

COMENTARIO A LA SENTENCIA DE LA CORTE DE APELACIONES DE CONCEPCIÓN: FORESTAL AURORA SPA CON SII, SOBRE ELUSIÓN

*COMMENTARY ON THE JUDGMENT OF THE COURT OF APPEALS OF CONCEPCIÓN:
FORESTAL AURORA SPA VS. SII, ON TAX AVOIDANCE*

Enrique Navarro Beltrán*

RESUMEN: En el presente artículo se analizará críticamente algunos aspectos de la sentencia en que se declara la existencia de elusión, mediante el abuso de las formas jurídicas, de acuerdo a la doctrina especializada y jurisprudencia del derecho público chileno y comparado.

Palabras clave: Elusión. Principios constitucionales tributarios. Libertad económica y contractual. Principio de tipicidad. Sancionatorio administrativo tributario. Historia y finalidad de la norma tributaria. Carga de la prueba.

ABSTRACT: *This article critically analyzes certain aspects of the judgment declaring the existence of tax avoidance through the abuse of legal forms, in accordance with specialized doctrine and jurisprudence of Chilean and comparative public law.*

Keywords: *Tax avoidance. Constitutional tax principles. Economic and contractual freedom. Principle of legality. Tax administrative sanctions. History and purpose of tax law. Burden of proof.*

1. LA SENTENCIA DE LA CORTE DE APELACIONES DE CONCEPCIÓN

La materia que analizaremos motivó un interesante conflicto tributario, que no resulta especialmente complejo, desde que se trata –en síntesis– de la actuación en Chile de un grupo extranjero, que financió su inversión con capital y deuda de una empresa relacionada, cumpliendo así con las normas sobre exceso de endeudamiento, que fijan la relación entre el

*Abogado, Universidad de Chile. Profesor de Derecho Constitucional Universidad de Chile y Universidad Finis Terrae. El autor agradece al profesor Gonzalo Vergara Q., quien le facilitó doctrina sobre elusión, especialmente, en materia de derecho comparado. Correo electrónico enriquenavarrobeltran@gmail.com. Recibido el 29 de noviembre de 2025, aceptado el 3 de diciembre de 2025.

capital y la deuda, pero los intereses pagados a la empresa relacionada se acogieron a la tasa del 4% aplicable a las normas sobre instituciones financieras extranjeras.

La primera instancia fue resuelta por el respectivo Tribunal Tributario y Aduanero (TTA) en favor del Servicio de Impuestos Internos (SII), declarando que existía elusión, mediante el abuso de formas jurídicas. Esa sentencia fue comentada en esta misma revista¹, por lo que no nos referiremos mayormente a ella.

La sentencia del TTA fue analizada por la doctrina, que destacó que la normativa antielusiva del Código Tributario se ha “interpretado recurriendo a elementos ajenos a la misma como el concepto de artificiosidad que se excluyó expresamente en la discusión parlamentaria o indagando en las intenciones del contribuyente, lo que hace que se pierda de vista el elemento teleológico de la norma y se interprete de forma subjetiva y contraria a la ley”². Esto es relevante –se agrega– debido a que nuestra legislación “aceptaba los financiamientos indirectos, de manera que se está actuando en contra de la voluntad del legislador al aplicar una restricción que no fue implementada deliberadamente por el Congreso”³.

De igual manera se ha señalado que el problema se presenta en la “equivocada creencia en una especie de ilegalidad intrínseca de las leyes que establecen tratamientos fiscales menos gravosos, que obligaría a los contribuyentes a buscar justificaciones extralegales para que la ley se aplique, como si los tratamientos más beneficiosos fueran ilícitos que exigen una causal de exención de responsabilidad extralegal para no ser castigado por la administración fiscal”⁴.

Por lo mismo, como también lo ha resaltado la dogmática, el FMI ha recomendado “que una norma general antielusión no sea aplicable a aquellos casos en que el contribuyente puede legítimamente optar entre financiar una inversión mediante deuda y capital, incluso si el retorno que genera la deuda es deducible de impuestos y aquél que genera el capital no lo es”⁵.

En segunda instancia, la Iltma. Corte de Apelaciones de Concepción (ICA) confirma la sentencia⁶, desechando las siete alegaciones formuladas por la parte recurrente. Estas esencialmente se referían a los siguientes temas: a) improcedencia de la declaración del abuso de las formas jurídicas, desde que se trata del legítimo ejercicio del derecho a la economía a la opción; b) evidente intento de aplicación retroactiva de la ley; c) falta y/o errónea valoración de la prueba y falta de fundamentación de la sentencia; d) falta de legitimación pasiva de Forestal Aurora Spa; e) improcedencia de aplicar la norma general antielusiva, por encontrarse las operaciones cubiertas bajo el control de las normas antielusivas especiales (art. 41 E y 41 F de la Ley de Impuesto a la Renta); f) contravención a la doctrina de los actos

¹ SILVA PARADA y CORTÉS VIVANCO (2024) pp. 151-179.

² SILVA PARADA y CORTÉS VIVANCO (2024) p. 176.

³ Ídem.

⁴ IDRO MONTES (2025) p. 110.

⁵ SILVA PARADA y CORTÉS VIVANCO (2024) p. 168.

⁶ *Forestal Aurora SpA con SII* (2025).

propios y al principio de protección de la confianza legítima; y g) prescripción de la acción fiscalizadora.

A continuación, analizaremos algunos aspectos doctrinarios de la sentencia de segunda instancia pronunciada por la ICA, especialmente lo referente a la elusión y el abuso de las formas que constituye la principal materia, teniendo además presente lo señalado en nuestra Constitución Política de la República (CPR), la doctrina de derecho público en materia sancionatoria tributaria⁷ y lo sentenciado por el Tribunal Constitucional (TC).

Desde ya debe tenerse presente que la elusión es conceptualizada por la ICA como el “usar negocios jurídicos atípicos o indirectos desprovistos de causa u organizados como simulación o fraude a la ley con la finalidad de evitar la incidencia de norma tributaria impositiva de encuadrarse en un régimen fiscalmente más favorable o de obtener ventaja fiscal específica”.⁸

Si bien se estima que el contribuyente puede desarrollar una planificación tributaria, se hace presente que la serie de actos no deben importar “un desmedro por medio de una disminución real y efectiva en el aporte tributario que responda a los principios constitucionales ya mencionados y por ende a la legislación vigente”.⁹

De esta manera, el punto central es “verificar como acciones que en principio se encuentran amparadas por el ordenamiento jurídico vigente, es decir, el contribuyente de manera formal respeta la normativa legal pero sus acciones bajo ese estatuto, le permite justificar una rebaja en el pago de impuestos, pero usando a su favor disposiciones legales con el fin de realizar operaciones elusivas”.¹⁰

En suma, concluye, que “la normativa tributaria permite la planificación de la misma, pero lo anterior no importa que tenga la libertad para eludir los hechos gravados definidos en la misma legislación, abusando de esta manera de ésta”.¹¹

2. LA LIBERTAD CONTRACTUAL Y ECONÓMICA COMO PRINCIPIO FUNDAMENTAL DE NUESTRO ORDENAMIENTO CONSTITUCIONAL

Desde luego, debe recordarse –en primer lugar– que la CPR asegura a todas las personas el libre emprendimiento de cualquier actividad económica (art. 19 N° 21) y el derecho de propiedad (art. 19 N° 24); a la vez que la igualdad en el trato económico (art. 19 N° 22), prohibiendo establecer diferencias arbitrarias.¹² Como ha expresado el TC, la garantía del libre emprendimiento económico “se refiere al ejercicio de una libertad o derecho de contenido negativo, es decir, cuya sustancia consiste en que los terceros (el Estado o

⁷ Recordemos que, incluso antes de la reforma de 2024, esta materia ha sido en esencia parte del derecho sancionatorio. Antes de la vigencia de esa reforma, sólo se sancionaba al autor intelectual, que es el asesor, sin que una multa se aplicara al autor material, que es el contribuyente. VERGARA QUEZADA (2022b) p. 164. Tras la mencionada reforma la sanción se termina aplicando, a falta de un asesor, al contribuyente.

⁸ *Forestal Aurora SpA con SII* (2025) consid. 6.

⁹ *Forestal Aurora SpA con SII* (2025) consid. 8.

¹⁰ *Forestal Aurora SpA con SII* (2025) consid. 10.

¹¹ *Forestal Aurora SpA con SII* (2025) consid. 11.

¹² NAVARRO BELTRÁN (2018).

cualquier otro sujeto) no interfieran, priven o embaracen la facultad del titular para desarrollar cualquier actividad económica que no sea contraria a la moral, el orden público o la seguridad nacional, por lo que este tipo de derecho no supone una obligación correlativa positiva de parte del Estado en orden a satisfacer la pretensión del titular del derecho”¹³.

En otras palabras, se protege que “toda persona, sea esta persona natural o jurídica, tiene la facultad de iniciar y mantener con libertad cualquier actividad lucrativa en las diversas esferas de la vida económica, garantizando, por consiguiente, la norma constitucional, entre otras actividades, la realización de actividades productivas, de servicios y de comercialización de todo tipo de bienes, bajo dos grandes condiciones: la primera, que la actividad a realizar no sea, considerada en sí misma, ilícita, y lo son sólo las que la propia Constitución menciona genéricamente, esto es, las contrarias a la moral, al orden público y a la seguridad nacional, y la segunda, que la actividad económica a realizar se ajuste a las normas legales que la regulen”¹⁴.

La disposición constitucional constituye la expresión del reconocimiento de la primacía de la persona humana y de su libre iniciativa para emprender y así realizar la plenitud de sus virtualidades para su propio bien y el de sus semejantes colaborando en la promoción del bien común.¹⁵ Se trata de facilitar la libre concurrencia de los diversos entes privados.¹⁶

Dicha libertad conlleva “la libre organización, adopción de sus decisiones y de sus autoridades y la determinación de sus propios fines para la prestación de servicios o producción y de sus procedimientos”¹⁷. De este modo, la libertad de organización “forma parte de las facultades nucleares de la libertad de empresa”¹⁸. En suma, “la autonomía para organizarse a la luz de la doctrina se revela como el poder del titular del derecho para decidir libremente sobre la conformación de la empresa bajo la modalidad que estime conveniente a sus intereses y capacidad económica”¹⁹.

Como lo afirma el tratadista español Gaspar Ariño, los ámbitos esenciales de la libertad de empresa son: a) la libertad de creación de empresa y de acceso al mercado; b) la libertad de organización, esto es, la elección del nombre, del emplazamiento, de la forma de organización y de composición de los órganos de dirección; y c) la libertad de dirección, vale decir, de producción, de inversión, de política comercial, de precios, de competencia leal y de contratación²⁰.

En definitiva, la libertad de empresa se materializa en un poder de gestionar una determinada actividad económica conforme a un determinado modelo de organización económica e institucional²¹. Igualmente, se ha precisado que, entre los elementos que

¹³ STC rol Nº 513/2006, c. 19.

¹⁴ STC rol Nº 280/1998, c. 22º.

¹⁵ STC rol Nº 226/1995.

¹⁶ STC rol Nº 467/2006, c. 31.

¹⁷ RIBERA NEUMANN (2001) p. 416.

¹⁸ GARCÍA VITORIA (2008) p. 14.

¹⁹ CORREA HENAO (2009) p. 490.

²⁰ ARIÑO ORTIZ (2003) p. 264.

²¹ BASSOLS COMA (1988) p. 148.

confirman el contenido esencial de la libertad de empresa, se pueden citar, entre otros, la autonomía de la voluntad y libre contratación; los poderes de dirección empresarial; la libertad de acceso, ejercicio y cesación en el mercado²².

Como ha señalado la jurisprudencia constitucional, la regulación legal no puede llegar a obstaculizar e impedir la ejecución de actos lícitos amparador por el libre emprendimiento económico²³; puesto que regular se refiere a dictar normas que permitan el libre pero ordenado ejercicio de un derecho, sin impedirlo, prohibirlo, obstaculizarlo, ni hacer que su goce o disfrute resulte muy oneroso, azaroso o difícil.²⁴

Por último, no debe olvidarse que los contratos libremente pactados se encuentran amparados por el derecho de propiedad, emanando derechos que sólo pueden ser desconocidos o privados en virtud de una expropiación, previa indemnización.²⁵

Como lo ha sentenciado en estos días nuestra Corte Suprema “Si la libertad económica garantiza el desarrollo y creación de actividades económicas como mejor parezca a las personas, el Servicio no puede limitarla a través de juicios económicos respecto de las decisiones comerciales de las empresas. Lo contrario implicaría estar expuestos a la opinión del Servicio de Impuestos Internos respecto de la idoneidad de las decisiones comerciales”²⁶.

Estos principios, la autonomía de la voluntad y la libertad contractual, son reconocidos de manera uniforme por la jurisprudencia del propio SII y que en reciente Oficio señala “nuestro ordenamiento jurídico cautela el legítimo derecho de los contribuyentes a organizar sus actividades, actos o negocios afectos a impuestos en la forma que la autonomía de la voluntad y libertad contractual lo permitan”.²⁷

3. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS

Ahora bien, la sentencia que comentamos parte por expresar que las normas legales sobre elusión vienen en poner en aplicación los principios constitucionales tributarios, razón por la cual parece necesario referirse -muy brevemente- a los mismos, especialmente a aquellos que se desprenden del propio texto del artículo 19 N° 20 de la CPR.²⁸

En primer lugar, el **principio de legalidad**, que remonta sus orígenes desde la Carta Magna de 1215. Y, en nuestro país, desde la primera Constitución, en 1812.²⁹ Se trata de una materia de iniciativa exclusiva del presidente de la República y cuyo primer trámite se inicia en la Cámara de Diputados. Como consecuencia de dicho principio fundamental los impuestos son de derecho estricto y requieren de una ley expresa, estándole vedado al presidente el pretender establecer tributos a través de la potestad reglamentaria (artículo 32) e, incluso, a través de decretos con fuerza de ley (artículo 64, inciso 2°). Obviamente, menos

²² RIVERO ORTEGA (2007) p. 130 y 131.

²³ STC rol N° 146/1992.

²⁴ STC rol N° 146/1992, También, roles 167/1993, 2.643/2013, 2.644/2014, 5.353/2018 y 5.776/2018.

²⁵ GONZÁLEZ CASTILLO (2007) y ARÓSTICA MALDONADO (2007).

²⁶ *Codelco con SII* (2025).

²⁷ Oficio SII N° 2.065, de 2025.

²⁸ NAVARRO BELTRÁN (2016a).

²⁹ NAVARRO BELTRÁN (2010a).

a la Administración. La jurisprudencia del TC ha sido categórica en cuanto a que los elementos esenciales del tributo deben estar establecidos en una norma de rango legal³⁰; de modo que la potestad reglamentaria solo puede referirse a aspectos de detalle técnico.³¹ Contraría la CPR la circunstancia de que el legislador no establezca parámetros objetivos y precisos en materia de fijación de criterios de exención.³² Lo mismo ha destacado la doctrina especializada.³³ Por lo mismo, Evans expresa que “corresponde al legislador no sólo crear el tributo, sino que establecer la totalidad de los elementos de la relación tributaria entre el Estado y el contribuyente, de modo que la obligación quede determinada en todos sus aspectos y pueda cumplirse sin necesidad de otros antecedentes. Un criterio reductor lleva el riesgo de la discrecionalidad administrativa y podría afectar garantías constitucionales como la igualdad ante la ley y la libertad de trabajo y empresarial”.³⁴ Se trata, en definitiva, de evitar el arbitrio administrativo, como lo ha resaltado el TC.³⁵

En segundo lugar, la **igualdad en la repartición de los tributos**, encargándose la CPR de precisar que pueden ser proporcionales, progresivos u otras formales legales. Tal como ha señalado la doctrina, las fuentes de los tributos pueden tener su origen en la capacidad contributiva, el origen de las rentas y el beneficio de los contribuyentes.³⁶ Sobre la materia, el TC ha sentenciado que el legislador debe tomar en consideración “la similitud o diferencia de la situación fáctica a la que se aplicará la disposición legal” y de esta manera “disponer un determinado trato impositivo bajo parámetros de razonabilidad que suponen que éste se encuentre al alero de una fundamentación razonable y objetiva y que su finalidad implique que la intervención de un derecho fundamental sea adecuada, necesaria y tolerable para el destinatario de la misma”.³⁷

En tal sentido, no debe olvidarse que la tributación se impone respecto de **utilidades o rentas**.³⁸ Para el tratadista argentino Spisso, resulta fundamental “que sean gravadas manifestaciones económicas reales y no meramente ficticias”.³⁹ En suma, “para determinar

³⁰ STC rol N° 822/2007. En el mismo sentido, STC rol N° 1.234/2008.

³¹ STC rol N° 708/2007.

³² Ibid.

³³ SPISSO (1993) p. 193. Así: “al decir elementos y supuestos, se quiere acentuar que es la ley la que debe definir los hechos imponibles en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer”.

³⁴ EVANS DE LA CUADRA (1997) p. 51.

³⁵ STC rol N° 3.361/2017.

³⁶ FIGUEROA VALDÉS (1985) p. 164.

³⁷ STC rol N° 1.399/2009, c. 27.

³⁸ Ahora bien, cabe precisar que el mismo TC ha indicado que “desde un punto de vista semántico, cabe señalar que “renta” importa “utilidad o beneficio que rinde anualmente algo, o lo que de ello se cobra”, y también “ingreso, caudal, aumento de la riqueza de una persona”. A su vez, “haber”, si bien, en una primera acepción, es la “hacienda, caudal, conjunto de bienes y derechos pertenecientes a una persona natural o jurídica”, también significa “cantidad que se devenga periódicamente en retribución de servicios personales”, por lo que no se trata de términos antagónicos sino similares, desde el momento que ambos se refieren a un incremento de los ingresos o a sumas o beneficios que se devengan periódicamente.” STC rol N° 718/2007.

³⁹ SPISSO (1993) p. 273.

la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un tributo, debe tenerse en consideración la razonabilidad y prudencia del mismo, en términos que no afecte la garantía del derecho en su esencial o no impida una actividad económica”⁴⁰ Por lo mismo, el tributarista Pedro Massone hace presente que “la ley no puede elegir irracionalmente a un sujeto a quien imputar el tributo, que esté totalmente desvinculado de la capacidad contributiva manifestada por el presupuesto”⁴¹

En tercer lugar, el **principio de no confiscatoriedad**, conforme al cual la ley no podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos. Como ha señalado el TC, “la intención de los comisionados fue establecer una norma que impidiera que se pudieran imponer tributos de carácter expropiatorio o confiscatorio o que impidieran el ejercicio de una actividad”⁴² En tal sentido, el mismo tribunal señaló que “esencialmente reúnen el carácter de confiscatorios o expropiatorios aquellos que por su monto afectan el patrimonio o la renta de una persona”⁴³ Entre los factores a considerar se mencionan la capacidad de pago del contribuyente, la calificación del bien como suntuario y la afectación al libre ejercicio de una actividad económica.⁴⁴ La manifiesta injusticia “se expresa cuando es claro y patente que se ha distribuido la carga tributaria sin razonabilidad y prudencia, beneficiando a unos y perjudicando a otros”⁴⁵ En definitiva, “se trata de una situación que debe apreciarse caso a caso, esto es, de acuerdo a la naturaleza fáctica concreta, cualquiera sea la naturaleza jurídica de los tributos”⁴⁶

Por último, el **principio de no afectación** alude a que los tributos no tengan un fin específico. Tal como se consignó en la Comisión de Estudio “cualquiera que sea su naturaleza, las contribuciones que se perciban ingresarán al patrimonio general de la nación y no podrán jamás estar afectos a un destino determinado”⁴⁷ De lo que se trata, como lo consigna el TC es que “no haya una relación absoluta dependiente y directa entre lo que se recauda por concepto de impuestos y el destino que se da a lo recaudado. Así, el constituyente quiere evitar un vínculo directo y subordinado de un tributo a un gasto determinado”⁴⁸.

⁴⁰ GUERRERO DEL RÍO (2001) p. 325.

⁴¹ MASSONE PARODI (2016) p. 184.

⁴² STC rol N° N° 203/1994, c. 8.

⁴³ STC rol N° N° 219/1995, c. 7.

⁴⁴ Ibid., c. 8.

⁴⁵ RIBERA NEUMANN (1998) p. 241.

⁴⁶ STC rol N° 718/2007, c. 44º.

⁴⁷ CENC, sesión N° 393, 4.07.1978.

⁴⁸ STC rol N° N° 219/1995, c. 2.

4. LA IMPORTANCIA DEL PRINCIPIO DE TIPICIDAD EN MATERIA SANCIONATORIA

La CPR consagra el principio de tipicidad en el inciso final del número 3 del artículo 19, expresando que: “ninguna ley podrá establecer penas sin que la conducta que se sanciona esté expresamente descrita en ella”.

La jurisprudencia de nuestro TC ha resuelto ya desde mediados de los noventa⁴⁹, sobre la base de una interpretación extensiva de la CPR -similar a lo sustentado en su oportunidad por el tribunal español⁵⁰ que los principios inspiradores del orden penal contemplados en la CPR, especialmente en el artículo 19, N° 3º “han de aplicarse, por regla general, al derecho administrativo sancionador, puesto que ambos son manifestación del *ius puniendi* propio del Estado”.⁵¹ De esta forma, el núcleo esencial debe siempre encontrarse en una norma de rango legal.⁵² El TC ha sentenciado que la CPR “precisa de manera clara que corresponde a la ley y solo a ella establecer al menos el núcleo esencial de las conductas que se sancionan, materia que es así, de exclusiva y excluyente reserva legal, en términos tales, que no procede a su respecto ni siquiera la delegación de facultades”.⁵³

De acuerdo a este criterio, entonces, resulta claro que los principios de legalidad y tipicidad y, desde luego, todos aquellos que garantizan el derecho de las personas a la defensa jurídica y la protección de sus derechos, en la aplicación del derecho penal, como el debido proceso, el justo y racional procedimiento, proporcionalidad, razonabilidad, culpabilidad, deben ser aplicables también al ámbito del *ius puniendi* ejercido por el Estado administrador.⁵⁴

Ahora bien, como lo expresa Nieto, “el mandato de tipificación tiene dos vertientes: porque no sólo la infracción sino también la sanción ha de estar debidamente prevista en la norma que, mediando reserva legal, ha de tener rango de ley”.⁵⁵ De este modo, y como certamente lo sintetiza Canasi, “las contravenciones o faltas se rigen por el principio de ‘*nulla poena sine lege*’, lo mismo que los delitos”.⁵⁶

De igual modo lo ha señalado la doctrina de nuestros ius publicistas. Así, como resalta Soto Kloss, “la reserva legal tanto respecto de la tipicidad de la conducta que se estipula ilícita

⁴⁹ STC rol N° 244/1996, de 26 de agosto de 1996 (Ley de caza).

⁵⁰ GARCÍA DE ENTERRÍA (2002) p. 168.

⁵¹ STC rol N° 244/1996, consid. 9º. En el mismo sentido, roles N°s 479/2006, 480/2006, 1.413/2010, 1.518/2009, 2.264/2012 y 2.381/2013. Vid. NAVARRO BELTRÁN (2010b) p. 241-265.

⁵² STC rol N° 479/2006, c 14. En el mismo sentido, roles 480/2006, 747/2006, 1.413/2010 y 2.154/2012.

⁵³ STC rol N° 244/1996, c. 12. Vid. NAVARRO BELTRÁN (2005) p. 118 y ss.

⁵⁴ El TC ha ratificado lo anterior, haciendo presente que “esta Magistratura ha sujetado las sanciones administrativas al estatuto constitucional del artículo 19 N° 3, en lo relativo a los principios de legalidad y tipicidad, exigiendo que el acto administrativo sancionador se imponga en el marco de un debido proceso, teniendo siempre el afectado derecho a impugnarlo ante los tribunales de justicia”. STC rol 766/2007.

⁵⁵ NIETO GARCÍA (1994) p. 310.

⁵⁶ CANASI (1976) p. 32.

como en la sanción correspondiente”.⁵⁷ En el mismo sentido, Silva Cimma precisó que “las sanciones emanan de la ley y deben ser establecidas o reconocidas explícitamente por ella”⁵⁸; razón por la cual Aylwin concluye que “no habrá sanción administrativa sin ley que la prevenga”.⁵⁹ Es por lo mismo que, como se ha puntualizado, “no cabe aplicar otras sanciones administrativas que las expresamente contempladas en los cuerpos legales, pues lo contrario vulneraría el artículo 7º CP, tal cual ha manifestado Contraloría General de la República”.⁶⁰ En otras palabras, “las sanciones sólo son legítimas en la medida que hayan sido establecidas en leyes y no en reglamentos”.⁶¹

En definitiva, la tipicidad se traduce “en la exigencia de descripción específica y precisa, por la norma creadora de las infracciones y las sanciones, de las conductas concretas que pueden ser sancionadas”.⁶² Se trata de la predeterminación normativa de las infracciones y de las sanciones.⁶³ La tipicidad exige así una determinación estricta de las infracciones.⁶⁴ Por eso no puede tolerarse la mera referencia a la potestad reglamentaria.⁶⁵

En suma, tanto los comportamientos prohibidos como las sanciones deben ser “descritos clara e inequívocamente, de forma que no se genere inseguridad jurídica”.⁶⁶ Este principio sirve de freno al arbitrio “mediante una norma clara, precisa y determinada que deje un estrecho margen de libertad de apreciación del juzgador”.⁶⁷ Y representa en definitiva “una limitación al ejercicio del poder punitivo estatal, al imponer certeza en la descripción de la infracción administrativa y de la sanción administrativa”.⁶⁸ Como ha sentenciado la Corte Suprema es un mandato que viene a “garantizar la seguridad jurídica”.⁶⁹

5. EL ABUSO EN MATERIA TRIBUTARIA EN EL DERECHO COMPARADO EUROPEO

Se trata ciertamente de una materia no exenta de controversia. Como se ha resaltado, la mayoría de las cláusulas anti elusivas “implícita o explícitamente, se basan en un mecanismo de focalización o cláusula de objeto, un tema muy controvertido, que se relaciona con un análisis de compatibilidad del acuerdo con la intención parlamentaria o la política subyacente de una disposición, la ley tributaria o el sistema tributario en su conjunto (el llamado «espíritu de la ley»)”.⁷⁰

⁵⁷ SOTO KLOSS (2009) p. 519.

⁵⁸ SILVA CIMMA (1993) p. 84.

⁵⁹ AYLWIN AZÓCAR (1952) p. 208.

⁶⁰ ARÓSTICA MALDONADO (1988) p. 49.

⁶¹ VERGARA BLANCO (2004) p. 142.

⁶² SANTA MARIA PASTOR (2016) p. 441.

⁶³ DIAZ FRAILE (2016) p. 384.

⁶⁴ GARCIA GOMEZ DE MERCADO (2017) p. 54.

⁶⁵ CORDERO QUINZACARA (2023) p. 834.

⁶⁶ GÓMEZ T. y SANZ R. (2023) p.173.

⁶⁷ CRESPO IRIGOYEN (2021) p. 52.

⁶⁸ ENTEICHE ROSALES (2025) p. 401.

⁶⁹ *Strabag SpA con Seremi Salud Región Metropolitana* (2023) c. noveno.

⁷⁰ ROSENBLATT y TRON (2018) p. 11.

Existen precedentes en el derecho europeo interno. Por ejemplo, en Reino Unido, una normativa general se encuentra en la parte 5 del Finance Act, de 2013, y en el Reglamento “General Anti-abuse Rule (GAAR) Guidance”. Por su parte, en Polonia, se incorporó el 1 de enero de 2019 al “Tax Ordinance Act” (1997).⁷¹

El concepto de abuso tiene su origen en la Unión Europea. En efecto, como se ha indicado, “si bien varias normas específicas contra la elusión fiscal se habían incluido anteriormente en directivas fiscales de armonización parcial, la primera norma general contra la elusión fiscal se introdujo con la Directiva ATAD74, adoptada el 12 de julio de 2016 y vigente desde el 1 de enero de 2019”.⁷²

La normativa internacional cuestiona así cualquier mecanismo que establecido para obtener una ventaja fiscal frustre el propósito de la legislación no siendo auténtico en consideración a los hechos y circunstancias pertinentes. Y los mecanismos se consideran falsos en la medida que no se establezcan por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.

Sobre esto último, se ha recordado que deben concurrir tres elementos “(1) el propósito del contribuyente, (2) la ventaja fiscal y (3) el objeto o fin de la legislación tributaria aplicable. Si bien el primero es un elemento «subjetivo», la condición en su conjunto se describe con mayor precisión como «objetiva», ya que su principal componente no es el propósito del contribuyente, sino el objeto o fin de la legislación tributaria nacional, que constituye un criterio objetivo”⁷³.

En cuanto al propósito del contribuyente se ha destacado que “parece irrelevante analizar en profundidad qué es un «propósito principal» en la práctica: si un acuerdo carece de razones económicas válidas (tercera condición) y se obtiene una ventaja fiscal que contradice el objeto o fin de la ley (el elemento principal de la segunda condición), sería inverosímil argumentar que dicho acuerdo no tendría, al menos como uno de sus propósitos principales, la obtención de dicha ventaja fiscal”⁷⁴. Adicionalmente, se ha indicado que “proteger a un contribuyente en tales circunstancias otorgando una ventaja fiscal no deseada simplemente

⁷¹ HOLZ, MORALES y CERDA (2024).

⁷² GARCIA PRATS *et al.* (2018) p. 65.

Los tres párrafos de la GAAR establecen lo siguiente: “1. A efectos del cálculo de la obligación tributaria de sociedades, un Estado miembro ignorará un mecanismo o una serie de mecanismos que, habiendo sido establecidos con el propósito principal o uno de los propósitos principales de obtener una ventaja fiscal que frustre el objeto o propósito de la legislación fiscal aplicable, no sean auténticos teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes. Un mecanismo puede comprender más de una etapa o parte”. / “2. A efectos del apartado 1, un mecanismo o una serie de ellos se considerarán falsos en la medida en que no se establezcan por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica”. / “3. Cuando se ignoren los mecanismos o una serie de ellos de conformidad con el apartado 1. La obligación tributaria se calculará de conformidad con la legislación nacional”.

⁷³ GARCIA PRATS *et al.* (2018) pp. 68-69.

⁷⁴ GARCIA PRATS *et al.* (2018) p. 69.

porque se puede argumentar que el acuerdo en cuestión tiene un propósito adicional, además de obtener una ventaja fiscal, parece frívolo”⁷⁵.

Respecto de la ventaja fiscal también resulta complejo y de interpretación amplia, desde que “el artículo 6 se aplica en el contexto del cálculo de la obligación tributaria corporativa; Cualquier reducción en la obligación tributaria que se derive del acuerdo de un contribuyente en relación con otro acuerdo más apropiado («genuino») se califica, por lo tanto, como una «ventaja fiscal».”⁷⁶

En cuanto al objeto y finalidad de la legislación ello también resulta difícil de precisar. Desde ya, “dado que el artículo 6 se refiere a una ventaja fiscal que invalida el objeto o la finalidad de la ley, basta con que se invalide el objeto o la finalidad. No sería una defensa aceptable para un contribuyente argumentar que una ventaja fiscal reclamada puede no ser la prevista por la ley (finalidad), pero que claramente entra en su ámbito de aplicación (objeto)”⁷⁷. En segundo lugar, no es inequívoco qué objeto y finalidad deben evaluarse: “los de la disposición concreta –que podría ser la disposición en la que se basa el contribuyente (que otorgaría una ventaja) o la disposición en la que se basa la administración tributaria (que denegaría dicha ventaja)– o los del régimen del impuesto de sociedades en su conjunto”⁷⁸.

A lo señalado debe añadirse que las finalidades normativas observan cambios epocales. Así, “Si un mecanismo se implementó para lograr una ventaja fiscal que ya no se ajusta a su «nuevo» fin, pero fue aceptado según el «antiguo» fin de la ley, ¿puede aplicarse la GAAR? La frase «habiéndose implementado» posiblemente establece un vínculo entre la creación del mecanismo y el fin de la ley, lo que sugiere que la GAAR se limita a mecanismos que frustraron el fin de la ley en el momento de su creación”⁷⁹. Por lo mismo, “la prueba subjetiva de las intenciones del contribuyente debe cumplirse necesariamente en el momento de la creación de un mecanismo”⁸⁰.

Por otra parte, la doctrina ha sistematizado la jurisprudencia de la Corte Europea de Justicia respecto del concepto “abuso”. Así, se ha expresado que los abusos del derecho de la Unión “se definirán como elecciones indeseables de la ley realizadas artificialmente por particulares. Esta definición puede descomponerse en tres componentes: una elección de la ley con ánimo de lucro (Sección I), el requisito de artificialidad (Sección II) y la evaluación teleológica (Sección III)”⁸¹.

Debe tenerse presente que, en la teoría clásica del abuso de derecho en Josserand⁸², éste identificó dos presupuestos que pueden asimilarse a los indicados precedentemente –

⁷⁵ GARCIA PRATS *et al.* (2018) p. 69.

⁷⁶ GARCIA PRATS *et al.* (2018) p. 69.

⁷⁷ GARCIA PRATS *et al.* (2018) p. 69.

⁷⁸ GARCIA PRATS *et al.* (2018) p. 69.

⁷⁹ GARCIA PRATS *et al.* (2018) p. 69.

⁸⁰ GARCIA PRATS *et al.* (2018) pp. 69-70.

⁸¹ SAYDÉ (2016) p. 78. Así: “El requisito de artificialidad y la evaluación teleológica corresponden a los denominados elementos «subjetivos» y «objetivos» de la doctrina formal del abuso enunciada por el Tribunal de Justicia en Emsland-Stärke (apartados 52-53) y Halifax (apartados 74-75)”.

⁸² JOSSERAND (2018).

artificialidad y valoración teleológica— desde que “por una parte, los abusos de derecho son conductas que no pueden justificarse por un motivo legítimo; por otra parte, los abusos de derecho son acciones que contradicen el fin de la institución, su espíritu y su finalidad”⁸³.

6. IMPORTANCIA DEL CRITERIO INTERPRETATIVO TELEOLÓGICO

En materia de derecho público, como es lo propio del contencioso tributario, resulta esencial como método interpretativo la búsqueda del sentido y finalidad de las disposiciones, de modo de darle una interpretación adecuada a dichos propósitos.⁸⁴ En el mismo sentido, en el derecho europeo, se ha expresado que el elemento teleológico “resulta fundamental para evitar que, en su afán recaudatorio, la administración fiscal desconozca el efecto de las decisiones de los parlamentos que, dentro de las normas constitucionales y comunitarias, también pueden crear los incentivos que estimen convenientes”⁸⁵. En Reino Unido también se ha incorporado dicho elemento “con lo que los evidentes beneficios fiscales de una ley, que cualquier operador del derecho preparado puede detectar al examinar la norma, no pueden ser considerados como inválidos, incluso si son la motivación principal del contribuyente”⁸⁶.

Lo mismo puede señalarse respecto de convenios de doble tributación “debido a que la llamada cláusula del propósito principal contempla expresamente a los propósitos de las normas correspondientes, de manera que, si el contribuyente ha sido motivado por los beneficios del convenio, pero ello no se opone a los objetivos y propósitos de las reglas respectivas, los actos no pueden ser calificados como abusivos”⁸⁷.

7. EL CONCEPTO DE ABUSO EN CHILE Y LA AUSENCIA DE PARÁMETROS OBJETIVOS

Sabido es que, en el derecho europeo, la idea de abuso se vincula en esencia a tres elementos: “que el contribuyente busque la aplicación de una normativa más beneficiosa, que el contribuyente logre ponerse en los supuestos de hecho de esa regulación por medios reales pero artificiosos y que el resultado de esto vaya en contra del propósito de la normativa más beneficiosa”⁸⁸.

La normativa chilena no hace expresamente referencia a los mismos, pero tanto la doctrina como la jurisprudencia administrativa del SII han invocado algunas de ellas al momento de

⁸³ SAYDÉ (2016) p. 79.

⁸⁴ Como ha señalado recientemente el TC, debe aplicarse el criterio de interpretación axiológica “acudiendo a los principios y valores que inspiran la Constitución, ya que ellos ayudan a desentrañar su espíritu; el principio de Unidad de la Constitución, porque para precisar el alcance de la norma constitucional resulta necesario determinar la finalidad perseguida por ella en el contexto de la Carta Fundamental”, a lo que debe añadirse “el principio de Interpretación Finalista o Teleológica, puesto que, por sobre el tenor literal de la norma, debe determinarse su significado recurriendo a los antecedentes históricos y fidedignos de ella”. STC rol N° 16.122/2025, c. 5. Vid. VALENZUELA SOMARRIVA (2006).

⁸⁵ IDRO MONTES (2025) p. 112.

⁸⁶ IDRO MONTES (2025) p. 112.

⁸⁷ IDRO MONTES (2025) p. 112.

⁸⁸ VERGARA QUEZADA (2022a) p.77.

determinar la conducta abusiva.⁸⁹ La doctrina nacional ha resaltado los elementos en común que conforman el abuso y la opción razonable, resaltando que “el abuso y la opción razonable solamente pueden ser diferenciados por conceptos jurídicos indeterminados, como es el caso de efectos no tributarios relevantes y que las opciones de conductas sean razonables”⁹⁰.

Bajo la norma vigente al momento de los hechos sobre los que se pronuncia la sentencia, se repite el contenido de la definición de abuso en la definición de lo que podemos considerar su excepción: la razonable opción. El abuso exige que “se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado”, mientras la razonable opción permite que “el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos” “no genere efecto tributario alguno”.

La planificación supone una opción del contribuyente “por una de las alternativas dispuestas por el legislador en forma expresa o implícita para que los particulares organicen sus negocios”.⁹¹ Se ha expresado incluso que “no habrá simulación ilícita en materia tributaria si las partes han simulado un contrato, no para defraudar al fisco, sino que para otros fines, por ejemplo, hereditarios”.⁹²

En tal sentido se ha expresado que si bien el contribuyente es libre de planificar su tributación de la forma que estime más pertinente; “sin embargo, según el grado de respeto del ordenamiento jurídico dicha planificación podrá ser catalogada como economía de opción, abuso o simulación”.⁹³ Se ha precisado por algunos que el juez al determinar la aplicación de la conducta abusiva debería ponderar –implícitamente– “que existe artificialidad en las formas utilizadas”.⁹⁴

También se ha indicado que “la intención de eludir es un elemento determinante e indisponible a la hora de calificar la elusión, y por lo tanto, la NGA no puede utilizarse despreciando esta dimensión subjetiva”. Por otra parte, el ánimo elusivo se inferirá “de los actos y negocios realizados, fundamentalmente como consecuencia de la falta de acreditación de un propósito negocial”. 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”.⁹⁵

Al respecto, se ha resaltado que la diferencia entre el abuso y la razonable opción se encontraría en la referencia que la norma hace a las leyes tributarias, con lo que reduciríamos ese último concepto a casos en los que los efectos tributarios están expresamente regulados. Sin embargo, se sostiene: “esta conclusión debe ser rechazada porque, por un lado, ella parte del desconocimiento de las normas sobre integración de los vacíos de las leyes fiscales por parte del derecho común que hace el Código Tributario y, por otro lado, llevaría a conclusiones absurdas, como calificar como abuso a las fusiones internacionales, el

⁸⁹ VERGARA QUEZADA (2022a) p.77.

⁹⁰ VERGARA QUEZADA (2022b) p. 158-159.

⁹¹ UGALDE PRIETO (2006).

⁹² MARTÍNEZ COHEN (2007) p. 358.

⁹³ NAVARRO SCHIAPPACASSE (2019) p. 235.

⁹⁴ NAVARRO SCHIAPPACASSE (2019) p. 236.

⁹⁵ IRRIBARRA SOBARZO (2024) p. 154.

confirming y a todo el resto de los actos jurídicos que carecen de una regulación tributaria expresa que, por lo demás, es la regla general en nuestro sistema impositivo”⁹⁶.

Así las cosas, “si la opción razonable se limitara a aquellos raros casos en los que se ha regulado de manera expresa los efectos fiscales de algún acto, todos los contratos, actos e inclusive tipos de empresas que carecen de una regulación definida, como en su momento ocurría respecto del IVA y la agencia de negocios, no podrían ser considerados opciones razonables, lo que muestra que semejante interpretación debe ser rechazada, porque nos llevaría a resultados absurdos”⁹⁷. Por lo mismo, los supuestos de hecho del abuso y la legítima opción “solamente se distinguen por conceptos jurídicos indeterminados que carecen de parámetros objetivos en la ley: efectos relevantes y opciones razonables”⁹⁸.

Esto ha llevado a absurdos que han sido destacados por la doctrina. Así, “el Servicio de Impuestos Internos nos entrega dos ejemplos de lo que sería a su juicio economía de opción, sin embargo, de ellos luego afirma que en «ambos casos, la legislación tributaria regula expresamente el régimen tributario de las distintas formas de organización, de este modo si aquellas formas de organización no se han utilizado con abuso o simulación, no procede aplicar la legislación anti elusión comentada»⁹⁹. Continúa señalando que “la administración fiscal condiciona la aplicación de la excepción a que se cumpla la propia regla exceptuada, por lo que, en definitiva, nos encontramos frente a una tautología o, en palabras de la Real Academia, ante una repetición inútil y viciosa”¹⁰⁰.

8. CONCEPTOS JURÍDICOS INDETERMINADOS Y PROTECCIÓN DE DERECHOS CONSTITUCIONALES

Entonces, la regulación se reduce a conceptos jurídicos indeterminados que carecen de parámetros legales para su aplicación práctica. Por lo mismo, es fundamental la adecuada delimitación del supuesto fáctico; de modo que para atenuar esta situación “el proceso de especificación se presenta como una operación de interpretación e integración del derecho que atribuye un significado preciso a una palabra o expresión que expresa un concepto jurídico indeterminado”. La especificación, entonces, “precisa o delimita el alcance del concepto y construye una norma bien determinada que regula el caso juzgado haciendo explícito el criterio que sirve de fundamento para tomar la decisión de subsumir el caso (o no) en la norma que ha sido producida”¹⁰¹.

Por ello resulta especialmente peligroso la creación *ex post facto* de la regla aplicable. Para eso, de manera inexorable “recurrirá a sus preferencias valóricas y políticas personales, lo que no es constitucionalmente aceptable en materias como la tributación, debido a que en ella se delimitan obligaciones legales que dan cuenta del resultado de procesos políticos”¹⁰².

⁹⁶ VERGARA QUEZADA (2022b) p. 159.

⁹⁷ VERGARA QUEZADA (2022b) p. 159.

⁹⁸ VERGARA QUEZADA (2022b) p. 159.

⁹⁹ VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2017) p. 42.

¹⁰⁰ VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2017) p. 42.

¹⁰¹ AGÜERO SAN JUAN y SEPÚLVEDA ARELLANO (2022) p. 16.

¹⁰² VERGARA QUEZADA (2025) p. 43.

Ya la doctrina nos ha advertido que “facultades discrecionales respecto de derechos protegidos constitucionalmente, reglas elaboradas a partir de conceptos oscuros, el recurso a conceptos jurídicos indeterminados y las cláusulas abiertas, son el sueño de todos quienes aspiran a implantar sistemas autoritarios”¹⁰³.

De hecho, en materia fiscal la teoría del hecho económico fue usada por el nacional socialismo alemán para perseguir a sus enemigos y favorecer a los jerarcas nazis. Así “mientras se imponían a las personas comunes ambiguos deberes de lealtad al prójimo o a la comunidad y amplias obligaciones de sumisión al Estado –que son las mismas que sustentaban las bases que las teorías antielusivas alemanas del período– utilizando fundamentos similares, se resolvía que el jefe del Estado carecía de esas cargas, dada su posición constitucional”¹⁰⁴.

Todo lo anterior resulta ser un ejemplo palmario de qué forma la ambigüedad normativa “sirven para beneficiar o perjudicar a cualquier persona, por cualquier motivo, como lo demuestra la práctica, en la que las ambiguas leyes fiscales fueron empleadas por el nacional socialismo para perseguir instituciones a las que los jerarcas veían con malos ojos, como las organizaciones masónicas, caritativas y cristianas”¹⁰⁵.

No debe olvidarse que –como ya se ha explicado– la CPR establece de manera perentoria que los tributos deben ser establecidos con claridad por el legislador, a la vez que las sanciones deben estar previstas en sus elementos esenciales también en una norma de jerarquía legal, como lo ha reiterado la jurisprudencia constitucional ya citada.¹⁰⁶

9. LOS PARÁMETROS EMPLEADOS EN LA SENTENCIA PROVENIENTES DE LA DOCTRINA BRASILEÑA

Tal como se ha indicado, citando al autor brasileño Heleno Taveita Torres, la sentencia de la ICA expresa que la elusión tributaria importa el “usar negocios jurídicos atípicos o indirectos desprovistos de causa u organizados como simulación o fraude a la ley con la finalidad de evitar la incidencia de norma tributaria impositiva de encuadrarse en un régimen fiscalmente más favorable o de obtener ventaja fiscal específica”.

El autor brasileño aludido afirma que en algunos países “prefieren usar esta terminología para calificar la conducta de aquellos sujetos que, mediante la creación de negocios jurídicos lícitos, buscan evitar (en todo o en parte) la obligación tributaria, con violación indirecta de la ley”, esquivando su campo material de incidencia, con el objetivo de lograr una economía de tributos”¹⁰⁷. Así las cosas, “La elusión, en estos ordenamientos, corresponde a lo que queda a medio camino entre la legítima economía de tributos y la simulación: no sería simulación, porque sus actos no son encubiertos, ocultos (disimulación) o inexistentes (simulación absoluta); ni economía legítima de tributos («elisão», para la doctrina nacional

¹⁰³ VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2019) p. 197.

¹⁰⁴ VERGARA QUEZADA (2023) p. 15.

¹⁰⁵ VERGARA QUEZADA (2023) p. 15.

¹⁰⁶ NAVARRO BELTRÁN (2016a).

¹⁰⁷ TAVEIRA TORRES (2008) p. 156.

brasileña), porque la economía se obtendría al sortear el alcance del tipo normativo de la regla de tributación, con una «violación indirecta» de la ley tributaria¹⁰⁸.

De este modo, la economía de opción o «elisão» es siempre un fenómeno transparente. El procedimiento elusivo nunca es oculto, en la medida que el contribuyente se revela al Fisco, para conseguir los actos o negocios jurídicos propios, respetando los requisitos formales y materiales de los procedimientos con los que pretende alcanzar el régimen tributario más ventajoso. Por ello, la «violación indirecta» de la ley tributaria, que sirve para calificar la elusión, en los ordenamientos que así la contemplan, deriva de la comisión de algún acto o negocio jurídico que se pueda encuadrar en el concepto de «abuso de formas», «fraude a la ley», «abuso de derecho», «ausencia de finalidad negocial», etcétera¹⁰⁹.

De esta manera, no es que se tenga la elusión como algo lícito, “sino como algo que se concreta a partir de la ordenación de actos lícitos de Derecho privado que pueden generar reacciones por parte del ordenamiento tributario. Por ello, el término portugués «elisão» no debería haber sido usado para representar la postura lícita del contribuyente en la economía de tributos. «Elisão», del latín *elisione*, significa acto o efecto de elidir; eliminar, suprimir”. Y no es eso lo que ocurre con la legítima economía de tributos”¹¹⁰.

Sin embargo, en virtud del grado de acatamiento que obtuvo por la comunidad jurídica nacional, “es preferible mantener la «elisão» con este significado, como especie de sinónimo de planificación tributaria lícita. Y para representar la exclusión de normas tributarias mediante ordenación programada de actos de Derecho privado lícitos, pero desprovistos de causa, en fraude a la ley o simulados, se adoptará el término «elusión» o «elusão» en portugués”¹¹¹.

Expresa que “«Eludir», del latín *eludere*, significa evitar o esquivar con destreza; escapar con habilidad o astucia, al poder o influencia de otro. Elusivo es aquel que tiende a escabullirse, que se muestra esquivo, evasivo”¹¹². De esta manera, la «elusión tributaria» corresponde a “el fenómeno por el que el contribuyente, mediante la organización planificada de actos lícitos, pero sin «causa» (simulados o en fraude a la ley), intenta evitar la subsunción del acto o negocio jurídico al concepto normativo del hecho típico y la respectiva imputación de la obligación tributaria. De modo más amplio, elusión tributaria consiste en usar negocios jurídicos atípicos o indirectos desprovisto de «causa» u organizados como simulación o fraude a la ley, con la finalidad de evitar la incidencia de norma tributaria impositiva, de encuadrarse en un régimen fiscalmente más favorable o de obtener alguna ventaja fiscal específica”¹¹³.

No debe, sin embargo, olvidarse que la Constitución de Brasil establece limitaciones expresas al poder tributario –en su art. 150– y que se refieren a la reserva legal, prohibición de diferencias arbitrarias, capacidad contributiva, irretroactividad y proporcionalidad y no

¹⁰⁸ TAVEIRA TORRES (2008) p. 156.

¹⁰⁹ TAVEIRA TORRES (2008) p. 156.

¹¹⁰ TAVEIRA TORRES (2008) p. 157.

¹¹¹ TAVEIRA TORRES (2008) p. 157.

¹¹² TAVEIRA TORRES (2008) p. 157.

¹¹³ TAVEIRA TORRES (2008) p. 157.

confiscatoriedad.¹¹⁴ Además, de prohibir impuestos sobre el patrimonio, templos, instituciones sin fines de lucro y libros. Es una de las pocas Cartas Fundamentales que establecen un verdadero estatuto protector del contribuyente¹¹⁵.

10. REFERENCIA AL ELEMENTO SUBJETIVO

La sentencia alude a la concurrencia de elementos subjetivos, al expresar que “no existe una explicación plausible de los motivos por los cuales se pudo contratar un préstamo con otra empresa financiera, pero esto no fue acreditado”.¹¹⁶ Se alude al mensaje presidencial.

Sin embargo, como se sabe, el elemento subjetivo no fue, en definitiva, aprobado. Al efecto se intentó establecer una regla conforme a la cual al SII no le serían oponibles “los actos y negocios jurídicos practicados con la finalidad de disimular la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento”.

Como se ha destacado, “durante la tramitación de la ley que estableció la normativa antielusiva general se dijo, de manera similar, que «la administración tributaria podrá cuestionar los acuerdos, estructuras u otras actividades llevadas a cabo por las empresas cuando tales actividades se hayan llevado a cabo con la finalidad exclusiva o principal de eludir el pago de impuestos»”¹¹⁷. Entonces, “tanto en el artículo 4 ter contenido en el mensaje, como en el que en definitiva se aprobó, no se hacían referencias a la intención o el propósito del contribuyente, por lo que existía una discordancia entre el propósito declarado por el legislador y la letra de la ley desde el inicio del proyecto, por lo que la discordancia entre el espíritu y la letra de la norma debía ser abordada al momento de interpretar estas poco afortunadas reglas”¹¹⁸.

Por otra parte, se expresa que la operación de financiamiento, si bien formalmente de acuerdo con la normativa, “desde un punto de vista fáctico, no es un préstamo, sino que como sostiene el juez de la instancia es «capital de trabajo», y el pago de estos supuestos «intereses» resulta evidentemente una forma artificiosa de rebajar el impuesto adicional que le correspondería retener y pagar”.¹¹⁹

Cabe tener presente que en la Circular SII N° 39, de 2021, se sostuvo que la diferencia entre el capital y la deuda es solo una mera formalidad. Esto significa que “si no se cumple con las solemnidades propias de un aumento de capital (escritura pública, inscripción y publicación), los flujos recibidos por la empresa serán considerados como un pasivo exigible en favor de quien realizó el aporte, por lo que difícilmente puede considerarse un préstamo como una figura artificiosa, como sostiene el fallo”¹²⁰.

¹¹⁴ CARAMORI PETRY (2014) p. 255 y ss.

¹¹⁵ FERREIRA MENDES y GONET BRANCO (2025), p.1462. Igualmente, ALFONSO DA SILVA (2025) p. 728 y ss.

¹¹⁶ *Forestal Aurora SpA con SII* (2025) consid. 15.

¹¹⁷ VERGARA QUEZADA (2022a) p. 101.

¹¹⁸ VERGARA QUEZADA (2022a) p. 101.

¹¹⁹ *Forestal Aurora SpA con SII* (2025) consid. 11.

¹²⁰ SILVA PARADA y CORTÉS VIVANCO (2024) p. 172.

11. EL DEBATE LEGISLATIVO MOTIVADO POR LA LEY 20.780

Por otra parte, debe tenerse presente que algunos de los parámetros invocados por la sentencia fueron rechazados por el Congreso Nacional. Es el caso, por ejemplo, de la “artificialidad”. En efecto, la Ley N° 20.780 contemplaba primitivamente estos parámetros, pero fueron desechados por el Congreso Nacional.¹²¹

Durante el debate se indicó que se había escuchado a académicos y centros de estudio, quienes controvirtieron la conveniencia de ciertos conceptos, como “qué es artificio o impropio, qué es inusual, si acaso una transacción distinta, no habitual, o acaso usual es lo que se hace todos los días, y que la jurisprudencia de esos países ha sido vacilante, y recordó que en países como Alemania, la jurisprudencia obliga, cuestión diferente en Chile, donde los fallos son al caso concreto, por lo que tener normas de este nivel de amplitud, sin que haya jurisprudencia que vaya marcando precedente, resulta bien arriesgado, desde el punto de vista jurídico y económico”¹²².

A ello se añadió que había que tener en consideración el principio de legalidad, haciendo presente que el “estimar que una transacción es impropia, artificiosa, o sin efectos económicos relevantes, no satisface el requisito de estar clara, patente y especificada la conducta prohibida, recordando que varios fallos del Tribunal Constitucional han resuelto que el número 3 del artículo 19 de la Constitución no solo obliga al legislador penal, que impone penas privativas de libertad, sino también al legislador que impone multas, porque la multa también es una pena, y en este caso, del ciento por ciento de los impuestos, generándose, inclusive, la necesidad de acreditar ante el Servicio de Impuestos Internos un hecho negativo, pues no es claro de quien es la carga de la prueba en esta norma, aunque pareciera que es el contribuyente quien tendrá que defenderse ante esa acusación”¹²³.

También fue escuchado el Instituto Chileno de Derecho Tributario el que cuestionó las atribuciones tan amplias al SII, llamando la atención la alusión al diseño, planificación e implementación, generando “una responsabilidad objetiva, pues, de alguna manera, si

¹²¹ “Artículo 4 ter. Las leyes tributarias no podrán ser eludidas mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica. En caso de abuso nacerá la obligación tributaria correspondiente a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos. / Para estos efectos, 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, incluyendo fusiones, divisiones, transformaciones y otras formas de reorganización empresarial o de negocios, en los que concurran las siguientes circunstancias: / a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. / b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso, y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios. / El Servicio podrá declarar la existencia del abuso de las formas jurídicas a que se refiere este artículo, conforme a lo dispuesto en el artículo 4 quinque”. Historia de la Ley 20.780 (2014) pp. 62-63.

¹²² Historia de la Ley N° 20.780 p. 165.

¹²³ Historia de la Ley N° 20.780 p. 165.

actuaron en el diseño, planificación e implementación, ya son responsables. Cuesta pensar la división de responsabilidades”¹²⁴.

Los parlamentarios expresaron sus preocupaciones, haciendo presente que lo que “genera dudas es la facultad que se le da a un fiscalizador del Servicio de Impuestos Internos para calificar un acto como artificiose impropio”¹²⁵. Así: “fue largamente debatido en la Comisión lo complejo que es determinar qué se considera artificiose, qué se considera impropio, cuáles son los límites y estos términos permanecen, a nuestro juicio, indefinidos y no acotados en el proyecto de ley y, por consiguiente, la amplitud y la ambigüedad que se genera sigue siendo también compleja, desde el punto de vista del contribuyente, en el sentido de no está utilizando un argumento artificiose o impropio. Agrega que no se contemplan etapas de un debido proceso ante la autoridad tributaria y no se siguen cautelando, a nuestro juicio, los derechos del contribuyente”¹²⁶.

Tal como se señaló en la discusión de la ley “las modificaciones al Código Tributario sobre las normas antielusión y nuevas facultades al Servicio de Impuestos Internos, ha sido uno de los más controversiales y criticados transversalmente por todos los sectores políticos, que deja al contribuyente en una situación de desequilibrio en su posibilidad de defenderse frente a normas tan ambiguas, como el concepto de lo artificiose y lo impropio. Señala que el Ejecutivo ingresó indicaciones en una materia que, aun cuando apuntan en la dirección correcta, no resuelven el fondo del problema en tanto se trata de figuras penales en blanco”¹²⁷. Y es que “cuando se habla de ciertas cosas artificiose o impropioas, se trata de situaciones nebulosas”¹²⁸.

En palabras simples, “se faculta al Servicio de Impuestos Internos a desatender las formas jurídicas de las transacciones que buscan o produzcan ahorros en la carga tributaria de los contribuyentes. Naturalmente, cualquier contribuyente intentará pagar menos impuestos. Pero aquí, además, le estamos dando al Servicio de Impuestos Internos la facultad de actuar como tribunal: es juez y parte; sin notificar al contribuyente, iniciará una investigación en su contra y presumirá la mala intención en su actuar. Es decir, a pesar de que no se describe expresamente la conducta, se establece una sanción”¹²⁹. En tal sentido, se hizo presente que “Estas normas vulneran, en primer lugar, el principio de legalidad tributaria, establecido en la Constitución Política de la República, en el artículo 19, N° 20, que asegura a todas las personas la igual repartición de los tributos en la “forma que fije la ley”, y en los artículos 63, N°14), y 65, inciso cuarto, N° 1°, que preceptúan que es materia de ley la imposición, supresión, reducción o condonación de tributos, así como sus exenciones, su forma, proporcionalidad y progresión”¹³⁰.

¹²⁴ Historia de la Ley N° 20.780 p. 173.

¹²⁵ Historia de la Ley N° 20.780 p. 175.

¹²⁶ Historia de la Ley N° 20.780 p. 322.

¹²⁷ Historia de la Ley N° 20.780 p. 322.

¹²⁸ Historia de la Ley N° 20.780 p. 323.

¹²⁹ Historia de la Ley N° 20.780 p. 594.

¹³⁰ Historia de la Ley N° 20.780 p. 594.

De esta manera, “se propone facultar al SII para desatender la forma jurídica de las transacciones que busquen o produzcan ahorro en la carga tributaria de los contribuyentes, cuando sean consideradas artificiosas o impropias, o no hayan producido efectos económicos relevantes. En este caso, sostuvo, son dos los principios que se ponen en tela de juicio: el de legalidad tributaria, pues no se puede pretender que una interpretación administrativa sea la que determine los elementos de una obligación tributaria, y el del debido proceso, cuando se dota al Servicio de poderes que le permiten ser juez y parte en el proceso administrativo”¹³¹.

En definitiva, tal como expresó el Protocolo de Acuerdo de la reforma tributaria se aprobó una “norma general anti-elusión/anti-simulación (primacía de la sustancia sobre forma), reconociendo el principio de buena fe y la autonomía y libertad contractual del contribuyente, resguardando la posibilidad de ejercer la economía de opción (posibilidad de elegir entre alternativas lícitas y legítimas sin ser recalificado en la medida que su objetivo no haya sido la elusión de impuestos, concepto que se definirá legalmente) y ajustando su nomenclatura a la terminología de nuestro ordenamiento jurídico”. Se agregó que “El peso de la prueba corresponderá, en una potencial recalificación, al SII y no al contribuyente”. Como consecuencia de lo anterior: “Para la aplicación de la norma general anti-elusión/anti-simulación, será el tribunal tributario y aduanero competente el que deberá realizar, mediante un procedimiento de características similares al general de reclamación, la calificación jurídica del acto potencialmente elusivo o simulado conforme al requerimiento que le efectúe el Director del SII. Conjuntamente con la calificación jurídica, el referido tribunal conocerá de la aplicación de las sanciones correspondientes y emitirá las órdenes respectivas a la administración tributaria”. Finalmente se expresa que “La norma general anti-elusión/anti-simulación sólo aplicará para actos, contratos, transacciones futuras, esto es, ocurridos a partir de la entrada en vigencia de la norma”.¹³²

La sentencia indica que la normativa revitalizaría los principios tributarios, especialmente de legalidad e igualdad ante las cargas, debiendo “propender a evitar situaciones de inequidad y desigualdad tributaria”, tal como lo ha expresado el TC.¹³³ Sin embargo, en dicha sentencia el TC expresa que “La norma en cuestión habla de simulación o abuso, remitiéndose al artículo 4º quinque del Código del Ramo, pero éste se remite, a su vez, a los artículos 4º ter y 4º quáter, que contienen las normas generales sobre elusión en sus dos variantes: abuso de las formas jurídicas y simulación en actos o negocios. La elusión, bien se sabe, es un concepto difuso que debe establecerse en concreto en el proceso, sobre la base de los parámetros que entregan los artículos citados. Es, entonces, bastante claro que el objeto del juicio es completamente distinto al de reclamación del contribuyente contra actos del Servicio correspondientes a las actuaciones de éste relativas a la aplicación de normas tributarias”¹³⁴.

¹³¹ Historia de la Ley N° 20.780 p. 889.

¹³² Historia de la Ley N° 20.780 p. 1058.

¹³³ STC rol N° N° 14.252/2023, c. 6.

¹³⁴ STC rol N° N° 14.252/2023, c. 13

12. LA INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO Y SU ALCANCE

La administración fiscal nacional participó tanto en las modificaciones legales de 1964, 1987 y 2001¹³⁵. Sobre la base de esa participación, el SII creó el registro voluntario de entidades financieras extranjeras, que según el SII “contribuyentes que sean deudores de las instituciones extranjeras o internacionales, que se hallen inscritas en el registro de que trata el párrafo anterior, gozarán de certeza respecto del correcto tratamiento tributario aplicado por ellos, en la determinación de la tasa de retención aplicable a las sumas pagadas o abonadas en cuenta, por concepto de intereses provenientes de las operaciones señaladas en la letra b) del N° 1 del artículo 59, de la Ley sobre Impuesto a la Renta; ello, sin perjuicio de las acciones de fiscalización llevadas a cabo por este Servicio”¹³⁶.

Luego, el SII dispuso que la “solicitud deberá acompañar el documento que acredite la representación del apoderado en Chile y una copia de la memoria y/o estados financieros auditados de la institución financiera solicitante, incluyendo informe de los auditores externos”¹³⁷ y que “vez verificado que la entidad que solicita la inscripción cumple con los requisitos para calificar como una institución financiera extranjera o internacional, este Servicio realizará su inscripción en el «Registro Voluntario de Instituciones Financieras Extranjeras e Internacionales», cuya nómina se mantendrá publicada para estos efectos en el sitio de Internet www.sii.cl. Se notificará al interesado copia de la resolución que se dicte aceptando o rechazando la solicitud de incorporación”¹³⁸.

La sentencia de la ICA afirma que “la mera incorporación en el referido registro no es sino una inscripción formal, que siempre queda sujeta a la fiscalización por parte del Servicio, lo cual es refrendado por la propia Resolución N° 59 de 2008, la cual señala que la presentación del Formulario 3700 por medio del cual se requiere la inscripción en el Registro, es una comunicación del contribuyente por medio de la cual informa al Servicio de Impuesto Internos, lo cual en la esencia es muy diferente a un proceso de fiscalización que realice éste a los contribuyentes”.¹³⁹ Sin embargo, mediante el procedimiento de inscripción, el SII tomaba conocimiento de la identificación de la entidad financiera, su fecha y lugar de constitución, representante en Chile, composición de su directorio y administración, detalle de los propietarios, plazas en las que realizaba operaciones, y los saldos de los balances, con los activos circulantes, activos totales, pasivos circulantes, pasivos a largo plazo, patrimonio, capital, resultados acumulados, resultados del ejercicio y reservas¹⁴⁰. Es decir, conocía de todos los antecedentes del caso.

¹³⁵ SILVA PARADA y CORTÉS VIVANCO (2024) pp.153-155.

¹³⁶ Circular SII N° 27, de 2008.

¹³⁷ Resol. Ex. SII N° 59, de 2008.

¹³⁸ Ídem.

¹³⁹ *Forestal Aurora SpA con SII* (2025) consid. 12.

¹⁴⁰ Instrucciones formulario N° 3700.

Adicionalmente, como consta en los registros públicos, esa información fue proveída al SII de manera reiterada¹⁴¹, por lo que el SII estaba en conocimiento de los hechos de la causa desde el inicio de la operación.

Respecto de operaciones similares, se ha hecho presente que los “requisitos establecidos por la autoridad fiscal fueron bastante laxos. Así, por ejemplo, no existían limitaciones por relación, de manera que muchas instituciones financieras extranjeras se dedicaban a financiar al grupo de compañías que estaban relacionadas con ella de alguna forma”¹⁴².

En este punto adquiere relevancia los **actos propios** ejercidos por la Administración y que han validado en el tiempo la conducta. Siguiendo la reconocida exposición del destacado profesor Diez-Picazo, se verifican los presupuestos de aplicación de la doctrina de los actos propios como límite de la actuación de la autoridad administrativa, en tanto exista: a) conducta jurídicamente relevante y eficaz, desplegada por la Administración frente a una situación determinada; b) intento de ejercicio por parte de la Administración de una facultad formulando una pretensión litigiosa; y c) contradicción entre la anterior conducta y la pretensión litigiosa.¹⁴³ De acuerdo con el TC “se trata de un principio fundamental aplicado esencialmente en el ámbito privado, sin perjuicio de que también puede tener injerencia en un procedimiento contencioso administrativo”.¹⁴⁴

Se vincula ciertamente también con el principio de confianza legítima, íntimamente asociado también a la seguridad jurídica, evitando cambios infundados, que contravengan actuaciones anteriores.¹⁴⁵ De acuerdo con el TC, entre los elementos propios de un Estado de Derecho “se encuentran la seguridad jurídica, la certeza del derecho y la protección de la confianza de quienes desarrollan su actividad con sujeción a sus principios y normas positivas. Esto implica que toda persona ha de poder confiar en que su comportamiento, si se sujeta al derecho vigente, será reconocido por el ordenamiento jurídico, produciéndose todos los efectos legalmente vinculados a los actos realizados”.¹⁴⁶ El mismo TC, siguiendo la doctrina del profesor Franck Moderne¹⁴⁷, ha puntualizado que “la seguridad jurídica, como principio general del derecho público, implica en lo esencial, dos grandes aspectos: una estabilidad razonable de las situaciones jurídicas y un acceso correcto al derecho”.¹⁴⁸

En este punto, vale la pena mencionar la regulación de Reino Unido, debido a que ella contiene una regla similar a nuestro principio de la confianza legítima, existiendo “una regla expresa que recoge algo que es asimilable a nuestro principio de la confianza legítima. Así, dispone que, si los acuerdos fiscales se ajustan a una práctica establecida cuando se

¹⁴¹ Resol. Ex. DRMSO N° 1.511, de 2017; Resol. Ex. DRMSO N° 1.868, de 2017 (actualización); Resol. Ex. DRMSO N° 59, de 2018; Resol. Ex. DRMSO N° 2.822, de 2018 (actualiza); Resol. Ex. DRMSO N° 2.282, de 2019; Resol. Ex. DRMSO N° 95, de 2021 y Resol. Ex. DRMSO N° 1.585, de 2023.

¹⁴² VERGARA QUEZADA (2024) p. 191.

¹⁴³ DIEZ-PICAZO (2014).

¹⁴⁴ STC rol N° 1.295/2008.

¹⁴⁵ DE MEMBIELA (2005).

¹⁴⁶ STC rol N° 207/1995, c. 67.

¹⁴⁷ MODERNE (2005) p. 225.

¹⁴⁸ STC rol N° N° 1.144/2008, c. 53.

celebraron, y la autoridad fiscal los hubiera aceptado, ello permite concluir que esos acuerdos no son abusivos”¹⁴⁹.

13. LA CARGA DE LA PRUEBA EN MATERIA SANCIONATORIA

La sentencia también señala que “la concatenación o serie de actos, se deben explicar por sí mismos dentro de una planificación tributaria, y que ciertamente no generen un desmedro por medio de una disminución real y efectiva en el aporte tributario que responda a los principios constitucionales ya mencionados y por ende a la legislación vigente.”¹⁵⁰ Luego, indica que “concuerda con el sentenciador de la instancia ya que no existió una explicación plausible que justificara el préstamo por esta empresa financiera que dependía de la misma controladora que finalmente Forestal Aurora SpA”.¹⁵¹

Cabe, sin embargo, tener presente ciertas consideraciones respecto de la carga de la prueba en materia sancionatoria tributaria. En la misma sentencia del TC ya aludida, dicha Magistratura señaló que “más allá de lo que ocurra en los procedimientos generales, el artículo 160 bis no deja dudas de que la **carga de la prueba corresponde al Servicio**, no sólo porque es el pretensor, sino porque tiene la obligación de acompañar todos los antecedentes de hecho (y de derecho) en que se sustenta su petición, conforme a la misma norma, sin perjuicio del principio de buena fe recogido en el Código de manera expresa, a propósito de la elusión, en favor del contribuyente en el artículo 4º bis y de que, en general, los actos jurídicos mediante los cuales se ha de materializar la posible elusión, no pueden a priori presumirse simulados o abusivos, por consideraciones jurídicas generales, más allá de lo tributario inclusive. Pero, a todo evento, el tenor del artículo 4º bis es terminante cuando reza: “Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4º ter y 4º quáter, respectivamente”.¹⁵²

No debe olvidarse que, como ha resaltado la doctrina administrativa, en el procedimiento administrativo “la carga de la prueba corresponde a la Administración”.¹⁵³ De esta manera, la carga de la prueba le corresponde -en este caso al propio SII- debiendo así acreditar las situaciones de hecho y antecedentes que puedan fundar la aplicación de esa sanción.¹⁵⁴ Es por tanto a la Administración a quien le corresponde probar los hechos típicos, tanto objetivos como subjetivos, en su caso.¹⁵⁵

Lo anterior es además consecuencia de la presunción de inocencia, reconocido además en tratados internacionales, que forma parte integrante de todo justo y racional proceso lo que también ha llevado a la doctrina nacional a sostener que “la carga de acreditar los hechos u omisiones constitutivos de infracción le corresponde a la autoridad administrativa”.¹⁵⁶ Por ello, nuestra Corte Suprema ha enfatizado que “la carga probatoria para demostrar la

¹⁴⁹ VERGARA QUEZADA (2024) p. 188.

¹⁵⁰ *Forestal Aurora SpA con SII* (2025) consid. 8.

¹⁵¹ *Forestal Aurora SpA con SII* (2025) consid. 13.

¹⁵² STC rol N° 14.252/2023, c. 14. Vid. NAVARRO BELTRÁN (2016b) pp. 17-25.

¹⁵³ CASSAGNE (2008) p. 721.

¹⁵⁴ BREWER CARIAS (1978) p. 30.

¹⁵⁵ GÓMEZ TOMILLO y SANZ RUBIALES (2023) p. 815.

¹⁵⁶ OSORIO VARGAS (2017) p. 791.

existencia del hecho punible y la culpabilidad del imputado le corresponde necesariamente al acusador”.¹⁵⁷ Lo mismo ha señalado la jurisprudencia comparada.¹⁵⁸

14. ULTIMAS REFLEXIONES: RETROACTIVIDAD Y MOTIVACIÓN

Sin duda que quedan algunos aspectos pendientes de desarrollar por el sentenciador y que fueron planteados por el recurrente y que son muy relevantes en materia sancionadora administrativa.¹⁵⁹

Desde ya la pretensión de la **aplicación retroactiva** de la normativa contraviniendo lo dispuesto en el artículo 19 N 3, inc. 7º, conforme al cual “ningún delito se castigará con otra pena que la que señale una ley promulgada con anterioridad a su perpetración, a menos que una nueva ley favorezca al afectado”. Tal como se dejó constancia en la historia fidedigna de esta disposición ella alcanza a todas las leyes sancionatorias.¹⁶⁰ Este principio tiene por tanto rango constitucional y, por lo mismo, “debe impregnar la interpretación de las normas de inferior jerarquía”.¹⁶¹ Se trata de un valor esencial dentro de nuestro Estado de Derecho.¹⁶²

Sobre la irretroactividad, la doctrina ha puntualizado que “alcanza tanto a la tipificación de nuevas infracciones, que no podrán aplicarse a ninguna conducta realizada con anterioridad a la entrada en vigor de la norma en que se encuentren, como a la graduación de las sanciones previstas, de modo que a nadie se le podrá aumentar la gravedad de una sanción en virtud de una norma dictada con posterioridad al hecho que haya de sancionarse”¹⁶³. Como ha señalado el TC, la garantía de reserva legal y prohibición de aplicación retroactiva ha sido aplicada obviamente al derecho administrativo sancionador.¹⁶⁴ La referida Magistratura ha sentenciado que la entrada en vigencia de una sanción administrativa no puede producirse sino cuando se encuentre debidamente ejecutoriada.¹⁶⁵

Finalmente, un tema planteado es el de la **motivación** de la sentencia. Como ha expresado el TC, la motivación de la sentencia es “connatural a la jurisdicción y fundamento indispensable para su ejercicio”. Constituye, “a la vez que un deber del juzgador, un derecho para el justiciable. Es inherente al derecho a la acción y, por ende, a la concreción de la tutela judicial efectiva; elementos propios de las garantías de un procedimiento racional y justo, cuya ausencia o limitación vulnera la exigencia constitucional y autoriza declarar la inaplicabilidad del precepto objetado”.¹⁶⁶

Dicha obligación se puede inferir de varios preceptos de nuestra CPR: a) art. 76 (se refiere a los “fundamentos” de las resoluciones judiciales); b) art. 8º (destaca la publicidad de los actos y resoluciones de los órganos del Estado, así como de sus “fundamentos”); c) art. 19,

¹⁵⁷ *Doblevía Publicidad Ltda. con SII* (2015) c. 7.

¹⁵⁸ STS de España de 4.03.2004 (Rec. 11.282/1998).

¹⁵⁹ NAVARRO BELTRÁN (2010b).

¹⁶⁰ Comisión de Estudios de la Nueva Constitución, sesión 113.

¹⁶¹ DÍAZ DE VALDES y VERDUGO RAMÍREZ (2020) p. 228.

¹⁶² PHILLIPS LETELIER (2024).

¹⁶³ DE AHUMADA RAMOS (2001) p. 107.

¹⁶⁴ STC roles 479/2006 y 480/2006.

¹⁶⁵ STC rol N° 1.518/2009.

¹⁶⁶ STC rol N° 1.373/2009, c. 15.

Nº 3 (señala que toda sentencia debe “fundarse” en un proceso previo); y d) art. 6º (establece implícitamente la exigencia de argumentar las decisiones jurisdiccionales).¹⁶⁷

Como recuerda el jurista Couture, la obligación de motivar la sentencia se le impone por tanto al juez “como una manera de fiscalizar su actividad intelectual frente al caso, a los efectos de poder comprobar que su decisión es un acto reflexivo, emanado de un estudio de las circunstancias particulares, y no un acto discrecional de su voluntad autoritaria”.¹⁶⁸ Alejandro Nieto, por su parte, ha puntualizado que la motivación de las sentencias tiene por finalidad: a) justificar la racionalidad de la decisión; b) proporcionar al tribunal superior criterios útiles para el juicio de revisión; c) legitimar la decisión judicial en términos tales que la decisión sea la más correcta; d) posibilitar un control generalizado y difuso de las decisiones judiciales; y e) servir de instrumento para precisar el contenido enunciativo del fallo.¹⁶⁹ Se trata, en definitiva, de justificar la decisión sobre bases racionales.¹⁷⁰ Ello constituye un imperativo de las garantías de un justo y racional proceso.¹⁷¹

15. CONCLUSIONES

La sentencia dictada por la ICA deja abierta muchas interrogantes en relación con los principios que deben aplicarse en materia sancionatoria tributaria, habida consideración de la importancia de la reserva legal y tipicidad.

La libertad contractual y el derecho de emprender actividades también se ven amagados.

Por otra parte, incorpora aspectos que expresamente no fueron incorporadas en la legislación, desconociendo el debate democrático legislativo y la finalidad perseguida al momento de dictarse la normativa.

A su vez, no parece ajustarse a los criterios imperantes en materia de carga de la prueba. La motivación también parece insuficiente.

Habrá que esperar lo que resuelva en definitiva la Corte Suprema en una materia tan relevante, que requiere criterios claros y precisos, para dar así certeza jurídica, valor esencial de todo Estado de Derecho.

6. BIBLIOGRAFÍA

AGÜERO SAN JUAN, Claudio y SEPÚLVEDA ARELLANO, Eduardo (2022). *La especificación de tres conceptos jurídicos indeterminados en el Derecho Público chileno*. Revista de Derecho (Valparaíso), (59), pp. 1-30.

ALFONSO DA SILVA, José Alfonso (2025). *Curso de Direito Constitucional Positivo* (46^a ed.). Editora Jus Podivm.

ARIÑO ORTIZ, Gaspar (2003), *Principios de Derecho Público Económico* (2^a ed) Bogotá: Ed. Universidad Externado de Colombia. pp. 143, 201-203, 264.

¹⁶⁷ STC rol Nº 1.873/2010.

¹⁶⁸ COUTURE (1958) p. 286.

¹⁶⁹ NIETO GARCÍA (2000) p. 163

¹⁷⁰ TARUFFO (2012).

¹⁷¹ NAVARRO BELTRÁN (2013).

- ARÓSTICA MALDONADO, Iván (1988). *Algunos problemas del Derecho Administrativo Penal*, Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales, (1), Tomo 85, pp. 41-51.
- ARÓSTICA MALDONADO, Iván (2007). Los derechos adquiridos de nuevo en entredicho: ¿limitación o expropiación parcial?, *Actualidad Jurídica* 16, pp. 423- 433.
- AYLWIN AZOCAR, Patricio (1952), *Manual de Derecho Administrativo*. Santiago: Ed. Jurídica de Chile, p. 208.
- BASSOLS COMA, Martín (1988). *Constitución y sistema económico*, Ed. Tecnos, p. 148.
- Biblioteca del Congreso Nacional (2014). *Historia de la Ley N° 20.780*.
- BREWER CARIAS, Allan (1978). *La carga de la prueba en el Derecho Administrativo*. Revista Centro de Estudios de Filosofía del Derecho, Vol. 23, pp. 24-52.
- CANASI, José (1976), *Derecho Administrativo*, Tomo III. Buenos Aires: Ed. Depalma.
- CARAMORI PETRY, Rodrigo (2014). Límites a la potestad tributaria y la carga tributaria en Brasil, Revista de Derecho, Escuela de Postgrado, Universidad de Chile, N° 5, pp. 255–304.
- CASSAGNE, Juan C. (2008). *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Ed. Abeledo Perrot.
- CORDERO QUINZACARA, Eduardo (2023). *Curso de derecho Administrativo*. Santiago: Ed. Libromar.
- CORREA HENAO, Magdalena (2009). *Libertad de empresa en el Estado social de Derecho*. Bogotá: Ed. Universidad Externado de Colombia.
- COUTURE, Eduardo (1958). *Fundamentos de Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires: Ed. Depalma.
- CRESPO IRIGOYEN M. Gabriela (2021). *La potestad sancionadora de la administración tributaria*. Santiago: Ed. Olejnik.
- DE AHUMADA RAMOS, Francisco Javier (2001). *Materiales para el Estudio del Derecho Administrativo Económico*. Madrid: Ed. Dykinson.
- DE MEMBIELA, Lorenzo (2005). *El principio de confianza legítima como criterio ponderativo de la actividad discrecional de la Administración Pública*, Revista de Administración Pública, (171), pp. 204-263.
- DÍAZ DE VALDES, José M. y VERDUGO RAMÍREZ, Sergio (2020). El principio de irretroactividad de las sanciones debe aplicarse en forma estricta: el caso del artículo 4º de la Ley Chilecompra, *Actualidad Jurídica*, N° 21, p. 225-253.
- DIAZ FRAILE, Francisco (2016). *Derecho Administrativo Sancionador*. Barcelona: Ed. Atelier.
- DIEZ-PICAZO, Luis (2014). *Doctrina de los actos propios*. Madrid: Civitas Ediciones.
- ENTEICHE ROSALES, Nicolás A (2025). *Derecho Administrativo Sancionador Chileno*. Valencia: Ed. Tirant Lo Blanch.

- EVANS DE LA CUADRA, Enrique (1997). *Los tributos ante la Constitución*. Santiago: Ed. Jurídica de Chile.
- FERREIRA MENDES, Gilmar y GONET BRANCO, Paulo G. (2025). *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Ed. Saraiva Jur.
- FIGUEROA VALDÉS, Juan E. (1985). *Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución de 1980*. Santiago: Ed. Jurídica de Chile.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo (2002). *Curso de Derecho Administrativo*. Madrid: Ed. Civitas.
- GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, Francisco (2017). *Sanciones Administrativas*. Granada: Ed. Comares.
- GARCÍA PRATS, Alfredo; HASLEHNER, Werner; HEYDT, Volker; KEMMEREN, Eric; KOFLER, Georg; LANG, Michael; LÜDICKE, Jürgen; NOGUEIRA, João; PISTONE, Pasquale; RAVENTOS-CALVO, Stella; RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE, Emmanuel; RICHELLE, Isabelle; RUST, Alexander; SHIERS, Rupert y VALENTE, Piergiorgio (2018). EU Report, *Cahier de Droit Fiscal International*, Vol. 103 A, pp. 55-85.
- GARCÍA VITORIA, Ignacio (2008). *La libertad de empresa*. Madrid: Ed. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- GÓMEZ T., Manuel y SANZ R., Iñigo (2023). *Derecho Administrativo Sancionador. Parte general*. 5a ed. Navarra: Ed. Aranzadi.
- GONZÁLEZ CASTILLO, Joel (2007). El derecho de propiedad y la intangibilidad de los contratos en la jurisprudencia de los requerimientos de inaplicabilidad, *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 34, (2), pp. 345-360.
- GUERRERO DEL RÍO, Roberto (2001). Orden Público Económico, en Navarro Beltrán, Enrique (ed.), *20 años de la Constitución Chilena, 1981 – 2001*. Santiago: Facultad de Derecho Universidad Finis Terrae y Editorial Jurídica Ediar Conosur, pp. 309 - 315.
- Holz, Mauricio; Morales, Pablo y Cerdá, Hernán (2024). *Medidas anti-elusión de impuestos. Los casos de Australia, Reino Unido y Polonia*. Biblioteca del Congreso Nacional.
- IDRO MONTES, Alejandro (2025). *Securitas Seguridad Holding S.L. con Administración del Estado: la licitud de la ventaja fiscal propia de un régimen especial*, Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción. Vol. 17, pp. 108-146.
- IRRIBARRA SOBARZO, Eduardo (2024). *La intención de eludir en la norma general anti elusión chilena; crítica a la concepción objetiva*, Revista Chilena de Derecho, Vol. 51, (1), pp. 131-158.
- JOSSERAND, Louis (2018). *Del Abuso de los derechos y otros ensayos*. Santiago: Ed. Olejnik.
- MARTÍNEZ COHEN, Rafael (2006). El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el derecho tributario chileno, *Revista de Derecho (Valparaíso)*, (29), pp. 351-378.

- MASSONE PARODI, Pedro (2016). *Principios de Derecho Tributario*. Santiago: Ed. Legal Publishing.
- MODERNE, Franck (2005). *Principios Generales del Derecho Público*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- NAVARRO BELTRÁN, Enrique (2005). Notas sobre potestad sancionatoria de la autoridad administrativa y principio de legalidad, *Revista de Derecho Público*, N° 67, pp. 118–128.
- NAVARRO BELTRÁN, Enrique (2010a), Principios de Derecho Constitucional tributario chileno, en DE LA CUÉTARA MARTÍNEZ, Juan Miguel; MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, José Luis y VILLAR ROJAS, Francisco José (coord.) *Derecho administrativo y regulación económica. Liber amicorum profesor Doctor Gaspar Ariño Ortiz*. Madrid: Ed. La Ley, pp. 681-699.
- NAVARRO BELTRÁN, Enrique (2010b). Principios que rigen en materia de derecho administrativo sancionador reconocidos por la jurisprudencia constitucional chilena, en Universidad Finis Terrae (ed.) *Nullum crimen, nulla poena sine lege. Libro Homenaje a grandes penalistas chilenos*, Ed. Universidad Finis Terra, pp. 241-266.
- NAVARRO BELTRÁN, Enrique (2013). El debido proceso en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional de Chile, *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*, Fundación Konrad Adenauer, pp. 121- 145.
- NAVARRO BELTRÁN, Enrique (2016a). *La Constitución Económica chilena ante los tribunales de justicia*. Santiago: Ed. Universidad Finis Terrae.
- NAVARRO BELTRÁN, Enrique (2016b). El debido proceso en la jurisprudencia del tribunal constitucional, en ARANCIBIA MATTAR, Jaime; MARTÍNEZ ESTAY, José Ignacio y ROMERO SEGUEL, Alejandro (coord.) *Litigación pública*. AbeledoPerrot/ThomsonReuters, pp. 11-36.
- NAVARRO BELTRÁN, Enrique (2018). La libertad económica y su protección constitucional en Chile e Hispanoamérica, *Revista Derecho y Sociedad*, U. Católica del Perú, N° 51, pp. 265- 282.
- NAVARRO SCHIAPPACASSE, María Pilar (2019). La sanción en los supuestos de abuso o simulación como un caso de compliance regulado en materia administrativa, *Revista de Derecho Valdivia*, XXXII, pp. 235-236.
- NIETO GARCÍA, Alejandro (1994). *Derecho Administrativo Sancionador*. Madrid: Ed. Tecnos.
- NIETO GARCÍA, Alejandro (2000). *El arbitrio judicial*. Barcelona: Ed. Ariel.
- OSORIO VARGAS, Cristóbal (2017). *Manual de Procedimiento Administrativo Sancionador*. Santiago: Ed. Thomson Reuters
- PHILLIPS LETELIER, Jaime (2024). La irretroactividad de la ley como decisoriaidad: una propuesta desde el derecho público chileno, *Ius et Praxis* 30 N° 1, pp. 59-79.
- RIBERA NEUMANN, Teodoro (1998). Tributos manifiestamente desproporcionados o injustos, *Revista Chilena de Derecho*, Número Especial, pp. 237-248.

- RIBERA NEUMANN, Teodoro (2001). *Reflexiones en torno a la libertad de empresa*, en Navarro Beltrán, Enrique (ed.), *20 años de la Constitución Chilena, 1981 – 2001*. Santiago: Facultad de Derecho Universidad Finis Terrae y Editorial Jurídica Ediar Conosur, pp. 403-418.
- RIVERO ORTEGA, Ricardo (2007). *Derecho Administrativo Económico*. Madrid: Ed. Marcial Pons.
- ROSENBLATT, Paulo y TRON, Manuel E. (2018). *General Report. Cahiers de Droit Fiscal International*, , *Cahier de Droit Fiscal International*, Vol. 103 A, pp. 11-51.
- SANTA MARÍA PASTOR, Juan A (2016). *Principios de Derecho Administrativo general*. Madrid: Ed. Iustel.
- SAYDÉ, Alexandre (2016). *Abuse of EU Law and Regulation of the internal market*. Oxford: Hart Publishing/Bloomsbury.
- SEGUEL MALAGUEÑO, Luis (2019). Análisis del Proyecto de modernización tributaria en materia de elusión y metodología, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción Vol. 5, pp. 225-255.
- SILVA CIMMA, Enrique (1993). *Derecho Administrativo Chileno y Comparado, La Función Pública*. Santiago: Ed. Jurídica de Chile.
- SILVA PARADA, Marcela y CORTÉS VIVANCO Javier (2024). *SII con Forestal Aurora SpA, comentario respecto la primera sentencia sobre elusión dictada en Chile*, Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción. Vol. 15, pp. 151-179.
- SOTO KLOSS, Eduardo (2009). *Derecho Administrativo, Temas Fundamentales*. Santiago: LegalPublishing.
- SPISSO, Rodolfo (1993). *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Ed. Depalma.
- TARUFFO, Michele (2012). *Consideraciones sobre la prueba y motivación de la sentencia civil*. Santiago: Editorial Metropolitana
- TAVEIRA TORRES, Eleno (2008). *Derecho tributario y derecho privado. Autonomía privada, simulación y elusión tributaria*. Buenos Aires: Marcial Pons.
- UGALDE RODRIGO y GARCÍA E Jaime (2006). *Elusión, planificación y evasión tributaria*. Santiago: Ed. Lexis Nexis.
- VALENZUELA SOMARRIVA, Eugenio (2006). *Criterios de hermenéutica constitucional aplicados por el Tribunal Constitucional. Contribución del Tribunal Constitucional a la institucionalización democrática*, Cuadernos del Tribunal Constitucional, N° 31.
- VERGARA BLANCO, Alejandro (2004). Esquema de los principios del derecho administrativo sancionador, en *Revista de Derecho* Universidad Católica del Norte, Vol. 11 N° 2, pp. 137-147.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2022a). *El abuso y las normas sobre acciones con presencia bursátil* Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción. Vol. 11, pp. 77-118.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2022b). *Tasación, abuso y simulación en el proyecto de reforma tributaria del 2022*, Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción. Vol. 12, pp. 153-170.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2023). *Autonomía e integración de los vacíos del derecho tributario chileno*, Revistas de Estudios Tributarios, (29), pp. 11–57.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2024). *El examen de razonabilidad del reino unido y los parámetros para evaluar la elusión*. Revistas de Estudios Tributarios, (31), pp. 173–210.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2025). *La facultad de tasación del artículo 64 del Código Tributario*, Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción. Vol. 17, pp. 39-85.

VILLAMÁN RODRÍGUEZ, María Francisca (2017). *La deuda histórica con los principios superiores de la tributación*, Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción, Vol. 1, pp. 37-47.

VILLAMÁN RODRÍGUEZ, María Francisca (2019). *La certeza jurídica y el derecho tributario chileno*, Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción, Vol. 5, pp. 166-205.

Normativa:

Ley N° 20.780, publicada el 29 de septiembre de 2014.

Ley de Impuesto a la Renta.

Código Tributario.

Sentencias nacionales

STC rol N° 146/1992, 21 de abril de 1992.

STC rol N° 167/1993, 6 de abril de 1993.

STC rol N° 203/1994, 6 diciembre 1994.

STC rol N° 207/1995, 10 de febrero de 1995.

STC rol N° 219/1995, 10 de julio de 1995.

STC rol N° 226/1995, 30 de octubre de 1995.

STC rol N° 244, 26 de agosto de 1996.

STC rol N° 280/1998, 20 de octubre de 1998.

STC rol N° 467/2006, 14 de noviembre de 2006.

STC rol N° 479/2006, de 8 agosto de 2006.

STC rol N° 480/2006, 27 de junio de 2006.

STC rol N° 708/2007, 19 de enero de 2007.

STC rol N° 718/2007, 26 de noviembre de 2007.

STC rol N° 747/2006, 31 de agosto de 2007.

STC rol N° 766/2007, 26 de junio de junio de 2008.

STC rol N° 822/2007, 13 de noviembre de 2007.

STC rol N° 1.144/2008, 23 de diciembre de 2008.

STC rol N° 1.234/2008, 7 de julio de 2009.

STC rol N° 1.295/2008, 6 de octubre de 2009.

STC rol N° 1.373/2009, 22 de junio de 2010.

STC rol N° 1.399/2009, 4 de noviembre de 2010.

STC rol N° 1.413/2010, 16 de noviembre de 2010.

STC rol N° 1.518/2009, 21 de octubre de 2010.

STC rol N° 1.873/2010, 25 de agosto de 2011.

STC rol N° 2.154/2012, 14 de junio de 2012.

STC rol N° 2.264/2012, 10 de octubre de 2013.

STC rol N° 2.381/2013, 20 de agosto de 2013.

STC rol N° 2.643/2013, 27 de enero de 2015.

STC rol N° 2.644/2014, 27 de enero de 2015.

STC rol N° 3.361/2017, 5 de abril de 2018.

STC rol N° 5.353/2018, 5 de diciembre de 2019.

STC rol N° 5.776/2018, 5 de diciembre de 2019.

STC rol N° 16.122/2025, 10 de abril de 2025.

Codelco con SII (2025). Corte Suprema, 3 de octubre de 2025 (casación en el fondo) rol N° 31.795-2019.

Doblevía Publicidad Ltda. con SII (2015). Corte Suprema, 30 de marzo de 2015 (casación en el fondo) rol N° 16.694-2014.

Forestal Aurora SpA con SII (2025). Corte de Apelaciones de Concepción (apelación), rol 51, de 2024.

Strabag SpA con Seremi Salud Región Metropolitana (2023). Corte Suprema, 29 de junio de 2023 (casación en el fondo), rol 20.237-2023.

Sentencias extranjeras

STS de España de 4.03.2004 (Rec. 11.282/1998).

Instrucciones y resoluciones administrativas

Oficio SII N° 2.065, de 2025.

Circular SII N° 27, de 2008.

Resol. Ex. SII N° 59, de 2008.

Resol. Ex. DRMSO N° 1.511, de 2017.

Resol. Ex. DRMSO N° 1.868, de 2017.

Resol. Ex. DRMSO N° 59, de 2018.

Resol. Ex. DRMSO N° 2.822, de 2018.

Resol. Ex. DRMSO N° 2.282, de 2019.

Resol. Ex. DRMSO N° 95, de 2021.

Resol. Ex. DRMSO N° 1.585, de 2023.