10), pp. 319-334.
- HUERGO LORA, ALEJANDRO (2007): *Las sanciones administrativas* (Madrid, Iustel).
- LARRAZ, JOSÉ (1952): *Metodología aplicativa del derecho tributario* (Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado).
- LOPES COURINHA, GUSTAVO (2016): “Portugal”, en: *V.V.A.A., GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (Amsterdam, IBDF), pp. 515-531.
- MAGASICH AIROLA, ÁLVARO PABLO (2016): *La derrotabilidad, fraude de ley y cláusula general antielusiva. Análisis desde el derecho tributario español y chileno. Tesis para optar al grado de doctor en Derecho y Ciencia Política por la Universidad de Barcelona*. Disponible en: [https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/403950/AMA\\_TESIS.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/403950/AMA_TESIS.pdf?sequence=1&isAllowed=y) [visitado el 10 de agosto de 2021].
- MAÑALICH, JUAN PABLO (2014): “El principio ne bis in idem frente a la superposición del derecho penal y el derecho administrativo sancionatorio”, en: *Política Criminal* (Vol. 9, Nº 18), pp. 543-563.
- MARTÍN, JUAN; LOZANO, CARMELO; TEJERIZO, JUAN y CASADO, GABRIEL (2016): *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 27ª edición (Madrid, Tecnos).
- MATUS, MARCELO (2017): “La elusión tributaria y su sanción en la Ley Nº 20.780. Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo”, en: *Ius et Praxis* (Año 23, Nº 1), pp. 67-90.
- MATUS, MARCELO y PÉREZ, ABUNDIO (2021): *Manual de Código Tributario*, 12ª edición (Santiago, Thomson Reuters).
- MESONERO-ROMANOS, JULIO (1969): “El fraude de ley en la Ley General Tributaria (algunos comentarios)”, en: *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (Vol. 19, Nº 80), pp. 357-377.

- MORA LORENTE, AMPARO (2001): “La inaplicación administrativa del fraude en materia tributaria”, en: Revista de Información Fiscal (Nº 45), pp. 81-122.
- NAVARRO SCHIAPPACASSE, MARÍA PILAR (2018): “Normas generales antielusión: naturaleza jurídica y sanción. Tesis para optar al grado de doctor en Derecho y Ciencia Política por la Universidad de Barcelona”. Disponible en: <https://www.tdx.cat/handle/10803/565698> [visitado el 10 de agosto de 2021].
- NAVARRO SCHIAPPACASSE, MARÍA PILAR (2021): Normas generales antielusión y su sanción en el derecho chileno (Valencia, Tirant lo Blanch).
- PALAO TABOADA, CARLOS (2009a): “Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias”, en: Palao Taboada, Carlos, La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal (Valladolid, LexNova), pp. 35-43.
- PALAO TABOADA, CARLOS (2009b): “El fraude a la ley en el Derecho tributario”, en: PALAO TABOADA, Carlos, La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal (Valladolid, LexNova), pp. 21-33.
- PALAO TABOADA, CARLOS (2009c): “La interpretación y aplicación de las normas tributarias en la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria”, en: Palao Taboada, Carlos, La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal (Valladolid, LexNova), pp. 45-62.
- PONT, JOAN FRANCESC (2006): La simulación en la nueva LGT (Madrid, Marcial Pons).
- RADOVIC, ÁNGELA (1998): Obligación tributaria (Santiago, Editorial Jurídica ConoSur Ltda.).
- SALINAS BRUZZONE, CARLOS (2019): Análisis crítico de las prerrogativas sancionatorias del Estado. Bases para la comprensión autónoma del derecho sancionador regulatorio en Chile (Santiago, Thomson Reuters).
- TAVEIRA, HELENO (2008): Derecho tributario y Derecho privado. Autonomía privada, simulación y elusión tributaria (Traducc. Laura Criado Sánchez, Madrid, Marcial Pons).
- UGALDE PRIETO, RODRIGO (2018): Elusión tributaria. El abuso de las formas jurídicas y la simulación (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- VERGARA QUEZADA, GONZALO (2016): Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias (Santiago, Editorial Libromar).
- VIAL DEL RÍO, VÍCTOR (2019): Teoría general del acto jurídico, 5ª edición (Santiago, Editorial Jurídica).
- ZORNOZA PÉREZ, JUAN (2010): “La simulación en Derecho tributario”, en: Arrieta, Juan; Collado, Miguel y Zornoza, Juan (Dirs.), Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo (Cizur Menor, Aranzadi Thomson Reuters), tomo I , pp. 553-579.
- ZURITA, MILENKO (2017): El acto administrativo tributario, 2ª edición (Santiago, Libromar).

#### JURISPRUDENCIA CITADA

#### JURISPRUDENCIA NACIONAL

- CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DEL PROYECTO DE LEY QUE MODIFICA LA LEY Nº 4.601, LEY DE CAZA, A FIN DE PROTEGER LA FAUNA (1996): Tribunal Constitucional 26 agosto 1996 (requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad), Rol Nº 244-1996, en: [www.tribunalconstitucional.cl](http://www.tribunalconstitucional.cl).
- IMPARTE INSTRUCCIONES ACERCA DE LAS NORMAS INCORPORADAS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO POR LA LEY Nº 20.780, EN MATERIA DE MEDIDAS ANTI ELUSIÓN (2015): Servicio de Impuestos Internos 23 de julio de 2015 (interpretación administrativa), Circular 65, en: [www.sii.cl](http://www.sii.cl).

GAJARDO CON SII (2015): Corte Suprema 27 julio 2015 (reclamo tributario), Rol Nº 25.915-2014, en: [www.vlex.com](http://www.vlex.com).

MARAMBIO CON SII (2015): 1<sup>er</sup> Tribunal Tributario y Aduanero Región Metropolitana 23 diciembre 2015 (reclamo tributario), RIT GR-15-000126-2014, en: [www.tta.cl](http://www.tta.cl).

MARAMBIO CON MINISTERIO PÚBLICO (2016): Corte de Apelaciones Santiago 6 octubre 2016 (recurso de nulidad penal), Rol Nº 2.866-2016, en: [www.pjud.cl](http://www.pjud.cl).

MUÑOZ CON SII (2017): Tribunal Tributario y Aduanero Arica y Parinacota 12 mayo 2016 (reclamo tributario), RIT-GR-01-30-2016, en: <https://latam.tirantonline.com/latam/>, LTM23001524.

MUÑOZ CON SII (2017): Corte de Apelaciones Arica 8 septiembre 2017 (reclamo tributario), Rol Nº 10-2017, en: [www.pjud.cl](http://www.pjud.cl).

INBET S.A. CON SII (2018): Corte de Apelaciones Concepción 10 agosto 2018 (reclamo tributario), Rol Nº 1-2018, en: [www.pjud.cl](http://www.pjud.cl).

SEALED AIR CHILE INDUSTRIAL LTDA. CON SII (2018): Corte de Apelaciones Santiago, 13 noviembre 2018 (reclamo tributario), Rol Nº 44-2018, en: [www.pjud.cl](http://www.pjud.cl).

MUÑOZ CON SII (2020): Corte Suprema 22 abril 2020 (reclamo tributario), Rol Nº 41.510-2017, en: [www.pjud.cl](http://www.pjud.cl).

#### JURISPRUDENCIA INTERNACIONAL

SAN ESPAÑOLA, 9 octubre 2003, Rec. Nº 1090/2001.

STC ESPAÑOL 120/2005, 10 de mayo.

STS ESPAÑOL, 20 septiembre 2005, Rec. Nº 6683/2000.

STS ESPAÑOL, 25 marzo 2010, Rec. Nº 2559/2006.

STS ESPAÑOL, 29 marzo 2010, Rec. Nº 3400/2004.

STS ESPAÑOL, 30 mayo 2011, Rec. Nº 1061/2007.

STS ESPAÑOL, 23 mayo 2016, Rec. Nº 992/2014.

STS ESPAÑOL, 21 septiembre 2020, Rec. Nº 3130/2017.

STS ESPAÑOL, 15 octubre 2020, Rec. Nº 4328/2018.

#### RESPUESTA A SOLICITUDES DE ACCESO A LA INFORMACIÓN EFECTUADAS AL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

RES. EX. Nº LTNOT 13.956, 22 marzo 2018.

RES. EX. Nº LTNOT 18.121, 25 marzo 2020.

RES. EX. Nº LTNOT 19.303, 21 octubre 2020.

RES. EX. Nº LTNOT 20.931, 16 junio 2021.

#### NORMAS JURÍDICAS CITADAS

##### NACIONAL

CÓDIGO CIVIL, de 1855.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA, de 1980.

CÓDIGO TRIBUTARIO, de 1974.

LEY Nº 20.780, sobre reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Diario Oficial, 29 de septiembre de 2014.

LEY Nº 20.899, que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias. Diario Oficial, 8 de febrero de 2016.

LEY Nº 21.210, que moderniza la legislación tributaria. Diario Oficial, 24 de febrero de 2020.

#### INTERNACIONAL

CÓDIGO CIVIL (España), de 1889.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (Brasil), de 1966.

DECRETO 1836/1974, por el que se sanciona con fuerza de Ley el texto articulado del título preliminar del Código Civil (España). BOE, 31 de mayo de 1974.

LEY 230/1963, General Tributaria (España). BOE, 28 de diciembre de 1963.

LEY 25/1995, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (España). BOE, 20 de julio de 1995.

LEY 34/2015, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (España). BOE, 21 de septiembre de 2015.

LEY 58/2003, General Tributaria (España). BOE, 17 de diciembre de 2003.