



UNIVERSIDAD FINIS TERRAE  
FACULTAD DE DERECHO  
ESCUELA DE DERECHO

**ATRIBUCIONES FISCALIZADORAS DEL SERVICIO DE  
IMPUESTOS INTERNOS EN RELACIÓN A LAS NORMAS  
ANTIELUSIVAS**

FERNANDO LUIS RAMIREZ BARROS  
MARÍA JOSEFINA CASANUEVA MUENA

Memoria presentada a la Facultad de Derecho de la Universidad Finis Terrae, para optar al  
Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas

Profesor Guía: Sr. José Luis Zavala Ortiz

Santiago, Chile

2016

## INDICE

<b>Introducción</b> .....	p.1.
<b>1. Capítulo 1: “Aspectos generales y contexto de la Reforma Tributaria”</b> <i>(Motivos por los cuales se realiza la reforma tributaria)</i> .....	p.3.
<b>1.1</b> ¿Qué es la reforma tributaria? .....	p.3.
<b>1.2</b> Objetivos de la reforma tributaria .....	p.4.
<b>1.3</b> Órganos públicos competentes .....	p.5.
<b>1.4</b> Facultades del SII.....	p.8.
<b>1.5</b> Situación nacional.....	p.8.
<b>1.6</b> Costos de la reforma tributaria .....	p.11.
<b>1.7</b> Visión económica.....	p.12.
<b>2. Capítulo 2: “Normas antielusivas y la legítima razón de negocios desde la perspectiva doctrinaria”</b> .....	p.13.
<b>2.1</b> Normas antielusivas.....	p.13.
<b>2.2</b> Legítima razón de negocios.....	p.18.
<b>3. Capítulo 3: “Normas sobre fiscalización tributaria”</b> .....	p.21.
<b>3.1</b> Análisis y marco regulatorio.....	p.21.
<b>3.2</b> Fundamento del artículo 59 del Código Tributario.....	p.22.
<b>4. Capítulo 4: “Ley 20.780 Nueva realidad tributaria”</b> .....	p.25.
<b>4.1</b> Introducción al régimen normas anti elusivas (Circular Número 65/2015)....	p.25.
<b>4.2</b> Análisis de las nuevas normas anti elusivas en particular.....	p.28.
<b>4.3</b> Impacto generado por la reforma tributaria.....	p.35.
➤ <b>4.3.1</b> Opinión e información sobre la reforma tributaria y el SII.....	p.36.
➤ <b>4.3.2</b> Realidad nacional y visión del Banco Mundial.....	p.38.
<b>Conclusión</b> .....	p.41.
<b>Bibliografía</b> .....	p.43.

## INTRODUCCIÓN

El Estado tiene múltiples necesidades y escasos recursos para poder satisfacerlas, por lo que se generan problemas económicos, tales como la falta de equidad en la distribución del ingreso, elusión y evasión de impuestos, poseer una carga tributaria baja generando problemas de inversión en la educación. Esto lo obliga a desarrollar una actividad para satisfacer dichas necesidades de la mejor manera posible, y es a lo que se llama la actividad financiera del Estado. Esta actividad financiera tiene distintos aspectos, como por ejemplo el político, es decir, en qué gastar más (salud o educación); también hay un aspecto económico que dice relación con la obtención de los recursos, de saber si se obtendrán de economías privadas (impuestos, préstamos), o de la propia economía de Estado, con sus empresas y recursos; también está el aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado, que conocemos como el derecho financiero. Este último son las normas que regulan la actividad financiera del Estado. El derecho siempre está presente, ya que debe regular las relaciones entre los particulares y el Estado. Evidentemente la CPE es una fuente de Derecho Tributario, que consagra los principios básicos, y que además limita la potestad tributaria. Sin duda que al margen de eso la principal fuente de derecho Tributario es la ley, y ello por aplicación y consecuencia del mismo principio de legalidad. Solamente la ley es la que puede establecer tributos, suprimirlos o modificarlos. Por tanto no cabe duda que es una de las principales fuentes. Dentro de la ley, encontramos un Ordenamiento Jurídico que está compuesto por varios cuerpos normativos, cuales son el Código Tributario, la ley de impuesto a la renta (establece la obligación sustantiva de las personas de tributar sobre su patrimonio adquirido/renta), ley de IVA, ley de impuesto a las herencias, donaciones y asignaciones, y la ley de impuesto de timbres y estampillas (es un impuesto que se aplica sobre los documentos que dan cuenta de operaciones de crédito de dinero). En este sentido se debe señalar que el artículo 1 del Código Tributario establece que *“Las disposiciones de este Código se aplicarán exclusivamente a las materias de tributación fiscal interna que sean, según la ley, de la competencia del Servicio de Impuestos Internos”*<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup>CODIGO TRIBUTARIO, EDICIÓN OFICIAL, Título Preliminar, artículo 1, Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, Febrero 2016. p. 2.

En definitiva el SII es una repartición o servicio con personalidad jurídica propia (autónoma), aun cuando depende administrativa y correlativamente del Ministerio de Hacienda. Hay una Dirección Nacional y luego están las direcciones regionales. La primera está a cargo del Director Nacional del SII, cuyas funciones más importantes son:

1. Interpretar administrativamente las leyes tributarias.
2. Tiene la tuición en materia de delitos tributarios. Así, solamente por iniciativa del Director Nacional se puede iniciar un proceso tributario penal, puede que el delito sea lo más flagrante y evidente pero si el director no se querella o denuncia no se persigue
3. Representar judicial y extrajudicialmente al SII.

Como ya se estableció con anterioridad, el estado está al servicio de la sociedad por lo que debe cumplir con la satisfacción de las necesidades colectivas que se generan a raíz de diversos hechos que ocurren en el desarrollo de la nación. Este desarrollo genera a su vez nuevas necesidades por lo que el sistema debe cambiar para adaptarse a esta nueva situación. Una de las principales es una profunda reforma educacional. Estas transformaciones significarán un importante incremento del gasto público. Evidentemente, esto implica la necesidad de realizar una reforma tributaria para contar con ingresos permanentes que permitan alcanzar una sustentabilidad fiscal. A continuación se va a analizar este fenómeno en relación al órgano encargado de fiscalizar, administrar, informar y normar las recaudaciones efectuadas por el Estado para la satisfacción de las necesidades de la nación, el Servicio de Impuestos Internos.

## Capítulo 1

“Aspectos generales y contexto de la Reforma Tributaria” (Motivos por los cuales se realiza la reforma tributaria)

### 1.1 ¿Qué es la reforma tributaria?

Cada país tiene una norma distinta que determina quién o quienes tienen la obligación de pagar impuestos, indicando el porqué de ello como también el monto que deben pagar por ese concepto. Las políticas internas de cada gobierno y sus economías son las que determinan si se debe o no modificar esta estructura, este cambio en el sistema se le conoce como “reforma tributaria”. Ahora bien, dependiendo de las características de la reforma tributaria, puede cambiar uno o varios aspectos de las leyes tributarias con lo que puede aumentar o disminuir los ingresos que recibe un país por concepto de impuestos. Si las finanzas públicas de un país son sólidas por medio de una administración eficiente, la población de esa nación tendrá una vida aceptable<sup>2</sup>.

Cada vez que se lleva a cabo una reforma fiscal en un país hay que considerar que su reforma sea llevada a cabo en forma satisfactoria para que cada uno de los resultados de dicha reforma sean los esperados por todos. El pago de los impuestos no debe jamás ser razón para minimizar el incentivo a las actividades económicas de una nación. Deben además adecuarse a las circunstancias económicas de un lugar determinado. Para alcanzar un desarrollo inclusivo, Chile necesita hacer importantes transformaciones sociales que representarán un incremento en el gasto público. Para contar con los ingresos permanentes que generan cambios profundos, se requiere de una reforma tributaria que asegure nuestra sustentabilidad fiscal.

---

<sup>2</sup>OVERBLOG [En línea]. Documenting electronic sources on the Internet. 2011 [Consulta: 21 Agosto 2015] <[https://es.over-blog.com/En\\_que\\_consiste\\_una\\_reforma\\_tributaria-1228321767-art337396.html](https://es.over-blog.com/En_que_consiste_una_reforma_tributaria-1228321767-art337396.html)>

## 1.2 “Objetivos de la reforma tributaria”:

Como ya se estableció con anterioridad, el Estado está al servicio de la nación y debe velar por el cumplimiento de las necesidades de sus ciudadanos, entregando todas las herramientas posibles para su correcto desarrollo y crecimiento. Los países que se han desarrollado, junto con el crecimiento sostenido han aumentado continuamente los bienes y servicios que ponen a disposición de sus ciudadanos, a través de las políticas públicas.

Chile tiene una carga tributaria baja, aún si se la compara con países desarrollados al momento de contar con un PIB per cápita similar al que nuestro país tiene en la actualidad. Las modificaciones que aquí anunciamos, con una elevación de la carga tributaria de 3 puntos del PIB, comienzan a cerrar esta brecha, quedando aún por debajo del promedio de los países de la OECD, al momento en que contaban con nuestro actual PIB per cápita.

El impacto de esta situación se limita a las empresas más pequeñas, que ciertamente tienen una mayor dificultad de acceso al financiamiento. Aun así, el impacto estimado sobre estas empresas es muy acotado y diseñaremos un conjunto de medidas para revertirlo.

En definitiva el gobierno de turno ha establecido que la Reforma Tributaria tiene cuatro objetivos:

1. Aumentar la carga tributaria para financiar, con ingresos permanentes, los gastos permanentes de la reforma educacional que emprenderemos, otras políticas del ámbito de la protección social y el actual déficit estructural en las cuentas fiscales.
2. Avanzar en equidad tributaria, mejorando la distribución del ingreso. Los que ganan más aportarán más, y los ingresos del trabajo y del capital deben tener tratamientos similares.
3. Introducir nuevos y más eficientes mecanismos de incentivos al ahorro e inversión.

4. Velar porque se pague lo que corresponda de acuerdo a las leyes, avanzando en medidas que disminuyan la evasión y la elusión.

La meta de recaudación del conjunto de las medidas de la Reforma Tributaria será de 3% del PIB. Esta meta se descompone en 2,5% del PIB provenientes de cambios a la estructura tributaria y 0,5% del PIB de medidas que reducen la evasión y la elusión. Esto es hacer propuestas responsables frente al país, que permitan avanzar sólidamente en las transformaciones que Chile necesita. Sin embargo es necesario un correcto funcionamiento en la aplicación y regulación de esta reforma, por lo que es necesaria establecer los órganos públicos competentes encargados de esta tarea.

### 1.3 “Órganos públicos competentes”:

En virtud de lo establecido por El principio de la legalidad de los impuestos exige que los órganos vinculados a la creación de la ley intervengan en su imposición, modificación o derogación, lo que implica al Congreso y al Presidente de la República. Además de eso, a nivel administrativo, hay dos órganos relacionados específicamente con materias tributarias; el Servicio de Impuestos Internos y la Tesorería General de la República, los que se van a analizar a continuación.

El Servicio de Impuestos Internos, conocido también por su sigla SII, y denominado por la ley tributaria chilena como "el Servicio" a secas, es el órgano que tiene a su cargo la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos de Chile (es decir, quedan excluidos los impuestos externos, como por ejemplo los aranceles, que son de competencia del Servicio de Aduanas). El ámbito de su competencia es importante, entre otras cosas, porque delimita el ámbito de aplicación normativa de las leyes tributarias en Chile, a tener de lo dispuesto en el art. 1° del Código Tributario. En definitiva es el órgano encargado de fiscalizar y proveer servicios, orientados a la correcta aplicación de los impuestos internos; de manera eficiente, equitativa y transparente, a fin de disminuir la evasión y proveer a los contribuyentes servicios de excelencia, para maximizar y facilitar el cumplimiento tributario voluntario. Realizado por funcionarios competentes y comprometidos con los resultados de la Institución”

Este órgano posee principios sobre los cuales se basa su funcionamiento, tales son:

- Excelencia; Fomento del quehacer en un ambiente de calidad, innovación, creatividad y eficiencia.
- Probidad; Integridad, honestidad y transparencia en su accionar en todos los niveles de la organización. Funcionarios comprometidos plenamente en el apego a las normas y reglas de conducta.
- Compromiso; Equipo humano con sentido de pertenencia y que hace propios los objetivos institucionales. Búsqueda constante de mejores prácticas, en atención a contribuyentes, competencias técnicas, colaboración y trabajo en equipo. Instancias permanentes de participación a nivel institucional.
- Respeto; apego a un marco de respeto, tolerancia y trato digno hacia los contribuyentes y al interior de la organización.
- Equidad; Imparcialidad en su accionar con fuerte apego a la legalidad.

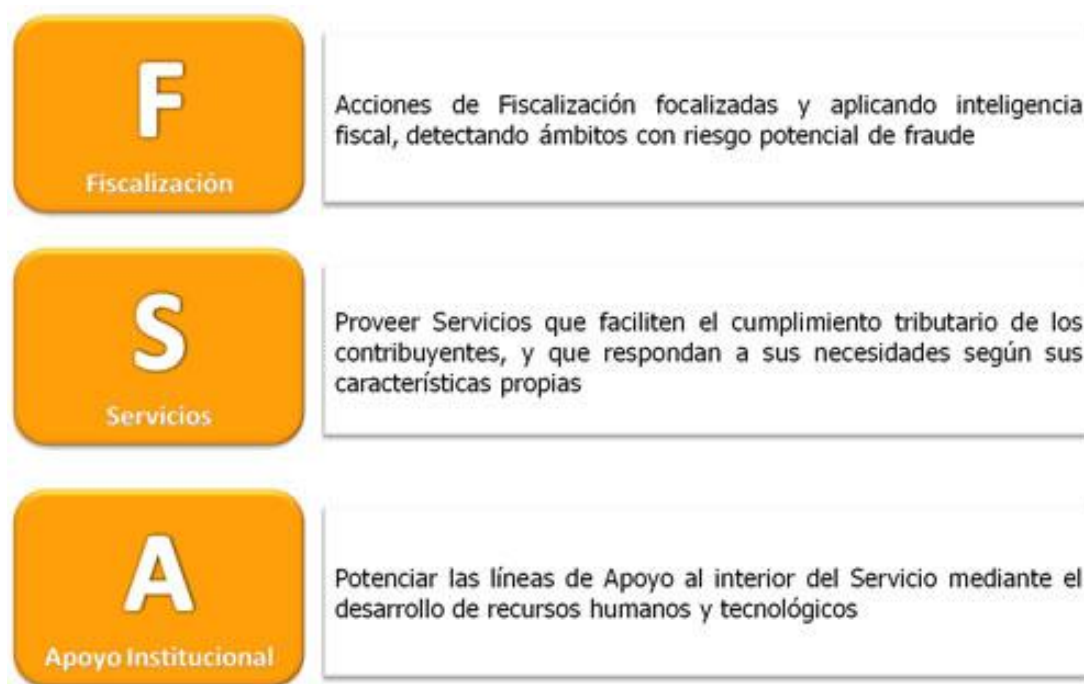
En materia de gestión, el Servicio ha propendido generar una mirada global e integrada de su quehacer institucional, enfatizando el logro de resultados por proceso, asumiendo que para la obtención de éstos se hace necesario integrar las acciones, a nivel regional y central, más allá de cada función involucrada en su gestión.

Esta mirada, representada por el Modelo de Gestión, se hace cargo del rol que el Servicio tiene asignado por ley, como así también de la individualidad del contribuyente y de la demanda de servicios de atención e información tanto para contribuyentes como para usuarios externos. De esta forma, se fomenta la modernización de la institución y la conexión permanente con los diversos



actores de su entorno. Así, se mantiene como foco principal al contribuyente, entregando productos y servicios de calidad, adaptados a cada tipo de contribuyente, que faciliten el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, promoviendo el uso de la oficina virtual como canal de comunicación con el contribuyente. Se reconoce además la importancia de las personas que son parte del SII, quienes requieren un desarrollo acorde a la evolución de la institución.

En el esquema siguiente, se muestra el modelo de gestión del Servicio, basada en 3 focos que dan respuesta a los desafíos estratégicos; reducir la tasa de evasión, aumentar la calidad de servicio e incrementar la excelencia institucional:



El otro organismo público encargado de velar por el funcionamiento tributario es la Tesorería General de la República, este ente, es el órgano ante el cual deben pagarse los impuestos en Chile. Es decir, el Servicio determina cuánto es el monto del impuesto a pagar, pero una vez hecha esta determinación, debe pagarse el mismo en Tesorería. En la actualidad, dicho pago puede efectuarse en línea, y también la ley ha establecido facultades para pagar los impuestos en establecimientos financieros.

Sin embargo el órgano a analizar será el SII en relación a sus atribuciones y funcionamiento para el desarrollo de esta memoria.

#### 1.4 “Facultades del Servicio de Impuestos Internos”:

El Servicio de Impuestos Internos es una de las instituciones fiscalizadoras del Estado. De acuerdo a la Ley, sus funciones son la "aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieron, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente". El Código Tributario y la Ley Orgánica del Servicio determinan cómo debe desarrollarlas. Al Servicio de Impuestos Internos le corresponde:

- Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes a fin de asegurar su aplicación y fiscalización.
- Tiene que supervigilar el cumplimiento de las leyes tributarias que le han sido encomendadas; conocer y fallar como tribunal de primera instancia los reclamos que presenten los contribuyentes y asumir la defensa del Fisco ante los Tribunales de Justicia en los juicios sobre aplicación e interpretación de leyes tributarias.
- En lo que se refiere a los contribuyentes, tiene que crear conciencia tributaria, informarlos sobre el destino de los impuestos y las sanciones a que se exponen por el no cumplimiento de sus deberes.

#### 1.5 “Situación Nacional”:

La formulación de una política pública es el resultado de un diagnóstico que ha considerado múltiples variables y qué tiene por objeto modificar una estructura determinada que afecta o determina a la sociedad o a una parte de ella. De esta manera el proyecto de reforma tributaria enviado por el Poder Ejecutivo al parlamento es el resultado de una discusión; no solo política, sino que también social, económica y jurídica, discusión que no es nueva en nuestro país, hace décadas se viene discutiendo la necesidad

de reformular el sistema tributario y ha llegado el momento de hacerlo. De esta manera el gran contexto en que se produce esta Reforma es la desigualdad, ante lo cual el mensaje presidencial enviado a nuestro Congreso plantea resolver la desigualdad mediante dos reformas; por una lado reformar el actual sistema educacional y por otro una reforma tributaria; también la desigualdad se debe analizar desde la carga tributaria que tiene el país y si esta reforma es justa o no. Estos tres elementos son el sustento ideológico de la Reforma Tributaria.

Nuestra sociedad hoy reclama profundos cambios al sistema económico, no hemos logrado disminuir la brecha existente entre aquellos que ganan más y los que ganan menos, hecho que impacta negativamente en la redistribución del ingreso. El Proyecto viene en reformular, modificar y establecer nuevas normas tributarias donde; la eliminación del fondo de utilidades tributables (FUT) se ha transformado en una discusión más política que técnica. Lo anterior debido a que la eliminación de esta “herramienta tributaria” afectará según algunos el crecimiento y desarrollo económico en nuestro país, situación que tendrá que evaluarse en un periodo de tiempo prudente y así determinar el impacto que produjo la reforma tributaria en el crecimiento de la economía de nuestro país.

Esta investigación tiene por objeto determinar los efectos de la reforma tributaria en nuestro ordenamiento jurídico entendiendo como tal aquellos cambios en los cuerpos legales que tengan relación con el ámbito tributario. En una segunda etapa demostraremos si la reforma tributaria al momento de aprobarse impactará negativa o positivamente en la redistribución del ingreso.

Creemos que nuestro ordenamiento jurídico en el ámbito tributario reclama un cambio profundo, sin ir más lejos, la última gran reforma al sistema tributario en nuestro país fue presentada y ejecutada en la década de los 90, durante el gobierno del ex presidente Patricio Aylwin, es decir, ha pasado más de una década en la cual el sistema se ha mantenido intacto.

Las políticas fiscales establecidas por los distintos gobiernos han permitido que nuestro país se encuentre cumpliendo con las reglas establecidas por

organismos internacionales como la OCDE, lo que al menos en América latina lo sitúan como un país con bajo riesgo para la inversión extranjera.

Durante la década de los 90 en América Latina se vivieron profundas crisis económicas, solo basta recordar la crisis ocurrida en Argentina<sup>3</sup> para dimensionar lo importante que es tener políticas fiscales serias y donde el estado de Derecho funcione en plenitud. Muchos economistas, intelectuales y políticos se preguntaron por qué los efectos de la crisis económica en Argentina no llegaron a nuestro país, creemos que se debió exclusivamente a la responsabilidad fiscal al momento de contraer deudas con organismos internacionales y a la creación de políticas micro y macroeconómicas serias, dejando de lado el populismo en esta materia. Contar con políticas fiscales que permitan un crecimiento sostenido y donde todos los ciudadanos se vean beneficiados, permite profundizar el sistema democrático generando estabilidad social.

Los quiebres institucionales en América Latina, tienen como punto de partida generalmente una crisis económica, lo que termina por derribar el sistema democrático, dando paso a gobiernos de hechos, generalmente dictatoriales o de corte populistas o neo populistas. Ernesto Laclau ha establecido que *“El populismo no tiene un contenido específico, es una forma de pensar las identidades sociales, un modo de articular demandas dispersas, una manera de construir lo político”*<sup>4</sup>.

El ingreso de nuestro país por habitante es el más alto de América Latina, su crecimiento es satisfactorio, pero podría ser mayor, como lo ha sido el de los países emergentes Asiáticos. Esta aspiración está lejos de ser simple de obtener, requiere en primer lugar del mejor uso posible de los recursos disponibles y una capacidad de aminorar las fluctuaciones cíclicas (de la economía) y requiere en segundo lugar de un incremento sistemático de las capacidades productivas. El nuestro, es un país inevitablemente sujeto a las fluctuaciones periódicas de la económica

---

<sup>3</sup> *El diario financiero de Wall Street Journal comparaba la situación de Argentina con una “República Bananera”, durante la crisis económica ocurrida el año 2002.* [En línea]. Argentina: Diario La Nación. 2002 [Consulta: 10 Octubre 2015] <<http://www.lanacion.com.ar/368837-segun-the-wall-street-journal-la-pesificacion-ataca-los-ahorristas>>

<sup>4</sup> LACLAU, Ernesto. La Razón Populista [En línea] documenting electronic sources on the Internet. 2005. [Consulta: 03 Agosto 2015] Disponible en < <http://www.liderazgos-sxxi.com.ar/bibliografia/laclau-cap-6.pdf>>

mundial y de los precios de sus principales bienes de exportación, por lo anterior, al momento de formular una reforma a un área tan sensible como el sistema tributario se debe realizar una discusión seria profunda y de alto contenido técnico, donde el elemento político sea un factor que no determine la decisión final. Sabemos que es difícil lograr lo anterior debido al rol que hoy tiene la política en nuestro país, sin embargo ésta debe estar presente, resguardando el interés de los ciudadanos a través del rol que deben cumplir nuestros diputados y senadores. Es la Comisión de Hacienda de la cámara de diputados el donde espacio donde debe producirse la discusión técnica y política respecto a la viabilidad del proyecto de ley enviado por el ejecutivo.

El desarrollo económico de nuestro país debe ser inclusivo, dónde todos, sin importar su condición social o económica, se vean beneficiados; lo anterior solo se logrará con la aprobación del proyecto de reforma al sistema tributario. La discusión que ha surgido en relación a la entrada en vigencia de la reforma tributaria en nuestra opinión no ha sido lo suficientemente objetiva.

No solo se logrará mejorar la redistribución del ingreso con la entrada en vigencia del nuevo sistema tributario, sino que entes reguladores como el SII serán modificados. Dichas modificaciones creemos deben apuntar hacia la mayor eficiencia en los cambios que producirá la reforma. El SII debe dejar de ser solo un ente fiscalizador, donándolo de mayores facultades en el ámbito regulatorio.

#### 1.6 “Costos de la Reforma Tributaria”

*El verdadero enemigo de Chile no es la desigualdad sino la pobreza, la que se combate con generación de empleo y medidas micro y macroeconómicas que permitan el incentivo a la inversión*<sup>5</sup>. En esta materia existen

---

<sup>5</sup>*Pobreza y desigualdad: Chile contra la corriente.* [En línea]. Chile: AVANZA CHILE. [Consulta: 01 de Julio 2015] Disponible: <<http://www.avanzachile.cl/columna/pobreza-y-desigualdad-chile-contra-la-corriente/>>

opiniones que señalan que la reforma al considerar un aumento de la tasa de impuestos a las empresas de un 20% actual a un 25% más 10% de retención. Generaría un efecto negativo en la producción de empleo y la eliminación del FUT también producirá una disminución de empleo, ya que las empresas dejarán de invertir o lo harán en menor medida, opinión que no compartimos debido a que al tener un sistema Tributario moderno y acorde a la realidad internacional, no producirá efectos negativos en la creación de empleos o en el crecimiento económico.

#### 1.7 “Visión económica”:

El nivel de incertidumbre aquí es bastante alto, todo dependerá de cómo se comporten los costos, etc. El Estado necesita satisfacer una necesidad –financiar sistema educativo- y para ello necesita recursos, que se esperan obtener a través de esta Reforma. En este momento se está discutiendo el cambio estructural de cómo debiera funcionar para muchos años, lo que implica un cambio de visión de cómo debiera funcionar la sociedad, la economía y cuáles son los roles del sector público y privado. Otro gran tema es si uno confía o no en el Fisco, respecto de si será eficiente o no en el traspaso de los recursos obtenidos para solventar las demandas en materia de educación, salud, por ejemplo. Ese es un problema de fe, de incertidumbre.

## Capítulo 2

“Normas antielusivas y la legítima razón de negocios desde la perspectiva doctrinaria”

### 2.1 Normas antielusivas:

Con respecto a la elusión debemos señalar que no existe una definición legal de elusión y tampoco existe un consenso en la doctrina acerca de lo que se entiende por elusión en materia tributaria. Con el objetivo de ser lo más precisos posible, nos parece indispensable partir por desentrañar el sentido natural y obvio del término en cuestión como lo señala nuestro Código Civil en su artículo 20, lo que nos lleva de inmediato al diccionario de la Real Academia Española de la lengua, el cual señala que elusión proviene del latín *Elusio*, que a su vez viene de la palabra *Eludere* que significa esquivar. Ahora la palabra elusión importa la acción y el efecto de eludir; y eludir es un verbo transitivo que significa huir de una dificultad, un compromiso, una obligación, esquivarlos (lo que nos conduce a su sentido etimológico) o salir de ellos con excusas o artificios. Lamentablemente no nos ayuda mucho lo que nos dice el diccionario de la Real Academia puesto que nos lleva al término elusión de un modo general; y de allí que sostuviéramos que no era completamente errado usar este término para designar a los medios lícitos de resistencia al impuesto; pero no es lo más acertado ya que elusión tiene otro significado en materia tributaria, un significado técnico y mucho más restringido.

El sentido técnico que se le da al concepto elusión varía un poco dependiendo del autor que lo define. Vamos a analizar las distintas definiciones del término elusión para así tener en vista el abanico de posibilidades y elegir la más adecuada a nuestra realidad tributaria.

En el Derecho anglosajón se denomina “Tax Avoidance” a lo que nosotros conocemos como elusión. En el “Rapport de la Royal Commission on the taxation of profits and income” de los Estados Unidos en 1955, se dice que tax avoidance o elusión son “*aquellos*

*actos por los cuales las personas que los realizan ordenan su conducta de tal modo que satisfacen menos impuestos de los que hubieran tenido que satisfacer de no haber mediado tal conducta. Esta conducta se considera legalmente correcta a menos que una regla especial dictada al efecto la considere o declare ilegal”*<sup>6</sup>. De este concepto lo más rescatable, en nuestra opinión, es el hecho que hace expresa referencia a que la elusión es una conducta “*legalmente correcta*”, lo que es efectivo ya que la elusión no es ilícita aun cuando no es una opinión unánime. Sin embargo, como lo observa Narciso Amorós ésta noción se basa en el principio de la libertad de todo individuo para ordenar su conducta de la forma que estime conveniente. Por otra parte, esta definición no deja clara la relación que existe entre la elusión y el hecho gravado, punto central a la hora de entregar un concepto exacto de lo que se entiende por elusión.

Otro concepto nos lo entrega el propio Narciso Amorós quien define la elusión de la siguiente forma “*Es la abstención o evitación voluntaria o involuntaria de hechos o actos encajados, definidos, o incluidos en el presupuesto objetivo de un tributo. En suma, la abstención u omisión de participar realizar o contribuir a un hecho imponible quebrando o impidiendo, por tanto, que exista un criterio lógico o causal para atribuir a una persona el hecho imponible”*<sup>7</sup>. Este concepto es más acertado que el anterior definiendo la elusión por sus efectos, dejando muy en clara la relación que existe entre ella y el hecho gravado considerando que la elusión consiste en evitar que se produzca el hecho generador del impuesto, lo que constituye el punto central del concepto que nos ocupa. Además y muy correctamente contempla la relación causal que debe existir entre el hecho imponible y la persona que lo crea para que surja el tributo, siendo el fin de la elusión el cortar este vínculo causal impidiendo que el hecho imponible sea atribuido a una persona determinada.

El concepto que nos da Amorós es esencialmente un concepto negativo ya que la elusión consiste en abstenerse de generar un hecho gravado lo que no significa que debamos encasillar a la elusión como un medio lícito

---

<sup>6</sup> VALENZUELA Barahona, Juan Cristobal. Elusión Tributaria, en relación al impuesto a la renta. Tesis. (Licenciado en ciencias jurídicas y al título de abogado). , Santiago, Chile. Universidad de Chile, Escuela de Derecho, 2001, 32 p.

<sup>7</sup> AMORÓS, Narciso: “La elusión y la evasión tributaria”, **Revista de Derecho financiero y Hacienda Pública**, Madrid, España: 540 p, septiembre de 1965.



por omisión, ya que lo negativo son los efectos que produce y no los medios o instrumentos que utiliza para producir dicho fin, por lo tanto, la elusión puede manifestarse por actos positivos o negativos indistintamente.

Un tercer concepto de lo que se entiende por elusión lo entrega el autor español Juan Herrero Madariaga para quien la elusión es *“aquella conducta del sujeto pasivo, lícita o ilícita, según los casos que incide en el momento de la realización del presupuesto de hecho de una norma tributaria, por lo que se trata de no realizar ese determinado presupuesto realizando otro distinto y evitando así el nacimiento de una concreta obligación tributaria o dando lugar al nacimiento de otra distinta”*<sup>8</sup>. Este concepto es a nuestro juicio poco preciso, ya que sostiene que la elusión puede ser lícita o ilícita lo que no concuerda con la naturaleza misma del término en análisis, que constituye un medio lícito de resistencia al impuesto.

La explicación de esto la da el propio autor el que incluye dentro de las formas de elusión el abuso de formas jurídicas (lo que conocemos como abuso del derecho) el cual es o constituye una forma ilícita de repeler al impuesto y de allí el error de señalar la posibilidad de que exista una forma de elusión ilícita. Según lo que creemos no es posible hermanar el abuso del derecho con la elusión, puesto que son dos medios completamente distintos tanto en naturaleza como forma lo que impide unificarlos en un sólo concepto. En lo demás la definición es interesante ya que recoge claramente la relación que existe entre la elusión y el hecho imponible consistiendo aquella en evitar que nazca éste.

Un cuarto concepto de lo que se entiende por elusión nos lo proporciona Manuel González Sánchez<sup>9</sup>, el que señala que *“la elusión consiste en buscar una figura que no hallándose tipificada como presupuesto de hecho sirva adecuadamente al resultado que se pretende o bien que sirva mejor que otra regulada como presupuesto de hecho por ser más adecuada a las circunstancias de tiempo, lugar y materia”* posteriormente agrega que la elusión *“es evitar la carga tributaria u obtener una carga*

---

<sup>8</sup> HERRERO Madariaga, Juan: “El fraude de ley como elusión ilícita de los tributos” **Revista Española de Derecho Financiero**. (Número 10): 35 p. agosto 1976.

<sup>9</sup> GONZÁLEZ Sánchez, Manuel: “El fraude de ley en materia tributaria”. Salamanca, España, Plaza Universitaria Ediciones 1993: Pág. 34, 35 y 36.

*tributaria menor, a través de mecanismos lícitos.” Concluyendo señala que “la elusión también puede darse buscando fórmulas de menor tributación”*

Analicemos estas ideas.

Manuel González también analiza la elusión como un medio de carácter negativo como es el evitar generar cargas tributarias o hechos gravados para lo cual se buscan otras figuras que permitan obtener un mismo resultado pero sin generar hechos imposables. Es rescatable dentro de esta concepción el sentido amplio que se le da al término elusión, comprendiendo no sólo el evitar generar hechos gravados sino que también el buscar fórmulas de menor tributación, lo que a nuestro juicio es acertado ya que una parte importante de recursos se escapan no evitando el hecho imponible sino que generándolos pero de forma tal que produzcan una menor tributación, situación que no tiene ninguna figura propia y por lo tanto podría resultar correcto incorporarla como una forma de elusión.

De los conceptos e ideas anteriormente expuestos es posible rescatar los elementos esenciales de la elusión lo que nos permitiría llegar a un concepto acabado y preciso.

Estos son:

- 1) Carácter de medio lícito.
- 2) Estrecha relación entre elusión y hecho gravado.
- 3) Carácter negativo

De esta forma el primer elemento de la elusión estaría dado por su carácter de medio lícito para resistir, por parte del contribuyente, el pago del impuesto lo que la distingue de un importante grupo de medios que poseen un sesgo de ilicitud y en algunos casos llegan a constituir ilícitos sancionados penalmente. Sin embargo, ésta no constituye una opinión unánime ya que hay cierto sector de la doctrina principalmente argentina y brasileña que considera que la elusión es antijurídica. Autores como Héctor Villegas y Araújo Falcao<sup>10</sup>, sostienen que, *para que una ventaja fiscal sea considerada como elusión, es indispensable que exista una atipicidad o anormalidad frente a la norma, el propósito de*

---

<sup>10</sup> VILLEGAS, Héctor. “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.” Buenos aires, Argentina. Editorial Depalma. 1987. Tomo I.

*no pagar el tributo que grava al acto jurídico; no tiene otra explicación racional que evadir el legítimo gravamen, constituyendo una conducta fraudulenta y por ende ilícita aun cuando esa forma jurídica no sea prohibida por el Derecho privado, ya que implícitamente se encuentra desaprobada por el Derecho.* No compartimos esta doctrina por cuanto nos parece que la elusión sea ilícita, ya que no es antijurídica, como la simulación y el abuso del derecho.

Un segundo elemento consiste en la relación inseparable que existe entre la elusión y el hecho gravado. Lo que persigue la elusión es no generar hechos imponibles para evitar así que nazca la obligación tributaria, pero sin dejar de cumplir con el resultado que se pretende, es decir, lo que buscan los medios elusivos es encontrar alternativas; que no están dadas por la propia legislación. Así el sujeto pasivo realiza los actos que desea y no paga impuestos debiendo hacerlo sin que sea ilícita su conducta. Relacionado con este elemento está el hecho de incorporar al concepto de elusión no sólo el evitar totalmente el nacimiento de la obligación tributaria, sino que también el de lograr rebajar la carga tributaria que originalmente se debería soportar, ya que no siempre es posible esquivar totalmente el pago de un impuesto sin incurrir en formas ilícitas y siguiendo el principio de que lo más comprende también lo menos, resulta lógico incluir dentro del concepto de elusión el evitar en parte el pago de un impuesto, además de las razones anteriormente expuestas para considerar a este planteamiento como acertado.

El tercer elemento que podría entonces comprender el concepto de elusión es el planteamiento negativo del mismo en el sentido de que sin duda la elusión tiene un carácter negativo que resulta de su propio fin que es evitar la carga tributaria.

Con estos elementos nos atrevemos a dar un concepto de lo que debe entenderse por elusión con el objetivo de lograr precisión conceptual y recoger todos los elementos que ella posee. De esta forma planteamos que la elusión “es un medio jurídico de resistencia frente al impuesto, por el cual el sujeto pasivo pretende evitar incurrir en hechos gravados, impidiendo así el nacimiento de la obligación tributaria, o bien reducir la carga tributaria a través de maniobras lícitas no contempladas en la ley como alternativa que sirvan al resultado que se pretende.”

## 2.2 Legítima Razón de Negocios e Imagen fiel:

La administración tributaria de los países regula la aplicación de las normas tributarias que buscan proporcionar los recursos necesarios para financiar el gasto público sobre la base de una característica conocida como la “suficiencia del sistema tributario”. Se debe considerar, desde la perspectiva de la administración tributaria, que en lo relativo al cumplimiento de las obligaciones impositivas, las decisiones de gestión empresarial son adoptadas en base a una “legítima razón de negocio” y no con propósitos que atenten a un comportamiento ético.

En la perspectiva única de ambos conceptos: “Imagen Fiel” y “Legítima Razón de Negocios”, los cuales consideraremos, como premisa básica, que no son diferentes en su esencia y que uno y otro, en distintos aspectos contribuyen a un adecuado cumplimiento normativo, esto es, las normas contables por una parte y por otra las normas tributarias. No obstante, que las normas tributarias, en algunos casos e intentando lograr una Legítima Razón de Negocio interfieren en el cumplimiento de la Imagen Fiel de la empresa.

El concepto de imagen fiel posible de entender hoy en día, se ha basado en el término “*true and fair view*”<sup>11</sup>, del cual se puede deducir que con ella se pretende que la información contable recogida en los Estados Financieros entregue una imagen razonable de la situación de la empresa y de los resultados obtenidos.

En definitiva la Imagen Fiel puede ser definida como una presentación de las cuentas, realizada de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados, presentándolas de forma que reflejen, dentro de los límites de la práctica contable actual, una fotografía libre de sesgos intencionados, distorsiones, manipulación, encubrimiento u ocultación de

---

<sup>11</sup> RIVAS, Norberto. Planificación Tributada en Chile: Conceptos, Teoría y factores a considerar. Santiago, Chile Editorial Magril, Ltda., 2000. v2.

hechos. Esto significa que ha de tenerse en cuenta el espíritu de la ley y, por tanto, el contenido ha de primar sobre la forma”

Como segundo concepto en materia tributaria, la legítima razón de negocios debe ser diferenciada como acto lícito, contrario al fraude de ley tributaria como una especie de elusión mediante la cual el contribuyente evita, aparentemente, el nacimiento de la obligación tributaria, amparándose en una norma no adecuada a la actividad que desarrolla con el fin de defraudar otra que sí corresponde a dicha actividad o supuesto de hecho. En conclusión “la elusión es toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como finalidad evitar el nacimiento de una obligación tributaria, valiéndose para ello de fraude de ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito que no constituya infracción o delito”. A diferencia de la evasión tributaria que establece que supone transgredir leyes tributarias, acá no se impide el nacimiento de la obligación tributaria, esta nace y el contribuyente mediante dolo emplea medios destinados a ocultar la obligación impositiva o su verdadero monto la evasión conlleva además fraude a la ley, simulación y abuso del derecho y supone la realización del hecho gravado a diferencia de la elusión. *La evasión supone dolo y representa maniobras fraudulentas, no destinadas a evitar el hecho gravado, sino que una vez que este acontece buscar desfigurar el monto real impositivo*<sup>12</sup>, según ha establecido Jaime García Escobar.

De esta forma la obligación tributaria se sustenta en lo que se conoce como la “Suficiencia del Sistema Tributario”; Esta se sustenta en tres elementos:

- 1) Depende de la generalidad de los impuestos que se aplican;
- 2) En el nivel y estructura de las tasas y
- 3) En la eficiencia de la administración tributaria.

En base a lo establecido acerca de una eficiencia en la administración tributaria, cabe destacar que, el Artículo 38º, contiene la obligación legal para los contribuyentes de

---

<sup>12</sup> GARCÍA Escobar, Jaime. Elusión, planificación y evasión tributaria. Santiago, Chile. Editorial. Lexis Nexis, 2007. Tomo I

confeccionar un “registro de las personas relacionadas”, registro que se deberá mantener a disposición del SII para cuando éste lo requiera.

Además de la obligación anterior de mantener dicho registro, el contribuyente se encuentra obligado a mantener a disposición del SII la documentación que dé cuenta de dichas operaciones. En nuestra opinión, aun cuando la carga de la prueba recae sobre el SII en materia de Precios de Transferencia, estas obligaciones aparecen de forma tan genérica que sería prudente orientar a los contribuyentes vía Circular respecto de cuáles podrían ser sus alcances. Sin perjuicio de lo anterior, las directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia reservan un capítulo para describir el tipo de documentación de utilidad para sustentar los precios utilizados con entidades relacionadas, por lo cual se podría asumir que la documentación mencionada en el Artículo 38° de la ley de Renta es la misma mencionada en las directrices OCDE.

En contraposición a lo anterior, no queda claro que, de llegar a establecerse por la autoridad tributaria una obligación legal genérica de entrega de información de forma periódica al SII, podría o no implicar en la práctica para los contribuyentes la elaboración de un estudio técnico de Precios de Transferencia, y este viene a ser uno de los temas más relevantes en este último tiempo con el ingreso a Chile a la OCDE. Dado que, una cosa es la entrega de la información de las transacciones con relacionados, y otra, la definición de las políticas seguidas por el contribuyente para fijar su metodología de Precios de Transferencia. De esta forma deducimos que las normas antielusivas afectan de sobremanera la transparencia en las actividades que efectúan los contribuyentes.

## Capítulo 3

### “Normas sobre fiscalización tributaria”

#### 3.1 Análisis y Marco regulatorio.

El inicio del artículo no dice nada nuevo, pues es anterior a la reforma de la Ley N° 20.420, e indica que “dentro de los plazos de prescripción, el Servicio podrá examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes”. Esto es de toda lógica, siempre que, si con la prescripción se extingue la acción del Fisco, no tiene sentido que el contribuyente se vea sometido a una fiscalización para determinar el monto de una obligación que luego no podrá ser exigida.

Con la Ley N° 20.420 se agregó, primero, que:

Cuando se inicie una fiscalización mediante requerimiento de antecedentes que deberán ser presentados al Servicio por el contribuyente, se dispondrá del plazo fatal de nueve meses, contado desde que el funcionario a cargo de la fiscalización certifique que todos los antecedentes solicitados han sido puestos a su disposición para, alternativamente, citar para los efectos referidos en el artículo 63, liquidar o formular giros.

Lo anterior, en pocas palabras, significa que una vez certificada la entrega de los antecedentes solicitados y transcurrido el plazo de nueve meses, el Servicio no podrá citar según el 63, liquidar ni girar el o los impuestos en cuestión.

Posteriormente amplía el plazo de nueve a doce meses, en los siguientes casos:

- a) Cuando se efectúe una fiscalización en materia de precios de transferencia.
- b) Cuando se deba determinar la renta líquida imponible de contribuyentes con ventas o ingresos superiores a 5.000 unidades tributarias mensuales.
- c) Cuando se revisen los efectos tributarios de procesos de reorganización empresarial.
- d) Cuando se revise la contabilización de operaciones entre empresas relacionadas.

El objetivo de este plazo mayor es, como parece obvio, dar más tiempo al Servicio para estudiar y analizar los antecedentes entregados, en consideración a la complejidad o cantidad de información recibida, de manera que tenga tiempo suficiente para realizar una correcta fiscalización.

Posteriormente, la norma exime de la aplicación de los plazos de nueve o doce meses en los casos en se requiera información a alguna autoridad extranjera o en aquéllos casos relacionados con un proceso de recopilación de antecedentes a que se refiere el número 10 del artículo 161 del Código Tributario.

Por último se agrega que “el Servicio dispondrá de un plazo de doce meses, contado desde la fecha de la solicitud, para fiscalizar y resolver las peticiones de devolución relacionadas con absorciones de pérdidas”. Aquí se encuentra un supuesto totalmente diferente a los anteriores, pues habrá que señalar que el fundamento de la modificación de este artículo era fundamentalmente el numeral 8° del Artículo 8 bis, el cual otorga derecho a que “Las actuaciones se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, certificada, que sea, por parte del funcionario a cargo, la recepción de todos los antecedentes solicitados”. En este último inciso por el contrario, ya no corresponde a un requerimiento de antecedentes, por lo que ya no se busca la protección de tal derecho, sino que en cambio, se estaría otorgando un nuevo derecho al contribuyente, el cual sería precisamente, el derecho que las peticiones de devolución relacionadas con absorciones de pérdidas sean fiscalizadas y resueltas en un plazo de doce meses contados desde la fecha de la solicitud.

### 3.2 Fundamento del artículo 59 del Código Tributario:

Luego de todo lo anteriormente expuesto cabe determinar si a la sombra del catálogo de derechos del artículo 8° bis del Código Tributario, era realmente necesaria la modificación y establecimiento del nuevo artículo 59. Para ello, habrá que analizar la necesidad de este nuevo plazo en consideración al ya existente plazo de prescripción, si era necesaria o no para garantizar el



artículo 8 bis N° 8 y si se justifica una sanción tan radical como la imposibilidad de liquidar o girar el o los impuestos una vez transcurrido el plazo.

Antes que todo, habrá que recalcar que, como el origen de esta modificación surge de la consagración de los derechos del contribuyente, y específicamente como mecanismo de operativización del artículo 8° bis N°8, lo que se busca es limitar el tiempo en el que el Servicio puede realizar la fiscalización, determinando legalmente cuando existe una dilatación o espera innecesaria, toda interpretación y aplicación de este artículo deberá ser siempre coherente y respetuoso con los derechos de los contribuyentes.

Sobre su necesidad, en relación a la existencia de un plazo de prescripción, hay que destacar que el objetivo de éstos es distinto, pues éste último lo que busca es limitar el período sobre el que puede actuar el Servicio, de manera de dar certeza jurídica respecto de los hechos gravados sobre los que se puede realizar la fiscalización. En cambio, el plazo del artículo 59 lo que busca es dar celeridad a las actuaciones del Servicio, pues para todo contribuyente resulta incómodo un proceso de fiscalización extremadamente largo, en el que se encuentra con sus libros y documentos retenidos indefinidamente y sin una noción clara de cuánto tiempo durará.

En pocas palabras, existen ahora dos limitaciones temporales a la actividad fiscalizadora del Servicio (tres considerando la Ley N° 18.320), por un lado hay un plazo para limitar “hasta cuando fiscalizar” y otro para limitar “cuánto tiempo puede durar esa fiscalización”, atendiendo de esta forma a dos principios y a dos necesidades distintas. Así, por ejemplo, se puede dar el caso de tener períodos breves de prescripción, pero que la duración de las fiscalizaciones sea extremadamente larga, de modo que existe plena certeza jurídica sobre los períodos a fiscalizar pero donde igualmente se vea vulnerado el derecho del 8 bis N°8.

Ahora, sobre el segundo punto a analizar, respecto de si se podía garantizar este derecho sin esta norma, hay que recordar que el mecanismo jurídico establecido en caso de vulneración de cualquier numeral del 8 bis del Código Tributario es el reclamo especial por vulneración de

derechos, el cual debe ser presentado por escrito ante el Tribunal Tributario y Aduanero dentro del plazo de 15 días hábiles contados desde la ocurrencia del acto u omisión, o desde que se haya tomado conocimiento cierto del mismo.

El punto anterior genera el problema de determinar cuándo se puede establecer que hubo una omisión por parte del Servicio. No existe un parámetro para poder determinar cuándo un retardo pasa a ser una omisión, por lo que en el mejor de los casos, esto quedaría plenamente al arbitrio judicial, donde las consideraciones podrían variar de tribunal a tribunal generando una enorme falta de certeza jurídica, sin contar que en la práctica el contribuyente podría tender a no accionar por la vulneración de este derecho, al considerarlo un gasto inútil de recursos. En cambio, el artículo 59 sí dispone de fechas ciertas para accionar, así como también otorga motivaciones importantes para que, por un lado, el contribuyente exija el cumplimiento de sus derechos, y por otro, para que el Servicio se preocupe de realizar las fiscalizaciones dentro de un tiempo prudente.

Quizás lo que puede generar mayor controversia sobre esta norma dice relación con la necesidad de establecer como consecuencia de la no actuación del Servicio en estos nueve o doce meses, la imposibilidad de éste de girar o liquidar el impuesto. La respuesta a esta pregunta definitivamente variará de persona a persona dependiendo de su visión sobre la materia. Por un lado, quienes tengan una visión “pro fisco” indudablemente considerarán esta norma como una creación de parte de quienes buscan por todos los medios posibles no pagar impuestos y que la única consecuencia que traerá consigo es la disminución de las arcas fiscales y la afectación del principio redistributivo. Y por otro lado, habrá quienes lo vean como un triunfo y justa consecuencia de la ineficiencia del Servicio y como un mecanismo óptimo para asegurar el derecho de los contribuyentes a que las actuaciones se lleven a cabo sin dilataciones, requerimientos o esperas innecesarias.

Lo cierto es que es sumamente difícil crear una norma que logre dar celeridad a un procedimiento sin establecer una sanción clara y significativa.

## Capítulo 4

### “Ley 20.780 Nueva realidad tributaria”

#### 4.1 Introducción al régimen normas anti elusivas (Circular Numero 65/2015):

Para poder sumergirnos en esta materia, se nos hace de suma importancia primero aclarar que se considera como Elusión; Norma Anti Elusiva y Norma Anti Evasiva. Podemos definir la Elusión como: “Aquella conducta que busca dejar sin aplicación la ley tributaria a través del abuso de las formas jurídicas o de la simulación”. Las normas Anti Elusivas podemos señalar que son: “Aquellas que tienen como objetivo resguardar el cumplimiento de los hechos gravados establecidos en la ley, evitando que los contribuyentes se sustraigan de su aplicación mediante conductas elusivas”. Y por último, las normas Anti Evasivas son: aquellas conductas desarrolladas por los contribuyentes para, **de manera ilegal, incumplir con sus obligaciones tributarias**. Vale decir, *“existe una vulneración de deberes legales asociados al cumplimiento de las obligaciones tributarias”*<sup>13</sup> según ha establecido el Profesor Francisco Saffie.

Hasta antes de la reforma tributaria, nuestra legislación no contemplaba una definición para la elusión, lo que implicaba un marco de incertidumbre tanto para el contribuyente como hasta para la mismísima Corte Suprema, que ha fallado con distintos criterios actos que pueden ser calificados de elusivos, es por esto que el legislador decide incorporar una Norma Anti Elusiva General, lo que deja en manifiesto que la Elusión tributaria pasa a ser considerada como un “problema” para el derecho tributario, *“En cuanto vulnera los hechos gravados establecidos en la Ley, afecta la igual repartición de las cargas públicas y lesiona el erario nacional. Esta decisión va en línea con los esfuerzos desarrollados recientemente por los países miembros de la Organización para la Cooperación y el*

---

<sup>13</sup> SAFFIE, Francisco. Opinión: Sobre las nuevas normas antielusión y la evasión tributaria. [En línea] documenting electronic sources on the Internet. 27 Agosto 2015 [Consulta: 7 de Enero 2016] Disponible en <<http://www.elmostrador.cl/mercados/2015/08/27/opinion-sobre-las-nuevas-normas-antielusion-y-la-evasion-tributaria/>>

*Desarrollo Económico (OCDE) y del G20 para combatir la elusión en el “plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”.*

La norma general anti elusión representa un cambio significativo para nuestro sistema tributario por varias razones, primero porque reconoce que la elusión es un “problema” y, por lo mismo, dejó de ser aceptable, ya que no es legítimo ponernos en una posición “ventajosa” en relación con la ley tributaria mediante formas o estructuras que no siendo ilegales en sí mismas, dejan sin aplicación el hecho gravado establecido en la ley.

Además, la norma está diseñada sobre parámetros objetivos, debido a que el juez del Tribunal Tributario y Aduanero deberá calificar como elusivo un acto únicamente en los casos de abuso de las formas jurídicas y simulación, debiendo fundar su decisión considerando la naturaleza económica del hecho gravado, sin importar la intención que tuvo el contribuyente.

Al delimitar el tipo de conductas susceptibles de ser calificadas como elusión desde el punto de vista de sus efectos más específicos (su efecto general consiste en dejar sin aplicación la ley tributaria), el legislador determinó que se considerarán como Elusión lo que nosotros enumeramos de la siguiente forma:

- 1) La evitación total o parcial de la realización de los hechos gravados,
- 2) La disminución de la base imponible, o la obligación tributaria,
- 3) El diferimiento o postergación de dicha obligación (tributaria), o
- 4) Que disimulen la configuración del hecho gravado o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, su monto o data de nacimiento.

Como señalamos anteriormente, en nuestra legislación no se consideraba una definición clara de elusión y podían confundirse ésta con la evasión, por lo que decidimos hacer un paralelo con algunas diferencias para su mayor comprensión:

Diferencias entre Norma Anti Evasivas y Normas Anti Elusivas:

Normas Anti Evasivas	Normas Anti Elusivas
1. Toma importancia el dolo.	1. No dependen de la existencia o prueba del dolo.
2. Se materializa o traduce en la presentación de Denuncias o Querellas.	2. Se traduce en la pretensión del cobro de un impuesto, en la denegación de devoluciones o en el requerimiento de la restitución de sumas indebidamente devueltas.
3. La decisión de presentar la Denuncia o Querella se basa en la recopilación de antecedentes.	3. Se basa en los respectivos procedimientos de fiscalización.
4. En materia de investigación le corresponde al Ministerio Público y en materia de conocimiento le corresponde a los Juzgados de Garantía y el Tribunal Oral en lo Penal. Eventualmente a los Tribunales Superiores.	4. Respecto a los procesos por delitos tributarios, la investigación y conocimiento corresponde a los tribunales tributarios y aduaneros. Eventualmente a los tribunales superiores.

## 4.2 Análisis de las nuevas normas antielusivas en particular:

Para dar inicio a nuestra nueva realidad tributaria, en relación a las normas antielusivas, debemos remitirnos a los siguientes artículos que fueron introducidos con la Ley 20.780:

- *“Artículo 4° bis.- Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imposables, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.*

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

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

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

*Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente. Para la determinación del abuso o la simulación deberán seguirse los procedimientos establecidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis”.*<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> Ley N° 20.780. CHILE. Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. 29 septiembre 2014. [En línea] [Consulta: 9 de abril 2015]. Disponible en: <<http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1067194>>

En dicho artículo podemos establecer que nacen los conceptos de la buena y mala fe de los contribuyentes, en materia tributaria. La buena fe supone el reconocimiento, por parte del SII, de los efectos o consecuencia que se generan con motivo de la realización de un acto negocio jurídico, según su forma de celebración. En cambio la mala fe consiste en que los efectos generados por el acto o negocio jurídico se traducen en la elución de los hechos imponibles establecidos en la legislación tributaria. Como medios de control a la elusión se han establecido los artículos 4° ter y 4° quáter, sin embargo estas son normas generales y en aquellos casos en que exista una norma especial que regule la elusión, los resultados de relevancia jurídica se regirán por estas normas especiales. Se le ha otorgado al Servicio de Impuestos Internos la tarea de probar la existencia de abuso o simulación según los procedimientos establecidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis, que se analizarán más adelante.

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

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

*En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imponibles establecidos en la ley<sup>15</sup>.*

Ya en este podemos visualizar una norma anti elusiva que prohíbe el abuso de las formas jurídicas que se destina eludir hechos imponibles por las leyes tributarias. De esta norma se desprende un concepto de gran relevancia en esta nueva realidad tributaria, que es el “Abuso” de las normas, siendo definido como los actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto 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. Sin embargo debemos tener presente la existencia de legítima razón de opciones de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria, es por estas opciones que no constituirá abuso las siguientes circunstancias:

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

Si bien se han podido establecer aquellas conductas abusivas se exige que la obligación tributaria emane de hechos imponibles establecidos en la ley.

---

<sup>15</sup> Ley N° 20.780. CHILE. Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. 29 septiembre 2014. [En línea] [Consulta: 20 de abril 2015]. Disponible en: <<http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1067194>>



- *“Artículo 4° quáter.- Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación. En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados. Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento”<sup>16</sup>.*

A continuación se prescribe otra norma antielusiva que protege la legislación tributaria de aquellos actos o negocios en que exista simulación. De esta se desprenden las siguientes situaciones en que existe o se entiende que hay simulación para efectos tributarios:

1. En aquellos actos o negocios jurídicos que disimulen la formación del hecho gravado del impuesto.
  2. En aquellos actos o negocios jurídicos que disimulen la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria.
  3. En aquellos actos o negocios jurídicos que disimulen el monto de la obligación tributaria.
  4. En aquellos actos o negocios jurídicos que disimulen la fecha de nacimiento de la obligación tributaria.
- *“Artículo 4° quinquies.- La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter será declarada, a requerimiento del Director, por el*

---

<sup>16</sup> Ley N° 20.780. CHILE. Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. 29 septiembre 2014. [En línea] [Consulta: 3 de mayo 2015]. Disponible en: <<http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1067194>>

*Tribunal Tributario y Aduanero competente, de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 160 bis*<sup>17</sup>.

El órgano encargado de declarar la existencia de abuso o simulación son los Tribunales Tributarios y Aduaneros, a requerimiento del Director del SII, este deberá realizar el requerimiento debe reunir los siguientes requisitos:

- Realizarse de manera fundada.
- Acompañar los antecedentes de hecho y de derecho en que se sustenta dicho requerimiento. Estos antecedentes deben permitir determinar el o los impuestos, intereses penales y las multas.

Con posterioridad se dará traslado al contribuyente o a los responsables de la simulación o abuso, por un plazo de 90 días. Esta contestación deberá contener una exposición clara de los hechos y fundamentos de derechos en que se fundamenta su oposición a la declaración de abuso o simulación. Vencidos los 90 días y el contribuyente o responsable haya o no contestado, el Tribunal cita a las partes a una audiencia con el fin de exponer lo planteado en la solicitud y contestación, la cual se fijará entre el séptimo día y el decimoquinto día, contados desde la fecha de la citación a la audiencia. Cabe destacar que si se aportan nuevos antecedentes que el Servicio no tuvo acceso previo, en la audiencia, se conferirá un plazo de 15 días para que el Servicio realice los descargos pertinentes.

Una vez vencido este plazo de 15 días y existiendo controversia entre los hechos sustanciales y pertinentes, el tribunal dará nacimiento a un término probatorio de 20 días. Debemos tener en consideración que sobre la resolución que fija los puntos de prueba procede recurso de reposición, el cual se deberá interponer en el plazo de 5 días. Una vez transcurrido el término probatorio nace el plazo de 5 días para realizar observaciones a la prueba, las

---

<sup>17</sup> Ley N° 20.780. CHILE. Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. 29 septiembre 2014. [En línea] [Consulta: 9 de abril 2015]. Disponible en: <<http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1067194>>

cuales el tribunal resolverá en un plazo de 20 días, de acuerdo a las reglas de la sana crítica y fundamentar su decisión.

Procederá en contra de la resolución que se pronuncia sobre la solicitud el recurso de Apelación, el cual deberá ser interpuesto en un plazo de 15 días desde la notificación respectiva, la cual se concederá en ambos efectos. El recurso se tramitará en cuenta, a menos que dentro del plazo de 5 días, contados desde el ingreso de los autos en la secretaria de la Corte de Apelaciones, se solicite alegatos. Se hace presente que sobre la resolución de la Corte de Apelaciones procede recurso de casación en la forma y fondo.

Una vez dictada sentencia firme que decrete la existencia de simulación o abuso, las multas, liquidaciones, giro o resolución, no serán susceptible de reclamo algún y las controversias sobre el cumplimiento de la sentencia, serán resueltas de manera incidental por el tribunal que la dicto.

El abuso y la simulación referidos en los artículos analizados con anterioridad deberán ser declarados por el Tribunal Tributario y Aduanero competente a requerimiento del Director, cuyo requerimiento deberá ser fundado y acompañando los antecedentes de hecho y de derecho que determinen o permitan determinar los impuestos, intereses penales y multas. Una vez presentada la solicitud se conferirá traslado al contribuyente y los posibles responsables de los actos o negocios jurídicos que posiblemente constituirán abuso o simulación, por un plazo de 90 días. Esta declaración sólo podrá ser requerida en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el Servicio al contribuyente respectivo, exceda la cantidad equivalente a 250 unidades tributarias mensuales a la fecha de la presentación del requerimiento. La declaración solo podrá ser requerida cuando exista una diferencia equivalente a 250 unidades tributaria mensuales, entre los montos de lo impuestos determinados por el servicio.

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

59. Antes de solicitar la declaración de abuso o simulación el Servicio deberá citar al contribuyente para que dentro del plazo de un mes, este presente una declaración, con el objeto de comprobar con exactitud las declaraciones de este o bien rectifique, aclare o amplíe dichas declaraciones, sin embargo este plazo a solicitud del interesado podrá ser ampliado por una sola vez, por el plazo de un mes. De esta forma el Servicio podrá requerir todos los antecedentes necesarios y pertinentes para establecer la multa correspondiente al 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, sin embargo dicha multa no podrá superar las 100 unidades tributaria anuales. Debemos realizar una salvedad con relación a las personas jurídicas, ya que la sanción establecida con anterioridad será aplicable a los directores o representantes legales, si estos hieren infringido sus deberes de dirección o supervisión. Esta sanción se aplicará una vez que la declaración de abuso o simulación se encuentre firme y ejecutoriada.

El Director deberá solicitar la declaración de abuso o simulación al Tribunal Tributario y Aduanero dentro de los nueve meses siguientes a la contestación de la citación a que se refiere el inciso anterior. El mismo plazo se aplicará en caso de no mediar contestación, el que se contará desde la respectiva citación. El precitado término no se aplicará cuando el remanente de plazo de prescripción de la obligación tributaria sea menor, en cuyo caso se aplicará éste último. Terminado este plazo, el Director no podrá solicitar la declaración de abuso o simulación respecto del caso por el que se citó al contribuyente o asesor. Una vez citado el contribuyente en virtud de lo establecido en el artículo 63 de código tributario, el Director deberá solicitar la declaración de abuso o simulación en el plazo de 9 meses a la contestación de la citación o de la respectiva citación. En caso que el plazo de prescripción de la obligación tributaria sea menor a los 9 meses, el remanente de este será el plazo para solicitar la declaración. Una vez terminado el plazo, no se podrá solicitar la declaración de abuso o simulación. Durante el tiempo transcurrido entre la fecha en que se solicite la declaración de abuso o simulación, hasta la resolución que la resuelva, se suspenderá el cómputo de los plazos establecidos en los artículos 200 y 201. Los plazos para liquidar un impuesto, revisar deficiencias de liquidación y girar impuestos o para la revisión de impuestos sujetos a declaración cuando su presentación fuese maliciosamente falsa, se

entenderán suspendidos entre la fecha de solicitud de la declaración de abuso o simulación hasta la resolución que resuelve dicha solicitud.

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

Una vez resuelta la declaración de abuso o simulación, dicha resolución emitida por el Tribunal Tributario y Aduanero, deberá contener:

- Declaración del abuso o simulación.
- Dejar constancia de los antecedentes de hecho y de derecho en que se funda dicha resolución.
- Determinar el monto del impuesto adeudado.
- Establecer los reajustes, intereses penales y multas.

Esta resolución será susceptible de Recurso de Apelación, el que deberá ser interpuesto en el plazo de 15 una vez notificada la resolución emitida por el Tribunal Tributario y Aduanero. Y en contra de la resolución de la Corte de Apelaciones, procederá el recurso de casación de fondo y forma.

#### 4.3 Impacto generado por la Reforma Tributaria:

Se debe analizar el impacto generado por la ley 20.780 desde un punto de vista social y empresarial, con el objetivo de interiorizar e informar a la sociedad de los cambios que ha generado esta reforma. Por lo mismo con el fin de percibir una observación más profunda y de mayor comprensión respecto del

funcionamiento actual de la reforma consultamos la opinión de Don Cristián Aste, abogado tributario que ha dedicado gran parte de su carrera profesional y se ha especializado en esta área. Su opinión se basa en el impacto general y las atribuciones que ha entregado la reforma tributaria al SII. Incluimos también un extracto de la columna de opinión de Don Alejandro Micco, Subsecretario de Hacienda, publicada en el mercurio, donde reflexiona acerca de la realidad económica nacional y sobre lo establecido por el Banco Mundial en relación a la reforma tributaria.

#### 4.3.1 Opinión e información sobre la reforma tributaria y el SII:

*“Las atribuciones que la última Reforma Tributaria le otorgó al Servicio de Impuestos Internos son particularmente gravosas para los contribuyentes. Especialmente la que faculta a ese organismo para ponerles término de giro unilateralmente a las empresas. Así como las personas naturales mueren y dejan, como consecuencia de ejecutar actos y cerrar contratos, las personas jurídicas terminan su ciclo con su disolución. A diferencia de lo que ocurre con las personas naturales, que en su mayoría mueren sin que intervenga su voluntad, en las personas jurídicas ocurre que su existencia termina porque así lo acuerdan sus dueños. Así, al menos, era previo a la reforma. La única excepción estaba dada por la Ley 20.393, que establece que las personas jurídicas pueden ser condenadas a su disolución, esto es, a su muerte jurídica, si se acredita en el juicio penal que sus dueños o administradores cometieron ciertos delitos para beneficiarlas (delito terrorista, lavado de activos, y delitos de cohecho y soborno), y siempre que dentro los 5 años anteriores, la persona jurídica haya sido condenada por los mismos delitos. Sin embargo, y pese a que la disolución es consecuencia, en el caso excepcional que hemos referido, de un juicio que termina con una sentencia condenatoria, con la Reforma Tributaria se faculta al SII para terminar unilateralmente con una sociedad y considerarla como si se hubiere disuelto”<sup>18</sup>.*

---

<sup>18</sup> ASTE, Cristian. El Mostrador [En línea]: documenting electronic sources on the Internet. 22 de septiembre 2015. [Consulta: 14 de Julio 2016] Disponible en: <<http://www.elmostrador.cl/mercados/2015/09/22/opinion-reforma-tributaria-muerte-por-secretaria/>>

El Código Tributario, en su tenor modificado, establece que el Servicio de Impuestos Internos, previa citación y transcurrido el plazo de un mes sin que medie respuesta por parte del contribuyente o su representante, puede ordenar el término del giro comercial o industrial, o de las actividades del contribuyente o patrimonios de afectación. Lo particular de esta norma, es que se presume que el contribuyente está en situación de que le pongan término de giro. En efecto, se considera que lo está si no ha presentado declaraciones impositivas por dieciocho meses seguidos, en el caso de las declaraciones mensuales; o durante dos años tributarios consecutivos, en el caso de las declaraciones anuales. Lo mismo se da en el caso de que el contribuyente sí haya hecho esas presentaciones, pero sin considerar ninguna renta, operaciones afectas, exentas o no gravadas con impuestos, durante un período de dieciocho meses seguidos, en el caso de las declaraciones mensuales; o dos años tributarios consecutivos, en el caso de las anuales.

Parece una desproporción gigante, por todas las consecuencias que conlleva un término de giro. Desde ya se devenga un impuesto cuyo nacimiento, hasta ahora, estaba supeditado a que las partes, y no el Estado, decidiera terminar su actividad y disolver consecuentemente a la sociedad. Con esta modificación, ahora es el Estado, y no las partes, el que decide cuándo estas deben terminar tributariamente sus negocios.

Esto vulnera la garantía de la libertad económica y el derecho de propiedad que las partes tienen sobre toda clase de bienes, puesto que estas, como titulares de esos derechos, están habilitadas por mandato constitucional para decidir por sí y ante sí, cuándo inician un negocio y cuándo lo terminan. No puede el Estado sustituir esa voluntad, y hacerlo bajo el pretexto de que, de no mediar esa voluntad, no se devenga un impuesto. Menos cuando el impuesto se devenga por la existencia de un hecho gravado, que en el caso que analizamos no se verifica, pues no existe una voluntad que exprese capacidad contributiva.

Los impuestos existen y se justifican porque hay una voluntad que expresa capacidad contributiva. Así ocurre con todos los impuestos. En el IVA, por ejemplo, se exige una convención o una acción o prestación, en el Impuesto a la Renta se pide un incremento patrimonial. En el término de giro este incremento patrimonial no existe. Solo se produce cuando las partes deciden poner término al negocio, pues es ahí, y no antes, que deberán radicar en su patrimonio los bienes que eran antes de la sociedad. La nueva norma, además de inconstitucional, resulta a todas luces contraria a los objetivos de impulso al emprendimiento. No se ve cómo puede aspirarse a atraer inversionistas y generar nuevos emprendimientos con normas que frenan cualquier decisión de emprender. No parece lógico aplacar el emprendimiento y facultar al Estado para inmiscuirse en decisiones privadas y, a partir de ahí, generar recursos, que en derecho no le corresponde.

En conclusión resulta evidente, al tenor de estas normas, que los actores políticos todavía no entienden cómo funciona el sistema económico del que forman parte. No logran captar que la única forma que existe para generar los recursos que requieren para llevar a cabo los programas sociales, es con gente emprendedora, que crea en el sistema. Con normas inconstitucionales como esta, lo que se logra es generar desconfianza, pues el mensaje es que en cualquier momento el gobernante de turno puede cambiar las reglas, y hacerlo con efecto devastador.

#### 4.3.2 Realidad nacional y visión del Banco Mundial:

*“En últimas semanas han aflorado en forma más nítida las características del nuevo sistema tributario. A un año de la entrada en vigencia, la reforma tributaria está cumpliendo algunos de los objetivos que nos trazamos en su elaboración. Mientras un informe del Banco Mundial (BM) confirma el carácter progresivo de la reforma y su impacto en la disminución de la desigualdad, la recaudación tributaria está cumpliendo un rol clave en las finanzas públicas para éste y el próximo año. Al mismo tiempo, nos estamos haciendo cargo de una complejidad mayor a*



*la esperada en la nueva normativa, con el compromiso de enviar este año un proyecto para simplificar aspectos del nuevo sistema tributario.*

*El debate tributario ha ido decantando y hoy los arboles nos dejan ver el bosque con mayor nitidez. El BM dio a conocer un estudio que destaca los cambios al sistema tributario 2014. Como hemos dicho, los recursos de esta reforma permitirán disponer de ingresos permanentes para financiar mejoras en educación y salud, así como avanzar en disminuir la desigualdad y reducir la elusión y evasión. Esta alza de impuestos es necesaria para mantener la responsabilidad fiscal que caracteriza a Chile y que hoy es importante para la economía.*

*El mismo BM concluye que las modificaciones 2014 tienen un impacto distributivo relevante. Entre sus conclusiones, el BM destaca la mejora en equidad de nuestro nuevo sistema tributario. El efecto de la reforma recae principalmente en el sector de mayores ingresos: el 93% de la recaudación de la reforma tributaria por modificaciones al impuesto a la renta (sistema atribuido y semi-integrado) será aportado por 1% de mayores ingresos. El BM incluso va más allá y asegura que el 73% de la recaudación por modificaciones al impuesto a la renta provendrá del 0,1% de mayores ingresos. De esta forma, se reafirma el carácter progresivo de la reforma, dado que los sectores de mayores ingresos aportan más que los de menores ingresos mediante las modificaciones al impuesto a la renta.*

*Los recursos de estos cambios tendrán un importante aporte al Presupuesto 2016, dado que más de 3,5% del alza de gasto es financiada por esta vía. Sin estos nuevos recursos, y dado el esfuerzo de consolidación fiscal que como Hacienda estamos buscando, el gasto -medido respecto del gasto efectivo 2015- habría podido crecer menos de 1%.*

*A su vez, la pronta entrega de las circulares que aterrizan los cambios legales a contribuyentes por parte del SII mostró que el nuevo sistema tributario presentaba una complejidad mayor a la pensada en un inicio. El lapso de implementación que tiene la ley nos permitirá realizar simplificaciones que han surgido fruto de conversaciones con diferentes agentes económicos. Con la nueva evidencia que tenemos a un año de aprobada la reforma, podemos tener una discusión más constructiva y alejada*

*del debate crispado inicial. En medio de una economía que necesita de mejores expectativas y una mayor confianza entre ciudadanía, empresarios y mundo político, es bueno sacar lecciones”<sup>19</sup>.*

Sin duda una norma de estas características es un factor que aporta equidad e igualdad al sistema tributario, ya que imposibilitará que contribuyentes que se encuentran en condiciones económicamente privilegiadas y que les permita adoptar estas formas jurídicas consigan con ellas los efectos deseados, manteniéndose el equilibrio de la carga tributaria. Si bien Chile como país cortoplacista espera una solución pronta a esta desigualdad en la distribución de los ingresos, debemos ser pacientes y esperar de manera paulatina los resultados propuestos por el gobierno.

---

<sup>19</sup> MICCO, Alejandro. Reforma Tributaria [En línea]: documenting electronic sources on the Internet. 13 agosto 2015. [Fecha de consulta: 29 de marzo 2016]. Disponible en: <<http://reformatributaria.gob.cl/noticias/2015/10/13/certezas-tributarias/>>

## CONCLUSIÓN

La tesis presentada tuvo como objetivo principal analizar las nuevas atribuciones fiscalizadoras del Servicio de Impuestos Internos, que le fueron entregadas con la Reforma Tributaria, en relación a las normas antielusivas. Y como objetivos específicos, analizar dichas normas y dar a conocer la realidad nacional e interiorizar acerca de los nuevos concepto y causales que han sido integrados al Código Tributario. Además de confeccionar un análisis exhaustivo en relación al procedimiento de solicitud de declaración de abuso o elusión tributaria, con el fin de simplificar la redacción y comprensión que los textos legales establecen.

Estos objetivos han sido cumplidos a través de la definición de conceptos básicos pero relevantes, como el significado de una reforma tributaria, y en nuestro caso particular, explicar los objetivos de la reforma tributaria impartida en Chile. Luego quisimos esquematizar los órganos competentes en materia tributaria y cuáles son sus atribuciones para con los contribuyentes, dando una visión general de la situación nacional, incluyendo los costos y la visión económica de esta reforma.

Siguiendo con los objetivos planteados en esta tesis, insertamos diversos conceptos, de estudiosos en la materia, de lo que ha sido entendido como normas antielusivas e introducimos el concepto de la legítima razón de negocios. Acto seguido realizamos una introducción a las normas de fiscalización tributaria, analizando su marco regulatorio y la fundamentación de estas en relación al artículo 59 del Código Tributario.

Finalmente se procedió al análisis de los *Artículos 4° bis, ter, quater, quinquies del Código Tributario*. A continuación, se analizó todo lo relativo a la composición y estructura de las facultades de fiscalización del SII, mencionando sus elementos, características, y el procedimiento de citación que lleva a cabo el Servicio. Realizando una interrelación con la Circular número 65 del año 2015. Con el objetivo de cerrar nuestro análisis a la reforma tributaria y su impacto en Chile es que decidimos mencionar las opiniones de abogados tributarios y autoridades nacionales respecto a este tema, dando una concepción tanto nacional como internacional de los sistemas de tributación.

De esta forma en los casos en que exista una conducta del contribuyente de la cual se desprenda claramente su intención de eludir la generación de un hecho gravado, a través de maniobras extrañas, poco habituales, forzadas o artificiosas, que por su finalidad original no correspondan al resultado perseguido y en todo o en parte conseguido, procederá la aplicación directa de la norma que con ellas se pretende evitar, procediéndose al giro del impuesto correspondiente, previa declaración de la existencia de la conducta elusiva por los tribunales tributarios correspondientes, a través del procedimiento especialmente contemplado para ello.

## BIBLIOGRAFÍA

AMORÓS, Narciso. La elusión y la evasión tributaria. Revista de Derecho financiero y Hacienda Pública, Madrid, España, (1):522-524, septiembre de 1965.

ASTE, Cristian. El Mostrador [En línea]: documenting electronic sources on the Internet. 22 de septiembre 2015. [Consulta: 14 de Julio 2016] Disponible en:  
<<http://www.elmostrador.cl/mercados/2015/09/22/opinion-reforma-tributaria-muerte-por-secretaria/>>

CIRCULAR N° 49 de Servicio de Impuestos Internos. Circular que instruye sobre las modificaciones efectuadas por las Leyes N° 20.780 y N° 20.899 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa. 14 de Julio del 2016. [En línea] [Consulta: 25 de Julio 2016]. Disponible en:  
<<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2016/circu49.pdf>>

CODIGO Tributario. Edición oficial. Santiago, Chile: Ministerio de Hacienda, Febrero 2016. 97 p.

EL DIARIO financiero de Wall Street Journal comparaba la situación de Argentina con una República Bananera, durante la crisis económica ocurrida el año 2002. [En línea]. Argentina: Diario La Nación. 2002 [Consulta: 10 Octubre 2015]  
<<http://www.lanacion.com.ar/368837-segun-the-wall-street-journal-la-pesificacion-atenta-contra-los-ahorristas>>

GARCÍA Escobar, Jaime. Elusión, planificación y evasión tributaria. Tomo I. Santiago, Chile: Lexis Nexis, 2007.

GONZÁLEZ Sánchez, Manuel. El fraude de ley en materia tributaria. Salamanca, España: Plaza Universitaria Ediciones, 1993. 308 p.

HERRERO Madariaga, Juan. El fraude de ley como elusión ilícita de los tributos Revista Española de Derecho Financiero. (10):322-323, agosto 1976.

LACLAU, Ernesto. La Razón Populista [En línea] documenting electronic sources on the Internet. 2005. [Consulta: 03 Agosto 2015] Disponible en <<http://www.liderazgos-sxxi.com.ar/bibliografia/laclau-cap-6.pdf>>

Ley N° 20.780. CHILE. Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. 29 septiembre 2014. [En línea] [Consulta: 3 de mayo 2015]. Disponible en: <<http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1067194>>

Ley N° 20.780. CHILE. Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. 29 septiembre 2014. [En línea] [Consulta: 9 de abril 2015]. Disponible en: <<http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1067194>>

Ley N° 20.780. CHILE. Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. 29 septiembre 2014. [En línea] [Consulta: 20 de abril 2015]. Disponible en: <<http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1067194>>

Ley N° 20.780. CHILE. Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. 29 septiembre 2014. [En línea] [Consulta: 9 de abril 2015]. Disponible en: <<http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1067194>>

MANUAL de Consultas Tributarias, de la Asociación de Fiscalizadores de Chile. Santiago, Chile: Ediciones Técnicas Tributarias, 1999. 212 p.

MANUAL del Servicio de Impuestos Internos, 1960-1978. Santiago, Chile: Servicio de Impuestos Internos, 1978. 27p.

MICCO, Alejandro. Reforma Tributaria [En línea]: documenting electronic sources on the Internet. 13 agosto 2015. [Fecha de consulta: 29 de marzo 2016]. Disponible en: <http://reformatributaria.gob.cl/noticias/2015/10/13/certezas-tributarias/>

OVERBLOG [En línea]. Documenting electronic sources on the Internet. 2011 [Consulta: 21 Agosto 2015] <[https://es.over-blog.com/En\\_que\\_consiste\\_una\\_reforma\\_tributaria-1228321767-art337396.html](https://es.over-blog.com/En_que_consiste_una_reforma_tributaria-1228321767-art337396.html)>

POBREZA y desigualdad: Chile contra la corriente. [En línea]. Chile: AVANZA CHILE. [Consulta: 01 de Julio 2015] Disponible: <<http://www.avanzachile.cl/columna/pobreza-y-desigualdad-chile-contra-la-corriente/>>

RIVAS, Norberto. Planificación Tributada en Chile: Conceptos, Teoría y factores a considerar. Santiago, Chile: Magril Ltda., 2000. v2.

SAFFIE, Francisco. Opinión: Sobre las nuevas normas antielusión y la evasión tributaria. [En línea] documenting electronic sources on the Internet. 27 Agosto 2015 [Consulta: 7 de Enero 2016] Disponible en <<http://www.elmostrador.cl/mercados/2015/08/27/opinion-sobre-las-nuevas-normas-antielusion-y-la-evasion-tributaria/>>

VALENZUELA Barahona, Juan Cristobal. Elusión Tributaria, en relación al impuesto a la renta. Tesis. (Licenciado en ciencias jurídicas y al título de abogado). Santiago, Chile: Universidad de Chile, Escuela de Derecho, 2001. 32 p.

VILLEGAS, Héctor. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Tomo I. Buenos Aires, Argentina: Depalma, 1987.