

UNIVERSIDAD DE SALAMANCA
FACULTAD DE DERECHO
DEPARTAMENTO DE DERECHO ADMINISTRATIVO, FINANCIERO
Y PROCESAL
ÁREA DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

TESIS DOCTORAL

NORMA GENERAL ANTIELUSIÓN: ¿UNA FACULTAD DE LA
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA O UN PROCEDIMIENTO
JUDICIAL? ESPECIAL REFERENCIA AL CASO CHILENO

POR ALFREDO UGARTE SOTO

Dirigida por la Profesora Dra. doña MARÍA ÁNGELES GUERVÓS
MAÍLLO

SALAMANCA, ESPAÑA, 2019

NORMA GENERAL ANTIELUSIÓN: ¿UNA FACULTAD DE LA
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA O UN PROCEDIMIENTO
JUDICIAL? ESPECIAL REFERENCIA AL CASO CHILENO

Tesis doctoral elaborada por Alfredo Ugarte Soto bajo la dirección de la Profesora Dra. doña María Ángeles Guervós Maíllo para la obtención del Grado de Doctor en Administración, Hacienda y Justicia en el Estado social por la Universidad de Salamanca, España.

V° b°

Directora

Director

Doctorando

Salamanca, Julio de 2019

ÍNDICE

[ABREVIATURAS](#) ¡Error! Marcador no definido.

[GENERAL SUMMARY](#) ¡Error! Marcador no definido.

[INTRODUCCIÓN](#) ¡Error! Marcador no definido.

[CAPÍTULO PRIMERO: SOBRE LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA NORMA GENERAL ANTIELUSIÓN](#) ¡Error! Marcador no definido.

1. [ASPECTOS GENERALES](#) ¡Error! Marcador no definido.

1.1. [IMPORTANCIA Y JUSTIFICACIÓN DEL TEMA](#) ¡Error! Marcador no definido.

1.2. [UNA CUESTIÓN PREVIA: NATURALEZA JURÍDICA DE LA NORMA TRIBUTARIA](#) ¡Error! Marcador no definido.

1.3. [ORIGEN DE TODA FACULTAD](#) ¡Error! Marcador no definido.

1.4. [LA DICOTOMÍA ACTO ADMINISTRATIVO Y JURISDICCIONAL](#). ¡Error! Marcador no definido.

2. [CARACTERÍSTICAS DE TODA FACULTAD ADMINISTRATIVA](#) ¡Error! Marcador no definido.

2.1. [LEGALIDAD](#) ¡Error! Marcador no definido.

2.2. [RELACIÓN ASIMÉTRICA](#) ¡Error! Marcador no definido.

2.3. [ELEMENTOS](#) ¡Error! Marcador no definido.

2.3.1. [FINALIDAD](#) ¡Error! Marcador no definido.

2.3.2. [ÓRGANO COMPETENTE](#) ¡Error! Marcador no definido.

2.4. [CARÁCTER REGLADO DE LA FACULTAD](#) ¡Error! Marcador no definido.

2.5. [MOTIVACIÓN](#) ¡Error! Marcador no definido.

2.6. EFECTOS DEL EJERCICIO DE LA FACULTAD ¡Error! Marcador no definido.

3. RECAPITULACIÓN ¡Error! Marcador no definido.

CAPÍTULO SEGUNDO: ELEMENTOS ESENCIALES Y CARACTERÍSTICAS DE TODA NORMA GENERAL ANTIELUSIVA

¡Error! Marcador no definido.

1. ELEMENTOS ESENCIALES DE LA LABOR ADMINISTRATIVA EN MATERIA IMPOSITIVA ¡Error! Marcador no definido.

1.1. ELEMENTOS DE LA FUNCIÓN FISCALIZADORA EN MATERIA IMPOSITIVA ¡Error! Marcador no definido.

1.2. PRINCIPIOS POR LOS QUE SE RIGE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ¡Error! Marcador no definido.

1.2.1. LEGALIDAD ¡Error! Marcador no definido.

1.2.2. CARÁCTER EXORBITANTE ¡Error! Marcador no definido.

1.3. LA RECALIFICACIÓN TRIBUTARIA ¡Error! Marcador no definido.

2. NORMA GENERAL ANTIELUSIVA ¡Error! Marcador no definido.

2.1. PROPUESTA DE CONCEPTO ¡Error! Marcador no definido.

2.2. ELEMENTOS Y CARACTERÍSTICAS ¡Error! Marcador no definido.

2.2.1. ES UNA FACULTAD ANTIELUSIVA ¡Error! Marcador no definido.

2.2.2. ES UNA FACULTAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ¡Error! Marcador no definido.

ESPAÑA ¡Error! Marcador no definido.

FRANCIA ¡Error! Marcador no definido.

ALEMANIA ¡Error! Marcador no definido.

ITALIA	¡Error! Marcador no definido.
PORTUGAL	¡Error! Marcador no definido.
INGLATERRA	¡Error! Marcador no definido.
PERÚ	¡Error! Marcador no definido.
ARGENTINA	¡Error! Marcador no definido.
BRASIL	¡Error! Marcador no definido.
COLOMBIA	¡Error! Marcador no definido.
VENEZUELA	¡Error! Marcador no definido.
NUEVA ZELANDA	¡Error! Marcador no definido.
2.2.3. ES UNA FACULTAD GENERAL	¡Error! Marcador no definido.
FACULTAD DE TASACIÓN DEL SERVICIO DE IMPUESTOS	
INTERNOS	¡Error! Marcador no definido.
GASTOS RECHAZADOS	¡Error! Marcador no definido.
JUSTIFICACIÓN DE INVERSIONES	¡Error! Marcador no definido.
PRECIOS DE TRANSFERENCIA	¡Error! Marcador no definido.
EXCESO DE ENDEUDAMIENTO	¡Error! Marcador no definido.
LEY DE IMPUESTO A LAS HERENCIAS, ASIGNACIONES Y	
DONACIONES	¡Error! Marcador no definido.
DECRETO LEY 825 LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y	
SERVICIOS	¡Error! Marcador no definido.
LEY 20.544 QUE REGULA EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS	
INSTRUMENTOS DERIVADOS	¡Error! Marcador no definido.
TASACIÓN BASE IMPONIBLE	¡Error! Marcador no definido.

[2.2.4. ES UNA FACULTAD \(CALIFICADORA\) RECALIFICADORA](#) ¡Error!

Marcador no definido.

[2.2.5. SU SANCIÓN ES LA INOPONIBILIDAD TRIBUTARIA](#)..... ¡Error!

Marcador no definido.

[2.2.6. ES UNA FACULTAD IMPUGNABLE POR LA VÍA JUDICIAL](#) ¡Error!

Marcador no definido.

[2.3. PRIMER SUPUESTO DE HECHO: ABUSO DE LAS FORMAS JURÍDICAS](#)..... ¡Error! Marcador no definido.

[2.4. SEGUNDO SUPUESTO DE HECHO: SIMULACIÓN](#) ¡Error! Marcador no definido.

[2.5. TERCER SUPUESTO: EL FRAUDE A LA LEY](#) ¡Error! Marcador no definido.

[2.6. ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS PROCEDIMIENTOS](#)..... ¡Error! Marcador no definido.

[ESPAÑA](#)..... ¡Error! Marcador no definido.

[ALEMANIA](#)..... ¡Error! Marcador no definido.

[FRANCIA](#) ¡Error! Marcador no definido.

[ITALIA](#)..... ¡Error! Marcador no definido.

[INGLATERRA](#) ¡Error! Marcador no definido.

[2.7. LEGÍTIMA RAZÓN DE NEGOCIOS, SU SENTIDO Y ALCANCE](#) . ¡Error!

Marcador no definido.

[2.7.1. CONCEPTO](#)..... ¡Error! Marcador no definido.

[2.7.2. JURISPRUDENCIA CHILENA RECIENTE](#) ¡Error! Marcador no definido.

[2.7.3. DOCTRINA COMPARADA](#)..... ¡Error! Marcador no definido.

- 2.7.4. ANÁLISIS DE LOS PRINCIPIOS Y ACCIONES DE LA AGENDA BEPS..... ¡Error! Marcador no definido.
- 2.7.5. ELEMENTOS Y CARACTERÍSTICAS NECESARIAS A CONSIDERAR ¡Error! Marcador no definido.
- 3. RECAPITULACIÓN..... ¡Error! Marcador no definido.

CAPÍTULO TERCERO: ELEMENTOS SECUNDARIOS PRESENTES Y NECESARIOS EN LA APLICACIÓN PRÁCTICA DE TODA

NORMA GENERAL ANTIELUSIVA ¡Error! Marcador no definido.

- 1. ÉTICA TRIBUTARIA ¡Error! Marcador no definido.
- 2. INTERPRETACIÓN ECONÓMICA ¡Error! Marcador no definido.
- 3. PLAN BEPS. ACCIONES 5 Y 6 ¡Error! Marcador no definido.
 - 3.1. PLAN DE ACCIÓN 5 (ELIMINACIÓN DE PRÁCTICAS FISCALES LESIVAS)..... ¡Error! Marcador no definido.
 - 3.2. PLAN DE ACCIÓN 6 (ABUSO DE CONVENIOS) ¡Error! Marcador no definido.
 - 3.3. RECAPITULACIÓN ¡Error! Marcador no definido.
- 4. ORDENAMIENTO EUROPEO ¡Error! Marcador no definido.
 - 4.1. CASO HALIFAX..... ¡Error! Marcador no definido.
 - 4.2. CASO CADBURY SCHWEPPEES..... ¡Error! Marcador no definido.
 - 4.3. CASO CUSSENS ¡Error! Marcador no definido.

CAPÍTULO CUARTO: PROYECTO DE REFORMA TRIBUTARIA CHILENA AÑO 2018. EN ACTUAL TRAMITACIÓN ANTE EL CONGRESO NACIONAL ¡Error! Marcador no definido.

1. <u>SUPUESTA NORMA GENERAL ANTIELUSIVA INCORPORADA A LA LEGISLACIÓN CHILENA EN LA REFORMA TRIBUTARIA APROBADA EL AÑO 2014</u>	¡Error! Marcador no definido.
<u>SITUACIÓN ACTUAL</u>	¡Error! Marcador no definido.
2. <u>NORMAS PERTINENTES DEL PROYECTO DE LEY EN ACTUAL TRAMITACIÓN QUE EN CASO DE SER APROBADAS MODIFICARÍAN LA SUPUESTA NORMA ANTIELUSIÓN (PROCEDIMIENTO JUDICIAL ESPECIAL) VIGENTE EN CHILE, DEBILITANDO AÚN MÁS SU NATURALEZA Y FUNCIÓN.</u>	¡Error! Marcador no definido.
3. <u>TEXTO EXPLICATIVO CON INCORPORACIÓN DE LAS NORMAS DEL PROYECTO, ELIMINACIÓN Y CAMBIOS DE DISPOSICIONES DE LA ACTUAL NORMATIVA QUE SE PROPONEN EN EL PROYECTO DE LEY.</u> ¡Error! Marcador no definido.	
4. <u>PRINCIPALES EFECTOS Y CONSECUENCIAS QUE IMPLICARÍA LA EVENTUAL APROBACIÓN DE LAS MODIFICACIONES PROPUESTAS EN EL PROYECTO DE LEY PRESENTADO POR EL ACTUAL GOBIERNO DE CHILE..</u>	¡Error! Marcador no definido.
5. <u>PRINCIPALES EFECTOS Y CONSECUENCIAS QUE IMPLICARÍA LA EVENTUAL APROBACIÓN DE LAS MODIFICACIONES PROPUESTAS EN EL PROYECTO DE LEY PRESENTADO POR EL ACTUAL GOBIERNO DE CHILE..</u>	¡Error! Marcador no definido.
6. <u>REFLEXIONES Y PROPUESTAS.</u>	¡Error! Marcador no definido.
<u>CONCLUSIONES</u>	¡Error! Marcador no definido.
BIBLIOGRAFÍA-----	355

ABREVIATURAS

AEAT	:	Agencia Estatal de Administración Tributaria (España).
AFP	:	Administradora de Fondos de Pensiones (Chile).
BEPS	:	Base Erosion and Profit Shifting, Proyecto BEPS de la OCDE.
CDI	:	Convenio de Doble Imposición.
CFC	:	Controlled Foreign Corporations.
CPR	:	Constitución Política de la República (Chile).
IVA	:	Impuesto al Valor Agregado (Chile).
LGT	:	Ley General Tributaria (España).
LIR	:	Ley de Impuesto a la Renta (Chile).
NGA	:	Norma General Antielusiva (Chile).
NEA	:	Norma Especial Antielusiva (Chile).
PIB	:	Producto Interno Bruto.
PPT	:	Principal Purpose Test.
PPUA	:	Pago provisional por utilidades absorbidas.
SII	:	Servicio de Impuestos Internos (Chile).
SUNAT	:	Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria.
TCE	:	Tratado de la Comunidad Europea.
TJUE	:	Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
TTA	:	Tribunal Tributario y Aduanero (Chile).

GENERAL SUMMARY

At this time, the fight against tax avoidance is one of the most relevant issues of current Tax Law. In effect, there is an old discussion about the appropriate mechanism to deal with this situation, which, in one way or another, is linked to the discussion about the faculties that society is willing to give to the State. This discussion, in the tax field, is present in the configuration of the General Anti-Avoidance Rule, a tool that in our opinion is essential to curb the effects of tax avoidance.

One of the main missions and objectives of the Tax Reform implemented in 2014 in Chile was to include a General Anti-Avoidance Rule in its legal regulations (Tax Code) and provide the Internal Revenue Service with the necessary faculties and authority to monitor and control the taxpayers' avoidance behavior, in order to eradicate the elusive practices and aggressive tax planning.

However, even though the German and Spanish inspiration was evident in the first text of the General Anti-Avoidance Rule that was included in the original bill of the said Tax Reform, as a consequence of a forced political agreement called “Protocol of Agreement of the Tax Reform” dated July 8, 2014, the original text was radically modified, restructuring the General Anti-Avoidance Rule included in the bill, ceasing to be a faculty of the tax administration and transforming it in a judicial procedure, which denaturalized it in their essence.

In view of the foregoing, the present work seeks to analyze and establish that the legal nature of the General Anti-Avoidance Rule is a “faculty of the tax administration” and by the analysis and study of it, we will determine that this one must be interpreted according to such legal nature, taking in account that this institution has been configured only by exception, in the case of Chile, as a judicial procedure, which deforms and denaturalizes it, allowing us to conclude that in Chile technically there is not a real General Anti-Avoidance Rule.

In this way and for the purposes of this work, we define the General Anti-Avoidance Rule as that faculty essentially located in the Tax Administration, so that in exercise of its oversight function, and with the aim of sanctioning the avoidance practices, may requalify the business and operations carried out with the intention of avoiding the payment of the corresponding taxes, through the use of generic technical concepts of abuse of legal forms or simulation, producing as a main effect, the tax unenforceability of said acts.

So, taking in consideration this definition, we concluded by the analysis of the principles and fundamentals internationally accepts and develop by the countries with the standers of the OECD, that the General Anti-Avoidance Rule is: (1) an anti-avoidance faculty, that is, it has the purpose of avoiding the consequences of this type of practices; (2) located in the Tax Administration, and not in the Courts of Justice, as demonstrated by the doctrine, jurisprudence and comparative law; (3) a general faculty, which can be differentiated from the specific anti-circumvention assumptions contained in the legislations; (4) a requalifying faculty, which means that, through its application, the Administration is allowed to ignore the formal declaration made by the parties involved in the contract, in order to determine the true material substrate of the operation; (5) its legal consequence is tax unenforceability, which means that the Administration may reject the elusive operation indicated by parties, only for tax purposes, without affecting the civil or commercial validity thereof; and (6) can be apelled judicially, since administrative acts are always subject to judicial control.

Then, our analysis focuses on the substantive aspects of the General Anti-Avoidance Rule and the importance of the concept of legitimate business reason, since, in our opinion, it is the foundation and basis to avoid the fraud of Law and abuse of the legal forms, because this concept must always exists in all tax planning or operation in order to stablish that they have a real commercial or economic substance and they were not execute for the sole of purpose of avoiding paying taxes or obtain tax benefits from the State in an illegitimate manner.

Once the concept of the General Anti-Avoidance Rule has been analyzed, we will proceed to review other aspects that are linked to the problem of tax avoidance, such as the ethical conflicts related to it and the economic interpretation of the acts, in order to make a global analysis of this institution.

Subsequently, we will take into consideration for our study, the work developed at the international level by the OECD and the recommendations contained in the BEPS Plan, in order to analyze its implementation in Chile, since worldwide it starts from the premise oriented to cover the deficiencies produced by the lack of coherence in the national ordinances, while in the Chilean case it is structured rather from the logic of assuming a position contrary to the so-called fiscal neutrality.

Finally, we analyze the bill of Chilean Tax Reform presented by the Chilean Government on August 23, 2018, actually pending before the national Congress. To this effect, it is important to mention that said bill has a clear ideological content, which is manifested in the sense of deform and denaturalize the essence of the elements of the anti-avoidance faculties of the authority. Thus, the present work will develop the main effects and consequences that would imply the eventual approval of the proposed modifications in the bill presented by the current government of Chile, all of the foregoing in order to conclude that the current Chilean General Anti-Avoidance Rule, which grants the competence to declare the existence of abuse or simulation to the Tax and Customs Court must be reformed with extreme urgency, transforming it into a true General Anti-Avoidance Rule, with all its characteristics and faculties.

INTRODUCCIÓN

El informe de la CEPAL Serie Macroeconomía del Desarrollo N° 183, publicado el año 2016, referente a los flujos financieros ilícitos en América Latina y el Caribe efectuado entre los años 2004 y 2013, revelaron escandalosas cifras por concepto de movimientos ilegales en salidas de capital y otras operaciones irregulares en América Latina. Según señala dicho informe, en lo que corresponde a tal periodo de tiempo, las salidas financieras ilícitas, cuyo origen se encuentra en operaciones irregulares y en la manipulación de precios de transferencia, representaron el 1,8% del PIB regional.

Lo anterior demuestra que los países de América Latina deben procurar, entre otras medidas de prevención, el tener y desarrollar Administraciones Tributarias que cuenten con las herramientas necesarias y competencias del caso para fiscalizar la recta aplicación de normativa tributaria vigente y que estén a la altura de los países de la OCDE, terminando con el flagelo de la elusión y evasión, y en general, con las malas prácticas tributarias las que conllevan un serio perjuicio a los ingresos fiscales, los que naturalmente debiesen estar destinados hacia las preocupaciones del Estado en problemas vitales, tales como la salud, educación o pensiones.

Dentro de este orden de ideas no cabe duda que, como ya hemos señalado, potenciar a la Administración Tributaria del Estado dotándola con las herramientas debidas es un imperativo y un esfuerzo necesario en cada uno de los países de América Latina, y dentro de estos, evidentemente la República de Chile.

Teniendo presente lo anterior, cuando el año 2014, el Gobierno de Chile de ese entonces presentó un proyecto de Reforma Tributaria para recaudar tres puntos del PIB, con el objeto de destinar dichos recursos a educación y en especial la educación universitaria gratuita en el país, dentro de dicho proyecto venía contemplada la instauración de la Norma General Antielusión como herramienta

de control y fiscalización, proyecto que se inspiró, en cuanto a su contenido, a los modelos alemán y español, ello conforme a los parámetros de la OCDE.

Desafortunadamente por presiones de naturaleza política, gremial-empresarial, dicho proyecto de Ley, en lo que se refiere a sus elementos, requisitos y condiciones esenciales, fue desnaturalizado, transformado a la norma antielusiva en un procedimiento judicial en donde la Administración Tributaria tiene y debe pedir, de modo previo, la autorización judicial para accionar y aplicar las sanciones del caso a un contribuyente que ha realizado tales prácticas elusivas, con la consiguiente dilación en el tiempo del pago de los impuestos adeudados, afectando la caja fiscal e impidiendo que la esencia y finalidad de la Norma Antielusión se cumpla de forma debida.

Dicho proyecto fue aprobado en septiembre de 2014, y en lo que respecta a la Norma General Antielusiva, nunca ha operado, ni ha existido ningún caso que haya sido presentado por la Administración Tributaria ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros en Chile para efectos de su resolución. Dicha situación ha implicado que un importante sector gremial, constituido por los propios funcionarios del Servicio de Impuestos Internos, Aduana, Tesorería General de la República y empleados del Ministerio de Hacienda, en diversas oportunidades y momentos hayan solicitado al Gobierno el modernizar las normas de control y fiscalización, dotándolas con las debidas facultades del caso y dentro de ellos la Norma General Antielusión.

Precisamente, esta situación generada ha sido la motivación y el elemento determinante para iniciar el proyecto de investigación que da cuenta el presente estudio en cuanto a tratar de establecer y determinar de forma cierta y precisa la naturaleza jurídica de la Norma General Antielusiva, esto es, el ser una “facultad de la Administración Tributaria”, fijando sus elementos esenciales, características y principios aplicables en base a la doctrina existente a nivel internacional, jurisprudencia comparada y estándares OCDE. Lo anterior teniendo presente y en consideración la situación que afecta a la mal llamada Norma General Antielusión, instaurada en Chile a partir de septiembre del año 2014.

Lo anterior tiene aún más importancia, toda vez que con el cambio de Gobierno en Chile, a partir de marzo de 2018, bajo una inspiración ideológica netamente económica y de corte neoliberal, se ha presentado un nuevo proyecto de Reforma Tributaria (una especie de contrarreforma a la de 2014, según se ha señalado por sus críticos), en actual tramitación ante el parlamento, y que han denominado de “modernización”, en virtud del cual, en la realidad, no solo debilita las facultades y competencias de la Administración Tributaria, respecto de lo aprobado el 2014, sino que además altera de modo significativo la norma vigente, la que pierde aún más su efectividad quedando sometida a los principios y contenidos del Código Civil y Código de Comercio, perdiendo su condición de ser una norma tributaria y por tal de Orden Público Económico.

Por ello este trabajo, a través del estudio, análisis y revisión de las consecuencias que tendría en la institución de la Norma General Antielusión, la eventual aprobación de dicho proyecto de ley, pretende, dentro de sus limitaciones, en especial las de su autor, constituir una contribución al análisis del tema planteado y ser, de alguna forma, un medio para aportar en la discusión parlamentaria todos los elementos esenciales que configuran la teoría de la Norma General Antielusión.

En este sentido y para efectos de este trabajo, definimos Norma General Antielusiva como aquella facultad radicada en la Administración Tributaria para que esta, en ejercicio de su función fiscalizadora, y con el objeto de sancionar las prácticas elusivas, pueda recalificar aquellos negocios realizados con la intención de evitar el pago de los correspondientes tributos, mediante la utilización de los conceptos técnicos genéricos de *abuso de las formas jurídicas* o *simulación*, produciendo como efecto principal la inoponibilidad tributaria de dichos actos.

Así, tomando en consideración la definición preliminar precedentemente enunciada, concluimos que mediante el análisis de los principios y fundamentos internacionalmente aceptados y desarrollados por los países en base al modelo de la OCDE, que la norma general antielusión es: (1) una *facultad*, que tiene

como finalidad evitar las consecuencias de este tipo de prácticas; (2) se encuentra radicada en la Administración Tributaria del Estado, y no en los Tribunales de Justicia, según demuestra la doctrina, jurisprudencia y el Derecho comparado; (3) es una *facultad general*, que puede diferenciarse de los supuestos antielusivos específicos contenidos en las legislaciones; (4) es una *facultad recaficadora*, lo que quiere decir que, a través de su aplicación, se permite a la Administración desconocer la declaración formal efectuada por los contratantes, con el fin de poder determinar el verdadero sustrato material de la operación; (5) su consecuencia jurídica es la *inoponibilidad tributaria*, lo que quiere decir que la Administración Tributaria podrá desestimar la operación elusiva indicada por partes, solo para efectos fiscales, sin afectar la validez civil o comercial de las mismas; (6) puede *impugnarse judicialmente*, toda vez que los actos administrativos son siempre esencialmente susceptibles del control judicial.

Posteriormente, nuestro análisis se enfocará en los aspectos sustantivos de la Norma General Antielusión, y la importancia del concepto de legítima razón de negocios, por cuanto, en nuestra opinión, es la base y fundamento para evitar el fraude a la Ley y el abuso a las formas jurídicas, toda vez que este concepto debe siempre existir en toda planificación tributaria u operación con el fin de establecer que tienen una verdadera sustancia económica y comercial y que no fueron efectuadas con el único propósito de evitar el pago de impuestos y obtener beneficios tributarios del Estado de una forma ilegítima.

Una vez que el concepto de Norma General Antielusión ha sido analizado, procederemos a revisar otros aspectos relacionados al problema de la elusión fiscal, tales como los conflictos éticos relacionados a ello y la interpretación de los actos, todo lo anterior, con el fin de poder realizar un análisis global de esta institución.

Luego, tomaremos en consideración para nuestro estudio la labor desarrollada a nivel internacional por parte de la OCDE y las recomendaciones contenidas en el Plan BEPS con el objeto de analizar su implementación en Chile, por cuanto internacionalmente el mismo parte de una premisa orientada a cubrir las

deficiencias producidas por la falta de coherencia en los ordenamientos internos de cada país, mientras que en el caso chileno se estructura más bien desde la lógica de asumir una posición contraria a la denominada neutralidad fiscal.

Finalmente, analizaremos el proyecto de Reforma Tributaria Chilena presentado por el gobierno chileno el 23 de agosto del año 2018, en la actualidad en tramitación en el Congreso Nacional. Al efecto, es importante mencionar que dicho proyecto de Ley, como ya se ha señalado, presenta un claro contenido ideológico, que se ve manifestado en el sentido de desvirtuar y desnaturalizar la esencia de los elementos propios de las atribuciones antielusivas de la autoridad fiscalizadora. Así, el presente trabajo desarrollará los principales efectos y consecuencias que implicaría una eventual aprobación de las modificaciones propuestas en el proyecto de Ley presentado por el actual gobierno de Chile, todo lo anterior con el fin de concluir que la actual norma general antielusión que otorga la competencia para declarar la existencia de abuso o simulación al Tribunal Tributario y Aduanero, debe ser reformada con suma urgencia, transformándola en una verdadera Norma General Antielusión, con todas sus características y facultades propias de la misma.

CONCLUSIONES

A través del presente estudio hemos tratado de establecer cuál es la verdadera naturaleza jurídica de la Norma General Antielusiva, en base a su historia, doctrina, jurisprudencia y elementos esenciales, ello con la finalidad de poder determinar y establecer que ésta realmente es una facultad de la Administración Tributaria del Estado y no un procedimiento judicial, el cual está más bien ligado indisolublemente a lo que es el control y sanción de la evasión tributaria, pero no la elusión; y en el caso particular de la legislación chilena, el dejar en claro que la norma mal llamada “antielusiva” actual no se encuentra en armonía con los principios y elementos esenciales propios de dicha institución y en la práctica se trataría de otra figura jurídica, lo anterior, tanto en la actual normativa vigente establecida en la reforma tributaria del año 2014, como la que hoy se pretende aprobar mediante el proyecto de ley de reforma tributaria año 2018, en actual tramitación en el parlamento.

Al efecto es posible sacar las siguientes conclusiones:

1. El buen funcionamiento de todo sistema tributario no depende exclusivamente de sólo el cumplimiento estricto de la Ley en su sentido literal, sino que más bien de una serie de compromisos y acuerdos implícitos con relación al reparto y distribución de la carga tributaria. “La falta de aceptación de los tributos y la motivación para eludirlos no sólo derivan de la poca voluntad de colaborar, sino también de la percepción de no recibir los beneficios que se espera a cambio o de tener que afrontar una carga fiscal distribuida de forma inequitativa.”¹

2. No cabe duda que la posibilidad de eludir tributos existe y dada la naturaleza humana siempre será posible de existir, pero ello viene dado y se produce en primer término por una defectuosa calidad técnica legislativa de la normativa tributaria, por lo general muy difícil de entender y una normativa y regulación muy compleja y poco amigable, por lo general rodeada y provista de circulares,

¹ LUJÁN ALEXIS, “¿Por qué las normas antielusivas no resuelven el problema que supone la elusión tributaria?”, Enfoque en Derecho, 25 de Julio de 2018. Disponible en www.enfoquederecho.com

instrucciones y oficios normativas emanadas de la autoridad tributaria que sólo vienen a complejizar más aún la aplicación e interpretación del sistema tributario. De ahí nace la necesidad de generar los instrumentos y herramientas que permitan el adecuado control y fiscalización para evitar y combatir los casos de elusión que se produzcan o se vayan produciendo, cerrando las ventanas o corredores que permiten el realizar conductas o construir estructuras destinadas exclusivamente a la elusión. En ese orden de ideas las normas antielusivas, tanto las generales como las particulares, no cabe duda que son una herramienta que permite a la Administración tributaria combatir e impedir las conductas elusivas, aplicando todas y cada una de las facultades que el ordenamiento jurídico le otorga como institución fiscalizadora, pudiendo adoptar todos los medios que se le otorgan a este respecto.

3. Así de lo anterior, podemos establecer con certeza que la verdadera naturaleza jurídica de una Norma General Antielusión es la de una facultad propia de la Administración Tributaria y en tal sentido debe desenvolverse en un escenario en que se logre el equilibrio antes señalado.

4. La afirmación anterior se ve ratificada en la configuración técnica jurídica que tanto en el Derecho Comparado como en las legislaciones en que se han ido desarrollando y estableciendo los diversos países, éstos han adoptado el regular dicha norma antielusiva como una facultad de la Administración tributaria del Estado.

5. En tanto facultad propia de la Administración Tributaria del Estado, esta debe naturalmente ser respetuosa del principio de Constitucionalidad y de Legalidad en conjunto con sus sub-principios; y asimismo, tendrá todas las prerrogativas propias de los actos administrativos. A este efecto, es necesario resaltar y dejar en claro que no pueden confundirse las facultades propias y ordinarias, comunes a toda Administración tributaria, con las atribuciones específicas que otorga la institución de la norma general antielusiva, toda vez que estas son facultades con carácter de especial que la Ley le otorga a la Administración tributaria para efectos de cumplir con su función fiscalizadora.

6. El efecto propio de toda Norma General Antielusiva es el de la inoponibilidad tributaria del acto o negocio que haya sea considerado por la Administración Tributaria como elusivo, y en el caso chileno, dicha situación estaría constituida por el abuso de las formas y la simulación.

7. La introducción por parte de los diversos países de normas de carácter general antielusivas, importa el fin de la discusión respecto de la licitud de la elusión fiscal. Asimismo, nos abre el debate acerca del límite que puede existir entre una planificación fiscal de carácter legítima y aquella que consideraremos agresiva.

8. Un acertado criterio a la hora de efectuar esta distinción debe ser de carácter sustancial, en ese sentido creemos que el doctrina de la legítima razón de negocios, es el adecuado parámetro a la hora de determinar qué tipo de planificación fiscal ha resultado abusiva y debe ser sancionada desde la perspectiva del Derecho Tributario. Debemos recordar además, que es la propia Corte Suprema, quien utiliza este criterio, ante la ausencia de una Norma General Antielusiva que regule adecuadamente esta materia.

9. El Plan BEPS desarrollado tanto por la OCDE como el G20 constituye un notable esfuerzo de los países por lograr una eficaz lucha contra las planificaciones fiscales agresivas. Si bien su orientación se encuentra hacia el problema de la falta de coherencia entre las diversas normativas tributarias, algunas de sus recomendaciones se orientan hacia el desarrollo de Normas Generales Antielusión.

10. En atención a estas consideraciones estimamos que una correcta conceptualización de Norma General Antielusiva correspondería a aquella facultad radicada esencialmente en la Administración Tributaria, entendiéndose por ésta tanto al Servicio de Impuestos Internos (SII) como al Servicio Nacional de Aduanas (SNA), para que éstas, en ejercicio de su función fiscalizadora, y con el objeto de sancionar las prácticas elusivas, pueda recalificar los negocios realizados con la intención de evitar el pago de los correspondientes tributos, mediante la utilización de los conceptos técnicos genéricos de abuso de las

formas jurídicas o simulación, produciendo como efecto principal la inoponibilidad tributaria de dichos actos.

11. A su vez, en lo que respecta a Chile, la Reforma Tributaria del año 2014 habría incorporado una supuesta Norma General Antielusión en su legislación, la que, analizada a la luz de la correcta naturaleza jurídica de esta institución, no contiene los requisitos y elementos esenciales propios de la misma, por lo que lo incorporado como tal y actualmente vigente en la legislación es un procedimiento judicial, que no guarda relación doctrinaria, técnica ni jurídica con una Norma General Antielusión; y además, la consideramos, de la forma en que fue incorporada, incapaz de constituirse en una verdadera y eficiente herramienta para una eficaz lucha contra la elusión.

Unido a lo anterior, es importante tener presente que como ya ha quedado establecido en el desarrollo de este estudio, en la legislación chilena, existen actualmente vigentes y en aplicación un sinnúmero de cláusulas antielusivas especiales, todas ellas, de acuerdo a su naturaleza propia, establecidas y reguladas como una facultad de la Administración tributaria, sin embargo, como se puede apreciar de lo ya señalado, respecto del más importante vehículo jurídico para el combate contra la elusión, esto es, la Norma General Antielusiva, la misma fue desvirtuada en su naturaleza y esencia, siendo transformada en un procedimiento judicial, lo que, fuera de restarle eficacia y valor efectivo, en el cumplimiento de su fin, constituye un elemento que altera la correcta aplicación e interpretación en la armonía normativa que debe existir en todo sistema tributario².

12. En razón de lo anterior, y teniendo presente la actual tramitación en el parlamento chileno, de un proyecto de modernización tributaria presentada por el gobierno, no cabe duda que la actual norma contenida en el artículo 4° quinquies del Código Tributario chileno, que otorga la competencia para declarar la existencia de abuso o simulación al Tribunal Tributario y Aduanero, debe ser

² Hasta mediados de octubre de 2019 y desde la entrada en vigencia de la reforma del año 2014, aprobada en septiembre de ese año, para comenzar a regir el día 1 de enero de 2015, no ha existido un solo caso de aplicación en que se haya invocado dicha norma por la autoridad tributaria (SII) ante los TTA.

reformada con suma urgencia, transformándola en una verdadera Norma General Antielusión, con todas sus características y facultades propias de la misma. De manera que, en sintonía con los ordenamientos jurídicos que se encuentran a la vanguardia en esta materia, señale y establezca que la Administración tributaria es el único órgano competente para que en base a dicha norma, declare la existencia de los supuestos de elusión³.

³ A lo que va corrido del mes de octubre de 2019 el proyecto de ley del gobierno de Chile, llamado de “modernización tributaria” se encuentra en su segundo trámite constitucional en el Senado y actualmente en etapa de audiencias públicas.