

## LA PRUEBA DEL PROPÓSITO PRINCIPAL Y LA PROBLEMÁTICA INFLUENCIA NORTEAMERICANA

### *THE PRINCIPAL PURPOSE TEST AND THE PROBLEMATIC NORTH AMERICAN INFLUENCE*

Gonzalo Vergara Quezada\*

**RESUMEN:** Explica los problemas que ocasiona la cláusula de la prueba del propósito principal, que corresponde a un estándar del derecho norteamericano que carece de parámetros objetivos en la ley para su aplicación. Para ello, expone la historia de esta norma del derecho norteamericano, las cambiantes opiniones sobre elusión de los organismos internacionales, que concluyeron con la implementación de esta normativa, para luego contrastar las características de sistemas jurídicos en los que el *stare decisis* es un elemento fundamental, con el nuestro, en el que los operadores del derecho tienen problemas severos para separar las partes de la sentencia que resuelven el asunto de los dichos al pasar de las cortes.

**PALABRAS CLAVES:** prueba del propósito principal, elusión tributaria, convenios sobre doble tributación internacional, *stare decisis*.

**ABSTRACT:** *It explains the problems caused by the clause of the principal purpose test, which corresponds to a standard of North American law that lacks objective parameters in the law for its application. To do so, it explains the history of this rule of North American law, the changing opinions on tax avoidance of the international organizations, which concluded with the implementation of this rule, to then contrast the characteristics of legal systems in which the stare decisis is a fundamental element, with ours, in which the legal operators have severe problems to separate the parts of the sentence that resolve the issue from the remarks of the courts said in passing.*

**KEYWORDS:** *principal purpose test, tax avoidance, international double taxation conventions, stare decisis.*

## 1. INTRODUCCIÓN

No todos los sistemas jurídicos admiten el nivel de incerteza que ocasionan algunas de las normativas que buscan combatir el uso abusivo de los convenios sobre doble tributación, por lo mismo, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y el Grupo de los Veinte (G20), al presentar su propuesta de acción sobre la materia, hicieron presente que era muy probable que “algunos países se vean limitados por sus Constituciones [sic] o por el ordenamiento comunitario de manera tal que no les sería posible adoptar, al menos en sus términos exactos, las disposiciones modelo recomendadas en este informe”.<sup>1</sup>

La advertencia anterior debe ser tomada en serio, por lo mismo, parece ser tan importante analizar los problemas jurídicos que la llamada prueba del propósito principal puede causar en nuestro sistema jurídico. Entonces, para presentar ante el lector el marco conceptual de esta materia, es necesario partir señalando que la prueba del propósito principal es una cláusula empleada en algunos convenios sobre doble tributación internacional, que busca

---

\* Abogado, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. Máster en derecho con mención en derecho tributario, Pontificia Universidad Católica de Chile. Profesor LLM UC. Gerente en PWC. Correo gonzalo.vergara@pwc.com. Recibido el 31 de julio de 2020, aceptado el 2 de septiembre de 2020.

<sup>1</sup> OCDE y G20 (2015): *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 - Informe final 38 2015* (París, OECD Publishing), p. 14.

paliar el uso abusivo de los convenios por parte de residentes de terceros Estados, que procede del derecho norteamericano.

Este último punto tiene varias implicancias que afectan la esencia de la norma cuando ella es aplicada en otros sistemas jurídicos, debido a que su funcionamiento supone una tradición en la que el *stare decisis* es respetado, lo que presenta una infinidad de problemas en nuestro sistema jurídico, donde no existe deferencia por el precedente judicial,<sup>2</sup> y la mayoría de los operadores del derecho ni siquiera sabe que existen razonamientos *obiter dicta* y partes que componen la *ratio decidendi* de las sentencias.<sup>3</sup>

La cláusula comentada se ha vuelto relevante para nosotros, debido a que ella se incorporará a muchos de los tratados sobre doble tributación firmados por Chile, en la medida que se vaya implementando el llamado instrumento multilateral, que es un acuerdo internacional multilateral, que busca modificar los convenios bilaterales sobre doble tributación, sin que sea necesario una negociación directa de las partes que los firmaron.

Esta cláusula se encuentra contemplada en el artículo 7° del referido convenio multilateral, y establece que, no obstante las disposiciones de un convenio fiscal “los beneficios concedidos en virtud del mismo no se otorgarán respecto de un elemento de renta de patrimonio cuando sea razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que el acuerdo u operación que directa o indirectamente genera el derecho a percibir ese beneficio tiene entre sus objetivos principales la obtención del mismo, excepto cuando se determine que la concesión del beneficio en esas circunstancias es conforme con el objeto y propósito de las disposiciones pertinentes del Convenio fiscal comprendido”.

En una primera lectura del texto transcrito, parecería que el supuesto de hecho que faculta a la administración fiscal a aplicar la norma restrictiva es, en rigor, un hecho psíquico. Es decir, si el deseo de obtener los beneficios de un convenio es uno de los objetivos principales del acuerdo u operación que, directa o indirectamente, permite obtener los beneficios de un convenio, los mismos se perderían.

Pero, como los hechos psíquicos no son constatables de manera directa, cabe preguntarse cuáles son los acontecimientos no psíquicos, cuya ocurrencia se debe probar para poder presumir que ha ocurrido el supuesto de hecho que autoriza la restricción de los beneficios. La respuesta a esta interrogante es que ellos no están contemplados en la regla, que se limita a exigir que se tengan en cuenta “todos los hechos y circunstancias pertinentes”.

Es decir, en vez de contemplar los supuestos de hecho que, una vez probados, sirvan de base a la presunción del hecho desconocido, que es el propósito del contribuyente, la regla se limita a exigir algo que parece obvio, tanto, que no se aparta de las exigencias básicas que

---

<sup>2</sup> Como veremos en este trabajo, la administración no se inclina ante las interpretaciones judiciales, y las cortes e incluso los tribunales inferiores, ignoran los fallos anteriores cuando no les agrada la decisión adoptada.

<sup>3</sup> También veremos cómo se invocan supuestos principios y reglas que surgirían de las partes de las sentencias que, en un sistema de precedentes, no son obligatorios.

impone el derecho a todos los actos de la administración, como lo es analizar todos los hechos y circunstancias del caso.<sup>4</sup>

Así, se ha destacado que “desde el punto de vista del órgano que tramita el procedimiento administrativo o el proceso judicial, recibir las pruebas que se acompañen es un deber, debido a que el derecho de acompañar pruebas, y su corolario, que esas pruebas sea recibidas y examinadas, corresponde a una de las garantías más básicas del debido proceso”.<sup>5</sup>

Los organismos internacionales han intentado bajar el perfil del problema que ocasiona la ausencia de parámetros objetivos en la norma, señalando que no es necesario probar la intención del contribuyente, siendo suficiente que sea razonable concluir, tras el análisis de todos los hechos y circunstancias, que entre los propósitos principales de las acciones que, directa o indirectamente, permitieron el derecho a los beneficios del convenio, se buscaba obtener esos beneficios.<sup>6</sup>

Lo anterior, en rigor, solamente empeora las cosas, debido a que, en definitiva, esta norma faculta a la administración para denegar los derechos de un convenio en conformidad con la apreciación que ella haga de la razonabilidad de su propio análisis, lo que es una especie de consagración de la arbitrariedad, entendida como la actuación que no puede ser sometida a un control que implique el sometimiento a parámetros legales.

Es decir, en definitiva, los derechos de los contribuyentes quedan entregados al resultado de la argumentación y análisis que efectúe la administración de cualquiera de los hechos y circunstancias que estime son pertinentes, sin que se vea sometida a parámetros previstos en la ley, por lo que cualquier decisión razonable sería legal, lo que resalta el problema que planteó la doctrina: se politiza el actuar de la administración fiscal, que se ve obligada a establecer políticas públicas que son, propiamente, de competencia del poder político.<sup>7</sup>

Existe una excepción a la prueba del propósito principal, la cual implica que la administración concede al contribuyente el beneficio previsto en el convenio. Ella consiste en que las circunstancias del caso se conformen con el objetivo y propósito de las disposiciones pertinentes del respectivo tratado internacional. Los propios comentarios señalan que la discrecionalidad que tendría la administración fiscal para la aplicación de esta excepción sería muy amplia,<sup>8</sup> lo que no hace más que resaltar que esta normativa carece de parámetros objetivos para su aplicación.

En nuestro derecho, la evaluación de los propósitos y objetivos de las cláusulas de un tratado concreto, implicaría que toda conclusión válida se sustente sobre el texto de los

---

<sup>4</sup> Al respecto se ha señalado que si la prueba es manifiestamente improcedente o innecesaria, la administración así debe señalarlo en una resolución fundada, y siempre debe dejarse constancia de la prueba rendida, porque la prueba da cuenta de los motivos de hecho del acto administrativo. BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2014): *Derecho administrativo general* (Santiago, 3ª ed., LegalPublishing-Thomson Reuters), pp. 200-201.

<sup>5</sup> FLORES DURÁN, Gloria (2017): “Principios, procedimientos y procesos tributarios”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 2, p. 18.

<sup>6</sup> Comentario al artículo 29 párrafo 178.

<sup>7</sup> VILLAMÁN RODRÍGUEZ, María Francisca (2020): “¿Es constitucional la calificación de suficiencia del amoblado introducida por la Ley N° 21.210?”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 7, pp. 19-21.

<sup>8</sup> Comentario al artículo 29 párrafo 185.

documentos que den cuenta de las negociaciones de las partes contratantes, lo que es de especial relevancia cuando lo que han acordado las partes se desvía del modelo de convenio de la OCDE. La suma importancia de esto se explica porque, rara vez, el sentido del texto que no coincide con el del modelo, puede ser interpretado adecuadamente de solo leer las escuetas reservas que los países hacen a los comentarios de aquel documento.

Adicionalmente, los documentos que dan cuenta de las negociaciones de cada convenio internacional suscrito por Chile no han sido publicados. Por lo mismo, uno de los elementos interpretativos que, en este caso, permitirían establecer que el contribuyente ha actuado dentro del ámbito de las normas, no se encuentra al alcance de los contribuyentes.

Debido a la falta de publicidad de los documentos que contienen el elemento interpretativo mencionado, adicionalmente, el contribuyente está en la imposibilidad de establecer el correcto sentido y alcance de las cláusulas pertinentes de un convenio, y la administración puede aplicar o no la excepción sin recurrir a un texto de público conocimiento.

Por todo lo anterior, en este trabajo se intenta explicar con mayor detalle estos y otros de los problemas que, previsiblemente, será necesario enfrentar al momento de analizar los hechos que permiten la aplicación de la cláusula objeto de este estudio.

Para ello, partiremos con la historia de estas reglas, tanto en el derecho norteamericano, como en las cambiantes opiniones sobre elusión de la OCDE, que concluyeron con la implementación de esta normativa. Luego se expondrán las diferencias relevantes de nuestro sistema jurídico con aquel donde encuentran su origen estas cláusulas, que dificultará su aplicación, para concluir con los problemas más graves de estas reglas. Terminaremos mencionado las cláusulas similares que se encuentran en los convenios vigentes.

## **2. HISTORIA DEL CONCEPTO DEL PROPÓSITO PRINCIPAL**

En el derecho norteamericano se desarrolló una cláusula muy particular para desincentivar los cambios de domicilio motivados por algún beneficio concedido por convenio para evitar la doble tributación que, a grandes rasgos, permite negar el tratamiento preferente que surge de la aplicación de un tratado, cuando se considera que no existen razones extra fiscales relevantes para que se estableciera una empresa en uno de los países contratantes,<sup>9</sup> que ha sido incorporada en los convenios sobre doble tributación, lo que hace necesario explicar el contexto en el que surgen, su origen y desarrollo.

Como es ampliamente sabido, en el derecho norteamericano la sentencia de 1935, recaída sobre la causa *Gregory v. Helvering*, dio inicio al desarrollo de las diversas –y poco coherentes–,<sup>10</sup> doctrinas anglosajonas sobre elusión que, si bien reconocen el derecho del contribuyente a arreglar sus negocios de la forma en la que se produzcan los menores impuestos posibles e incluso ninguna tributación,<sup>11</sup> comenzaron a resolver causas basándose

---

<sup>9</sup> Duff, David (2018): “Tax Treaty Abuse and the Principal Purpose test-Part 1”, *Canadian Tax Journal*, Vol. 66, N° 3, pp. 625-627.

<sup>10</sup> TOOMA, Rachel Anne (2008): *Legislating Against Tax Avoidance* (Amsterdam, IBFD), pp. 40-41.

<sup>11</sup> Podemos traducir al español lo que la Corte Suprema norteamericana dijo de la siguiente manera: “No se puede dudar del derecho legal de un contribuyente a disminuir la cantidad de lo que de otro modo serían sus impuestos, o evitarlos por completo, por medio de lo que la ley permite”. *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935).

sobre especulaciones de sí, dentro de los motivos que guiaron al legislador al establecer un beneficio fiscal, se encontraba concederlo cuando la operación era considerada artificiosa.<sup>12</sup>

Si bien, las cortes norteamericanas abordaron inicialmente algunos casos con un sesgo de lo que, en nuestro derecho, podríamos considerar es muy similar a la simulación, pronto fue evidente que no se trataba de casos en los que se dieran los supuestos que permitirían hacer esa calificación.<sup>13</sup> Es decir, conforme a los hechos relevantes de aquellos casos, los supuestos de hecho se conformaban con la letra de la ley, por lo mismo, estudios de derecho comparado notaron las similitudes de algunas de estas doctrinas anglosajonas con la teoría del abuso de la ley del derecho europeo continental.<sup>14</sup>

Este primer análisis del cumplimiento formal con la letra de la ley presentaba un problema importante, ya que, dado el carácter esencialmente litigioso del derecho jurisprudencial norteamericano, el legislador de ese país no veía reparos en establecer normas que requerían dar un contenido uniforme a lo que, entre nosotros, son conceptos jurídicos indeterminados, pero la ley de ese país no entregaba ningún parámetro objetivo para aquella delimitación, pretendiendo que, como lo resaltó la doctrina, entre las cortes y el comisionado del Servicio de Impuestos Internos de aquella nación determinaran, por ejemplo, qué asociaciones podían tributar de la misma forma que las sociedades de capital.<sup>15</sup>

Como veremos con mayor detalle más adelante, la doctrina anglosajona explicó en parte estos problemas, describiendo como estándares a estas normativas en las que, a diferencia de las reglas, no queda claro cuáles son los hechos que implican la aplicación de las consecuencias jurídicas que ellas contemplan.

Durante la discusión de los primeros casos sobre elusión se plantearon varios de los graves problemas que ocasionan este tipo de regulaciones, por ejemplo, los efectos que tiene sobre la sociedad lo que, en nuestro derecho, es la confianza legítima en las actuaciones de la administración, que si no es acatada por los entes públicos, se vuelve muy costoso conducir de los negocios debido a que la inseguridad dificulta e incluso impide predecir resultados, más, en aquellos casos en los que las propias cortes desconocen el valor generalmente vinculante que, en el sistema anglosajón, tienen sus fallos.<sup>16</sup>

Luego, el congreso de ese país, recogiendo algunas de las doctrinas jurisprudenciales, incorporó el llamado *propósito principal* en las reglas sobre sociedades extranjeras controladas por contribuyentes norteamericanos, particularmente en el Código Tributario de

---

<sup>12</sup> En los párrafos pertinentes, se señaló que la “pregunta para responder es si lo que se hizo, aparte del motivo fiscal, fue lo que pretendía el estatuto”, para luego concluir que la “regla que excluye de la consideración el motivo de la elusión fiscal no es pertinente a la situación, porque la transacción, en su valor facial, se encuentra fuera de la simple intención del estatuto. Sostener lo contrario sería exaltar el artificio por encima de la realidad y privar a la disposición legal en cuestión de todo propósito serio”. *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935).

<sup>13</sup> Lo resuelto en *Higgins v. Smith* (1940) 308 U.S. 473, fue luego contradicho en *Moline Properties, Inc. v. Commissioner* (1943) 319 U.S. 436.

<sup>14</sup> Ward, David *et al.* (1985): “The Business Purpose Test and Abuse of Right”, *British Tax Review*, 1985 N° 2, pp. 68-123.

<sup>15</sup> SMITH, Lloyd (1946): “Associations Classified as Corporations under the Internal Revenue Code”, *California Law Review*, Vol. 34, N° 3, pp. 461-462.

<sup>16</sup> Ver la opinión del juez Roberts en *Higgins v. Smith* (1940) 308 U.S. 473.

1937 que, en nuestro sistema jurídico, sería el equivalente a la Ley sobre Impuesto a la Renta.<sup>17</sup>

Como lo ha indicado la doctrina, la cláusula emplea un lenguaje simplificado, que se presta para muchas equivocaciones, debido a que un lector desinformado podría creer que el todo beneficio de un convenio obtenido por un residente de un tercer país sería considerado no previsto o indebido por esa cláusula. Sin embargo, ello no es así, debido a que son muchos los casos en los que los residentes en terceros países pueden acceder al beneficio de un convenio.<sup>18</sup>

Con el tiempo, en la medida que la jurisprudencia sobre el propósito principal, que pronto se utilizó en diversas disposiciones, se fue estabilizando, el legislador norteamericano creó nuevos conceptos que clasificaban una acción conforme al estado mental del contribuyente, lo que dio paso a gran confusión. Así, al llamado *propósito principal*, se agregaron el *motivo* y la *intención*, lo que dio paso a muchísimos problemas y a extensas discusiones.<sup>19</sup> También se empleó *uno de los propósitos principales*, lo que implicó diferenciar entre esa redacción y las disposiciones que se referían a *el propósito principal*, lo que produjo litigios sobre el ámbito de aplicación de esta normativa.<sup>20</sup>

Adicionalmente, el legislador norteamericano fue incluyendo otros adjetivos para modificar el concepto analizado, por lo que es posible encontrar el *propósito significativo*, ello, evidentemente, no ha hecho más que intensificar las discusiones.<sup>21</sup>

Por estos motivos, es tan problemático que luego este tipo de normas fueran incorporadas en los tratados sobre doble tributación norteamericanos en las llamadas cláusulas sobre limitación de beneficios, que buscan prevenir la utilización abusiva de los convenios por terceros.<sup>22</sup>

Como relata Rosenbloom, la historia de las limitaciones de los beneficios de los tratados es larga, especialmente en Estados Unidos, donde ya en el convenio con el Reino Unido de 1945 se establecía una limitación a la rebaja del impuesto de retención a los dividendos de las sociedades de capital, cuya tasa general era del 30%, aplicable cuando la relación de control entre la receptora de los dividendos y la pagadora había sido arreglada o mantenida principalmente con la intención de asegurar la reducción de la tasa.<sup>23</sup>

---

<sup>17</sup> En esencia, a esas compañías se les aplicó una tributación considerada punitiva. Paul, Randolph (1937): “The Background of the Revenue Act of 1937”, *The University of Chicago Law Review*, Vol. 5, N° 1, pp. 41-88.

<sup>18</sup> MACDONALD, Ross (2016): “Time Present and Time Past”: U.S. Anti-Treaty Shopping History, Policy and Rules (or, Well, Stanley, that’s another nice mess you’ve gotten us into)”, *The Tax Lawyer*, Vol. 70, N° 1, pp. 33-34.

<sup>19</sup> BLUM, Walter (1967): “Motive, Intent, and Purpose in Federal Income Taxation”, *The University of Chicago Law Review*, Vol. 34, N° 3, pp. 485-544.

<sup>20</sup> MACDONALD (2016), pp. 216-224.

<sup>21</sup> MICHEL, Scott; MEADOWS, Charles y KATZ, Farley (1998): “Civil and Criminal Tax Penalties”, *The Tax Lawyer*, Vol. 51, N° 4, pp. 893-899.

<sup>22</sup> REINHOLD, Richard (2000): “What is Tax Treaty Abuse? (Is Treaty Shopping an Outdated Concept?)”, *The Tax Lawyer*, Vol. 53, N° 3, pp. 663-702.

<sup>23</sup> ROSENBLOOM, H. David (1983): “Tax Treaty Abuse: Policies and Issues”, *Law and Policy in International Business*, Vol. 15, N° 3, pp. 779-780.

Esta regla, que fue conocida como la prueba del arreglo y mantención, solamente limitaba la aplicación de la tasa del 5% aplicable ante la presencia de control, pero no impedía la reducción general de la tasa del convenio de 15%.<sup>24</sup> Es decir, la regla anti-abuso solamente limitaba una de las dos tasas preferenciales previstas en el convenio.

La regla presentaba un problema evidente, a saber, su aplicación dependía del estado mental de quien había arreglado y mantenido la estructura de control, sin que se establecieran guías para la interpretación lo que, en la práctica, implicaba que la administración tributaria debía desarrollar los criterios relevantes para determinar la existencia del propósito.<sup>25</sup> A lo dicho se sumó el empleo de otras expresiones que, al menos en teoría, se referían a lo mismo.<sup>26</sup>

Adicionalmente, toda la reglamentación partía de bases que, como resaltó la doctrina, eran poco realistas, como presumir que existía un consenso respecto del contenido del término abuso, que implicaba una utilización apropiada del convenio, respecto de lo que tampoco existía algo parecido a un consenso. Lo mismo ocurría con el resto de la terminología fundamental aplicable en esta materia.<sup>27</sup>

La administración fiscal norteamericana se tomó un buen tiempo en analizar y aplicar la regla.<sup>28</sup> Es importante resaltar que la demora en aplicar regulaciones carentes de parámetros objetivos es propia de la cautela que demanda la necesidad de proveer seguridad jurídica a la sociedad. Por lo mismo, es encomiable la actitud de la autoridad fiscal chilena, que resistió los cantos de sirena que, prácticamente, demandan la implementación de autos de fe tributarios.

Cláusulas similares a las comentadas llegaron a ser tan específicas que solamente excluían un tipo de sociedad de un país en concreto. Recién a partir de la década de 1970 la cláusula de limitación de beneficios norteamericana comenzó a tomar una forma sistemática, lo que se reflejó en el modelo de convenio de ese país de la segunda mitad de la década de 1970, que buscaba regular los casos en los cuales se percibía que la jurisdicción de la residencia contemplaba alguna tributación preferencial que beneficiaba a sociedades de inversión cuyos dueños residían en un tercer país.<sup>29</sup> La redacción de los convenios norteamericanos que siguieron al modelo anterior provocó muchos problemas, entre ellos, el uso de la cláusula en contra de inversionistas norteamericanos.<sup>30</sup>

La década de 1980 vio aparecer las primeras cláusulas de limitación de beneficios generales de los convenios norteamericanos, que eran aplicables a todo tipo de contribuyente, ya que antes se limitaban a las sociedades, y a todo tipo de renta, porque previamente se referían a tipos de rentas de alta movilidad.<sup>31</sup>

---

<sup>24</sup> ROSENBLOOM (1983), pp. 779-780.

<sup>25</sup> ROSENBLOOM (1983), pp. 780-781.

<sup>26</sup> REINHOLD (2000), pp. 697-700.

<sup>27</sup> ROSENBLOOM (1983), pp. 766-768.

<sup>28</sup> ROSENBLOOM (1983), pp. 780-781.

<sup>29</sup> REINHOLD (2000), p. 685 y ROSENBLOOM (1983), pp. 781-793.

<sup>30</sup> ROSENBLOOM (1983), pp. 787-792.

<sup>31</sup> ROSENBLOOM (1983), pp. 793-810.

Es importante destacar que la regla del propósito principal también pasó a ser la regla que permite conceder los derechos de los convenios a pesar de que no se cumpla con una de las reglas especiales. Es decir, si un contribuyente no cumple con alguno de las llamadas pruebas que proveen un “puerto seguro”, si al ser analizados todos los hechos y circunstancias, la administración concluye que, por ejemplo, una sociedad no fue organizada con el propósito principal de reducir sus impuestos gracias a un tratado, puede aplicar, a su sola discreción, las normas del respectivo convenio.<sup>32</sup>

No es necesario detenerse demasiado en el desarrollo posterior de estas normas, debido a que siguió siendo muy inorgánico, por lo que incluso llegaron a ser calificadas como una *cazuela* de elementos provenientes de cláusulas anteriores,<sup>33</sup> lo que hace tan difícil sostener que exista una política coherente tras de ellas.<sup>34</sup>

Un autor llegó a señalar que este tipo de normas son una salida fácil a las críticas recibidas por el Departamento del Tesoro y la administración fiscal norteamericana que, en vez de poner sus esfuerzos en aplicar las reglas vigentes, han preferido cambiarlas, para tratar de obtener una normativa casi draconiana.<sup>35</sup>

Adicionalmente, estas cláusulas sobre limitación de beneficios fueron muy criticadas por la doctrina, debido a que ellas son contempladas respecto de países que no pueden ser considerados paraísos tributarios, donde la carga administrativa que implica crear una sociedad es alta, existiendo, además, imposición de dos niveles.<sup>36</sup>

Además, estas cláusulas son contradictorias con las políticas mismas de hacer más atractiva la inversión en Estados Unidos mediante la concesión de beneficios tributarios que, en definitiva, hacen artificialmente más beneficiosas las inversiones en ese país, por lo que están diseñadas para modificar decisiones de inversión.<sup>37</sup> Este último punto no es un tema menor, como veremos al analizar cómo se utilizó la red de convenios sobre libre comercio y doble tributación para atraer inversión a nuestro país.

Curiosamente, Estados Unidos se negó a firmar el convenio multilateral, por lo que, como han indicado los autores, perdió la oportunidad de influir sobre el sentido y alcance que, a nivel internacional, tendrá un estándar que necesita de manera urgente claridad y que fue creado en ese país y, por lo demás, se encuentra presente en muchos convenios en los que esa nación es parte, que podrían ser interpretados de maneras diferentes por sus contrapartes.<sup>38</sup>

---

<sup>32</sup> STRENG, William (1992): “Treaty shopping: Tax treaty limitation of benefits issue”, *Houston Journal of International Law*, Vol. 15, N° 1, p. 43.

<sup>33</sup> REINHOLD (2000), pp. 686-687.

<sup>34</sup> REINHOLD (2000), pp. 691-693.

<sup>35</sup> MACDONALD (2016), p. 31.

<sup>36</sup> POSTLEWAITE, Philip y MAKARSKI, David (1999): “The A.L.I. Tax Treaty Study-A Critique and a Modest Proposal”, *The Tax Lawyer*, Vol. 52, N° 4, pp. 743-774.

<sup>37</sup> POSTLEWAITE y MAKARSKI (1999), pp. 743-774.

<sup>38</sup> AVI-YONAH, Reuven y MAZZONI, Gianluca (2018): “BEPS, ATAP, and the New Tax Dialogue: «A Transatlantic Competition?»”, *Intertax*, Vol. 46, N° 11, pp. 894-899.

### 3. LOS CONVENIOS Y LAS NORMAS ANTIELUSIVAS LOCALES E INTERNACIONALES: LA EVOLUCIÓN DE LA POSICIÓN DE LA OCDE

Ahora corresponde analizar la historia del siguiente sistema de normas involucradas en el fenómeno objeto de este estudio, a saber, los convenios sobre doble tributación internacional basados sobre el modelo de la OCDE.

Desde la redacción del primer modelo de convenio, a fines de la década de 1920, por parte del Comité de Expertos Técnicos en Doble Tributación y Evasión Fiscal de la Liga de las Naciones, hasta 1963, tanto el texto de los modelos como sus materiales preparatorios nada decían respecto de la elusión. Es más, el título sugerido para estos tratados es *Convención entre (Estado A) y (Estado B) sobre impuestos sobre la renta y el capital*, es decir, no se menciona la elusión.<sup>39</sup>

Luego, en 1977, se agrega en el comentario del artículo 1° que las reglas antielusivas locales no pueden ser aplicadas a los convenios, por lo mismo, las partes requieren incluir expresamente reglas específicas en cada tratado si desean modificar esto. También se indica en los comentarios que reglas sobre el uso abusivo de los convenios por parte de terceros, sobre el beneficiario efectivo de ciertas rentas y sobre compañías de artistas eran normas antielusivas.<sup>40</sup>

El panorama comienza a cambiar en 1987, fecha en la que se publica el *Reporte sobre compañías base*, en el que se sostuvo que las reglas sobre abuso del derecho y sustancia sobre la forma tendrían que ver con la determinación de los hechos, de manera que no estarían comprendidas por las normas de los convenios sobre doble tributación. Es necesario hacer presente que dicha afirmación es errónea, debido a que confunde la elusión con el fraude común, en el que la norma más beneficiosa no es aplicable a los hechos, así que el caso se resuelve demostrando lo que realmente ocurrió. En ese reporte, Suiza hizo presente que permitir que las reglas antielusivas locales no fueran restringidas por los convenios implicaba la aplicación extraterritorial de la ley interna, lo que se oponía al espíritu de los convenios.<sup>41</sup>

Ese mismo año queda en evidencia que la discrepancia sobre esta materia era más profunda, ya que en el *Reporte sobre compañías conducto*, se concluye que debido al principio *pacta sunt servanda* los tratados priman sobre las reglas antielusivas locales, por lo que, si no se agregan cláusulas en los convenios para evitar el uso abusivo de ellos, los derechos de los convenios se deben aplicar incluso ante un caso que se considere inapropiado.<sup>42</sup>

---

<sup>39</sup> FURUSETH, Eivind (2018): *The Interpretation of Tax Treaties in Relation to Domestic GAARs* (Amsterdam, IBFD), pp. 51-52; DE BROE, Luc (2007): *International Tax Planning and Prevention of Abuse* (Amsterdam, IBFD), p. 377 y League of Nations (1927): *Double Taxation and Tax Evasion Report*.

<sup>40</sup> GOVIND, Sriram (2016): “The Relationship between Domestic Specific Anti-Avoidance Rules and Tax Treaties”, en SEILER, Markus y BLUM, Daniel (eds.) *Preventing Treaty Abuse*, (Viena, Linde), pp. 540-541 y DE BROE (2007), p. 377.

<sup>41</sup> OCDE (1987): *Double taxation conventions and the use of base companies*, párrafos 38-40 y 95-97. En línea <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-98-en>>. [Consultado el 15 de octubre de 2020].

<sup>42</sup> OCDE (1987): *Double taxation conventions and the use of conduit companies*, párrafo 43. En línea <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-99-en>>. [Consultado el 15 de octubre de 2020].

Las dos posiciones que tienen los países miembros de la OCDE sobre la materia comienzan a ser levemente morigeradas en 1992, porque en esa fecha se agrega al título de los convenios la expresión y para prevenir la elusión fiscal. Sin embargo, la OCDE explica en los comentarios del artículo 1° que existen dos visiones entre los países miembros que, en esencia, son las posiciones contradictorias de los reportes antes mencionados.<sup>43</sup>

Como las discrepancias continúan, el año 1998 el *Reporte sobre la competencia fiscal nociva*, recomienda clarificar los comentarios respecto de la compatibilidad entre las normas antielusivas locales y los convenios.<sup>44</sup>

El año 2002 se publica el *Reporte sobre restricciones a los beneficios de los convenios*, en el que se sostiene que estos tratados internacionales no se pueden interpretar de manera que permitan transacciones abusivas. Se afirma que las normas antielusivas locales no están en conflicto con las reglas de los convenios, por lo que ellas pueden ser aplicadas, a pesar de los convenios, debido a que prevenir la elusión sería parte de los propósitos de los convenios.<sup>45</sup>

Por ello, el año 2003 cambia el comentario del artículo 1° los convenios no se pueden interpretar de manera que permitan transacciones abusivas, afirmándose que prevenir la elusión sería parte de los propósitos de los convenios.<sup>46</sup>

La postura anterior fue muy criticada debido a que los tratados sobre doble tributación reducen, eliminan o mantienen los derechos de los países para aplicar sus impuestos, lo que implica una interpretación común de las normas que se pierde completamente si se recurre a las reglas anti abuso internas, debido a que ellas difieren considerablemente de país en país, lo que es contrario al objetivo y propósitos de los convenios sobre doble imposición.<sup>47</sup>

Lo interesante de la historia, que en rigor fue aplicable a los primeros convenios firmados por nuestro país,<sup>48</sup> es que, en vez modificar los convenios vigentes en ese momento, se recurrió al artificio de tratar de alterar el espíritu de muchos tratados en los que las partes esperaban que primara el principio *pacta sunt servanda*, lo que se puede apreciar de la abundante evidencia antes comentada, que muestra que no era parte del propósito de todos los convenios el permitir la aplicación de cláusulas antielusivas locales.

El problema anterior fue finalmente resuelto gracias al llamado instrumento multilateral, que modificó los convenios para incluir de manera expresa una referencia al uso abusivo de las normas de los tratados sobre doble tributación, incorporando normas generales que permitan restringir los beneficios, como pasamos a analizar.

---

<sup>43</sup> DE BROE (2007), pp. 378-381.

<sup>44</sup> OCDE (1998): *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, párrafos 121-125. En línea <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264162945-en>>. [Consultado el 15 de octubre de 2020].

<sup>45</sup> OCDE (2002): *Restricting the Entitlement to Treaty Benefits*. En línea <<https://doi.org/10.1787/870062c1-en>>. [Consultado el 15 de octubre de 2020].

<sup>46</sup> DE BROE (2007), p. 382.

<sup>47</sup> LANG, Michel (2013): *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (Amsterdam, IBFD Linde), pp. 64-65.

<sup>48</sup> Los convenios con Canadá y México fueron firmados el año 1999 y promulgados el año 2000.

#### 4. EL INSTRUMENTO MULTILATERAL Y LA ADOPCIÓN DE LA PRUEBA DEL PROPÓSITO PRINCIPAL

Uno de los frutos del llamado proyecto BEPS es un tratado internacional multilateral, destinado a modificar los convenios bilaterales sobre doble tributación vigentes,<sup>49</sup> que fue firmado por 68 países<sup>50</sup> en París el 24 de noviembre de 2016, y lleva el nombre de *Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios*, y coloquialmente recibe el nombre de instrumento multilateral.

Chile fue uno de los países signatarios de aquel documento, y el Congreso lo ratificó el 9 de julio de 2020, estando pendiente a la fecha en que se escriben estas letras, su publicación en el Diario Oficial.<sup>51</sup>

Si bien en este trabajo no entraremos en la operatoria del instrumento multilateral, de manera muy general,<sup>52</sup> es posible indicar que en él existen cláusulas obligatorias, debido a que no admiten reservas para quienes deseen firmar ese tratado; cláusulas que obligan a los signatarios a optar entre varias reglas que son alternativas entre ellas; y cláusulas opcionales, que permiten hacer reservas, tanto generales respecto de todos los signatarios, como especiales, referidas a determinados países o jurisdicciones.

Igualmente, a grandes rasgos, es posible señalar que, con esa estructura, se buscaba que las cláusulas mínimas pasaran a modificar el convenio bilateral vigente entre dos países que suscribían el instrumento multilateral y, adicionalmente, si ellos coincidían en las cláusulas opcionales, las mismas también pasaban a alterar el tratado bilateral vigente. Al contrario, si solamente uno de los países había aceptado alguna regla opcional, la misma no alteraba el convenio vigente entre ellos.

En el marco del análisis de la utilización abusiva de los convenios por parte de terceros, comúnmente llamada *treaty shopping*, la OCDE y el G20 propusieron mediante el convenio multilateral que se aplicara un estándar mínimo a los convenios bilaterales, adoptando una de las tres opciones recomendadas para evitar que residentes de un tercer Estado pudieran seleccionar el convenio aplicable.

Las mencionadas opciones contemplan la inclusión de la prueba del propósito principal, la combinación de una cláusula de limitación de beneficios con la regla anterior, o la

---

<sup>49</sup> OCDE - G20 (2016): *Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales, acción 15 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (París, Éditions OCDE). En línea <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264267435-es>>. [Consultado el 15 de octubre de 2020].

<sup>50</sup> Al 29 de septiembre de 2020, tenía 94 suscriptores y había sido ratificado por 53 países. OCDE (2020): *Jordan deposits its instrument of ratification for the Multilateral BEPS Convention*. En línea <<https://www.oecd.org/ctp/treaties/jordan-deposits-its-instrument-of-ratification-for-the-multilateral-beps-convention.htm>>. [Consultado el 15 de octubre de 2020].

<sup>51</sup> Fue tramitado en el Boletín N° 12.547-10.

<sup>52</sup> Además, tiene normas especiales respecto de la entrada en vigor, el momento en el que se producen los efectos, sobre interpretación, etc.

inclusión de una cláusula de limitación de beneficios detallada complementada con reglas locales o previstas en el convenio sobre arreglos canalizadores de rentas.<sup>53</sup> Dado el ámbito de este estudio, solamente revisaremos la prueba del propósito principal.

Debido a que se consideró que cláusulas iguales o con elementos del propósito principal estaban presentes en los convenios suscritos entre Chile y Argentina, China, Italia, Japón y Uruguay, nuestro país hizo respecto de ellos una reserva para excluirlos de la aplicación de la norma del instrumento bilateral.<sup>54</sup>

Chile prefirió incorporar a los convenios tanto la cláusula del propósito principal como la norma simplificada de limitación de beneficios, aceptando, sin embargo, la sola incorporación de la prueba de propósito principal en caso de que su contraparte no opte también por la norma simplificada de limitación de beneficios, pero como una medida provisional, señalando que pretende, cuando sea posible, adoptar adicionalmente una disposición de limitación de beneficios a través de una negociación bilateral.<sup>55</sup>

Explicado el contexto dentro del cual se incorporaron estas reglas, pasemos entonces a revisar la prueba del propósito principal conforme al modelo de la OCDE del año 2017, que requirió la modificación del preámbulo, y de los artículos 1 y 29.

En los comentarios al modelo de la OCDE, en los que se incorporó el contenido de los documentos preparatorios del instrumento multilateral,<sup>56</sup> se indica que siguen primando las reglas de los convenios por sobre las normas antielusivas nacionales.<sup>57</sup>

En algunos casos, los convenios expresamente permiten la aplicación de normas antiabuso nacionales, como sucede con las normas previstas en el artículo 9º sobre empresas asociadas.<sup>58</sup> Algo similar ocurriría cuando la ley interna es llamada a definir un concepto previsto en un convenio, por ejemplo, los conceptos de residencia, inmuebles, dividendos, etc., en cuyos casos las normas antielusivas no entrarían en conflicto con el convenio, debido a que ellas se pueden aplicar a esos conceptos.<sup>59</sup>

Podrá existir un concurso de normas, en el que tanto las disposiciones internas como las reglas del convenio permitan denegar un beneficio previsto en este último.<sup>60</sup> La idea que, en la medida que exista un concurso de normas entre la regla general antielusiva interna y las normas de la misma naturaleza del convenio, no existiría un conflicto entre ambas, esta idea se repite en los comentarios.<sup>61</sup>

---

<sup>53</sup> DA SILVA, Bruno (2018): “BEPS Action 6 and the LOB Provision: Restoring the Debate on the Compatibility with EU Law”, en PISTONE, Pasquale y WEBER, Dennis (eds.) *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study* (Amsterdam, IBFD), pp. 134-135.

<sup>54</sup> Mensaje del Ejecutivo del 8 de abril de 2019, Boletín N° 12.547-10.

<sup>55</sup> Mensaje del Ejecutivo del 8 de abril de 2019, Boletín N° 12.547-10.

<sup>56</sup> OCDE - G20 (2016): *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales* (París, OCDE Publishing). En línea <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264257085-es>>. [Consultado el 15 de octubre de 2020].

<sup>57</sup> Comentario al art. 1 párrafo 70.

<sup>58</sup> Comentario al art. 1 párrafo 72.

<sup>59</sup> Comentario al art. 1 párrafo 73.

<sup>60</sup> Comentario al art. 1 párrafo 74.

<sup>61</sup> Comentario al art. 1 párrafo 77.

Sin embargo, es importante tener en cuenta que algunas normas antielusivas internas serían inaplicables en la medida que ellas se aparten de las disposiciones del convenio.<sup>62</sup> Es decir, se intenta hacer primar el convenio por sobre las normas locales, lo que tiene todo el sentido del mundo, considerando que los primeros quedan repletos de reglas antielusivas especiales y una normativa general, por lo que no se admitiría alterar lo acordado recurriendo al artificio de controlar la elusión.

Sin embargo, los comentarios indican que, si se aplican correctamente las reglas sobre interpretación de un convenio, denegar un beneficio aplicando la correcta interpretación de este no constituye una violación del tratado.<sup>63</sup> Pero agregan que, debido que los convenios suelen recurrir a la legislación interna para llenar sus vacíos, y en muchos países las doctrinas judiciales son parte del derecho interno, ellas no se apartan necesariamente de la correcta aplicación de los convenios.<sup>64</sup>

El punto anterior es conflictivo, especialmente en países como el nuestro, donde la jurisprudencia no crea reglas generalmente obligatorias, y al no existir una cultura jurídica estable, la administración usa la jurisprudencia de forma incoherente y carente de toda prolijidad, invocando argumentos *obiter dicta* como si fuera la *ratio decidendi* de los fallos, el resultado no se ajustará a las disposiciones de los convenios.

Sobre lo anterior volveremos en detalle más adelante, sin embargo, es posible adelantar un caso en el que de manera evidente se incumpliría con los convenios, debido a que ellos exigen que los países cumplan escrupulosamente con las obligaciones que surgen de los convenios, por lo que deben conceder los derechos previstos en ellos “en tanto no exista prueba manifiesta de uso indebido”,<sup>65</sup> lo que no sería respetado cada vez que la administración exige que el contribuyente demuestre que no ha existido abuso, como si existiera una presunción general de fraude.

Lo anterior ha ocurrido cada vez que las direcciones regionales han recurrido a partes de sentencias que, como veremos con mayor detalle más adelante, ni siquiera en un sistema de precedentes crearían normas obligatorias, para aplicar la mencionada presunción general de fraude, que es lo único que podría explicar que se exija que el contribuyente demuestre la pureza de sus motivaciones o que pruebe que no ha existido fraude a la ley o abuso para que la ley se aplique, lo que en el derecho vigente es una violación abierta del principio de buena fe.<sup>66</sup>

Por último, vale la pena señalar que los comentarios sostienen que la regla comentada “codifica principios que ya están presentes en los párrafos 9.5, 22, 22.1 y 22.2 del Comentario al artículo 1º, y que indican que los beneficios del convenio no deberían concederse cuando uno de los propósitos principales de una operación o acuerdo es la obtención de un beneficio

---

<sup>62</sup> Comentario al art. 1 párrafo 74.

<sup>63</sup> Comentario al art. 1 párrafo 75.

<sup>64</sup> Comentario al art. 1 párrafo 78.

<sup>65</sup> Comentario al art. 1 párrafo 80.

<sup>66</sup> Es más evidente ese actuar de la administración en las causas *Inbet S.A. con SII* (2018): Corte de Apelaciones de Concepción, 10 de agosto de 2018 (apelación), rol N° 1-2018 y *Octavio Pérez de Arce Schilling y Cristian Pérez de Arce Schilling con SII* (2019): Tribunal Tributario y Aduanero de Valdivia (reclamo), RUC N° 18-9-0000781-3, RIT N° GR 11 00019 2018.

del convenio, y conseguir ese tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias resulta contrario al objeto y fin de las disposiciones en cuestión del convenio”.

Es decir, la OCDE entendería que no existe gran novedad respecto de la normativa anterior a la implementación del instrumento multilateral, lo que es bastante dudoso, especialmente si consideramos que la historia de la posición de la OCDE demuestra que no existía consenso sobre esta materia, por lo que, si bien las cláusulas mencionadas podrían tener una tendencia, afirmar que ellos daban cuenta de principios generales parece ser una declaración que no resiste el análisis de un examen detallado de la historia de estas reglas.

## **5. REGLAS Y ESTÁNDARES EN EL DERECHO ANGLOSAJÓN: LA COLISIÓN CON LOS PRINCIPIOS DE RESERVA LEGAL, CERTEZA JURÍDICA E IGUALDAD ANTE LA LEY**

La doctrina más autorizada ha explicado que, en materia tributaria, el principio de reserva legal tiene como función principal satisfacer las exigencias que imponen los principios de igualdad y certeza jurídica.<sup>67</sup> Ello es así, debido a que solamente en la medida que existan parámetros en la ley que permitan una aplicación uniforme de las normas, será posible que distintos contribuyentes, en circunstancias que no difieran en sus elementos esenciales, sean tratados de la misma forma. Esta objetividad implica, además, la posibilidad de anticipar los efectos fiscales de las acciones humanas.

También la doctrina ha explicado que no todos los sistemas jurídicos consideran que la certeza jurídica sea un elemento esencial, prefiriendo muchas sociedades, como ocurre en el caso norteamericano, que los litigios vayan creando el derecho. Sin embargo, es altamente inadecuado recurrir a la adjudicación como medio para delimitar el derecho tributario, debido a que supone la resolución en privado de un conflicto jurídico individual, lo que no es sustituto de la discusión pública de una materia eminentemente política.<sup>68</sup>

Dicho lo anterior, y para comprender los problemas que ocasiona en nuestro sistema jurídico esta normativa, es necesario explicar que, en el derecho anglosajón, se tiende a distinguir entre los estándares y las reglas. Estas últimas se componen de tres elementos, a saber, un predicado de hecho, que precisa el ámbito de aplicación de la regla; un consiguiente, que especifica las consecuencias prescritas en el caso que el predicado fáctico ocurra; y una justificación, que es el propósito de la regla.<sup>69</sup>

En contraste, los estándares no tienden a recurrir a hechos para ser aplicados, sino que emplean términos que describen el supuesto propósito de la norma, entendiendo la doctrina que el estándar exige que el juez determine los hechos y que los valore conforme a los propósitos o a los valores involucrados en el estándar.<sup>70</sup>

---

<sup>67</sup> AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel (2020): “Paradigma de la reserva de ley en materia tributaria, en el contexto de los recientes acontecimientos en nuestro país y en el mundo”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 7, pp. 139-140.

<sup>68</sup> 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.

<sup>69</sup> RUSSELL, Covey (2016): “Rules, Standards, Sentencing, and the Nature of Law”, *California Law Review*, Vol. 104, N° 2, pp. 465-459.

<sup>70</sup> RUSSELL (2016), pp. 459-461.

Es decir, en el derecho anglosajón las reglas especifican de manera previa los hechos a los que se aplican, mientras que los estándares dejan al juzgador la determinación de los hechos a los que son aplicables, por lo que, en la práctica, no será inusual la imposibilidad de conocer de antemano si una conducta se conformará con estándar, por lo menos cuando no existe un precedente.

Precisamente, lo que se ha indicado es lo que ocurre con las doctrinas antielusivas norteamericanas que, en esencia, dejan la determinación del contenido esencial de la ley, como es el supuesto de hecho, al resultado de los procedimientos judiciales futuros.<sup>71</sup>

Considerando que un ejemplo típico de estándar es la razonabilidad, podemos asimilar esto a nuestros conceptos jurídicos indeterminados, lo que nos lleva a plantear el problema que retomaremos en detalle más adelante, a saber, si no se establecen parámetros objetivos para la aplicación de este tipo de normas, en la práctica el juzgador es quien va delimitando los hechos que se consideran satisfacen o repugnan al estándar.

En consecuencia, por un lado, el legislador abandona el deber de establecer de manera previa, expresa y pública, en el texto de la ley, las conductas que se consideran son contrarias a derecho y, por otro lado, este tipo de normas requieren de un sistema de precedentes obligatorios, que es lo único que permite morigerar las graves falencias de este tipo de normativas, al proveer algo de certeza jurídica, al menos en la medida que las resoluciones judiciales van estableciendo qué conductas se consideran contrarias a derecho y cuales se conforman con el estándar implementado por el legislador.

## **6. LA JURISPRUDENCIA COMO FUENTE DEL DERECHO Y EL CONTRASTE ENTRE LOS ASPECTOS ESENCIALES DEL SISTEMA NACIONAL Y EL ANGLOSAJÓN**

Como es sabido, el término jurisprudencia tiene varias acepciones que van desde ciencia del derecho, hasta doctrinas e interpretaciones contenidas en fallos de los tribunales, por lo que no está de más precisar que, en estas páginas, se usará esa palabra en este último sentido.<sup>72</sup>

Sin perjuicio de eso, desde ya se advierte que, entre nosotros, rara vez las sentencias representan criterios constantes y uniformes. Así que muchas veces se empleará el término en su uso coloquial, como sinónimo de fallos de los tribunales. También se hace presente que, la mayoría de las sentencias y procesos judiciales nacionales que se comentarán en estas páginas cumplen la función de proporcionar evidencia sobre la conducta de la administración fiscal.

En los tres primeros artículos del Código Civil se establece la relación que debe existir entre la ley, la costumbre y las sentencias judiciales. Sobre estas últimas, el texto del proyecto del artículo 3º disponía que los jueces podían interpretar las leyes en cuanto aplicables al caso especial sometido a su conocimiento; y les era permitido fundar su interpretación en

---

<sup>71</sup> MORSE, Susan y DEUTSCH, Robert (2015): “Tax Anti-Avoidance Law in Australia and the United State”, *The International Lawyer*, Vol 49, N° 2, pp. 111-112 [pp. 111-148].

<sup>72</sup> SCHIELE MANZOR, Carolina (2014): “Jurisprudencia como fuente del derecho: el papel de la jurisprudencia”, en VERGARA BLANCO, Alejandro (ed.) *Dogmática y sistema* (Santiago, La Ley), pp. 169-170.

decisiones judiciales anteriores, pronunciadas por una corte superior o suprema, y pasadas en autoridad de cosa juzgada; pero se les prohibía dictar en sus fallos disposiciones generales.<sup>73</sup>

Finalmente, el artículo antes comentado dispuso que solamente toca al legislador explicar o interpretar la ley de un modo generalmente obligatorio, agregando que las sentencias judiciales no tienen fuerza obligatoria sino respecto de las causas en las que actualmente se pronunciaren. Con ello, se ha entendido que el Código Civil rechazó la implementación de un sistema de precedentes obligatorios.

Por lo mismo, el Servicio de Impuestos Internos en múltiples ocasiones<sup>74</sup> ha resaltado la norma comentada, explicando que una sentencia “al tener efectos particulares no es aplicable respecto de otros casos y por lo tanto no es obligatoria a otras situaciones aun cuando los hechos sean similares, debiendo estos resolverse conforme a su propio mérito en las instancias correspondientes”.<sup>75</sup> Sin perjuicio de ello, en alguna ocasión la administración tributaria ha recurrido al artificio de suponer como obligatorio lo resuelto en sentencias aisladas.<sup>76</sup>

## **6.1 LA CREACIÓN DE LAS NORMAS ES UNA LABOR ESENCIALMENTE POLÍTICA**

Entonces, en nuestro derecho, las doctrinas judiciales no crean reglas generalmente obligatorias, y cabe preguntarse si ello tiene algún sentido, considerando que un sistema de precedentes puede tener aspectos deseables. Al respecto, es necesario recordar que “la capacidad de innovar en el ordenamiento jurídico constituye al mismo tiempo el ejercicio de parte importante del poder político y la manera de imponer determinados valores en el núcleo social”,<sup>77</sup> y no siendo política la labor de los jueces, ellos no han sido llamados a crear o modificar las normas.

A ello, es necesario agregar que los sistemas democráticos modernos entregan a los afectados por las reglas el poder de hacer responsables a quienes las crean de sus efectos, lo que ocurre mediante su remoción a través del voto popular. Ese, por regla general, no es el caso de los jueces, y no está de más recordarlo, tampoco el de los funcionarios de la administración fiscal.

Entonces, no parece ser aventurado calificar a un sistema político en el que quienes crean las reglas no se encuentran sometidos a la voluntad de quienes deben obedecerlas, como un sistema autoritario.

---

<sup>73</sup> FIGUEROA YAÑEZ, Gonzalo (1996): *Repertorio de legislación y jurisprudencia chilenas. Código Civil y leyes complementarias* (Santiago, 3ª ed., Editorial Jurídica de Chile), tomo I, p. 48.

<sup>74</sup> Oficio N° 784, de 2007; Oficio N° 3.169, de 2002; Oficio N° 491, de 1990.

<sup>75</sup> Oficio N° 561, de 2017.

<sup>76</sup> VILLAMÁN RODRÍGUEZ, María Francisca (2017): “Tributación de la cuenta corriente comercial”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. N° 2, pp. 98-111.

<sup>77</sup> CORDERO QUINZACARA, Eduardo (2013): “Los principios y reglas que estructuran el ordenamiento jurídico chileno”, en CORDERO Q., Eduardo y ALDUNATE L., Eduardo (eds.) *Estudios sobre el sistema de fuentes en el derecho chileno* (Santiago, Thomson Reuters), p. 12.

Todo esto es particularmente verdadero en materia de impuestos y, como lo ha señalado la doctrina, “la creación de los hechos gravados es, en esencia, una actividad política, debido a que ella, por un lado, puede privar a las personas de sus bienes y, por otro lado, puede fomentar o desincentivar actividades económicas”.<sup>78</sup>

## 6.2 EL DERECHO NO ESCRITO EN EL SISTEMA JURÍDICO ANGLOSAJÓN

En este punto, vale la pena preguntar cómo entonces, las avanzadas democracias anglosajonas pueden convivir con un derecho que es preeminentemente de origen judicial.<sup>79</sup> Para responder esa pregunta, es necesario ir contrastando los elementos relevantes de esos sistemas con los del nuestro.

La primera gran diferencia se encuentra en el valor de la costumbre y de las decisiones judiciales,<sup>80</sup> que en el sistema anglosajón constituyen el llamado derecho no escrito. Esta expresión no da cuenta de una procedencia de tradiciones orales, sino de que el legislador no lo ha redactado. Es decir, en dicho sistema jurídico se considera, por regla general, que existen normas que no han sido establecidas mediante un acto formal del legislador y, a pesar de ello, pueden ser el derecho vigente en algún caso.<sup>81</sup>

En muchos aspectos que no es del caso analizar acá, este derecho no escrito puede ser visto, especialmente para los juristas formados dentro de la tradición europea continental, como una curiosa mezcla de elementos propios de teorías del derecho natural y elementos que podríamos clasificar como costumbres que, si bien en su forma de revisión judicial de las leyes, implican un conflicto constante con el derecho escrito o legislado, aquella pugna se va manifestando en tendencias que persisten por el tiempo suficiente como para evitar causar problemas extremadamente graves.<sup>82</sup>

Dicho conflicto puede ser apreciado al examinar algunos casos que podríamos considerar extremos, en los que tiende a no ser distinguible de lo que podríamos calificar como una forma de equidad ruda, que incluso desconoce o desvía políticas implementadas en procesos formales, para imponer sobre ellas a la moral, a los valores u otras formas que toman resoluciones basadas, en definitiva, sobre sentimientos o emociones.

Así, por ejemplo, el recurso al derecho no escrito sirvió en su momento para justificar los asesinatos de honor que ocurrieron tras las rebajas de las penas de los delitos de adulterio y

---

<sup>78</sup> VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2020), p. 19.

<sup>79</sup> LARROUMET, Christian (2006): *Derecho civil* (Bogotá, trad. del francés de Viviana Díaz, Legis), pp. 119-120.

<sup>80</sup> Tras el fracaso de los escasos intentos codificadores en el mundo anglosajón, los autores anotaron que, recurrir a las decisiones judiciales como fuente del derecho, implica la necesidad de consultar una gran cantidad de sentencias para poder identificar la regla aplicable a un caso. WILLISTON, Samuel (1931): “Written and Unwritten Law”, *American Bar Association Journal*, Vol. 17, N° 1, pp. 39-41.

<sup>81</sup> JAMES, Philip (1953): *Introduction to English Law* (Londres, Butterworth & Co.), pp. 7-8.

<sup>82</sup> FRIEDMAN GOLDSTEIN, Leslie (1986): “Popular Sovereignty, the Origins of Judicial Review, and the Revival of Unwritten Law”, *The Journal of Politics*, Vol. 48, N° 1, pp. 51-71.

seducción, concediendo la judicatura a un marido, padre o hermano indignado una justificación para matar al libertino que había “deshonrado” a su mujer, hija o hermana.<sup>83</sup>

Esto, evidentemente, da paso a una serie de problemas, especialmente, porque tanto el derecho no escrito como el derecho escrito pueden ser, en el caso norteamericano, estatal o federal,<sup>84</sup> lo que implica una compleja interacción, en la que no es evidente si las costumbres influyen sobre las decisiones judiciales o si son estas últimas las que dan paso a las costumbres.<sup>85</sup>

Hasta cierto punto, varios de los problemas que se presentan al hacer interactuar la costumbre, la jurisprudencia judicial y estatutos federales y estatales en el derecho anglosajón, son muy parecidos a aquellos que surgían con el derecho de pandectas, en el que también debían convivir los juristas con una multiplicidad de fuentes normativas.<sup>86</sup>

Ahora, uno de los elementos estabilizadores en el derecho anglosajón es el respeto por el precedente, que es un elemento que, por regla general, es inexistente en nuestro sistema jurídico. El mismo implica que la decisión tomada por una corte para resolver un litigio es obligatoria en los casos futuros en los que se discuten hechos similares.<sup>87</sup>

Es importante notar que, a diferencia de lo que ocurre con un parlamento, que de oficio puede decidir establecer una regla donde ella no existía, el sistema de precedentes crea reglas obligatorias cuando las cortes deben fallar un caso sometido a su conocimiento que no está resuelto por la costumbre o la ley. Luego, una vez creada una regla de esta forma, ella es vinculante para los casos futuros, siendo las decisiones de los tribunales superiores vinculantes para los tribunales inferiores, pero los fallos de estos últimos no vinculan a los primeros.<sup>88</sup>

Esto tiene como efecto que, cada vez que se presenta un caso, los jueces deben estudiar las sentencias recaídas sobre casos anteriores, especialmente aquellos fallados por las cortes superiores, debido a que ellos han creado una regla generalmente obligatoria aplicable en la especie. Esto permite que las resoluciones sean uniformes, evita que cada juez imponga sus preferencias por sobre el resultado de la tradición que lo precede, y provee certeza para las partes, que pueden recurrir a una fuente de derecho objetiva.<sup>89</sup>

Las modificaciones al derecho vigente en el sistema anglosajón se van haciendo mediante la dictación de leyes y a través de la determinación judicial de diferencias entre un caso y

---

<sup>83</sup> IRELAND, Robert (1989): “The Libertine Must Die: Sexual Dishonor and the Unwritten Law in the Nineteenth Century United States”, *Journal of Social History*, Vol. 23, N° 1, pp. 27-44.

<sup>84</sup> NELSON, Caleb (2013): “State and Federal Models of the Interaction between Statutes and Unwritten Law”, *The University of Chicago Law Review*, Vol. 80, N° 2, pp. 657-767.

<sup>85</sup> NELSON, Caleb (2015): “The Legitimacy of (Some) Federal Common Law”, *Virginia Law Review*, Vol. 101, N° 1, pp. 1-64.

<sup>86</sup> WINDSCHEID, Bernhard (1976): *Tratado de derecho civil alemán* (Bogotá, trad. del alemán de Fernando HINESTROSA, Universidad Externado de Colombia), tomo I, Vol. 1., pp. 87-90.

<sup>87</sup> JAMES (1953), p. 10.

<sup>88</sup> LARROUMET (2006), pp. 181-182.

<sup>89</sup> JAMES (1953), pp. 10-11.

otro, lo que implica que se debe estudiar una gran cantidad de causas para establecer el derecho aplicable a una serie de hechos concretos.<sup>90</sup>

## **7. EN EL MEDIO JURÍDICO CHILENO NO EXISTEN LAS CONDICIONES NECESARIAS PARA DIRIGIRNOS HACIA UN SISTEMA DE PRECEDENTES JUDICIALES OBLIGATORIOS**

En contraste a lo antes expuesto, en nuestro país se presentan varios fenómenos que hacen prácticamente imposible la aplicación de un sistema de precedentes judiciales.

El primero puede ser clasificado dentro del ámbito del activismo político judicial, que lleva a los jueces inferiores a considerar que los fallos de las cortes carecen de toda autoridad.

Lo dicho parece ser tan recurrente, que los medios de comunicación pueden informar el absurdo jurídico que consiste en que un tribunal de primera instancia revierta el resultado que alguien antes “tuvo ante la Corte de Apelaciones de Santiago y la Corte Suprema”,<sup>91</sup> sin notar problema alguno en la inversión de la pirámide de decisiones.

El segundo problema, ha sido calificado por la doctrina administrativa como las vacilaciones de la jurisprudencia de la Corte Suprema, que da cuenta de la falta de coherencia de las resoluciones del máximo tribunal, que cambia constantemente de criterio, lo que provoca una gran incerteza jurídica.<sup>92</sup>

El tercer problema, en parte es consecuencia del anterior, porque al ser vacilante la jurisprudencia de la Corte Suprema, la administración fiscal nacional sabe que, en general, todo revés judicial no es más que una insignificante batalla perdida, por lo que puede afirmar sin inconvenientes en sus interpretaciones que los fallos de los tribunales son obligatorios solamente en aquellos casos en los que se pronuncian, sin transigir en su posición al verse enfrentada a criterios judiciales que le son adversos, pudiendo incluso llegar a ser recalcitrante en tratar de imponer injusticias evidentes,<sup>93</sup> como ocurrió con los intereses moratorios que surgían de actos de la propia administración.<sup>94</sup>

Un cuarto problema es provocado por las fallas en el control interno del Servicio de Impuestos Internos, que deja pasar actos administrativos que se apartan de las interpretaciones oficiales, provocando gran inseguridad jurídica.

Lo anterior ocurre debido a que las instrucciones del director del Servicio de Impuestos Internos dejan de tener autoridad cuando comienzan a ser desobedecidas de manera sostenida en el tiempo, lo que implica que el derecho empieza a ser aplicado de manera disímil en el

---

<sup>90</sup> LARROUMET (2006), pp. 182-183.

<sup>91</sup> Emol (2020): “Los otros dos fallos de la jueza que reconoció que un niño puede tener dos madres en Chile”. En línea <https://www.emol.com/noticias/Nacional/2020/06/08/988540/Fallos-jueza-reconocio-dos-mamas.html>. [Consultado el 15 de octubre de 2020].

<sup>92</sup> VERGARA BLANCO, Alejandro (2019): “El derecho administrativo ante la jurisprudencia de la Corte Suprema: Líneas y vacilaciones. Veinte temas, diez años (2008-2018)”, *Revista de Derecho Administrativo Económico*, N° 28, pp. 5-175.

<sup>93</sup> Evidentes, porque el art. 53 del Código Tributario expresamente dispone que, en esos casos, no se debía cobrar el interés.

<sup>94</sup> VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Libromar), pp. 252-258.

país, lo que impide determinar qué conductas se conforman con una norma y cuales la contradicen, lo que ha sido analizado por la doctrina en esta misma sede, de manera que no nos referiremos a ella para evitar repeticiones.<sup>95</sup>

### **7.1 LOS PROBLEMAS QUE TIENEN LOS OPERADORES DEL DERECHO PARA SEPARAR LA *RATIO DECIDENDI* DE LOS COMENTARIOS *OBITER DICTA* DE LAS SENTENCIAS JUDICIALES**

Como es ampliamente sabido, un sistema de precedente se construye sobre la base de las partes obligatorias de las sentencias, que corresponden a la llamada *ratio decidendi* de cada caso, pero las menciones y racionamientos contenidos en los párrafos *obiter dicta* no crean reglas generalmente obligatorias en los sistemas donde se debe deferencia al precedente.<sup>96</sup>

Esto exige una prolijidad jurídica en el análisis de los casos que es simplemente inexistente en nuestro medio, como se puede apreciar al examinar las evidencias que han quedado de los alegatos de la administración fiscal en los procedimientos judiciales tramitados por nuestras cortes.

Así, muchas reparticiones de la administración fiscal han afirmado en los escritos presentados ante los tribunales de justicia, que declaraciones *obiter dicta* de la Corte Suprema<sup>97</sup> crean reglas generalmente obligatorias<sup>98</sup> lo que, junto con ser absurdo, es precisamente la muestra de la falta de prolijidad jurídica que demanda esta materia.

---

<sup>95</sup> VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2019), pp. 183-185.

<sup>96</sup> JAMES (1953), p. 12 y WARD, David (2007): “Use of foreign court decisions in interpreting tax treaties”, en MAISTO, Guglielmo (ed.) *Courts and Tax Treaty Law* (Amsterdam, IBFD) pp. 167-168.

<sup>97</sup> AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel (2013): “Comentario a la sentencia de la Excelentísima Corte Suprema en el caso denominado «Embonor», por reclamo presentado por dicha empresa en contra de una actuación del Servicio de Impuestos Internos”, *Sentencias Destacadas*, 2012, pp. 85-101; VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016): “¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión?”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 14, pp. 199-238 y NAVARRO SCHIAPPACASSE, María Pilar (2019): “La evolución en la jurisprudencia de la Excm. Corte Suprema en la concepción de la elusión fiscal”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 20, pp. 169-191.

<sup>98</sup> Es muy claro en el escrito de apelación presentado por el SII el 7 de diciembre de 2017, en la causa *Sealed Air Chile Industrial Limitada con SII* (2018): Corte de Apelaciones de Santiago, 13 de noviembre de 2018 (apelación), rol N° 44-2018, y en el escrito de casación del contribuyente de fecha 30 de agosto de 2017 presentado en contra de la sentencia *Betlan Dos con SII* (2017): Corte de Apelaciones de Concepción, 11 de agosto de 2017 (apelación) rol N° 23-2017. También se puede apreciar en los rastros de los actos administrativos impugnados en las causas *Inbet S.A. con SII* (2018): Corte de Apelaciones de Concepción, 10 de agosto de 2018 (apelación), rol N° 1-2018 y *Octavio Pérez de Arce Schilling y Cristian Pérez de Arce Schilling con SII* (2019): Tribunal Tributario y Aduanero de Valdivia (reclamo), RUC N° 18-9-0000781-3, RIT GR 11 00019 2018. De la misma forma se observa tanto en la sentencia recaída en la causa *Rodrigo Trucco Brito con SII* (2017): Corte de Apelaciones de Santiago, 12 de diciembre de 2017 (apelación), rol N° 247-2017, como en el escrito de casación de fecha 29 de diciembre de 2017 presentado por el SII en contra de esa sentencia, en el que se afirma que la Corte de Apelaciones habría vulnerado el derecho al no atender a la finalidad de la norma, que según ese escrito, corresponderían a la definición que ciertos economistas han dado al concepto de inversión, lo que se aparta de las instrucciones oficiales del SII. Lo mismo se puede apreciar en las minutas de los alegatos del SII del día 19 de octubre de 2020 en las causas tramitadas ante la Corte de Apelaciones de Concepción rol N° 51-2019 y rol N° 39-2019, en las que, a la fecha de este trabajo, aún no se dicta sentencia, y se denuncia como una irregularidad cometida por el contribuyente la “inexistencia de razones de orden económico, comercial o financiero que justifiquen” las reorganizaciones.

Adicionalmente, ello constituye un abandono del deber de objetividad que recae sobre los miembros de administración fiscal,<sup>99</sup> que han llegado a afirmar en tribunales que la legislación en materia de elusión era inútil,<sup>100</sup> lo que es, a su vez, una muestra de activismo político de miembros de la administración.

Todo lo dicho hasta ahora es relevante para nuestro estudio porque, como pasamos a examinar en el siguiente acápite, la cláusula del propósito principal parte de la base de que la jurisprudencia judicial será capaz de crear reglas que permitirán una aplicación uniforme por parte de la administración y los contribuyentes, lo que no ocurre en Chile por los motivos previamente anotados.

## **8. LA PRUEBA DEL PROPÓSITO PRINCIPAL Y LA AUSENCIA DE PARÁMETROS OBJETIVOS**

Si aplicáramos los términos empleados por la legislación norteamericana a nuestro sistema jurídico, el primer problema que debemos resolver es que, al corresponder el propósito a estados mentales, es necesario presumirlos a partir de hechos demostrables.

Así, por ejemplo, para presumir el motivo de una acción se tendrían que demostrar hechos que permitieran presumir el estado mental de quienes la realizaron, ¿pero qué hechos?, ¿los resultados de la acción?, considerando que no siempre los efectos son los deseados, ¿se tendrían que probar actos anteriores? Eso, sin intentar establecer si existe alguna diferencia entre la intención y el propósito, porque esta última palabra es sinónimo de intención.

Ahora, los hechos que permiten presumir la intención deberían estar contemplados en la ley, debido a que nuestro derecho no acepta la creación administrativa de presunciones. Al respecto, se ha resuelto que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 341 del Código de Procedimiento Civil, las presunciones son un medio de prueba, por lo que la regulación de ellas es materia de ley, infringiendo lo contrario las normas del debido proceso.<sup>101</sup>

Por lo mismo, el procedimiento adecuado para discutir las intenciones o propósitos de las personas es judicial, debido a que es el que ofrece, entre otras garantías, que las dos partes presenten y examinen las pruebas que servirán a un tercero para establecer que ellos son indicios que permiten concluir que ha ocurrido un hecho desconocido como es el propósito del contribuyente.

---

<sup>99</sup> Como el propio SII lo establece, la imparcialidad implica que la administración debe fundamentar sus decisiones y resolver conforme a derecho, encontrándose los funcionarios sujetos solo a las interpretaciones administrativas de la ley tributaria que efectúa el director de la institución, por lo que las interpretaciones desviadas como las que afirman que se aplican teorías sobre abuso, fraude a la ley, etc., son una violación abierta del principio de imparcialidad. Circular N° 34, de 2018.

<sup>100</sup> El SII alegó 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 perdida [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.

<sup>101</sup> CGR Dictamen N° 34.541, de 2005.

Es decir, la ausencia de parámetros objetivos en el convenio somete al contribuyente a un procedimiento injusto, debido a que cualquier hecho conocido que conste en el procedimiento administrativo, podrá ser empleado como base de la presunción que demostraría la intención del contribuyente que, a falta de confesión, es un hecho desconocido. Esto implica la fabricación de reglas de prueba por quien, en rigor, es la contraparte del contribuyente.

Considerando que es posible hacer muchas distinciones respecto de lo que se intenta decir al usar el término objetividad,<sup>102</sup> no está de más indicar que entendemos que son parámetros objetivos aquellos que permiten a distintas personas llegar al mismo resultado.

Si bien, pueden existir diferentes niveles de objetividad y, en un extremo, un boleto de avión entrega la información necesaria para que todos los pasajeros embarquen sin problemas, en el otro extremo, las normas sobre determinación del daño causado por un accidente pueden ser más cercanas a la subjetividad, por lo mismo, el Poder Judicial creó un baremo para morigerar ese defecto.<sup>103</sup>

Sin perjuicio de lo anterior, en última instancia, el proceso para determinar las causas, la responsabilidad y el monto del daño causado por un accidente, cumple con los requisitos básicos del debido proceso, lo que sirve de contrapeso respecto de la incertidumbre que pueden provocar esas normas. En cambio, lo mismo no ocurre con el procedimiento administrativo fiscal porque, a pesar de la ausencia de parámetros que permitan uniformar las decisiones, la resolución no la hace un tercero imparcial tras escuchar a ambas partes, sino que la toma una de las partes del eventual litigio.

Adicionalmente, debido a que no existe un parámetro objetivo en los convenios sobre doble tributación que guíe las actuaciones de la administración, en la práctica, como lo ha indicado la doctrina, el efecto de este vacío es trasladar a la administración tributaria el deber de establecer una política pública que, en un primer lugar, debía ser fijada por el parlamento, lo que implica la politización de la administración fiscal.<sup>104</sup>

En los comentarios al modelo de la OCDE se indica que no se opone a la cláusula comentada que se requiera un proceso administrativo de aprobación de manera previa de la aplicación de esta normativa, lo que, según los comentarios, permitiría una aplicación coherente de la regla.<sup>105</sup>

Si bien lo anterior es, evidentemente, algo deseable, esa autorización interna previa de las autoridades de la administración fiscal, no resuelve el problema de la ausencia de parámetros previstos en el convenio, porque bastará que cambie el director del Servicio de Impuestos Internos para que igualmente cambien los parámetros empleados para efectos de que “sea razonable concluir” en uno u otro sentido.

---

<sup>102</sup> KRAMER, Matthew (2007): *Objectivity and the Rule of Law* (Nueva York, Cambridge University Press), pp. 2 y ss.

<sup>103</sup> Disponible en <<https://baremo.pjud.cl/BAREMOWEB/>>. [Consultado el 15 de octubre de 2020].

<sup>104</sup> VILLAMÁN RODRÍGUEZ, María Francisca (2020): “¿Es constitucional la calificación de suficiencia del amoblado introducida por la Ley N° 21.210?”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. N° 7, pp. 6-23.

<sup>105</sup> Comentario al artículo 29 párrafo 183.

Además, como se ha señalado, afirmar que la administración puede proveer seguridad jurídica fijando ella misma los parámetros por los que se regirán los contribuyentes, equivale a sostener que el mejor sistema es el despotismo ilustrado, porque en él la seguridad jurídica de los súbditos está garantizada por la educación del autócrata que, basado sobre los principios de la ilustración, a pesar de que “podía ordenar la detención de cualquier individuo por cualquier motivo que le pareciera apropiado a él, se abstendría de hacerlo”.<sup>106</sup>

Por último, como lo ha hecho presente la doctrina, no es inusual observar que algunos “gobiernos utilizan subterfugios para eludir las disposiciones de los CDT [convenios sobre doble tributación], privilegiando la aplicación de normas nacionales. En este contexto, parece conveniente que una disparidad de criterios siga existiendo, ya que proporciona a los contribuyentes algunas medidas de protección contra prácticas gubernamentales abusivas”.<sup>107</sup> Por lo mismo, el control judicial de la aplicación de estas normas es tan importante.

## **9. QUE SEA RAZONABLE SUPONER UN PROPÓSITO ¿ES UN PARÁMETRO OBJETIVO?**

El derecho busca la objetividad en estas materias, debido a que la ley impositiva debe ser aplicada de manera uniforme en todo el territorio nacional. Por lo mismo, el recurso a estándares, conceptos jurídicos indeterminados, normas abiertas, etcétera, impide que se cumpla la deseada igualdad ante la ley, porque a diferentes personas se aplicarán de maneras distintas estas normas, y los valores personales de quien deba resolver el caso serán los que, en definitiva, terminan sirviendo como patrón de referencia para su aplicar.

A nivel internacional, podemos encontrar ejemplos de los efectos de esta falta de objetividad y, como ha hecho presente la doctrina, a pesar de que las normas legales antielusivas australianas y las doctrinas judiciales antielusivas norteamericanas presentan características muy similares, siendo ambos estándares que recurren al propósito eminentemente fiscal del contribuyente, exceptuando los beneficios claramente contemplados en la ley, el resultado de aplicar ambas normativas a casos similares presenta, en muchas ocasiones, resultados dispares,<sup>108</sup> lo que es una muestra clara del problema que presentan las disposiciones que carecen de parámetros que permitan una aplicación uniforme de la ley tributaria.

Por lo mismo, se ha puesto en duda que la cláusula del propósito principal satisfaga el principio de certeza jurídica que, conforme a lo resuelto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, exige que las reglas sean claras y precisas, de manera que los hechos y circunstancias regidos por las leyes europeas tengan resultados previsibles.<sup>109</sup>

---

<sup>106</sup> VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2019), p. 183.

<sup>107</sup> POLANCO LAZO, Rodrigo y YÁÑEZ VILLANUEVA, Felipe (2016): “La relación entre tratados de inversión y convenios de doble tributación: el caso chileno”, *Caderno CRH*, Vol. 29, N° especial 3, p. 168.

<sup>108</sup> MORSE y DEUTSCH (2015), pp. 124-138.

<sup>109</sup> WEBER, Dennis (2017): “The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law”, *Erasmus Law Review*, Vol. 10, N° 1, pp. 52-55.

En particular, se hacen varias críticas a la regla del propósito principal. Lo que parece ser más grave, debido a que no parecería resistir el examen de los criterios del Tribunal Europeo de Justicia, es que no contiene el requisito de la artificialidad exigido para determinar que ha existido abuso.<sup>110</sup>

Las demás críticas, que son discutidas por la doctrina extranjera, indican que la prueba de la razonabilidad no se conforma con el principio de certeza jurídica, y otorgan una excesiva discrecionalidad a la administración fiscal.<sup>111</sup> A nivel local, también podemos constatar que existen serios problemas para la aplicación pacífica de este tipo de normativas, pero ello ocurre tanto por los defectos de esta regulación, como por los problemas que se presentan para la adecuada comprensión del rol que tienen tanto los propósitos del contribuyente como los propósitos del legislador en el derecho tributario nacional en general.

Si solamente consideramos las motivaciones del contribuyente, sin ninguna exigencia adicional, como lo sería la artificialidad de la conducta o que se obtenga un resultado contrario al espíritu de la norma más beneficiosa que se aplica, los resultados son simplemente absurdos, porque se debería considerar abusivo que se rechace una factura mal emitida, debido a que la corrección de la misma solamente es relevante para efectos fiscales, lo mismo ocurriría si una persona natural decide tributar como empresario individual, debido a que ello solamente tiene efectos impositivos.

Adicionalmente, la evidencia demuestra que los operadores del derecho nacional tienen problemas severos para administrar los aspectos más básicos de este tipo de reglas, como ocurre con su vigencia, con la relación con las normas especiales y, para qué hablar del propósito del legislador, como pasamos a ver.

Si se lleva a cabo una reorganización para recuperar una pérdida tributaria de ejercicios anteriores dentro del mismo grupo empresarial, se puede constatar que, tras una intensa discusión, ello fue aceptado expresamente por el legislador. Por lo mismo, empleando los parámetros contenidos en la regla establecida mediante el proceso democrático, no solo es irrelevante el propósito del contribuyente, sino que, además, el resultado de aprovechar la pérdida mediante una reorganización fue expresamente aceptado por la ley, constando ello en la historia fidedigna del establecimiento de la normativa.<sup>112</sup>

A pesar de lo anterior, existen casos en los que una dirección regional afirmó que, si el contribuyente no acreditaba propósitos extra fiscales para reorganizar sociedades de un mismo grupo en orden a recuperar una pérdida, la administración podía denegar la correspondiente deducción, sin tener que aplicar las normas antielusivas del Código Tributario. Como antes indicamos, en la práctica, se creía que los razonamientos *obter dicta* creaban verdaderas reglas generales aplicables que, en ese caso, incluso primaban sobre reglas especiales.

---

<sup>110</sup> VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2017): “Abuso y elusión”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 2, pp. 57-97.

<sup>111</sup> WEBER (2017), pp. 56-59.

<sup>112</sup> VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2017): “Restricciones a la rebaja de las pérdidas de arrastre”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 1, pp. 22-36.

El razonamiento anterior fue compartido por el tribunal tributario y aduanero en un caso<sup>113</sup> y rechazado por el mismo tribunal en otros dos,<sup>114</sup> lo que muestra la falta de uniformidad en la aplicación de la ley cuando se recurre a elementos extra legales, es decir, a elementos que se apartan de la letra y del espíritu demostrable de la norma positiva. Esta disparidad también obedece al recurso a elementos subjetivos, como es la apreciación de las motivaciones, sin que se apliquen parámetros objetivos para establecerlas.

Así las cosas, las conclusiones que serán consideradas razonables para unos no lo serán para otros, por lo que solamente se puede esperar una aplicación incoherente, de manera similar a como se ha podido apreciar en la invocación de parte de las direcciones regionales de supuestos principios que, contra todo racionamiento medianamente jurídico, surgirían de las partes de las sentencias que, en un sistema de precedentes, no serían vinculantes.

Por lo mismo, la regla carece de la objetividad necesaria para que la ley satisfaga los principios de reserva legal, igualdad ante la ley y certeza jurídica. Es decir, la ley no contiene los parámetros necesarios para que diferentes personas en casos iguales sean tratados de la misma manera ante la ley, lo que, a su vez, permite a los contribuyentes poder predecir los efectos jurídicos de sus acciones, que equivale a contar con la necesaria certeza jurídica.

## **10. LA LEY DEBE CREAR LAS PRESUNCIONES QUE SE APLICAN EN SEDE ADMINISTRATIVA**

Para explicar la relación necesaria que existe entre las presunciones y los estados mentales de las personas, la Corte Suprema ha citado varias veces la expresión acuñada por un autor alemán “al dolo nunca nadie lo ha visto”,<sup>115</sup> por lo mismo, tal como ocurre con la intención, por regla general será un hecho desconocido que debe ser deducido de antecedentes o circunstancias conocidas.<sup>116</sup>

El problema se presenta al constatar que, en el caso analizado, no nos encontramos ante una presunción legal, debido a que los hechos y circunstancias que dan motivo a la presunción no están determinados en el texto del tratado. Es decir, necesariamente lo que hace el tratado es crear presunciones administrativas.

Al respecto, es conveniente recordar que, como lo ha resuelto la Contraloría General de la República, establecer una presunción o cualquier otro medio probatorio en sede

---

<sup>113</sup> En la causa Inbet el contribuyente apeló de la sentencia que le resultaba adversa. *Inbet S.A. con SII* (2018): Corte de Apelaciones de Concepción, 10 de agosto de 2018 (apelación), rol N° 1-2018.

<sup>114</sup> En las causas Ancali, el SII apeló de la sentencia que le resultaba adversa. En las minutas de los alegatos del SII, que se pueden consultar en los expedientes electrónicos de la Corte de Apelaciones de Concepción rol N° 51-2019 y rol N° 39-2019, consta que el SII invoca las partes de las sentencias de la Corte Suprema que se refieren a la elusión, y que la administración fiscal considera que entre las irregularidades cometidas por los contribuyentes se encuentra la “inexistencia de razones de orden económico, comercial o financiero que justifiquen” las divisiones de sociedades.

<sup>115</sup> Por ejemplo, *María Rojas Núñez y otros con Iris Ramírez Núñez* (2017): Corte Suprema, 25 de abril de 2017 (casación en el fondo), rol N° 76345-2016; *Instituto Nacional de Derechos Humanos con Miguel Millacura Cárcamo* (2015): Corte Suprema, 14 de diciembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 7315-2015; *Torres Valdebenito, Edgar contra Corte de Apelaciones de Santiago* (2008): Corte Suprema, 1 de julio de 2008 (casación en el fondo), rol N° 6912-2007.

<sup>116</sup> Art. 47 inciso primero del Código Civil.

administrativa “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”.<sup>117</sup>

Cabe preguntarse por qué entonces se aceptan las presunciones judiciales, y la respuesta es muy simple, y resalta la gravedad del problema que enfrentamos con esta cláusula. Como adelantamos –y por su importancia vale la pena reiterarlo–, en sede judicial es un tercero imparcial quien concluye que, a partir de ciertas circunstancias y hechos demostrados en un proceso en el que ambas partes tuvieron la oportunidad de presentar, examinar y objetar las pruebas, permite acreditar un hecho desconocido.

En contraste, en el proceso administrativo es una de las partes, la administración, quien hace esa determinación.

Lo anterior no se ve morigerado por el disfraz de objetividad que se trata de dar a esta norma, al exigir que se evalúen todos los antecedentes y circunstancias del caso.

Tampoco logran resolver el problema los comentarios al modelo de convenio de la OCDE al exigir que la declaración que implica la pérdida de los beneficios del convenio no se haga a la ligera,<sup>118</sup> o demanda que se examinen con objetividad todas las posibles interpretaciones de los hechos del caso,<sup>119</sup> porque, si bien estas partes de los comentarios pueden ser interpretadas en el sentido de que el estándar probativo en esta materia es más alto que el considerado usual en materia fiscal,<sup>120</sup> las exigencias de los comentarios, en rigor, no se apartan de lo que se espera de la administración en el ejercicio de cualquier facultad que la ley le ha concedido.<sup>121</sup>

Más aún, si consideramos la evidencia que hemos comentado antes respecto de las declaraciones de la administración fiscal nacional, que parecen partir de la existencia de una presunción general de dolo, que es lo único que explicaría que, para que se aplique la ley fiscal de manera correcta, el contribuyente debería acreditar ante ella motivaciones satisfactorias para la administración.

En el dolo penal, el hecho prohibido está descrito en la ley; en el ánimo de permanecer en el domicilio, están claros los hechos base a partir del que se presumen; mientras que, en la cláusula del propósito principal, los hechos no son parte de la norma, debido a que, como se explicó antes, esta normativa corresponde a un estándar del derecho norteamericano, en el que no existe propiamente un supuesto de hecho.

Si nos tomamos la libertad de parafrasear al profesor Juan Manuel Baraona, nos enfrentamos a normas que redactadas con “adjetivos rectores”,<sup>122</sup> lo que implica que no existe

---

<sup>117</sup> CGR Dictamen N° 34.541, de 2005.

<sup>118</sup> Comentario al art. 29 párrafo 178.

<sup>119</sup> Comentario al art. 29 párrafo 179.

<sup>120</sup> CASAS FARIAS, Patricio (2020): “Fundamentación de los actos administrativos y valoración probatoria, a partir de la modernización tributaria de la Ley 21.210”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 7, pp. 54-81.

<sup>121</sup> Circular N° 34, de 2018.

<sup>122</sup> BARAONA, Juan Manuel (2016): *Reforma Tributaria 2014*. En línea <<https://www.icaretv.cl/video/juan-manuel-baraona-reforma-tributaria-2014>>. [Consultado el 15 de octubre de 2020].

certeza jurídica, debido a que, en definitiva, no es posible prever cuáles son los hechos que se conforman con una norma.<sup>123</sup>

## 11. LA EXCEPCIÓN: EL PROPÓSITO DE LAS DISPOSICIONES DEL CONVENIO

Como vimos al examinar la historia de la posición de la OCDE, por mucho tiempo fue posible leer las cláusulas y revisar los propósitos de la mayoría de los convenios sobre doble tributación, para constatar que la doble no tributación estaba ausente en la lista de preocupaciones que tenían los países suscriptores.

Es más, muchos países se encontraban en una competencia por ofrecer una menor tributación a los inversionistas, por lo que la doble no tributación era uno de los objetivos que buscaban asegurar al suscribir uno de aquellos tratados.<sup>124</sup>

Todo este panorama cambió radicalmente a raíz de la crisis financiera del año 2008, debido a que los Estados vieron disminuidos sus ingresos producto de la contracción económica, lo que provocó una serie de problemas políticos que llevaron a las grandes naciones a coordinar y, hasta cierto punto, a imponer<sup>125</sup> determinadas acciones que intentaban obtener los recursos que consideraban necesarios para salir de la crisis.<sup>126</sup>

Ahora, con la incorporación de la doble no tributación a los propósitos de los convenios surge un problema, a saber, el no dejar afecto a impuestos un elemento de renta o del patrimonio es parte del ejercicio de la soberanía de cada país.<sup>127</sup>

A modo de ejemplo de lo antes dicho, Chile, en algunos casos, ha negociado tener la potestad tributaria respecto de elementos de rentas que nuestra ley intencionalmente no grava, como es el caso de las pensiones de fuente extranjera en los convenios firmados con Suecia y Noruega,<sup>128</sup> algo similar ocurre en el caso del principio de fuerza de atracción limitada del establecimiento permanente, que nuestro país no deja afecto a impuestos, pero aun así está presente en el caso del convenio con México.<sup>129</sup>

Como lo ha hecho presente la doctrina, si bien la no tributación unilateral siempre es deliberada, en el caso de la doble no tributación internacional es muy difícil poder llegar a

---

<sup>123</sup> VILLAMÁN RODRÍGUEZ, María Francisca (2020): “¿Es constitucional la calificación de suficiencia del amlado introducida por la Ley N° 21.210?”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 7, pp. 6-23.

<sup>124</sup> De WILDE, Maarten (2014): “Tax Competition within the European Union – Is the CCCTB Directive a Solution?”, *Erasmus Law Review*, Vol. 7, N° 1, pp. 24-38.

<sup>125</sup> Muchos discuten la legitimidad del llamado proyecto BEPS. Fung, Sissie (2017): “The Questionable Legitimacy of the OECD/G20 BEPS Project”, *Erasmus Law Review*, Vol. 10, N° 2, pp. 76-88.

<sup>126</sup> AVI-YONAH, Reuven y HAIYAN, Xu (2016): “Evaluating BEPS: A Reconsideration of the Benefits Principle and Proposal for UN Oversight” *Harvard Business Law Review*, Vol. 6, N° 2, pp. 186-189.

<sup>127</sup> MARTÍNEZ LAGUNA, Félix Daniel (2017): “Abuse and Aggressive Tax Planning: Between OECD and EU Initiatives - The Dividing Line Between Intended and Unintended Double Non-Taxation”, *World Tax Journal*, Vol. 9, N° 2, pp. 3-6.

<sup>128</sup> En el caso de Suecia restringiendo la tributación en la fuente, y en el caso de Noruega sin limitación en ambos países. Oficio N° 2.008, de 2017 y Oficio N° 1.723, de 2009.

<sup>129</sup> El artículo 7 párrafo 1 letra b) de dicho convenio, permite gravar las ventas idénticas o similares a las realizadas por el establecimiento permanente, estableciendo una excepción que morigera la cláusula.

establecer con certeza si ella es intencional, especialmente en el caso de los llamados híbridos.<sup>130</sup>

Un ejemplo en el que se podría establecer la intencionalidad de una doble no tributación, ocurría sí, conforme a las normas de un convenio, se otorga a una de las jurisdicciones involucradas la potestad exclusiva para gravar una renta que, conforme a su legislación interna, está exenta. Ello, considerando que la mínima diligencia de las negociaciones de estos tratados incluye que las partes expliquen el tratamiento fiscal de los elementos de renta y patrimonio cubierto por las reglas distributivas de estos tratados.<sup>131</sup>

La doctrina considera que uno de los casos en los que es evidente la intencionalidad de la doble no tributación se encuentra en el convenio firmado entre Alemania y Malasia, en cuyo protocolo se garantiza la aplicación del método de excepción respecto de algunas inversiones beneficiadas por normas de Malasia que contemplan incentivos fiscales, que implican una doble no tributación.<sup>132</sup>

Las políticas que suponen una doble no tributación son parte de la llamada competencia fiscal, en la que los países buscan atraer inversiones y otros recursos hacia sus jurisdicciones empleando incentivos fiscales, lo que presenta diversos problemas debido a la falta de coordinación legislativa de los diferentes países, ya que la mayoría de las legislaciones internas no se pronuncian sobre la materia. Ahora, una de las limitaciones que encuentran los incentivos fiscales en el derecho europeo, es que ellos pueden llegar a constituir ayudas estatales que afecten el mercado interno.<sup>133</sup>

Recientemente, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronunció respecto de casos en los que la Comisión Europea consideró que las legislaciones internas establecían ayudas estatales mediante incentivos tributarios, que vale la pena mencionar dada la importancia que tienen, y que muestran la necesidad de que los entes nacionales e internacionales demuestren lo que alegan en los procesos que se conformen con principios básicos del debido proceso.

En uno de ellos, el Tribunal de Justicia resolvió que “la Comisión no se había basado en ninguna prueba para concluir que el método utilizado en el acuerdo previo para fijar los precios de transferencia, a saber, el método del margen neto de la operación [...], daba lugar necesariamente a un resultado demasiado bajo, lo que habría conferido una ventaja a SMBV”.<sup>134</sup>

Lo importante de este fallo es que el Tribunal de Justicia exigió que Comisión debía demostrar que el canon pagado en el caso no se ajustaba al principio de libre competencia, no siendo suficiente un mero análisis de las funciones de la empresa en relación con el canon,

---

<sup>130</sup> MARTÍNEZ LAGUNA (2017), pp. 6-8.

<sup>131</sup> Naciones Unidas (2014): *Papers on Selected Topics in Negotiation of Tax Treaties for Developing Countries* (Nueva York, Naciones Unidas), p. 83.

<sup>132</sup> MARTÍNEZ LAGUNA (2017), p. 13,

<sup>133</sup> MARTÍNEZ LAGUNA (2017), pp. 11-13.

<sup>134</sup> *Reino de los Países Bajos y otros c. Comisión Europea* (2019): Tribunal General (Sala Séptima ampliada), 24 de septiembre de 2019, asuntos T-760/15 y T-636/16, resumen.

ni un análisis de los acuerdos comparables, debido a que se debía demostrar que de ellos resultaba una ventaja contraria a la normativa aplicable.<sup>135</sup>

En un sentido similar el Tribunal de Justicia de la Unión Europea dejó sin efecto la resolución de la Comisión en el caso Apple, resolviendo que “la Comisión no ha demostrado, en el presente asunto, que, al adoptar las resoluciones fiscales controvertidas, las autoridades fiscales irlandesas otorgaran una ventaja selectiva”<sup>136</sup> al conglomerado de capitales norteamericanos.

En cambio, en el caso Fiat el Tribunal de Justicia concluyó que se había acreditado el otorgamiento de una ayuda individual a la empresa, por lo que procedía la actuación de la Comisión. Ello, considerando que si el derecho “tributario nacional pretende gravar el beneficio resultante de la actividad económica de una empresa integrada como si resultara de operaciones realizadas en condiciones de mercado, la Comisión puede aplicar el principio de libre competencia para asegurarse de que las operaciones intragrupo se remuneren como si se hubieran negociado entre empresas independientes y, por tanto, de si una decisión fiscal anticipada confiere una ventaja a su beneficiario a los efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1”<sup>137</sup>.

Tras explicar lo anterior, es posible volver a la excepción a la aplicación de la prueba del propósito principal, que se refiere a que las acciones del contribuyente no sean contrarias al propósito de las cláusulas relevantes, lo que permite plantear uno de los problemas evidentes para el caso nacional, que se relacionan con la prueba que, como muestran los casos anteriores, es indispensable para resolver correctamente cualquier conflicto.

Al respecto, los documentos preparatorios de los convenios no han sido publicados, a pesar de que se ha resuelto que ellos no son reservados<sup>138</sup> debido a que su divulgación no afecta los intereses del país, de hecho, lo contrario es cierto, ya que su conocimiento permite una correcta aplicación de los convenios sobre doble tributación. Por lo mismo, se deberá recurrir a la Ley sobre Acceso a la Información Pública<sup>139</sup> para obtener la evidencia que dé cuenta de los propósitos de las cláusulas relevantes de cada convenio.

## **12. EL PROPÓSITO DE LOS CONVENIOS NACIONALES: LA ATRACCIÓN DE INVERSIÓN EXTRANJERA**

Una de las críticas que se han hecho tanto a las normas sobre el propósito principal como a las cláusulas sobre limitación de beneficios es que, al no ser reglas categóricas, ellas tienden a ser redactadas con un lenguaje impreciso e incluso errático, lo que se presta para demasiados errores que pueden implicar que excluyan de la aplicación de un convenio a casos

---

<sup>135</sup> *Reino de los Países Bajos y otros c. Comisión Europea* (2019): Tribunal General (Sala Séptima ampliada), 24 de septiembre de 2019, asuntos T-760/15 y T-636/16, resumen.

<sup>136</sup> *Irlanda y otros con Comisión* (2020): Tribunal General, 15 de julio de 2020, (casación), asuntos T-778/16 y T-892/16, c. 505.

<sup>137</sup> *Gran Ducado de Luxemburgo y Fiat Chrysler Finance Europe c. Comisión Europea* (2019) Tribunal General (Sala Séptima ampliada), de 24 de septiembre de 2019, (casación), asuntos T-755/15 y T-759/15, resumen.

<sup>138</sup> *Cristián Gárate González c. SII* (2016): Consejo para la Transparencia, 1 de febrero de 2016 (amparo), C2562-15.

<sup>139</sup> Ley N° 20.285, sobre Acceso a la Información Pública, publicada el 28 de agosto de 2008.

que, analizando los elementos de la política fiscal de un país, un experto consideraría que el convenio debería ser aplicable, y también puede ocurrir lo contrario, lo que es una muestra de la inseguridad jurídica que provocan estas normas.<sup>140</sup>

Es decir, estas normas, ya en su sistema de origen, tienden a producir resultados imprevistos al ir en contra de las políticas deliberadamente implementadas por el Estado, lo que en gran medida se explica por la ausencia de parámetros objetivos para su aplicación.

En el caso nacional, el problema antes indicado puede llegar a ser grave, debido a que los tratados sobre doble tributación internacional fueron vistos como una herramienta de la política fiscal que, en palabras del ministro de Hacienda, Rodrigo Valdés, buscaban establecer “especial incentivo a la inversión extranjera en Chile y a la internacionalización de las empresas chilenas”.<sup>141</sup>

Así, cuando se aprobaron muchos de los convenios, se consideró por la autoridad que el “sistema financiero del país otorga plenas garantías para captar recursos, tanto internos como externos, con el fin de destinarlos a la inversión. De esta forma, con la adopción de este tipo de acuerdos, se agrega un régimen tributario mejorado que evita la doble tributación internacional, incrementa la cooperación internacional y disminuye la evasión fiscal”.<sup>142</sup>

En paralelo, cuando se buscaba convertir al país en una plataforma para las inversiones financieras, dijo la autoridad que “los Acuerdos comerciales recientemente celebrados constituyen un nuevo impulso al crecimiento del país en el mediano y largo plazo, en virtud del mayor acceso que tendrán nuestras exportaciones a mercados que representan más del 40% de nuestro comercio exterior y a la catalización de mayor inversión extranjera que traerá consigo la mayor certeza jurídica que involucran los tratados, complementándose lo anterior con la firma de 27 tratados de doble tributación”.<sup>143</sup>

Por lo mismo, la percepción generalizada fue que “Chile es un país que ha hecho importantes esfuerzos por ser un referente económico en la región y posicionarse como la puerta de entrada a Sudamérica; en este contexto, la atracción de inversión extranjera para la realización de proyectos en el país, como para participar desde Chile en compañías o proyectos en otros países sudamericanos es de fundamental importancia para el país”.<sup>144</sup>

Entonces, no se puede dejar de lado el hecho que cuando se negociaron los convenios sobre doble tributación, ello se hizo con el objetivo de fomentar el ingreso de capitales internacionales que, a su vez, se beneficiaran con una red de convenios sobre doble

---

<sup>140</sup> MACDONALD (2016), pp. 33-34.

<sup>141</sup> Economía y Negocios (2015): *Chile acuerda evitar doble tributación con Japón e Italia*. En línea <<http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=193616>>. [Consultado el 15 de octubre de 2020].

<sup>142</sup> Informe de la Comisión de Relaciones Exteriores, Asuntos Interparlamentarios e Integración Latinoamericana, sobre los proyectos de acuerdo aprobatorios de los convenios para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal y sus protocolos, suscritos por Chile con Ecuador, Noruega, Brasil, Polonia y Perú, del 9 de octubre de 2002.

<sup>143</sup> Historia de la Ley N° 19.888, p. 27.

<sup>144</sup> SILVA P., Mario; SUAZO L., Javiera y GELERSTEIN W., Andrés (2013): *Chile como plataforma de negocios*. En línea <<https://www.ifamexico.com.mx/wp-content/uploads/2018/07/memorias-1.pdf>>. [Consultado el 15 de octubre de 2020].

tributación, por lo que uno de los resultados deseados al implementar los convenios era que inversionistas de terceros países se instalaran o invirtieran en Chile.

### **13. CLÁUSULAS DE LOS CONVENIOS FIRMADOS POR CHILE QUE CONTIENEN ALGUNOS ELEMENTOS DE LA PRUEBA DEL PROPÓSITO PRINCIPAL**

Finalmente, vale la pena referirse, aunque sea brevemente, al uso de esta normativa y de reglas que contienen elementos propios de ella, que se encuentran en los convenios que Chile ha suscrito. Así, normativas similares se encuentran insertas en los artículos sobre limitación de beneficios de varios tratados sobre doble tributación, como se puede apreciar de la revisión de los tratados suscritos con Argentina (art. 24),<sup>145</sup> China (art. 26),<sup>146</sup> Colombia (art. 27),<sup>147</sup> Italia (art. 27),<sup>148</sup> Japón (art. 22),<sup>149</sup> Nueva Zelanda (art. 22),<sup>150</sup> Rusia (art. 27)<sup>151</sup> y Uruguay (art. 28).<sup>152</sup>

En el caso de los convenios firmados con Italia y Japón, se puede ver que estas normas se conforman con el modelo de la OCDE, porque establecen que, sin perjuicio de las demás normas de los respectivos convenios, “no se concederá un beneficio de este Convenio con relación a una renta si, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias relevantes, es razonable concluir que la obtención de tal beneficio fue uno de los principales propósitos de cualquier estructura o transacción que ha resultado directa o indirectamente en tal beneficio, a menos que se establezca que el otorgamiento del beneficio en esas circunstancias está en conformidad con el objeto y finalidad de las disposiciones pertinentes de este Convenio”.<sup>153</sup> El convenio firmado con Argentina también contempla esta cláusula.<sup>154</sup>

En el caso de Nueva Zelanda, el propósito principal es parte del texto que dispone una excepción a la limitación de beneficios, permitiendo que la sociedad demuestre que “su propósito principal, la dirección de sus negocios y la adquisición o mantención de las acciones o de otros bienes respecto de los cuales la renta en cuestión se origina, está motivado por razones legítimas de negocios y no tiene como propósito principal o uno de sus propósitos principales el de obtener beneficios de acuerdo a este Convenio”.<sup>155</sup> Algo similar ocurría con Colombia y Rusia, siendo levemente diferente la redacción, que en ambos casos se refiere a “razones empresariales válidas”.<sup>156</sup>

En el convenio suscrito con Argentina, la regla también tiene un aspecto en el que opera como una excepción, facultando a “la autoridad competente del Estado Contratante que en

---

<sup>145</sup> D.S. N° 152, de 2016, de Relaciones Exteriores, publicado el 27 de diciembre de 2016.

<sup>146</sup> D.S. N° 129, de 2019, de Relaciones Exteriores, publicado el 9 de enero de 2017.

<sup>147</sup> D.S. N° 232, de 2009, de Relaciones Exteriores, publicado el 11 de febrero de 2010.

<sup>148</sup> D.S. N° 205, de 2016, de Relaciones Exteriores, publicado el 12 de abril de 2017.

<sup>149</sup> D.S. N° 216, de 2016 de Relaciones Exteriores, publicado el 12 de abril de 2017.

<sup>150</sup> D.S. N° 267, de 2006, de Relaciones Exteriores, publicado el 4 de septiembre de 2006.

<sup>151</sup> D.S. N° 56, de 2012, de Relaciones Exteriores, publicado el 2 de agosto de 2012.

<sup>152</sup> D.S. N° 271, de 2018, de Relaciones Exteriores, publicado el 24 de enero de 2019.

<sup>153</sup> Convenios con Italia art. 27(1) y Japón art. 22(1).

<sup>154</sup> Convenio con Argentina art. 24(6).

<sup>155</sup> Convenios con Italia art. 27(1) y Japón art. 22(1).

<sup>156</sup> Convenio con Argentina art. 24(6).

caso contrario hubiese otorgado tales beneficios, tratará sin embargo a tal residente como si tuviera tales derechos o beneficios con relación a una renta o patrimonio específico si esa autoridad competente determina, previo requerimiento de tal residente y luego de considerar todos los hechos y circunstancias relevantes, que el establecimiento, adquisición o mantenimiento de tal residente y el desarrollo de sus operaciones no tuvo como uno de los propósitos principales la obtención de los beneficios de este Convenio. La autoridad competente del Estado Contratante a la cual se le realice el requerimiento, consultará con la autoridad competente del otro Estado Contratante antes de rechazar el requerimiento que realice el residente de ese otro Estado en virtud de este apartado”.<sup>157</sup> Algo similar ocurre con el convenio con Uruguay.<sup>158</sup>

En los convenios firmados con Nueva Zelanda se establecen restricciones adicionales respecto de las disposiciones de los artículos 10, 11 y 12 “si el propósito principal o uno de los principales propósitos de cualquier persona vinculada con la creación o atribución del derecho o del crédito en relación con el cual los dividendos, intereses o regalías se pagan, sea el de obtener ventajas de esos Artículos mediante tal creación o atribución”.<sup>159</sup>

También se presenta una variación en esa cláusula en caso de Colombia, que no parece ser sustancial, ya que dispone respecto de los mismos artículos que “si el propósito o uno de los principales propósitos de cualquier persona relacionada con la creación o atribución de un derecho o crédito en relación con los cuales los dividendos, intereses o regalías se pagan, fuera el sacar ventajas de estos Artículos mediante tal creación o atribución”.<sup>160</sup>

Entonces, es posible constatar que varias de las reglas de los convenios suscritos por Chile que contenían elementos de la prueba del propósito principal servían tanto como restricciones o excepciones. En el caso de las cláusulas que se apartan del modelo, ellas no operaran necesariamente de la misma forma que las normas que se conforman con él, siendo necesario en esos casos resolver individualmente los problemas interpretativos que surjan. Sobre esto no nos extenderemos por exceder el ámbito de este trabajo, sin perjuicio de indicar que estas disposiciones tampoco contemplan parámetros para su aplicación, por lo que el análisis efectuado podrá ser aplicable a estas normas.

#### 14. CONCLUSIONES

En los convenios firmados por Chile se encuentran cláusulas que se conforman con la propuesta de la OCDE y otras que contienen elementos de la prueba del propósito principal, que operan tanto como restricciones y como excepciones.

La prueba del propósito principal proviene del derecho interno norteamericano, y en ese país ha provocado múltiples problemas, por lo que ha sido objeto de críticas justificadas, a pesar de las cuales fue incorporada en los convenios sobre doble tributación de ese país, lo que ocasionó mayores problemas que han sido descritos ampliamente por la doctrina y, en

---

<sup>157</sup> Convenio con Argentina art. 24(4).

<sup>158</sup> Convenio con Uruguay art. 28(4).

<sup>159</sup> Convenio con Nueva Zelanda art. 22(2).

<sup>160</sup> Convenio con Colombia art. 27(3).

gran medida, se relacionan con los defectos que, acentuados por las características de nuestro derecho, previsiblemente presentará la cláusula al ser aplicada en nuestro país.

El primer problema lo podemos reducir a la dificultad para establecer el propósito del contribuyente.

El primer elemento de este problema es la inexistencia de parámetros en el convenio para que se pueda llegar, razonablemente a concluir de todos los hechos y circunstancias del caso, que entre los propósitos principales de las acciones que permiten obtener los derechos previstos en un convenio está, precisamente, obtener esos derechos.

Esto implica que los propósitos de los contribuyentes serán probados mediante presunciones administrativas, lo que es un atentado en contra de los principios que guían el debido proceso, porque es la contraparte del contribuyente quien, en rigor, fabrica la prueba en contra de él.

El segundo elemento es la falta de rigurosidad jurídica de los operadores del derecho llamados a aplicar estas normas, que parecen asumir a conveniencia que en nuestro sistema jurídico los precedentes judiciales crean normas obligatorias, pero no son capaces de distinguir entre las partes de las sentencias que corresponde a dichos al pasar, de aquellos que contienen lo que equivaldría a la regla del caso.

Esta misma falta de rigurosidad los ha llevado a actuar como si existiera una presunción general de fraude que implica que los contribuyentes deben acreditar la pureza de sus motivaciones para recién considerar si la ley fiscal se les aplica.

El segundo problema es la dificultad para establecer el propósito de las cláusulas.

Este problema tiene como un primer aspecto relevante que no han sido publicados los documentos preparatorios que dan cuenta de las negociaciones que llevaron a establecer esas cláusulas, por lo que el elemento histórico no es conocido por el contribuyente, por lo menos mientras no sea capaz de obtener los documentos que dan cuenta de la negociación mediante un procedimiento judicial.

El segundo aspecto de este problema es que muchas de las cláusulas de los convenios fueron diseñadas para atraer inversión de terceros Estados, por lo que existe una contradicción entre ese propósito específico que llevó a firmar estos convenios junto con los tratados que protegían las inversiones extranjeras y el nuevo propósito general que busca restringir el uso de los convenios, más si la excepción se aplica, como pretende la OCDE, con una amplia discrecionalidad de parte de la administración fiscal.

En resumen, la cláusula del propósito principal atenta en contra de los principios de reserva legal, de igualdad ante la ley y de certeza jurídica, debido a que no contiene los parámetros mínimos que permitan su aplicación objetiva, quedando estos elementos a las políticas, más o menos fundamentadas, que implementen quienes dirigen el Servicio de Impuestos Internos, lo que pone sobre los hombros de ellos una carga que es eminentemente política, lo que no es sano para nuestra tambaleante democracia.

## 15. BIBLIOGRAFÍA

### Libros y artículos

AVI-YONAH, Reuven y Haiyan, Xu (2016): “Evaluating BEPS: A Reconsideration of the Benefits Principle and Proposal for UN Oversight”, *Harvard Business Law Review*, Vol. 6, N° 2, pp. 185-238.

AVI-YONAH, Reuven y Mazzoni, Gianluca (2018): “BEPS, ATAP, and the New Tax Dialogue: «A Transatlantic Competition?»”, *Intertax*, Vol. 46, N° 11, pp. 885-904.

AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel (2013): “Comentario a la sentencia de la Excelentísima Corte Suprema en el caso denominado «Embonor», por reclamo presentado por dicha empresa en contra de una actuación del Servicio de Impuestos Internos”, *Sentencias Destacadas*, 2012, pp. 85-101.

AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel (2020): “Paradigma de la reserva de ley en materia tributaria, en el contexto de los recientes acontecimientos en nuestro país y en el mundo”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 7, pp. 138-150.

BARAONA, Juan Manuel (2016): *Reforma Tributaria 2014*. En línea <<https://www.icaretv.cl/video/juan-manuel-baraona-reforma-tributaria-2014>>. [Consultado el 15 de octubre de 2020].

BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2014): *Derecho administrativo general* (Santiago, 3ª ed., LegalPublishing-Thomson Reuters).

BLUM, Walter (1967): “Motive, Intent, and Purpose in Federal Income Taxation”, *The University of Chicago Law Review*, Vol. 34, N° 3, pp. 485-544.

CASAS FARIAS, Patricio (2020): “Fundamentación de los actos administrativos y valoración probatoria, a partir de la modernización tributaria de la Ley N° 21.210”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 7, pp. 54-81.

CORDERO QUINZACARA, Eduardo (2013): “Los principios y reglas que estructuran el ordenamiento jurídico chileno”, en CORDERO Q., Eduardo y ALDUNATE L., Eduardo (eds.) *Estudios sobre el sistema de fuentes en el derecho chileno* (Santiago, Thomson Reuters).

DA SILVA, Bruno (2018): “BEPS Action 6 and the LOB Provision: Restoring the Debate on the Compatibility with EU Law”, en PISTONE, Pasquale y WEBER, Dennis (eds.) *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study* (Amsterdam, IBFD), pp. 133-166.

DE BROE, Luc (2007): *International Tax Planning and Prevention of Abuse* (Amsterdam, IBFD).

DE WILDE, Maarten (2014): “Tax Competition within the European Union - Is the CCCTB Directive a Solution?”, *Erasmus Law Review*, Vol. 7, N° 1, pp. 24-38.

DUFF, David (2018): “Tax Treaty Abuse and the Principal Purpose test-Part 1”, *Canadian Tax Journal*, Vol. 66, N° 3, pp. 619-677.

Economía y Negocios (2015): *Chile acuerda evitar doble tributación con Japón e Italia*. En línea <<http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=193616>>. [Consultado el 15 de octubre de 2020].

Emol (2020): “Los otros dos fallos de la jueza que reconoció que un niño puede tener dos madres en Chile”. En línea <<https://www.emol.com/noticias/Nacional/2020/06/08/988540/Fallos-jueza-reconocidos-mamas.html>>. [Consultado el 15 de octubre de 2020].

FIGUEROA YÁÑEZ, Gonzalo (1996): *Repertorio de legislación y jurisprudencia chilenas. Código Civil y leyes complementarias* (Santiago, 3ª ed., Editorial Jurídica de Chile), tomo I.

FLORES DURÁN, Gloria (2017): “Principios, procedimientos y procesos tributarios”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 2, pp. 8-42.

FRIEDMAN GOLDSTEIN, Leslie (1986): “Popular Sovereignty, the Origins of Judicial Review, and the Revival of Unwritten Law”, *The Journal of Politics*, Vol. 48, N° 1, pp. 51-71.

FUNG, Sissie (2017): “The Questionable Legitimacy of the OECD/G20 BEPS Project”, *Erasmus Law Review*, Vol. 10, N° 2, pp. 76-88.

FURUSETH, Eivind (2018): *The Interpretation of Tax Treaties in Relation to Domestic GAARs* (Amsterdam, IBFD).

GOVIND, Sriram (2016): “The Relationship between Domestic Specific Anti-Avoidance Rules and Tax Treaties”, en Seiler, Markus y Blum, Daniel (eds.) *Preventing Treaty Abuse*, (Viena, Linde), pp. 535-558.

IRELAND, Robert (1989): “The Libertine Must Die: Sexual Dishonor and the Unwritten Law in the Nineteenth Century United States”, *Journal of Social History*, Vol. 23, N° 1, pp. 27-44.

JAMES, Philip (1953): *Introduction to English Law* (Londres, Butterworth & Co.).

KRAMER, Matthew (2007): *Objectivity and the Rule of Law* (Nueva York, Cambridge University Press).

LANG, Michel (2013): *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (Amsterdam, IBFD Linde).

LARROUMET, Christian (2006): *Derecho civil* (Bogotá, trad. del francés de Viviana Díaz, Legis).

League of Nations (1927): *Double Taxation and Tax Evasion Report*.

MACDONALD, Ross (2016): “Time Present and Time Past”: U.S. Anti-Treaty Shopping History, Policy and Rules (or, Well, Stanley, that’s another nice mess you’ve gotten us into)”, *The Tax Lawyer*, Vol. 70, N° 1, pp. 5-366.

MARTÍNEZ LAGUNA, Félix Daniel (2017): “Abuse and Aggressive Tax Planning: Between OECD and EU Initiatives - The Dividing Line Between Intended and Unintended Double Non-Taxation”, *World Tax Journal*, Vol. 9, N° 2, pp. 3-6.

MICHEL, Scott; Meadows, Charles y Katz, Farley (1998): “Civil and Criminal Tax Penalties”, *The Tax Lawyer*, Vol. 51, N° 4, pp. 893-899.

MORSE, Susan y Deutsch, Robert (2015): “Tax Anti-Avoidance Law in Australia and the United State”, *The International Lawyer*, Vol 49, N° 2, pp. 111-148.

Naciones Unidas (2014): *Papers on Selected Topics in Negotiation of Tax Treaties for Developing Countries* (Nueva York, Naciones Unidas).

NAVARRO SCHIAPPACASSE, María Pilar (2019): “La evolución en la jurisprudencia de la Excma. Corte Suprema en la concepción de la elusión fiscal”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 20, pp. 169-191.

NELSON, Caleb (2013): “State and Federal Models of the Interaction between Statutes and Unwritten Law”, *The University of Chicago Law Review*, Vol. 80, N° 2, pp. 657-767.

NELSON, Caleb (2015): “The Legitimacy of (Some) Federal Common Law”, *Virginia Law Review*, Vol. 101, N° 1, pp. 1-64.

OCDE - G20 (2016): *Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales, acción 15 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (París, Éditions OCDE). En línea <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264267435-es>>. [Consultado el 15 de octubre de 2020].

OCDE - G20 (2016): *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales* (París, OCDE Publishing). En línea <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264257085-es>>. [Consultado el 15 de octubre de 2020].

OCDE (1987): *Double taxation conventions and the use of base companies*. En línea <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-98-en>>. [Consultado el 15 de octubre de 2020].

OCDE (1987): *Double taxation conventions and the use of conduit companies*. En línea <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-99-en>>. [Consultado el 15 de octubre de 2020].

OCDE (1998): *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. En línea <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264162945-en>>. [Consultado el 15 de octubre de 2020].

OCDE (2002): *Restricting the Entitlement to Treaty Benefits*. En línea <<https://doi.org/10.1787/870062c1-en>>. [Consultado el 15 de octubre de 2020].

OCDE (2020): *Jordan deposits its instrument of ratification for the Multilateral BEPS Convention*. En línea <<https://www.oecd.org/ctp/treaties/jordan-deposits-its-instrument-of-ratification-for-the-multilateral-beps-convention.htm>>. [Consultado el 15 de octubre de 2020].

OCDE y G20 (2015): *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 - Informe final 38 2015* (París, OECD Publishing).

PAUL, Randolph (1937): “The Background of the Revenue Act of 1937”, *The University of Chicago Law Review*, Vol. 5, N° 1, pp. 41-88.

POLANCO LAZO, Rodrigo y YÁÑEZ VILLANUEVA, Felipe (2016): “La relación entre tratados de inversión y convenios de doble tributación: el caso chileno”, *Cuaderno CRH*, Vol. 29, N° especial 3, pp. 151-170.

POSTLEWAITE, Philip y MAKARSKI, David (1999): “The A.L.I. Tax Treaty Study-A Critique and a Modest Proposal”, *The Tax Lawyer*, Vol. 52, N° 4, pp. 731-869.

REINHOLD, Richard (2000): “What is Tax Treaty Abuse? (Is Treaty Shopping an Outdated Concept?)”, *The Tax Lawyer*, Vol. 53, N° 3, pp. 663-702.

ROSENBLOOM, H. David (1983): “Tax Treaty Abuse: Policies and Issues”, *Law and Policy in International Business*, Vol. 15, N° 3, pp. 779-780.

RUSSELL, COVEY (2016): “Rules, Standards, Sentencing, and the Nature of Law”, *California Law Review*, Vol. 104, N° 2, pp. 447-496.

SCHIELE MANZOR, Carolina (2014): “Jurisprudencia como fuente del derecho: el papel de la jurisprudencia”, en VERGARA BLANCO, Alejandro (ed.) *Dogmática y sistema* (Santiago, La Ley), pp. 169-184.

SILVA P., Mario; SUAZO L., Javiera y GELERSTEIN W., Andrés (2013): *Chile como plataforma de negocios*. En línea <<https://www.ifamexico.com.mx/wp-content/uploads/2018/07/memorias-1.pdf>>. [Consultado el 15 de octubre de 2020].

SMITH, Lloyd (1946): “Associations Classified as Corporations under the Internal Revenue Code”, *California Law Review*, Vol. 34, N° 3, pp. 461-535.

STRENG, William (1992): “Treaty shopping: Tax treaty limitation of benefits issue”, *Houston Journal of International Law*, Vol. 15, N° 1, pp. 1-66.

TOOMA, Rachel Anne (2008): *Legislating Against Tax Avoidance* (Amsterdam, IBFD).

VERGARA BLANCO, Alejandro (2019): “El derecho administrativo ante la jurisprudencia de la Corte Suprema: Líneas y vacilaciones. Veinte temas, diez años (2008-2018)”, *Revista de Derecho Administrativo Económico*, N° 28, pp. 5-175.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Libromar).

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016): “¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión?”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 14, pp. 199-238.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2017): “Abuso y elusión”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 2, pp. 57-97.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2017): “Restricciones a la rebaja de las pérdidas de arrastre”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 1, pp. 22-36.

VILLAMÁN RODRÍGUEZ, María Francisca (2017): “Tributación de la cuenta corriente comercial”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. N° 2, pp. 98-111.

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

VILLAMÁN RODRÍGUEZ, María Francisca (2020): “¿Es constitucional la calificación de suficiencia del amoblado introducida por la Ley N° 21.210?”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 7, pp. 6-23.

WARD, David *et al.* (1985): “The Business Purpose Test and Abuse of Right”, *British Tax Review*, 1985 N° 2, pp. 68-123.

WARD, David (2007): “Use of foreign court decisions in interpreting tax treaties”, en MAISTO, Guglielmo (ed.) *Courts and Tax Treaty Law* (Amsterdam, IBFD) pp. 161-187.

WEBER, Dennis (2017): “The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law”, *Erasmus Law Review*, Vol. 10, N° 1, pp. 48-59.

WILLISTON, Samuel (1931): “Written and Unwritten Law”, *American Bar Association Journal*, Vol. 17, N° 1, pp. 39-41.

WINDSCHEID, Bernhard (1976): *Tratado de derecho civil alemán* (Bogotá, trad. del alemán de Fernando Hinestrosa, Universidad Externado de Colombia), tomo I, Vol. 1.

#### **Textos normativos**

Boletín N° 12.547-10.

Código Civil.

Código Tributario.

D.S. N° 232, de 2009, de Relaciones Exteriores, publicado el 11 de febrero de 2010.

D.S. N° 267, de 2006, de Relaciones Exteriores, publicado el 4 de septiembre de 2006.

D.S. N° 129, de 2019, de Relaciones Exteriores, publicado el 9 de enero de 2017.

D.S. N° 152, de 2016, de Relaciones Exteriores, publicado el 27 de diciembre de 2016.

D.S. N° 205, de 2016, de Relaciones Exteriores, publicado el 12 de abril de 2017.

D.S. N° 216, de 2016, de Relaciones Exteriores, publicado el 12 de abril de 2017.

D.S. N° 271, de 2018, de Relaciones Exteriores, publicado el 24 de enero de 2019.

D.S. N° 56, de 2012, de Relaciones Exteriores, publicado el 2 de agosto de 2012.

Historia de la Ley N° 19.888, p. 27.

Informe de la Comisión de Relaciones Exteriores, Asuntos Interparlamentarios e Integración Latinoamericana, sobre los proyectos de acuerdo aprobatorios de los convenios para evitar la doble tributación y para prevenir la

evasión fiscal y sus protocolos, suscritos por Chile con Ecuador, Noruega, Brasil, Polonia y Perú, del 9 de octubre de 2002.

Ley N° 20.285, sobre Acceso a la Información Pública, publicada el 28 de agosto de 2008.

Mensaje del Ejecutivo del 8 de abril de 2019, boletín N° 12.547-10.

### **Sentencias nacionales**

*Betlan Dos con SII* (2017): Corte de Apelaciones de Concepción, 11 de agosto de 2017 (apelación) rol N° 23-2017.

*Cristián Gárate González c. SII* (2016): Consejo para la Transparencia, 1 de febrero de 2016 (amparo), C2562-15.

*Inbet S.A. con SII* (2018): Corte de Apelaciones de Concepción, 10 de agosto de 2018 (apelación), rol N° 1-2018.

*Instituto Nacional de Derechos Humanos con Miguel Millacura Cárcamo* (2015): Corte Suprema, 14 de diciembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 7315-2015.

*María Rojas Núñez y otros con Iris Ramírez Núñez* (2017): Corte Suprema, 25 de abril de 2017 (casación en el fondo), rol N° 76345-2016.

*Octavio Pérez de Arce Schilling y Cristian Pérez de Arce Schilling con SII* (2019): Tribunal Tributario y Aduanero de Valdivia (reclamo), RUC N° 18-9-0.000.781-3, RIT N° GR 11 00.019 2018.

*Rodrigo Trucco Brito con SII* (2017): Corte de Apelaciones de Santiago, 12 de diciembre de 2017 (apelación), rol N° 247-2017.

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

*Torres Valdebenito, Edgar contra Corte de Apelaciones de Santiago* (2008): Corte Suprema, 1 de julio de 2008 (casación en el fondo), rol N° 6912-2007.

### **Sentencias extranjeras**

*Gran Ducado de Luxemburgo y Fiat Chrysler Finance Europe c. Comisión Europea* (2019) Tribunal General (Sala Séptima ampliada), de 24 de septiembre de 2019, (casación), asuntos T-755/15 y T-759/15.

*Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935).

*Higgins v. Smith* (1940) 308 U.S. 473.

*Irlanda y otros con Comisión* (2020): Tribunal General, 15 de julio de 2020, (casación), asuntos T-778/16 y T-892/16.

*Moline Properties, Inc. v. Commissioner* (1943) 319 U.S. 436.

*Reino de los Países Bajos y otros c. Comisión Europea* (2019): Tribunal General (Sala Séptima ampliada), 24 de septiembre de 2019, asuntos T-760/15 y T-636/16.

### **Instrucciones administrativas**

CGR Dictamen N° 34.541, de 2005.

Circular N° 34, de 2018.

Oficio N° 2.008, de 2017.

Oficio N° 561, de 2017.

Oficio N° 1.723, de 2009.

Oficio N° 3.169, de 2002.

Oficio N° 491, de 1990.

Oficio N° 784, de 2007.