

TASACIÓN, ABUSO Y SIMULACIÓN EN EL PROYECTO DE REFORMA TRIBUTARIA DEL 2022

ASSESSMENT, ABUSE AND SHAM IN THE 2022 TAX REFORM PROJECT

Gonzalo Vergara Quezada*

RESUMEN: Analiza los problemas que, de aprobarse, ocasionarían las normas propuestas por el proyecto de reforma tributaria del año 2022 para modificar las reglas sobre tasación, abuso de las formas y simulación, respecto del principio de legalidad que exige que tanto los tributos como las sanciones se apliquen respecto de supuestos de hecho que estén bien definidos en la ley.

PALABRAS CLAVE: tasación, abuso, simulación reforma tributaria.

ABSTRACT: *Analyzes the problems that, if approved, would be caused by the regulations proposed by the 2022 tax reform project to modify the rules on appraisal, abuse of forms and simulation, with respect to the principle of legality that requires that both taxes and sanctions be applied with respect to factual assumptions. that are well defined in the law.*

KEY WORD: *tax assessment, abuse, tax reform sham.*

1. INTRODUCCIÓN

Las siguientes páginas corresponden a la minuta elaborada por el autor para la ponencia dictada durante las charlas realizadas en honor a la memoria de la profesora Elizabeth Emilfork, que se llevaron a cabo durante el año 2022 en la Universidad de Concepción.

En ella, se analizan las propuestas que hace el Ejecutivo para modificar las normas sobre tasaciones, abuso de las formas y simulación, considerando algunos de los problemas que las medidas planteadas al Congreso tienen en común. En esencia, todas ellas afectan gravemente el principio de legalidad.

En el caso de la tasación, se otorgan facultades a la administración fiscal para establecer valores mediante cualquier método lo que, en la práctica, siempre posibilitaría la impugnación de cualquier valor, lo que se lograría recurriendo a un método diferente del empleado por el contribuyente. Esto, debido a que cada uno de los diferentes métodos llegará necesariamente a un resultado disímil. Además, se agravaría el problema de doble tributación al que da paso la ausencia de normas que permitan el llamado ajuste correspondiente, que

* Abogado, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. Magíster en derecho con mención en derecho tributario, Pontificia Universidad Católica de Chile. Profesor en esa última universidad y en las universidades de los Andes y de Concepción. Abogado en PwC. Correo electrónico gonzalo.vergara@pwc.com. Recibido el 2 de agosto de 2022, aceptado el 17 de noviembre de 2022.

existen en materia de precios de transferencia. También se propone terminar con la neutralidad fiscal en materia de fusiones y divisiones, lo que afectaría gravemente el principio de seguridad jurídica y el correcto desarrollo de la economía nacional.

Igualmente, si es la administración fiscal quien debe determinar la existencia de abuso y de simulación, ello se hará mediante la creación de presunciones administrativas, es decir, el Servicio de Impuestos Internos creará pruebas en contra de su contraparte, actuando, como lo hizo en el pasado, como juez y parte. Esto, igualmente socava el principio de legalidad y afecta gravemente los principios que guían el debido proceso.

En este trabajo no nos referiremos a otros cambios que plantean problemas igualmente graves, como las modificaciones a las normas sobre plazo, para no extender esta minuta más allá del propósito inicial de este comentario.

2. LA LEGALIDAD Y EL CONTROL JUDICIAL

Para comprender adecuadamente los defectos de los que adolece la definición de abuso contemplada en la normativa antielusiva general vigente del Código Tributario, es necesario partir de lo más básico que -por lo menos hasta hace no muchos años- debía aprender un alumno en el primer año de Derecho. Esto es que, a partir de la codificación, en los países que siguen la tradición europeo continental, se espera que una regla jurídica contenga un mínimo de dos elementos, a saber, los supuestos de hecho y las consecuencias jurídicas¹.

Así, la doctrina más autorizada ha explicado que la “norma jurídica comprende, en primer lugar, un determinado grupo de supuestos fácticos: el llamado «tipo» de la norma. A este tipo se le atribuye después una consecuencia jurídica, por ejemplo, un deber de indemnizar el daño”². Siguiendo este esquema, es posible identificar dos problemáticas para efectos de aplicar la ley de manera uniforme, lo que es particularmente grave en materia fiscal, como veremos.

El primer problema lo encontramos en la discrecionalidad, entendida³ como la autorización que hace la ley a la administración para determinar las consecuencias jurídicas ante la comprobación de la ocurrencia del supuesto de la norma⁴. El caso clásico de discrecionalidad en materia fiscal es la facultad que tiene el director del Servicio de Impuestos Internos de, ante hechos que cree constituyen un delito tributario, recurrir a los tribunales penales o simplemente decidir cursar un acta de denuncia para que los jueces tributarios y aduaneros resuelvan si procede la aplicación de la llamada sanción pecuniaria⁵. En ocasiones, la discrecionalidad puede ser confundida por quienes son llamados a ejercer

¹ MAURER (2011) pp. 165-166.

² RÜTHERS (2018) p. 67.

³ Como bien ha resumido la doctrina nacional, otros autores entienden la discrecionalidad como la libertad de elección entre indiferentes jurídicos; una decisión basada sobre criterios extra jurídicos; una decisión que, por lo anterior, no es justiciable; por lo que correspondería al margen de volición que tiene la administración. HUEPE ARTIGAS (2016) p. 85. Existen opiniones que se apartan de lo anterior y, por motivos que no es del caso analizar acá, estiman que estas decisiones tienen aspectos controlables, por ejemplo, porque ninguna decisión pública puede ser arbitraria. HUEPE ARTIGAS (2016) pp. 86-88.

⁴ MAURER (2011) p. 167.

⁵ Art. 161 N° 10 del Código Tributario.

una facultad con la arbitrariedad, que no es admisible aun en decisiones discrecionales⁶. Si las alternativas de conductas posibles de la administración están delimitadas en la ley, como ocurre en el caso de los delitos tributarios, y los actos administrativos en los que este tipo de facultades se ejercen están adecuadamente fundados, no parecen existir mayores problemas desde el punto de vista tributario.

Un segundo problema lo encontramos cuando los supuestos de hecho de la norma son lo que podemos clasificar como un concepto jurídico indeterminado, entendido⁷ como uno de aquellos que, imaginando una escala de precisión, se alejan de los conceptos que tienen un contenido claro. La claridad puede obedecer a que un concepto ha sido delimitado por la jurisprudencia o por que ha sido definido por la ley de manera que, en definitiva, pueden ser establecidos con objetividad en un caso concreto⁸.

Casos problemáticos en los que se emplean conceptos jurídicos indeterminados carentes de parámetros en la ley, lamentablemente, han existido siempre en materia tributaria, como ocurría con el concepto de gasto necesario para producir la renta⁹ y como ocurre hoy con el concepto de amoblado suficiente¹⁰. Veremos en un momento por qué son problemáticos.

Ahora, en lo que nos interesa, valor de mercado, valor justo, valor corriente en plaza, efectos jurídicos relevantes, efectos económicos relevantes, opciones razonables, son todos conceptos jurídicos indeterminados.

Cuando los conceptos jurídicos indeterminados afectan derechos protegidos por la Constitución, se requiere que la ley contemple parámetros objetivos para que diferentes personas puedan llegar a la misma conclusión. De lo contrario, no es posible el control judicial del acto administrativo o de la sentencia, porque decisiones opuestas pueden estar fundadas sobre la misma regla¹¹.

Entonces, la sola enunciación de estos conceptos, sin que la ley prevea parámetros objetivos, entendiendo¹² esto último como la posibilidad de que diferentes personas lleguen a un mismo resultado, presenta un gravísimo problema de constitucionalidad, debido a que se desvanece la igualdad ante la ley, porque distintas personas llegarán a resultados disímiles ya que, en definitiva, podrán resolver el caso siguiendo diferentes métodos (como veremos en el caso de los valores) o lo harán aplicando como parámetros sus propios sentimientos de justicia y valores políticos (como veremos en el caso del abuso), lo que hace imposible un control judicial igualmente objetivo, debido a que al mismo problema se ve enfrentado quien intente comprar lo resuelto con lo establecido en la norma.

⁶ Contraloría General de la República, Dictamen N° 14.000, de 2017.

⁷ Existen discusiones respecto de la relación que existe entre los conceptos jurídicos indeterminados y la discrecionalidad. HUEPE ARTIGAS (2016) pp. 88-94.

⁸ MAURER (2011) p. 175.

⁹ VERGARA QUEZADA (2019) pp. 126-165.

¹⁰ VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2020) pp. 6-23.

¹¹ CEA EGAÑA (2008) Tomo I p. 248, VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2019) pp. 173-182, VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2020) pp. 6-23, STC rol N° 2.684 c. decimoquinto, STC N° 3.770 c. vigesimonoveno, STC N° 3.770 c. vigesimonoveno, STC rol N° 759 y STC rol N° 822.

¹² El propio concepto de objetividad admite variadas acepciones. KRAMER (2007) pp. 2-100.

3. LA TASACIÓN Y EL MÉTODO COMO PARÁMETRO

Como lo han hecho presente los especialistas, el precio es un hecho, que corresponde al monto acordado por las partes, mientras que el “valor no es un hecho sino que, debido a su subjetividad, podríamos considerarlo una opinión. Se debe partir de la idea que valor solamente es una posibilidad, mientras que precio es una realidad”¹³.

Es decir, sea cual sea el adjetivo que se agregue a la palabra valor (justo, de mercado, corriente en plaza, económico, etc.), él, en definitiva, será un rango de valores posibles que dependerán del método que se utilice para establecerlo.

Pasando al proyecto de ley¹⁴ que busca modificar, entre otras materias, las normas sobre tasación, es posible señalar que en las indicaciones se eliminaron las referencias más expresas que se hacían a los principios aplicables a los precios de transferencia, probablemente porque no se utilizaban métodos propios de esa materia¹⁵. Sin embargo, se agregaron expresiones que mantienen una similitud con dicha materia.

De esta forma, se propone agregar a la regla de tasación del artículo 64 del Código Tributario el método de flujo de caja descontado, el método de relativos o múltiplos, el valor contable ajustado, lo que a primera vista parece ser sensato, por lo menos considerando el estado actual de dicha norma¹⁶. Sin embargo, se agregan “otros métodos de valoración, en la medida que sea justificado por los hechos y circunstancias”. Junto a eso, mediante indicaciones, se incluyó en el proyecto la posibilidad de que el contribuyente pueda probar el valor de mercado por cualquier medio.

Es decir, lo que se hace es dejar en la ley el estado actual de esta materia que, al carecer de un método, vuelve todos los métodos posibles aplicables a cualquier caso, en la medida que parezca apropiado. Es decir, no existe un avance en materia de métodos como parámetros objetivos, lo que sí ocurre en materia de precios de transferencia.

La importancia de los métodos en esta materia es que ellos sirven como parámetro para controlar el acto administrativo, debido a que empleando distintos métodos se llegarán a resultados diferentes e incluso empleando un mismo método se determina un rango posible de valores, tema del que no se hace cargo el proyecto¹⁷. Por lo mismo, es tan relevante establecer los métodos en la ley, junto con otras limitaciones al ejercicio de la facultad de tasación que eviten que ella se aplique en una serie de casos inadecuados¹⁸.

¹³ PÉREZ-COTAPOS y SILVA PALAVECINOS (2009) p. 15.

¹⁴ Boletín 15.170-05.

¹⁵ Sobre los métodos ver FLORES DURÁN y VERGARA QUEZADA (2014) pp. 123-145.

¹⁶ VERGARA QUEZADA (2018a) pp. 47-48.

¹⁷ Actualmente, la regulación exige que las diferencias entre el valor acordado y el corriente en plaza sean notorias, pero sin contemplar métodos para determinar el valor corriente en plaza ni parámetros para establecer qué es notoriamente. VERGARA QUEZADA (2018b) pp. 63-97.

¹⁸ VERGARA QUEZADA (2018a) y VERGARA QUEZADA (2018b).

4. LA TASACIÓN DE REORGANIZACIONES Y LA DOBLE TRIBUTACIÓN

El proyecto busca mantener la facultad de tasar los aportes y la extiende a fusiones y divisiones. Sin embargo, en los tres casos anteriores obligan al contribuyente a dejar registrados los valores que tenían los activos en la otra empresa.

Es decir, a pesar de la aplicación de impuestos en virtud del ejercicio de la facultad de tasación, de aprobarse el proyecto como está, se obligaría al contribuyente a mantener la neutralidad fiscal de los bienes sujetos a la tasación, forzando la doble tributación, al no contemplar el ajuste correspondiente propio de los precios de transferencia, cuyos principios, como indicamos antes se invocan, ahora indirectamente.

5. LA LEGÍTIMA RAZÓN DE NEGOCIOS Y LA PRUEBA DE HECHOS PSÍQUICOS

Es al menos curioso que, de una manera casi kantiana, la administración juzgue las acciones de los contribuyentes no exclusivamente comparando su conducta con una norma objetiva, sino que indagando sus motivaciones¹⁹.

Caricaturizando un poco esta materia para efectos didácticos, equivaldría a cursar infracciones de tránsito a quienes se detuvieron ante la luz roja, no porque era lo moralmente correcto, sino porque simplemente no deseaban pagar la multa.

Con todo lo dicho no quiero afirmar que la intención no tenga un lugar en el derecho, porque lo tiene, sino que intento resaltar que es poco práctico utilizar como regla general el examen en sede administrativa de propósitos extrajurídicos, debido a que los procedimientos administrativos se deberían extender a materias que exigen usar una gran cantidad de salvaguardias, por lo menos si no se desean violar de manera sistemática los principios del debido proceso.

Lo anterior nos lleva al segundo punto que hace poco aconsejable radicar en sede administrativa la resolución de estos temas. Así, las exigencias que se deben satisfacer para resolver cuáles fueron las intenciones no declaradas o cuestionar las manifestadas en sede administrativa sin violar el debido proceso son bastante altas, debido a que por corresponder a controversias sobre hechos síquicos, su adecuada resolución escapa del ámbito administrativo, debido a que la única manera de probar hechos psíquicos es mediante presunciones, por lo que estos asuntos deberían ser resueltos por un juez tras conocer de un

¹⁹ Exigir que la conducta no solo se conforme con la ley, sino que las intenciones del sujeto busquen someterse a una regla moral, por un lado, supone que la moral es revelada desde un plano metafísico al hombre de una forma tal que todos los individuos la pueden comprenderla y, por otro lado, impone sobre el sujeto una exigencia de santidad para no reprochar su conducta. KANT (2017) pp. 85-106 y 132-175. Esos son solo algunos de los motivos que hacen tan inadecuado que la intención sea el único elemento que posibilite el ejercicio de una facultad como la de tasación o que configure un concepto tan relevante como el abuso. Por lo mismo, en el derecho alemán se exige al equivalente que ellos tienen del concepto de fraude a la ley que los medios empleados sean tortuosos y que el resultado desvirtúe los fines de las normas correspondientes. WOLF (1936) pp. 82-88. Las mismas exigencias hace el derecho comunitario europeo al concepto de abuso de las leyes. VERGARA QUEZADA (2022b).

proceso de lato conocimiento²⁰ que haya fijado, precisamente, como hechos sustanciales pertinentes y controvertidos los propósitos del contribuyente²¹.

Respecto de las intenciones del contribuyente, el proyecto define legítima razón de negocios en un sentido muy parecido a lo que ha hecho la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos²², señalando que corresponde a finalidades de “mejorar o facilitar las condiciones del negocio; así como obtener ventajas competitivas; financiamiento; la eliminación o mitigación de costos o riesgos; el aumentar la capacidad productiva, de presencia en el mercado, optimizar la administración o cualquier otra finalidad similar a las anteriormente señaladas y que, en cualquier caso, sea distinta a la meramente tributaria”.

Entonces, el proyecto recurre a la intención que, como indicamos, si no ha sido declarada o se quiere impugnar, debe ser probada mediante presunciones. Así, queda patente uno de los graves problemas del proyecto: si se faculta a la autoridad para establecer una presunción en sede administrativa, como lo ha resuelto la Contraloría General de la República, esto “infringe el inciso quinto del artículo 19 N° 3, en relación con el artículo 60 N° 2), ambos de la Constitución, que entregan la regulación de dicha materia exclusivamente al dominio legal”²³.

El problema anterior, lamentablemente, no es nuevo en nuestro derecho tributario. Así, el concepto de habitualidad en la venta de acciones, que también dependía de la intención del contribuyente, se volvió imposible de administrar debido a las posturas contradictorias sobre las que se construían las presunciones administrativas²⁴.

6. LA AUSENCIA DE PARÁMETROS LEGALES PARA DEFINIR EL ABUSO

La doctrina ha hecho presente que si analizamos los elementos del concepto de abuso del Código Tributario y los comparamos con los que componen la llamada opción razonable del mismo cuerpo normativo, podemos constatar que ambos tienen los mismos elementos.²⁵ Es más, en ambos casos se puede no producir efecto alguno distinto del fiscal, por lo que el abuso y la opción razonable solamente pueden ser diferenciados por conceptos jurídicos

²⁰ Al efecto, dijo el presidente de la Asociación Nacional de Tribunales Tributarios y Aduaneros “concordando con el Honorable Senador que materias como calificar la simulación de un acto, debieran ser conocidas por tribunales tributarios y aduaneros, y no declaradas administrativamente, asegurando así los derechos de los contribuyentes frente a la administración del Estado”. Por ello, quedó constancia de que “dichas facultades y atribuciones son entregadas a los tribunales tributarios, a partir del Protocolo de Acuerdo, impidiendo que el Servicio de Impuestos Internos vuelva a ser juez y parte, como sucedía hasta hace algunos años”. Historia de la Ley N° 20.780 pp. 1020 y 1170.

²¹ También es inapropiado que las sentencias recurran, aunque sea en los *obiter dicta*, a la intención del contribuyente, cuando ello no era el objeto del juicio, más aún cuando las intenciones no eran un elemento previsto por las normas aplicadas. En rigor, fundar las resoluciones en ese tipo de hechos no es más que una muestra evidente de falta de objetividad de parte de quien es llamado a pronunciarse conforme a la ley. VERGARA QUEZADA (2015) pp. 199-238.

²² VERGARA QUEZADA (2018b) p. 85; Oficio N° 530, de 2021; Oficio N° 1.017, de 2020; Oficio N° 478, de 2019.

²³ Contraloría General de la República, Dictamen N° 34.541, de 2005.

²⁴ Oficio N° 2.557, de 2015 y VERGARA QUEZADA (2022a) p. 52.

²⁵ SEGUEL MALAGUEÑO (2019) pp. 225-255

indeterminados, como es el caso de efectos no tributarios *relevantes* y que las opciones de conductas sean *razonables*.

Como hemos explicado en otras ocasiones²⁶, podríamos creer que la diferencia entre el abuso y la razonable opción se encuentra 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, 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 Tributario²⁷ y, por otro lado, llevaría a conclusiones absurdas, como calificar como abuso a las fusiones internacionales²⁸, el *confirming*²⁹ 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.

Es decir, 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.

Entonces, 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*³⁰.

En otra oportunidad pudimos explicar que en el derecho anglosajón este tipo de conceptos suelen ser considerados no como una regla, sino como un estándar, siendo morigerada la inseguridad jurídica que ellos ocasionan por el sistema del *stare decisis*³¹. En Chile, en contraste, la administración tributaria no se inclina ante los fallos de los tribunales y éstos rara vez consideran que las sentencias que dictan constituyen un precedente que merece algún tipo de deferencia, por lo mismo, los conceptos jurídicos indeterminados provocan gran inseguridad jurídica en nuestro sistema jurídico, como ocurrió con el concepto de habitualidad en la Ley sobre Impuesto a la Renta³².

En relación con el concepto razonable y la razonabilidad, usualmente se relaciona con criterios y argumentos utilizados para efectos de ponderar principios constitucionales contenidos en normas positivas o afectados por ellas³³. Por lo mismo, este concepto es particularmente difuso³⁴. Lo dicho puede ser apreciado tan solo al constatar que resultados

²⁶ VERGARA QUEZADA (2022b) pp. 81-83.

²⁷ VERGARA QUEZADA (2021) pp. 49-50.

²⁸ Oficio N° 42, de 2021 y Oficio N° 180, de 2020.

²⁹ Oficio N° 1.303, de 2018.

³⁰ SEGUEL MALAGUEÑO (2019) pp. 225-255.

³¹ VERGARA QUEZADA (2020) pp. 41-43.

³² El Servicio de Impuestos Internos señaló que “no es posible determinar anticipadamente el régimen tributario a que quedará sujeto el resultado obtenido en la eventual futura enajenación de las acciones” al considerar todos elementos que consideraba para dar un contenido al concepto jurídico indeterminado de habitualidad. Oficio N° 2.557, de 2015.

³³ CUONO (2012) pp. 44-60.

³⁴ STAMILE (2015) pp. 222-228.

opuestos pueden ser perfectamente razonables, tanto en el caso de opciones tomadas legislativamente como aquellas estipuladas en un contrato mediante el acuerdo de las partes.

En el derecho no fiscal, es razonable que ley o los contratantes opten por que, tras la firma del contrato, el riesgo sobre la cosa recaiga sobre el vendedor o sobre el comprador. También es razonable que la entrega se deba hacer en el domicilio del comprador o del vendedor.

En materia tributaria, en la construcción de un inmueble destinado a actividades afectas con el impuesto de primera categoría, el contribuyente puede elegir el momento en el que recuperará el gasto por los intereses del crédito obtenido para financiar esa edificación. Así, podrá rebajarlo como gasto al momento del pago o, a su elección, incorporarlo al costo del inmueble, sin que alguna de esas opciones, como lo ha señalado el Servicio de Impuestos Internos, sea impugnabile³⁵.

De manera similar, es razonable que la ley establezca que el sujeto de un gravamen sea el comprador o el vendedor, incluso puede hacer responsables a ambos, o puede obligar al comprador a retener un porcentaje del precio y al vendedor a declarar la renta efectiva. Nuestra ley ha recurrido a las combinaciones más diversas en el caso de las retenciones de impuestos, como ocurre en el caso de la cesión en el extranjero de acciones o derechos cuyo valor es representado, en un porcentaje definido en la ley, por ciertos bienes situados en Chile, que se entienden son enajenados indirectamente³⁶, sin que esas variadas opciones sean, en general, no razonables.

También la ley puede disponer que el impuesto de primera categoría sea completamente acreditado en contra de los impuestos finales o puede establecer que solo una parte de dicho tributo sea utilizado para extinguir aquellos gravámenes, pudiendo ser discutida la conveniencia y los efectos de ambas medidas, pero ninguna de ellas, por opuestas que puedan ser no son razonables.

Si bien la racionalidad es un concepto jurídico de por sí difuso, la no racionalidad es, en rigor, un concepto bastante restringido, así se puede constatar tanto de los ejemplos que hemos expuesto, como surge de comparar la forma en que diferentes jurisdicciones resuelven problemas cotidianos con reglas completamente opuestas.

Lo mismo ocurre en el caso de la apreciación de relevancia de los efectos que, igualmente, quedará sometida a las preferencias, valores, ideas políticas o sentimientos de quien sea llamado a tomar la decisión, debido a que no existen parámetros objetivos previstos en la ley para efectos de que un tercero independiente pueda revisar la legalidad de la decisión tomada.

Por lo dicho, es tan evidente el problema de inconstitucionalidad, debido a que, en definitiva, la ausencia de parámetros que permitan un control objetivo deja a esta regulación en el mismo nivel en el que se encuentran las potestades administrativas que dependen de análisis de oportunidad porque, en rigor, resultados opuestos pueden ser considerados o no dentro de estos estándares difusos que dependen de la apreciación meramente personal de los hechos de quien debe aplicarlos, al no existir parámetros que permitan un control objetivo de la decisión que se tome, sea ella judicial o administrativa.

³⁵ Oficio N° 221, de 2017.

³⁶ Resol. Ex. N° 119, de 2020.

7. LA INTENCIÓN DEL CONTRIBUYENTE Y EL ABUSO

Como explicamos en otra oportunidad³⁷, ante la ausencia de parámetros objetivos que permitan definir efectos relevantes y opciones razonables el Servicio de Impuestos Internos, a partir del 2015 ha recurrido varias veces a uno de los elementos del abuso en la doctrina europea³⁸, como es la intención del contribuyente de obtener un beneficio fiscal³⁹.

Es decir, se ha recurrido a las intenciones, que son hechos síquicos que, si no han sido declarados o se quieren impugnar, es necesario emplear presunciones judiciales (bajo la normativa vigente en esta materia) y presunciones administrativas (de aprobarse las modificaciones).

Esto nos lleva al problema que antes planteamos: las intenciones son hechos psíquicos, por lo que si ellas no han sido manifestadas o se intenta impugnar las que han sido declaradas, se debe recurrir a la prueba indirecta de las presunciones, lo que vuelve tan grave que sea la administración quien establezca presunciones en sede administrativa en contra de su contraparte.

8. DECLARACIÓN ADMINISTRATIVA

Actualmente, corresponderá al Servicio probar en sede judicial la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente. El procedimiento respectivo está en los artículos 4° quinquies y 160 bis del Código Tributario.

El proyecto busca crear un Comité Antielusión, que establecerá la existencia de abuso o simulación en sede administrativa. Este comité, compuesto por quienes son tanto subordinados como funcionarios de exclusiva confianza del director del Servicio de Impuestos Internos, dictará una resolución en la que deberá señalar los actos que considera son abusivos o simulados y los antecedentes de hecho y de derecho en que se funda la calificación de abuso o simulación. Además, deberá emitirse la liquidación, resolución o giro respectivo.

Si este Comité Antielusión resuelve que no existe elusión, dicha resolución será notificada al contribuyente y los actos o negocios jurídicos sobre los que esta verse no podrán ser objeto de aplicación de una norma especial antielusiva. Al contrario, si deciden que ha existido abuso o simulación, la resolución podrá ser objeto de un recurso administrativo ante el director del Servicio de Impuestos Internos y del contencioso-administrativo ante juez tributario y aduanero respectivo. Los problemas de esto son evidentes.

Primero, esta decisión que se presenta como un acto colegiado, en rigor, es tomada por funcionarios cuya continuidad en el cargo depende del director del Servicio de Impuestos Internos, por lo que el contenido de sus resoluciones se verá afectado por la mencionada dependencia. Es decir, el sistema fomenta las decisiones desfavorables al contribuyente,

³⁷ VERGARA QUEZADA (2022b) pp. 84-86 y 99-103.

³⁸ Los otros elementos del concepto de abuso del derecho europeo son la artificialidad, entendida como empleo de medios tortuosos pero reales, y que el resultado sea contrario al propósito de la normativa más beneficiosa aplicada. VERGARA QUEZADA (2017a) pp. 57-97.

³⁹ Circular N° 42, de 2015, oficios SII N° 2.109, de 2017; N° 1.303, de 2018; N° 2.514, de 2018; N° 868, de 2019; N° 1.594, de 2019; N° 4, de 2021 y N° 1.223, de 2021.

porque ellas pueden ser dejadas sin efecto por el director, mientras que las favorables al contribuyente pueden ser corregidas por el director a futuro solamente mediante la remoción del o de los miembros del comité que la tomaron, lo que constituye un potente incentivo para resolver en contra de los contribuyentes. Esto es más evidente si consideramos que, en una materia donde no es posible una medición real *a priori*⁴⁰, las estimaciones del Ejecutivo lo llevan a creer que puede financiar su gobierno cobrando entre el 4,4% y el 7,5% del PIB por concepto de elusión y evasión⁴¹.

Segundo, al resolver sobre las intenciones de los contribuyentes, el Servicio de Impuestos Internos estará creando presunciones en sede administrativa, lo que viola los principios del debido proceso⁴², que rigen también en sede administrativa⁴³.

Tercero, desde el año 2014⁴⁴ el Servicio de Impuestos Internos ha caído en el activismo político, lo que se puede apreciar en los deseos abiertos de los funcionarios en crear reglas en sede judicial⁴⁵, en condiciones de que la creación de las reglas es, por definición, un acto

⁴⁰ Considerando que no es posible definir el fenómeno de la elusión con las reglas vigentes en Chile, menos aún es posible medirlo. Los estudios serios reconocen que no existen herramientas para cuantificar la elusión en un país determinado. CIAT (2022) p. 36. A pesar de ello, el Ejecutivo (Mensaje p. 3) intenta respaldar su estimación refiriéndose a un informe de la CEPAL en el cual se reconoce, de manera muy elegante, que las mediciones existentes son meras especulaciones y señala que los estudios sobre la materia, en el mejor de los casos, son “una serie de indicios y evidencias acerca de la intensidad de este fenómeno a escala mundial y regional, sobre la base de metodologías que se deberán perfeccionar en los años futuros”. CEPAL (2020) pp. 102-104. El otro trabajo citado por el Ejecutivo no hace estimaciones propias y emplea las de organismos públicos nacionales, que adolecen del mismo pecado reconocido por la CEPAL. Luego, dicho trabajo va más allá y cae abiertamente en el mundo de la proyección de ideas personales (como dirían los psicólogos) a la realidad, tanto respecto del propósito del legislador de 1984 como de las conductas de grupos de contribuyentes, señalando que “dependiendo de cuan precisas son las metodologías de estimación del Banco Central, es posible que esa brecha contenga también algunas ganancias retiradas desde las empresas productivas que quedaron acumuladas en sociedades de inversión, con el único objetivo de evitar el pago de los impuestos personales”. JORRATT y MARTNER (2020) p. 18.

⁴¹ Boletín 15.170-05, Mensaje del Ejecutivo p. 3.

⁴² Contraloría General de la República, Dictamen N° 34.541, de 2005.

⁴³ FLORES DURÁN (2017) pp. 8-42.

⁴⁴ El año 2014 se nombró como director del SII al promotor de las reformas tributarias que tenían un alto componente ideológico. Los informes que servirían de fundamento para esas propuestas fueron solventados por una empresa ligada a los casos de financiamiento irregular de la política. La Tercera (2015).

⁴⁵ Funcionarios del SII alegaron en tribunales que “no es necesaria la reforma [de la Ley N°] 20.780 para hacer aplicable el fraude a la ley a una resolución que dicte el Servicio de Impuestos Internos, especialmente cuando consideramos que el fraude a la ley establecido en este caso tiene directa relación con el cumplimiento de requisitos establecidos en el artículo 31 de la Ley de la Renta, para la procedencia de la deducción como pérdida [sic] de la partida denominada Goowill [sic]”. Escrito de apelación de fecha 7 de diciembre de 2017, p. 16 causa *Sealed Air Chile Industrial Limitada con SII* (2018): Corte de Apelaciones de Santiago, 13 de noviembre de 2018 (apelación), rol N° 44-2018.

político⁴⁶. Esto ha sido intensificado por la actual administración⁴⁷ que abiertamente llamó a los funcionarios a “a participar en el diseño de la reforma tributaria”⁴⁸, lo que socava tremendamente el principio de imparcialidad.

Cuarto, el prontuario del Servicio de Impuestos Internos cuando fue juez y parte en el pasado es, al decir de los civilistas, muy poco feliz y, por ejemplo, respecto de la carga de la prueba, sostuvo que como era el juez de primera instancia no podía ser al mismo tiempo parte en el procedimiento general de reclamaciones, pero sostuvo eso para afirmar que sobre el Servicio de Impuestos Internos no recaían cargas procesales, como la de presentar pruebas en esa instancia.⁴⁹ Luego, a pesar de que el año 2009 el legislador “reconoce al Servicio de Impuestos Internos la calidad de «parte», con derechos, obligaciones y cargas, en todos los procesos que se generen a causa de una reclamación tributaria”,⁵⁰ la administración mantuvo su posición iliberal e impropia de un Estado moderno,⁵¹ lo que llevó a una modificación expresa del artículo 132 del Código Tributario.⁵² Entonces, vale la pena preguntarse si estas viejas prácticas volverán si es la administración fiscal quien declara la elusión.

Quinto, como antes indicamos, cuando la tributación de las ganancias de capital de las acciones dependía de un hecho psíquico, el Servicio de Impuestos Internos creó una infinidad de hechos base que hacían, literalmente, imposible predecir la tributación de las acciones⁵³.

Por todo ello, lo que propone hacer el proyecto es extremadamente grave y constituye un retroceso en el arduo camino que nuestro país ha recorrido en esta materia.

9. LA IMPUTACIÓN O CONSECUENCIA JURÍDICA TRAS LA DECLARACIÓN DE ABUSO

Pero no solo los supuestos de hecho de esta regulación tienen problemas graves, sino que ellos se extienden a la imputación de la norma. Así, en el caso del abuso, la ley se limita a establecer que “se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imponibles establecidos en la ley”.

El problema que surge de la norma antes transcrita es que eso solamente es correcto en caso de simulación, porque el abuso supone que los hechos sean reales, de lo contrario el abuso no tendría diferencias con el fraude común.

⁴⁶ VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2020) pp. 6-23.

⁴⁷ Si bien la relación del ingeniero civil y ex director del SII Michel Jorratt con el actual presidente en su momento fue tensa, Jorratt es uno de los impulsores políticos de la reforma que hoy se discute y ha vuelto a ser remunerado por el SII como asesor del actual director por seis meses. El Mostrador (2015), Pulso (2022), SII (en línea).

⁴⁸ Diario Financiero 2022 p. 17.

⁴⁹ *Peter Schmidt Spinti con Fisco* (2001) c. séptimo y *Aurelio Tolosa Riquelme con Fisco* (2000) c. duodécimo.

⁵⁰ Historia de la Ley N° 20.322, p. 10.

⁵¹ *Club de Deportes Naval S.A.D.P. con SII* (2015), *Luis Cruz Guzmán con SII* (2015), *Virutex S.A. con SII* (2015) c. quinto, *Ingeniería y Desarrollo Tecnológico S.A. con SII* (2015) c. séptimo.

⁵² Modificado por el art. primero N° 41 b) de la Ley N° 21.210, publicada el 24 de febrero de 2020.

⁵³ Oficio N° 2.557, de 2015 y VERGARA QUEZADA (2022a) p. 52.

Hoy se exige al tribunal determinar los montos adeudados por el contribuyente y el proyecto busca facultar al Servicio de Impuestos Internos para hacer eso, en condiciones de que la consecuencia jurídica o imputación no está apropiadamente definida en la ley.

Al respecto, debemos tener presente que en el derecho extranjero la imputación o consecuencia jurídica en estos casos puede ser muy variada. Así, es factible que la ley autorice la negación de un beneficio⁵⁴, la aplicación de la ley que se considera eludida⁵⁵, la construcción de ficciones que reemplazan los hechos y circunstancias del caso⁵⁶, la recaracterización de las operaciones⁵⁷ o, como ocurre en algunos casos en Chile, permita hacer una recalificación⁵⁸.

10. SIMULACIÓN: SE CREAN NUEVOS PROBLEMAS

Uno de los graves problemas de la norma antielusiva general del Código Tributario es que califica a la simulación como una forma de elusión, en condiciones que ella siempre ha sido en nuestro derecho una forma de evasión⁵⁹. Si bien no ha sido la primera vez que se registra semejante y aberrante error en la legislación comparada⁶⁰, ello no deja de causar una infinidad de problemas en materia penal.

Por lo antes señalado, actualmente existe un concurso entre las normas antielusivas, que solamente sancionan al autor intelectual de la simulación con una multa dejando sin castigo al contribuyente, y las normas del art. 97 N° 4 del Código Tributario, que aplica las reglas generales del Código Penal en materia de participación y sancionaban a todos los partícipes⁶¹.

En esta materia, el proyecto de ley agregará aún más confusión, debido a que, de ser aprobado el texto que se propone, se volverá completamente indistinguible el fraude común de la simulación, porque busca establecer que se podrían simular “hechos, actos o negocios jurídicos”.

Si bien, la regulación antielusiva vigente emplea de manera incoherente las expresiones actos jurídicos y negocios jurídicos⁶², en comparación con lo que se busca hacer, ello pasaría a ser una falta menor, debido a que el concepto de negocio jurídico cumple la misma función que el de acto jurídico, pero mirado desde diferentes tradiciones jurídicas⁶³.

⁵⁴ En algunos casos ocurre en Canadá. O'BRIEN (2016) pp. 161-162.

⁵⁵ Es el caso de Italia. PIANTAVIGNA (2016) pp. 380-383.

⁵⁶ Como ocurre en Austria. WÖHRER (2016) pp. 70-71. También algo similar ocurre en Alemania. DRÜEN (2016) pp. 295-296.

⁵⁷ En ciertos casos ocurre en Bélgica. BOURGEOIS y NOLLET (2016) pp. 96-97.

⁵⁸ En Chile existen casos de recalificación, algunos los contempla la ley y deben ser aplicados por el propio contribuyente, como ocurre con los órdenes de imputación del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, mientras que otros son facultades de la administración fiscal, como ocurre con los retiros, remesas o distribuciones encubiertas como préstamos del artículo 21 de ese mismo cuerpo legal.

⁵⁹ VERGARA QUEZADA (2016a) pp. 223-276.

⁶⁰ DE BROE (2007) pp. 159-162.

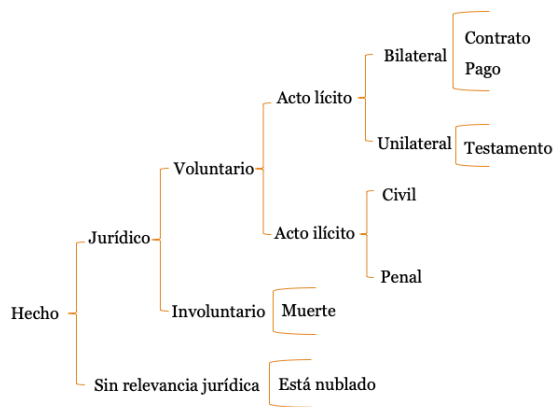
⁶¹ VERGARA QUEZADA (2016a) pp. 223-276.

⁶² VERGARA QUEZADA (2016b) pp. 339-343.

⁶³ DOMÍNGUEZ ÁGUILA (2020) pp. 7-18.

Entonces, la gravedad de agregar la palabra hechos al concepto de simulación obedece a que solamente dicha institución procede en actos jurídicos bilaterales y, a lo más, en los unilaterales recepticios⁶⁴. Si el legislador no comprende aquello, la simulación se confundirá con otras instituciones que tienen otras características, como es el caso de los actos aparentes o la falsedad.

El siguiente esquema muestra la división básica que va de género a especie, en la que los hechos son la especie que comprende a las demás categorías.



Así las cosas, si el concepto de simulación comprendiera los hechos -como género del concepto- desde la muerte hasta el testamento podría ser considerado simulación, lo que no resiste el análisis jurídico más elemental, debido a que la simulación se confundiría con cualquier tipo de engaño, por lo que ahora tendríamos un concurso de normas más amplio con las reglas que establecen los delitos tributarios.

11. PRINCIPIO DE ESPECIALIDAD

En otra oportunidad explicamos que, ya en la teoría francesa del abuso de los derechos, se indicaba que “que cuando el legislador ha regulado detalladamente una materia, disminuye considerablemente el terreno dentro del que puede operar la institución del abuso, por lo que concluye que mientras mayor es el detalle legislativo, menor es el ámbito de aplicación del abuso, porque el legislador va estableciendo los parámetros para el ejercicio de las prerrogativas, pudiendo llegar a ser inexistente la posibilidad de abuso”⁶⁵.

Es decir, cuando existen reglas especiales para que proceda la deducción de una pérdida de ejercicios anteriores⁶⁶, la aplicación de una facultad de la administración⁶⁷ o para que no sea aplicable un beneficio, como sería el caso de las acciones con presencia bursátil vendidas

⁶⁴ DÍEZ DUARTE (2014) pp. 50-52, ALESSANDRI R., SOMARRIVA U. y VODANOVIC H. (2011) Tomo II pp. 360-361, VIAL DEL RÍO (2003) pp. 139-154, STITCHKIN BRANOVER (1969) Tomo II p. 16, LEÓN HURTADO (1979) pp. 131-132, FERRARA (1953) pp. 41-136, entre otros.

⁶⁵ VERGARA QUEZADA (2017a) p. 70.

⁶⁶ VERGARA QUEZADA (2017b) pp. 22-36.

⁶⁷ VERGARA QUEZADA (2018b).

fuera de bolsa⁶⁸ o el caso de una relación entre la deuda y el capital⁶⁹, el transcurso de un plazo entre ciertas operaciones⁷⁰, la obtención de cierta cantidad de ingresos⁷¹, etc., emplear la regla general antielusiva implicaría ir en contra de los propósitos del legislador, que fijó previamente condiciones precisas para la pérdida de un beneficio o para el ejercicio de una facultad.

Pero no solo por ese motivo deben primar las reglas especiales. Ello es así también debido a la aplicación de un principio general del derecho, como es la especialidad. Sin embargo, a pesar de lo básico de dicho principio, cuando se implementó la regulación antielusiva general en el Código Tributario chileno se produjo un concurso de normas entre los artículos 4 y 13 del Código Civil, que consagran el principio de especialidad y el inciso 4° del artículo 4° bis del Código Tributario, que establece la aplicación preferente de las reglas especiales para evitar la elusión por sobre la norma general lo que, en rigor, solamente es una repetición de un principio general del derecho.

Ahora, el artículo 4° bis del Código Tributario obliga al intérprete a definir elusión para poder clasificar como antielusivas otras normas que, de algún modo, establecen restricciones o condiciones específicas para la aplicación de algún tipo de tratamiento fiscal menos gravoso⁷².

La regla propuesta por el Ejecutivo en el proyecto dispondría que también “serán aplicables los artículos 4° ter y 4° quáter aun cuando respecto de uno o más hechos, actos o negocios jurídicos, individualmente considerados, pueda aplicarse una norma especial para evitar la elusión. Existiendo una resolución del Comité Antielusión que desestime la existencia de elusión, el Servicio no podrá aplicar respecto de los actos o negocios jurídicos incluidos en la resolución ninguna otra norma especial antielusiva”.

Al respecto, no está claro si se intenta derogar un principio básico del derecho o si el Ejecutivo se confunde ante lo que podríamos calificar como un concurso de facultades de la administración fiscal ante hechos complejos que pueden implicar la aplicación de más de una norma.

12. CONCLUSIÓN

A modo de conclusión, es posible señalar que, en el caso de las tasaciones, en materia de método el proyecto deja en el texto de la ley las circunstancias actuales, en las que no existe un método legal para realizarlas. En materia de doble tributación a causa del ejercicio de la tasación, empeora considerablemente las circunstancias actuales, debido a que fuerza la doble tributación, al obligar a que incluso los aportes se hagan a valor tributario para luego forzar la doble tributación en caso de tasación. Respecto de las fusiones y divisiones, las vuelve tasables a pesar de que no existe un hecho gravado, terminando con la seguridad jurídica en materia de reorganizaciones.

⁶⁸ VERGARA QUEZADA (2022b).

⁶⁹ SILVA PARADA y CORTÉS VIVANCO (2021) pp. 90-113.

⁷⁰ Como ocurre con la venta de inmuebles en el artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

⁷¹ Como ocurre con el régimen de las PYMES en el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

⁷² VERGARA QUEZADA (2016b) pp. 317-320.

Respecto de la declaración de elusión, debido a que el concepto de abuso y de legítima opción no pueden ser distinguidos sino por conceptos jurídicos indeterminados, como es el caso de los efectos relevantes y la razonabilidad de la opción, sin que la ley entregue parámetros objetivos para delimitar dichos conceptos jurídicos indeterminados, radicar la decisión sobre la existencia de abuso en la administración implica no solo mantener los problemas que esta regulación tiene, sino que es un retroceso en lo que Chile ha avanzado en materia de protección del debido proceso, porque al ser la intención del contribuyente uno de los parámetros empleados para establecer la existencia de abuso, ella será demostrada mediante presunciones administrativas, lo que violenta las reglas del debido proceso, que son aplicables en sede administrativa y judicial.

Por último, el proyecto empeorará el concurso de normas que existe en el caso de la simulación porque, al creer que se puede simular cualquier hecho y no solo los actos jurídicos bilaterales, la simulación será indistinguible del fraude común.

13. BIBLIOGRAFÍA

- ALESSANDRI R., Arturo; SOMARRIVA U., Manuel y VODANOVIC H., Antonio (2011). *Tratado de derecho civil. Partes preliminar y general*. Tomo II. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- BOURGEOIS, Marc y NOLLET, Aymeric (2016). Belgium. En Lang, Michael *et al.* *GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*. Amsterdam: IBFD, pp. 83-107.
- CEA EGAÑA, José Luis (2008). *Derecho constitucional chileno*. Tomo I, 2ª ed. Santiago: Ediciones UC.
- CUONO, Massimo (2012). Entre arbitrariedad y razonabilidad. Hacia una teoría crítica del neoconstitucionalismo. *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, (3) pp. 44-60.
- DE BROE, Luc (2007). *International Tax Planning and Prevention of Abuse*. Amsterdam: IBFD.
- DÍEZ DUARTE, Raúl (2014). *La simulación de contrato en el Código Civil chileno*. 3ª ed. actualizada por Sergio PEÑA NEIRA. Santiago: Editorial Metropolitana.
- DOMÍNGUEZ ÁGUILA, Ramón (2020). *Teoría general del negocio jurídico*. 3ª ed. Santiago: Prolibros.
- DRÜEN, Klaus-Dieter (2016). Germany. En Lang, Michael *et al.* *GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*. Amsterdam: IBFD, pp. 287-306.
- FERRARA, Francisco (1953). *La simulación de los negocios jurídicos*. 3ª ed. trad. Rafael Atard y Juan de la Puente. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado.
- FLORES DURÁN, Gloria (2017). Principios, procedimientos y procesos tributarios. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 2 8-42.
- FLORES DURÁN, Gloria y VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014). *Desafíos en tiempos de reformas tributarias. Fundamentos, objetivos y control*. Santiago: Thomson Reuters.
- HUEPE ARTIGAS, Fabián (2016). *La actividad discrecional de la administración y su control jurídico*. Santiago: tesis doctoral, Universidad Católica de Chile.
- KANT, Immanuel (2017). *Crítica de la razón práctica*. Trad. Dulce María GRANJA CASTRO. México: Fondo de Cultura Económica.
- KRAMER, Matthew (2007). *Objectivity and the Rule of Law*. New York: Cambridge University Press.

- LEÓN HURTADO, Avelino (1979). *La voluntad y la capacidad en los actos jurídicos*. 3ª ed. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- MAURER, Hartmut (2011): *Derecho administrativo. Parte general* (Madrid, trad. de la 17ª ed. alemana de Doménech et al., Marcial Pons).
- O'BRIEN, Martha (2016). Canada. En Lang, Michael *et al. GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*. Amsterdam: IBFD, pp. 147-177.
- PÉREZ-COTAPOS, Gerardo y SILVA PALAVECINOS, Berta (2009). *Valorización de empresas: la aplicación de una metodología*. Valparaíso: Ediciones Universitarias de Valparaíso.
- PIANTAVIGNA, Paolo (2016). Italy. En Lang, Michael *et al. GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*. Amsterdam: IBFD, pp. 369-395.
- RÜTHERS, Bernd (2018). *Teoría general del derecho*. Trad. Minor S. Salas. Bogotá: Temis.
- SEGUEL MALAGUEÑO, Luis 2019. Análisis del Proyecto de modernización tributaria en materia de elusión y metodología. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 5 225-255.
- SILVA PARADA, Marcela y CORTÉS VIVANCO, Javier (2021). Modificaciones a normas sobre tributación de intereses pagados al exterior. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 10 90-113.
- STAMILE, Natalina (2015). Razonabilidad (Principio de). *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, (8)222-228.
- STITCHKIN BRANOVER, David (1969). *Síntesis de derecho civil*. Tomo II. Santiago: Escuela de Derecho Universidad de Chile.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2015). ¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión? *Revista De Estudios Tributarios*, (14) 199-238.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016a). La despenalización de la simulación por la Ley N°20.780. *Revista de Estudios Tributarios*, (16) 223-276.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016b). *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias*. Santiago: Libromar.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2017a). Abuso y elusión. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 2 57-97.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2017b). Restricciones a la rebaja de las pérdidas de arrastre. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 1 22-36.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2018a). Análisis crítico de la tasación del artículo 64 del Código Tributario. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 4 33-62.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2018b). Excepciones a la facultad de tasar del artículo 64 del código tributario. *Revista de Estudios Tributarios*, (18)63-97.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2019). Gastos necesarios, crítica a una interpretación formalista. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 5 126-165.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2020). La prueba del propósito principal y la problemática influencia norteamericana. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 8 28 - 65.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2021). El mandato sin representación y la integración del derecho tributario. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 10. 65-89.

- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2022a). La tributación del mayor valor obtenido en la enajenación de acciones. *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, 11 37-76.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2022b). El abuso y las normas sobre acciones con presencia bursátil. *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, 1177-118
- VIAL DEL RÍO, Víctor (2003). *Teoría general del acto jurídico*. 5ª ed. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- VILLAMÁN RODRÍGUEZ, María Francisca (2019). La certeza jurídica y el derecho tributario chileno. *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, (5)166-205.
- VILLAMÁN RODRÍGUEZ, María Francisca (2020). ¿Es constitucional la calificación de la suficiencia del amoblado introducida por la Ley N° 21.210? *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, 76 - 23.
- WÖHRER, Viktoria (2016). Austria. En Lang, Michael *et al.* *GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*. Amsterdam: IBFD, 65-81.
- WOLF, Martin (1936): *Derecho internacional privado*. Trad. ROVIRA Y ERMENGOL, José. Barcelona: Editorial Labor.

Textos normativos

Código Tributario.

Ley N° 21.210, publicada el 24 de febrero de 2020.

Ley sobre Impuesto a la Renta.

Sentencias

Aurelio Tolosa Riquelme con Fisco (2000): Corte Suprema, 11 de mayo de 2000 (casación en el fondo), rol N° 4.310-99.

Club de Deportes Naval S.A.D.P. con SII (2015): Corte Suprema, 15 de abril de 2015 (casación en el fondo), rol N° 11.461-2014.

Ingeniería y Desarrollo Tecnológico S.A. con SII (2015): Corte Suprema, 7 de diciembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 28.748-2014.

Luis Cruz Guzmán con SII (2015): Corte Suprema, 25 de mayo de 2015 (casación en el fondo), rol N° 21.826-2014; 94612.

Peter Schmidt Spinti con Fisco (2001): Corte Suprema, 23 de enero de 2001 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 1.366-2000.

STC rol N° 2.684.

STC rol N° 3.770.

STC rol N° 3.770.

STC rol N° 759.

STC rol N° 822.

Virutex S.A. con SII (2015): Corte Suprema, 28 de septiembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 22.827-2014, sentencia de reemplazo.

Instrucciones administrativas

Circular SII N° 42, de 2015

Contraloría General de la República, Dictamen N° 34.541, de 2005.

Contraloría General de la República, Dictamen N° 14.000, de 2017.

Oficio SII N° 2.557, de 2015.

Oficio SII N° 221, de 2017.

Oficio SII N° 2.109, de 2017.

Oficio SII N° 1.303, de 2018.
Oficio SII N° 2.514, de 2018.
Oficio SII N° 478, de 2019.
Oficio SII N° 1.594, de 2019.
Oficio SII N° 868, de 2019.
Oficio SII N° 180, de 2020.
Oficio SII N° 1.017, de 2020.
Oficio SII N° 4, de 2021.
Oficio SII N° 42, de 2021
Oficio SII N° 530, de 2021.
Oficio SII N° 1.223, de 2021.
Resol. Ex. N° 119, de 2020.

Otros

Boletín 15.170-05.

CEPAL (2020). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe*.
<https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/45730/5/S2000154_es.pdf>.

CIAT (2022). *Toolkit for the Design and Effective Implementation of Domestic and International General Anti-Avoidance Rules*.
<<https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Ingles/2022-toolkit-GAAR-CIAT.pdf>>.

Diario Financiero (2022). Reforma tributaria: el SII abre un proceso para que sus funcionarios entreguen propuestas de cambios, 4 de mayo de 2022, p. 17.

El Mostrador (2015). *Gabriel Boric: "El vínculo del señor Jorratt con la campaña de Michelle Bachelet genera más dudas"*. Recuperado de <https://www.elmostrador.cl/noticias/pais/2015/03/18/gabriel-boric-el-vinculo-del-senor-jorratt-con-la-campana-de-michelle-bachelet-genera-mas-dudas/> 10 de diciembre de 2022].

Escrito de apelación de fecha 7 de diciembre de 2017, p. 16 causa *Sealed Air Chile Industrial Limitada con SII* (2018): Corte de Apelaciones de Santiago, 13 de noviembre de 2018 (apelación), rol N° 44-2018.

Historia de la Ley N° 20.322.

JORRATT, Michel y MARTNER, Ricardo (2020). *Justicia fiscal para Chile: El impuesto a la riqueza y otras reformas tributarias progresivas*, FES. Recuperado de <<http://library.fes.de/pdf-files/bueros/chile/16812.pdf>>.

La Tercera (2015). *Boletas de director del SII a empresa vinculada a SQM complican al gobierno*. En <<https://www.latercera.com/noticia/boletas-de-director-del-sii-a-empresa-vinculada-a-sqm-complican-al-gobierno/>>.

Pulso (2022): *Informe de Jorratt proyecta que impuesto a la riqueza recaudaría en torno a 0,2% del PIB, muy por debajo de la estimación de Hacienda*. Recuperado de <https://www.latercera.com/pulso/noticia/informe-de-jorratt-proyecta-que-impuesto-a-la-riqueza-recaudaria-en-torno-a-02-del-pib-muy-por-debajo-de-la-estimacion-de-hacienda/4CFOKRGQNZDXLDQNPSQ6A7L2JA/> [10 de diciembre de 2022].

SII (en línea): *Dotación a Honorarios - octubre 2022*. Recuperado de https://www.sii.cl/transparencia/2022/per_honorarios_oct.html [10 de diciembre de 2022].