



ANÁLISIS CRÍTICO DE LA REGULACIÓN DE SIMULACIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO CHILENO TRAS LA LEY N° 20.780: CORRECTA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y ASPECTOS SANCIONATORIOS

María Pilar Navarro Schiappacasse¹

RESUMEN

La Ley N° 20.780/2014 introdujo en Chile la regulación de normas generales antielusivas: el abuso de las formas jurídicas y la simulación. Sin embargo, esta última figura no tiene una naturaleza elusiva, sino evasiva. Su actual consagración legal, a lo que debe sumarse la interpretación administrativa emanada del Servicio de Impuestos Internos, han generado dificultades aplicativas y constitucionales que el presente trabajo revisa desde una perspectiva crítica.

PALABRAS CLAVE: Simulación. Principios constitucionales. Ilícitos tributarios.

RESUMO

A Lei n. 20.780/2014 introduziu no Chile a regulação de normas gerais antielisivas: o abuso das formas jurídicas e simulação. Sem dúvidas, esta última figura não tem natureza elisiva, mas sim evasiva. Sua atual configuração legal, considerando a interpretação administra emanada do Serviço de Impostos Internos, tem gerado dificuldades na aplicação e dúvidas em relação a sua constitucionalidade, assuntos que o presente trabalho analisa com uma perspectiva crítica.

PALAVRAS-CHAVE: Simulação. Princípios constitucionais. Ilícitos tributários.

INTRODUCCIÓN

El principio constitucional de reserva legal en materia tributaria es la piedra angular sobre la cual se estructura la potestad tributaria estatal, o como se ha señalado, constituye la «bóveda del edificio de fuentes del derecho [tributario]» (PÉREZ ROYO, 2016, p. 75), según el cual los tributos y las exenciones deben estar expresamente establecidos en una ley. En Chile dicha ley es de iniciativa exclusiva del Presidente de la República y su cámara de origen es la de Diputados².

¹ Doctora en Derecho por la Universidad de Barcelona. Académica de la Universidad de O'Higgins.

² De conformidad con lo dispuesto en el número 1 del inciso 4° del artículo 65 de la Constitución, el Presidente de la República tiene iniciativa exclusiva en materia de ley para «1°.- Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión». A su turno, el número 14 del artículo 63 de la Carta Fundamental dispone que sólo son materias de ley «14) Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República». Finalmente, el inciso 2° del citado artículo 65 establece que la Cámara de Diputados es la Cámara de Origen respecto de las leyes sobre tributos.

En este contexto normativo, la consagración de una norma general antielusiva tensiona la vigencia del principio de reserva de ley en materia tributaria, pues pese a que no se ha verificado el hecho gravado el legislador, admite que los efectos impositivos de determinados actos o contratos del contribuyente sean desconocidos, sujetándose a gravamen por los hechos imponibles establecidos en la ley³.

Hasta antes de la Ley N° 20.780, de 2014, la legislación tributaria chilena carecía de una norma general antielusiva, con lo cual, la elusión fiscal se atacaba a nivel normativo estableciendo una regulación detallada de los hechos gravados, incluyendo hechos imponibles subrogatorios y tipificando normas especiales antielativas. Ello, por cuanto durante años en Chile imperó la idea de que la elusión impositiva no era necesariamente ilícita, sino que implicaba un actuar astuto del contribuyente⁴. Luego, a nivel de aplicación de impuestos el Servicio de Impuestos Internos⁵, Administración tributaria chilena, consideró que una erogación podía ser rebajada como gasto necesario para producir la renta y, consecuentemente ser deducido en el proceso de determinación de la base imponible del impuesto de primera categoría, cuando tal desembolso obedecía a una legítima razón de negocios⁶. Este proceder fue posible a falta de una definición legal en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta de lo que debía entenderse por «gasto necesario para producir la renta».

El panorama descrito cambia de manera radical con la tipificación de las que se han denominado «medidas generales antielativas», a través de la Ley N° 20.780, a lo que debe agregarse la definición legal de qué debe entenderse por gasto necesario para producir la renta tras el cambio operado por la Ley N° 21.210. Actualmente, según el citado artículo 31, son gastos necesarios para producir la renta «aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio». Como se puede apreciar, no se hace ninguna referencia a la legítima razón de negocios, por lo no podría invocarse esta norma para prescindir de los efectos tributarios de planificaciones elusivas que se hayan implementado luego de la entrada en vigor de este cambio.

Ahora bien, es necesario dejar sentado que el legislador chileno considera como supuestos de elusión fiscal dos figuras que tienen una naturaleza jurídica distinta: el

³ Así se señala que respecto de las normas generales antielusión se está ante el reflejo de la colisión entre el principio de capacidad económica y del principio de legalidad (CORTÉS DOMÍNGUEZ, 1985, p. 146). Con todo, debe señalarse que la Constitución chilena no consagra de manera expresa el principio de capacidad económica.

⁴ En efecto, el fallo de la Corte Suprema, Rol N° 4.038-2001, de 28 de enero de 2003, dictado en la causa Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. con SII declaró que «el Servicio [de Impuestos Internos] confunde, en este caso, dos conceptos jurídicos que tienen una diferencia notoria: el de evasión tributaria [ilícito— (sic), con el de elusión, que consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente, como aquí ocurre, para pagar impuestos en una medida legítima a la que se optó, y no en aquella que se le liquida». Con todo, tras la entrada en vigor del abuso de las formas jurídicas y la simulación el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que «quedó sin sustento positivo alguno la doctrina en virtud de la cual la astucia en el uso de las formas jurídicas podía justificar una vulneración de las normas legales tributarias» Circular SII N° 65, de 23 de julio de 2015, p. 12.

⁵ El Servicio de Impuestos Internos (SII) es la Administración tributaria chilena que es competente para «la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieren, 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», de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1° del Decreto con Fuerza de Ley N° 7, del Ministerio de Hacienda, de 1980.

⁶ Así, por ejemplo, este proceder del Servicio de Impuestos Internos fue avalado en las sentencias de la Corte de Apelaciones de Santiago, Rol N° 44-2018, de 13 de noviembre de 2018 y de la Corte de Apelaciones de Concepción, Rol N° 1-2018, de 10 de octubre de 2018. Ambas causas se encuentran actualmente en casación ante la Corte Suprema, roles N°s 6.283-2019 y 23.066-2018, respectivamente.

abuso de las formas jurídicas, propiamente elusivo, y la simulación, que responde más bien a un caso de evasión, regulados respectivamente en los artículos 4° ter y 4° quáter del Código Tributario chileno⁷. Por ello, y de manera infundada, en Chile se le han achacado problemas de constitucionalidad a la regulación de la simulación, en circunstancias que técnicamente el hecho gravado se ha verificado, pero hay ciertos aspectos del mismo o vinculados a la obligación tributaria que son disimulados. Como apunta la doctrina, según el grado de respeto al ordenamiento jurídico la planificación tributaria podrá ser calificada como economía de opción (para nada objetable), elusión o evasión (ALONSO GONZÁLEZ, 2016, p. 78).

En este sentido, se debe apuntar que el legislador chileno no sólo tipificó dos normas generales antielusión, sino que además incluyó una consulta especial que debe ser resuelta por la administración tributaria señalando si la planificación daría o no lugar a la aplicación de las normas generales antielusivas⁸; una sanción aplicable a los asesores tributarios que diseñen o planifiquen actos o contratos declarados elusivos⁹; y un procedimiento administrativo y judicial especial para determinar la configuración de la elusión, cuya particularidad radica en que el abuso de las formas jurídicas, la simulación y el ilícito asociado son declarados por un tribunal con competencia tributaria¹⁰.

El presente trabajo pretende analizar la regulación de la simulación establecida en el artículo 4° quáter del Código Tributario chileno y su sanción, a fin de poner de realce los problemas de índole aplicativo y constitucional que se han apuntado por la doctrina. Para ello en la primera parte se realizará un análisis dogmático de la figura, identificando los problemas apuntados por la doctrina y que el legislador intentó subsanar en el texto original del proyecto de la Ley N° 21.210. En segundo lugar, se examinarán los presupuestos materiales de aplicación de la simulación. Finalmente, se identificarán los problemas que la doctrina ha detectado en lo que se refiere a la sanción de la simulación a través del ilícito del artículo 100 bis del Código Tributario y la problemática vinculada con la persecución penal de dicha figura. Para concluir, se hará referencia a las principales conclusiones a las que se arribó.

LA CONFIGURACIÓN DOGMÁTICA DE LA SIMULACIÓN Y SU CONSIDERACIÓN LEGAL COMO UN SUPUESTO DE ELUSIÓN

El texto definitivo de la simulación quedó fijado con la dictación de la Ley N° 20.780, sin que sufriera mayores alteraciones con las Leyes N°s 20.899 y 21.210. Con

⁷ Con todo, para los efectos de este trabajo cuando se aluda a planificaciones elusivas o elusión, se estará haciendo referencia tanto al abuso de las formas jurídicas cuanto a la simulación, a no ser que se efectúe alguna precisión.

⁸ Artículo 26 bis del Código Tributario, modificado recientemente por la reforma tributaria que tuvo lugar mediante la Ley N° 21.210, de 24 de febrero de 2020, incluyendo la posibilidad de consultar acerca de la aplicación o no a un caso concreto de una norma especial antielusiva.

⁹ Artículo 100 bis del Código Tributario. Para un análisis de este ilícito véase NAVARRO SCHIAPPA-CASSE, 2019, pp. 236 y ss.

¹⁰ Artículos 4° quinquies y 160 bis del Código Tributario. Esto, a diferencia de lo que acontece en la legislación española —que sirvió de fuente de inspiración para la legislación chilena—, en la cual el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (abuso chileno) y la simulación son declarados por la Administración tributaria. Para un análisis del procedimiento chileno para declarar la elusión fiscal, véase UGALDE PRIETO 2020, pp. 13 y ss.

todo, como se verá, el texto original de esta última ley intentó realizar importantes cambios.

De esta forma, la estructura de la simulación chilena aún guarda estrecha relación con la regulación española de esta figura. En efecto, el artículo 4° quáter del Código Tributario chileno prescribe:

«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».

Supuestos de procedencia de la simulación

La regulación tributaria de la simulación en el Código considera cuatro hipótesis que tienen en común la disimulación. Al expresar detalladamente el legislador lo que ha de entenderse por simulación, en el concepto tributario y para los efectos de la solicitud de declaración de esta situación ante los tribunales, serán sólo esas causas las que podrán ser reconducidas a la figura de la simulación con el procedimiento especial contemplado: disimulación de la verificación del hecho imponible, de la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, su verdadero monto o su data de nacimiento¹¹.

El legislador tributario se ha encargado de especificar las causales de simulación, con lo cual pudiera parecer que se aleja de la concepción civil, que considera la disimulación del objeto del contrato, el precio, la fecha, las modalidades o pactos accesorios de un contrato y la interposición de sujetos (VIAL DEL RÍO, 2019, p. 146). Sin embargo, en virtud de la autonomía del Derecho tributario esto no es un problema y, por lo demás, casos como la interposición de personas, se estima pudieran quedar comprendidos en la expresión «naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria», toda vez que dentro de este tipo de obligaciones el aspecto subjetivo es un elemento a ponderar, en el que ha de examinarse al sujeto pasivo, esto es, al deudor.

El Servicio de Impuestos Internos cuando analiza esta figura no alude a la simulación, sino al negocio simulado, para lo cual sigue expresamente a FERRARA, manifestando que el negocio simulado «tiene una apariencia contraria a la realidad o porque no existe en absoluto, o porque es distinto de como aparece»¹².

Esta definición administrativa de la simulación a partir de la concepción del negocio simulado se considera del todo relevante, pues FERRARA estima que los requisitos de este tipo de negocios son tres: i) una declaración deliberadamente disconforme con la intención; ii) concertada de acuerdo entre las partes; y iii) para

¹¹ Como apunta YÁÑEZ VILLANUEVA, 2014, p. 246, la legislación chilena no define a la simulación, sino que se la conceptualiza a partir de sus efectos. Estima que este proceder es erróneo, pues lo relevante no es esto, sino el contenido o sustancia del acto jurídico, que es lo que lo diferencia de la economía de opción.

¹² Circular SII N° 65, de 2015, p. 14.

engañar a terceras personas. El autor afirma que la simulación sale del campo de los actos unilaterales, pues requiere un acuerdo entre los contratantes (FERRARA, 1961, pp. 44, 47). Si se atiende al hecho de que la doctrina civilista chilena sigue la idea de que la simulación es una divergencia de voluntades, tal como hace FERRARA (a diferencia de lo que ocurre en España, donde se estima que el problema es de causa del acto jurídico), y que requiere un concierto para estar ante ella —pues de otro modo se trataría de una reserva mental—, se estima válido sostener que la simulación sólo puede tener lugar en los actos jurídicos bilaterales, dentro de los cuales se encuentran los contratos y, por tanto, sería errónea la referencia del legislador a «actos» en el artículo 4° quáter del Código Tributario —en el entendido de que no se refiere a los supuestos en los que existe un acuerdo de voluntades—, a menos que por «actos» se entendieran actos jurídicos bilaterales, y por «negocio» al contrato.

A continuación, conviene señalar que a nivel doctrinario se distingue entre la simulación absoluta y la relativa. En la primera, tras el negocio aparente no hay nada, «[a]partada la apariencias engañosa que lo presentaba como serio, nada queda de él; se ha roto el encanto y la ilusión desaparece [...]. Ninguna modificación jurídica se realiza por virtud del acto simulado; la posición de las partes queda *como antes* y los cambios ocurridos en las relaciones jurídicas resultan ilusorios, carecen de realidad y de contenido real» (FERRARA, 1961, p. 287, cursivas en el original). En la simulación relativa, en cambio, una vez que se descorre el velo de la simulación, aparece el negocio realmente querido por las partes, quedando «el negocio en su verdadera esencia, en su realidad desnuda y escueta» (FERRARA, 1961, p. 81).

Si se examina la regulación de la simulación en el Código Tributario se llega a la conclusión de que se refiere a la relativa. Esto, porque el efecto jurídico que se produce por la verificación de esta figura consiste en que los impuestos serán aplicados «a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados».

En la doctrina chilena, YÁÑEZ VILLANUEVA (2014, p. 246) no vislumbra el sentido de la frase «con independencia de los actos o negocios simulados», pues considera que hay dos opciones: i) es «redundante», por cuanto el principio rector es que «el hecho gravado es el acto disimulado», por lo que tributariamente no es relevante lo que suceda con el acto simulado, al no tener efecto impositivo; o ii) es «imprecisa», pues intenta expresar, sin éxito, que la declaración de simulación sólo produce efectos en el ámbito tributario.

En este punto, se estima que la regla es una reafirmación del hecho de que el legislador expresamente opta por desconocer los efectos de la simulación relativa, pues la expresión da cuenta de que bajo el acto jurídico aparente hay otro verdadero que permanece oculto, que es el que por aplicación de esta norma se somete a gravamen, ya que una vez que sale a la luz, verifica el hecho imponible. De ello se sigue, necesariamente, que el legislador entiende que, tras el acto aparente, hay otro que se oculta¹³. Esta es, por lo demás, la tesis sostenida por el Servicio de Impuestos Internos, para el que es poco probable que un contribuyente incurra en una simulación

¹³ En contra, BOETSCH GILLET, 2016, p. 133, ya que teniendo presente las cuatro formas de disimulación contempladas por el artículo 4° quáter del Código Tributario, estima que la simulación tributaria escapa a la clásica distinción entre simulación absoluta y relativa.

contractual de carácter absoluta que utilice para aminorar los efectos tributarios, pues el único acto realizado (simulado) es el que genera los efectos jurídicos y tributarios, incluyendo el pago del impuesto¹⁴. Con todo, debe señalarse que el texto original del proyecto de la Ley N° 21.210 expresamente proponía incluir en la regulación del artículo 4° quáter del Código Tributario tanto a la simulación absoluta cuanto a la relativa, pero este cambio no fue aprobado en primer trámite constitucional.

Lo central en este caso es que se trata de actos jurídicos ficticios no queridos y que crean una apariencia cuyo propósito es ocultar la realidad (UGALDE PRIETO y GARCÍA ESCOBAR, 2010, p. 126), o bien, que se esconden elementos determinantes para establecer correctamente la obligación tributaria: la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento.

Difícilmente un contribuyente recurrirá a la simulación absoluta para agravar su situación tributaria; más bien, la utilizará para perseguir una clase distinta de beneficios o ventajas impositivas, como la suposición de un gasto, pero si el contribuyente no es capaz de acreditar fehacientemente ante el Servicio de Impuestos Internos una erogación o desembolso, el mismo no cumplirá con las exigencias para ser considerado un «gasto necesario para producir la renta», según dispone el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Lo anterior, no porque se esté ante una norma especial antielusiva, sino debido a que el gasto no cumple con los requisitos legales para ser rebajado en el proceso de determinación de la renta líquida imponible.

La confusión conceptual y la eventual dificultad para delimitar el abuso de las formas jurídicas de la simulación puede acontecer cuando se finja de forma absoluta un acto o contrato para acceder a un beneficio fiscal. Esto, pues una de las hipótesis del «abuso» —que presupone actos válidos y, por tanto, existentes—, es que se utilicen formas jurídicas abusivas para captar una norma de exención en sentido amplio a la que de otra manera no se podría haber tenido acceso¹⁵. Este punto en la actualidad no tiene solución en la legislación tributaria, debido a que si hay ocultación y tras el acto aparente no existe otro que se oculte, se estaría en presencia de la simulación, sin que hubiese un acto que gravar, sino más bien, se tendría que dejar de aplicar un beneficio tributario. Sin embargo, y teniendo presente que la simulación absoluta no es un supuesto que regule el artículo 4° quáter del Código Tributario, y atendido su carácter evasivo —y no elusivo—, se estima que la fiscalización de este caso debiera realizarse conforme con las reglas generales, sin aplicar el procedimiento de los artículos 4° quinquies y 160 bis del Código Tributario, libre de la limitación impuesta por la jurisprudencia administrativa del órgano fiscalizador, según la cual no es posible perseguir conjuntamente la correcta determinación de la obligación tributaria conforme con el procedimiento especial establecido para la elusión y la responsabilidad penal derivada de los hechos¹⁶.

¹⁴ Circular SII N° 65, de 2015, pp. 14 y s.

¹⁵ En lo que se refiere al supuesto genérico de procedencia el inciso 1° del artículo 4° ter del Código Tributario prescribe que «[s]e 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».

¹⁶ Se volverá sobre este punto *infra*.

Simulación como especie del género elusión

Llama la atención el hecho de que el legislador establezca que la simulación es una especie del género elusión fiscal en los artículos 4° bis y 4° quáter del Código Tributario, con lo cual, como se verá, surgen problemas a la hora de analizar la viabilidad penal de los comportamientos elusivos y otros vinculados a la sanción del artículo 100 bis del Código Tributario. Si bien es cierto inicialmente proyecto de la Ley N° 20.780 no consideró a la simulación como un supuesto de elusión fiscal¹⁷, esta equiparación tuvo lugar tras la suscripción Protocolo de Acuerdo que permitió la aprobación de dicha reforma tributaria¹⁸.

Ahora bien, esta equiparación, como se ha señalado por la doctrina chilena constituye un error importante del legislador, ya que en los supuestos de simulación el hecho imponible se realiza pero el contribuyente lo que hace es incurrir en una conducta tendiente a ocultar ciertos hechos (YÁÑEZ VILLANUEVA, 2014, p. 245). Esto, debido a que la expresión «disimular» que utiliza el legislador en el artículo 4° quáter del Código Tributario según una de sus acepciones en la RAE, corresponde a «[o]cultar algo para que no se vea o para que parezca distinto de lo que es»¹⁹.

PRESUPUESTOS MATERIALES DE PROCEDENCIA

No es suficiente con que se verifiquen los presupuestos aplicativos establecidos en el artículo 4° quáter del Código Tributario para que el Servicio de Impuestos Internos pueda solicitar la declaración de simulación al Tribunal Tributario y Aduanero, con miras a que se determine correctamente la obligación tributaria. Se requiere, además, que concurren las circunstancias que a continuación se detallan.

Cuantía mínima de la diferencia tributaria para que resulte aplicable la simulación

Debe señalarse que el legislador exige una cuantía mínima de la diferencia tributaria para que la aplicación de la simulación sea procedente. Si bien tal consideración no fluye de lo prescrito en el artículo 4° quáter del Código Tributario, si se examina lo dispuesto por el inciso 2° del artículo 4° quinquies del mismo Código es claro que el legislador establece esta exigencia, pues la norma indica que la declaración de la simulación, y también la del abuso de las formas jurídicas, «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

¹⁷ El texto original del proyecto de la Ley N° 20.780 presentado al Congreso por el Gobierno prescribía: «Artículo 4 quáter. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho gravado con los impuestos será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados.

El Servicio desestimaré y no le serán oponible los actos y negocios jurídicos practicados con la finalidad de disimular la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento, con arreglo al artículo siguiente».

¹⁸ Concretamente, a través de la indicación N° 367-362, fechada el 9 de agosto de 2014, presentada por el Vicepresidente de la República, que por lo demás incluyó qué debía entenderse para efectos tributarios por simulación. Historia de la Ley N° 20.780, pp. 2126, 2129.

¹⁹ En este mismo sentido, CATTANEO ESCOBAR y BURGOS ARREDONDO, 2017, p. 231.

equivalente a 250 unidades tributarias mensuales a la fecha de la presentación del requerimiento»²⁰.

Existe, por tanto, una cuantía mínima bajo la cual no tienen aplicación las normas generales antielusión, cuya explicación se encuentra en la excepcionalidad de la norma (Historia de la Ley N° 20.899, p. 458). A partir de esta regulación se han planteado algunas dudas, pues como la norma alude a una diferencia de impuestos podría no ser aplicable el abuso ni la simulación cuando lo que procede es determinar un ajuste al resultado tributario, pero no una diferencia de impuestos. La segunda duda que surge, se refiere a si los efectos tributarios de planificaciones elusivas que den lugar a una diferencia de impuestos inferior a dicha cuantía pueden ser rectificadas por el Servicio de Impuestos Internos y cuál sería la vía.

En lo que se refiere a la posibilidad de regularizar los efectos tributarios de una planificación simulada que sólo genera un ajuste a nivel de resultado tributario mediante el acto administrativo «resolución», pero no una diferencia de impuestos, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que el límite de las 250 UTM «también se aplicará tratándose de las diferencias de devolución de impuestos existente entre lo que haya determinado el contribuyente y el Servicio»²¹. Sin embargo, la Circular SII N° 42, de 2016, que deja sin efecto en esta parte a la Circular SII N° 65 mencionada, omite toda mención a las resoluciones, pues manifiesta que «el contribuyente respecto del cual el Servicio estima que ha realizado actos o negocios o un conjunto o serie de ellos susceptibles de ser considerados elusivos, conforme a las definiciones legales, debe reflejar en su liquidación o giro de impuestos propuesta por el Servicio, en su requerimiento, una diferencia superior a 250 UTM; no obstante lo que en definitiva falle el Tribunal»²².

De esta forma, pareciera que el ente fiscalizador, siguiendo lo dispuesto expresamente en el Código Tributario, estima que no es posible emitir una resolución que refleje la pérdida de efectos tributarios de una planificación fiscal, aspecto que no fue corregido desde un punto de vista legal por la Ley N° 21.210, reforma tributaria del año 2020. Ello es un contrasentido si se tiene presente que lo buscado por el legislador fue que este tipo de planificaciones tributarias fuesen captadas por el abuso o por la simulación²³. A lo que debe agregarse que el propio legislador da a entender que procede aplicar las normas generales en estos casos, a partir de lo dispuesto en el artículo 4° quinquies inciso final del Código Tributario, disposición que expresamente

²⁰ La Unidad Tributaria Mensual (UTM), según dispone el número 10 del artículo 8° del Código Tributario es «la cantidad de dinero cuyo monto, determinado por ley y permanentemente actualizado, sirve como medida o como punto de referencia tributario». Para el mes de agosto de 2020 el valor asciende a \$50.272 pesos chilenos. Este límite no estaba contemplado en el proyecto de ley original de la Ley N° 20.780. En un primer momento, una indicación presidencial lo incorporó sólo para el abuso pero, finalmente, una segunda indicación lo extendió también a la simulación. Historia de la Ley N° 20.780, pp. 170, 2130. De haberse mantenido la diferenciación se podría haber generado, tal como en España, una «huida» de la figura del abuso hacia la simulación, peligro adelantado por GONZÁLEZ ORRICO, 2014, p. 98.

²¹ Circular SII N° 65, de 2015, p. 21. Para ello se funda en que el artículo 4° quinquies del Código Tributario prescribe que determinado el abuso o simulación por parte del tribunal, ordenará al Servicio de Impuestos Internos «emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda».

²² Circular SII N° 42, de 2016, p. 3.

²³ El mismo problema existía a propósito de la facultad establecida en el artículo 6°, letra B, N° 5 del Código Tributario, de revisión administrativa de la actuación fiscalizadora, que sólo aludía a las liquidaciones y giros, pero que a partir del cambio establecido en la Ley N° 21.210 introduce a las resoluciones.

menciona la resolución como uno de los actos administrativos finales que el tribunal puede ordenar al Servicio de Impuestos Internos emitir. Este tipo de actos, como se ha señalado, no se emiten cuando se determina una diferencia de impuestos.

En relación con el otro aspecto problemático, y que hasta la fecha no tiene solución, se refiere a que la doctrina chilena se pregunta si las planificaciones tributarias elusivas —simuladas y abusivas— cuya diferencia de impuesto esperable no sería superior a las 250 UTM serían perseguibles por la vía del ilícito penal del artículo 97 N° 4 del Código Tributario, como última *ratio legis*²⁴. A este respecto se ha señalado que resulta a lo menos discutible que conductas que no son impugnables por la vía de la correcta determinación de la obligación tributaria sean constitutivas de delito fiscal. Ello, por aplicación de los principios de intervención mínima y subsidiariedad del Derecho penal²⁵.

Sin embargo, en el caso de la simulación la respuesta no puede ser tan tajante, pues antes de la entrada en vigor del artículo 4° quáter del Código Tributario el Servicio de Impuestos Internos podía determinar la correcta tributación de este tipo de planificaciones, sin necesidad de una norma general que lo habilitara y sin recurrir a un procedimiento especial. No hubo mayores cuestionamientos a tal proceder por parte de la doctrina (VERGARA QUEZADA, 2016, p. 368). Y, adicionalmente, perseguía la responsabilidad penal derivada de estos hechos. Esto último, debido a que el Código expresamente contempla ilícitos tributarios a cuya base se encuentra la simulación²⁶.

En consecuencia, alguien podría sostener que en los casos de simulación, cuando la misma no verifica los presupuestos aplicativos del artículo 4° quáter del Código Tributario, por no reunir la cuantía de la diferencia de impuestos exigida o debido a que se está en presencia de la simulación absoluta, el Servicio de Impuestos Internos no está obligado a seguir el procedimiento especial de carácter administrativo y judicial de los artículos 4° quinquies y 160 bis del Código, sino que puede proceder a fiscalizar conforme con las reglas generales.

Ausencia de un criterio que señale que la planificación del contribuyente es admitida

En la legislación chilena existe una consulta vinculante que puede efectuar tanto el contribuyente y como el obligado al pago de impuestos respecto de un caso concreto en el que tengan interés personal y directo, para tener certeza acerca de si la planificación tributaria que pretende efectuar verificaría o no los presupuestos de la

²⁴ GÁRATE, 2015, pp. 206 y s.

²⁵ En este sentido también VERGARA QUEZADA, 2016, pp. 373 y s., quien vincula esta opción del legislador a los principios de proporcionalidad, racionalidad y eficiencia.

²⁶ Esto ocurre respecto del ilícito del artículo 97 número 4 inciso 3° del Código Tributario que prescribe: «[e] que, simulando una operación tributaria o mediante cualquiera otra maniobra fraudulenta, obtuviere devoluciones de impuesto que no le correspondan, será sancionado con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio y con multa del cien por ciento al cuatrocientos por ciento de lo defraudado». Del mismo modo, en el número 24 de la citada norma dispone que «[l]os contribuyentes de los impuestos establecidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta, que dolosamente reciban contraprestaciones de las instituciones a las cuales efectúen donaciones, en los términos establecidos en los incisos primero y segundo del artículo 11 de la ley N° 19.885, sea en beneficio propio o en beneficio personal de sus socios, directores o empleados, o del cónyuge o de los parientes consanguíneos hasta el segundo grado, de cualquiera de los nombrados, o simulen una donación, en ambos casos, de aquellas que otorguen algún tipo de beneficio tributario que implique en definitiva un menor pago de algunos de los impuestos referidos, serán sancionados con la pena de presidio menor en sus grados mínimo a medio».

simulación (y también del abuso de las formas jurídicas). La respuesta emana del Servicio de Impuestos Internos y es obligatoria para esta administración tributaria en tanto no exista una variación sustantiva de los antecedentes de hecho o de derecho en que se fundó la consulta. Por tanto, cuando exista un criterio del Director del Servicio de Impuestos Internos que determine que esa concreta planificación respecto de ese específico consultante (contribuyente u obligado al pago de tributos) no es elusiva, esa respuesta obliga al ente fiscalizador²⁷.

Ausencia de una norma especial antielusión

Expresamente, el inciso 4º del artículo 4º bis del Código Tributario prescribe que «[e]n los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4º ter y 4º quáter»²⁸.

Si se tiene presente que sólo en el año 2014 se incorporó una norma general antielusión en el ordenamiento jurídico chileno, es fácil imaginar que existe una gran cantidad de normas especiales que luchan contra la elusión²⁹, lo que puede llevar a que, en la práctica, el ente fiscalizador evite aplicar las disposiciones generales porque, en estos casos, como prescribe el artículo 4 bis del Código Tributario «las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición», esto es, la especial.

Respecto a esta norma en la doctrina chilena existen dos posiciones: quienes consideran que el texto de la norma debe interpretarse en el sentido de que si es procedente la aplicación de una norma especial, no procede la aplicación de la general antielusiva³⁰; y aquellos que estiman que cuando una planificación tributaria verifica los presupuestos de una norma especial antielusión, el procedimiento que debe aplicarse es el propio de la norma general —por tanto, requeriría la tramitación de un procedimiento administrativo y de uno judicial especial—, pero las consecuencias jurídicas se regirían por lo dispuesto en la norma especial³¹.

Ahora bien, cabe señalar que el Servicio de Impuestos Internos parece entender que cuando no es aplicable una norma especial antielusión, puede iniciarse el procedimiento de los artículos 4º quinquies y 160 bis del Código Tributario, pues ha señalado que «en conformidad a lo dispuesto en el artículo 4 bis del Código Tributario, la figura propuesta [contrato de renta vitalicia en el cual la renta se paga con las utilidades de la sociedad traspasada a sus hijos] en principio podría ser revisada en conforme la norma especial para evitar la elusión contenida en el artículo 63 citado, cuestión que no descarta, en todo caso, la posibilidad de aplicar la norma general

²⁷ Tras la modificación de la Ley N° 21.210 se contempla la posibilidad de consultar también respecto de la aplicación de normas especiales antielusión y se establece que si el Servicio de Impuestos Internos no contesta en plazo, siguiéndose un procedimiento establecido, se entenderá que no procede la aplicación de la simulación (ni del abuso de las formas jurídicas).

²⁸ El texto de esta norma se introdujo por la indicación del Vicepresidente de la República, mediante la indicación de 9 de agosto de 2014, posteriormente presentada al Congreso, N° 367-362, tras la firma del Protocolo de Acuerdo. Para MATUS ACUNA, 2014, pp. 265 y s., de esta norma se sigue que en los casos de delito tributario no sea necesario seguir el procedimiento de los artículos 4º quinquies y 160 bis del Código Tributario.

²⁹ La Circular SII N° 65, de 2015, p. 8, establece ejemplos en los cuales se está ante normas especiales antielusión, que harían improcedente la aplicación de las medidas generales contempladas en el Código Tributario.

³⁰ En esta línea pareciera ir lo manifestado por FAÚNDEZ UGALDE, 2016, pp. 113 y s.

³¹ En este sentido, SAFFIE GATICA, 2020, p. 101.

antielusión contenida en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario, si en una eventual fiscalización, se determine que, habiendo elusión, existen elementos que modifican la figura analizada, no pudiendo subsumirse ésta en ninguna de las hipótesis específicas que contempla el artículo 63 de la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones»³².

Como última precisión en este punto se estima necesario señalar que la elusión fiscal no se reduce a los supuestos de abuso y simulación —a diferencia de la redacción original del artículo 1° número 2, letra d) del Boletín N° 12.043-05, que modificaba el artículo 4° bis del Código Tributario prescribiendo que «[s]e entenderá que existe elusión de los hechos gravados exclusivamente en los casos de abuso o simulación»—, sino que es más amplia, y puede estar captada por otras normas especiales antielusión; lo que ocurre es que a falta de un hecho gravado principal o subrogatorio que capte la conducta —y, por tanto, en ausencia de una solución por la vía interpretativa de la elusión fiscal—, operarán las normas antielusión, sean específicas o generales. De esta forma, el fenómeno elusivo excede a la norma general³³, cuya característica diferenciadora de las otras vías de lucha contra la elusión radica en que tiene un presupuesto de hecho más amplio que le permite hacer tributar planificaciones fiscales que de otro modo no lo habrían hecho, o hubiesen tenido un gravamen reducido.

LA SIMULACIÓN Y SU SANCIÓN PREVIO A LA ENTRADA EN VIGOR DEL ARTÍCULO 4° QUÁTER DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

El cobro de impuesto en supuestos de evasión

Con anterioridad a la entrada en vigencia del artículo 4° quáter del Código Tributario el Servicio de Impuestos Internos podía perseguir la correcta tributación de las operaciones simuladas. Para graficar esto, nada mejor que hacer referencia a dos casos resueltos por la justicia a partir de la aplicación de un mismo esquema contractual.

Usualmente las sociedades instrumentales se constituyen e interponen a la persona natural con anterioridad al nacimiento de la obligación tributaria. En este caso, el contribuyente la constituyó con posterioridad, cuando sus honorarios de abogado ya se habían devengado.

Ocurre que el contribuyente actuó como abogado patrocinante junto a otro colega en un litigio de elevada cuantía que terminó por transacción judicial. Los servicios de abogado se prestaron como persona natural y producto del término del juicio obtuvo millonarios honorarios³⁴. Antes de la percepción de éstos, el contribuyente constituyó una sociedad que, en definitiva, fue la que facturó los servicios a su cliente.

El litigio tributario tuvo lugar debido a que el Servicio de Impuestos Internos notificó una liquidación al contribuyente por subdeclarar el Impuesto Global Complementario³⁵, al no considerar los honorarios percibidos producto del litigio.

La sentencia de primera instancia³⁶ manifestó que era claro que los servicios jurídicos fueron prestados por el contribuyente en calidad de persona natural y no como persona jurídica,

³² Oficio SII N° 1305, de 8 de mayo de 2019.

³³ En contra, WALKER M., 2017, pp. 144 y s., para quien, fuera de las hipótesis ilícitas de abuso o simulación, no hay elusión.

³⁴ Ascendentes a \$2.700.000.000 pesos chilenos. Aproximadamente unos \$3.414.177 dólares norteamericanos.

³⁵ Impuesto terminal que en Chile grava las rentas de fuente mundial que obtenga una persona natural domiciliada o residente en el país.

³⁶ Sentencia del Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana de Santiago, RIT GR-15-00126-2014, de 23 de diciembre de 2015, considerandos 14° y 15°.

teniendo presente que el juicio que dio lugar al pago por concepto de honorarios terminó por transacción celebrada el 23 de octubre de 2008, y la sociedad que facturó los servicios se constituyó el 11 de noviembre de 2008, inició actividades el 21 de noviembre y emitió factura por estos servicios el 29 de diciembre de 2008, incluyendo el giro de prestación de servicios jurídicos el 20 de enero de 2009. Esto último, considera el juez, si bien es un aspecto de índole administrativo, es relevante para el análisis del cúmulo de pruebas rendidas que han de ser analizadas conforme con la sana crítica. Por estos motivos, confirmó el acto administrativo impugnado y si bien la sentencia de primera instancia fue apelada, la Corte de Apelaciones ratificó la decisión íntegramente³⁷.

La misma figura contractual se empleó por otro contribuyente en un caso conocido por la Dirección Regional Arica del Servicio de Impuestos Internos, liquidando las diferencias de impuesto, y que tras la presentación del reclamo en primera instancia fue en definitiva confirmada por la Corte Suprema en el año 2020. Los hechos ocurrieron en el año comercial 2008³⁸.

Junto con el cobro civil de impuestos, respecto del primer caso comentado, el Servicio de Impuestos Internos inició la vía penal con miras a que se declarase configurado el ilícito del artículo 97 número 4 del Código Tributario³⁹.

El cambio con la inclusión de la simulación en el artículo 4° quáter del Código y su consideración como norma general antielusiva, ha llevado a señalar que «muchos casos que antes se calificaban como evasión, ahora tan sólo [lo son] como elusión» (ALCAÍNO GUTIÉRREZ, 2019, p. 13).

Sin intención de analizar en extenso tanto las incidencias tributarias desde un punto de vista civil como las penales de la simulación, aspecto que en España está mucho más desarrollado⁴⁰, sí se quiere resaltar un hecho del todo relevante: antes de la entrada en vigor del artículo 4° quáter del Código Tributario, que regula los aspectos civiles de la simulación, el Servicio de Impuestos Internos podía perseguir la correcta tributación de las operaciones en la vía civil ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, e iniciar la persecución de una eventual responsabilidad penal por los mismos hechos. Luego, parece como si el Servicio de Impuestos Internos hubiese renunciado a perseguir de manera conjunta la simulación del artículo 4° quáter del Código Tributario y el ilícito penal del artículo 97 número 4 inciso 3° del mismo Código. Ello, en atención a lo instruido por la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos, que sin fundamento legal, primero en la Circular SII N° 65, de 2015, y luego en la Circular SII N° 41, de 11 de julio de 2016, ha señalado que si de los antecedentes del caso se estimase que es susceptible iniciar un procedimiento de recopilación de antecedentes de acuerdo a lo establecido en la Circular SII N° 8, de 2010, se paraliza el procedimiento administrativo de

³⁷ Sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago, Rol N° 39-2016 TRI, de 30 de junio de 2016. El contribuyente dedujo recurso de casación para ante la Corte Suprema, pero fue declarado inadmisibile en el fallo de la causa Rol N° 58.899-2016, de 7 de septiembre de 2016.

³⁸ Véase las sentencias de la Corte de Apelaciones de Arica, Rol N° 10-2017, de 8 de septiembre de 2017 y de la Corte Suprema, Rol N° 41.510-2017, de 22 de abril de 2020.

³⁹ Son dos juicios seguidos contra los dos abogados involucrados. En uno de ellos, el imputado fue absuelto. Al respecto, véanse las sentencias del Tercer Tribunal Oral en lo Penal de Santiago RIT O-140-2016, de 14 de agosto de 2016, la sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago, Rol N° 2.866-2016, de 6 de octubre de 2016 y la sentencia de la Corte Suprema, Rol N° 76.483-2016, de 10 de noviembre de 2016 (recurso de queja). En este sentido, HADWA ISSA, 2019, p. 32 señala que la ingeniería fiscal es punible cuando el camino escogido se enmarca en la figura de los negocios simulados.

⁴⁰ Al respecto, conviene tener presente lo declarado por la SAP de Barcelona de 17 de julio de 2017 (JUR 2017/260448), ponente Sra. Ma. José Magaldi Paternostro, FD 5°, declara que el artículo 16.2 de la LGT expresamente prescribe que los efectos de la simulación lo son a los meros efectos tributarios, y no necesariamente penales, a lo que debe sumarse que el artículo 16.3 dispone que se impondrá la sanción pertinente en su caso, de manera que «el propio legislador tributario establece que la declaración por la Administración Tributaria de que un negocio determinado constituye “simulación”, “ficción”, o “trampa” [...] para intentar pagar menos (a efectos fiscales) solo surtirá efectos tributarios y no generará en todos los casos sanción tributaria, parece lógico que la conducta así determinada y en casos como el de autos no posee la gravedad necesaria para tener relevancia penal».

calificación de actos o negocios como elusivos. En consecuencia, no se iniciará el procedimiento a que se refiere esta última Circular, sino que se deberán remitir los antecedentes al Comité de Análisis de Casos, a efecto que dicho órgano los analice y adopte la decisión de iniciar o no un procedimiento de recopilación de antecedentes. Si decide iniciarla, pese a que la instrucción no lo señala expresamente, *a contrario sensu* se puede interpretar que se termina el procedimiento administrativo de calificación de actos o negocios como elusivos⁴¹.

La circunstancia previamente descrita sería sólo anecdótica de no ser por el hecho particular de que en Chile quien tiene la iniciativa exclusiva para instar por la vía penal y perseguir los delitos tributarios es el Servicio de Impuestos Internos, en virtud de lo prescrito por el inciso 1° del artículo 162 del Código Tributario que señala: «[l]as investigaciones de hechos constitutivos de delitos tributarios sancionados con pena privativa de libertad sólo podrán ser iniciadas por denuncia o querrela del Servicio. Con todo, la querrela podrá también ser presentada por el Consejo de Defensa del Estado, a requerimiento del Director [del Servicio de Impuestos Internos]».

Se ha cuestionado ante el Tribunal Constitucional la forma en que está establecida esta atribución del Servicio de Impuestos Internos, ya que según dispone el artículo 83 de la Carta Fundamental chilena el Ministerio Público es el órgano que «dirigirá en forma exclusiva la investigación de los hechos constitutivos de delito, los que determinen la participación punible y los que acrediten la inocencia del imputado y, en su caso, ejercerá la acción penal pública en la forma prevista por la ley». Por tanto, se argumenta que a nivel legal se establece una regla que contraviene de manera frontal a la Constitución. Con todo, el requerimiento de inaplicabilidad por constitucional que se presentó por parte del Ministerio Público ante el Tribunal Constitucional chileno en esta materia, fue declarado inadmisibles por dicha magistratura⁴².

De esta forma, a propósito de la simulación existe un criterio administrativo que impide la persecución conjunta de la simulación para determinar correctamente la obligación tributaria por el artículo 4° quáter del Código Tributario y la vía penal, sin que se pueda iniciar esta última si el Servicio de Impuestos Internos no formula una querrela, denuncia o solicita la intervención del Consejo de Defensa del Estado chileno.

Problemas que surgen desde una perspectiva sancionadora

En la época en que tuvieron lugar los hechos objeto de los dos litigios mencionados previamente, no se encontraba vigente la limitación para la Administración tributaria establecida primero en la Circular SII N° 65, de 2015 y luego en la N° 41, de 2016, pues no se trataba de períodos tributarios cubiertos por el ámbito de la aplicación temporal de las normas generales antielusivas.

Como se señaló, la Ley N° 20.780 consagró la regulación legal de la simulación en materia de correcta determinación de la obligación tributaria. Pero, además, incluyó un ilícito asociado a

⁴¹ Véase el apartado 2.1. del capítulo IV de la Circular SII N° 41, de 2016, p. 8. Esto ha llevado a que se afirme que algunas operaciones que verifiquen los presupuestos del abuso de las formas jurídicas o de la simulación serán una contravención administrativa —refiriéndose a conductas no admitidas por el Derecho tributario, que corrige sus efectos—, y otras estarán en el campo de la sanción penal. ALCAINO GUTIÉRREZ, 2019, p. 46.

⁴² La resolución del Tribunal Constitucional señaló que se trataba de una materia ya resuelta por dicha magistratura, siendo su criterio el que el constituyente no le entrega esta facultad de ejercer la acción penal, de manera exclusiva y excluyente al Ministerio Público, «cuestión que, por el contrario, sólo puede alcanzar al despliegue de la actividad investigativa para la acreditación de un ilícito penal» (considerando 10°). Agrega el fallo que si se tiene presente lo dispuesto en el inciso 2° del artículo 83 de la Constitución, la expresión «igualmente» implica que el Ministerio Público «ejerce la acción penal pública, pero ello no implica que esté vedada de accionar la víctima o los otros sujetos que determina la ley» (considerando 13°). Sentencia del Tribunal Constitucional, Rol N° 6.215-19, de 28 de marzo de 2019, que expresamente remite a la sentencia del mismo tribunal, Rol N° 815, de 10 de julio de 2007, considerando 18°.

la declaración de abuso o simulación cuyo sujeto activo es el asesor tributario en el artículo 100 bis del Código⁴³, circunstancia que siembra mayores dudas en el ámbito sancionatorio.

Esto, por cuanto un sector de la doctrina tributaria chilena ha señalado que con la regulación de la simulación del artículo 4° quáter y la sanción al asesor del artículo 100 bis, ambos del Código Tributario, se ha derogado tácita y parcialmente (MATUS FUENTES, 2017, pp. 80 y s.) o despenalizado⁴⁴ el ilícito del artículo 97 N° 4 inciso 3° del Código del ramo. Lo anterior implicaría afirmar, ya no sólo que la sanción del artículo 100 bis no presenta ninguna diferencia con la pena, y que ambas normas son de naturaleza penal —para poder hacer aplicable lo dispuesto en el artículo 18 del Código Penal⁴⁵—, sino que tal naturaleza tendría, además, la norma que regula la simulación contemplada en el artículo 4° quáter de dicho cuerpo legal. Ahora bien, tras la modificación al artículo 100 bis del Código Tributario por la Ley N° 21.210, es claro que la conducta típica la ejecuta el asesor tributario y no el contribuyente.

Los problemas indicados intentaron ser solucionados por la vía legal. En efecto, el texto original del proyecto de la Ley N° 21.210 presentado al Congreso Nacional, excluía expresamente la aplicación de la figura de la simulación del artículo 4° quáter del Código Tributario en los supuestos específicamente tipificados como delito. Con la enmienda la disposición habría prescrito lo siguiente: «Habrán también elusión de los hechos gravados contenidos en las leyes tributarias en los actos jurídicos o contratos en los que exista simulación absoluta o relativa, excepto los casos de simulación expresamente tipificados con delito conforme a lo dispuesto en los números 4°, 8°, 9°, 23, 24 y 25 del artículo 97, artículo 64 de la Ley sobre Impuesto de Herencias, Asignaciones y Donaciones y artículo 470 número 8 del Código Penal [...]». Con todo, la regulación propuesta en este punto por el texto original de la reforma tributaria era errada y limitado, en atención a dos consideraciones que se explican a continuación.

⁴³ «Artículo 100 bis.- Con excepción del contribuyente, que se regirá por lo dispuesto en los artículos 4° bis y siguientes, la persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, según lo dispuesto en los artículos 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies y 160 bis de este Código, será sancionado con multa de hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, de no mediar dichas conductas indebidas, y que se determinen al contribuyente. Con todo, dicha multa no podrá superar las 100 unidades tributarias anuales, salvo que exista reiteración respecto del mismo diseño o planificación, en cuyo caso la multa no podrá superar las 250 unidades tributarias anuales, considerando el número de casos, cuantía de todos los impuestos eludidos y las circunstancias modificatorias de responsabilidad descritas en los artículos 110, 111 y 112.

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

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

⁴⁴ Si bien lo ha manifestado en distintos trabajos, por todos, VERGARA QUEZADA, 2016, pp. 368 y s., 383, quien sigue en este punto lo manifestado por Olga Feliú en la Charla de la IFA de 30 de septiembre de 2015.

⁴⁵ El citado artículo dispone que «[n]ingún delito se castigará con otra pena que la que le señale una ley promulgada con anterioridad a su perpetración.

Si después de cometido el delito y antes de que se pronuncie sentencia de término, se promulgare otra ley que exima tal hecho de toda pena o le aplique una menos rigurosa, deberá arreglarse a ella su juzgamiento.

Si la ley que exima el hecho de toda pena o le aplique una menos rigurosa se promulgare después de ejecutoriada la sentencia, sea que se haya cumplido o no la condena impuesta, el tribunal que hubiere pronunciado dicha sentencia, en primera o única instancia, deberá modificarla de oficio o a petición de parte.

En ningún caso la aplicación de este artículo modificará las consecuencias de la sentencia primitiva en lo que diga relación con las indemnizaciones pagadas o cumplidas o las inhabilidades».

La primera, referida al hecho de que nunca existirá esta coincidencia entre la simulación del artículo 4° quáter del Código Tributario y los delitos expresamente enumerados en el proyecto de ley —por lo que mal se podría señalar que hay una derogación de determinados delitos—, toda vez que el ilícito penal exige acreditar un elemento subjetivo que no se contempla respecto de la simulación del artículo 4° quáter del Código Tributario. Por lo demás, cabe tener presente que el propio Código Tributario ha señalado que la persecución de la responsabilidad penal no es óbice para determinar correctamente la obligación tributaria, según lo dispuesto en sus artículos 105 inciso final y 162 inciso 5°.

La segunda, apunta a que bajo la pretendida enumeración taxativa de los delitos tributarios que pueden estar vinculados con la simulación, se obviaba la circunstancia de que existe un número importante de delitos expresamente tipificados fuera del Código Tributario que remiten en su sanción a las norma de algunos de los delitos enumerados, los cuales no estarían excluidos de la aplicación de la simulación del artículo 4° quáter en el texto original de la reforma tributaria. Como ha manifestado la doctrina, la legislación punitiva chilena es «exageradamente abundante en figuras penales tributarias» (HADWA ISSA, 2019, p. 32). Estas consideraciones podrían explicar la segunda regulación que se pretendió dar a la simulación.

Al respecto, a partir del texto propuesto en la indicación presidencial N° 049-376, de 8 de mayo de 2019, ya no se hizo mención taxativa a delitos concretos, sino que exceptuó de la aplicación de la simulación del artículo 4° quáter del Código Tributario «los casos de simulación expresamente tipificados como delito». Este cambio no fue aprobado en el primer trámite constitucional del proyecto de ley.

Ahora bien, la consagración del ilícito del artículo 100 bis del Código Tributario ha generado cuestionamientos en la doctrina chilena relativos a su constitucionalidad. Así, se ha manifestado que sancionar al asesor fiscal en los términos planteados en el tipo en comentario vulneraría garantías fundamentales, ya que lesionaría el principio de tipicidad y la libertad de trabajo⁴⁶. Además, se indica que hay una infracción de las normas del secreto profesional, pues para exonerarse de responsabilidad, el asesor deberá traicionar la confianza de su cliente y entregar información que confidencialmente le ha sido entregada (BOETSCH GILLET, 2016, pp. 154 y ss., Historia de la Ley N° 20.899, p. 1909). Y un sector ha apuntado el hecho de que la regulación del injusto lesiona el principio de proporcionalidad —o podría lesionarlo— al no establecer una diferenciación a nivel de sanción entre conductas que dan lugar a la planificación o diseño de actos abusivos, de aquellos supuestos en que se trata de actos simulados (AVILÉS HERNÁNDEZ, 2014, p. 246).

Como último aspecto a analizar, conviene señalar que antes de la presentación al Congreso Nacional del proyecto de la Ley N° 21.210, un grupo de tributaristas solicitó al Gobierno derogar el ilícito del artículo 100 bis del Código Tributario, ya que sería inconstitucional al sancionar a quien asesora al contribuyente en la búsqueda de un ahorro impositivo no evasivo y en el que no existe ánimo de defraudar.

Al respecto, se debe señalar que efectivamente las normas generales antielusión chilenas prescinden de elementos subjetivos; sin embargo, esta circunstancia no es óbice para establecer una sanción administrativa asociada a comportamientos abusivos o simulados. Ello, por cuanto las figuras de los artículos 4° ter y 4° quáter persiguen que la obligación tributaria se determine correctamente y no buscan sancionar al contribuyente.

Sin perjuicio de lo anterior, la infracción del artículo 100 bis ha de cumplir con las exigencias propias del Derecho administrativo sancionador. La postura clásica de la doctrina en Chile señala que en esta materia rige el principio de culpabilidad, por lo que es a propósito del examen del injusto que resulta relevante el análisis de los elementos subjetivos y, al respecto, no parecen

⁴⁶ Al determinar la forma en que el asesor tributario debe realizar su labor; por lo demás, teniendo presente las elevadas multas, la asesoría tributaria sólo podría ser desarrollada por grandes firmas. Historia de la Ley N° 20.780, pp. 890 y s., 1908 y s.

haber objeciones. Así, no se vislumbra en este punto el problema de constitucionalidad previamente señalado. Ello, incluso si se sostuviese que no es posible aplicar las normas del Derecho administrativo sancionador, al tratarse de una sanción que no es determinada por la Administración, sino por un tribunal, pues igualmente se podría llegar a aplicar los principios penales, como ocurre en Chile con la sanción en materia de libre competencia, la que es establecida por un tribunal.

Finalmente, centrandó el análisis en la simulación, es preciso indicar que pese a que el legislador considera que la simulación es un supuesto de elusión, su naturaleza jurídica es evasiva, en los términos señalados. Por tanto, en el caso de que los actos, contratos o negocios sean calificados como simulados, el ilícito del artículo 100 bis sanciona a quien posibilita la violación directa de las disposiciones tributarias, razón por la cual en este punto tampoco se vislumbra el problema de constitucionalidad apuntado. Más bien, lo problemático se refiere a la relación entre el ilícito del artículo 100 bis, aplicable al asesor tributario, y la figura penal del artículo 97 número 4 inciso 3° del Código Tributario, cuyo sujeto activo es el contribuyente. La duda se refiere a si se podrían aplicar dos títulos de castigo al asesor: responsable del ilícito del artículo 100 bis y partícipe del delito del contribuyente.

Conclusiones

La Ley N° 20.780 establece en Chile de manera positiva dos normas generales antielusivas: el abuso de las formas jurídicas y la simulación. Sin embargo, la naturaleza jurídica de la simulación es evasiva, no elusiva, con lo cual se generan una serie de problemas desde el punto de vista aplicativo y constitucional.

Así, la simulación es sometida a un procedimiento administrativo y judicial para ser declarada, en circunstancias que previo a la dictación de la Ley N° 20.780 el Servicio de Impuestos Internos podía directamente establecer la correcta determinación de la obligación tributaria y, adicionalmente, perseguir la responsabilidad penal correspondiente. En la actualidad, la jurisprudencia del órgano constitucional impide perseguir por la vía civil (artículo 4° quáter del Código Tributario) y penal las conductas simuladas. Ello genera un problema desde el punto de vista de la persecución punitiva, pues el Ministerio Público sólo puede investigar si es que hay una denuncia o querrela del Servicio de Impuestos Internos, o bien si la Administración tributaria requiere la intervención del Consejo de Defensa del Estado para que presente una querrela. Esta limitación a la persecución conjunta carece de fundamento legal y no se explica si se tiene presente el criterio que había guiado la actuación de la Administración tributaria respecto de los hechos ocurridos con anterioridad a la entrada en vigencia del artículo 4° quáter del Código Tributario.

Por lo demás, la consagración de la simulación en el artículo 4° quáter del Código Tributario y del ilícito del artículo 100 bis del mismo cuerpo legal ha llevado a que se señale que existe una derogación tácita de carácter parcial o una despenalización de la simulación en los casos del artículo 4° quáter. Ello no deja de llamar la atención si se parte de la base de que la figura del artículo 4° quáter determina la correcta tributación del contribuyente, pero no lo sanciona, y el ilícito del artículo 100 bis tiene como sujeto activo al asesor tributario, no al obligado a pagar impuestos.

Finalmente, hay una serie de objeciones de constitucionalidad vinculadas al establecimiento de una sanción en supuestos de elusión fiscal, esto es, abuso de las formas jurídicas y simulación. Si bien se ha señalado que hay un problema a nivel de

culpabilidad, pues la simulación del artículo 4° quáter del Código Tributario está contemplada en términos objetivos, se estima que esto no es óbice para exigir que el ilícito cumpla con las exigencias de culpabilidad, al estar en un ámbito distinto, como es el sancionatorio, sin perder de vista que respecto de la simulación, al asesor se lo sancionaría por haber diseñado o planificado actos declarados por un tribunal como simulados, esto es, evasivos. En consecuencia, él habría contribuido en la violación directa de las normas tributarias.

BIBLIOGRAFÍA

ALCAÍNO GUTIÉRREZ, Lily Paola. Escenario de las normas antielusivas. En: VV.AA. Grandes temas tributarios (p. 3-51). Tomo II. Santiago: Thomson Reuters. 2019.

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. Sociedades profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal. Madrid: Marcial Pons. 2016.

AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel. Legalidad tributaria y mecanismos anti elusión. 2ª edición. Santiago: Editorial Jurídica de Chile. 2014.

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

CATTANEO ESCOBAR, Isaías y BURGOS ARREDONDO, Jorge. Aplicación de la norma general antielusión en Chile. **Revista de Administración tributaria CIAT/AEAT/IEF**. (41), 1-15. 2016.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. Ordenamiento tributario español. Madrid: Civitas. 1985.

FERRARA, Francisco. La simulación de los Negocios Jurídicos. Trad. de Rafael Atard y Juan A. de la Puente. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado. 1960.

FAÚNDEZ UGALDE, Antonio. Problemas de aplicación de las normas antielusión. **Revista de Estudios Tributarios**. (15), 101-122. 2016.

GÁRATE, Cristián. La legítima razón. **Cuadernos de Extensión Jurídica**. (26), 179-220. 2015.

GONZÁLEZ ORRICO, Jaime Andrés. Notas sobre el procedimiento para declarar la existencia de abuso o simulación en el Proyecto de Reforma Tributaria (boletín 9290-05). **Revista Actualidad Jurídica**. (30), 79-108. 2014.

HADWA ISSA, Marcelo. Evasión y elusión tributaria. Un breve análisis desde el punto de vista de las categorías conceptuales de economía de opción, fraude a la ley y de la simulación. **Doctrina y jurisprudencia penal. Delitos tributarios**. (38), 19-42. 2019.

Historia de la Ley N° 20.780 [en línea. Consulta: 11 de agosto de 2018]. Disponible en <http://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4406/>, 4877 pp.

MATUS ACUÑA, Jean Pierre. Aspectos penales de la reforma tributaria. **Revista de Derecho (Escuela de Postgrado)**. (6), 261-268. 2014.

MATUS FUENTES, Marcelo. La elusión tributaria y su sanción en la Ley N° 20.780. Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo. **Ius et praxis**. 23 (1), 67-90. 2017.

NAVARRO SCHIAPPACASSE, María Pilar. La sanción en los supuestos de abuso o simulación como un caso de *compliance* regulado en materia administrativa. **Revista de Derecho (Valdivia)**. 32 (2), 231-250. 2019.

PÉREZ ROYO, Fernando. Derecho financiero y tributario. Parte general. 26ª edición. Cizur Menor: Aranzadi. 2016.

SAFFIE GATICA, Francisco Javier. Análisis de las modificaciones propuestas en el proyecto de “modernización tributaria” a las normas interpretativas del código tributario y la cláusula general antielusión como intento de privatización del derecho tributario. En: NAVARRO SCHIAPPACASSE, María Pilar y MAGASICH AIROLA, Álvaro Pablo (Coords.). Reforma Tributaria 2020: principales cambios. (p. 81-124). Valencia: Tirant lo Blanch. 2020.

UGALDE PRIETO, Rodrigo. La elusión tributaria. La declaración judicial de la elusión. Santiago: Editorial Jurídica de Chile. 2018.

UGALDE PRIETO, Rodrigo y GARCÍA ESCOBAR, Jaime. Elusión, planificación y evasión tributaria. 4ª edición. Santiago: Legal Publishing. 2010.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo. Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias. Santiago: Editorial Libromar. 2016.

VIAL DEL RÍO, Víctor. Teoría general del acto jurídico. 5ª edición. Santiago: Editorial Jurídica de Chile. 2019.

WALKER M., Ricardo. Hacia una interpretación jurídica de la economía de opción y el abuso en la norma general antielusión del Código Tributario, **Revista de Estudios Tributarios**. (8), 133-166. 2017.

YÁÑEZ VILLANUEVA, Felipe. Análisis de la nueva cláusula general antielusiva. **Revista de Estudios Tributarios**. (11), 233-250. 2014.