

COMENTARIOS DE JURISPRUDENCIA

## Norma General Antielusiva y principios que sustentan la sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Ñuble y Región del Biobío del 19 de marzo de 2024

Alfredo Ugarte Soto 

*Universidad de Chile*

Juan Ignacio García Villar 

*Abogado, Chile*

Como se ha publicado de manera amplia en la prensa económica nacional, el pasado 19 de marzo se emitió por el Tribunal Tributario y Aduanero (TTA) de la Región de Ñuble y Región del Biobío el primer fallo tributario en Chile en el que se aplica la Norma General Antielusiva (NGA) por un tribunal del país, preceptiva que fue establecida en la reforma tributaria de 2014 y entró en vigor en 2015.

En primer término, conviene precisar que, si bien se le dio el nombre de Norma General Antielusiva, en estricto derecho, y de acuerdo con su naturaleza jurídica, nos encontramos ante una facultad de la administración tributaria del Estado (García, 2004: 335), por lo que debió establecerse como una competencia y resolución en sede administrativa y no un procedimiento judicial como el que está vigente actualmente en Chile. Sin perjuicio de lo anterior, es importante analizar y establecer si en el fallo ya referido se aplicaron y cumplieron los estándares y principios técnico jurídicos y de valor tributario que regulan a la NGA, sobre todo en estos tiempos, cuando se está tramitando en nuestro Congreso Nacional un proyecto de cumplimiento de las obligaciones tributarias que busca evitar y disminuir los amplios márgenes de evasión y elusión actualmente existentes. Mediante este análisis, veremos cómo esta institución opera y actúa como un importante elemento para combatir la elusión, especialmente si se considera que es una de las herramientas más importantes para el control y fiscalización del cumplimiento tributario por parte de la agencia especializada en la materia.

En efecto, con base en el procedimiento judicial de la Norma General Antielusiva en vigor, el Servicio de Impuestos Internos (SII) presentó un requerimiento ante los

TTA contra la empresa Forestal Aurora SpA (FA). En concreto, de acuerdo con lo indicado en el texto del fallo referido, el SII constató que el accionar de la sociedad fiscalizada presentaba «una serie de actos encaminados a disminuir su obligación tributaria para los años 2019 a 2021, rebajando su tasa de impuesto adicional del 35% al 4% respecto de los hechos señalados, ello mediante el abuso de las formas jurídicas».<sup>1</sup>

La contribuyente FA forma parte de un grupo societario y de interés económico en el que, mediante esquemas de control, participan tres sociedades constituidas en el estado de Delaware, Estados Unidos: New Growth Chile LLC (NG Chile); New Growth LLC (NG), propietaria de NG Chile, quien, a su vez, es propietaria de FA; e International Timber Finance LLC (ITF), sociedad financiera del giro préstamos. Una de estas sociedades, la controladora de FA, constituyó una sociedad con el giro institución financiera, mediante la cual facilitó a título de préstamo importantes cantidades a FA en Chile. En este contexto, FA se comprometió a su pago en un plazo de dieciséis años a una tasa de UF + 6,5% anual a través pagos trimestrales de intereses, los cuales eran remesados a la sociedad prestamista en las fechas de vencimiento a partir del primer año. Como se consideró que correspondía a una institución formal y activa de préstamos en el exterior, dicha transacción asumió un pago del impuesto adicional con tasa especial, en lugar de haber pagado el 35% del impuesto adicional que le correspondía.

Frente a estos hechos, el SII inició un proceso de fiscalización mediante la citación correspondiente, conforme al procedimiento establecido en el Código Tributario. En este, se pudo comprobar que las operaciones así descritas fueron planificadas y realizadas por un mismo grupo de interés económico, cuyos miembros, careciendo de una legítima razón de negocios, actuaron con la única finalidad de acceder y acogerse a una tasa de impuesto adicional del 4% y no aquella del 35% que estipulaba la ley. Dicha operación, en la realidad de los hechos, no calificaba ni cumplía efectivamente con los requisitos legales para acogerse a una tasa preferencial rebajada.

De esta forma, a partir de los precedentes señalados, podemos decir que el mencionado dictamen cumple a cabalidad todos y cada uno de los preceptos y principios técnicos, doctrinarios, jurisprudenciales y de derecho comparado que constituyen la estructura, soporte y fundamentación para la aplicación de la NGA. A continuación, procederemos a tomar los elementos más importantes consignados en el fallo indicado, para dejar en claro la consistencia y seriedad de la argumentación de este fallo pionero en la materia que se trata.

La sentencia, en primer lugar, sustenta su decisión en el concepto de «legítima razón de negocios», en cuanto señala:

---

1. Tribunal Tributario y Aduanero de las Regiones de Ñuble y Biobío, sentencia rol 22-9-0000538-5 de 2024, disponible en <https://tipg.link/NPFY>.

Cabe cuestionarse entonces, en conformidad a la lógica y a la razón, la conducta de un contribuyente que, teniendo los recursos para financiar una inversión, decide no aportarlos a su emprendimiento en forma directa, sino que crear una entidad financiera para que le haga un préstamo; máxime, cuando esta entidad financiera, hasta que no fue objeto de fiscalización, no tuvo movimiento alguno.

De esta forma, para que una planificación esté acorde al espíritu de la legislación y no se considere como agresiva o abusiva, se requiere un propósito comercial o económico diferente al de solo evitar el pago de un impuesto. Como indica la misma sentencia:

Cabe preguntarse entonces, en primer lugar, si la conducta de la contribuyente, y el grupo económico, ha sido lo normal y corriente en esta clase de operaciones, con una legítima razón de negocios, o si, por el contrario, la serie de actos solamente tuvieron por objeto eludir impuestos.

Lo anterior se complementa al manifestarse sobre las transacciones de FA que «no se pueden apreciar, por más que se busquen, motivos más allá de los puramente tributarios. No existe en autos prueba que acredite este punto». Con ello, queda en evidencia que, frente a un caso de abuso de las formas jurídicas, este elemento es el único concepto técnico jurídico y económico que nos marca la delimitación del actuar del contribuyente.

El referido principio emana y se fundamenta en lo dispuesto en el inciso primero del artículo 4 bis del Código Tributario, el cual declara:

Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponibles nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.

Por su parte, la primera manifestación de este principio en la jurisprudencia administrativa del SII la encontramos en la Circular 68 de 1996 de la agencia aludida, en la que se señala lo siguiente:

Debe tenerse presente, en todo caso, que se entenderá que existe reorganización para los efectos anteriores cuando sea evidente una legítima razón de negocios que la justifique y no una forma para evitar el pago de impuestos, como puede ser el aporte a una sociedad existente que registra pérdida tributaria y los bienes respectivos fuesen vendidos por esta última dentro del período de revisión a un mayor valor absorbido por dicha pérdida.<sup>2</sup>

---

2. En un sentido opuesto y contradictorio, véase el Oficio 857 de abril de 2008 del SII, en el que se

Por su parte, la doctrina ha sido de gran utilidad en esta materia, a fin de arribar a una adecuada conceptualización de lo que se debe entender como el principio de la legítima razón de negocios. Al efecto, se ha indicado que, para que un acto o contrato sea considerado como tal, este debe ser «lícito, contrario al fraude de ley tributaria que sustenta la actuación del contribuyente y que permite dar cumplimiento a la obligación tributaria, exento de contingencias tributarias» (Rivas y Pallicar, 2008: 9), además de enmarcarse dentro de la prerrogativa de que «es razonable pensar que la razón económica y de negocios existe en la empresa desde su constitución y debe estar presente en la toma de decisiones en forma de gerencia de negocios —en especial en la denominada planificación tributaria— y en los procesos de reorganizaciones empresariales» (Rivas y Pallicar, 2008: 6).

A su vez, el fallo constata un abuso de las formas jurídicas. En este sentido, la sentencia concluye:

La operación en sí fue en extremo simple, y en apariencia conforme a derecho; pero sus consecuencias repugnan al ordenamiento jurídico, pues lo que obtuvo FA no fue realmente un préstamo, sino que capital de trabajo, y el pago de estos supuestos «intereses» resulta evidentemente una forma artificiosa de rebajar el impuesto adicional que le correspondería retener y pagar.

De esta forma, a través de este mecanismo, se evitó la realización del hecho gravado o se perseguía disminuir la base imponible o la obligación tributaria, alterando y ocultando la verdadera condición tributaria para generar un efecto distorsionador sobre los tributos que a un contribuyente le corresponden en calidad de tal. Así, en este caso, se cumplen los preceptos contemplados en la norma que regula el abuso de las formas jurídicas, por cuanto la conducta elusiva es determinada por realizar una serie de actos que tendrían sustento en normas o instituciones jurídicas permitidas por la legislación, pero que su incorrecto o torcido uso distorsiona el nacimiento de un hecho gravado específico.

De este modo, se cumplen con los preceptos establecidos en el artículo 4 ter del Código Tributario, el cual dispone:

Los hechos imposables contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el na-

---

señala que «la legítima razón de negocios es una condición que debe ser calificada por este servicio, con ocasión del ejercicio de sus facultades fiscalizadoras, no correspondiendo en todo caso que este organismo efectúe dicha calificación, por cuanto esta última es una cuestión de hecho que debe ser apreciada en su debida oportunidad, dentro de los plazos que al efecto consagra el artículo 200 del Código Tributario».

cimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.

A este respecto, también resulta útil tomar en consideración lo que han señalado los tribunales extranjeros en relación con esta materia. Por ejemplo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia dictada el 14 de diciembre del 2000 en el caso *Emsland-Stärke GmbH* (C-110/99), estableció como parámetros de aplicación de la figura del abuso del derecho «todo acto cuya finalidad exceda de la prevista por el espíritu de la norma y con el propósito de abusar de la misma (elemento objetivo y subjetivo)» (EY Abogados, 2015: 37). De este modo, se puede apreciar la dualidad del concepto en cuestión y el rol que tiene el sentenciador al tener que delimitar el sentido y alcance de la norma y definir si, efectivamente, se ha excedido el límite pretendido por el legislador, de tal forma que se pueda actuar con la correspondiente certeza jurídica que requiere la NGA y concluir que se está ante un abuso de las formas jurídicas.

Otro de los preceptos y principios de la NGA que se evidencian en el mencionado fallo es el de la sustancia sobre la forma. Al respecto, la sentencia señala que «el grupo económico conformado por las sociedades referidas llevó a cabo, sin duda alguna, esta serie de actos, con el objeto de rebajar artificiosamente su carga tributaria». De este modo, para que pueda aplicarse la NGA, es fundamental que exista un sustento comercial y jurídico que justifique las operaciones, no siendo su único y exclusivo propósito obtener beneficios tributarios. En ese caso, corresponde al tribunal redefinir las operaciones implicadas para restablecer la situación a cómo habría sido de no haber existido las transacciones constitutivas de prácticas abusivas. Esto se ve ratificado al indicarse: «Otra cosa, sin duda, es que los requisitos formalmente aparezcan cumplidos; la naturaleza de la norma antielusión es precisamente posibilitar a la Administración prescindir de la forma y atender al fondo, para una correcta determinación de la base imponible».

Más adelante se añade sobre la organización acusada:

Esta entidad nunca realizó operaciones de crédito de dinero con otras empresas, sino hasta después de que FA fuera objeto de una citación [...] y aun así fueron de entidad menor, demostrando claramente que el objeto de la creación de ITF jamás fue el de constituir una empresa que tuviera por giro el financiamiento a través de préstamos a terceros.

El principio señalado se conoce internacionalmente como *substance over form* (sustancia sobre forma) y ha sido la base técnico-jurídica de la mayoría de las jurisdicciones que tienen una NGA. De esta forma, constituye uno de los principios fundamentalmente utilizados por la administración tributaria para proceder a la

aplicación de la referida preceptiva. Entre otras cosas, este principio permite revisar, fiscalizar y sancionar las conductas de los contribuyentes que sean de naturaleza elusiva, en las cuales se realizan operaciones que no tienen la intención real y práctica de tener un sustento comercial y jurídico que las justifique, sino que su único propósito es reducir la carga tributaria y obtener beneficios fiscales.

El mencionado principio se encuentra sustentado en la doctrina del *business purpose* (propósito de negocio) y cuenta como principal precedente la sentencia del caso *Helvering contra Gregory*,<sup>3</sup> en la que el tribunal aceptó y ratificó la decisión de la autoridad tributaria de desconocer, para efectos tributarios, una reorganización empresarial por carecer de un objetivo comercial propio, real y efectivo y solo contar con implicancias tributarias asociadas a la rebaja de la carga fiscal y la evasión de obligaciones que le correspondían según la legislación aplicable. Así, podemos concluir y compartir la opinión de Osorio y otros:

Existirá un abuso de las formas jurídicas, en materia tributaria, cuando se utiliza una forma inadecuada, extraña, inusual o artificiosa al fin económico perseguido por las partes, o un conjunto o series de actos o negocios jurídicos, que pretende obtener un ahorro o ventaja tributaria y que no es posible justificar o explicar por otra razón sustancia o motivo válido económico o extrafiscal (2016: 132).

Otro de los preceptos que encontramos enunciados en la sentencia ya indicada es el de la economía de opción, en cuanto el tribunal señala que «el hecho de que los particulares tengan la libertad de planificar su tributación, no importa que tengan la libertad de eludir los hechos gravados definidos en la normativa tributaria». A este respecto, la jurisprudencia comparada ha desarrollado lo resuelto por el TTA:

En efecto, los contribuyentes pueden elegir entre las varias posibilidades que ofrece la Ley la más ventajosa a sus intereses, y entre estas ventajas figura la de poder escoger la que resulte fiscalmente más rentable, siempre que no vulneren ninguna obligación legal, y ello, aunque las formas contractuales escogidas no sean habituales, normales o tradicionales.<sup>4</sup>

Lo señalado es efectivamente el principio de economía de opción, que se sustenta y se basa en la autonomía de las voluntades y libertad empresarial, operando sobre los límites de la responsabilidad tributaria que les corresponde a los contribuyentes, de acuerdo con el correcto uso de las herramientas y prerrogativas entregadas por la legislación nacional vigente. La diferencia entre el este principio y los actos que constituyen fraude la desarrolla bien Pérez de Ayala:

---

3. Corte de Apelaciones del Segundo Circuito de Estados Unidos, sentencia del caso *Helvering contra Gregory*, 1934.

4. Tribunal Supremo de España, decisión 9712/1997 de 2002.

En la economía de opción se vislumbran resultados más convenientes para el contribuyente, de forma completamente lícita e incluso prevista por la ley. Mientras que en el fraude de ley los medios utilizados para este mismo fin solo son lícitos en apariencia, pero no en materia, y la intención de burlar la ley a través de la utilización de medios propios para aquel resultado se torna evidente (2001: 425).

Ahora bien, el autor deja fuera un punto importante a considerar: el límite entre lo efectivamente legal y permitido por el legislador y aquello que constituye fraude, criterio fundamental que se tiene que tener en consideración al momento de calificar la conducta de los contribuyentes. En concordancia con ello, Tarsitano ha señalado respecto a los efectos de los actos y contratos celebrados:

En efecto, la finalidad de obtener una ventaja fiscal no es un móvil interno de las partes, sino que se integra en la estructura jurídica del negocio —en términos de la doctrina de la causa se incorpora a esta— y se manifiesta externamente mediante el empleo indirecto de los negocios celebrados para conseguir la ventaja fiscal; es decir, para una finalidad, en este caso ilícita, que es distinta de la propia del tipo negocial (2021: 21).

Así, Tarsitano pone de manifiesto el alcance de los efectos de los negocios de los contribuyentes y el efecto sobre las obligaciones tributarias, sin que sea posible sobrepasar los límites impuestos por el legislador a este respecto. Esto, sin embargo, no supone restringir arbitrariamente la libertad organizacional o contractual de las personas o empresas, por cuanto:

La legislación no impone al contribuyente la obligación de organizar sus negocios de la forma más gravosa desde el punto de vista fiscal. Efectivamente, no existe una norma en este sentido y, por lo demás, los particulares tienen la facultad de planificar su tributación (Navarro, 2021: 42).

Del mismo modo, el fallo objeto del presente análisis contempla y recoge otro de los preceptos incluidos en nuestra legislación vigente que regulan esta materia: el principio de las *step transactions* (transacciones escalonadas). Dicho principio se evidencia cuando la sentencia expresa lo siguiente:

Es obvio, además, como alega el Servicio de Impuestos Internos, que, de no haber existido esta serie de actos de sumo inusuales, la carga tributaria de FA (en su calidad de retenedor y pagador del impuesto adicional) correspondería a un 35% de las remesas y no a un 4%. [...] El grupo económico conformado por las sociedades referidas llevó a cabo, sin duda alguna, esta serie de actos con el objeto de rebajar artificiosamente su carga tributaria mediante un conjunto de actos que en su totalidad resultan anómalos, aun cuando cada uno de ellos no sean ilegal en sí mismo, pero, evidentemente, resulta imposible imaginar que se hubieran llevado a cabo de

no existir el beneficio establecido en la LIR que permite que las remesas por intereses tributen con una tasa rebajada.

Lo anterior refiere a un ámbito temporal respecto de la tributación de las obligaciones, en el que el beneficio impositivo se encuentra en aprovechar artificioosamente una tasa de impuesto menor. De esa forma, el tribunal calificó las operaciones desde un punto de vista global, considerándolas en conjunto como abusivas aun cuando de forma individual no lo eran, debido a que obedecían a un mismo fin: obtener una ventaja tributaria.

La doctrina norteamericana ha analizado profundamente y a cabalidad este principio a partir de la jurisprudencia de sus tribunales. Así, entre las sentencias que se enfocan en esta materia se afirma que «un tribunal no tendrá en cuenta aisladamente los distintos tipos de negocios realizados por un contribuyente, sino el complejo negocial realizado» (Delgado, 2017: 80 y 90). En este sentido, resulta fundamental considerar el conjunto de los actos o transacciones realizados por un contribuyente como un todo, pues será sobre este conjunto que se aplicará la Norma General Antielusiva con el fin de concluir, bajo un espectro integral, si efectivamente estamos ante una conducta elusiva.

Otro de los preceptos que la NGA considera y establece como presupuesto básico para su aplicación es el principio de la realización, abordado por el tribunal al expresar que: «lo que diferencia el legítimo ejercicio de la economía de opción del fraude tributario es la “artificiosidad”» (es decir, su cualidad de falsa, ficticia o artificial). A partir de allí, se logra concluir que se está sancionando la infracción de los presupuestos y prerrogativas del hecho imponible tributario mediante artificios que, en definitiva, impiden que se realice el hecho gravado contenido en la respectiva disposición tributaria. Tal principio se puede concluir a partir de lo dispuesto en el inciso cuarto del artículo 160 bis del Código Tributario, en el que se dispone que «el tribunal apreciará la prueba de acuerdo con las reglas de la sana crítica y deberá fundar su decisión teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imponibles conforme a lo establecidos en el artículo 4 bis». De este modo, la NGA centra su aplicabilidad en la materialidad de la ejecución y el cumplimiento de los hechos efectuados; dentro de ello, este último punto será fundamental para poder determinar la realidad impositiva de los actos y contratos y descartar cualquier figura de evasión que pudiese haberse aplicado a este respecto.

Es a partir de lo anterior que el concepto de «artificiosidad» adquiere relevancia para efectos de la aplicación de la NGA, por cuanto la doctrina internacional lo ha definido como el «abuso de las posibilidades de configuración jurídica» (Tarsitano, 2021: 21). De esta forma, la artificiosidad se entiende como conductas que, mediante artificios, buscan evitar la realización del hecho gravado al impedir que se produzcan

y materialicen los efectos pretendidos por el legislador, con base en el espíritu de la respectiva disposición tributaria. Como concluye Navarro:

La jurisprudencia ha identificado, asimismo, otro rasgo diferenciador entre la economía de opción y el fraude, la «artificialidad»: «la economía de opción tiene como límite la artificiosidad que se crea en el negocio jurídico cuando tiene por exclusiva finalidad la reducción tributaria en detrimento de la finalidad de la norma cuya aplicación se invoca. Cuando el contribuyente traspasa el límite que representa la aplicación común de la norma para utilizarla contrariando su finalidad y espíritu, no puede invocarse el principio de seguridad jurídica, pues es lógico pensar que el legislador es contrario a admitir el fraude a los intereses recaudatorios», de tal forma que «en los supuestos de abuso de derecho lo procedente es restablecer la situación que se ha pretendido evitar con el uso indebido de las formas jurídicas y hacer tributar de acuerdo con la naturaleza de la esencia o naturaleza del negocio jurídico realizado» (2021: 52).

Finalmente, el mencionado fallo contempla uno de los preceptos básicos y fundamentales de nuestra legislación: el principio de la buena fe tributaria. Al respecto, la sentencia expresa:

Si NG tenía los recursos para financiar a NG Chile y que esta creara y explotara en Chile FA, ¿cuál pudo haber sido el motivo racional para crear una entidad financiera para que le prestara dinero que, de todas formas, ya tenía su poder?

Este hecho contradice el principio de buena fe tributaria, en cuanto no puede existir una buena fe en aquellos casos en los que los actos o negocios jurídicos solo busquen eludir los hechos imposables establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Así, el fallo señala:

La realidad de los hechos es incuestionable, en el sentido de que la contribuyente no pudo haber actuado de buena fe al realizar esta serie de actos, pues la consecuencia impositiva era obvia y atractiva, pero obviamente, cuestionable por el ordenamiento jurídico tributario.

Esta conducta, además, se condice claramente con los pronunciamientos administrativos del SII:

Contraría la buena fe tributaria aquellos actos simulados o que constituyan abuso de las formas jurídicas, de forma tal que el imperativo tributario implica el reconocimiento de aquello que pertenece al acto u operación de que se trate conforme a su propia naturaleza legal, con independencia de su apariencia o denominación o de la intención buscada por los contribuyentes.<sup>5</sup>

---

5. Circular 65 de 2015 del Servicio de Impuestos Internos.

El principio de buena fe tributaria también se encuentra contemplado en nuestra legislación en el inciso segundo del artículo 4 bis del Código Tributario:

El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes.

Como se puede apreciar en el fallo que nos compete, el sentenciador aplica efectivamente este principio al concluir que la conducta del contribuyente solo tenía por objeto evadir los impuestos que le correspondían y disminuir la carga tributaria, de modo tal que la efectividad de sus actos no se producía en los hechos y, por tanto, se acababa la presunción de buena fe. El resultado de ello es la necesidad de aplicar la NGA en su integridad. Lo anterior también es compartido por la doctrina:

La buena fe cumple una serie de funciones particulares, entre las que cabe destacar el operar como un límite al ejercicio de los derechos subjetivos (lo que da lugar a la doctrina del abuso del derecho), como prohibición de contravenir los propios actos, como protección del error excusable, como protección de la apariencia, y como patrón de conducta exigible (Boetsch, 2016: 87).

Como este principio constituye un elemento angular para la definición de una conducta elusiva, en tanto es el límite claro que debe considerar la administración tributaria y el sentenciador a la hora de analizar los actos y transacciones realizadas por un contribuyente, no se puede concluir que estamos ante un caso de buena fe cuando solo se ha pretendido evadir impuestos y no efectuar un acto comercial económico efectivo y real. Al respecto, podemos observar la triple funcionalidad del principio de la buena fe en esta materia, que la doctrina ha definido como «función de complemento del ordenamiento, función limitadora de los derechos subjetivos y función de ruptura ético-jurídica del derecho legal» (Génova y otros, 2019: 381). Esta triple funcionalidad representa una herramienta fundamental para la correcta aplicación de la NGA y la recalificación de los actos y contratos de los contribuyentes.

Los términos de los argumentos técnico-jurídicos y la redacción del fallo que hemos analizado a lo largo de este comentario evidencian, con claridad y precisión, que la construcción jurídica y planificación tributaria utilizada por la sociedad fiscalizada tuvo por objeto disminuir el pago de los impuestos que le correspondía, accediendo a un beneficio tributario al que legalmente no tenía derecho. Teniendo claro lo anterior, nos asalta otro tema muy importante de analizar y que constituye la materia del debate actual en nuestro Congreso Nacional: la naturaleza de la actual normativa y procedimiento judicial NGA y la imperiosa necesidad de volverla a su cauce normal y a su correcta naturaleza jurídica de ser una facultad de la administración tributaria del Estado (Toledo y Navarro, 2023: 179).

En efecto, si consideramos el plazo de estudio, análisis y recopilación de antecedentes por parte del SII, junto con todos los plazos del procedimiento de citación al contribuyente establecidos en el Código Tributario (que perfectamente podrían haber bordeado unos doce meses), y otros doce o quince meses, aproximadamente, que ha durado el procedimiento ante el TTA de la Región de Ñuble y Biobío, vemos una demora en la tramitación y resolución de este caso de más de dos años. Esto, sin considerar el tiempo de tramitación de los recursos ante la Corte de Apelaciones y eventualmente la Corte Suprema, trámites que podrían hacer que trascurren otros tres años o más antes de que se dicte la sentencia definitiva. Mientras que en Chile la NGA se resuelve de este modo, en los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, donde la normativa se encuentra principalmente regulada, esta es aplicada en sede administrativa, sin perjuicio de los recursos judiciales u otras instancias que se establezcan. Dichos procedimientos, entre su inicio y término, oscilan entre los seis u ocho meses, dejando a salvo todos los derechos y recursos legales que establece la ley a favor del contribuyente que se estima ha sido afectado por situaciones de arbitrariedad o ajenas a razones jurídicas.<sup>6</sup>

Esta comparación con otras realidades jurídicas permite vislumbrar las claras diferencias que existen en oportunidad, diligencia, rapidez y presencia de la administración tributaria cuando puede ejercer estas facultades desde ya, sin requerir de un pronunciamiento del TTA para aplicar la NGA y declarar la existencia de elusión tributaria. De este modo, resulta de importancia que el SII cuente con las facultades necesarias para proceder al efecto y liquidar los impuestos respectivos; con ello, además, se reforzaría la recaudación fiscal, tan necesaria para el cumplimiento de la finalidad del Estado. En este sentido, la doctrina internacional ha señalado:

La administración tributaria busca recaudar y mejorar los procesos que conduzcan a ese objetivo para que las arcas fiscales puedan dar financiamiento a la cobertura de los satisfactores sociales y de infraestructura, profundizando en una mejor calidad de estos. La elusión tributaria es perseguible porque su agravamiento sostenido sin sanción es síntoma de desigualdades inequitativas que un Estado no puede ignorar si pretende ser viable como organización política de medios para la consecución del bien común. Como se puede percibir, un sistema de normas antielusivas debe cumplir con principios en su proceso de aplicación y en los objetivos que pretende. Ya que el objetivo final de un sistema antielusivo es disminuir o extinguir las brechas tributarias que permiten la elusión tributaria, el sistema antielusivo es coadyuvante con la finalidad recaudatoria de la aplicación de los tributos (González, 2022: 282).

---

6. A este respecto, para un análisis comparativo de diferentes jurisdicciones, véase: Mauricio Holz y Hernán Cerda, «Medidas antielusión de impuestos: Los casos de Australia, Reino Unido y Polonia», Asesoría Técnica Parlamentaria, Biblioteca del Congreso Nacional, 2024, disponible en <https://tipg.link/NPDh>.

En consecuencia, estimamos muy necesario que nuestros parlamentarios y autoridades que están en este proceso de estudio y análisis de la reforma propuesta en materia de control de la evasión y elusión revisen estos antecedentes y consideren los argumentos técnico-jurídicos que contiene este acertado fallo del TTA de la Región de Ñuble y Biobío, actualmente con recurso de apelación ante la ilustrísima Corte de Apelaciones de Concepción.

## Referencias

- BOETSCH, Cristián (2016). *La Norma General Antielusión: Análisis desde la perspectiva del derecho privado*. Santiago: Ediciones UC.
- DELGADO, Abelardo (2017). «Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea». Tesis doctoral, Universidad Autónoma de Madrid.
- EY ABOGADOS (2015). *Cláusula general antiabuso tributaria en España: Propuestas para una mayor seguridad jurídica*. España: Fundación Impuestos y Competitividad. Disponible en <https://tipg.link/NPIIn>.
- GARCÍA, César (2004). *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons.
- GÉNOVA, Alberto, Juan Romero, Lourdes Melero, Irene Navarros y Francisco Clavijo (2019). *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Dr. D. Francisco Clavijo Hernández*. Navarra: Thomson Reuters Aranzadi.
- GONZÁLEZ, Jorge (2022). *Norma general antielusiva y derechos del contribuyente: ¿Procedimiento obligatorio para el fisco?* Santiago: Ediciones Jurídicas de Santiago.
- NAVARRO, María Pilar (2021). *Normas generales antielusión y su sanción en el derecho chileno*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- OSORIO, Hugo, Jaime González, Carla Vildósola y Vanesa Vidal (2016). *Un estudio sobre la elusión*. Santiago: Librotecnia.
- PÉREZ DE AYALA, Miguel (2001). «La elusión fiscal frente a las conductas ilícitas: Una cuestión aún sin resolver». *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, 51 (260): 421-442.
- RIVAS, Norberto y Carlos Pallicar (2008). «Aplicación de los conceptos de imagen fiel y legítima razón de negocio». *Boletín Escuela de Ciencias Económicas y Empresariales*, 4 (21): 3-11.
- TARSITANO, Alberto (2021). *Elusión fiscal: Forma y sustancia en el derecho tributario*. Buenos Aires: Astrea.
- TOLEDO, Patricia y María Pilar Navarro (2023). «Aspectos procedimentales de la norma general antielusiva: Análisis comparado del caso de Chile y España». *Latin American Legal Studies*, 11 (1): 149-194. DOI 10.15691/0719-9112Vol11n1a5.

## Sobre los autores

ALFREDO UGARTE SOTO es profesor de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile. Cursó y aprobó sus estudios de Derecho en la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. Es magíster en Investigación Jurídica de la Universidad de Los Andes, Chile, y doctor en Derecho por la Universidad de Salamanca, España. Además, cuenta con un posdoctorado de actualización en Derecho Tributario Internacional en la Universidad de Maastricht, Países Bajos. Su correo electrónico es [augarte@derecho.uchile.cl](mailto:augarte@derecho.uchile.cl).  <https://orcid.org/0009-0003-0783-1077>.

JUAN IGNACIO GARCÍA VILLAR cursó y aprobó sus estudios de Derecho en la Pontificia Universidad Católica de Chile. Cuenta con un posgrado de especialización en planificación tributaria internacional por la Universidad Castilla-La Mancha, España, y es magíster en Derecho LLM, con mención en Derecho Tributario, por la Pontificia Universidad Católica de Chile. Su correo electrónico es [jgarcia@uyhabogados.cl](mailto:jgarcia@uyhabogados.cl).  <https://orcid.org/0009-0008-6284-2728>.

La *Revista de Derecho Económico* es un esfuerzo editorial de profesores del Departamento de Derecho Económico de la Universidad de Chile y de juristas externos que presentan ideas y reflexiones surgidas de sus investigaciones. La revista publica artículos sobre aspectos jurídicos relacionados con microeconomía, macroeconomía, políticas económicas, orden público económico, libre competencia, regulación de servicios públicos, derecho del consumidor, derecho bancario, derecho del mercado de valores, derecho tributario, contabilidad, comercio y finanzas internacionales, derecho del medioambiente y recursos naturales, derecho minero, derecho de aguas, derecho de la energía, derecho internacional económico, análisis económico del derecho y otras temáticas afines.

### EDITOR GENERAL

Jaime Gallegos Zúñiga

### COMITÉ EDITORIAL

José Manuel Almudí Cid, Universidad Complutense, España  
Luciane Klein Vieira, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Brasil  
Rodrigo Polanco Lazo, Universidad de Berna, Suiza

### COLABORADORES

José Ignacio Muñoz Pereira, Javiera Astudillo López, Andrés Urzúa Farías, Maximiliano Aguirre Contreras, Ignacio Badal Acuña, Andrea Barros Ovalle, David Becker Maldonado, Martín Castro Arduengo, Fernanda Reyes Hinrichsen y Sofía Toro Molina

### SITIO WEB

[revistaderechoeconomico.uchile.cl](http://revistaderechoeconomico.uchile.cl)

### CORREO ELECTRÓNICO

[jgallegos@derecho.uchile.cl](mailto:jgallegos@derecho.uchile.cl)

### LICENCIA DE ESTE ARTÍCULO

Creative Commons Atribución Compartir Igual 4.0 Internacional



La edición de textos, el diseño editorial  
y la conversión a formatos electrónicos de este artículo  
estuvieron a cargo de Tipografía  
([www.tipografica.io](http://www.tipografica.io)).