

LA INTENCIÓN DE ELUDIR EN LA NORMA GENERAL ANTIELUSIÓN CHILENA: CRÍTICA A LA CONCEPCIÓN OBJETIVA

THE INTENT TO AVOID IN CHILEAN TAX AVOIDANCE: CRITICISM TO THE OBJECTIVE CONCEPTION

Eduardo Iribarra Sobarzo¹

RESUMEN: El presente trabajo analiza críticamente el actual entendimiento de que la elusión tributaria contenida en la norma general antielusión chilena se califica únicamente a partir de criterios objetivos, sin consideración a una intención de eludir por parte del contribuyente. Se postula aquí que no es posible entender la elusión sin una dimensión subjetiva, de tal manera que los elementos subjetivo y objetivo deben considerarse conjuntamente para acreditar la elusión, siendo el segundo elemento el encargado de dar cuenta de la eventual concurrencia del primero. Con ello, se propone una posición intermedia entre quienes entienden de forma excluyente la elusión únicamente a partir de elementos objetivos o bien subjetivos, principalmente a la luz de la redacción de la norma general antielusión chilena.

Palabras clave: elusión, intencionalidad, propósito negocial, simulación, tributos.

ABSTRACT: This paper critically analyzes the current understanding that tax avoidance contained in the Chilean general anti-avoidance rule is qualified solely based on objective criteria, without regard to an intention consideration to avoid by the taxpayer. It is postulated that it is not possible to understand avoidance without a subjective dimension, in such a way that the subjective and objective elements must be considered together to prove avoidance, being the second element the one in charge of accounting for the eventual concurrence of the first one. In doing so, an intermediate position is proposed between those who exclude avoidance solely on the basis of objective or subjective elements, mainly in the light of the wording of the general Chilean anti-avoidance rule.

Keywords: avoidance, intentionality, business purpose test, sham, taxes.

¹ Doctor en Derecho. Profesor de Derecho Tributario en la Universidad de Talca, Chile. Dirección postal: 1 Poniente, 1141, Talca. Correo electrónico: eirribarrasobarzo@gmail.com.  0000-0003-2507-9424.

I. INTRODUCCIÓN

La elusión en el ámbito del Derecho Tributario es una figura que permite exigir el pago de tributos debido a que el contribuyente consiguió ilegítimamente hacer inaplicable la ley tributaria². Podría estimarse que la elusión se inspira en instituciones de la civilística como son el abuso del derecho, la simulación civil, los negocios “indirectos” o anómalos, aunque se aproxima mayormente a la figura del fraude de ley o fraude a la ley³, entendida esta como “uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica y al o a los que se han amparado en otra norma dictada con distinta finalidad”⁴.

Como remedio para sortear la dificultad a la hora de delimitar la elusión tributaria y de perseguirla por medio de las instituciones civiles antedichas, algunos países han optado por establecer definiciones legales de elusión al proceder a la incorporación de cláusulas o normas generales antielusión (NGA). Las NGA se definen como “cláusulas genéricas que otorgan a las autoridades tributarias la facultad de denegar beneficios si los contribuyentes realizan transacciones que carecen de sustancia económica pero que tienen como objetivo principal obtener una ventaja fiscal”⁵.

Si bien no existe un consenso sobre un tipo único e ideal de norma general antielusión, en el caso chileno, la ley N° 20.780 de 2014 incorporó una NGA al Código Tributario (CT)⁶, partiendo por una definición legal de elusión que ha sido objeto de un interesante debate, fundamentalmente porque comprendería supuestos que coinciden con figuras que más bien son por naturaleza evasivas, como es el caso de la simulación⁷. También, por los problemas que suscita la configuración del abuso de las formas jurídicas, pero además porque la NGA coexiste con otras figuras que, sin necesariamente comprenderse dentro de la definición legal de elusión de la NGA, igualmente se consideran elusivas, pero que se abordan con normas especiales antielusión (NEA). Como ejemplos de estas últimas tenemos las normas de control del gasto del artículo 31 de la Ley sobre impuesto a la renta (LIR), el impuesto “multa” del artículo 21 de la LIR, la facultad de tasación, las normas sobre precios de transferencia, las normas sobre justificación de inversiones, entre otras.

A partir de la entrada en vigor de la NGA en Chile, y en el concepto expreso de la Autoridad Tributaria chilena (el Servicio de Impuestos Internos o “SII”), así como de parte de alguna doctrina relevante⁸, la elusión en Chile prescinde de la exigencia de acreditar la intencionalidad, malicia o “ánimo elusivo” del contribuyente,

² En teoría, nada impide perseguir la conducta simultáneamente como elusión y como evasión, no obstante que ello pudiera representar un eventual problema de *bis in idem*.

³ PALAO (2021) p. 28; BARREIRO (2019) p. 19.

⁴ DE CASTRO (1955) p. 607.

⁵ CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (CIAT) (2022) p. 123.

⁶ CHILE, *Código Tributario*.

⁷ VERGARA (2016); NAVARRO (2021).

⁸ NAVARRO (2021); OSORIO y otros (2022).

por lo que su calificación solo responde a un análisis de elementos meramente objetivos. Más precisamente, el SII ha señalado que la NGA:

Establece un criterio objetivo y no un análisis de las intenciones o fines que pudieron tener los contribuyentes. El examen, en este caso, consistirá en determinar si la naturaleza de los actos o negocios jurídicos, individualmente o en su conjunto, utilizados por los contribuyentes se dejan explicar por razones distintas de las meramente tributarias⁹.

Este criterio denominado “objetivo” de la elusión, seguiría el adoptado por el Derecho español a partir de su NGA introducida en el año 2003¹⁰, la que según algunos buscaba superar la antigua norma antielusión que requería un análisis subjetivo para su calificación¹¹, evitando así juicios sesgados por la Administración a la hora de establecer la motivación de un contribuyente para realizar operaciones que se sospechan elusivas. Ello, pues la NGA chilena toma inspiración de la NGA española, aunque según se verá, la norma local posee elementos diferenciadores que sugieren ciertas precisiones.

Al respecto, se ha dicho que este criterio objetivo tiene el inconveniente de ser una posición que beneficiaría al SII, aunque ilegítimamente y a costa de los derechos de los contribuyentes, pues pretendería “alivianar la carga probatoria del SII, al no tener que acreditar la mala fe del contribuyente a fin de hacerlo responder”¹². En efecto, este temor tiene asidero cuando se relativiza o derechamente se prescinde del análisis de la intencionalidad para calificar la elusión, pues permitiría al SII y al juez hacer imponer su propia interpretación acerca de la impropiedad o artificialidad de los negocios realizados que por naturaleza son complejos, así como de la falta de relevancia de determinados efectos económicos o jurídicos, sin cumplir con la exigencia de atender a las explicaciones y pruebas sobre los motivos o fines buscados por el propio contribuyente. Y es que si bien la justificación de este tránsito hacia un análisis objetivo pareciera obedecer a un avance en materia de respeto a los derechos de los contribuyentes como ocurrió en España, estableciendo en lugar de un enfoque exclusivamente subjetivo, exigencias de razonabilidad o presunciones de intencionalidad que permitirían un enfoque más imparcial¹³, dicha finalidad, cuando carece de ciertos controles, pareciera correr el riesgo de habilitar a la Administración a calificar la elusión prescindiendo de las intenciones, con lo cual, esta última queda de igual manera con un margen igualmente amplio de discrecionalidad para calificar la elusión. El riesgo de este entendimiento es que la elusión pueda determinarse sin más por medio de un análisis objetivo de los actos y sus efectos, por un análisis abstracto a partir de lo que meramente “dejan explicar” los actos realizados

⁹ Este criterio se plasmó en la Circular SII N° 65 de 23 de julio de 2015.

¹⁰ ESPAÑA, Ley 58/2003.

¹¹ Ver SIMÓN (2003) p. 3; GARCÍA (2003) p. 13.

¹² BOETSCH (2016) p. 164.

¹³ CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (CIAT) (2022) p. 59.

en la opinión del SII, sin una exigencia de vincularlos con los propósitos tenidos a la vista por los contribuyentes.

La elusión, que se inspira en el fraude a la ley, aunque no se explica únicamente a partir de las categorías de esta institución civil, es ante todo una conducta ideada conscientemente y que el derecho le reprocha a un contribuyente, todo lo cual requiere para su calificación atender indefectiblemente al ánimo o intención de eludir, aun cuando este pueda explicarse y por ende determinarse a partir de antecedentes, indicios o efectos de carácter objetivo, intención que no es otra que “el propósito de obtener una ventaja fiscal sin una justificación económica suficiente”¹⁴. Según se explicará, es equivocado el entendimiento de que la elusión, sobre todo a la luz de la normativa chilena, se califica “sin consideración a la intención” del contribuyente como ha señalado el propio SII en su Circular N° 65 de 2015. De nuevo, de ser ello efectivo, devendría en una peligrosa herramienta para la Administración que la habilita a precalificar la elusión, sin hacerse cargo de la intencionalidad de este, poniendo en jaque la presunción de buena fe. Pero incluso más, este trabajo busca develar que esta interpretación supuestamente objetiva de la elusión declarada expresamente por el SII no es tal, pues de forma implícita esta autoridad ha venido considerando el elemento subjetivo, a partir de su jurisprudencia administrativa y de los casos que desarrolla en su Catálogo de Esquemas Tributarios, según se dirá.

La prueba de la subjetividad busca justamente adentrarse en la intención que tuvo el contribuyente para realizar una operación que generó un determinado beneficio tributario, y que considera esencialmente su propósito u objetivo, cuestión que nace en la subjetividad del contribuyente pero que se deja evidenciar a la luz de los negocios realizados y sus efectos. Solo una vez determinado este primer elemento, y a la luz de las razones que el contribuyente argumente y acredite (o bien en su silencio), es posible a la autoridad estimar si el beneficio se explica por razones elusivas o no. Por lo tanto, los elementos subjetivo y objetivo en la elusión no son más que miradas fragmentadas intelectualmente de un solo sistema indisociable de acreditación, pues “ambas pruebas construyen el marco de la valoración, ya que permiten al intérprete encontrar las conexiones entre una operación y el beneficio fiscal que le corresponde”¹⁵.

El presente trabajo tiene entonces el objetivo de analizar el rol de la intencionalidad en la configuración de la elusión tributaria contenida en la NGA chilena, cuestionando críticamente el contenido de la concepción objetiva, y proponiendo una posición intermedia que hace depender conjuntamente las actuales y excluyentes posiciones objetiva y subjetiva. Como hipótesis se postulan que (i) no es posible entender la elusión sin una dimensión subjetiva, de tal manera que los elementos subjetivo y objetivo deben considerarse conjuntamente para acreditar la elusión, siendo el segundo elemento el encargado de dar cuenta de la eventual concurrencia del primero; (ii) que en la elusión contenida en la NGA chilena, y que incluye tan-

¹⁴ EY ABOGADOS (2015) p. 38.

¹⁵ CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (CIAT) (2022) p. 5.

to el abuso de las formas jurídicas como la simulación, existe una mayor demanda del elemento subjetivo, atendida sus particulares definiciones; y (iii) que incluso la interpretación supuestamente objetiva de la elusión declarada expresamente por el SII no es tal, pues de forma implícita esta autoridad ha afirmado también la necesidad de sustentar la calificación a partir de elementos subjetivos, según se dirá.

Dilucidar estas cuestiones es relevante para efectos de permitir que la norma antielusión sea eficaz desde un punto de vista jurídico en su cometido de posibilitar la tributación de aquellas conductas reprochables que califiquen como elusivas, pero siempre con arreglo a un criterio de atribución subjetiva de responsabilidad, pues de lo contrario la norma devendría en una peligrosa herramienta que atentaría en contra de diversos derechos de los contribuyentes, como son la buena fe, libertad económica, debido proceso, entre otros. Por tanto, la observancia de estas precisiones a la hora de configurar la elusión por parte del SII y asimismo de la judicatura, permitirá equilibrar el desafío de justicia que busca resolver la elusión, con el respeto irrestricto a los contribuyentes.

Para desarrollar el trabajo enunciado, se procederá primeramente a ahondar en el análisis de la intencionalidad, partiendo de una revisión genérica de este elemento en las figuras de la civilística en las que se inspira la elusión, como serían el fraude a la ley y la simulación. Enseguida, se analizará la intencionalidad en la elusión desde el Derecho estrictamente tributario, a partir del entendimiento que sobre este aspecto ha tenido la doctrina y el Derecho comparado, especialmente el Derecho español, por el hecho de ser inspiración para la norma antielusión general chilena. Finalmente, se abordará críticamente la norma general antielusión chilena, abordando algunas de sus particularidades y recogiendo el entendimiento de la doctrina y del propio Servicio de Impuestos Internos en relación con el elemento subjetivo.

Es importante señalar que recientemente con fecha 19 de marzo de 2024, fue dictada la primera sentencia declarativa de elusión en Chile, sentencia esta que actualmente se encuentra en proceso de impugnación en instancias superiores¹⁶. En esta sentencia, y sin entrar en un análisis crítico de la misma, efectivamente se destaca la consideración del juez hacia los fines o motivos tenidos en cuenta por el contribuyente para realizar los actos que terminaron siendo calificados como elusivos. Es así que uno de los puntos de prueba consistió precisamente en dilucidar los “motivos más allá de los puramente tributarios que justificaron” los actos realizados. Así también el juez reflexionó en su sentencia acerca de “el motivo racional” para llevar a cabo una serie de actos, concluyendo que de los antecedentes aportados por el contribuyente, “no se pueden apreciar, por más que se busquen, motivos más allá de los puramente tributarios”. Este análisis resalta la importancia de discernir la intención detrás de las acciones, en lugar de simplemente calificar la elusión apenas desde un análisis objetivo de los actos realizados”.

¹⁶ Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Ñuble y la Región del Biobío, 19 de marzo de 2024.

II. LA INTENCIONALIDAD EN LA ELUSIÓN

1. SU FUENTE EN LA CIVILÍSTICA

Como se indicó anteriormente, es importante hacer presente que en la construcción de la elusión han gravitado fuertemente algunas instituciones del Derecho Civil, como son el fraude a la ley y la simulación. Sin embargo, esta inspiración no puede impedirnos reconocer la autonomía de la elusión, pero más importante aún, ello tampoco importa una autorización para soslayar o rehuir a todas las sugerencias de sentido que pudieran ilustrar estas instituciones de la civilística, en beneficio de una adecuada delimitación de la elusión. Lo correcto sería entender que la elusión toma parte de algunos elementos de la civilística, aunque acotando su alcance en la búsqueda de necesidades estrictamente fiscales, sin comprometer la validez de los actos desde el punto de vista civil¹⁷. Así, corresponde considerar esta fuente como una regla útil que permita hallar en estas instituciones algunos elementos comunes e interrogantes, como sería al menos la exigencia de intencionalidad para su concurrencia.

Al respecto, es útil atender la idea de una unidad en el ordenamiento jurídico, de acuerdo con en el pensamiento de Bobbio¹⁸. Esto nos lleva a recoger la vigencia del pensamiento de Massone de que el Derecho Tributario, “si bien regula un conjunto homogéneo de materias y tiene normas y concepciones que le son propias, está íntimamente ligado con el resto del derecho, con el cual forma un solo todo”¹⁹.

Hecha esta prevención, la elusión es una figura compleja de delimitar, todavía más cuando el legislador le ha asignado una definición, la que, en el caso chileno, demanda un mayor esfuerzo de precisión. La elusión es, por cierto, un concepto abstracto e inasible en la dicotomía entre la forma y la sustancia²⁰.

Como definición, la elusión “consiste en evitar la realización del presupuesto de hecho de una norma tributaria de gravamen utilizando para la operación que se pretende realizar una forma o configuración jurídica que no se corresponde con la finalidad perseguida por esta”²¹. Usualmente las legislaciones que recurren a incorporar una NGA en sus ordenamientos jurídicos contemplan dentro de la elusión figuras subsumibles dentro de conceptos tales como el abuso (denominada en España como “Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”) y la simulación, figura esta última, controversial y que suele coincidir con la simulación tanto civil como penal. En el caso chileno, la NGA define la elusión bajo los conceptos de “abuso de las formas jurídicas” y “simulación”, esta última, que correspondería a un supuesto

¹⁷ En España se discutió latamente si acaso la elusión autorizaba a invalidar los actos por la concurrencia de una causa ilícita, atendido que el fraude es justamente un ejemplo de aquella, entendimiento que ha pretendido superarse a través de una separación adecuada entre los alcances tributarios y civiles de la calificación de la elusión. Ver BAGO (2010) pp. 1287; 1296; 1310; 1313.

¹⁸ BOBBIO (1991).

¹⁹ MASSONE (1970) p. 111.

²⁰ PISTONE (1995) p. 12.

²¹ PALAO (2021) p. 153.

de simulación relativa²², aun cuando algunos le han atribuido incluso un alcance más amplio²³.

Desde esa mirada, y en relación con el fraude a la ley, este “persigue, a través de medios indirectos, burlar un precepto legal, de modo tal que este, en la práctica, resulte ineficaz, frustrándose el espíritu de la disposición”²⁴. En esta figura, se ha sostenido que el elemento intencional es parte esencial y que se compondría, según algunos, por el propósito de eludir o burlar la ley y, de acuerdo con otros, por el conocimiento que tiene el agente del obstáculo legal que se opone a la realización del interés protegido²⁵, con lo que desconocer este elemento conduciría al absurdo de existir “fraudes sin fraudes”²⁶. Pero incluso quienes prescinden de este elemento subjetivo, encuentran una dificultad práctica, pues los actos que objetivamente defraudan a la ley suelen realizarse con el ánimo de defraudarla, el cual pudiera no dejar rastro, pero puede estimarse sobre la base de presunciones²⁷. En forma intermedia, se ha planteado que aun cuando no constituiría un requisito del fraude la constancia de un obrar malicioso o intención manifiesta de burlar la ley, siempre será necesario un asiento de culpabilidad²⁸.

En el caso de la simulación el elemento subjetivo es todavía más difícil de desconocer, pues en este “hay también, en cierto modo, una apariencias; las partes no quieren realmente sus efectos típicos, sino que lo utilizan para una finalidad distinta, indirecta”²⁹. En términos civiles, la simulación “consiste en aparentar una declaración de voluntad que no se desea, contando con la aquiescencia de la parte a quien esa declaración va dirigida”³⁰. Por lo que, si bien pareciera tener un reproche subjetivo mayor que el abuso como tipo de elusión, la simulación en materia tributaria “no puede ser sino el resultado del ánimo deliberado del contribuyente de evitar el cumplimiento de una obligación tributaria y, consecuentemente, de una actuación premeditada encaminada a dicho fin”³¹. La simulación, por tanto, no constituye en sí misma un obrar contrario a derecho, sino que adquirirá tal carácter en la medida que mediante ella se pretenda intencionalmente perjudicar a terceros³², como lo ha considerado la Corte Suprema, al colocar “la intención de engañar a terceros” como uno de los elementos fundantes de la simulación³³.

²² Ver Circular SII N° 65 de 23 de julio de 2015.

²³ CATTANEO y BURGOS (2017).

²⁴ VIAL (1991) p. 108.

²⁵ ALCALDE (2023) p. 371.

²⁶ DE BUEN, citado por FUEYO (1991) p. 373.

²⁷ ALBALADEJO (1996) p. 189.

²⁸ PUIG (1957) p. 399.

²⁹ PALAO (2021) p. 130.

³⁰ LEÓN (1963) p. 175.

³¹ YÁÑEZ (2014) p. 245.

³² BOETSCH (2016) p. 123.

³³ Corte Suprema, 22/10/2015.

Ahora bien, y sin el propósito de ahondar aquí en el desarrollo que en el Derecho Civil ha tenido el análisis de la intención subjetiva en los diversos ámbitos en los que esta se manifiesta, es posible sintetizar que la intención como un elemento subjetivo a acreditar efectivamente ha tendido a objetivizarse, y en su lugar "se propone considerar la intención como parte constitutiva de nuestras conductas u omisiones. No tiene sentido hablar de intenciones en forma separada a los actos u omisiones a los cuales se asocia"³⁴.

Pues bien, bajo esta mirada, resultaría acertado entender que la intención de eludir no apelaría a develar el ánimo en tanto "estado mental", aunque tampoco significaría negarle su valor e importancia, pues "la intención se hace indisoluble con el hecho del sujeto"³⁵. Por lo tanto, la intención siempre es necesaria de determinar, aunque inferida de los actos y contratos que un sujeto realice y de sus efectos. Esta nueva visión en ningún caso debe entenderse como una autorización para prescindir de la intención subjetiva, sino más bien como una fórmula razonable y quizás realista de determinarla, entendimiento que debiera explicar asimismo el proceso de objetivación de la elusión ocurrido en España y que buscó superar la visión meramente subjetiva, el cual a su vez resultaría aplicable también a la norma antielusión chilena.

2. LA INTENCIÓN DESDE EL DERECHO TRIBUTARIO

2.1. *El elemento subjetivo*

Para la doctrina, el elemento subjetivo de la elusión es justamente "la intención de ahorrar un impuesto"³⁶, aunque más precisamente, la elusión busca obtener un beneficio tributario por medio de actos o contratos anómalos que no puedan explicarse por una razón de negocios o jurídica relevante. Por lo tanto, lo determinante en la elusión no es el propósito de ahorrar un impuesto, pues como bien ha señalado Palao, este es lícito, pero no lo sería el medio utilizado para lograrlo³⁷. La esencia sería entonces "la objetiva transgresión del Derecho que el fraude produce"³⁸.

En otras palabras, de lo que se trata es de probar un ánimo elusivo a la luz de las explicaciones en torno a los fines tenidos en cuenta por el contribuyente, en consonancia con los actos realizados y los efectos producidos, siendo esencial determinar "si las motivaciones para celebrar el acuerdo exceden las de carácter fiscal o no. Comúnmente esta prueba se formula en relación con el objetivo o propósito que sustenta una transacción"³⁹.

En ese sentido, Palao indica que, en la práctica, el propósito de eludir el impuesto "se tiene que manifestar externamente y lo hará precisamente por medio

³⁴ COLOMA (2016) p. 40.

³⁵ BARAONA (1997) p. 174.

³⁶ BLUMENSTEIN (1954) p. 27

³⁷ PALAO (2021) p. 53.

³⁸ DE CASTRO (1955) p. 611.

³⁹ CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (CIAT) (2022) p. 91.

de ese carácter artificioso del negocio empleado, o sea, por la ausencia de cualquier otra justificación plausible de la vía elegida (el *business purpose* del Derecho anglosajón)”⁴⁰. Sin embargo, y aun siendo elementos que deben ser analizados conjuntamente, es importante distinguir la artificialidad de un negocio escogido de la ausencia de un propósito negocial, pues no por recurrir a un acto impropio o artificioso se debe colegir necesariamente la ausencia de un fin negocial y por ende la búsqueda solo de un fin elusivo; y al revés, no por carecer de dicho fin negocial, se debe inferir que el negocio escogido es artificioso y en ese carácter, deviene en elusivo. Lo correcto sería sostener la impropiedad o artificialidad de los actos escogidos para la búsqueda de un beneficio tributario, ante la ausencia de un razonable propósito negocial o jurídico. Y aquí la autoridad tributaria tiene el deber de explicar y fundamentar suficientemente estos elementos en su requerimiento de elusión ante el juzgador. Más precisamente, se encuentra obligada a justificar la inferencia de la intención elusiva a partir de las circunstancias objetivas, justificando además por qué descarta las explicaciones del contribuyente en torno a los fines o motivos de sus actos.

Por su parte, hemos de señalar que el entendimiento de que no es necesario un “ánimo elusivo”, porque este elemento sería exclusivo de una norma de carácter penal, es una afirmación incorrecta. Lo anterior, atendido que tanto en la elusión como en la evasión existe este ánimo, y técnicamente, ese “ánimo defraudatorio” “no distingue con la necesaria precisión el tipo punitivo del abuso o fraude a la ley en general”⁴¹. Otra cosa distinta es que el ánimo detectado pueda concitar un reproche mayor para configurar alguna sanción de carácter penal.

En el caso de la simulación el aspecto subjetivo es todavía más importante, pues hay un acto querido y otro expresado, todo lo cual hace que no se pueda prescindir de la subjetividad para ligarlos. Esta especie de elusión merece una especial atención debido a su relación con el delito de simulación, pues como se ha advertido, compartiría elementos propios de este último⁴², atendido además la amplitud de las figuras que el tipo penal de evasión tributaria considera, “lo que permite incluir casi cualquier maniobra elusiva”⁴³ en el caso de la simulación. Todo lo anterior importa una dificultad para establecer la delimitación clara entre la elusión y la evasión, con mayor razón si se analiza lo que el legislador chileno entiende por elusión, según se explicará.

2.2. El Derecho español

Es sabida la inspiración que la elusión consagrada en la NGA halló en la legislación española, respecto de la cual es posible apreciar justamente que su ac-

⁴⁰ PALAO (2021) p. 54.

⁴¹ PALAO (2021) p. 164.

⁴² NAVARRO (2021) p. 62.

⁴³ OSORIO y GONZALEZ (2016) pp. 31, 33.

tual normativa habría “evolucionado”⁴⁴ a una mirada más objetiva que subjetiva de la elusión, concretamente con la modificación al artículo 15 de su Ley General Tributaria (LGT) del año 2003. En efecto, España tiene actualmente tres normas para atacar la elusión: la calificación (art. 13 de la LGT), la intitulada “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” (art. 15 de la LGT) y la simulación (art. 16 de la LGT), aunque es la norma del art. 15 de la LGT la que se ha considerado propiamente como la cláusula general antielusión⁴⁵. De acuerdo con la doctrina de ese país, dicha cláusula busca abordar aquellos “casos en que los negocios o situaciones sobre los que versa la calificación presentan unas características anómalas, con rodeos o artificios que permiten concluir que dichos negocios han sido realizados con finalidad elusiva, es decir, con la intención de propiciar su encaje en el supuesto de hecho de una norma más favorable que la que correspondería al negocio usual”⁴⁶. Veamos el art. 15 de la LGT española, en lo pertinente:

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

Esta norma vino a sustituir la cláusula del “fraude a la ley” de la LGT de 1963, para abordar, en lo esencial, el mismo tipo de conductas⁴⁷. Más precisamente, se ha dicho que la norma en análisis “vino a reemplazar al fraude a la ley absorbiendo esta institución”⁴⁸. Es así que esta cláusula general antielusión ya no exigiría el elemento subjetivo que contemplaba el art. 24 de la LGT, al no considerar el “propósito de eludir el pago del tributo”, sino que, en su lugar, atiende a la concurrencia de dos antecedentes objetivos copulativos: i) la utilización de actos o negocios artificiosos o impropios para el resultado obtenido y ii) la ausencia de otros efectos relevantes distintos del ahorro fiscal. Este entendimiento objetivo de la elusión es el que prevalece en la doctrina mayoritaria de ese país, según se explicará.

En relación con el requisito de artificialidad o impropiedad, se ha señalado que en realidad lo que existe allí es justamente la figura denominada “negocio indirecto”, el cual concurre según Tejerizo si “las partes celebran un negocio típico regulado por el ordenamiento jurídico con un fin distinto del que le es propio y específico”, con lo cual, “el negocio indirecto no es más que el procedimiento utilizado

⁴⁴ COLLADO y PATÓN (2008) p. 79.

⁴⁵ LINARES (2004) p. 12; BARREIRO (2019) p. 17.

⁴⁶ PÉREZ (2019) p. 276.

⁴⁷ BARREIRO (2019) p. 20.

⁴⁸ DELGADO (2017) p. 3.

para defraudar la ley”⁴⁹. En ese orden, Palao sostiene que “el negocio indirecto será un negocio en fraude de ley si la finalidad perseguida es eludir la norma fiscal”⁵⁰. Como es posible apreciar, al menos para verificar la concurrencia del requisito de artificialidad o impropiedad, la utilización de un acto o negocio para un fin, denota un análisis subjetivo.

El problema de esta concepción supuestamente objetiva es que la norma adquiere un amplio margen de maniobra a la Administración, a la hora de decidir el carácter artificioso del negocio realizado⁵¹, aun cuando “todas las variantes de cláusulas generales antielusión encierran inevitablemente un amplio margen de discrecionalidad”⁵². Asimismo, cuando se recurre a los elementos objetivos como son la utilización de actos o negocios artificiosos o impropios para el resultado obtenido y la ausencia de otros efectos relevantes distintos del ahorro fiscal, su determinación no es una tarea fácil, pues, por ejemplo, la artificialidad es un rasgo de muchas actividades de planificación fiscal, pero no es necesariamente objetable y a menudo es un rasgo de operaciones sumamente complejas de la vida real⁵³.

Por su parte, y en relación con el requisito de ausencia de efectos relevantes distintos del ahorro fiscal, la doctrina española no es pacífica en orden a si ello supone un test exclusivo de los efectos de los actos o bien un test de la ausencia de un motivo económico válido⁵⁴, este último, que con mayor razón apela, quiérase o no, a una cierta subjetividad del contribuyente, que concretamente se conecta con el propósito tenido a la vista para realizar una determinada operación.

Por lo tanto, al menos para la legislación española, la razón de este tránsito hacia una calificación más bien objetiva obedecería, en palabras de Palao, a una razón más bien práctica, dada la dificultad de acreditar la intención de eludir, y no a un nuevo entendimiento sobre cómo debe calificarse⁵⁵. En nuestra opinión, este debiese ser el correcto entendimiento de la visión objetiva de la elusión a considerar en la legislación chilena, y no aquella que sin más desconoce el elemento subjetivo.

⁴⁹ TEJERIZO (2012) p. 24.

⁵⁰ PALAO (2009) p. 66.

⁵¹ MARTÍNEZ (2019) p. 67.

⁵² PALAO (2021) p. 154.

⁵³ PALAO (2021) p. 145.

⁵⁴ Usando la terminología de PÉREZ (2019) p. 277.

⁵⁵ Según señala PALAO (2021) p. 144, el informe que dio origen a la modificación de la LGT en España en 2003 no rechaza la concepción subjetiva del fraude a la ley, sino que se declara partidario de ella: “el ánimo de eludir el tributo (...) debe existir, y probarse por la Administración, aunque sea mediante indicios”, si bien, “por razones prácticas, es decir, por temor a que sea mal interpretada, en un sentido o en el otro, sugiere que esta esencia subjetiva no se recoja en el texto de la norma. Asimismo, que quizá sea preferible, por razones prácticas, eliminar toda referencia directa a ello, tanto para evitar que se exija con excesivo rigor la prueba de este ánimo, como para evitar, en el polo opuesto, que la mera existencia de un móvil fiscal (que siempre existe, y es en principio legítimo) lleve a pensar que se trata de un fraude de Ley”.

En efecto, es razonable entender que los elementos subjetivos y objetivos deben ir de la mano para un mejor entendimiento de las razones que tuvo el contribuyente, a la luz de los actos y contratos realizados. Así, el elemento objetivo está constituido por "el 'falseamiento' del mecanismo o serie de mecanismos", aunque ese "falseamiento" "debiera modularse por la persecución de un propósito fiscal que pervierte el objeto y finalidad de la norma tributaria (elemento subjetivo), con lo que la desconexión intelectual de ambos elementos es más aparente que real"⁵⁶. Por lo demás, tampoco queda claro qué debe entenderse por "objetivo", pues para la autoridad tributaria una cosa pudiera ser un efecto objetivo y no serlo para el contribuyente y el juez, y viceversa.

En el mismo sentido, aunque si bien no acotado al derecho español, sino que al europeo, Weber sostenía que estos dos elementos subjetivo y objetivo en la práctica aparecen entrelazados y son difíciles de separar⁵⁷, pero por otro lado, que "los motivos en sí mismos no prueban la existencia de abuso, puesto que tienen que fundarse en pruebas objetivas"⁵⁸. Lo razonable entonces es entender que los elementos subjetivo y objetivo afectan a la carga de la prueba, correspondiendo al contribuyente aportar las pruebas relativas a la existencia de una justificación de las operaciones y, luego, a la autoridad tributaria sustentar y fundamentar que concurren los elementos que configuran la elusión. En este sentido, es acertado el entendimiento de Vogenauer de que "la prohibición del abuso no necesita una investigación de la motivación interna de las personas que invocan la norma en cuestión. La práctica abusiva se determinará sobre la base de factores objetivos que constituyan pruebas de las verdaderas razones comerciales de la operación"⁵⁹.

De todo lo dicho hasta ahora, en la legislación española resultaría correcto el entendimiento de De Juan en orden a que existe una "indisociable conexión existente entre el elemento objetivo y subjetivo"⁶⁰. Por lo anterior, y aun cuando se predique en el Derecho español que "el elemento subjetivo ha tendido a desaparecer"⁶¹, ello obedecería a un incorrecto entendimiento del elemento subjetivo en la determinación de la elusión, el cual no puede estar ausente.

Incluso si se admite que el elemento subjetivo se supera en esta legislación por "la ausencia de una finalidad que explique la operación a la luz de sus características objetivas y sus efectos jurídicos económicos"⁶², dicha ausencia de finalidad no es sino justamente la consecuencia de no haber sostenido ni acreditado por el contribuyente la finalidad de sus negocios. De hecho, la prueba objetiva depende justamente de la subjetiva, pues "exige la intervención del contribuyente para

⁵⁶ DE JUAN (2018) p. 27.

⁵⁷ WEBER (2008) p. 397

⁵⁸ SORENSEN (2006) p. 451.

⁵⁹ VOGENAUER (2008) p. 538.

⁶⁰ DE JUAN (2018) p. 29

⁶¹ OSORIO y otros (2022) p. 183; MARÍN (2009).

⁶² OSORIO y otros (2022) p. 184.

aportar pruebas que consideren que, aunque la finalidad principal o una de las finalidades principales de la operación esté orientada al impuesto, la obtención del beneficio fiscal no sería contraria al objeto y la finalidad de la disposición que otorga el beneficio”⁶³.

III. LA NORMA ANTELUSIÓN CHILENA

1. LA INTENCIONALIDAD EN LA NGA CHILENA

Para la Administración tributaria chilena, la elusión se define como “aquella conducta que busca dejar sin aplicación la ley tributaria a través del abuso de las formas jurídicas o la simulación”⁶⁴. Lo anterior es consistente con la NGA, que define precisamente la elusión por medio de dos figuras: el “abuso de las formas jurídicas” y la “simulación”.

Específicamente, la ley señala que se entenderá que existe abuso

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...⁶⁵.

A su turno, que existirá 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”⁶⁶.

La NGA chilena toma elementos fundamentales de la norma antielusión española, pero se diferencia de ella en cuestiones no menos relevantes. Para efectos de este análisis sobre la intencionalidad, se destaca el reconocimiento de la simulación como una especie de elusión, figura aquella que para su configuración depende más patentemente del elemento subjetivo, según se dirá. En el caso del abuso de las formas jurídicas, merece una especial atención el hecho de que solamente pareciera atender a los resultados o efectos relevantes que un determinado acto o conjunto de actos provoque —efectos en el contribuyente o en un tercero—, atendido que, a diferencia de la normativa española, no se incorporó el segundo requisito consistente en que los actos realizados “sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido”, cuestión que depende esencialmente de una prospección a la intención o finalidad tenida en cuenta por el contribuyente. La supresión de este elemento relativo a la artificiosidad, que justamente sería el

⁶³ CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (CIAT) (2022) p. 99.

⁶⁴ Circular SII N° 65 de 2025.

⁶⁵ Art. 4° ter, Código Tributario.

⁶⁶ Art. 4° quáter, Código Tributario.

elemento determinante para calificar la elusión si se considera cómo están planteadas las diversas NGA en el mundo, y como acertadamente denuncia Osorio, de no construirla jurisprudencialmente, se corre el riesgo no poder distinguir con precisión mínima el límite entre el ahorro fiscal legítimo y el abuso, y además amplía sustancialmente el ámbito de aplicación de la NGA con amplios espacios de discrecionalidad tanto al SII como a los tribunales⁶⁷. Con todo, pareciera que el propio SII igualmente considera este elemento de artificialidad en el análisis de la elusión, aun cuando no se encuentre expresamente establecida en la ley, al considerar en su interpretación administrativa que “el contribuyente no podrá imputar tales efectos si, con abuso o simulación, se ha amparado artificiosa o indebidamente en la norma de cobertura”⁶⁸.

Las particularidades descritas con las que el legislador chileno terminó dotando a la elusión, por un lado, al incorporar dentro de ella a la simulación, y por otro, configurando imprecisamente al abuso de las formas jurídicas, justifica todavía más la necesidad de considerar la intencionalidad en el contribuyente. En el caso de la simulación, porque su configuración depende necesariamente de una mirada a la intencionalidad de esconder algo, y en el caso del abuso, porque no es posible predicarla simplemente a partir de un análisis particular de la Autoridad en torno a la falta de relevancia de efectos jurídicos o económicos, debiendo prospectar indisponiblemente los motivos o fines tenidos por el contribuyente para obrar de determinada manera.

Con todo, y en relación con el requisito de intencionalidad, el SII, por medio de la Circular N° 65 de 2015, interpretó que:

una de las diferencias esenciales entre las normas legales destinadas a la sanción de conductas evasivas, entendidas estas como aquellas constitutivas de delitos tributarios, y las establecidas para el control de la elusión, sean estas especiales o generales, *consiste en que la aplicación de estas últimas no depende de la existencia o prueba del dolo o malicia.*

Continuó señalando el SII que:

por ejemplo, este Servicio puede tasar precios o valores, controvertir la deducción de ciertos gastos, aplicar las normas sobre precios de transferencia o incluso aplicar las facultades que le

⁶⁷ OSORIO y otros (2022) pp. 241 y 294.

⁶⁸ Circular SII N° 65 de 2025. Más precisamente, el SII ha interpretado en esta Circular que “lo que ocurre en los diversos modos de abusar de las formas jurídicas, es que las figuras contractuales se retuercen con el fin de sustraerse de la aplicación de la ley tributaria, cuestiones que pueden ser de difícil determinación”, para lo cual exige a sus funcionarios considerar en el análisis de la elusión aspectos como el de “Recopilar la mayor cantidad de antecedentes, huellas o indicios claros que permitan postular que las formas jurídicas empleadas por el contribuyente para acogerse a cierto hecho imponible más favorable son solo aparentes o que el uso de figuras propias del derecho privado busca evitar las consecuencias tributarias previstas por el legislador para determinados negocios o actos jurídicos como expresión de capacidad contributiva de los contribuyentes”.

concede la nueva NGA, sin consideración a la intención o dolo del contribuyente que pactó o determinó los precios o valores, rebajó el gasto o llevo a cabo los actos abusivos o simulados.

En relación con la NGA, este organismo agregó además en dicha circular que se “establece un criterio objetivo y no un análisis de las intenciones o fines que pudieron tener los contribuyentes”, y que “en general, las normas legales señaladas prescinden de los elementos subjetivos que son usualmente utilizados en el derecho infraccional o penal, en cuanto carece de relevancia la determinación de la culpa o dolo para los fines de su aplicación”. Finalmente, refuerza esta idea al señalar que “es evidente aquí que nada tiene que ver el recurso a institutos propios de otras ramas del derecho, o más bien relacionados con las esferas del derecho penal o infraccional, como por ejemplo, el dolo o la culpa”.

En la doctrina nacional encontramos algunos autores que defienden la posición objetiva de la elusión planteada por el SII, aun cuando según lo que se dirá, dicha posición fiscal igualmente considera, en nuestra opinión, el elemento subjetivo. En ese sentido, Navarro expone que “la intencionalidad no es un elemento que se deba probar, ya que el legislador efectúa una ponderación *a priori* en cuanto a la posición anímica del contribuyente”, por lo que “no resulta legalmente necesario examinar la malicia en la actuación del contribuyente (...) ya que el Código entiende que el contribuyente actuó de mala fe”⁶⁹. Luego, y en un trabajo posterior, Navarro confirma su posición concluyendo que “ni el abuso de las formas jurídicas ni la simulación incorporan elementos subjetivos que deban ser acreditados por el SII”⁷⁰.

En relación con este último punto, nos parece importante precisar que la mala fe de quien elude es una cuestión que solo se verifica como consecuencia de haber develado la elusión, pero no antes, con lo cual no sería correcto afirmar que es posible prescindir de la intencionalidad en el análisis porque el contribuyente de quien recién se sospecha una actuación elusiva ha actuado de mala fe. En otras palabras, la mala fe debe ser la consecuencia de dar por cierta la ausencia de efectos relevantes distintos del tributario que expliquen el uso artificial o impropio de un determinado negocio jurídico, hechos estos que solo podrán afirmarse a la luz de la falta de acreditación fehaciente de un propósito negocial por parte del contribuyente. Este entendimiento se ajustaría mejor a la necesidad de observar la buena fe, así como a la de entender la elusión como una conducta reprochable e ilegítima. Concordamos en este punto con Boetsch, quien insiste en que “todo análisis de la buena fe siempre va a imponer realizar una revisión de orden subjetivo”⁷¹. Más precisamente, acreditado que el contribuyente pudo razonablemente optar por las formas utilizadas justamente para obtener una finalidad extratributaria relevante, se debe dar por excluida la existencia de elusión, objetiva y subjetivamente, pues esa búsqueda ha sido la motivación del autor.

⁶⁹ NAVARRO (2021) pp. 228-229.

⁷⁰ NAVARRO (2022) p. 156.

⁷¹ BOETSCH (2016) p. 169.

A mayor abundamiento, el propio SII ha señalado que la presunción legal de buena fe del contribuyente:

se trata de una buena fe susceptible de ser desvirtuada con causales objetivas, a saber; la constatación del abuso o simulación, que más que atender a elementos de tipo subjetivo o intencional, atienden a la disparidad entre los hechos o actos que han sido relevados por el legislador al estándar de dar nacimiento a la obligación tributaria, con la forma que los ampara⁷².

Esta última precisión del SII, en nuestra opinión, en ningún caso debiera entenderse como un pasaporte para prescindir del elemento intencional, como pudiera pensarse, sino que simplemente un deber de determinar la intención elusiva, pero a partir del análisis objetivo de los actos realizados y de las razones que aporte y acredite el contribuyente.

La buena fe que la ley presume significa “la buena fe que precedió a la selección de un determinado tipo negocial, de cara al tratamiento tributario que la ley le acuerda”⁷³. En efecto, la presunción de buena fe de acuerdo con la ley “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”⁷⁴, debiendo su sentido apuntar más bien a presumir la buena fe en cuanto a una intención legítima y no elusiva en sus operaciones. Lo anterior se refrenda por la otra disposición del Código Tributario contenida en los derechos de los contribuyentes, cuando garantiza “que se presuma que el contribuyente actúa de buena fe”⁷⁵, es decir, actúa bajo motivos no elusivos.

Por su parte, Saffie ha sostenido que el abuso de las formas jurídicas “no requiere que se abuse maliciosamente de las normas sino que se actúe contra el propósito de las mismas”⁷⁶, lo cual es correcto si dicha distinción se hace para extraer la elusión de los tipos penales que sí requieren un dolo directo, pero sería incorrecto si entendemos que el actuar contra el propósito de una norma indudablemente importa una malicia, si bien menos exigente desde el punto de vista de su acreditación, pues ya hablar de “abuso” denota un hacer “injusto e indebido”⁷⁷, todo ello en la forma que además precisa la ley. Luego, este mismo autor ha señalado que la NGA permite definir objetivamente la elusión y no subjetivamente, agregando que:

una de las dificultades de la cláusula general anti elusión en el derecho comparado (...) es que no son aplicables porque exigen probar el estado mental de eludir, cuestión de suyo compleja en operaciones que tienen apariencia de legalidad”, motivo por el cual “las definiciones de abuso y de simulación que se introdujeron en la reforma tributaria del año 2014

⁷² Circular N° 65.

⁷³ OSORIO y GONZÁLEZ (2016) p. 171.

⁷⁴ Art. 4, Código Tributario.

⁷⁵ Art. 8 bis.

⁷⁶ CHILE, Historia de la ley N° 20.899, p. 416.

⁷⁷ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2014) voz “abusar”.

son objetivas, es decir, *no atienden a la buena fe subjetiva, y buscan desentrañar las razones que están detrás de un determinado beneficio*. Eso explica, por ejemplo, que el abuso esté definido en términos objetivos, como la no generación de efectos jurídicos o económicos distintos de los tributarios⁷⁸.

Sin embargo, también ha señalado que el único caso en que una determinada operación podría considerarse elusiva “es si formara parte de una gran operación con múltiples actos *con un objetivo elusivo*” [énfasis agregado]⁷⁹, todo lo cual denota la imposibilidad de disociar lo subjetivo en la elusión, en tanto se trata de una conducta que el legislador resolvió reprochar.

El pensamiento de Saffie deja en evidencia en nuestra opinión la necesidad de develar la motivación elusiva, si consideramos que el fin que indica de la NGA es “desentrañar las razones que están detrás de un determinado beneficio”, y no simplemente analizar objetivamente la ausencia de efectos relevantes distintos del tributario. Ello, pues la intención elusiva justamente tiene que ver con la finalidad tenida en vista a la hora de decidir realizar una determinada operación, y si acaso dicha finalidad atenta contra el propósito de una norma. Por otro lado, afirmar que la NGA no atiende a la buena fe subjetiva entraña un riesgo, pues la doctrina no es pacífica en torno a la validez de la distinción entre buena fe objetiva y subjetiva, pues existiría una posición mayoritaria que entiende que la buena fe es una sola⁸⁰, con lo cual, si afirmamos que la elusión es un atentado a la buena fe objetiva, igualmente se está considerando la intención de infringir dicho principio.

Por otro lado, Osorio también comparte la idea de que la NGA chilena se plantea en términos objetivos, pues lo que interesa en su concepto, “es que los efectos, objetivamente considerados, sean o no relevantes”, y que “ni siquiera es necesario que el contribuyente busque los resultados, económicos o comerciales”⁸¹. Al respecto, nos parece importante insistir en que el análisis de la elusión considera indudablemente las razones tenidas a la vista por el contribuyente, y por lo tanto no es posible concluir la elusión únicamente a partir de un análisis objetivo de la relevancia de los efectos de los actos, sin considerar tales razones, pues por lo demás, la relevancia de los efectos también es una cuestión en algún grado subjetiva. Si en el concepto de este autor, “lo que gatilla la norma es que la operación no tenga justificación comercial”⁸², su consideración no puede sino analizarse primeramente a la luz de las razones o motivos tenidos en cuenta por el contribuyente y que se expresan en los fines de los actos y contratos celebrados y sus efectos.

En una posición un poco más intermedia, Matus ha indicado que en los casos de elusión, no se incumple la obligación tributaria, sino que ella se evita mañosamente.

⁷⁸ CHILE, Historia de la ley N° 21.210, p. 1438.

⁷⁹ CHILE, Historia de la ley N° 20.899, p. 439.

⁸⁰ PEÑAILILLO (2006) pp. 52-53.

⁸¹ OSORIO y otros (2022) p. 301.

⁸² OSORIO y otros (2022) p. 310.

mente⁸³. También, que en ambas hipótesis (elusión y evasión) subyace una intención de burlar el pago de impuestos, y calificarlo de objetivo o subjetivo resultaría muchas veces un tanto antojadizo para quien tiene el monopolio de la acción⁸⁴. También Yáñez ha sostenido que la elusión de los hechos gravados sería una hipótesis de actuación de mala fe en materia tributaria, lo que equivale a ser una actuación dolosa, con todo el reproche jurídico que tal calificación implica⁸⁵, y que este dolo podría derivar jurisprudencialmente a concebirse como un tipo de dolo especial o “administrativo”⁸⁶.

Por su parte, Boetsch esgrime las razones para entender que la elusión constituye un régimen subjetivo y no objetivo, y que se pueden sintetizar de la siguiente manera:

- i. La elusión se funda en un obrar culpable, aplicándosele en consecuencia todo el estatuto de responsabilidad subjetiva, que es la regla general en materia de responsabilidad;
- ii. La buena fe siempre posee componentes de orden objetivo y subjetivo;
- iii. Para establecer la naturaleza jurídica de un acto, siempre se deberá acudir al objeto del negocio jurídico, y especialmente a su causa o motivo;
- iv. La historia fidedigna de la ley que incorporó la NGA y, asimismo, la jurisprudencia administrativa del SII dan cuenta de dicho régimen subjetivo;
- v. Si la elusión tiene sanciones (multas), es justamente porque hay un reproche.

Al respecto, nos parece que las razones que expone Boetsch son correctas, si bien no pueden llevarnos a concluir que la elusión es, al contrario de la posición del SII, un estatuto regido bajo un régimen excluyentemente subjetivo, posición que abraza este autor al concluir que la NGA “tiene una naturaleza esencialmente subjetiva, y en caso alguno objetiva”⁸⁷. Ello, pues efectivamente dicho entendimiento, al igual que uno excluyentemente objetivo, dificulta la comprensión de lo que debe ser una norma antielusión, restándole eficacia y generando incerteza jurídica. Lo correcto debe ser entender que la norma demanda necesariamente una conjugación sincrética de ambos elementos subjetivo y objetivo. En efecto, más allá de la dificultad de dilucidar los motivos, “ninguna norma puede depender para su aplicación de la mera afirmación por parte del contribuyente de la finalidad subyacente a sus actos. La afirmación debe poder sostenerse mediante una valoración objetiva de todas las circunstancias y pruebas que la rodean”⁸⁸. De ahí la necesidad de encontrar una necesaria vinculación inescindible entre ambos elementos.

⁸³ MATUS (2017) p. 70.

⁸⁴ MATUS (2017) p. 81.

⁸⁵ YÁÑEZ (2014) p. 239.

⁸⁶ YÁÑEZ (2014) p. 239. También este autor agrega que el abuso es “consciente” (p. 242).

⁸⁷ BOETSCH (2016) p. 174.

⁸⁸ INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES (1997) p. 39.

En el caso de la simulación, Vergara sostiene que el acuerdo para engañar es requisito para su configuración⁸⁹. Por su parte, Boetsch sostiene que la simulación, incluida la civil, es esencialmente subjetiva⁹⁰, pues uno de los requisitos de la simulación es, justamente, el ánimo de engañar a terceros, en este caso, al Fisco. Más propiamente centrado en lo tributario, Avilés sostiene que en la simulación tributaria “se trata de un comportamiento con una fase objetiva –negocio aparente y negocio real, de existir– y una fase subjetiva, consistente precisamente en la finalidad consciente y perseguida, primordialmente, de disminuir la carga tributaria”⁹¹. Así también Yáñez plantea que en la simulación se “requiere de un análisis normalmente centrado en los efectos de dichos actos, y, por ende, supone usualmente calificar la intención de las partes, lo que dota al reproche de una cuota de subjetividad que termina aminorando su gravedad”⁹².

De todo lo dicho, es posible afirmar con propiedad que la elusión es un reproche subjetivo, y por tanto es un elemento que considerar y acreditar suficientemente por parte de la Autoridad, pues importa además un cuestionamiento a su buena fe, cuya desvirtuación debe probarse fehacientemente.

Cabe tener en cuenta especialmente que los conceptos de “abusar” y de “simular” presuponen intención y tienen en su esencia una carga de ilegitimidad e imputación, y desconocerlo para que la Autoridad ahorre esfuerzos en acreditar la elusión significa simplemente atribuirle ilegalmente una carga probatoria al contribuyente, lo cual implícitamente sería una especie de desconocimiento de la buena fe presumida por la ley. En ambos supuestos de elusión, hay una intención de valerse de un resquicio legal para obtener una ventaja tributaria por medio de la realización de actos que no produzcan efectos relevantes distintos de los tributarios.

Esta subjetividad se refuerza si se entiende que la NGA requiere, justamente, que el contribuyente aporte y acredite razones distintas de las tributarias para sortear la sospecha de elusión. La misma idea se aprecia cuando se entiende adecuadamente la denominada “economía de opción”, pues permite al contribuyente esgrimir argumentos y pruebas en favor de justificar su “razonable opción”, lo cual demanda la búsqueda de una finalidad negocial.

Asimismo, en la calificación jurídica de los actos y contratos del contribuyente, es “inconcuso que una resolución acertada comenzará por investigar cuál fue la voluntad que declararon efectivamente las partes al contratar”⁹³, no obstante, se comparte el criterio de que en la calificación de la elusión la Administración no necesariamente queda sometida a la calificación de los particulares⁹⁴. En consecuencia, la calificación de la elusión no considera apenas un silogismo entre el beneficio y

⁸⁹ VERGARA (2016) p. 249.

⁹⁰ BOETSCH (2016) p 131.

⁹¹ AVILÉS (2014) p. 225.

⁹² YÁÑEZ (2014) p. 235.

⁹³ LÓPEZ (2019) p. 543.

⁹⁴ OSORIO y otros (2022) p. 275.

la falta de efectos económicos o jurídicos relevantes, sin consideración alguna a las motivaciones del contribuyente.

2. EL “TEST DE RELEVANCIA” EN EL ABUSO DE LAS FORMAS JURÍDICAS, Y SU VÍNCULO CON LA DOCTRINA DEL PROPÓSITO NEGOCIAL O *BUSINESS PURPOSE*

Tratándose del abuso de las formas jurídicas, la NGA configura la elusión cuando los actos o negocios realizados “no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios”. Este denominado “test de relevancia” considera la ausencia de resultados o efectos no solo económicos, sino también jurídicos, efecto este último de atributos difusos que, sin duda, amplía el espectro de explicaciones que, en tanto relevantes, pudieran hacer caer la pretensión de la Autoridad de perseguir una elusión. Más amplio queda todavía con la posibilidad de que dichos resultados o efectos recaigan no solo en el contribuyente, sino en un tercero, quien no necesariamente debiera ser la contraparte de un determinado negocio jurídico, sino también intervinientes indirectos.

Este “test de relevancia”, tiene un evidente parecido con el contemplado en la norma española⁹⁵, el cual a su turno reproduce el principio del propósito comercial, de los motivos económicos válidos o *business purpose*⁹⁶.

Este principio, *business purpose*, se originó jurisprudencialmente en los Estados Unidos, y atiende a la “finalidad de un negocio”, y de acuerdo con cierta doctrina autorizada, este principio “no es más que una modalidad de interpretación teleológica de las normas tributarias”⁹⁷. Bajo esta doctrina se distingue entre “fin” y “motivo”, “este es ‘la razón por la cual’, aquél la ‘meta’ o ‘finalidad a la vista’”⁹⁸. Sin embargo, este principio es controversial, y “no siempre es evidente la asimilación de la contraposición *motive-purpose* con la de motivo-causa”⁹⁹. De hecho, y como enseña Rosembuj:

originariamente [con Gregory] la doctrina del *business purpose* pudo dar espacio a una cierta ambigüedad porque dejando de lado los motivos del contribuyente, parecía centrada en la operación objetivamente, cuya realización obedecía al ahorro fiscal que se hubiera conseguido si su forma fuera respetada (...) [a]ctualmente, el *business purpose* implica un escrutinio judicial subjetivo, esto es, si el contribuyente realiza el hecho jurídico relevante con fines exclusiva o prevalentemente fiscales o, al contrario, con finalidad económica¹⁰⁰.

⁹⁵ OSORIO y otros (2022) p. 297.

⁹⁶ PALAO (2021) p. 168.

⁹⁷ VANDERWOLK (2002) pp. 75 y 76.

⁹⁸ PALAO (2021) p. 305.

⁹⁹ MARIN (2009) p. 38.

¹⁰⁰ ROSEMBUJ (2008) p. 25.

Esta doctrina se vincula con otras, como son el principio de la *substance over form* cuya finalidad es que la naturaleza de las operaciones prevalezca sobre su forma jurídica; la doctrina de la *step* o *composite transactions* que postula la calificación conjunta de distintos negocios formalmente independientes cuando existe un plan preconcebido de llevarlos a cabo todos y en un orden determinado para conseguir un determinado resultado; y la expresión *tax sham* que suele referirse a operaciones simuladas en el sentido de operaciones no reales¹⁰¹.

A partir de la codificación de la NGA en los Estados Unidos de América en 2010, por medio del art. 7701 del *Internal Revenue Code* incorporado en la reforma fiscal de ese año, en ella se recoge un enfoque denominado “cumulativo”, lo que exige un análisis de los “efectos objetivos” de la operación sobre la situación económica del contribuyente, además del análisis de los “motivos subjetivos” del contribuyente para realizar la operación¹⁰². Bajo este entendimiento, se exige que el contribuyente demuestre tanto la sustancia económica de la operación (aspecto objetivo) como el propósito empresarial o comercial de la misma (aspecto subjetivo). Con todo, y como precisa MCMAHON, “a pesar de que la motivación subjetiva del contribuyente puede ser pertinente para la existencia de una finalidad no fiscal frente a una exclusiva finalidad fiscal, la realidad objetiva de la operación es lo relevante para determinar si la operación en sí misma posee alguna sustancia”¹⁰³.

Esta misma filosofía se ha considerado en la Comunidad Europea en el Anteproyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, de transposición de las Directivas (UE) 2016/1164 (o *Anti Tax Avoidance Directive*), cuyo objetivo es la incorporación al ordenamiento interno del Derecho de la UE en el ámbito de las prácticas de elusión fiscal y de los mecanismos de resolución de litigios fiscales. Allí, se sugirió una regla que pareciera enfatizar el aspecto subjetivo al considerar cuando un mecanismo o serie de mecanismos se hayan establecido “teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable”.

Al respecto, es importante distinguir entre el principio en comento y el de “sustancia sobre forma”, pues el primero atiende a la finalidad comercial de una operación, mientras que el segundo atiende a los efectos económicos y jurídicos que aquella genere, y que consideraría un análisis más objetivo. En nuestro caso, la NGA si bien pareciera concentrarse en los efectos y por lo tanto encasillarse en el principio de sustancia sobre forma, lo cierto es que no, pues dicho efecto no puede concluirse sin consideración a la justificación que el contribuyente aporte sobre los fines comerciales de la operación que se analice, aspecto que ineludiblemente apela a un aspecto subjetivo. En efecto, el contribuyente deberá dar cuenta de que se buscó y obtuvo un efecto económico o jurídico igual de relevante que el tributario.

¹⁰¹ MARIN (2009) p. 121.

¹⁰² CALDERÓN y RUIZ (2010) p. 103.

¹⁰³ MCMAHON (2008) p. 63.

En consecuencia, parece razonable exigir que en la calificación de la elusión se considere la aplicación del “test conjuntivo” entre sustancia y propósito negocial, que utiliza la norma norteamericana, pues de esa manera se hace efectiva la necesaria vinculación entre los motivos negociales y los efectos de los actos y negocios realizados.

Con todo, la aplicación de este principio del *business purpose* “entraña, pues, un sopesar los motivos económicos o de negocios, por un lado, y la finalidad de elusión, por otro”¹⁰⁴. Y si bien pueden establecerse parámetros para deducir la finalidad, como sería la razonabilidad, ello siempre supone la acreditación de los motivos¹⁰⁵. La intención, al igual que el dolo, “por regla general será un hecho desconocido que debe ser deducido de antecedentes o circunstancias conocidas”¹⁰⁶. Por lo tanto, si la NGA considera que existe elusión cuando la operación carezca de efectos relevantes distintos del tributario, lo correcto sería prospectar primero la intención del contribuyente para llevar a cabo sus operaciones, y de tales intenciones, debidamente acreditadas o en ausencia de dicha acreditación, concluir que la operación es verdaderamente elusiva. Esta intención, no es otra que la finalidad buscada por medio uno o más actos o negocios jurídicos.

Cabe agregar que, como también lo ha visibilizado MARTÍNEZ¹⁰⁷, en la propia jurisprudencia administrativa se considera el elemento intencional en el análisis de un eventual caso de elusión, todo lo cual daría cuenta de que la visión objetiva planteada por el SII al menos en la Circular N° 65 no es una visión que, de acuerdo con sus propias declaraciones iniciales, prescinda de la intención del contribuyente. Por lo tanto, resultaría correcto afirmar que en la práctica ni siquiera el propio SII es defensor de una visión meramente objetiva como parece desprenderse expresamente de la lectura de dicha Circular, dado que, al analizar algunas interpretaciones, así como su propio análisis en el Catálogo de Esquemas Tributarios, siempre apela a analizar el fin tenido a la vista por el contribuyente. En efecto, como ocurre con el caso N° 71 contemplado en el CET, relativo al uso indebido de una franquicia tributaria, el SII señala que el esquema realizado por el contribuyente “podría ser impugnado si se determina que este fue utilizado con la intención de obtener la devolución del remanente de crédito fiscal”. Misma idea cuando en el caso N° 45 el SII establece que “Se analizarán las razones que justifiquen el cambio en el modelo normal de negocios de ‘C’ y que esto no haya tenido como finalidad aprovechar la franquicia tributaria que tendría ‘B’. Se verificará la exención a favor de ‘B’ y si acaso existen motivos –por ejemplo, de seguridad pública– que en definitiva justifiquen que ‘B’ –en vez de ‘C’– realicen la importación de los bienes muebles adquiridos”. También en el caso 58, cuando señala:

¹⁰⁴ PALAO (2021) p. 320.

¹⁰⁵ Como ocurre con el análisis de la razón de negocios en el convenio multilateral de la OCDE. Ver VERGARA (2020).

¹⁰⁶ VERGARA (2020) p. 52.

¹⁰⁷ MARTÍNEZ (2022).

En el mismo sentido, se considerarán las razones tenidas en cuenta para determinar la cantidad de acciones que componen cada serie; los motivos para definir las condiciones bajo las cuales se mantienen vigentes las distintas series de acciones pactadas; la determinación de la relación de canje establecida para el caso que acciones preferentes pasen a ser acciones ordinarias sin preferencias ni privilegios, entre otros. Se observará la relación existente entre las partes que celebran el conjunto de actos objeto de revisión. Se evaluarán las razones comerciales, económicas, financieras o patrimoniales para que las partes acepten que se genere una desproporción entre el capital y el derecho sobre las utilidades, especialmente respecto de aquellas acciones que originalmente tenían preferencias, y que por distintas circunstancias pasan a ser acciones ordinarias, con menor derecho sobre las utilidades y capital.

A mayor abundamiento, en el Oficio Ordinario N° 4 de 2021, el SII sospecha la elusión de una determinada figura, al estimar que “el conjunto de actos o negocios jurídicos que plantea en su consulta *no acreditan las finalidades jurídicas y económicas declaradas*” [énfasis agregado]. Este es, en nuestra opinión, el correcto entendimiento de la relación entre los aspectos subjetivos y objetivos de la elusión, que ojalá se asiente también en la doctrina y la jurisprudencia judicial que se dicte en el futuro.

IV. CONCLUSIONES

El presente trabajo ha tenido el objetivo de analizar críticamente la concepción objetiva de la elusión según la norma general antielusión chilena, cuestionando que aquella pueda calificarse prescindiendo de la intención de eludir, bastándole a la Autoridad un análisis meramente objetivo de los actos y negocios realizados, así como de sus efectos. Incluso ha sido posible develar que aun cuando el propio SII ha interpretado expresamente en la Circular N° 65 de 2015 que la elusión prescinde de la exigencia de acreditar la intencionalidad, malicia o “ánimo elusivo” del contribuyente, también ha interpretado y sostenido en su jurisprudencia administrativa la necesidad de sustentar la calificación considerando los motivos o fines tenidos a la vista por los contribuyentes.

La intención de eludir es un elemento determinante e indispensable a la hora de calificar la elusión, y por lo tanto, la NGA no puede utilizarse despreciando esta dimensión subjetiva. Menos todavía cuando según la NGA chilena se considera a la simulación como una especie de elusión, con su definición esencialmente subjetiva; y asimismo, al abuso de las formas jurídicas, el cual depende sustancialmente de dicho elemento para explicar la artificiosidad o impropiedad, así como la ausencia de efectos relevantes distintos del tributario. Por lo tanto, el desafío es definir cómo acreditar dicha intención elusiva en términos realistas, tomando en cuenta la dificultad de acreditar meras intenciones.

Lo anterior no significa inclinarse fácilmente por una posición subjetiva, pues efectivamente dicho entendimiento, al igual que uno excluyentemente objetivo,

impide reconocer la necesaria complementación de ambos aspectos en el análisis elusivo de una determinada operación.

De esta manera, la artificialidad y la ausencia de efectos relevantes distintos del tributario en el caso del abuso no son elementos superadores de la intención de eludir, sino que más bien son los elementos de prospección y verificación de la misma, lo que es distinto. Con ello, los elementos subjetivo y objetivo no son compartimentos estancos, sino que elementos que conjuntamente deben atenderse para determinar la elusividad de una operación, siendo el segundo el encargado de verificar la eventual concurrencia del primero. Una vez acreditada una finalidad jurídica o económica relevante distinta de la tributaria, ya no es posible insistir en inferir alguna intención elusiva.

El ánimo elusivo forma parte inescindible del análisis, solo que será posible inferirlo de los actos y negocios realizados, fundamentalmente como consecuencia de la falta de acreditación de un propósito negocial. Este es en nuestro entendimiento el verdadero sentido de la concepción denominada objetiva de la elusión. Y ante ello, la Autoridad tributaria tiene el deber de fundar suficientemente su pretensión, justificando la inferencia de la intención elusiva a partir de las circunstancias objetivas, justificando además por qué descarta las explicaciones del contribuyente en torno a los fines o motivos de sus actos. Con todo, es el juez el responsable de hacer carne el correcto entendimiento de la norma antielusión, y quien pudiera cuestionar una posición excluyentemente subjetiva u objetiva de la misma.

Por lo tanto, y como lo aconseja el CIAT, un correcto entendimiento de la NGA debiera considerar, en primer lugar, un análisis de los propósitos o fines de un determinado acto o negocio; y en segundo lugar, para el caso de determinarse que no hubo un fin negocial sino meramente tributario –y descartando además el recurso a una razonable opción o “economía de opción” entregada por el legislador–, proceder a analizar que el beneficio obtenido no sea contrario al objeto y finalidad de la norma que otorga el beneficio, elemento este último que debe considerar el análisis del fin tenido en vista por el legislador a la hora de conceder un determinado beneficio tributario¹⁰⁸. Transversal a todo este análisis, será necesario recurrir entonces a las explicaciones y antecedentes que aporte el contribuyente a fin de dilucidar sus propios propósitos o fines, todo lo cual se verificará a la luz de los actos efectivamente realizados y de sus efectos.

Finalmente, la razón de negocio es un concepto que ayuda a dilucidar una intención negocial, y que debe apoyarse en un correcto entendimiento del principio o doctrina del *business purpose*, que considera indisociablemente el elemento subjetivo en la calificación de la elusión.

BIBLIOGRAFÍA CITADA

ALBALADEJO, Manuel (1996): *Derecho Civil*, Tomo I, vol. I (Barcelona, Bosch Editor).

¹⁰⁸ CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (CIAT) (2022).

- ALCALDE RODRÍGUEZ, Enrique (2023): *Desacuerdos entre voluntad real y declarada. Vicios del consentimiento, simulación, fraude a la ley y causa de los contratos* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor (2014): *Legalidad tributaria y mecanismos anti elusión* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile, segunda edición).
- BAGO ORIA, Blanca (2010): "Dos visiones de la causa jurídica: el derecho fiscal y el derecho privado", *Anuario de Derecho Civil*, tomo LXIII, Fascículo III: pp. 1285-1319.
- BARAONA GONZÁLEZ, Jorge (1997): "Responsabilidad contractual y factores de imputación de daños: apuntes para una relectura en clave objetiva", *Revista Chilena de Derecho*, vol. 24, N° 1: pp. 151-177.
- BARREIRO CARRIL, María (2019): "La cláusula general antiabuso en España. ¿Es necesaria una transposición expresa de la GAAR establecida en la ATAD al ordenamiento tributario español?", *Studi Tributari Europei*, vol. 9: pp. 1-36.
- BLUMENSTEIN, Ernst (1954): *Sistema di Diritto delle Imposte* (trad. Franceso Forte, Milano, Giuffré).
- BOETSCH GILLET, Cristián (2016): *La norma general antielusión. Análisis desde la perspectiva del Derecho Privado* (Santiago de Chile, Ediciones Universidad Católica de Chile).
- BOBBIO, Norberto (1991): *Teoría General del Derecho* (Trad. Eduardo Roza Acuña, Madrid, Editorial Debate).
- CALDERÓN CARRERO, José y RUIZ ALMENDRAL, Violeta (2010): "La Codificación de la 'Doctrina de la Sustancia Económica' en EE.UU. como Nuevo Modelo de Norma General Anti-abuso: la Tendencia hacia el 'Sustancialismo'", *Revista Direito Tributário Atual*, N° 24: pp. 91-123.
- CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (CIAT) (2022): *Juego de Herramientas para el Diseño y la Aplicación Efectiva de Normas Generales Anti-Abuso Nacionales e Internacionales*. Disponible en <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5803> Fecha de consulta: 24/08/2023.
- CATTANEO ESCOBAR, Isaías, y BURGOS ARREDONDO, Jorge (2017): "Elusión tributaria", *Revista De Estudios Tributarios*, N° 17: pp. 227-252.
- COLLADO YURRITA, M. y PATÓN GARCÍA, G. (2009): "La cláusula general antielusión de la Ley General Tributaria: problemas aplicativos", en Collado Yurrita, M. y otros (edit.), *La lucha contra el fraude fiscal: estrategias nacionales y comunitarias* (Barcelona, Atelier).
- COLOMA CORREA, Rodrigo (2016): "Interpretación de contratos: entre literalidad e intención", *Revista chilena de derecho privado*, (26): pp. 9-47.
- DE CASTRO, Francisco (1955): *Derecho Civil de España*, Parte general, Tomo I (Madrid, Editorial Instituto de Estudios Políticos, tercera edición).
- DE JUAN CASADEVALL, Jorge (2018): "La cláusula general antiabuso en el derecho de la Unión Europea: La construcción de una GAAR comunitaria", *RCyT CEF*, N° 427: pp. 5-38.
- DELGADO PACHECO, Abelardo (2017): *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*. Memoria para optar al grado de Doctor en Derecho, Universidad Autónoma de Madrid.

- FUEYO LANERI, Fernando (1991): *Cumplimiento e incumplimiento de las obligaciones* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile, segunda edición).
- GARCÍA NOVOA, César (2003): “La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de Ley General Tributaria”, *Quincena Fiscal*, núm. 8/2003: pp. 9 ss.
- INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES (1997): “Tax Avoidance: A Report by the Tax Law Review Committee”. Disponible en: https://ifs.org.uk/sites/default/files/output_url_files/comm64.pdf. Fecha de consulta: 08/04/2024.
- LEÓN HURTADO, Avelino (1963): *La voluntad y la capacidad en los Actos Jurídicos* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- LINARES GIL, Maximino (2004): *El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria* (Barcelona, InDret Working Paper N° 225).
- LÓPEZ SANTA MARÍA, Jorge (2010): *Los contratos. Parte general* (Santiago, Abeledo Perrot, 5ta edición).
- MARÍN BENÍTEZ, Gloria (2009): *La relevancia jurídica de la motivación fiscal. Influencia del “business purpose” en el ordenamiento tributario español* (Madrid, Dykinson).
- MARTÍNEZ COHEN, Rafael (2022): *Buena fe y responsabilidad subjetiva en el derecho tributario chileno* (Santiago, Thomson Reuters).
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda (2019): *La declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva en el marco de la protección de los derechos fundamentales* (Valencia, Tirant lo Blanch).
- MASSONE, Pedro (1970): “El derecho tributario y su autonomía”, *Revista de Derecho Público*, N° 11: pp. 97-111.
- MATUS FUENTES, Marcelo (2017): “La elusión tributaria y su sanción en la ley N° 20.780. Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo”, *Ius et Praxis*, Vol. 23, N° 1: pp. 67-90.
- MCMAHON, Martin (2008): “Comparing the Application of Judicial Interpretative Doctrines to Revenue Statutes on Opposite Sides of the Pond”, en AVERY JONES, J., HARRIS, P. y OLIVER, D. (eds.), *Comparative Perspectives on Revenue Law* (Cambridge, Cambridge University Press) pp. 40-74.
- NAVARRO SCHIAPPACASSE, María (2021): *Normas generales antielusión y su sanción en el derecho chileno* (Valencia, Editorial Tirant lo Blanch).
- NAVARRO SCHIAPPACASSE, María (2022): “Acerca del carácter objetivo de las normas generales antielusivas chilenas”, *Ius et Praxis*, vol. 28, N° 1: pp. 141-161.
- OSORIO MORALES, Hugo y otros (2022): *Un estudio sobre la elusión* (Santiago, Librotecnia).
- OSORIO MORALES, Hugo y GONZÁLEZ ORRICO, Jaime (2016): “De la elusión. Aproximación teórica”, en OSORIO MORALES, Hugo y otros, *Elusión. Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas* (Santiago, Librotecnia) pp. 15-67.
- OSORIO MORALES, Hugo y GONZÁLEZ ORRICO, Jaime (2016): “La cláusula antielusiva en el Código Tributario”, en OSORIO MORALES, Hugo y otros, *Elusión. Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas* (Santiago, Librotecnia).

- PALAO TABOADA, Carlos (2009): “La interpretación y aplicación de las normas tributarias en la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria”, en PALAO TABOADA, Carlos (edit.), *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal* (Valladolid, Lex Nova).
- PALAO TABOADA, Carlos (2021): *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal* (Cizur Menor, Thomson Reuters, segunda edición) Edición Proview.
- PALAO TABOADA, Carlos (2009): “Los Motivos Económicos Válidos en las Reorganizaciones Empresariales”, en VV.AA., *La Aplicación de las Normas Tributarias y la Elusión Fiscal* (Valladolid, Lex Nova).
- PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel (2006): *Obligaciones* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- PÉREZ ROYO, Fernando (2019): *Derecho financiero y tributario. Parte general* (Cizur Menor, Thomson Reuters Aranzadi).
- PISTONE, Pascuale (1995): *Abuso del diritto ed elusione fiscale* (Padova, CEDAM).
- PUIG PEÑA, Federico (1957): *Tratado de Derecho Civil Español*, Tomo I, Parte General (Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado).
- ROSEMBUJ, Tulio (2008) “El abuso del derecho y la realidad económica”, *QF (Aranzadi)* N° 5.
- SIMÓN ACOSTA, Eugenio (2003) “El abuso de la norma tributaria”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 568.
- SØRENSEN, K. E. (2006): “Abuse of rights in Community law: a principle of substance or merely rhetoric?”, *Common Market Law Review*, Vol. 43, N° 2: pp. 423-459.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. (2012): “Medidas de lucha contra el fraude fiscal en el derecho español”, en LUQUE MATEO, M. y HINOJOSA TORRALVO, J. (eds.), *La lucha contra el fraude fiscal. Procedimientos y medidas administrativas y penales* (Barcelona, Atelier).
- VANDERWOLK, Jefferson (2002): “Purposeful Interpretation of Tax Statutes: Recent UK Decisions on Tax Avoidance Transactions”. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol. 56.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016): “La despenalización de la simulación por la Ley N° 20.780”, *Revista de Estudios Tributarios*, Vol. 16, pp. 223-276.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2020): “La prueba del propósito principal y la problemática influencia norteamericana Gonzalo Vergara Quezada”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, vol. 8: pp. 28-65.
- VIAL DEL RÍO, Víctor (1991): *Actos Jurídicos y Personas. Volumen Primero. Teoría General del Acto Jurídico* (Santiago, Ediciones Universidad Católica de Chile, segunda edición).
- VOGENAUER, Stefan (2008): “The Prohibition of Abuse of Law: An Emerging General Principle of EU Law”, en DE LA FERIA, Rita y VOGENAUER, Stefan (eds.), *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?* (Oxford y Portland, Hart Publishing).
- WEBER, D. (2008): “Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: Why We Need the Subjective Intention Test, When is Combating Abuse an Obligation and Other Comments”, en DE LA FERIA, Rita y VOGENAUER, Stefan (eds.), *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?* (Oxford y Portland, Hart Publishing).
- YÁÑEZ VILLANUEVA, Felipe (2014): “Análisis de la nueva cláusula general antielusiva”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 11: pp. 233-250.

NORMAS CITADAS

España, Ley N° 58/003 (17/09/2003): *Ley General Tributaria*.

Chile, *Código Tributario* (31/12/1974).

JURISPRUDENCIA CITADA

Corte Suprema, 22/10/2015, rol 5183-2015, casación en la forma y en el fondo.

Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Ñuble y la Región del Biobío, 19 de marzo de 2024, RIT N° GS-10-00039-2022