



Universidad de Valparaíso
Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas
Escuela de Auditoría.

**“Análisis del Sentido y Alcance de las Figuras Elusivas
Tributarias de Acuerdo a la Norma General Antielusión, Periodo
2003-2017”**

**Tesis para optar al Título de Contador Público Auditor y al Grado de Licenciado en
Sistemas de Información y Control de Gestión.**

Tesistas:

Angela Poleth Ortega Delgado
Marlene Ivonne Silva Rodríguez

Profesor Guía

Mauricio Silva Figueroa

Valparaíso, Marzo 2018

AGRADECIMIENTOS

A través de estas líneas queremos expresar nuestro más profundo y sincero agradecimiento a todas aquellas personas que con su ayuda han colaborado a lo largo de nuestra carrera universitaria. En especial a nuestro profesor guía el Sr. Mauricio Silva Figueroa por su gran vocación, que se vio reflejada tanto en su buena disposición, dedicación y constante orientación en el transcurso de la investigación de esta tesis, como en nuestra formación para ser futuras profesionales.

Agradecemos a nuestras familias que han sido un pilar fundamental en este proceso, por su paciencia, comprensión, apoyo incondicional y por cada palabra de aliento entregada para seguir adelante.

Por último, agradecemos también a nuestros amigos y compañeros que con su simpatía y lealtad hicieron más agradable nuestra estadía en la universidad.

A todos ellos, muchas gracias.

Angela Ortega Delgado

Marlene Silva Rodríguez

ÍNDICE

RESUMEN	6
CAPÍTULO I	7
MARCO TEÓRICO	7
1.1.- Aspectos Generales	7
1.1.1.- Sistema Tributario	7
1.1.2.- Obligación Tributaria	7
1.1.2.1.- Características de la obligación tributaria	8
1.1.2.2.- Elementos de la obligación tributaria	8
1.1.3.- Tributos y su clasificación	9
1.1.4.- El pago de los impuestos	9
1.2.- Conceptos Generales	11
1.2.1.- Planificación Tributaria	11
1.2.1.1.- Características de la Planificación Tributaria	12
1.2.1.2.- Principios de la Planificación Tributaria	13
1.2.1.3.- Límites de la Planificación Tributaria	13
1.2.2.- Evasión	14
1.2.3.- Elusión	15
1.3.- Mecanismos de Elusión Tributaria	17
1.3.1.- Fraude a la ley tributaria	17
1.3.2.- Abuso de derecho	17
1.3.3.- Violación del principio de la buena fe	18
1.3.4.- Enriquecimiento injusto o sin causa	18
1.3.5.- Distribución de dividendos o retiro de utilidades, encubiertos	18
1.3.6.- Infravaloración de la base imponible	18

1.3.7.- Retiros excesivos	18
1.3.8.- Gastos innecesarios	19
1.4.- Medidas de Prevención de la elusión según Doctrina	19
1.4.1.- Ficciones legales	19
1.4.2.- Presunciones legales y de derecho	20
1.4.3.- Tipificación genérica del hecho gravado	20
1.4.4.- Hecho imponible complementario	20
1.4.5.- Doctrina de los tipos	21
1.4.6.- Normas para evitar la subcapitalización	21
1.4.7.- Tasación fiscal de bienes y servicios	21
1.5.- Normas Antielusivas	22
1.5.1.- Norma General Antielusión	22
1.5.1.1.- Abuso de las formas jurídicas:	23
1.5.1.1.1.- Principios Fundamentales del Abuso de las Formas Jurídicas:	24
1.5.1.1.2.- Procedimientos en Caso de Abuso de las Forma Jurídicas	24
1.5.1.1.3.- Efecto del Abuso de las Formas Jurídicas	25
1.5.1.2.- Simulación:	25
1.5.1.2.1.- Simulación tributaria relativa:	26
1.5.1.2.2.- Simulación tributaria absoluta:	26
1.5.2.- Normas Antielusivas Preventivas	27
1.6.- Infracciones y Sanciones Tributarias	28
1.6.1.- Sanciones introducidas al Código Tributario por la Ley N° 20.780	30
CAPÍTULO II	33
ANÁLISIS DE LA INVESTIGACIÓN	33
2.1.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	33
2.2.- OBJETIVOS	34

2.2.1.- Objetivo General	34
2.2.2.- Objetivos Específicos	34
2.3.- PROPUESTA METODOLÓGICA	35
Etapa 1: Recopilación de Información	35
Etapa 2: Sistematización de la Información	35
Etapa 3: Sujeto de Investigación e Informantes Claves	36
Etapa 4: Instrumentos de información	36
Etapa 5: Categorización de la Captura de Datos.	37
Etapa 6: Análisis de Resultados	38
Etapa 7: Discusión de Resultados	38
Etapa 8: Elaboración de Conclusiones.	39
CAPÍTULO III	40
ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN RECOGIDA	40
3.1.- Elementos tipificantes de la elusión como Ilícito Tributario.	41
3.2.- Diferencias y similitudes entre la normativa antielusiva introducida por la Ley N° 20.780, anteriores preceptos legales y doctrina	43
3.3.- Figuras elusivas producidas desde el año 2003 al 2017.	49
3.3.1.- Caso Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A	50
3.3.2.- Caso Coca-Cola Embonor S.A.	52
3.3.3.- Caso Venta de Acciones de Sociedades Muñoz	56
3.3.4.- Caso Depósitos convenidos Keymarket	58
3.4.- Consecuencias de los actos elusivos para el profesional contable.	62
CAPÍTULO IV	66
RESULTADOS Y CONCLUSIONES	66
CONCLUSIONES	78
BIBLIOGRAFÍA	82

RESUMEN

El sistema tributario chileno contempla un conjunto de normas que establecen los medios de administración y fiscalización de los tributos, que tienen por finalidad proveer los recursos necesarios para financiar el gasto público. A raíz de esto, la realidad ha demostrado que los contribuyentes, por distintos motivos a lo largo de la historia, han reaccionado negativamente cuando se trata de entregar al Estado parte de sus ingresos, esta reacción del contribuyente frente al impuesto, se conoce tributariamente como la resistencia al impuesto por parte del sujeto pasivo. Debido a las conductas negativas por parte del contribuyente, el 30 de septiembre del 2015 entra en vigencia una normativa antielusiva genérica introducida en el Código Tributario por la Ley N° 20.780, la cual pretende reducir las tasas de evasión y elusión tributaria. Sin embargo, se han podido reconocer casos en que la Corte Suprema ha sancionado figuras de elusión tributaria sin tener un precepto legal exclusivo para ello.

Por lo cual, en la presente investigación se analizarán dichos casos entre el periodo enero 2003 a diciembre 2017, con el propósito de contrastar la aplicación de la actual normativa con los anteriores preceptos legales, a través de un enfoque cualitativo con alcance de comprensión con la finalidad de explicar los posibles sentidos y alcances de la normativa, luego se analizarán los resultados obtenidos del estudio, para su posterior discusión y comparación con la teoría existente, y de esta manera, finalmente concluir respecto al problema de investigación.

Como resultado del estudio, se logró identificar los elementos tipificantes de la elusión tributaria, los cuales son el abuso de las formas jurídicas y la simulación. Además, se obtuvo una relación comparativa de la Ley N° 20.780 con los anteriores preceptos legales. Adicionalmente, mediante una línea de tiempo, se reconocen las figuras elusivas producidas en los fallos de la Corte Suprema entre los años 2003 al 2017.

Palabras Claves: Elusión, Norma general antielusión, simulación, abuso de las formas jurídicas, casos elusivos.

CAPÍTULO I

MARCO TEÓRICO

1.1.- Aspectos Generales

La presente investigación comprende un análisis del sentido y alcance de la figuras elusivas tributarias de acuerdo a la Norma General Antielusión, conforme a ello explicarán las consecuencias de los actos elusivos para el profesional contable, por esta razón primero se determinarán las diferencias y similitudes entre la normativa antielusiva introducida por la Ley 20.780 y los anteriores preceptos legales, abordando principalmente los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 100, 100 bis y 160 bis, pertenecientes al Código Tributario. Por otra parte, también relacionar casos de elusión tributaria ocurridos en Chile entre los años 2003 y 2017.

1.1.1.- Sistema Tributario

El sistema tributario se define como el conjunto de normas que vienen a poner en movimiento el poder tributario y a establecer los medios de administración y fiscalización de los tributos.

Este sistema posee por características la simplicidad, flexibilidad y suficiencia. La primera, se refiere a que la norma sea de fácil comprensión y cumplimiento de la norma tributaria. La segunda, busca que se pueda acomodar la norma jurídica a las distintas situaciones económicas, que vive el país, es decir, su capacidad contributiva. Y por último, la suficiencia pretende satisfacer el gasto público (Silva, 2015).

1.1.2.- Obligación Tributaria

El sistema tributario origina la obligación tributaria, que de acuerdo a Silva (2015), se define como el vínculo jurídico entre personas determinadas, en cuya virtud una persona se encuentra para con la otra, la necesidad para dar, hacer, o no hacer algo.

1.1.2.1.- Características de la obligación tributaria

Cabe destacar, que el devengamiento de la obligación, es el título de derecho que tiene el acreedor para exigir el cumplimiento del pago o la obligación tributaria. De esta última, según Silva (2015), se desprenden las siguientes características:

- Es un vínculo jurídico que crea un estado de derecho entre el estado y los particulares.
- La fuente mediata es la ley
- La fuente inmediata es el hecho gravado.
- Es una obligación que consiste en el pago de una suma en dinero. Tiene un carácter pecuniario o patrimonial
- Es un derecho personal a favor del sujeto activo para forzar al deudor a pagar el cumplimiento de la prestación del tributo.
- Es una obligación principal: es aquella que puede sobrevivir sola jurídicamente con independencia de una obligación accesoria.
- La obligación tributaria es una y simple (se hace exigible de inmediato), se devenga cuando se ha verificado el hecho gravado.

1.1.2.2.- Elementos de la obligación tributaria

Conforme a lo expresado por Silva (2015), entre los elementos de la obligación tributaria se pueden mencionar sujeto activo, sujeto pasivo, hecho gravado y objeto.

- Sujeto activo: Es el titular del crédito y es quien tiene el derecho de exigir el pago del tributo, como por ejemplo el Fisco y la municipalidad.
- Sujeto pasivo: Es el deudor del tributo, es decir, persona a la que se le presentan las circunstancias previstas en la ley para el nacimiento de la obligación tributaria.
- Hecho gravado: Es aquel hecho o conjunto de hechos o circunstancias previstas en la ley cuya ocurrencia o cumplimiento da nacimiento a la obligación tributaria.
- Objeto: Es el pago de una suma de dinero, en él podemos encontrar:
 - Base Imponible: Es la cuantificación del hecho gravado.
 - Tasa: Se define como el monto del impuesto por unidad de base. O también, se le define, como la magnitud exterior que, combinada con la base imponible, permite determinar el monto del impuesto.

1.1.3.- Tributos y su clasificación

Silva (2015), señala que se entenderá por tributo, aquella prestación obligatoria comúnmente en dinero exigida por el estado en virtud de su potestad reglamentaria y que da lugar a la relación jurídica de derecho público. Los tributos se clasifican en impuesto, tasa, contribución y derechos habilitantes. Los cuáles se definen como:

- **Impuesto:** Es aquella cantidad de dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder proactivo, sin proporcionar al contribuyente una prestación de servicios directa, destinada a satisfacer los intereses colectivos.
- **Tasa:** Es una contraprestación del particular al Estado cuando éste le presta un servicio público general o especial.
- **Contribución:** Prestación pecuniaria que tiene por objeto distribuir entre ciertos contribuyentes los gastos de realización de obras y servicios normalmente referidos a inmuebles que los benefician de un modo más importante que el resto de la sociedad.
- **Derecho habilitante:** Gravamen que en virtud del cual un contribuyente queda autorizado para desarrollar alguna actividad que de otra manera la ley le prohíbe.

1.1.4.- El pago de los impuestos

El pago de impuestos es uno de los temas económicos más polémicos para los contribuyentes. Tal como menciona Benjamin Franklin “Lo único que no tiene solución en la vida, es la muerte y el pago de los impuestos”, lo cual refleja la postura extrema que muchos tienen al respecto. De esto se desprende que, por lo general, a los contribuyentes no les gusta pagar impuestos, ya que éstos corresponden a la entrega de una cierta cantidad de recursos que es obligatoria, compulsiva y no garantiza la recepción de una contraprestación que sea equivalente al monto entregado. Sin embargo, existen algunos contribuyentes que están dispuestos a pagar el impuesto, puesto que reconocen la importancia de los bienes y servicios que les entrega el Estado.

Es importante mencionar los objetivos que se pueden alcanzar con los impuestos, según Yáñez (2016), se pueden agrupar en tres rubros: recaudación, regulación y estabilización.

- El primero, consiste en recaudar recursos para financiar las actividades de distribución, asignación y estabilización que lleva a cabo el gobierno, o para financiar el gasto del presupuesto público.

- El segundo objetivo de los impuestos, es utilizarlos como instrumentos para corregir distorsiones del mercado. En el cual pueden generarse efectos dañinos o perjudiciales sobre los ciudadanos derivados del consumo o la producción excesiva de ciertos bienes y servicios. Ejemplos de impuestos reguladores son impuestos al tabaco, alcohol, combustible, entre otros.
- Un tercer objetivo asignado a los impuestos, es ser utilizados como instrumento de estabilización económica, particularmente como estabilizador del nivel de precios. Es decir, prevenir la inflación o la deflación.

No obstante, existe disgusto por parte del contribuyente frente al pago de impuesto, ésto se debe principalmente a cuatro razones, planteadas por Yáñez (2016):

- El impuesto es un tributo que involucra la entrega de recursos del contribuyente al Fisco. Esta entrega de recursos produce al contribuyente una pérdida de bienestar económico al disminuir su disponibilidad de bienes de consumo o poder de compra sobre bienes y servicios.
- Los impuestos son obligatorios. Por el solo hecho de vivir en una sociedad los ciudadanos están obligados a pagar los impuestos que rigen en ella.
- Los impuestos son compulsivos. Si el contribuyente no paga un impuesto que le correspondía pagar y es detectado por la autoridad tributaria, entonces será obligado a hacerlo, debiendo pagar el impuesto adeudado más las sanciones establecidas para la infracción cometida, tales como multas e intereses.
- Pagar impuestos no garantiza recibir desde el Fisco una contraprestación por un monto equivalente a los impuestos pagados. En la vida real todos los contribuyentes saben que reciben algún tipo de beneficio por los impuestos pagados. No obstante, no se garantiza que el monto de beneficios recibidos guarde alguna relación con el monto de impuestos pagados.

A raíz de lo anterior, en la Circular N° 65 (2015) del Servicio de Impuestos Internos (en adelante, SII), se destaca que la mayoría de los contribuyentes cumplen con sus obligaciones tributarias, pero existen casos excepcionales en donde ello no ocurre. Y en tal caso el SII, mediante las facultades que la Ley confiere, contribuye al cumplimiento de las disposiciones tributarias y la fiscalización de los tributos.

Los contribuyentes realizan sus actividades conforme a lo que el derecho establece, esto es, sobre la base de la autonomía de la voluntad y la libertad contractual que constituyen ejes esenciales del sistema jurídico chileno. Para la protección de tales principios se fundan las normas que buscan prevenir la evasión y elusión fiscal, puesto que se genera un daño al sistema económico, a la libre competencia, al presupuesto público y la legitimidad social del sistema tributario. Es por esto que se ha implementado la Ley N° 20.780 que consiste en prevenir y controlar la obtención de ventajas tributarias indebidas por parte de los contribuyentes que desarrollan comportamientos orientados a eludir el cumplimiento tributario. (SII, 2015).

1.2.- Conceptos Generales

Antes de profundizar en la Norma General Antielusión (en adelante, NGA), es de suma importancia comprender algunos conceptos generales, entre los cuales se pueden mencionar, planificación tributaria, evasión y elusión fiscal.

1.2.1.- Planificación Tributaria

Según el autor Vergara, S. (2010), la planificación tributaria es un proceso metódico y sistémico, constituido por una serie de actos o actuaciones lícitas del contribuyente, desarrolladas ingeniosamente por éste, con la finalidad de evitar legalmente la configuración del hecho gravado o disminuir la carga impositiva, aumentando eficientemente la rentabilidad financiero fiscal, mediante la elección racional de alguna de las opciones tributarias que la ley contempla, de manera que no comprende actuaciones dolosas, que tengan como finalidad eludir o evadir los intereses fiscales.

De acuerdo a Iribarra, E. (2014), por planificación tributaria lícita, o simplemente planificación tributaria o elusión, se entiende la realización de un acto o conjunto de actos de relevancia jurídica, que siendo material y formalmente válidos, tienen consecuencias tributariamente más ventajosas que otros actos o conjunto de actos. Esta definición reconoce el derecho de las personas de tomar las decisiones que les resulten menos costosas, inclusive cuando el único costo a reducir sea el tributario, siempre y cuando el o los actos jurídicos realizados sean reales.

Los autores Rodrigo Ugalde y Jaime García (2007), señalan que la planificación tributaria constituye una “facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas, todo con el fin de obtener un ahorro tributario”.

Este concepto también es conocido como economía de opción o ingeniería tributaria. La economía de opción es la primera denominación desde el punto vista jurídico. En cambio, la ingeniería tributaria es una denominación que pone énfasis en una de las etapas del proceso, es decir, en la búsqueda ingeniosa de las opciones legalmente admisibles. Sin embargo, la denominación más aceptada y acertada es, sin duda, la de “Planificación Tributaria”, puesto que pone énfasis en la totalidad del proceso, más que en alguno de sus aspectos o elementos. (Vergara, 2010)

1.2.1.1.- Características de la Planificación Tributaria

Vergara (2010) señala que las principales características del proceso de planificación tributaria son las siguientes:

- Es un proceso, porque está constituido por una serie de actos lícitos del contribuyente, es decir, conjunto de actos ajustados a Derecho.
- Es interdisciplinario, ya que requiere conocimientos de distintas ciencias empresariales, entre las cuales cabe mencionar, el Derecho, la Contabilidad, las Finanzas Empresariales, la Economía, la Ingeniería Económica y Financiera, entre otras.
- Es metódico, pues requiere de un camino o modo de arribar a la finalidad perseguida como el aumentar la rentabilidad financiera fiscal.
- Es sistémico, puesto que es compleja, y está compuesta de distintos elementos o actos que conforman un todo, cuyas partes están interrelacionadas.
- Es eficiente, ya que permite aminorar la carga impositiva y, por ende, aumentar el valor económico de la empresa, al mínimo costo.
- Es legítimo, porque está constituido por conductas lícitas del contribuyente.
- Es racional, pues se elige, ingeniosamente, la mejor opción legal tributaria que el ordenamiento jurídico contempla.

1.2.1.2.- Principios de la Planificación Tributaria

De acuerdo a Vergara, S. (2010), los principios de la planificación tributaria son las directrices que guían la función del profesional que la realiza, a fin de que la opción legal elegida por éste sea la más eficiente en la minoración de la carga impositiva total que afecta al contribuyente. De esta definición, se destacan los siguientes principios en un cuadro explicativo:

Cuadro N° 1: Principios de la Planificación Tributaria

PRINCIPIOS	EXPLICACIÓN
Necesariedad	Supone que haya necesidad de aminorar la carga impositiva
Legalidad	Conductas estrictamente apegadas al derecho
Oportunidad	Debe realizarse antes de la configuración del hecho gravado
Globalidad	Comprende todos los impuestos que afecta a la empresa y dueños
Utilidad	Debe arrojar un saldo favorable al contribuyente
Realidad	Supone negocios reales, por lo que se descartan los negocios ficticios
Materialidad	Los beneficios deben ser relativamente importantes
Singularidad	Es un traje a medida, por lo que no hay recetas o modelos invariables
Seguridad	Deben evitarse las contingencias tributarias
Integridad	Comprende a la empresa y a sus dueños
Temporalidad	Se realiza en un horizonte temporal
Interdisciplinarietà	Es sistémica, por lo que es interdisciplinaria
Creatividad	Requiere ingenio o creatividad, pues se trata de agregar valor

Fuente: "Vergara, S. (2010)".

1.2.1.3.- Límites de la Planificación Tributaria

La planificación tributaria posee límites que de acuerdo a Vergara, S. (2006), se entienden como restricciones que el ordenamiento jurídico impone a la autonomía de la voluntad

para elegir libremente la forma o modo de desarrollar los negocios o actividades empresariales. Estos límites pueden analizarse desde dos puntos de vista: uno subjetivo, que dice relación con la conducta del contribuyente ante la norma tributaria que establece el hecho imponible; y otro objetivo, relacionado con las normas jurídicas que limitan la autonomía de la voluntad del contribuyente o se imponen a ella.

- **Punto de vista subjetivo:** Los límites de la planificación tributaria, entendida ésta como conducta lícita del contribuyente, se hallan en otras conductas que no son lícitas, sino que, por el contrario, son ilícitas, y que se denominan genéricamente "elusión" y "evasión", según si tienen por finalidad evitar el nacimiento de la obligación tributaria (elusión) o evitar su pago (evasión), respectivamente.
- **Punto de vista objetivo:** Los límites de la planificación tributaria se encuentran en normas jurídicas de orden público o de Derecho Público que restringen la autonomía de la voluntad. Estas normas se imponen a los contribuyentes y constituyen "medidas antielusión", o bien "medidas antievasión", en su caso, dispuestas por el ordenamiento jurídico tributario.

1.2.2.- Evasión

El autor Vergara, S. (2006), indica que la evasión tributaria es toda conducta ilícita del contribuyente, dolosa o culposa, consistente en una acción o en una omisión, cuya consecuencia es la sustracción al pago de una obligación tributaria que ha nacido válidamente a la vida del Derecho, mediante su ocultación a la Administración Tributaria, en perjuicio del patrimonio estatal.

Según Yáñez, J. (2010), la evasión tributaria se define como el uso de medios ilegales para reducir el pago de impuestos que le correspondería pagar a un contribuyente. El evasor actúa de mala fe, en forma ilícita, incurriendo en dolo para pagar menos impuesto. Para ello engaña a las autoridades tributarias declarando menos ingreso o menos ventas que las verdaderamente realizadas, usa facturas falsas, altera su contabilidad, exagera las deducciones, falsea sus exportaciones, etc. La evasión hace que el Fisco recaude menos ingresos tributarios que los debidos, lo que induce a que se eleve la carga

tributaria para los contribuyentes honestos. Es, además, un atentado claro y directo a la equidad del sistema tributario y es un deber del Estado combatirla.

Yáñez, J. (2015) define la evasión tributaria como una actividad ilegal, por medio de la cual los contribuyentes reducen el monto del impuesto, que al proceder de forma correcta, les habría correspondido pagar. La magnitud del monto de impuesto evadido puede ser total o parcial.

1.2.3.- Elusión

Vergara, S. (2006), señala que la elusión tributaria es toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como finalidad evitar la configuración de hecho gravado y consecuentemente el nacimiento de la obligación tributaria, valiéndose para ello de fraude de ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito atípico que no constituya infracción o delito penal.

Según Jorratt y Podestá (2010), usan el concepto elusión tributaria para referirse al menor pago de impuesto producido por el uso abusivo de la legislación, cuando no se respeta el espíritu de la ley. En este caso la elusión termina siendo evasión, pues el contribuyente ha distorsionado las reglas del sistema tributario para ganar una ventaja tributaria que la autoridad nunca intentó dar. Este concepto se propone denominarlo elusión no aceptada.

De acuerdo a Yáñez (2010) la elusión tributaria se define como la utilización de medios legales para reducir la cantidad de impuesto a pagar. Es decir, el contribuyente hace uso de las normas que están dentro de la ley para conseguir este propósito.

En la actualidad, la Circular N° 65 del SII (2015), define la elusión como aquella conducta que busca dejar sin aplicación la ley tributaria a través del abuso de las formas jurídicas o la simulación, es decir, se considera una conducta ilícita. El legislador determinó como tales:

- La evitación total o parcial de la realización de los hechos gravados
- La disminución de la base imponible o la obligación tributaria
- O el diferimiento o postergación de dicha obligación

- O que disimulen la configuración del hecho gravado o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, su monto o data de nacimiento.

Cabe mencionar, que la Ley N° 20.780 considera que la elusión tributaria es una conducta negativa por diversos aspectos, los que son mencionados en la circular N° 65 del SII (2015), y se detallan a continuación:

- Viola los principios de equidad tributaria al desplazar la carga tributaria hacia los contribuyentes que actúan correctamente.
- Afecta la libre competencia, en cuanto el elusor obtiene ventajas económicas frente al no elusor.
- Incrementa los costos de la administración y fiscalización de los tributos, en cuanto reduce la predisposición de los buenos contribuyentes a declarar correctamente.
- Afecta la recaudación tributaria, privando al Estado de los recursos que, conforme al procedimiento democrático de formación de ley, le corresponden.

De acuerdo a las modificaciones introducidas por la Ley 20.780 en sus artículos 4° ter y 4° quáter, existen dos hipótesis para la aplicación de la Norma Antielusión:

- **Abuso de las Formas Jurídicas:**

Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.

- **Simulación:**

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.

Es necesario distinguir entre los términos de evasión o elusión, haciendo hincapié en que en la elusión no se realiza el hecho imponible: y en la evasión, se realiza el hecho imponible y, por lo tanto, nace la obligación tributaria, pero se oculta a la Administración. Cabe señalar, que el verbo evadir supone estar dentro, razón por la cual sólo se podrá evadir un impuesto cuando se está dentro de la obligación tributaria. (Vergara, 2010).

1.3.- Mecanismos de Elusión Tributaria

De acuerdo a Samuel Vergara (2006), los mecanismos constitutivos de elusión tributaria se pueden manifestar en el ámbito nacional según doctrina, como:

1.3.1.- Fraude a la ley tributaria

Se entenderá por Fraude a la ley como una especie de elusión tributaria mediante la cual el contribuyente evita aparentemente, la configuración del hecho gravado, amparándose en una norma no adecuada a la actividad que desarrolla con el fin de defraudar otra que sí corresponde a dicha actividad o supuesto de hecho. En términos simples, en el fraude a la ley se respeta la letra de la ley, pero se vulnera su espíritu o sentido.

Esta figura jurídica presenta como elementos la divergencia entre el fondo y forma; y la existencia del dolo. Además, cabe destacar, que tiene por características: Aparente legalidad, utilización de una forma atípica, coincidencia de resultados, inaplicación de la norma defraudada.

1.3.2.- Abuso de derecho

El abuso de derecho es una especie de elusión que se configura cuando el contribuyente extralimita el poder que se la conferido por una norma jurídica, con el fin de evitar el nacimiento de una obligación tributaria o de reducir su monto, en perjuicio del Fisco.

Esta figura jurídica presenta como elementos derecho subjetivo; ejercicio del derecho más allá de sus límites; la existencia del dolo; y perjuicio fiscal. Además, cabe destacar, que tiene por características: Mecanismo de elusión, conducta ilícita, ejercicio abusivo, requiere dolo, dificultad en su determinación.

1.3.3.- Violación del principio de la buena fe

La buena fe es la convicción íntima de ejecutar un hecho, acto o negocio conforme a derecho, es decir, lícitamente. Por el contrario, la mala fe es sinónimo de malicia, de conducta dolosa y es constitutiva de un ilícito civil.

1.3.4.- Enriquecimiento injusto o sin causa

Si el contribuyente sin causa o derecho evita la configuración del hecho gravado en perjuicio de los intereses del Fisco, comete un ilícito atípico de carácter civil, ya que nadie debe enriquecerse injustamente a costa de otro.

1.3.5.- Distribución de dividendos o retiro de utilidades, encubiertos

Los accionistas de una sociedad anónima, los empresarios individuales o socios de sociedades de personas deben tributar con los impuestos finales, Global complementario (IGC) o adicional (IA) por todas las utilidades que les distribuya la sociedad o que retiren de la empresa y que sean imputables a utilidades registradas en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT).

Si los contribuyentes indicados efectúan retiros de dinero o bienes de la empresa, encubiertamente, mediante préstamos o cualquier otra forma, entonces estaremos en presencia de un ilícito atípico o delito civil.

1.3.6.- Infravaloración de la base imponible

En las operaciones de mercado, si las partes relacionadas de un contrato fijan precios que no son los normales, con el fin de subvalorar la base imponible, estarían cometiendo un ilícito atípico o delito civil.

1.3.7.- Retiros excesivos

Cuando las empresas están relacionadas, el contribuyente podría dolosamente efectuar retiros de las sociedades que no tienen FUT, quedando como retiro en exceso, el cual tributará en los ejercicios siguientes siempre que se impute a FUT. Así, si el retiro excesivo se hace dolosamente habría un ilícito civil.

1.3.8.- Gastos innecesarios

Si el contribuyente, dolosamente, sin motivo, deduce de la renta bruta gastos que no son necesarios para producir la renta líquida, entonces estaremos en presencia de un ilícito atípico.

Por otra parte, se destaca que en el ámbito internacional, las formas de elusión más frecuentes suponen, en la mayoría de los casos, la existencia de una norma jurídica que establezca una medida antielusión. En consecuencia, un mismo acto que en una jurisdicción fiscal puede ser considerado elusión tributaria (ilícito), y en otra puede ser constitutivo de la planificación tributaria (lícito), según haya o no establecida una medida antielusión. Es por esto que la investigación solo se centrará en el ámbito nacional.

1.4.- Medidas de Prevención de la elusión según Doctrina

De acuerdo a Samuel Vergara (2010), en nuestro sistema tributario, se han establecido distintas medidas que tienen como finalidad evitar la elusión tributaria. En el caso de la elusión tributaria, el legislador establece las siguientes medidas:

1.4.1.- Ficciones legales

La ficción consiste en equiparar voluntariamente algo que se sabe que es desigual. Se finge por el legislador que alguna cosa tiene una determinada naturaleza, sin tenerla en realidad. En materia tributaria, el abuso de las ficciones legales en algunos casos puede violar el principio de capacidad contributiva. Para evitar esto, se propone que se apliquen ficciones a casos en que, con alto grado de probabilidad, se presuman ilícitos. Por esta razón es que, por lo común, las ficciones van coordinadas con presunciones. Dentro de las ficciones encontramos:

- Ficciones de retiros: También llamados retiros presuntos, pues se establecen como verdaderas ficciones legales.
- Ficción de territorialidad: El Art. 4 del DL 825, de 1974, establece una ficción de territorialidad, a fin de evitar que se eluda el impuesto, celebrado el negocio cuando ciertos muebles registrables se hallan transitoriamente fuera del país.
- Ficción de venta: El Art. 8 del DL 825, de 1974, establece varias ficciones

de venta, como adjudicaciones de bienes, retiros de bienes para consumo personal, con el fin de evitar la elusión tributaria.

1.4.2.- Presunciones legales y de derecho

La presunción es el acto de deducir desde ciertos antecedentes o circunstancias, la existencia de un hecho.

- Presunciones legales: Son aquellas cuyos antecedentes o circunstancias que sirven de base para la presunción están determinadas por la ley. Sin embargo, se permite probar la inexistencia del hecho, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de lo que lo infiere la ley, a menos que sea la propia ley, la que rechace dicha prueba.
- Presunción de derecho: Si una cosa, según la expresión de la ley, se presume de derecho, se entiende que no admite prueba en contrario. A modo de ejemplo podemos citar el artículo 8 del Código Civil que señala: "Nadie podrá alegar ignorancia de la ley después que ésta haya entrado en vigencia". La norma consagra una presunción de derecho al señalar que "nadie podrá alegar.", es decir, ninguna persona podría eximirse de responsabilidad alegando en juicio que desconocía la ley, aunque pudiera probarlo, porque con esta presunción de derecho la ley una vez que entra en vigencia se entiende de derecho conocida por todos.

1.4.3.- Tipificación genérica del hecho gravado

Con más frecuencia que la debida, los presupuestos de hecho de la norma tributaria se redactan en términos tan amplios o genéricos que se pone, sin duda, en peligro el principio de legalidad de los tributos, con el solo fin de evitar conductas elusivas.

1.4.4.- Hecho imponible complementario

Consiste en ampliar los efectos del hecho imponible tipificado a otros que, con distinta forma, tienen el mismo perfil económico.

1.4.5.- Doctrina de los tipos

Se realiza una configuración del hecho imponible de carácter económico, es decir, define el hecho generador de la obligación tributaria a través de rasgos económicos, llevando a cabo una teorización o generalización de la realidad económica con vista a su encuadramiento en la legislación tributaria.

1.4.6.- Normas para evitar la subcapitalización

La subcapitalización o capitalización encubierta, denominada en la legislación chilena “sobreendeudamiento”, se configura cuando inversionistas extranjeros constituyen sociedades filiales en Chile y la inversión la financian, en vez de capital, aparentemente a través de préstamos, otorgados por Bancos intermediarios extranjeros que cobran una comisión por la operación, ya que los recursos en realidad los proporciona la propia empresa prestaría.

Los préstamos indicados se denominan autopréstamos. En ellos el prestatario deposita el dinero en el Banco extranjero, el que después lo presenta a la sociedad filial constituida en Chile.

Así, los intereses de dicho préstamo son gastos necesarios para producir la renta, por un lado, lo que disminuye el pago del Impuesto de Primera Categoría; y, por el otro, los intereses quedan gravados con el Impuesto Adicional a una tasa o tipo impositivo menor (4%).

Sin embargo, en Chile, después de la modificación introducida por la Ley 19.879 al artículo 59 de la Ley sobre Impuestos a la Renta, se grava el sobreendeudamiento con una tasa de 35%. Se entiende que hay sobreendeudamiento cuando la deuda sea superior a tres veces el patrimonio del contribuyente en el ejercicio correspondiente. La Ley señala la forma de determinar el patrimonio.

1.4.7.- Tasación fiscal de bienes y servicios

La tasación fiscal de bienes y servicios pretende evitar la manipulación de los precios de mercado que debe ser la base real para la valoración tributaria de dichos bienes y servicios.

Si el contribuyente manipula los precios de transferencia de bienes o de prestación de servicios evita, dolosamente, la configuración de hecho imponible y, consecuentemente, el nacimiento de la obligación tributaria, o reduce su monto.

Por eso, la tasación fiscal es una medida antielusión, porque pretende evitar que el contribuyente mediante la manipulación de precios o valores de los bienes o servicios evite, por su parte, dolosamente, la configuración del hecho gravado o reduzca la carga impositiva.

1.5.- Normas Antielusivas

En materia Antielusiva se distinguen dos calificaciones importantes, las cuales son Normas Antielusivas Generales y Normas Antielusivas Preventivas.

1.5.1.- Norma General Antielusión

Las Normas Antielusivas Generales son reglas de carácter abstracto y general, creadas con el fin de regular casos no identificados en la hipótesis de incidencia de normas específicas, y, que autorizan la administración para aplicar la sanción prevista por el ordenamiento jurídico de que se trate. Como la desestimación y recalificación de los negocios celebrados elusivamente. (Silva, 2015).

Cabe destacar, que en Chile hasta el año 2014 era prácticamente el único país en que no existía una NGA, es por ello que frente a las conductas elusivas de los contribuyentes, la tendencia contemporánea de los Estados ha sido, junto con asumir una posición más severa contra estas prácticas, la de adoptar criterios más seguros y previsibles para tratarla, mediante la aplicación de la NGA, introducida en el Código Tributario por la Ley N° 20.780. Esta regulación tiene como referente a la declaración española de fraude tributario introducida en 1963 y sus posteriores modificaciones, la cual, a su vez, se basa en la Ordenanza Tributaria del Imperio Alemán de 1919 (Vergara, 2015).

Se puede señalar, que la intención del legislador, es recoger las buenas prácticas de larga tradición y aplicación en materia tributaria en los países desarrollados pertenecientes a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), como Alemania, Australia, España, Francia y el Reino Unido. (SII, 2015).

La incorporación de estas medidas anti elusivas constituye un paso importante no sólo para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, sino también, para poner a Chile al día con la legislación comparada en la materia. Este nuevo mecanismo contra la elusión permite rechazar las ventajas tributarias obtenidas mediante comportamiento estratégico elusivo y sancionar con multa a las personas naturales o jurídicas respecto de quienes se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación. (SII, 2015).

Se destaca que una de las características relevantes de la NGA, consiste en que la administración tributaria debe probar las imputaciones elusivas. Es decir, impone al Servicio la carga de probar en juicio los hechos constitutivos de abuso de la forma jurídica o la simulación, por lo cual se requieren pruebas reales y no meros indicios.(SII, 2015).

En definitiva, la nueva NGA constituye una herramienta de uso excepcional, que permitirá rechazar eficazmente los efectos de los actos que abusan de la ley o que se basan en simulaciones para eludir el pago de impuestos, con el fin de proteger la legalidad del tributo y la igual repartición de los mismos. (SII, 2015). No obstante, en Chile previamente existían normas preventivas específicas que sancionaban actos elusivos.

Para la aplicación de las normas antielusivas, se deben tener en cuenta dos hipótesis, las cuales son el abuso de las formas jurídicas y la simulación.

1.5.1.1.- Abuso de las formas jurídicas:

Los contribuyentes pueden obtener ventajas tributarias siempre que éstas sean parte de los propósitos del legislador. Pero en el caso de abuso de las formas jurídicas, se debe tener en consideración que resulta imprescindible determinar en la fiscalización qué norma tributaria se entiende eludida y a través de qué normas se pretende vulnerar.

De acuerdo con el artículo 4° ter, se entenderá por abuso en temas tributarios cuando se evite total o parcialmente la configuración del hecho gravado, se disminuya la base imponible o de la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento del impuesto.

Adicionalmente, Corvalán, P. y Vargas, C. (2015), señalan que el abuso se refiere a:

- Arreglos artificiales, a evitar artificiosamente la carga fiscal (abuso de las formas jurídicas). Se infringe el mandato de una norma tributaria evitando, mediante artificios, la realización del presupuesto de hecho de la disposición tributaria.
- Con poco o ningún impacto económico sobre el contribuyente (no hay efectos económicos o jurídicos relevantes)
- Una realidad que es abiertamente creada, un 'montaje' jurídico destinado a evitar el impuesto [(el negocio jurídico querido por las partes).

1.5.1.1.1.- Principios Fundamentales del Abuso de las Formas Jurídicas:

Conforme a lo dispuesto en la Circular N° 65 del SII (2015), el proceso del abuso de las formas jurídicas se asienta en dos principios fundamentales:

- El deber legal de satisfacer un tributo está condicionado a la ocurrencia del hecho gravado.
- La elección del medio jurídico más apto para conseguir un determinado objetivo económico, se encuentra en la libertad del contribuyente, el cual puede obrar sin limitaciones, siempre y cuando no se vulnere la intención del legislador en el precepto legal que define el hecho imponible del gravamen de que se trate.

1.5.1.1.2.- Procedimientos en Caso de Abuso de las Forma Jurídicas

Los procedimientos para perseguir el abuso están definidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis del Código Tributario.

Del artículo 4° quinquies se puede desprender, que:

- Previo a la solicitud de declaración de abuso, el Servicio deberá citar al contribuyente, pudiendo solicitar los antecedentes que considere pertinentes de acuerdo al artículo 63 del Código Tributario, incluyendo además aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del artículo 100 bis.
- El Director deberá solicitar la declaración de abuso o simulación al Tribunal Tributario y Aduanero dentro de los nueve meses siguientes a la contestación de la citación.
- La existencia de abuso o simulación será declarada, a requerimiento del Director, por el Tribunal Tributario y Aduanero competente.

- La declaración sólo podrá ser requerida por el Servicio cuando el monto de las diferencias de impuestos del contribuyente, exceda la cantidad equivalente a 250 Unidades Tributarias Mensuales a la fecha de presentación del requerimiento.
- Durante el tiempo en que se solicite la declaración de abuso o simulación, hasta la fecha de resolución, se suspenderá el cómputo de los plazos establecidos en los artículos 200 y 201.
- En la resolución se deberá dejar constancia de los actos jurídicos abusivos o simulados, de los antecedentes de hecho y de derecho en que se sustenta, señalando además el monto que resulte adeudado, con los respectivos reajustes, intereses penales y multas, ordenando al Servicio emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda.

Adicionalmente, en el artículo 160 bis se puede destacar que:

- El Director deberá solicitar la declaración de abuso o simulación, y cuando corresponda, la aplicación de la multa establecida en el artículo 100 bis ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente.

1.5.1.1.3.- Efecto del Abuso de las Formas Jurídicas

El Tribunal Tributario y Aduanero al declarar la existencia de abuso de las normas jurídicas deberá obviar las formas empleadas por el contribuyente de que se trate y aplicar la carga tributaria que corresponda teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imposables de acuerdo a los artículos 4° bis, 4° ter, y 160 bis del Código Tributario.

1.5.1.2.- Simulación:

De acuerdo a Corvalán, P. Vargas, C. (2015), en doctrina se define la simulación como la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y con el acuerdo de las partes para producir, con fines de engaño, la apariencia de un acto jurídico que no existe o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo.

- Hay simulación cuando se “encubre la realidad” simulada (fingida). Una apariencia jurídica simulada para encubrir la verdadera realidad disimulada (oculta, encubierta).
- No hay propiamente abuso de una norma de cobertura sino encubrimiento de la realidad.

- Hay un elemento de engaño. Es esencial la ocultación, mantener escondido para terceros la verdadera voluntad, el contenido real del negocio

La circular N° 65 del SII (2015), señala que la simulación se puede agrupar de acuerdo al fin al que alude, categorías los cuales se detallaran a continuación:

- Simulación que afecta la configuración del hecho gravado,
- Simulación que afecta a los elementos constitutivos de la obligación tributaria,
- Simulación respecto del verdadero monto de la obligación tributaria,
- Simulación respecto de la fecha de nacimiento de la obligación tributaria.

Asimismo, la circular antes mencionada, distingue que la simulación al clasificarse de acuerdo a su estructura, se divide en relativa y absoluta:

1.5.1.2.1.- Simulación tributaria relativa:

Se entiende por simulación relativa cuando se presentan al menos dos actos, el primero celebrado por las partes, que no manifiesta su real voluntad (acto simulado) y otro que permanece oculto, que es el que configura el hecho gravado (acto disimulado).

Será relativa, cuando se oculte la configuración del hecho gravado a través del acto fingido distorsionando los elementos constitutivos, como por ejemplo el verdadero monto o data de nacimiento de la obligación tributaria, produciendo el efecto de eludir el pago, disminuir la base imponible o algún otro beneficio tributario

En este caso, la simulación deberá ser decretada por el tribunal tributario y aduanero que corresponda, a solicitud del Director, independientemente de lo que pudiere decretar un tribunal civil respecto del o los mismos actos, de acuerdo a lo que se ha establecido en el artículo 4° quinquies y 160 bis del Código Tributario.

1.5.1.2.2.- Simulación tributaria absoluta:

En la simulación absoluta, sólo existirá un acto o negocio jurídico (acto simulado), pues la real intención de las partes es no realizar acto alguno.

Será absoluta, en aquellos casos en que se da apariencia de realidad a un acto que las partes no han celebrado. Generalmente, para generar efectos jurídicos, este acto ha debido cumplir determinados requisitos, por ejemplo, el respectivo pago de impuesto.

Es importante señalar, que corresponde al Servicio probar la existencia de simulación, esto implica que la Administración debe acreditar en sede judicial que el contribuyente ha realizado actos o negocios jurídicos tendientes a encubrir la realización de hechos gravados, o alguno de los elementos de la obligación tributaria, que son en definitiva, los que deberán generar los efectos tributarios correspondientes.

Además se debe destacar, que el tribunal tributario y aduanero apreciará la prueba en virtud de las reglas de la sana crítica, por lo tanto, el Servicio podrá valerse de todos los medios de prueba disponibles para acreditar sus imputaciones.

1.5.2.- Normas Antielusivas Preventivas

Las Normas Antielusivas Preventivas son formas de tipificación de los actos o negocios sujetos a efectos elusivos, que buscan alcanzar el respectivo control, al amparo del principio de legalidad, de manera preventiva. Incumplirlas implica una infracción a la legislación tributaria, es decir, ellas no autorizan al órgano fiscalizador para desestimar actos o negocios jurídicos, sino que su incumplimiento trae aparejada, como consecuencia inmediata, una sanción. (Silva, 2015)

Es importante destacar, que en esta investigación no se referirá en profundidad sobre las normas antielusivas preventivas, pero si es necesario indicarlas conforme a lo señalado en la Circular N° 65 del SII, ya que cuando se aplique una norma especial para evitar la elusión, esta prevalece sobre la NGA como por ejemplo:

- Las disposiciones sobre tasación del artículo 64 del Código Tributario;
- Las normas sobre gastos rechazados del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- Los preceptos sobre justificación de inversiones de los artículos 70 y 71 de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- Las normas sobre el mayor valor de enajenaciones en el N° 8 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- Las normas sobre diferencias de precios de transferencias indicadas en el artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- Las normas de exceso de endeudamiento del artículo 41 F de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- El artículo 63 de la ley 16.271, sobre Impuesto a las Herencias y Donaciones.

1.6.- Infracciones y Sanciones Tributarias

Al infringir las normas tributarias, ya sea al cometer actos de evasión o elusión fiscal, acarrea una serie de consecuencias de tipo penal o administrativo, las cuales se refieren a sanciones contempladas en distintos preceptos legales.

Cabe destacar, que la existencia de una sanción administrativa, puede tener el carácter de una sanción penal, pero casi siempre consiste en una multa. Sin embargo, se debe tener presente que las sanciones administrativas se distinguen de las penas, principalmente, porque no se convierten en penas restrictivas de libertad personal. (Massone, 1979).

En el Decreto Ley N° 830, en su artículo 97 N°4, se señala que:

“Serán sancionadas las infracciones a las disposiciones tributarias tales como:

- Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda; o la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas; la adulteración de balances o inventarios o la presentación de éstos dolosamente falseados; el uso de boletas, notas de débito, notas de crédito o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores, o el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, *con multa del 50% al 300% del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo.*
- Los contribuyentes afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo, que realicen maliciosamente cualquiera maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que tengan derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deban pagar, serán sancionados *con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado mínimo y con multas del 100% al 300% de lo defraudado.*

- El 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 100% al 400% de lo defraudado.*

Si, como medio para cometer los delitos previstos en los incisos anteriores, se hubiere hecho uso malicioso de facturas u otros documentos falsos, fraudulentos o adulterados, se aplicará la pena mayor asignada al delito más grave.

El que maliciosamente confeccione, venda o facilite, a cualquier título, guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas, falsas, con o sin timbre del Servicio, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en este número, será sancionado con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo y con una multa de hasta 40 unidades tributarias anuales.”

Cabe destacar, que en el mismo cuerpo legal, en su artículo 100, con respecto a los contadores se señala que:

“El contador que al confeccionar o firmar cualquier declaración o balance o que como encargado de la contabilidad de un contribuyente incurriere en falsedad o actos dolosos, será sancionado con multa de 1 a 10 UTA y podrá ser castigado con presidio menor en sus grados medio a máximo, según la gravedad de la infracción, a menos que le correspondiere una pena mayor como copartícipe del delito del contribuyente, en cuyo caso se aplicará esta última. Además, se oficiará al Colegio de Contadores para los efectos de las sanciones que procedan.

Salvo prueba en contrario, no se considerará dolosa o maliciosa la intervención del contador, si existe en los libros de contabilidad, o al término de cada ejercicio, la declaración firmada del contribuyente, dejando constancia de que los asientos corresponden a datos que éste ha proporcionado como fidedignos.”

Asimismo, en el Artículo 59 letra a) y d) de la Ley N° 18.045 de Mercado de Valores, se señala que:

“Sufrirán las penas de presidio menor en su grado medio a presidio mayor en su grado mínimo:

a) *Los que maliciosamente proporcionaren antecedentes falsos o certificaren hechos falsos a la Superintendencia, a una bolsa de valores o al público en general, para los efectos de lo dispuesto en esta ley;*

d) *Los contadores y auditores que dictaminen falsamente sobre la situación financiera de una persona sujeta a obligación de registro de conformidad a esta ley.”*

1.6.1.- Sanciones introducidas al Código Tributario por la Ley N° 20.780

La Ley N° 20.780 introdujo el concepto de elusión al Código Tributario tipificando las conductas de simulación y abuso de formas jurídicas como una forma de burlar la aplicación de normas tributarias, sea evitando o difiriendo la configuración del hecho gravado o bien disminuyendo la base imponible de un impuesto.

Cabe señalar, que en el artículo 4° bis se indica lo siguiente:

“...Se entenderá que existe elusión de los hechos imposables en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente.

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

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

Los actos elusivos serán sancionados de acuerdo a las disposiciones que señala el Artículo 100 bis:

- *“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.

- *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 deducido reclamación en contra de la respectiva liquidación, giro o resolución, ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada, o cuando no se haya deducido reclamo y los plazos para hacerlo se encuentren vencidos. 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.”*

De lo anterior, se puede inferir que el sujeto pasivo es cualquier persona natural o jurídica que 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 del señalado Código.

De esta forma, lo sancionado con esta infracción es la actividad intelectual que diseñó los actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos que fuese declarada abusiva o simulada en los términos del artículo 4° ter o 4° quáter, ambos del Código Tributario, según corresponda. Cabe mencionar que corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación.

Conforme a lo anterior, la sentencia deberá imponer como sanción un porcentaje determinado del monto de los impuestos que dejaron de pagarse, multa de hasta el 100% del impuesto no enterado con un tope legal de 100 UTA, el cual se determinará en la liquidación, giro o resolución, sobre la base de lo dictaminado por el Tribunal.

Es importante destacar, que la acción para perseguir la sanción prescribirá en seis años contados desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos.

Por consiguiente, la prescripción de esta acción se rige por una regla especial que prima sobre lo previsto en el inciso final del artículo 200 del Código Tributario, que dispone que las acciones para perseguir las sanciones de carácter pecuniario y otras que no accedan al pago de un impuesto prescriben en tres años contados desde la fecha en que se cometió la infracción.

Respecto a la incorporación de nuevas sanciones, el autor Vergara, G. (2016) señala que, como nuestro sistema jurídico no tolera contemplar dos sanciones para un mismo hecho, la nueva regulación deroga tácitamente gran parte del artículo 97 N° 4 del Código Tributario. Sin embargo, en la Circular N° 65 del SII, se indica explícitamente que la simulación del artículo 4° quáter es distinta a la del artículo artículo 97 n° 4, del Código Tributario.

CAPÍTULO II

ANÁLISIS DE LA INVESTIGACIÓN

2.1.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El sistema tributario chileno contempla un conjunto de normas que establecen los medios de administración y fiscalización de los tributos, que tienen por finalidad proveer los recursos necesarios para financiar el gasto público. A raíz de esto, la realidad ha demostrado que los contribuyentes, por distintos motivos a lo largo de la historia, han reaccionado negativamente cuando se trata de entregar al Estado parte de sus ingresos, esta reacción del contribuyente frente al impuesto, se conoce tributariamente como la resistencia al impuesto por parte del sujeto pasivo.

El Estado de Chile a través de su política fiscal, en particular, referente a las tasas de evasión tributaria, ha introducido el 30 de septiembre del 2015, una normativa antielusiva genérica en el Código Tributario por la Ley N° 20.780, dicha norma es innovadora, ya que no solo refuerza o potencia la función fiscalizadora del Servicio de Impuestos Internos, sino que además pretende reducir las tasas de evasión y elusión tributaria. Esta regulación tiene como referente a la declaración española de fraude tributario introducida en 1963 y sus posteriores modificaciones, la cual, a su vez, se basa en la Ordenanza Tributaria del Imperio Alemán de 1919 (Vergara, 2015).

Es así que el Estado de Chile ha introducido explícitamente normas de antielusión tributaria, innovación jurídica nunca antes contemplada en la legislación. No obstante, lo anterior, en la jurisprudencia judicial se han podido reconocer casos en que el máximo tribunal de nuestro país (Corte Suprema) ha sancionado figuras de elusión tributaria sin tener un precepto legal exclusivo para ello, generando así diversas interrogantes.

Es por esta razón que en la presente tesis se analizarán los fallos de la Corte Suprema que presenten figuras de elusión en el periodo 2003 al 2017 para contrastar la aplicación de la actual normativa con los anteriores preceptos legales, con la finalidad de determinar los posibles sentidos y alcances de la normativa a diciembre del 2017.

2.2.- OBJETIVOS

2.2.1.- Objetivo General

- Analizar las figuras tributarias tratadas jurisprudencialmente e identificar los preceptos legales basales que sirvieron para sancionar dichas figuras, periodo 2003-2017.

2.2.2.- Objetivos Específicos

- Identificar la configuración del ilícito tributario de acuerdo a sus elementos tipificantes.
- Señalar las diferencias y similitudes entre la normativa antielusiva introducida por la Ley N° 20.780 y los anteriores preceptos legales, mediante un cuadro comparativo.
- Analizar las figuras elusivas producidas desde el año 2003 al 2017, a través de la revisión de documentos relacionados con el tema de investigación y elaboración de una línea de tiempo.
- Indicar las consecuencias de los actos elusivos para el profesional contable.

2.3.- PROPUESTA METODOLÓGICA

La siguiente investigación es de carácter cualitativo cuyo alcance es de comprensión, sobre la Norma General Antielusión y se desarrollará en las siguientes etapas.

Etapas 1: Recopilación de Información

Esta etapa consiste en la obtención de información, en donde se recopilarán datos que aporten antecedentes referidos a la elusión tributaria, que servirán para la realización de la investigación, la cual se basará en:

- Ley N° 20.780 referida a la Norma General Antielusión y sus posteriores modificaciones, principalmente se abordarán los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 26 bis, 100, 100 bis, 119 y 160 bis.
- Circulares de distintas interpretaciones o aclaraciones dispuestas por el Servicio de Impuestos Internos.
- Revisión bibliográfica de documentos, libros, artículos, revistas y páginas web relacionados con la elusión tributaria, como la Revista de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile; página web de biblioteca nacional de Chile; Diario Estrategia, entre otras fuentes que poseen conocimiento en la materia.
- Fallos de la Corte Suprema en materia de elusión tributaria, tomando como referencia las figuras de elusión entre el periodo 2003 a 2017.

Etapas 2: Sistematización de la Información

Los criterios de orden de la información son los siguientes:

- Conceptos Generales tales como planificación, evasión y elusión tributaria.
- Mecanismos de elusión tributaria
- Medidas de prevención de la elusión según Doctrina
- Normas antielusivas generales y preventivas
- Infracciones y sanciones tributarias
- Adicionalmente, se recopilarán casos emblemáticos de elusión tributaria comprendidos en los periodos 2003-2017

Etapas 3: Sujeto de Investigación e Informantes Claves

El estudio analizará el sentido y alcance de la Norma General Antielusión, mediante la realización de un análisis documental.

Para el análisis documental, se seleccionarán diversos documentos que se refieran a figuras elusivas tales como; la Ley 20.780 y modificaciones; libros y revistas tributarias; y circulares del Servicio de Impuestos, con la finalidad de tener una base eficiente de información para contrastar la actual Norma General Antielusión con los anteriores preceptos legales. Además de una revisión a los fallos más emblemáticos de la Corte Suprema en materia de elusión tributaria, para analizar los casos de figuras elusivas en Chile, comprendidos en el periodo 2003 a 2017.

Etapas 4: Instrumentos de información

El instrumento de información empleado para la siguiente investigación consiste en un análisis documental.

La técnica de recogida de datos para la presente investigación consiste en:

- Análisis documental exhaustivo de la Ley N° 20.780 referida a las normas anti abuso, evasión y elusión tributaria y sus posteriores modificaciones. Se abordarán principalmente los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 26 bis, 100, 100 bis, 119 y 160 bis.
- Análisis documental exhaustivo a distintas interpretaciones o aclaraciones dispuestas por el Servicio de Impuestos Internos, en específico de:
 - Circular N° 65 “Imparte instrucciones acerca de las normas incorporadas en el código tributario por la ley 20.780, en materia de medidas antielusión”
 - Circular N° 41 “Modificaciones introducidas por la Ley N° 20.899, que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales, introducidas a los artículos 26 bis y 100 bis del Código Tributario y al procedimiento administrativo de calificación de actos o negocios como elusivos, incorporado en materia de medidas antielusivas por la Ley N° 20.780”.
- Análisis documental exhaustivo proporcionado por la Revista de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile; página web de biblioteca nacional de Chile;

Diario Estrategia, entre otras fuentes que poseen conocimiento en la materia, además de analizar e interpretar las disposiciones legales. Entre las cuales podemos destacar:

- Revista de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile (2015) “Análisis crítico de la norma antielusiva genérica de la Ley N° 20.780”
- Revista de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile (2016) ”La despenalización de la simulación por la Ley N° 20.780”
- Revista de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile (2015) “¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión?”
- Revista de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile (2010) “Tasación Fiscal Como Medida Antielusión o Antievasión”
- Revista de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile (2015) “Evasión Tributaria: Atentado a la Equidad”
- Revista de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile (2016) “¿Por qué son necesarios los impuestos?”
- Publicaciones, columnas de opinión y noticias sobre el tema.
- Análisis documental exhaustivo de los fallos emblemáticos de la Corte Suprema en materia de elusión tributaria, tomando como referencia las figuras de elusión entre el periodo 2003 a 2017, a través de una línea de tiempo

Etapa 5: Categorización de la Captura de Datos.

Corresponden a categorías de análisis a presentar, las que se obtienen considerando el problema de investigación y los objetivos de ella.

Cuadro N° 2: Categorías de análisis

Categoría	Sub Categoría	Sub Sub Categoría
Antes de la aplicación de la NGA	Elementos Tipificantes (Del Ilícito Tributario)	Evasión
	Preceptos Legales de Figuras Elusivas	
	Sanciones y Multas al	Persona Natural

	cometer Actos Elusivos	Persona Jurídica
	Fallos de la Corte Suprema (2003-Sept 2015)	Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A.
		Coca-Cola Embonor S.A.
		Venta Acciones de Sociedades Muñoz
		Caso Depósitos Convenidos Keymarket
Después de la aplicación de la NGA	Elementos Tipificantes de la Elusión	Abuso de las Formas Jurídicas
		Simulación
	Preceptos Legales de Figuras Elusivas	
	Sanciones y Multas al cometer Actos Elusivos	Persona Natural
		Persona Jurídica
Fallos de la Corte Suprema (Sept 2015 -2017)		

Fuente: "Elaboración propia".

Etapa 6: Análisis de Resultados

Se realizará un análisis de los resultados en función de las conclusiones obtenidas por categorías y subcategorías del análisis documental, para lo cual se utilizará el software Atlasti.

Etapa 7: Discusión de Resultados

En base al análisis realizado, mediante el instrumento de investigación utilizado se efectuará una comparación de los resultados obtenidos con la teoría de base expresada en el marco teórico, es decir, el contraste de los resultados con la teoría.

Etapas 8: Elaboración de Conclusiones.

Luego del análisis de la información obtenida en la captura de datos y la posterior discusión de resultados, se elaborarán las conclusiones finales, de acuerdo a los objetivos propuestos en la investigación.

CAPÍTULO III

ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN RECOGIDA

Para profundizar el tema de investigación referido al análisis del sentido y alcance de las figuras elusivas, de acuerdo a la Norma General Antielusión, en el periodo comprendido entre los años 2003 y 2017, se procede a realizar un análisis de la información obtenida de preceptos legales y circulares emitidas por el Servicio de Impuestos Internos, que abordan las figuras elusivas, con la finalidad de desarrollar los objetivos ya establecidos anteriormente. El análisis de la investigación consiste principalmente en:

- Análisis documental exhaustivo a distintos textos legales tanto emitidos por el Gobierno de Chile, como por el Servicio de Impuestos Internos, que identifiquen la configuración del ilícito tributario de acuerdo a sus elementos tipificantes.
- Análisis documental exhaustivo de la Ley N° 20.780 referida a las normas anti abuso, evasión y elusión tributaria y sus posteriores modificaciones. Se abordan principalmente los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 100, 100 bis y 160 bis del Código Tributario. Identificando de esta forma las diferencias y similitudes entre la NGA y los anteriores preceptos legales.
- Análisis documental de los fallos emblemáticos dictados por la Corte Suprema en materia de elusión tributaria, tomando como referencia las figuras de elusión producidas entre el periodo 2003 a 2017, a través de una línea de tiempo con los hechos relevantes del periodo de análisis.
- Análisis documental de la Ley N° 20.780 referida a las normas anti abuso, evasión y elusión tributaria y sus posteriores modificaciones. Se abordan principalmente los artículos 100, 100 bis y 160 bis. Además de otras normas contenidas en el código tributario, identificando las consecuencias de los actos elusivos para el profesional contable.

3.1.- Elementos tipificantes de la elusión como Ilícito Tributario.

Es necesario destacar, que el ilícito tributario tiene que ver esencialmente con el incumplimiento de la norma tributaria, en el podemos encontrar a la evasión y elusión tributaria. No obstante, el principal objeto de este análisis es la elusión, cabe mencionar que antes de la entrada en vigencia de la NGA diversos autores consideraban a la elusión como una conducta lícita.

Al tener conductas dolosas, se cometen infracciones que son sancionadas por la ley. Se puede señalar que según Massone, P. (1979) la infracción tributaria es toda violación dolosa o culpable, de una obligación, de un deber o de una prohibición tributaria, sancionada por ley. La cual, posee tres elementos fundamentales:

- Elemento material, esto es, un hecho típico;
- Elemento psicológico, el cual está constituido por la culpabilidad o dolo; y
- Elemento jurídico, está representado por la existencia de una sanción genérica o específica contemplada por la ley.

Cabe destacar, que el legislador no define a la elusión, sin embargo, antes de adentrarnos al tema de investigación es necesario tener una noción de ella, puesto que atenta contra la buena fe tributaria, es por esto que se definirá de acuerdo a Vergara, S. (2006), como toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como finalidad evitar la configuración de hecho gravado y consecuentemente el nacimiento de la obligación tributaria, valiéndose para ello de fraude de ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito atípico que no constituya infracción o delito penal.

Los elementos tipificantes de la elusión tributaria que configuran un ilícito tributario de acuerdo a la Norma General Antielusión, están definidos por dos grandes hipótesis, las que se denominan como el abuso de las formas jurídicas y la simulación.

El artículo 100 bis del Código Tributario, tipifica y sanciona con una multa a los sujetos que hayan diseñado o planificado los actos contratos o negocios calificados como abuso o simulación por sentencia ejecutoriada. Estos actos, si bien no tienen definición, la ley

establece lo que se entiende por cada uno de ellos, los cuales se indican brevemente a continuación:

- **Abuso de las formas jurídicas:** Cuando se evite total o parcialmente la configuración del hecho gravado, se disminuya la base imponible o de la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento del impuesto.
- **Simulación:** 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. A su vez, la simulación puede clasificarse en relativa y absoluta.
 - **Simulación Relativa:** Se entiende por simulación relativa, cuando se oculte la configuración del hecho gravado a través del acto fingido distorsionando los elementos constitutivos, como por ejemplo el verdadero monto o data de nacimiento de la obligación tributaria, produciendo el efecto de eludir el pago, disminuir la base imponible o algún otro beneficio tributario.
 - **Simulación Absoluta:** Será absoluta, en aquellos casos en que se da apariencia de realidad a un acto que las partes no han celebrado.

Éstas conductas son consideradas como formas de burlar la intención del legislador, en cuanto a la aplicación de las normas tributarias, ya sea evitando o difiriendo la configuración del hecho gravado o bien disminuyendo la base imponible de un impuesto

En consecuencia, se puede decir que la elusión es una conducta dolosa, pues atenta contra la buena fe en materia tributaria, que tiene por finalidad evitar el nacimiento del hecho gravado, postergando o disminuyendo su base o la utilización de cualquier otro medio ilícito atípico, es decir, una conducta anómala o que es considerada fuera de lo común. Es importante indicar que las formalidades para que la elusión se produzca, son el abuso de las formas jurídicas y la simulación, se debe destacar que su finalidad es exclusivamente fiscal, es decir, evitar, disminuir o postergar el pago de impuesto

3.2.- Diferencias y similitudes entre la normativa antielusiva introducida por la Ley N° 20.780, anteriores preceptos legales y doctrina

La Reforma Tributaria promulgada en septiembre de 2014, que introduce la NGA, cuyo objetivo es asegurar el cumplimiento de las normas tributarias, es decir, que busca aplicar la tributación que corresponde, según la ley, a las operaciones realizadas por los particulares cuando aquéllas califican como abuso de las formas jurídicas o simulación.

Con la incorporación de la NGA se busca prevenir la elusión fiscal, puesto que las conductas elusivas no sólo vulneran la ley, sino que dañan el sistema económico, distorsionan la libre competencia, lesionan el presupuesto público y la legitimidad social del sistema tributario.

A través del análisis de la NGA y la doctrina relacionada con los mecanismos de elusión, se realiza un cuadro comparativo que refleja los mecanismos de elusión y su actual regulación.

Cuadro N° 3: Mecanismos de elusión, según doctrina y la NGA

Mecanismos de Elusión según Doctrina	Mecanismos de Elusión según NGA		Observación
	Abuso de las Formas Jurídicas (Art. 4° Ter)	Simulación (Art. 4° Quáter)	
Fraude a la Ley Tributaria	X		Según doctrina, el fraude a la ley se define como una elusión mediante la cual el contribuyente evita, de forma aparente, la configuración del hecho gravado, amparándose en una norma no adecuada a la actividad que desarrolla. Asimismo, el artículo 4° Ter señala en su inciso primero "...Se

			<i>entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado...”</i>
Abuso de Derecho	X		El abuso del derecho según doctrina, se configura cuando el contribuyente extralimita el poder que se la conferido por una norma jurídica, con el fin de evitar el nacimiento de una obligación tributaria o de reducir su monto, en perjuicio del Fisco. De acuerdo a la NGA señala que existe abuso de las formas jurídicas “...cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.”
Violación del Principio de la buena fe	X	X	De acuerdo a la doctrina, la buena fe es la convicción íntima de ejecutar un hecho, acto o negocio conforme a derecho, es decir, lícitamente. Por el contrario, la violación de ésta, es sinónimo de malicia, de conducta

			<p>dolosa y es constitutiva de un ilícito civil.</p> <p>Es asimismo que en la NGA en el artículo 4° bis en su inciso segundo se indica que la buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes.</p> <p>Por otra parte, no hay buena fe si mediante dichos actos, se eluden los hechos imposables a través del abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente.</p>
Enriquecimiento injusto o sin causa	X		<p>Según doctrina se entiende por enriquecimiento injusto cuando el contribuyente sin causa o derecho evita la configuración del hecho gravado en perjuicio de los intereses del Fisco.</p> <p>De esta misma forma, este concepto se asemeja al abuso de las formas jurídicas, el cual existe cuando se evita total o parcialmente la realización del hecho gravado.</p>
Distribución de dividendos o retiro de utilidades, encubiertos	-	-	<p>En este caso es aplicable una norma antielusiva preventiva, la cual se encuentra en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el cual se refiere a retiro, remesa o distribución</p>

			<p>encubierta.</p> <p>Cabe señalar, que conforme al artículo 4°bis de la NGA, en los casos que sea aplicable una norma especial o antielusiva preventiva para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4° ter y 4° quáter.</p>
<p>Infravaloración de la base imponible</p>		X	<p>Según doctrina, en las operaciones de mercado, si las partes relacionadas de un contrato fijan precios que no son los normales, con el fin de subvalorar la base imponible, estarían cometiendo una conducta elusiva.</p> <p>De acuerdo a la NGA, dicho acto se consideraría una simulación relativa, puesto que configura un acto celebrado por dos partes fijando precios que no son normales (acto fingido), disimulando el verdadero monto del acto, produciendo el efecto de disminuir la base imponible.</p>
<p>Retiros excesivos</p>	-	-	<p>En doctrina, cuando las empresas están relacionadas, el contribuyente podría dolosamente efectuar retiros de las sociedades que no tienen FUT, quedando como retiro en exceso, el cual tributará en los ejercicios siguientes siempre que se impute a FUT. Así, si el retiro excesivo se hace dolosamente habría un ilícito civil.</p>

			<p>Dado que en el artículo 14 letra A) 1 b, (vigente hasta el 31.12.2014), se señala que los retiros de exceso de FUT son, en el fondo, retiros de capital y se hacen a cuenta de utilidades futuras por lo que se suspende la tributación respecto a estos retiros hasta el momento que estas utilidades futuras se generen.</p> <p>A pesar de lo mencionado anteriormente, entre el año comercial 2015 y 2016, el FUT no contempla la existencia de retiros en exceso, esto quiere decir que todas las cantidades retiradas a cualquier título, haya o no FUT positivo deberán tributar con el IGC o IA.</p> <p>A partir del 01.01.2017, los retiros en exceso ya no son considerados como conductas elusivas, debido a que tributan de acuerdo al régimen tributario al cual el contribuyente se acoge, los cuales son régimen de renta atribuida o régimen semi-integrado)</p>
Gastos Innesarios	-	-	<p>En la doctrina si el contribuyente, dolosamente, sin motivo, deduce de la renta bruta gastos que no son necesarios para producir la renta líquida, entonces estaremos en presencia de una conducta elusiva.</p> <p>En la ley los gastos necesarios para</p>

			<p>producir la renta que son aceptados están contenidos en el artículo 31 de la LIR.</p> <p>Por otro lado, la ley no define los gastos rechazados, pero se puede inferir que son aquellos que no se encuadran como gastos necesarios y no están aceptados en forma expresa por la ley. Éstos son mencionados en el artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, el cual es considerado una norma antielusiva preventiva.</p> <p>En consecuencia, de acuerdo a la NGA, no serán aplicables las disposiciones de los artículos 4° ter y 4° quáter, ya que prevalece la norma especial indicada anteriormente.</p>
--	--	--	--

Fuente: Elaboración Propia

Cabe destacar, que antes de la incorporación de la NGA en Chile, ya existían normas especiales y/o preventivas para las conductas elusivas, las cuales siguen vigentes, como por ejemplo aquellas que establecen limitaciones o prohibiciones para la deducción de ciertos gastos, las que permiten la tasación de precios o valores, las normas sobre precios de transferencia o las que reglan los efectos del exceso de endeudamiento, entre otras.

A través del análisis de la NGA y los anteriores preceptos legales, además de fallos que presentan casos de elusión, se encontró que no existe norma expresa para sancionar los casos que se efectuaron con anterioridad a la NGA. No obstante, se encontraron cuatro realidades que se abordarán más adelante.

3.3.- Figuras elusivas producidas desde el año 2003 al 2017.

A través del estudio de las figuras elusivas, se elabora una línea de tiempo que refleja los acontecimientos, tales como, los fallos de la Corte Suprema que ocurrieron antes de la implementación de la Norma General Antielusión y otros elementos relacionados considerados importantes.

Figura N° 1: Línea de tiempo



Fuente: Elaboración Propia

Tal como se aprecia en la Figura N°1, en el periodo de análisis se destacan cuatro fallos de entidades con el SII relacionados con la elusión fiscal los cuales son; el caso de la Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A.; Coca-Cola Embonor S.A.; Muñoz Hermanos S.A. y por último el caso de Depósitos convenidos Keymarket.

Adicionalmente, para tener una mayor comprensión de éstos casos, es necesario reconocer el concepto de legítima razón de negocio mencionado en el artículo 64 del Código Tributario. Sin embargo, el legislador no lo define, pero para estos efectos será se tendrá en cuenta el concepto de Rivas, N. y Paillacar, C. (2008), que la consideran como el acto lícito contrario al fraude de ley tributaria, que sustenta la actuación del contribuyente y que permite dar cumplimiento a la obligación tributaria. También señalan

que es razonable pensar que la razón de negocios económica existe en la empresa desde su constitución y debe estar presente en la toma de decisiones en forma de gerencia de negocios, en especial en la denominada planificación tributaria y en los procesos de reorganizaciones empresariales.

A continuación, se analizarán cada uno de los fallos presentes en la línea de tiempo, conforme a la información proporcionada por el SII y otros autores que se refieran a éstos casos:

3.3.1.- Caso Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A

Los hechos que originaron este caso están basados en dos sociedades relacionadas, las cuales son reconocidas como la Inmobiliaria Bahía S.A. y Prestaciones Caldera Limitada, conjuntamente explotaban las cabañas amobladas de un complejo turístico. Adicionalmente, es preciso mencionar, que los accionistas de la Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. también son socios de Prestaciones Caldera Limitada.

La Inmobiliaria sólo tenía en su patrimonio bienes inmuebles, arrendando las cabañas a los turistas, mientras que Prestaciones Caldera Limitada arrendaba los bienes muebles y ofrecía además otras prestaciones a los turistas.

Entonces, cuando un cliente se presentaba en la recepción, un trabajador de Inmobiliaria le hacía firmar un contrato de arrendamiento y al terminar la estadía, la cuenta se constituía de un 60% en la renta por los inmuebles y el 40% restante en la renta por los bienes muebles.

Cuadro N° 4: Análisis del Fallo Inmobiliaria Bahía S.A.

Dictamen Fallo Rol N° 4038-2001	Observaciones
De acuerdo a los hechos presentados anteriormente, la Corte Suprema acoge el reclamo del contribuyente	En este caso ocurre que dos empresas emitían documentos paralelos, la Inmobiliaria sólo tenía en su patrimonio

<p>resolviendo que el SII confunde, dos conceptos jurídicos que tienen una diferencia notoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Evasión tributaria. el cual es considerado ilícito • Elusión tributaria, 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, tal como se ve reflejado en el caso para pagar impuestos en una medida legítima a la que se optó. <p>Según lo expuesto en el fallo la creencia de que la constitución de las dos sociedades involucradas se hizo fraccionando ideológicamente dicha actividad, para los efectos tributarios, esto es, una cuestión al borde de la legalidad, no obstante, la ley permite que ello pueda llevarse a cabo, en tanto no exista una disposición expresa que clarifique esta situación de un modo categórico.</p>	<p>bienes inmuebles, arrendando las cabañas a los turistas, mientras que Prestaciones Caldera Limitada arrendaba los bienes muebles y ofrecía además otras prestaciones a los turistas. Entonces, uno de los documentos estaba exento y otro afecto al impuesto al valor agregado, por lo que parecía ser una única prestación de naturaleza hotelera por dos empresas diferentes, y podría caer dentro del área de los delitos tributarios.</p> <p>Sin embargo, conforme a lo señalado en el fallo de la Corte Suprema en esa época no existía una norma expresa para sancionar esa conducta elusiva, por lo cual, es correcto su dictamen.</p>
<p>NGA</p>	
<p>En éste caso dado que cuando un cliente se presentaba en la recepción, un trabajador de Inmobiliaria le hacía firmar un contrato de arrendamiento al terminar la estadía y la cuenta se constituía de un 60% en la renta por los inmuebles y el 40% restante en la renta por los bienes muebles, se infiere que las entidades prestan un</p>	

único servicio el cual sería de actividad hotelera, con el único fin aparente de disminuir la carga tributaria para la entidad prestadora de servicios, sin una legítima razón de negocios, utilizando para estos efectos conductas anómalas, es por esta razón que en la actualidad, este acto sería considerado como abuso de las formas jurídicas.

Fuente: Elaboración Propia

3.3.2.- Caso Coca-Cola Embonor S.A.

Este caso se inició en el año 1999, donde una sociedad chilena constituye en Islas Caimán una agencia, que obtiene recursos financieros mediante la emisión y colocación de bonos por un valor de US\$160 millones, en el mercado bursátil norteamericano y la contratación de diversos préstamos obtenidos de la Banca. Luego en el mismo año, constituye una Filial en Islas Caimán, en la cual la reclamante tiene el control del capital y que entera íntegramente con financiamiento obtenido por la agencia. A su vez, en mayo, ésta filial compra la totalidad de acciones de otra entidad por un valor de US\$ 612 millones, adquiriendo instalaciones ubicadas en Viña del Mar, Concepción, Temuco, Talca y Puerto Montt. En diciembre del mismo año, la filial ubicada en islas caimán vende al crédito éstas acciones a otra filial chilena en US\$ 745 millones.

En el año 2005, la filial chilena se divide en dos empresas.

- La sociedad continuadora legal, que se hace cargo del transporte, y
- La nueva sociedad que adquiere las plantas productivas y el pasivo en favor de la filial en Islas Caimán.

Con posterioridad a la división, la sociedad reclamante absorbe a la nueva sociedad producto de la división. La reclamante, además de ser propietaria de la filial en Islas Caimán, adquiere un pasivo en favor de esta última, y las plantas productivas o sociedades operativas.

Por otra parte, la agencia paga intereses y afecta resultados en Chile, generando un gasto y una pérdida significativa (además millonario PPUA). Cabe destacar, que tampoco se pagaban impuestos en Islas Caimán.

Para entrar más en detalle, se considera importante mencionar que la sociedad chilena presentó su declaración anual de Impuesto a la Renta al año tributario 2010, en la que se detalla una pérdida afecta al impuesto de primera categoría (en adelante, IDPC) de la LIR, ascendente a la suma de \$193.348.090.900 solicitando la devolución de \$539.819.495, que resultaba de la diferencia entre:

- Pagos provisionales de utilidades absorbidas, por un monto de \$ 462.896.178 y
- Créditos por gastos en capacitación por la cantidad de \$122.060.334
- Menos, el Impuesto Único del inciso 3° del artículo 21 de la LIR por \$45.137.017

El Director rechaza la petición de la contribuyente, lo que condujo que la sociedad presentara el respectivo reclamo, por lo cual se debe determinar si los intereses imputados a gastos de la reclamante efectuados en el año tributario 2010, corresponden a un gasto necesario para producir la renta, además de la pérdida de arrastre utilizada como gasto originada en la Agencia ubicada en Islas Caimán, tendientes a satisfacer deudas compuestas por intereses pagados por los bonos y créditos que recabó para financiar el aporte de capital efectuado a la Filial ubicada en Islas Caimán.

Cuadro N° 5: Análisis Fallo Coca-Cola Embonor S.A.

Dictamen Fallo Rol N° 5118-2012	Observaciones
<p>La Corte Suprema señala, que a través de la prueba rendida por las partes, se determinó que el pago de los financiamientos obtenidos por su agencia en el extranjero no pueden ser considerados como un gasto necesario para producir la renta.</p> <p>Por otra parte, la reclamante no logró acreditar de manera fehaciente que la pérdida tributaria declarada para el año</p>	<p>Respecto a la resolución del caso, el juez tributario establece la afirmación de que en el artículo 41 B de la LIR “exige acreditar la existencia de una correlación directa entre los ingresos generados por la agencia en el exterior y los gastos por intereses deducidos por la misma”. Ésta exigencia no consta en el referido artículo, por lo que dicha afirmación de la relación entre ingresos y gastos carece de</p>

tributario 2010, tenga el carácter de gasto necesario, puesto que éste fue realizado por una sociedad distinta que si bien se encuentra relacionada con la reclamante, constituye una unidad independiente que tributa separadamente de esta. Además, se indica que no existe una relación directa entre ingresos y gastos, puesto que la Agencia no recibió ingresos que se hayan relacionado con los gastos generados por los endeudamientos, situación que se arrastra desde el año 2000, de forma que la reorganización empresarial llevada a cabo por la recurrente no obedece a una legítima razón de negocios que la justifique, porque en el caso concreto lo buscado a través de dicha operación fue evitar el pago de impuestos.

Por lo que el organismo fiscalizador negó el derecho a una devolución de impuestos por estimarla improcedente de acuerdo con la norma legal aplicable en la especie, del artículo 31 N° 1 de la LIR.

Se destaca que, de acuerdo a lo anterior se considera infringido el artículo 41 A letra B, N°1 de la LIR, ya que la Filial constituida en el extranjero

fundamento.

Tampoco es aceptable rechazar un gasto cuando el mismo forma parte de una operación que no tiene una legítima razón de negocios, dado que nuestra legislación sólo exige fundar actos tratándose de aportes totales o parciales de activos en procesos de reorganización empresarial de acuerdo a lo dispuesto en el inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, lo cual no tiene aplicación a este juicio.

Cabe señalar, que las normas tributarias chilenas de la época, no prohíben la celebración de actos jurídicos cuando su único objetivo es obtener un ahorro tributario.

De acuerdo al artículo 19 N° 21 de la Constitución Política de la República, en Chile prima la libertad para realizar cualquier actividad económica, siempre que no sea contraria a la moral, orden público y buenas costumbres, respetando las normas que la regulan. A raíz de esto, es contrario a derecho exigir a los contribuyentes actuar de acuerdo a una máxima eficiencia.

emitió bonos y luego materializó la operación de capitalización mediante créditos, generando sólo pérdidas, de manera que al no haberse demostrado la existencia de ingresos generados por la agencia que opera en el exterior, se dejó asentado que no es posible que sean gastos necesarios para producir la renta.

De acuerdo a las operaciones mencionadas anteriormente, no son una gestión eficiente para la compra de las plantas; por el contrario generan duplicación del costo de los activos, que originan pérdidas tributarias en Chile de manera artificial, es decir, que se disminuye o evita el pago de impuestos a la renta produciendo utilidades ficticias, en la Filial extranjera, ubicada en un territorio donde no existe la carga de los impuestos a la renta, por lo que, tratándose de costos artificiales, evidentemente no corresponden a aquellos necesarios para producir la renta.

Por lo tanto, la Corte Suprema declara que se rechaza el recurso de casación

NGA

De acuerdo a lo anterior, según NGA, este acto sería considerado como abuso de

las formas jurídicas, puesto que el contribuyente utiliza la reorganización empresarial sin una legítima razón de negocio, con el único objetivo de disminuir o evitar el pago de impuesto a la renta produciendo resultados ficticios, en la Filial extranjera, ubicada en un territorio donde no existe la carga de los impuestos a la renta.

Fuente: Elaboración Propia

3.3.3.- Caso Venta de Acciones de Sociedades Muñoz

En este caso, María Paulina Gajardo Muñoz, contribuyente, socia de la Sociedad Muñoz Hermanos Ltda. desde el año 2000. Mediante escritura pública de esa sociedad, el 8 de agosto de 2008 se dividió en Mayorista Muñoz Hermanos S.A. y Minorista Muñoz Hermanos S.A., por lo que informó al Servicio de Impuestos Internos su intención de acogerse a las normas del artículo 14 bis, informando como capital inicial un monto de \$1.000.000 en efectivo.

Luego, con fecha 26 de septiembre del 2008, la entidad acogida al artículo 14 bis vende acciones que tenía en su activo mediante escritura privada por un valor de \$7.299.227.670 y genera una renta que deja fuera de la tributación ordinaria por el mayor valor.

Cuadro N° 6: Análisis del Fallo sobre Venta de Acciones de Sociedades Muñoz

Dictamen Fallo Rol N° 17586-2014	Observaciones
<p>La Corte Suprema resolvió que es necesario distinguir entre elusión tributaria y planificación; esta última como “la facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, o incluso de renunciar a la realización de negocios</p>	<p>En este caso, la cuenta de caja declarada como capital de inicio, no tuvo relación alguna con la actividad declarada de compraventa de acciones y rentas de capitales mobiliarios; de contrario, las acciones que la reclamante enajenó constituyeron el único elemento que se relacionó con el</p>

o actividades, todo con el fin de obtener un ahorro tributario”. Por otra parte, la elusión consiste en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica, pero sí los valores o principios del sistema tributario.

En efecto, no resulta cuestionable, en una primera aproximación, que la contribuyente haya iniciado actividades en el giro de compraventa de acciones, ni que haya declarado un capital inicial de un millón de pesos en la cuenta caja. Sin embargo, tales actuaciones sí resultan cuestionables a la luz de las operaciones que luego efectuaría, y que dan cuenta de negocios por los que, dado su elevado monto, habría pagado impuesto de primera categoría e impuesto global complementario, ahorrando una importante cantidad de dinero en impuestos. De esta manera, las actividades, en principio lícitas, tuvieron un fin ilícito, cual es el dotar a la operación de venta de acciones de un contexto que impidiese su normal tributación, generando una merma en las arcas fiscales que, en este caso,

impuesto de primera categoría al ser el hecho generador del tributo. De contrario, la suma en la cuenta de caja no sólo no generó impuesto, sino que tampoco fue un elemento necesario para su determinación, estando completamente desvinculada de la actividad realizada por la contribuyente, al no haber registrado movimiento alguno.

Lo esencial de este caso radica en determinar si deben incorporarse o no las acciones en el capital declarado en el inicio de actividades. Al respecto, se debe tener claro que conforme a lo señalado en el artículo 68 del Código tributario, el cual indica que se entenderá que se inician actividades cuando se efectúe cualquier acto u operación que constituya elemento necesario para la determinación de los impuestos periódicos que afecten a la actividad que se desarrollará, o que generen los referidos impuestos. Adicionalmente, se debe tener en cuenta que los contribuyentes deberán poner en conocimiento de la Oficina del Servicio que corresponda las modificaciones importantes de los datos y antecedentes contenidos en el formulario único proporcionado por el

<p>dadas las apariencias que se usaron para encubrir la actividad, no resulta admisible. En esas circunstancias, no ha existido en los jueces del grado un error de derecho, sino que un correcto entendimiento de los fines de la fiscalización como herramienta para perseguir el pago de la obligación tributaria y una correcta aplicación de la ley, de manera que el recurso de casación en el fondo no puede prosperar.</p>	<p>SII.</p> <p>Por lo tanto, se puede inferir que la contribuyente atenta contra la buena fe debido a que omite información que a la fecha de acogerse al determinado régimen si tenía disponible y que hubiera incrementado su patrimonio considerablemente al realizar la declaración de inicio de actividades.</p>
<p>NGA</p>	
<p>Según NGA sería considerado como una abuso de las formas jurídicas, ya que se puede deducir que la contribuyente actuó de mala fe, puesto que después de un mes de haber sido aceptada la solicitud de acogerse al régimen de tributación 14 bis por el Servicio de Impuestos Internos, realizó una venta de acciones por un valor de \$7.299.227.670, obteniendo un mayor valor, el cual no le habría permitido acogerse a este régimen, puesto que no cumpliría con sus requisitos.</p> <p>De este modo, se concluye que la contribuyente se acogió a este régimen con la única finalidad de ver una disminución en la carga tributaria y por ello pagar menos impuestos a través de un medio jurídicamente anómalo, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario</p>	

Fuente: Elaboración Propia

3.3.4.- Caso Depósitos convenidos Keymarket

Lo que originó este caso, es debido a que la contribuyente pactó por escrito un depósito convenido con una única trabajadora vinculada por lazos familiares con los propietarios de su empleadora y por un elevado monto, considerando este hecho como un gasto aceptado, impidiendo la normal tributación.

Cuadro N° 7: Análisis del Fallo sobre Depósitos Convenidos Keymarket

Dictamen Fallo Rol N° 32120-2014	Observaciones
<p>La Corte Suprema se pronuncia, en particular, sobre el concepto de elusión tributaria y sus alcances. En el fallo dictado con fecha 14 de septiembre de 2015, se calificó como gasto rechazado, los desembolsos realizados por la contribuyente consistentes en el pago de un depósito convenido, puesto que resulta cuestionable que haya sido realizado a una sola persona que tiene lazos familiares con los dueños. En principio, este hecho habría sido considerado un gasto aceptado, si los depósitos hubieran sido convenidos con los demás trabajadores. De esta manera, las actividades, en principio lícitas, tuvieron un fin ilícito, impidiendo su normal tributación, generando una merma en las arcas fiscales.</p> <p>En este caso, resulta que la elusión tributaria, evita el impuesto que, por la vía usual del desarrollo de la actividad, le habría correspondido, objetivo para el que utiliza formas jurídicas inusuales.</p> <p>La decisión pronunciada por la segunda sala de la Excma. Corte Suprema, especializada en asuntos</p>	<p>En este caso es discutible el hecho de que el desembolso realizado por la contribuyente consistente en el pago de un depósito convenido por un monto elevado, haya sido efectuado a una sola persona que tiene lazos familiares con los dueños, puesto que podría considerarse como un retiro encubierto.</p>

<p>tributarios, pese a haber sido dictada con anterioridad a la entrada en vigencia de la norma general antielusión, constituye un indicio de la manera en que nuestro máximo tribunal podría interpretar su aplicación.</p>	
<p>NGA</p>	
<p>Conforme a los antecedentes proporcionados en el fallo se puede inferir que las conductas irregulares de la contribuyente, implican el ahorro de una importante suma de dinero, ya sea el posible devengamiento de IGC o Impuesto de Segunda Categoría del receptor, además de impuesto de primera categoría de la empleadora por la naturaleza de la prestación.</p> <p>Después de la entrada en vigencia de la NGA, y al aplicar la actual normativa, éste caso sería tratado de acuerdo a las normas preventivas de antielusión sobre gastos rechazados contenidas en el artículo 21 de la Ley de Impuestos a la Renta</p>	

Fuente: Elaboración Propia

A través del análisis de la investigación, se encontró información sobre casos elusivos en que su dictamen estaba regulado por los preceptos legales existentes antes de la Norma General Antielusión, éstos se ven plasmados en los cuatro fallos de la Corte Suprema mencionados anteriormente, en los cuales se presentan cuatro realidades; en una primera instancia el juez falla a favor del contribuyente por no tener norma expresa para sancionar su conducta; luego el juez distorsiona los institutos para poder sancionar al contribuyente valiéndose de interpretaciones artificiosas de la norma; después el juez dictamina que los actos del contribuyente, vulneran el principio de la buena fe, por lo cual se rechaza el recurso de casación; y por último el juez califica como gasto rechazado los hechos de la contribuyente de acuerdo a las normas preventivas de elusión. Cabe destacar, que a la fecha de Diciembre de 2017 no se han encontrado fallos en que la Corte Suprema se haya pronunciado sobre figuras elusivas y de esta forma ver plasmada la aplicación de la

NGA. Para poder apreciar de mejor manera el análisis de los fallos se realiza un cuadro resumen que se indica a continuación:

Cuadro N°8: Resumen del Análisis de Fallos, producidos en el periodo 2003-2017

Fallos de la Corte Suprema	Situaciones			
	Sin Norma Expresa			Con Norma Expresa
Caso Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. con SII	Contribuyente no sancionado			
Caso Coca-cola Embonor S.A. con SII		Contribuyente sancionado a través de la interpretación artificiosa de la ley		
Caso Venta de Acciones de Sociedades Muñoz con SII			Contribuyente sancionado por atentar contra la buena fe	
Caso de Depósitos convenidos Keymarket con SII				Contribuyente sancionado por norma preventiva de elusión

Fuente: Elaboración propia

3.4.- Consecuencias de los actos elusivos para el profesional contable.

El Contador Público Auditor puede desempeñarse tanto en el sector público como privado, en las áreas de Contabilidad, Auditoría y Tributaria, así como también en Gestión de Personas, Gestión Financiera, Asesor en materia laboral, entre otras.

A raíz de la gran cantidad de información económica y financiera que maneja el contador, existe el riesgo de cometer errores, o realizar conductas indebidas, lo cual no solo afecta al contribuyente sino que también al profesional contable, ya que, puede obtener como consecuencia sanciones y multas.

En el ámbito de derecho tributario, con la finalidad de disminuir las conductas elusivas efectuadas por los asesores y contribuyentes, el legislador establece lo siguiente:

- Las infracciones tales como:
 - Las declaraciones maliciosamente incompletas;
 - La omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas;
 - La adulteración de balances o inventarios o la presentación de éstos dolosamente falseados;
 - El uso de boletas, notas de débito, notas de crédito o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores;
 - O el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto.
Sanción:
Multa del 50% al 300% del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo.
 - Los contribuyentes afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo, que realicen maliciosamente cualquiera maniobra tendiente a:

- Aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que tengan derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deban pagar.

Sanción:

Multas del 100% al 300% de lo defraudado y pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado mínimo.

- El que, simulando una operación tributaria o mediante cualquiera otra maniobra fraudulenta, obtubiere:

- Devoluciones de impuesto que no le correspondan,

Sanción:

Multa del 100% al 400% de lo defraudado y pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio.

- Adicionalmente, si para cometer los delitos nombrados anteriormente, utiliza documentos falsos, fraudulentos o adulterados

Sanción:

Pena mayor asignada al delito más grave.

- El que maliciosamente confeccione, venda o facilite, a cualquier título, documentos con o sin timbre del Servicio, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos

Sanción:

Multa de hasta 40 UTA y pena de presidio menor en sus grados medio a máximo.

- El contador que como encargado de contabilidad que confeccione o firme cualquier declaración o balance, en donde incurra en falsedad o actos dolosos, será sancionado con multa de 1 a 10 UTA y podrá ser castigado con presidio menor en sus grados medio a máximo, según la gravedad de la infracción, salvo prueba en contrario, no se considerará dolosa o maliciosa la intervención del contador.

Si fuese copartícipe de un delito, se aplicará una pena mayor, sumado a esto se

comunicará al Colegio de Contadores para los efectos de las sanciones que procedan.

- Los contadores y auditores que maliciosamente proporcionen antecedentes falsos sobre la situación financiera de una persona, o que certifiquen hechos falsos a la Superintendencia, a una bolsa de valores o al público en general. Sufrirán las penas de presidio menor en su grado medio a presidio mayor en su grado mínimo.

Con la incorporación de la NGA en el Código Tributario se incorporan nuevas sanciones para las conductas elusivas utilizando conceptos del Derecho común, esto es, simulación y abuso de formas jurídicas. El mismo precepto legal sanciona con una multa a cualquier persona natural o jurídica que haya diseñado o planificado los actos contratos o negocios calificados como abuso o simulación por sentencia ejecutoriada.

- En el caso de una persona natural, como por ejemplo, los asesores tributarios que han realizado las conductas mencionadas anteriormente. La infracción es sancionada debido a la actividad intelectual que diseñó los actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos que fuesen declarados como abuso a las normas jurídicas o simulación de acuerdo al Código Tributario.
- Cabe destacar, que la sanción corresponde a una multa de hasta el 100% de todos los impuestos que dejaron de enterarse en arcas fiscales, con un tope legal de 100 UTA. Adicionalmente, la sentencia del Tribunal deberá imponer como multa un porcentaje determinado del monto de los impuestos que dejaron de pagarse, el cual se determinará sobre la base de lo dictaminado por el Tribunal.
- Por otra parte, si una persona jurídica, por ejemplo, una consultora o estudio que ha efectuado para un contribuyente los actos que se sancionan, la sanción se aplicará a los directores o representantes legales, sólo en el caso de incumplimiento de sus deberes de dirección y supervisión.
- Por el contrario, si alguno de los representantes legales o directores acredita fehacientemente haber ejercido una adecuada dirección y supervisión, oponiéndose a la propuesta de diseño o planificación, sin ser considerada su opinión, no responderá de la sanción.

Además, se debe destacar que la carga probatoria recae sobre el Servicio de Impuestos

Internos, quien podrá hacer valer todos los medios de prueba que le confiere la ley para convencer al Tribunal sobre la participación de la persona natural o jurídica en el diseño o planificación de los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación y en el caso que sea pertinente, de la falta de diligencia en la supervisión y dirección del representante legal o de los responsables de la persona jurídica respecto de la cual se haya acreditado que realizó la planificación.

Sumado a esto, la acción para perseguir la sanción pecuniaria asociada a la infracción, prescribirá en seis años contados desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos.

Cuadro N°9: Resumen de aplicación de artículos sancionatorios

Artículos	Aplicación		Sanciones
	Antes NGA	Después de introducir la NGA	
97 n° 4 del DL 830	X	X	Multas del 50% al 400% del tributo eludido y pena aflictiva
100 del DL 830	X	X	Multa de 1 a 10 UTA y pena aflictiva
59 letra a) y d) de la Ley 18.045 de Mercado de Valores	X	X	Pena aflictiva
100 bis de la Ley 20.780		X	Multa de hasta el 100% del impuesto eludido < a 100 UTA

Fuente: Elaboración Propia

CAPÍTULO IV RESULTADOS Y CONCLUSIONES

Discusión de resultados

Esta etapa de la investigación corresponde al análisis comparativo entre los resultados obtenidos en el análisis de resultados y la teoría que sustenta la investigación, señalada en el primer capítulo como marco teórico. Para esto, se establece la siguiente discusión según categorías:

Sub Categoría	Resultado del Análisis	Marco Teórico
<p>Elementos tipificantes ilícito tributario</p>	<p>Cabe destacar, que el legislador no define a la elusión tributaria, sin embargo, antes de adentrarnos al tema de investigación es necesario tener una noción de ella, es por esto que se definirá como una conducta dolosa, pues atenta contra la buena fe en materia tributaria, que tiene por finalidad evitar el nacimiento del hecho gravado, postergando o disminuyendo su base o la utilización de cualquier otro medio ilícito atípico, es decir, una conducta anómala o que es considerada fuera de lo común.</p> <p>Las siguientes conductas son consideradas como formas de</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Artículo 4º ter.- Los hechos impositivos contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan

	<p>burlar la intención del legislador, en la aplicación de las normas tributarias, ya sea evitando o difiriendo la configuración del hecho gravado o bien disminuyendo la base imponible de un impuesto.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Abuso de las formas jurídicas: Consiste en evitar total o parcialmente la configuración del hecho gravado, disminuir la base imponible o la obligación tributaria, o postergar o diferir el nacimiento del impuesto. • Simulación: Consiste en disimular la configuración de un hecho gravado, o la naturaleza de los elementos que determinan el nacimiento de la obligación tributaria, su monto o data de nacimiento. Es decir, la simulación es una declaración de contenido que no existe o no es real, emitida conscientemente por las partes, con la finalidad de engañar a terceros. A su 	<p>resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso. Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.</p> <p>En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos</p>
--	---	---

	<p>vez, la simulación puede clasificarse en relativa y absoluta, pero para efectos de la NGA, solo se considera la simulación relativa .</p> <p>○ Simulación Relativa: Es el acto que oculta la configuración del hecho gravado a través del acto fingido distorsionando los elementos constitutivos (verdadero monto o data de la obligación tributaria), generando como consecuencia la elusión del pago, la disminución de la base imponible o algún otro beneficio tributario.</p> <p>Por otro lado, es necesario indicar que los conceptos tanto de abuso como simulación, si bien anteriormente no estaban definidos en la jurisprudencia, si se contemplaban en la doctrina y estos conceptos son bastante similares con la NGA.</p>	<p>imponibles establecidos en la ley.”.</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 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.”.
<p>La NGA y los anteriores</p>	<p>Mecanismos de Elusión según Preceptos Legales</p> <p>Normas Antielusivas</p>	<p>Elusión Tributaria según Doctrina son los siguientes:</p> <p>1.- Fraude a la ley tributaria:</p>

<p>preceptos legales.</p>	<p>Preventivas:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Distribución de Dividendos o retiro de utilidades, encubiertos ● Gastos innecesarios <p>Normas General Antielusión:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Abuso de las formas Jurídicas (Art. 4° ter) <ul style="list-style-type: none"> ○ Fraude a la Ley tributaria ○ Abuso de Derecho ○ Violación del Principio de la buena fe ○ Enriquecimiento injusto o sin causa ● Simulación (Art. 4° quater) <ul style="list-style-type: none"> ○ Violación del Principio de la buena fe ○ Infravaloración de la base imponible <p>Otros:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Retiros excesivos <p>Cabe señalar, que en Chile antes de integrar la NGA por la ley N° 20.780, solo podía considerar las conductas elusivas, conforme a las normas preventivas de elusión contenidas en el código</p>	<p>Se entenderá por Fraude a la ley como una especie de elusión tributaria mediante la cual el contribuyente evita aparentemente, la configuración del hecho gravado, amparándose en una norma no adecuada a la actividad que desarrolla con el fin de defraudar otra que sí corresponde a dicha actividad o supuesto de hecho. En términos simples, en el fraude a la ley se respeta la letra de la ley, pero se vulnera su espíritu o sentido.</p> <p>2.- Abuso de derecho: Es una especie de elusión que se configura cuando el contribuyente extralimita el poder que se la conferido por una norma jurídica, con el fin de evitar el nacimiento de una obligación tributaria o de reducir su monto, en perjuicio del Fisco.</p> <p>3.- Violación del principio de la buena fe: La buena fe es la convicción íntima de ejecutar un hecho, acto o negocio conforme a derecho, es decir, lícitamente. Por el</p>
----------------------------------	---	--

	<p>tributario. Puesto que, en materia tributaria, era uno de los pocos países que se encontraba atrasado en la implementación de una norma específica que tratara las conductas elusivas.</p>	<p>contrario, la mala fe es sinónimo de malicia, de conducta dolosa y es constitutiva de un acto elusivo.</p> <p>4.- Enriquecimiento injusto o sin causa: Si el contribuyente sin causa o derecho evita la configuración del hecho gravado en perjuicio de los intereses del Fisco, comete un acto elusivo.</p> <p>5.- Distribución de dividendos o retiro de utilidades, encubiertos: Los accionistas de una sociedad anónima, los empresarios individuales o socios de sociedades de personas que deben tributar con IGC o IA, por todas las utilidades que les distribuya la sociedad o que retiren de la empresa y que sean imputables a utilidades registradas en el FUT.</p> <p>Si los contribuyentes indicados efectúan retiros de dinero o bienes de la empresa, encubiertamente, mediante préstamos o cualquier otra forma, entonces</p>
--	---	---

		<p>estaremos en presencia de un acto elusivo.</p> <p>6.- Infravaloración de la base imponible: En las operaciones de mercado, si las partes relacionadas de un contrato fijan precios que no son los normales, con el fin de subvalorar la base imponible, estarían cometiendo un acto elusivo.</p> <p>7.- Retiros excesivos: Cuando las empresas están relacionadas, el contribuyente podría dolosamente efectuar retiros de las sociedades que no tienen FUT, quedando como retiro en exceso, el cual tributará en los ejercicios siguientes siempre que se impute a FUT. Así, si el retiro excesivo se hace dolosamente habría un acto elusivo.</p> <p>8.- Gastos innecesarios: Si el contribuyente, dolosamente, sin motivo, deduce de la renta bruta gastos que no son necesarios para producir la renta líquida, entonces estaremos en presencia de un acto elusivo.</p>
--	--	---

<p>Sanción de los actos elusivos para el profesional contable.</p>	<p>Antes de la NGA:</p> <p>Las infracciones tales como:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Las declaraciones maliciosamente incompletas; • La omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas; • La adulteración de balances o inventarios o la presentación de éstos dolosamente falseados; • El uso de boletas, notas de débito, notas de crédito o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores; • O el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto. <p>Sanción:</p> <p>Multa del 50% al 300% del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo.</p>	<p>Antes de la implementación de la NGA los artículos que reflejaban las sanciones al profesional contable son los siguientes:</p> <p>1.- En el Decreto Ley N° 830, en su artículo 97 N°4, se señala que:</p> <p>“Serán sancionadas las infracciones a las disposiciones tributarias tales como:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda; o la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas; la adulteración de balances o inventarios o la presentación de éstos dolosamente falseados; el uso de boletas, notas de débito, notas de crédito o facturas ya utilizadas en
---	--	--

	<ul style="list-style-type: none"> ● Los contribuyentes afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo, que realicen maliciosamente cualquiera maniobra tendiente a: <ul style="list-style-type: none"> ○ Aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que tengan derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deban pagar. <p>Sanción: Multas del 100% al 300% de lo defraudado y pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado mínimo.</p> <ul style="list-style-type: none"> ● El que, simulando una operación tributaria o mediante cualquiera otra maniobra fraudulenta, obtubiere: <ul style="list-style-type: none"> ○ Devoluciones de impuesto que no le correspondan, <p>Sanción: Multa del 100% al 400% de lo defraudado y pena de presidio</p>	<p>operaciones anteriores, o el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, <i>con multa del 50% al 300% del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo.</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ● Los contribuyentes afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo, que realicen maliciosamente cualquiera maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que tengan derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deban pagar, serán sancionados <i>con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado mínimo y con multas del 100% al 300% de lo</i>
--	---	--

	<p>menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Adicionalmente si para cometer los delitos nombrados anteriormente, utiliza documentos falsos, fraudulentos o adulterados <p>Sanción: Pena mayor asignada al delito más grave.</p> <ul style="list-style-type: none"> • El que maliciosamente confeccione, venda o facilite, a cualquier título, documentos con o sin timbre del Servicio, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos <p>Sanción: Multa de hasta 40 UTA y pena de presidio menor en sus grados medio a máximo.</p> <ul style="list-style-type: none"> • El contador que como encargado de contabilidad que confeccione o firme cualquier declaración o balance, en donde incurra en falsedad o actos dolosos será sancionado 	<p><i>defraudado.</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • El que, simulando una operación tributaria o mediante cualquiera otra maniobra fraudulenta, obtuviere devoluciones de impuesto que no le correspondan, será sancionado <i>con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio y con multa del 100% al 400% de lo defraudado.</i> <p><i>Si, como medio para cometer los delitos previstos en los incisos anteriores, se hubiere hecho uso malicioso de facturas u otros documentos falsos, fraudulentos o adulterados, se aplicará la pena mayor asignada al delito más grave.</i></p> <p><i>El que maliciosamente confeccione, venda o facilite, a cualquier título, guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas, falsas, con o sin timbre del Servicio, con el objeto de cometer o</i></p>
--	---	--

	<p>con multa de 1 a 10 UTA y podrá ser castigado con presidio menor en sus grados medio a máximo, según la gravedad de la infracción, salvo prueba en contrario, no se considerará dolosa o maliciosa la intervención del contador. Si fuese copartícipe de un delito se aplicará una pena mayor, sumado a esto se comunicará al Colegio de Contadores para los efectos de las sanciones que procedan.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Los contadores y auditores que maliciosamente proporcionen antecedentes falsos sobre la situación financiera de una persona, o que certifiquen hechos falsos a la Superintendencia, a una bolsa de valores o al público en general. Sufrirán las penas de presidio menor en su grado medio a presidio mayor en su grado mínimo. <p>Después de NGA: Al cometer conductas elusivas por medio de la simulación o abuso de las formas jurídicas se incorporan otras sanciones:</p>	<p><i>posibilitar la comisión de los delitos descritos en este número, será sancionado con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo y con una multa de hasta 40 unidades tributarias anuales.”</i></p> <p>2.- En el artículo 100 del Código Tributario, se señala que:</p> <p><i>“El contador que al confeccionar o firmar cualquier declaración o balance o que como encargado de la contabilidad de un contribuyente incurriere en falsedad o actos dolosos, será sancionado con multa de 1 a 10 UTA y podrá ser castigado con presidio menor en sus grados medio a máximo, según la gravedad de la infracción, a menos que le correspondiere una pena mayor como copartícipe del delito del contribuyente, en cuyo caso se aplicará esta última. Además, se oficiará al Colegio de Contadores para los efectos de las sanciones que procedan.</i></p>
--	--	--

	<ul style="list-style-type: none"> • El legislador tipifica y sanciona con una multa a cualquier persona natural o jurídica que haya diseñado o planificado los actos, contratos o negocios calificados como abuso o simulación por sentencia ejecutoriada. La sanción corresponde a una multa de hasta el 100% de todos los impuestos que dejaron de enterarse en arcas fiscales, con un tope legal de 100 UTA. ○ Persona Natural: Por ejemplo, los asesores tributarios que han realizado las conductas mencionadas anteriormente. La infracción sancionada es la actividad intelectual que diseñó los actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos que fuesen declarados como abuso a las normas jurídicas o simulación. ○ Persona jurídica: Por ejemplo, una consultora que ha efectuado para un contribuyente los actos que se sancionan. La sanción se aplicará a los directores o representantes legales, sólo 	<p><i>Salvo prueba en contrario, no se considerará dolosa o maliciosa la intervención del contador, si existe en los libros de contabilidad, o al término de cada ejercicio, la declaración firmada del contribuyente, dejando constancia de que los asientos corresponden a datos que éste ha proporcionado como fidedignos.”</i></p> <p>3.- En el Artículo 59 letra a) y d) de la Ley N° 18.045 de Mercado de Valores, se señala que:</p> <p><i>“Sufrirán las penas de presidio menor en su grado medio a presidio mayor en su grado mínimo:</i></p> <p><i>a) Los que maliciosamente proporcionaren antecedentes falsos o certificaren hechos falsos a la Superintendencia, a una bolsa de valores o al público en general, para los efectos de lo dispuesto en esta ley;</i></p> <p><i>d) Los contadores y auditores que dictaminen falsamente sobre la situación financiera</i></p>
--	--	--

	<p>en el caso de incumplimiento de sus deberes de dirección y supervisión. Salvo que, alguno de los representantes legales o directores acredite haber ejercido una adecuada dirección y supervisión, oponiéndose a la propuesta de diseño o planificación, sin ser considerada su opinión.</p>	<p><i>de una persona sujeta a obligación de registro de conformidad a esta ley.”</i></p>
--	---	--

Fuente: Elaboración Propia

CONCLUSIONES

Al analizar el sentido y alcance de la Norma General Antielusión introducida por la Ley 20.780 se deben tener claros ciertos conceptos como el de elusión, a pesar de que el legislador no la define, de acuerdo con lo investigado hemos de concluir que la elusión es una conducta dolosa, pues atenta contra la buena fe en materia tributaria, que tiene por finalidad evitar el nacimiento del hecho gravado, postergando o disminuyendo su base o la utilización de cualquier otro medio ilícito atípico, es decir, una conducta anómala o que es considerada fuera de lo común.

De esto se puede desprender que a lo largo de la historia el contribuyente por lo general trata de eludir o evitar el pago de los tributos, puesto que genera una sensación de disgusto al tener la obligación de entregar una cantidad de recursos, que no necesariamente se ven equiparados con la contraprestación que el Fisco efectúa a través del presupuesto público, también se debe considerar que al no cumplir con la obligación de pago puede acarrear sanciones. Ésta conducta se puede plasmar a través de dos formas, las que a su vez son consideradas como elementos tipificantes del ilícito tributario elusión, las cuales son el abuso de las formas jurídicas y la simulación; la primera se refiere a actos que buscan adulterar o modificar artificialmente los efectos tributarios. El segundo, es considerado simulación absoluta cuando se efectúan actuaciones ficticias, intentando dar apariencia de realidad a un acto que las partes no han celebrado.

Algunos autores consideran que:

- El legislador limita la elusión sólo a éstos dos conceptos, abuso de las formas jurídicas y la simulación; ocasionando en gran parte la despenalización del artículo 97 N° 4 que señala que además se sancionará el empleo de cualquier otro procedimiento doloso, lo cual es un concepto más amplio y general.
- Asimismo, el artículo mencionado anteriormente, establece multas e incluso penas de presidio para dichas acciones, sin embargo, la NGA solo se refiere a sanciones administrativas.
- Por lo que, en la medida que ambas jurisprudencias se opongan, los autores señalan que se deroga tácitamente esta última. Es decir, las disposiciones de la

Norma General Antielusión prevalecerán, ya que es una norma expresa para tratar las conductas elusivas.

Sin embargo, a raíz de lo investigado, se puede manifestar que ésta reforma viene a potenciar la función fiscalizadora del Servicio de Impuestos Internos y complementa el anterior precepto legal.

Es necesario destacar que para eludir, simular o abusar de la legislación se requiere de conocimiento técnico especializado, ya que se necesita la elaboración de un diseño de la contabilidad de alta especialidad que se encuadre en el principio de legalidad, pero que de una manera artificiosa se pretenda obtener como beneficio el menor pago de impuestos. De esta forma, sólo las grandes empresas que poseen mayores recursos pueden acceder a un óptimo asesoramiento para lograr éste objetivo. Por esta razón, es que con la implementación de la NGA, se busca lograr la equidad tributaria.

Para comprender a mayor cabalidad los actos elusivos es necesario señalar los elementos que lo tipifican, puesto que se basan en la mala fe del contribuyente, la que se manifiesta mediante actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, donde se eluden los hechos imposables establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. La elusión según la ley se tipifica en dos formas, las cuales son el abuso de las formas jurídicas y la simulación.

Éstas a su vez tampoco son definidas, puesto que el legislador indica que se entenderá por abuso de las formas jurídicas cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios. Sin embargo, a la luz de lo investigado se ha concluido que el abuso de formas jurídicas es la utilización de medios artificiosos o conductas atípicas, que buscan aparentar una conducta lícita, cuya única finalidad sea una meramente fiscal, sin una legítima razón de negocios, por lo cual sería un acto ilícito.

Por otra parte, 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. De acuerdo a la investigación, se puede desprender que la simulación es una apariencia contraria a la realidad, puesto que no existe o es distinta a lo que parece cuya finalidad es disminuir o postergar el tributo. Cabe destacar, que ésta simulación no debe confundirse con la simulación penal, expresada en el artículo 97 N°4 Código Tributario.

Con la incorporación de la NGA en el Código Tributario se incorporan nuevas sanciones para las conductas elusivas utilizando conceptos del Derecho común, esto es, simulación y abuso de formas jurídicas. Un punto muy importante en el tema investigado, es la sanción que recae sobre el profesional contable, puesto que los anteriores preceptos legales siguen vigentes, pero con la actual normativa se agrega una nueva sanción, la cual consiste en una multa de hasta el 100% de todos los impuestos que dejaron de enterarse en arcas fiscales, con un tope legal de 100 UTA, el legislador tipifica y sanciona con una multa a cualquier persona natural o jurídica que haya diseñado o planificado los actos, contratos o negocios calificados como abuso o simulación por sentencia ejecutoriada.

Al analizar las figuras tributarias elusivas producidas en el periodo comprendido de enero del año 2003 a diciembre del año 2017, se destaca que desde la entrada en vigencia de la NGA, no se presentan casos elusivos en ninguno de los Tribunales Tributarios Aduaneros de Chile. Sin embargo, antes de implementar la actual normativa, se presentaron durante el periodo de estudio cuatro casos emblemáticos, los cuales consisten en:

- Caso de Inmobiliaria Bahía S.A. con SII
- Caso de Coca-cola Embonor S.A. con SII
- Caso de Venta de acciones de Hermanos Muñoz con SII
- Caso de Depósitos convenidos Keymarket con SII

Cabe señalar, que a raíz de la investigación realizada, no se encontró norma expresa sobre la cual la Corte Suprema basó su sentencia en los casos de elusión, por lo que no

se pudo realizar un análisis de diferencias y similitudes con los anteriores preceptos legales, puesto que en el primer caso el juez falla a favor del contribuyente por no tener norma expresa para sancionar su conducta; en el caso siguiente, el juez distorsiona los institutos para poder sancionar al contribuyente valiéndose de interpretaciones artificiosas de la norma; en el caso posterior el juez dictamina que los actos del contribuyente, vulneran el principio de la buena fe, por lo cual se rechaza el recurso de casación; y en el último caso el juez califica como gasto rechazado los hechos de la contribuyente de acuerdo a las normas preventivas de elusión.

A la luz de los resultados y de acuerdo al trabajo realizado durante toda la investigación, se puede inferir que la NGA, es un precepto que llega para reafirmar las sentencias realizadas con anterioridad a su implementación, pues estos fallos cumplen con las características de la elusión, las cuales son el evitar el nacimiento, o postergar el hecho gravado y/o disminuir la base imponible, a través de los elementos tipificantes, que tienen como base la buena fe del contribuyente, cuyos actos corresponden al abuso de las formas jurídicas y simulación, los cuales tienen por finalidad disminuir el tributo que debería entrar en las arcas fiscales y no contemplan una legítima razón de negocio.

En consecuencia, producto del análisis e identificación de las figuras elusivas en el periodo de estudio, se destaca que en las sentencias de los fallos de la Corte Suprema no había una norma expresa que tratara de forma general los casos de elusión, es por ello que con la NGA, se pretende que en los casos futuros los jueces puedan apoyarse en esta normativa, para no recurrir a una interpretación artificiosa de la ley, pero aún no se ve plasmado de forma práctica, puesto que en la actualidad en Chile aún no se dicta un fallo que presente figuras elusivas con la actual normativa.

BIBLIOGRAFÍA

Barreda, F. (2014). Legítima Razón de Negocios y Juicio de Coca-Cola Embonor S.A. con Servicio de Impuestos Internos. *Revista De Estudios Tributarios De La Universidad De Chile*, 10, 261 - 284. Disponible en <http://www.revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40778/42334>

Burgos, J. Cattaneo, I. (2017). Elusión Tributaria. *Revista De Estudios Tributarios De La Universidad De Chile*, 17, 227 - 252. Disponible en <http://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/viewFile/46988/48986>

Cárcamo, L. (2017). *Fallo dictado el 28 de Enero de 2003*. [En línea] Círculo Verde. Disponible en <http://www.circuloverde.cl/wp-content/uploads/2007-11-Fallo-dictado-el-28-de-enero-de-2003.pdf> [Consultado 19 Abril 2017].

Corvalán, P. Vargas, C. (2015). *Modificaciones al Código Tributario introducidas por la Ley 20.780*. Presentación, Ciclo de Charlas Internas / Implementación Reforma Tributaria.

Ferrada, N. (2017). *Nuevo Fallo de la Corte Suprema sobre Elusión Tributaria*. [En línea] FerradaNehme | Abogados. Disponible en <http://www.fn.cl/noticias/nuevo-fallo-de-la-corte-suprema-sobre-elusion-tributaria/> [Consultado 19 Abril 2017].

Gobierno de Chile (2016) Claves para entender la Reforma Tributaria.

Gobierno de Chile (2014) Ley N° 20.780 sobre Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

Irribarra, E. (2014) Planificación tributaria sucesoria mediante utilización de fundaciones. *Revista De Estudios Tributarios De La Universidad De Chile*, 10, 123 - 148. Disponible en <http://www.revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40772/42329>

Jorratt, Michael y Andrea Podestá (2010) *Análisis comparativo de las metodologías empleadas para la estimación de la evasión en el impuesto a la renta*. Documento de Proyecto, Naciones Unidas, CEPAL y GTZ.

Massone, P. (1979) *Principios de Derecho Tributario*. Valparaíso. Edeval.

Servicio de Impuestos Internos (2015) Circular N° 65 que imparte instrucciones acerca de las normas incorporadas en el Código Tributario por la Ley 20.780, en materia de medidas antielusión. Chile.

Silva, M. (2015) *Nociones de Derecho Tributario*. Derecho Tributario I, abril, Chile.

Ugalde Prieto, Rodrigo & García Escobar, Jaime. (2007). *Elusión, planificación y evasión tributaria*. Santiago. Editorial LexisNexis.

Vergara, G. (2016). *Norma Antielusiva General sobre los fines en nuestras leyes tributarias*. Santiago. Editorial Libromar.

Vergara, C. (2016). *Normas Anti-abuso, Evasión y Elusión Tributaria*. Presentación, IV Encuentro de Auditores.

Vergara, G. (2015). Análisis crítico de la norma antielusiva genérica de la Ley N° 20.780. *Revista De Estudios Tributarios De La Universidad De Chile*, 12, 149 - 179. Disponible en <http://www.revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40410/41956>

Vergara, G. (2016). La despenalización de la simulación por la Ley N° 20.780. *Revista De Estudios Tributarios De La Universidad De Chile*, 16, 223 - 276. Disponible en <http://www.revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/viewFile/44767/46823>

Vergara, G. (2015). ¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión?. *Revista De Estudios Tributarios De La Universidad De Chile*, 15, 199 - 238. Disponible en <http://www.revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40286/41838>

Vergara, S. (2006). *Planificación Tributaria & Tributación*. Santiago, Chile: Editorial Tributaria Nova Lex.

Vergara, S. (2010). Tasación Fiscal Como Medida Antielusión o Antievasión. *Revista De Estudios Tributarios De La Universidad De Chile*, 12, 87 - 180. Disponible en <http://www.revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/viewFile/41224/42759>

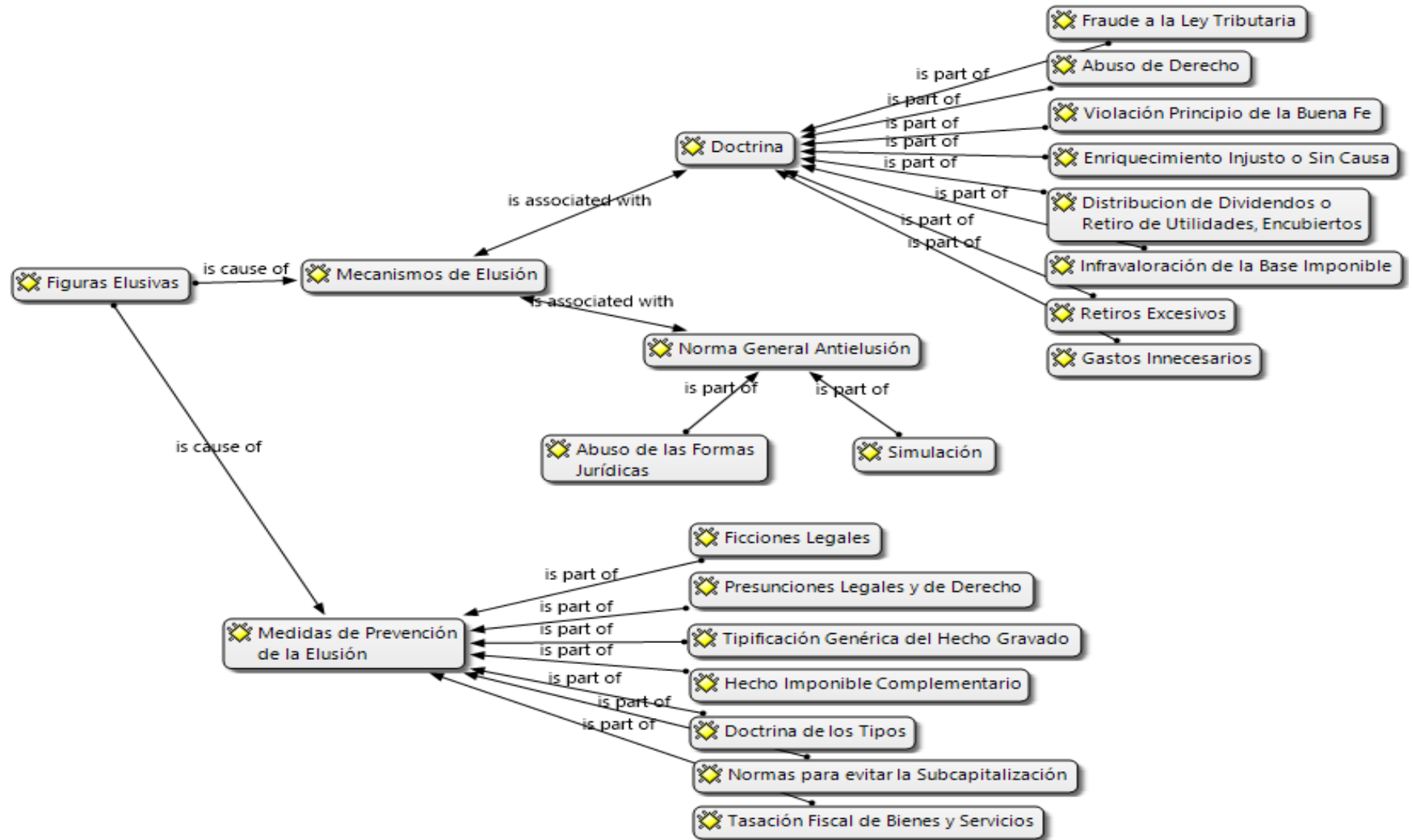
Wahn, W. (2011). Elusión Tributaria y Normas Antielusivas: Su Tratamiento en el Derecho Comparado, algunas conclusiones al respecto. *Revista De Estudios Tributarios De La Universidad De Chile*, 5, 53 - 64. Disponible en <http://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/viewFile/41129/42670>

Yáñez, J. (2010). *El Departamento de Economía de la Universidad de Chile*. [En línea] Econ.uchile.cl. Disponible en <http://www.econ.uchile.cl/es/opinion/evasi-n-versus-elusi-n-diario-estrategia> [Consultado 19 Abril 2017].

Yáñez, J. (2015). Evasión Tributaria: Atentado a la Equidad. *Revista De Estudios Tributarios De La Universidad De Chile*, 13, 171 - 206. Disponible en <http://www.revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/viewFile/39874/41444>

Yáñez, J. (2016). ¿Por qué son necesarios los impuestos?. *Revista De Estudios Tributarios De La Universidad De Chile*, 16, 189 - 221. Disponible en <http://www.revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/44621>

ANEXO N° 1: “Red Semántica de Figuras Elusivas (ATLAS.ti)”



Fuente: Elaboración Propia