



Norma general antielusiva chilena

Una revisión crítica

Su incorporación produjo dos efectos inmediatos: primero, dejó claro que la elusión fiscal es considerada ilícita en Chile; segundo, cumple una función preventiva general disuadiendo a contribuyentes y asesores tributarios de participar en el diseño o planificación de conductas constitutivas de elusión.



El 19 de marzo de 2024, el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Ñuble y Región del Biobío dictó la primera sentencia que declaró la elusión por aplicación de la norma general antielusiva (en adelante NGA) en nuestro país. Por ello, es una buena oportunidad para revisar críticamente los aciertos y desafíos de esta institución en Chile.

La NGA fue incorporada al sistema jurídico chileno por la Ley N°20.780, de 29 de septiembre de 2014, y entró en vigencia el 30 de septiembre de 2015. Su incorporación produjo dos efectos inmediatos: primero, dejó claro que la elusión fiscal es considerada ilícita en Chile; segundo, cumple una función preventiva general disuadiendo a contribuyentes y asesores tributarios de participar en el diseño o planificación

de conductas constitutivas de elusión.

En efecto, hasta el año 2014, la legislación tributaria chilena carecía de una disposición que sancionara expresamente la elusión; ante este vacío legal la dogmática y la jurisprudencia tributarias nacionales discutían sobre su licitud o ilicitud. En la dogmática tributaria nacional había quienes defendían la licitud de la elusión, afirmando que su origen era una mala técnica legislativa de la cual no correspondía responsabilizar al contribuyente. En la jurisprudencia tributaria nacional resulta ilustrativa la sentencia de la Corte Suprema que declaró que la elusión «consiste en evitar algo con astucia y que no necesariamente es antijurídica» (Rol N°4038-2001).

AMBIGÜEDAD DEL CONCEPTO «NGA»

En Chile, es posible constatar que el concepto NGA se usa con dos significados distintos: se utiliza para referirse a la institución incorporada por la Ley N°20.780, y en este sentido se puede afirmar que la NGA chilena está constituida por ocho disposiciones de carácter sustantivo y procedimental, contenidas en los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quáter, 4 quinquies, 26 bis, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario; y además, la expresión NGA se usa para referirse a las modalidades establecidas para configurar la elusión. Es así como se puede afirmar que en Chile existen dos NGA: el abuso de las formas jurídicas y la simulación tributaria.

ABUSO DE LAS FORMAS JURÍDICAS

El abuso de las formas jurídicas, regulado en el artículo 4 ter del Código tributario, tiene dos requisitos: ahorro impositivo y test de relevancia. El ahorro impositivo debe provenir de: (a) evitación de la realización del hecho gravado; (b) disminución de la base imponible o de la obligación tributaria; (c) postergación o diferimiento del nacimiento de la obligación tributaria. El test de relevancia consiste en que no existan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, distinto del ahorro impositivo.

Un problema del abuso de las formas jurídicas es que el test de relevancia es un requisito negativo. Por tanto, aunque el artículo 4 bis del Código Tributario declara que corresponde al Servicio de Impuestos Internos probar la existencia del abuso de las formas jurídicas, entendemos que será el contribuyente quien deberá probar el hecho positivo contrario, es decir, que sí existen resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro impositivo. Además, el contribuyente es quien está en mejor posición para probar este hecho. Con todo, una vez que el contribuyente haya aportado tales antecedentes, si la autoridad tributaria estima que estos no cumplen con la cualidad de «relevantes», consideramos que esta autoridad deberá justificar su afirmación, cobrando importancia la calidad de la argumentación.

SIMULACIÓN TRIBUTARIA

La simulación tributaria, regulada en el artículo 4 quáter del Código Tributario, exige que se disimule uno o más de los siguientes elementos: (a) la configuración del hecho gravado; (b) la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria; (c) el verdadero monto de la obligación tributaria; (d) la verdadera data de nacimiento de la obligación tributaria. Un problema importante de la simulación tributaria es que, pese a estar establecida como una modalidad de elusión, en realidad constituye evasión. En efecto, en la simulación tributaria se oculta un hecho gravado ya configurado. Esta decisión legislativa es un obstáculo para comprender el concepto de «elusión».

Además, es conveniente determinar la relación existente entre la simulación tributaria como modalidad elusiva y como modalidad evasiva. Teóricamente parece compatible perseguir una conducta del



contribuyente como elusión para que se paguen los impuestos eludidos y, además, perseguir la misma conducta como evasión para cobrar la multa asociada al ilícito tributario. Con todo, a fin de evitar la doble persecución por un mismo hecho, es importante que esta situación se regule expresamente.

ESTRATEGIAS PARA COMBATIR LA ELUSIÓN: NEA Y NGA

La elusión fiscal produce una serie de efectos perjudiciales para un sistema tributario: (a) disminuye la recaudación fiscal; (b) distorsiona la libre competencia, porque otorga ventajas económicas al contribuyente elusor por sobre el contribuyente cumplidor; (c) atenta contra el principio de igualdad tributaria porque, entre dos contribuyentes con igual capacidad económica, el contribuyente que elude soporta una carga tributaria menor que el contribuyente cumplidor; (d) atenta contra el principio de legalidad en un sentido sustantivo porque, por medio de las maniobras elusivas, el contribuyente elusor incumple con una obligación tributaria establecida por ley; (e) su tolerancia genera incentivos para que los contribuyentes cumplidores empiecen a eludir. Por todas estas razones, la mayoría de los países han adoptado estrategias para combatir la elusión, entre ellas, el establecimiento de normas especiales antielusivas (en adelante NEA) y las normas generales antielusivas (NGA).

Una NEA es una norma jurídica estructurada por un supuesto de hecho cerrado y taxativo, considerado por el legislador como constitutivo de elusión,

El 19 de marzo de 2024, el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Ñuble y Región del Biobío dictó la primera sentencia que declaró la elusión por aplicación de la norma general antielusiva (NGA) en nuestro país.

cuya consecuencia jurídica consiste en la atribución de facultades a la administración tributaria para aplicar un efecto económico definido expresamente en la ley, a fin de compensar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir. Una NEA otorga alta certeza para el contribuyente y facilita la labor de la Administración tributaria, porque habitualmente se establecen presunciones a su favor. El problema es que su campo de aplicación es limitado y en la práctica se produce la paradoja de que las planificaciones tributarias se diseñan eludiendo las NEA.

Por ello, surge la segunda estrategia para combatir la elusión: la NGA, que se puede definir como una norma jurídica estructurada por un supuesto de hecho abierto y genérico considerado elusivo, cuya consecuencia jurídica consiste en la asignación de facultades a la Administración tributaria para recalificar el acto o negocio del contribuyente y aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir. Habitualmente, a fin de ampliar su campo de aplicación,

las NGA están redactadas utilizando términos vagos como «relevantes» y, por tanto, la aplicación de una NGA es una actividad compleja, que implica las tareas de interpretación, argumentación y calificación jurídicas.

RELACION ENTRE LAS NEA Y LA NGA

Dada la complejidad de aplicar una NGA es conveniente que su aplicación quede reservada solo para aquellos casos en que no exista una NEA que permita perseguir la elusión; así lo reconoce expresamente la regla del artículo 4 bis inciso 4° del Código Tributario. Sin embargo, hay dos situaciones que no quedan resueltas por esta regla y que es importante que se regulen: las operaciones elusivas complejas y la denominada «elusión de las NEA».

Una operación elusiva compleja es aquella donde la elusión se produce como resultado de la realización de un conjunto de actos. El problema es que, con la legislación actual, podría entenderse que, si en una operación elusiva compleja resulta aplicable una NEA a uno o algunos

de los actos que la componen, debe aplicarse la NEA y que está prohibido perseguir la operación elusiva compleja a través de una NGA. Estimamos que la conveniencia de preferir la aplicación de una NEA por sobre la NGA no debe interpretarse de manera que deje a la Administración tributaria sin herramientas para perseguir las operaciones elusivas complejas.

La «elusión de las NEA» se configura cuando se realizan planificaciones tributarias en que es aplicable una NEA por faltar uno o algunos de los requisitos exigidos por la ley. El problema en este caso es determinar si podría aplicarse una NGA. Consideramos que sí sería posible perseguir la elusión con la NGA, pero solo en la medida que se cumplan cabalmente los requisitos de aplicación de una de sus modalidades: abuso de las formas jurídicas o simulación tributaria.

NGA Y DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

Finalmente, me referiré a los derechos de los contribuyentes en el procedimiento de aplicación de una NGA. El artículo 8 bis del Código Tributario en su numeral 13° establece el derecho del contribuyente a tener certeza de que los efectos tributarios de sus actos o contratos son aquellos previstos por la ley. Por tanto, el ejercicio de la facultad de recalificar actos o contratos por parte de la Administración tributaria debe realizarse teniendo presente este derecho.

Además, el artículo 8 bis del Código Tributario en su numeral 19° establece el derecho a que se presuma que el contribuyente actúa de buena fe. El artículo 4 bis inciso 3° prescribe que no hay buena fe si se configura una de las modalidades de la NGA. Por tanto, dado que la carga probatoria de la configuración de la elusión recae en la Administración tributaria, entendemos que el derecho a que se presuma la buena fe del contribuyente operará como regla probatoria residual. Es decir, la ausencia o insuficiencia de prueba sobre la configuración de la elusión perjudicará los intereses o pretensiones de la Administración tributaria, porque ella tenía la responsabilidad de probar y porque debe desvirtuar la presunción de buena fe que ampara al contribuyente.

Por tanto, a diez años de su incorporación, la NGA constituye un paso importante del sistema jurídico chileno en el combate contra la elusión fiscal. Sin embargo, su aplicación deja en evidencia que aún quedan importantes desafíos por resolver. 🇨🇱

* Patricia Toledo Zúñiga es académica de la Universidad Alberto Hurtado.

En la dogmática tributaria nacional había quienes defendían la licitud de la elusión, afirmando que su origen era una mala técnica legislativa de la cual no correspondía responsabilizar al contribuyente.

