

Respeto y protección a la vida privada, sanción al abogado en contextos de elusión tributaria y derecho de defensa: Una tensión inevitable

*Respect and protection of the right to privacy, legal sanctions
for lawyers in contexts of tax elusions and the right of defence:
An inevitable tension*

María Pilar Navarro-Schiappacasse 

Universidad de Chile

RESUMEN

El objetivo de este artículo es determinar si la imposición de una sanción al asesor tributario, que diseñó o planificó actos o contratos a su cliente, los cuales se llegasen a determinar elusivos por un tribunal (por abuso de las formas jurídicas o simulación), puede vulnerar el derecho fundamental (también consagrado como derecho del contribuyente, de respeto y protección) a la vida privada y el derecho de defensa. Ello, por cuanto podría afectar al secreto profesional del asesor abogado. El método empleado consiste en examinar dogmáticamente la sanción aplicable al asesor, así como revisar el estado de la jurisprudencia constitucional que ha delimitado el ámbito de protección de la garantía del artículo 19 numeral 4 de la Constitución para precisar los contornos del derecho del contribuyente consagrado en el artículo 8 bis del Código Tributario. El resultado principal es que la sanción, en casos concretos, puede implicar una lesión a los derechos mencionados.

PALABRAS CLAVE

Elusión tributaria • derecho a la privacidad • confidencialidad • secreto profesional

ABSTRACT

The objective of this work is to determine whether imposing a sanction on the tax advisor, who designed or planned acts or contracts for his client, which have been judicially determined as elusive (due to abuse of legal forms or simulation), could violate the fundamental right (also recognized as the taxpayer's right) to respect (and protection) of private life and the right to defence. This is because it could affect the professional secrecy of the consulting lawyer. Therefore, the method employed consists of doctrinally examining the

sanction applicable to the advisor and reviewing the state of constitutional jurisprudence that has delimited the scope of protection of the guarantee of article 19 No. 4 of the Chilean Constitution in order to specify the contours of the taxpayer's right established in article 8 bis of the Chilean Tax Code. The main result is that the imposition of sanctions, in specific cases, may imply an infringement of the mentioned rights.

KEYWORDS

Tax avoidance • right to privacy • confidentiality • professional secrecy

I. INTRODUCCIÓN

La resistencia de los contribuyentes al pago de los impuestos es una constante histórica¹. La búsqueda del ahorro tributario *per se* no es indebida y, por tanto, los contribuyentes pueden obtener una disminución en su carga tributaria admitida por el derecho; esto es lo que se denomina economía de opción. Los ordenamientos jurídicos no pueden exigir a los contribuyentes que se organicen de manera tal que su carga tributaria sea la más gravosa posible². Sin embargo, la forma en que se obtiene el ahorro tributario es relevante³, ya que, fuera de la economía de opción, el ahorro tributario no será admitido. Es, precisamente, lo que ocurre en los supuestos de elusión tributaria o fiscal.

La elusión implica que el contribuyente obtuvo un ahorro tributario a través de la implementación de una planificación tributaria —entendida como un plan organizado que busca la disminución de la carga impositiva⁴— que el ordenamiento jurídico no admite. Si bien es cierto que la elusión es un fenómeno que tiene antigua data y que presionó para que el derecho tributario naciese como rama autónoma⁵, en el último tiempo ha pasado a ser una preocupación de la comunidad internacional. Es así como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) hace más de una década detectó que la globalización permite que las empresas multinacionales trasladen sus beneficios hacia jurisdicciones de baja o nula tributación. Ello implicó, en un primer momento, la adopción de las llamadas BEPS I.O, que se tradujeron en quince acciones concretas para combatir la elusión, y que impulsaron diversas reformas tributarias en el mundo⁶.

¹ MONTECINOS (2000), p. 153.

² KRUSE (1978), p. 215.

³ ALONSO (2006), p. 3038.

⁴ MARÍN (2013), p. 42.

⁵ OSORIO (2023), p. 130.

⁶ El Plan BEPS (Base Erosion and Profits Shifting) es la respuesta de la OCDE que pretende impedir que los Estados pierdan ingresos tributarios derivados del impuesto a

Ahora bien, junto a las legítimas pretensiones de los Estados de captar la tributación que correspondería si el contribuyente no hubiese incurrido en un supuesto de elusión, es necesario examinar si la normativa antielusiva respeta los derechos de los contribuyentes. Tal respeto implica que la legislación doméstica, que busca combatir la elusión, debe resguardar no solo los derechos que la normativa tributaria consagra en favor de los contribuyentes, sino que también las garantías fundamentales que recoge la Constitución Política del respectivo Estado.

La problemática surge debido a que BEPS 1.0, junto con propiciar la introducción de normas especiales antielusivas e indicar la conveniencia de positivizar normas que de manera general combatan la elusión, consideró adecuado establecer un sistema sancionatorio, siguiendo la experiencia de ciertas legislaciones anglosajonas. En concreto, en el contexto de la acción 12 de las BEPS se consideró la conveniencia de introducir una sanción frente al incumplimiento de las obligaciones de *disclosure* de esquemas de tributación potencialmente agresivos⁷. Por otra parte, las BEPS constataron que existían legislaciones que tenían como buena práctica sancionar la intervención del asesor tributario en las planificaciones elusivas, quienes aportaban con sus conocimientos y *expertise* para disminuir la tributación por vías no admitidas por el derecho tributario⁸. Este último tipo de sanción fue incluida en la legislación chilena.

En este escenario, se ha visto que a nivel internacional surge una importante tensión en el ámbito sancionatorio, entre el combate a la elusión fiscal y el respeto a la vida privada de los contribuyentes, cuando el profesional que debe informar una planificación tributaria o que asesora al contribuyente es un abogado. Este texto pretende evaluar si la legislación sancionatoria chilena, en ciertos casos, puede atentar en contra de la vida privada y vulnerar el derecho de defensa del asesor.

Para tales fines, el trabajo se divide en cuatro partes. En la primera se

la renta de sociedades, a través de la implementación de planificaciones tributarias que trasladan los beneficios desde Estados de menor o nula tributación. El primer paquete de medidas iniciadas a partir del diagnóstico de 2013 se conoce como BEPS 1.0. La segunda fase del trabajo, que se conoce como BEPS 2.0, se inicia en 2019 luego de que las medidas implementadas por el Plan BEPS no tuvieran el efecto esperado al no solucionar el problema de la tributación de la economía digital y de las empresas que crean valor en mercados sin presencia física. En tal escenario, el pilar I busca dar una solución a la tributación de la economía digital; el pilar II, pretende instaurar un impuesto mínimo global que grave las rentas de entidades que formen parte de grupos multinacionales. Este trabajo no analiza estas medidas.

⁷ OECD (2015), p. 19.

⁸ OCDE (2013), p. 44.

hará referencia a la red conceptual aplicable en general al análisis de la elusión, particularmente en Chile. En la segunda, se caracterizarán los derechos de los contribuyentes en Chile, y se analizará la vida privada como garantía fundamental y derecho del contribuyente. En la tercera, se examinarán los deslindes del deber de confidencialidad y del secreto profesional del abogado, y se hará referencia a la jurisprudencia actual del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que resuelve la tensión producida entre la lucha en contra de la elusión fiscal y el respeto al secreto profesional del abogado. En la cuarta, y última, se hará referencia a las principales conclusiones a las que se arribó.

II. LAS NORMAS GENERALES ANTIELUSIVAS Y SU SANCIÓN EN LA LEGISLACIÓN CHILENA

1. Las normas generales antielusivas: Abuso de las formas jurídicas y simulación

Las normas generales antielusivas (en adelante NGA) son una de las técnicas que puede adoptar una legislación doméstica para hacer frente a la elusión tributaria. Corresponden a preceptos que tienen presupuestos de aplicación amplios y que buscan captar todo tipo de contravención indirecta a los preceptos tributarios existentes o que se dicten en el futuro, haciendo aplicable el régimen tributario que correspondería de no haber tenido lugar la elusión⁹. Si se verifican sus requisitos, determinan la aplicación del hecho gravado, o bien, la desaplicación de un beneficio tributario accedido. Para lograr el efecto perseguido, se utilizan conceptos jurídicos indeterminados y, por tal motivo, es común encontrar críticas que señalan que el empleo de este tipo de conceptos deriva en inseguridad jurídica, al no existir claridad respecto de sus alcances y, consecuentemente, en los supuestos comprendidos dentro de las NGA. Para refutar estas críticas se ha hecho ver que la utilización de este tipo de conceptos es consustancial a las NGA, y que la alternativa para que ello no ocurra sería prescindir de su positivización¹⁰.

En Chile, se ha generado un debate en torno a qué tipo de medida administrativa son las NGA. Cierta doctrina considera que corresponden a infracciones administrativas y, por tanto, les resultaría aplicable el estatuto del derecho administrativo sancionador¹¹. No obstante, esta postura no es unánime, ya que, siguiendo a la doctrina administrativista, se puede

⁹ GARCÍA NOVOA (2004), p. 259.

¹⁰ PALAO (2021), pp. 161 y ss.

¹¹ MATUS (2017), p. 77.

señalar que existen actos desfavorables para los intereses del contribuyente, como es aplicar el precepto legal que intentó evitar, que no pueden asimilarse a una sanción o infracción administrativa. Lo propio de este tipo de medidas desfavorables es que respondan a la lógica de castigo por la conducta cometida¹². Las NGA, por su parte, no tienen esa finalidad, sino que se estima que buscan restablecer el estado anterior de las cosas, es decir, son herramientas que responden a una lógica correctiva y evitan que infracciones al ordenamiento jurídico, que provocan situaciones antijurídicas, se consoliden en el tiempo, restableciendo la legalidad conculcada¹³.

En apoyo de esta postura, se puede señalar que el Tribunal Supremo español ha distinguido entre el derecho administrativo sancionador y la determinación de la obligación tributaria, al declarar que:

El distinto ámbito en que obligación tributaria y sanción tributaria operan obliga inexorablemente, de modo tan inexorable como una ley física, a que cuando se pretenden allegar recursos para hacer frente a las necesidades que la sociedad demanda, el legislador ha de actuar sobre los parámetros que inciden en la obligación tributaria. En ningún caso, sobre los que operan en el ámbito sancionador, pues las finalidades recaudatorias son ajenas a las sanciones¹⁴.

Es más, si se analiza la problemática desde la teoría general del derecho, se puede dilucidar que en el estatuto general antielusivo confluyen diversos tipos de normas. Es así como concurren «normas en sentido estricto», que establecen prescripciones, en este caso permitiendo una conducta, lo que se reflejaría en la economía de opción. Luego, la normas «constitutivas», que otorgan poderes a una autoridad. De este tipo son las NGA que resultan aplicables si el contribuyente actuó fuera del ámbito de la permisión. Finalmente, las normas «prescriptivas», que contemplan infraccionales o penales. A este tipo de normas corresponde la sanción establecida en el artículo 100 bis del Código Tributario chileno (en adelante CT)¹⁵. Ahora bien, el legislador chileno considera que son NGA tanto el abuso de las formas jurídicas regulado en el artículo 4 ter como la simulación del artículo 4 quáter¹⁶.

¹² GÓMEZ (2021), p. 138.

¹³ GÓMEZ (2021), p. 137.

¹⁴ Sentencia del Tribunal Supremo español, Resolución 2437/2004, de 10 de febrero de 2010, FJ 4.

¹⁵ OSORIO (2022), pp. 56 y ss.

¹⁶ Los presupuestos de aplicación del abuso de las formas jurídicas y de la simulación han permanecido inalterados en el tiempo desde su positivización por la Ley 20.780. Sin embargo, la reforma tributaria presentada en enero de 2024 propone modificaciones en

El abuso de las formas jurídicas presupone la existencia de un ahorro tributario que no es admitido por el derecho¹⁷, esto es, que no constituye economía de opción¹⁸, pues los efectos o resultados jurídicos o económicos diversos al ahorro tributario no tienen relevancia si se lo compara con el ahorro tributario alcanzado. Si bien tradicionalmente se afirma que existe elusión cuando no se ha verificado el hecho gravado, el abuso de las formas jurídicas también resulta aplicable si este se realizó, pero se accedió, por ejemplo, a una norma que establecía un beneficio tributario de una manera indebida.

Por su parte, la simulación como norma general antielusiva supone que el hecho gravado se verificó. En consecuencia, existirá simulación y, por tanto, elusión si se disimula i) la configuración del hecho gravado, o ii) la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o iii) su verdadero monto, o iv) su data de nacimiento.

Para los efectos del análisis que se realiza, se debe apuntar que, tanto en el abuso de las formas jurídicas, como en la simulación, el resultado elusivo tiene lugar por la implementación de actos o negocios jurídicos¹⁹. Ello explica que la declaración de elusión deba identificar cuáles son los actos jurídicos elusivos o simulados, según da cuenta el artículo 4 quinquies del CT.

Debe apuntarse que la particularidad del estatuto de las NGA en Chile radica en que, hasta la fecha, su aplicación no es una facultad que legalmente esté atribuida al Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII), sino que es propia del Tribunal Tributario y Aduanero (en adelante TTA)²⁰, que es el órgano que determina que concurren los presupuestos del abuso de las formas jurídicas y/o de la simulación, y ordena a la Administración Tributaria aplicar los efectos que se derivan de ello²¹.

este punto.

¹⁷ El ahorro puede consistir en que i) se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, ii) se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o iii) se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación.

¹⁸ La regulación de la economía de opción se encuentra en el inciso 2 del artículo 4 ter del CT, y supone la razonabilidad de la decisión tributaria adoptada, pese a que genere un ahorro tributario.

¹⁹ Para una crítica respecto de la que califica como errática redacción por los conceptos «actos» y «negocios jurídicos» utilizados por el legislador al establecer los presupuestos de la simulación y el abuso de las formas jurídicas, véase VERGARA (2016), pp. 339-340.

²⁰ Para un análisis de lo limitado del ámbito de aplicación de la norma general antielusiva en atención a la Administración tributaria competente para solicitar su aplicación, véase TOLEDO Y NAVARRO (2023), pp. 177 y ss.

²¹ Las reformas tributarias presentadas en 2022 —Boletín 15170-05—, y cuya tramita-

En consecuencia, el procedimiento judicial para la determinación de la elusión regulada en el artículo 160 bis del CT no es un procedimiento contencioso-administrativo. En ellos, el objetivo del procedimiento y las competencias del juez se limitan «única y exclusivamente a determinar la legalidad de un acto formal de la Administración frente al bloque de legalidad»²². El procedimiento para determinar la elusión, en cambio, se inicia cuando el SII presenta el requerimiento ante un TTA y da inicio al procedimiento judicial, sin que en ese momento se haya dictado un acto desfavorable para el contribuyente. En efecto, no existe liquidación, giro o resolución; tampoco se ha determinado la configuración de una infracción del artículo 100 bis del CT, por lo que no se ha aplicado la multa correspondiente. Será un tribunal de justicia el que deberá ordenar que se dicte el acto administrativo terminal y, eventualmente, determine la aplicación de la multa.

2. *La sanción aplicable al asesor tributario*

Si bien se mantiene la postura de que la aplicación del abuso de las formas jurídicas y de la simulación no suponen el ejercicio del derecho administrativo sancionador, el estatuto general antielusivo chileno tipifica una conducta que sí responde a la conceptualización de una sanción administrativa, por su carácter represivo o de castigo. En efecto, la sanción establecida en el artículo 100 bis del CT tiene aplicación cuando un tribunal ha determinado que en el caso concreto existe elusión, sea porque la conducta del contribuyente verificó los presupuestos aplicativos del abuso de las formas jurídicas, o porque lo hizo respecto a la figura de la simulación. Y es ese mismo tribunal el que determina la realización de la conducta típica y la participación sancionable del presunto responsable.

El sujeto activo del ilícito no es el contribuyente, sino el asesor tributario. Sin embargo, para efectos del presente trabajo, solo se examinará la figura cuando el asesor sea un profesional abogado. La conducta típica consiste en diseñar o planificar actos, contratos o negocios constitutivos de abuso de las formas jurídicas o de simulación. Si la infracción la comete una persona jurídica, responde el director o representante legal si infringió sus deberes de dirección y supervisión. La sanción es una multa de hasta el 100 % de los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales de

ción no terminó en la dictación de una ley, y en el 2024 —Boletín 16621-05, actualmente en tramitación— han intentado modificar el sistema, dotando al SII de competencia para aplicar las NGA, bajo el argumento de que la realidad chilena es una anomalía a nivel comparado.

²² CORDERO (2023), pp. 1165-1166.

no mediar dichas conductas indebidas.

La legislación establece dos tope. El primero es a todo evento, ya que el legislador señala que la multa no podrá sobrepasar las 100 UTA. El segundo es eventual, hace excepción al tope recién indicado, y resulta aplicable en casos de reiteración respecto del mismo diseño o planificación. Es importante aclarar que, debido a lo compleja que es la asesoría tributaria y a los montos de honorarios que se manejan, la doctrina considera que es un avance establecer tope, pero que puede derivar en que, por el monto fijado, se pierda el efecto disuasorio²³. En cuanto al segundo tope, este se incluye por la Ley 21.210 y se fundamentó en la necesidad de endurecer las sanciones a quienes incurriesen en estas conductas indebidas.

En el caso que analizamos, la multa no podrá sobrepasar las 250 UTA, considerando algunos criterios que indica la ley, teniendo en consideración el número de casos, la cuantía de todos los impuestos eludidos y las circunstancias modificatorias de la responsabilidad descritas en los artículos 110, 111 y 112 del CT. La prescripción de la acción para perseguir la responsabilidad del asesor es de seis años, contados desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos²⁴. Se contempla un caso de suspensión especial de dicho término, que se aplica entre la fecha en que se solicite por parte del SII al tribunal la aplicación de sanción pecuniaria a los responsables del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación, y la fecha en que se notifica de la sentencia firme y ejecutoriada que la resuelva.

Como se indicó, la legislación chilena establece esta sanción al introducir en su ordenamiento jurídico el estatuto general antielusivo, pues considera que no es suficiente con perseguir la elusión, sino que se requiere atacarla en lo que considera que es su origen: la intervención del asesor tributario²⁵. La particularidad radica en que la sanción que se analiza tampoco es aplicada directamente por el SII, sino que la comisión de la infracción y la participación sancionable del abogado en ella la establece

²³ CORDERO (2023), pp. 1165-1166.

²⁴ La reforma tributaria de 2024, actualmente en segundo trámite constitucional, establece importantes modificaciones a esta sanción: establece solidaridad en la sanción respecto de la persona jurídica y el director, representante legal o administradores del asesor y especifica que el incumplimiento de los deberes de dirección y supervisión ha de evaluarse tomando en consideración los estándares de la Ley 20.393; cambia la determinación de la multa y sus tope; y modifica la forma de computar la prescripción, especificando su término.

²⁵ Véase al respecto GARCÍA Y ÁLVAREZ (2014), pp. 65 y ss.

el TTA juntamente con la declaración de que el contribuyente eludió. Por ello, el ilícito del artículo 100 bis del CT no responde a la clásica noción de sanción administrativa²⁶.

Ciertamente, el legislador separa quien es titular de la facultad de imposición de sanciones con aquel que puede realizar su ejecución²⁷. La primera está radicada en un tribunal de justicia; la segunda, en la Administración tributaria. De alguna manera pudiera pensarse que en este punto el legislador decidió seguir la tendencia de los Estados Unidos donde, producto del principio de separación de poderes, no se acepta que la Administración pueda imponer las sanciones de manera directa, especialmente las más graves, sino que debe impulsar procesos judiciales²⁸.

Ahora bien, la regulación de la sanción aplicable al asesor abogado, en la legislación chilena, puede potencialmente implicar una vulneración de la garantía fundamental y del derecho del contribuyente al respeto y protección de su vida privada. Esto cuando el SII ha logrado acreditar en juicio que existe elusión, que la conducta es típica y que el asesor abogado tiene participación sancionable. En concreto, la afectación se refiere a la potencial vulneración del deber de confidencialidad del abogado, entregando información o documentación sujeta a esta con la finalidad de exonerarse de responsabilidad. A este análisis se dedicará este trabajo.

III. EL RESPETO Y PROTECCIÓN A LA VIDA PRIVADA DEL CONTRIBUYENTE EN LA LEGISLACIÓN CHILENA: CONSAGRACIÓN LEGAL Y CONSTITUCIONAL

1. Los derechos de los contribuyentes en la legislación tributaria chilena

El reconocimiento de derechos de los contribuyentes en la legislación tributaria chilena es de reciente data. Sin embargo, como señala la doctrina, la falta de reconocimiento legal expreso no traía aparejado el hecho de que los contribuyentes carecieran de protección frente a actuaciones de la Administración Tributaria²⁹.

En un primer momento el SII suplió tal vacío a través de la Circular 41 de 2006, instruyendo que los contribuyentes tenían ciertos derechos

²⁶ Como «poder jurídico con que cuenta la Administración del Estado, de carácter permanente, expresamente atribuido por ley, en virtud del cual se le habilita para perseguir al sujeto imputado de aquellas conductas activas u omisivas, que se estima son constitutivas de infracción administrativa e imponerle una retribución negativa o sanción por las mismas». BERMÚDEZ (2014), p. 326.

²⁷ NIETO (2015), p. 99.

²⁸ HUERGO (2018), pp. 28-29.

²⁹ FAÚNDEZ *et al.* (2018), p. 117.

que debían ser reconocidos y respetados en sus relaciones y procedimientos ante el SII. Esta instrucción se dicta a los pocos años de la entrada en vigencia de la Ley sobre Bases de los Procedimientos Administrativos, contenida en la Ley 19.880, que, con carácter general, reconoce una serie de derechos de las personas en sus relaciones con la Administración, más allá de los derechos genéricos que podían extraerse de las garantías constitucionales. En efecto, la doctrina nacional señala que la consagración de un listado de derechos de los contribuyentes se explica por el fenómeno de la constitucionalización del derecho administrativo, que ha producido una «bajada» de las garantías fundamentales a los contribuyentes³⁰.

Esta realidad normativa se refleja en la introducción de la mencionada Circular 4I, que se refiere a la necesidad de que se facilite el cumplimiento tributario a los contribuyentes. Tal instrucción, además, indica que las actuaciones que el SII desarrolla vinculadas a la correcta administración, fiscalización y legalidad en el cumplimiento de toda obligación tributaria, han de desenvolverse en el marco jurídico contemplado por las leyes 19.880 y 19.575, Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado.

El reconocimiento legal de un listado de derechos de los contribuyentes, más allá de la enumeración efectuada por la Administración Tributaria, tiene lugar mediante la Ley 20.420 del 2010, que introdujo el artículo 8 bis del CT. El catálogo reconoció diez derechos de los contribuyentes. La doctrina los agrupó en dos: aquellos que constituyen principios de relación y de buenas costumbres, y otros que son sustanciales, vinculados a la forma en que el SII debe fiscalizar³¹.

Este hecho tiene un valor simbólico, y también práctico³², pues se introduce un estatuto protector que asegura la eficacia de estos derechos frente a actuaciones del SII que los vulneran³³. El mensaje que inicia la tramitación de esta iniciativa legal partía de la premisa de que las personas se sentían desprotegidas en materia tributaria por los abusos o deficiencias en que incurría la Administración Tributaria en su actuar. Por tal razón, no era suficiente contar con garantías constitucionales, ni tampoco establecer derechos de carácter general en la legislación Administrativa, sino que, siguiendo la tendencia comparada, los autores de la moción afirmaron que los derechos de los contribuyentes debían reflejarse de manera positiva en

³⁰ MARTÍNEZ (2020), p. 89.

³¹ VALDIVIA (2010), p. 272.

³² VALDIVIA (2010), p. 272.

³³ ALARCÓN (2019), p. 40.

el ámbito impositivo³⁴.

Tras la consagración de los derechos del contribuyente en el Código Tributario, se afirmó que se otorgaron certezas en cuanto a lo que se puede o no exigir al SII con relación a los contribuyentes³⁵. De esta forma, existen ciertos mínimos que deben ser respetados por el ente fiscalizador, y su trasgresión genera consecuencias jurídicas.

Luego de diez años de vigor del catálogo de derechos del contribuyente consagrado en el artículo 8 bis del CT, la Ley 21.210 de 2020, introduce una importante enmienda que robustece el listado —incluyendo nuevos derechos o precisando los existentes— y, además, refuerza la institucionalidad vinculada a su protección. Con ello, en parte, se aplaca la crítica en orden a que las últimas reformas tributarias habían aumentado las facultades de fiscalización del SII, sin que los derechos de los contribuyentes se hubiesen reforzado en la misma medida, afirmándose que el actual catálogo involucra «cada una de las actuaciones realizables por parte del Servicio en sus funciones de fiscalización tributaria»³⁶.

La introducción del catálogo de derechos de los contribuyentes es un avance sustantivo en la materia. En primer lugar, porque el Código Tributario chileno, junto con reconocer un catálogo de derechos de los contribuyentes, contempla un sistema de protección. Así, desde el 2010 se consagra un reclamo por vulneración de derechos, cuyo conocimiento es competencia de los TTA. Con posterioridad, la Ley 21.210 establece la posibilidad de que el contribuyente ocurra ante el mismo SII interponiendo un recurso de resguardo de sus derechos. La decisión de la Administración Tributaria es impugnabile a través del reclamo por vulneración de derechos. Asimismo, se crea la Defensoría del Contribuyente en el artículo vigésimo tercero de la Ley 21.210, cuya función principal es velar por la protección y resguardo de los derechos de los contribuyentes en las materias de tributación fiscal interna.

En segundo lugar, debido a la importancia de la ubicación del catálogo en el Código Tributario, desde un punto de vista interpretativo. En efecto, el artículo 8 bis del CT se inserta dentro del nuevo párrafo 4 denominado «Derechos de los Contribuyentes», siendo el último precepto que contempla el Título Preliminar del Código del ramo. Por ello, desde una perspectiva interpretativa, se puede señalar que la protección de estos derechos es un prisma que debe servir para evaluar y examinar la actuación desarrollada por el SII en la tramitación de los distintos procedimientos

³⁴ BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL (2010), p. 3.

³⁵ VALDIVIA (2010), p. 269.

³⁶ CASAS (2020), p. 89.

tributarios que legalmente puede incoar. Este aspecto es relevante toda vez que los derechos del contribuyente están consagrados en una ley ordinaria y, por lo tanto, de no seguirse esta postura ellos podrían no ser más que una declaración de buenas intenciones. Así, podrían modificarse expresa o tácitamente por una ley posterior incompatible con el derecho en concreto, o bien, podría ocurrir que una ley especial —que contempla preceptos incompatibles con los derechos del contribuyente— primase por sobre la ley general, que no sería otra que la que con carácter general consagra los derechos de los contribuyentes en la legislación chilena.

En tercer lugar, porque si bien el ámbito de aplicación de este catálogo pareciera estar acotado a la interacción del contribuyente con el SII, existe jurisprudencia de los tribunales superiores de justicia, aplicando los derechos de los contribuyentes del Código Tributario dentro de su razonamiento, con el propósito de resolver conflictos en los que la Administración tributaria actuante es la Tesorería General de la República³⁷. De hecho, la Tesorería General de la República ha manifestado que el artículo 8 bis del CT es aplicable al SII y a «todo otro organismo integrante de la Administración Tributaria», por lo que también resulta aplicable a dicha Administración³⁸.

Esto es relevante, ya que el catálogo de derechos se ubica en el Código Tributario, y de conformidad con lo prescrito en el artículo 1 de dicho texto normativo, sus preceptos «se aplicarán exclusivamente a las materias de tributación fiscal interna que sean, según la ley, de la competencia del Servicio de Impuestos Internos». En este sentido, el legislador parece haber tomado nota de la importancia de no limitar su aplicación a las actuaciones del SII³⁹, constatándose una tendencia expansiva del legislador para hacerlos aplicables a toda Administración Tributaria excluyendo, eso sí, la fiscalización municipal de los tributos⁴⁰. Debe tenerse presente que los tributos municipales no son tributos fiscales —diferenciados por quién se beneficia de la recaudación del gravamen: en los primeros es el Fisco y

³⁷ Véanse las sentencias de la Corte de Apelaciones de Santiago, de 22 de marzo de 2023, rol 254-2022 y de la Corte de Apelaciones de Valdivia, de 9 de julio de 2019, rol 895-2019.

³⁸ TESORERÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA (2015), p. 7.

³⁹ El numeral 1 del artículo 5 de la reforma tributaria presentada al Congreso Nacional en enero de 2024, Boletín 16621-05, introduce un catálogo de derechos de los contribuyentes incorporando un artículo 8 bis al Decreto con Fuerza de Ley 30, de 2005, sobre Ordenanza de Aduanas.

⁴⁰ BLANCHE *et al.* (2024), p. 147.

en lo segundos las municipalidades⁴¹— y, a excepción del impuesto territorial, su fiscalización no está radicada en el SII⁴².

En consecuencia, no les resultan aplicables los derechos del artículo 8 bis del CT, ni su sistema de protección, que parten de la base de que el SII, con su actuar, fue quien vulneró los derechos. Refuerza este argumento el hecho de que el artículo 3 del artículo vigésimo tercero de la Ley 21.210, circunscribe el ámbito de protección y resguardo de los derechos del contribuyente que ejerce la Defensoría del Contribuyente a las materias de tributación fiscal interna.

Por último, es relevante señalar que el reconocimiento de estas garantías constituye un intento por mejorar la posición en la que se encuentra el sujeto pasivo de la relación tributaria⁴³. De hecho, no se debe perder de vista que, así como los contribuyentes hoy tienen reconocidos derechos, son también sujetos pasivos de obligaciones de carácter tributario y, es en ese contexto, que cobran sentido los derechos, pues suponen un límite al ejercicio de las facultades de fiscalización del SII. Estas potestades administrativas tienen por finalidad revisar y determinar el correcto cumplimiento por parte del contribuyente de sus diversas obligaciones tributarias, siendo la obligación más importante la de pagar los tributos que correspondan.

Luego, ciertas facultades de fiscalización pueden llegar a ser consideradas exorbitantes. Piénsese, por ejemplo, lo que ocurre si el contribuyente no acompaña antecedentes durante la fase de fiscalización y, por tanto, su renta líquida no puede determinarse clara y fehacientemente. Declarada que sea esta circunstancia de manera fundada por el SII, se presume que la renta mínima imponible es del 10 % del capital efectivo invertido en la empresa, o de un porcentaje de las ventas realizadas durante el ejercicio determinado por el director regional, en base a ciertos parámetros que le fija el artículo 35 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Lo mismo puede señalarse respecto de la obligación de información de los bancos e instituciones financieras referida a las transacciones pagadas o compradas mediante medios tecnológicos, como tarjetas de crédito o débito, regulada en el artículo 85 del CT.

⁴¹ MATUS Y PÉREZ (2023), p. 37.

⁴² De conformidad con lo prescrito en el artículo 1 del Decreto con Fuerza de Ley 7, del Ministerio de Hacienda, de 1980, el SII es competente respecto de la aplicación y fiscalización de todos los tributos internos, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente.

⁴³ En este sentido también PIÑONES (2019), p. 361.

2. *La fiscalización como contexto en el cual se debe respetar la vida privada del contribuyente*

Tras la reforma tributaria del 2020, el catálogo del artículo 8 bis del CT se reformó completamente. Durante la tramitación legislativa de la Ley 21.210, se apuntó que el cambio contribuía a dar mayores certezas a los contribuyentes⁴⁴ y que su establecimiento constituía una garantía mínima en un Estado de derecho⁴⁵. En efecto, no solo se dio una nueva redacción a derechos que ya estaban incorporados en el listado original, sino que además se incluyeron nuevos derechos. Dentro de las garantías que se incorporaron al artículo 8 bis del CT se encuentra su numeral 9, que señala que, sin perjuicio de los derechos garantizados por la Constitución Política de la República y las leyes, es un derecho de los contribuyentes:

*Que en los actos de fiscalización se respete la vida privada y se protejan los datos personales en conformidad con la ley; y que las declaraciones impositivas, salvo los casos de excepción legal, tengan carácter reservado, en los términos previstos por este Código*⁴⁶.

Lo esencial cuando se analiza el derecho del contribuyente al respeto de su vida privada se refiere al contexto en el que se consagra el derecho, porque se lo vincula a la realización de «actos de fiscalización» por parte de la Administración Tributaria. Por tanto, antes de analizar en concreto qué se entiende por vida privada, se considera necesario delimitar el ámbito de protección del derecho.

Se estima que las facultades que la ley le otorga al SII, en el contexto de una fiscalización tributaria, corresponden a potestades administrativas, es decir, a «un poder jurídico unilateral, atribuido conforme al principio de legalidad para la satisfacción del interés general, sometido a la ley y a control jurisdiccional (judicial y constitucional)»⁴⁷. Resulta interesante destacar que las potestades administrativas tienen el carácter de irrenunciable, esto es, dándose los supuestos de hecho, debe ejercerla. No obstan-

⁴⁴ En este sentido, la intervención del Director del SII en el Primer Trámite Constitucional. Véase BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL (2020), p. 356.

⁴⁵ Al respecto, puede consultarse la intervención del profesor de la Universidad de Chile, Francisco Selamé, en BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL (2020), pp. 393, 1263.

⁴⁶ La configuración de este derecho no sufrió modificaciones durante la tramitación de la Ley 21.210, por lo que el texto aprobado coincide con el presentado por el Poder Ejecutivo. El numeral 9 establece que en los actos de fiscalización debe respetarse la vida privada de los contribuyentes y se deben proteger sus datos personales. Sin embargo, este trabajo solo analizará lo referente a la vida privada del contribuyente.

⁴⁷ GAMERO (2021), p. 73.

te, junto a ello existe un correlato garantista, pues al derogar el principio de igualdad están sujetas al cumplimiento de requisitos de ejercicio, y el ordenamiento jurídico establece garantías especiales a quienes se encuentren sujetos a las potestades⁴⁸.

El concepto de fiscalización se enmarca en las potestades de que está dotada una administración y consiste en aplicar las normas establecidas a una situación concreta y efectiva⁴⁹. Ha sido conceptualizada como:

El conjunto de actividades cuya finalidad es obtener y/o comprobar que la recaudación obtenida por el Fisco corresponde a las obligaciones originadas en la totalidad de hechos gravados realizados. Es decir, establecer si el dinero ingresado en la Cuenta Única Fiscal es el que correspondía a la cuantificación de las obligaciones tributarias nacidas a la vida jurídica⁵⁰.

Asimismo, se ha señalado que consiste en el «análisis de la situación tributaria de los contribuyentes, conjuntamente con la verificación del cumplimiento de las diversas obligaciones de que son sujetos, sean estas principales [...], como accesorias»⁵¹. En definitiva, resulta íntimamente vinculada a esclarecer el correcto cumplimiento de las obligaciones que la legislación tributaria le impone al contribuyente. Por tanto, pareciera que por actos de fiscalización se apunta a la determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias impuestas por la normativa: aquellas que buscan allegar recursos al erario público, junto a otras que tienen por finalidad cautelar el cumplimiento de la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

El contexto dentro del cual se enmarca este derecho del contribuyente es relevante por cuanto su protección se puede exigir respecto de actos de fiscalización⁵². Fuera de este ámbito, no resulta aplicable el estatuto protector de los derechos del contribuyente que consagra el Código Tributario, que comprende el recurso administrativo de resguardo y la acción por vulneración de derechos ante los TTA.

Este trabajo pretende identificar si se vulnera el respeto a la vida privada en un contexto muy preciso: cuando se persigue la aplicación de una

⁴⁸ GAMERO (2021), pp. 93 y 101.

⁴⁹ MASSONE (2016), p. 869.

⁵⁰ MATUS Y PÉREZ (2023), p. 205.

⁵¹ IRRIBARRA (2017), p. 267.

⁵² Existe una diferencia semántica entre actos de fiscalización y actuaciones de fiscalización. El primero se podría interpretar como los actos administrativos que el SII dicta en el contexto de un proceso de fiscalización; el segundo, como una actuación material del SII en dicho proceso, como podría ser la revisión de los antecedentes presentados.

sanción al asesor tributario abogado⁵³ como consecuencia de haber diseñado actos, negocios o contratos que un tribunal ha determinado que son elusivos, por verificar los presupuestos del abuso de las formas jurídicas o de la simulación. Este contexto es relevante, pues la determinación de que existe elusión no la efectúa el SII, sino que la establece el TTA —o algún tribunal superior de justicia— y, a continuación, en el mismo juicio el tribunal declara que el asesor incurrió en una conducta típica y que su participación es sancionable.

En este sentido, potencialmente el derecho puede ser vulnerado si el asesor se ve obligado en la fase administrativa, durante la sustanciación del procedimiento del artículo 4 quinquies del CT, a presentar antecedentes amparados por el deber de confidencialidad para exculparse de la aplicación de la sanción del artículo 100 bis del CT. En este punto debe señalarse que, aunque es discutido⁵⁴, las instrucciones del SII no contemplan la intervención obligatoria del asesor presunto responsable en dicho procedimiento administrativo, por lo que es poco probable que el supuesto se diese. En consecuencia, la afectación del derecho del contribuyente de respeto a su vida privada, se daría en un contexto judicial donde no es seguro que resulte aplicable el derecho del artículo 8 bis numeral 9 del CT.

Con todo, y aunque se llegase a la conclusión de que el supuesto en análisis escapa al ámbito de aplicación del artículo 8 bis señalado, existe una garantía fundamental que sí es aplicable y que no tiene la restricción del derecho en comentario. Se estima que en tal supuesto debiera hacerse valer la tensión y contradicción con la garantía fundamental del artículo 19 numeral 4 de la Constitución Política de la República, lo que permitiría la interposición de un requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional al existir una gestión pendiente.

Se estima, asimismo, que si se sostuviese que el procedimiento para aplicar la sanción al asesor tributario en su tramitación administrativa no es un procedimiento de fiscalización —interpretando la fiscalización en un sentido restringido—, sino uno administrativo sancionador y, por tanto, no incluido dentro del ámbito de protección del derecho del artículo 8 bis, numeral 4 del CT, debiera considerarse que la garantía fundamental lesionada es el respeto y protección a la vida privada del artículo 19, numeral 4 antes indicado. La dificultad, con todo, radica en que en este caso no existe una gestión pendiente para recurrir ante el Tribunal Constitucional.

⁵³ En lo sucesivo cuando se aluda a la sanción aplicable asesor tributario tipificada en el artículo 100 bis del CT se estará haciendo referencia al asesor tributario abogado.

⁵⁴ VERGARA (2016), p. 385.

3. *El respeto y protección a la vida privada como derecho del contribuyente*

En lo que se refiere a la vida privada, cabe aclarar que el concepto es recogido por la Constitución Política de la República antes que por el Código Tributario en el artículo 19 numeral 4, el que prescribe que la Carta Fundamental asegura a todas las personas: «*El respeto y protección a la vida privada y a la honra de la persona y su familia, y, asimismo, la protección de sus datos personales*».

En doctrina, la vida privada ha sido definida como «el conjunto de asuntos, conductas, documentos, comunicaciones, imágenes o recintos que, el titular del bien jurídico protegido no desea que sean conocidos por terceros sin su consentimiento previo»⁵⁵. También se ha señalado que la vida privada es:

Aquel derecho que ampara los ámbitos de la vida de un sujeto determinado que, por su decisión o por mandato de la ley, quedan fuera del conocimiento o alcance de terceros y del Estado. Así, sus preferencias sexuales, políticas o religiosas, sus hábitos personales, sus decisiones de consumo, su cuerpo y las decisiones que sobre él recaen, por mencionar algunos aspectos, se encuentran fuera del conocimiento general o de la intervención estatal⁵⁶.

De la primera definición transcrita se infiere que se incluye dentro de la vida privada la protección a las comunicaciones. Sin embargo, hay autores que consideran que, desde la perspectiva constitucional, es posible identificar que la vida privada y la inviolabilidad de las comunicaciones privadas y de los documentos privados, son derechos distintos, perfectamente diferenciables entre sí⁵⁷.

El punto es relevante, pues en el contexto de la relación profesional el abogado recibirá antecedentes de su cliente, pero, además, producirá documentos (informes, contratos, entre otros) e intercambiará diversas comunicaciones por medios electrónicos con el cliente. Se estima que todos ellos están cubiertos por el deber de confidencialidad y, por tanto, si el abogado los aportase en la fase administrativa o en la judicial para evitar la aplicación de la sanción del artículo 100 bis del CT, estaría vulnerando la garantía fundamental de respeto y protección de la vida privada del cliente. Aun así, no aportarlo supone una lesión a su derecho de defensa.

⁵⁵ CEA (2019), p. 15.

⁵⁶ ÁLVAREZ (2018), p. 15.

⁵⁷ ÁLVAREZ (2018), p. 13.

En la jurisprudencia del Tribunal Constitucional chileno, la vida privada es un concepto que implica una esfera de protección importante por parte de la legislación, indicando que corresponde a aquel ámbito reservado de la vida personal, haciendo que no sea lícito penetrar sin el consentimiento del afectado o por decisión de la autoridad fundada en ley⁵⁸. Comprende, por tanto, aspectos vinculados a los hábitos personales, el origen racial, las ideologías y opiniones políticas, las creencias religiosas, los estados de salud físicos o psíquicos y la vida sexual⁵⁹.

También se ha señalado que las confidencias del cliente están amparadas en la garantía constitucional del artículo 19 numeral 4 de la Constitución. Con todo, en este trabajo se sostiene que se incluirían también los documentos y antecedentes generados o aportados en el contexto de la relación profesional, así como lo que el abogado comunique al cliente. Sumado a ello, Correa⁶⁰, señala que dentro de la inviolabilidad asociada al secreto profesional se encuentra el despacho del abogado y todos los documentos que en él se hallen, salvo que el abogado tenga un grado de participación en un delito.

Asimismo, el respeto a la vida privada se vincula en cierta medida con el derecho a la protección de los datos personales, ya que hay datos de este tipo que tienen la particularidad de ser sensibles y, por tanto, forman parte de la vida privada. Sobre este punto, el Tribunal Constitucional ha señalado que los datos sensibles forman parte del núcleo esencial de la intimidad, razón por la cual requieren de mayor protección que aquellos datos personales de carácter comercial o económico⁶¹.

El respeto y protección a la vida privada implica, desde la perspectiva constitucional, que las personas tienen la posibilidad de excluir intromisiones de terceros. En consecuencia, tales intromisiones solo podrían tener lugar si el titular del derecho lo autoriza, o bien, si una ley habilita tal intromisión. Por el contrario, si ello no acontece, se vulnera esta garantía fundamental. El intérprete constitucional ha precisado que la lesión al respeto a la vida privada puede provenir de dos vías: i) si existe una intromisión en la vida privada y ii) si se difunde información vinculada a la vida privada⁶². Esta segunda hipótesis podría ser la que resulte vulnerada en el caso en análisis.

⁵⁸ Tribunal Constitucional, de 28 de octubre de 2003, rol 389-03, considerando 18.

⁵⁹ Tribunal Constitucional, de 26 de mayo de 2022, rol 9.666-20, considerando 92.

⁶⁰ CORREA (2013), p. 265.

⁶¹ Tribunal Constitucional, de 21 de junio de 2011, rol 1.732-10, considerandos 25 y 31.

⁶² Tribunal Constitucional, de 5 de junio de 2012, rol 1.990-11, considerando 34.

Sin embargo, el respeto y protección a la vida privada no es un derecho absoluto, ya que reconoce límites. Algunos son de carácter intrínseco, sin que requieran ser impuestos, como es que las personas jurídicas no pueden invocar el derecho a la libertad personal; otros son extrínsecos, impuestos por la Constitución o el legislador. Es lo que ocurre cuando se intenta preservar intereses generales de la colectividad, como la moral, la seguridad nacional, el orden público o la salubridad pública. O por la protección de otros derechos que representan valores socialmente deseables, como ocurre con el derecho a vivir en un medio ambiente libre de contaminación. Las limitaciones, con todo, deben tener en vista una finalidad fundada y razonable⁶³. En el fondo la justificación ha de ser de tal envergadura que haga razonable efectuar una excepción y aceptar una intromisión o una difusión de aspectos de la vida privada. Por ello, es inconstitucional establecer una limitación sin pautas o parámetros objetivos y precisos, dotando de facultades absolutamente discrecionales que no sean indispensables⁶⁴.

Es cierto que la protección a la vida privada en el ámbito tributario no es tan extensa como en materia civil o constitucional, ya que las intrusiones gubernamentales existirán desde el momento en que está en juego el bienestar económico de un país⁶⁵. Aun así, la protección de esta garantía no es inexistente y la confidencialidad del material que tiene en su poder el abogado en virtud de la asesoría prestada a su cliente debe ser respetada. Es más, se ha sostenido que las comunicaciones entre el contribuyente y sus consultores deben tener un sistema de protección legal, al punto que se considera un estándar mínimo de protección de los derechos humanos⁶⁶.

En consecuencia, con la prevención efectuada se estima que los criterios del Tribunal Constitucional, que delimitan la protección constitucional de la garantía fundamental del respeto y protección a la vida privada, sirven para ilustrar el contenido del derecho del contribuyente consagrado en el artículo 8 bis del CT, que establece el derecho a que en los actos de fiscalización se respete la vida privada. Aún más si se tiene presente que el SII enfoca el derecho del artículo 8 bis numeral 9 del CT desde la perspectiva del secreto o reserva tributaria y su relación con la Ley 19.638, sobre Protección a la Vida Privada⁶⁷. Pero, además, podría habilitar al asesor tributario abogado para entablar una acción de inaplicabilidad, por

⁶³ Tribunal Constitucional, de 21 de junio de 2011, rol 1.732-10, considerandos 24 y 26.

⁶⁴ Tribunal Constitucional, de 5 de junio de 2012, rol 1.990-II, considerando 35.

⁶⁵ AVI-YONAH Y MAZZONI (2019), p. 260.

⁶⁶ PISTONE Y BAKER (2016), pp. 49-50.

⁶⁷ Circular SII 12/2021, p. 5.

inconstitucional, si se vulnera su derecho de defensa al no poder aportar información que se encuentra amparada por el deber de confidencialidad, ya que fue producida o proporcionada en el contexto de su relación profesional con el cliente.

Luego, una segunda garantía fundamental muy vinculada con la vida privada es la inviolabilidad de toda comunicación privada. El artículo 19 numeral 5 de la Constitución prescribe que se asegura a todas las personas: «*La inviolabilidad del hogar y de toda forma de comunicación privada. El hogar solo puede allanarse y las comunicaciones y documentos privados interceptarse, abrirse o registrarse en los casos y formas determinados por la ley*». Es relevante comentar que, incluso en las propuestas de Constitución del 2022 y 2023, estas garantías se mantenían. En la del 2022, el artículo 70.1 prescribía que toda persona tiene derecho a la privacidad personal, familiar y comunitaria; el artículo 70.3. indicaba que toda documentación y comunicación privada es inviolable, incluyendo los metadatos. En la de 2023, el artículo 26 inciso II regulaba como garantía fundamental el respeto y protección a la vida privada y de la familia, haciendo mención expresa en su letra b) a la inviolabilidad de las comunicaciones y documentos privados.

Un primer aspecto que aclara el Tribunal Constitucional es el formato en el que debe efectuarse la comunicación, sin reducirla a aquella que tiene lugar a través del «papel» o a la «correspondencia». Ello por cuanto se busca proteger «*toda forma de comunicación intelectual y espiritual entre dos individuos, por cualquier medio que se hiciera*»⁶⁸. Por tal razón, comprende las formas actuales de comunicación y las que surjan en el futuro.

Un segundo aspecto que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional deja claro es aquello que se protege: comprende la libertad de las comunicaciones, de una parte, y el secreto de ellas, por otro. Luego, la comunicación comprende todo proceso de transmisión de mensajes entre personas determinadas, a través de cualquier medio técnico, y alcanza todo el proceso en el que la comunicación se desarrolla: desde que se exterioriza hasta que se recibe.

En este sentido, se vulnera esta garantía cuando una comunicación se intercepta, abre o registra. Por tanto, el secreto comprende la comunicación en sí misma (mensaje), pero también los datos de tráfico vinculados a ella, como son la ruta, hora, fecha y sujetos⁶⁹. No corresponde a un de-

⁶⁸ Tribunal Constitucional, de 11 de septiembre de 2012, rol 2.153-II, considerando 30, citando a Alejandro Bascuñán.

⁶⁹ Tribunal Constitucional, de 11 de septiembre de 2012, rol 2.153-II, considerandos 31 y 36.

recho absoluto, sin embargo, las limitaciones a la garantía —que suponen un acceso a comunicaciones para un fin relevante—, ya que deben darse en contextos específicos, por periodos acotados de tiempo y cuando no existe otra alternativa.

Finalmente, cabe indicar que en un voto de disidencia el Tribunal Constitucional ha señalado que esta garantía fundamental es una expresión específica del respeto a la vida privada⁷⁰. Pero esta postura no es pacífica en la doctrina chilena, en tanto un sector considera que son derechos distintos⁷¹.

Aplicando estos criterios al problema que se analiza, se estima que no habría vulneración a la inviolabilidad de las comunicaciones si el abogado acompaña el proceso con un correo electrónico intercambiado con su cliente, que lo exculpa de responsabilidad de conformidad con lo prescrito en el artículo 100 bis del CT, porque formó parte en la comunicación.

El Tribunal Constitucional considera que los correos electrónicos se transmiten por canales cerrados, tienen emisores y destinatarios acotados y, por tanto, existe una expectativa razonable de que están cubiertos del conocimiento de terceros⁷². En consecuencia, el emisor escoge el o los destinatarios a quienes transmitirá el contenido, pudiendo estas personas acceder legítimamente a la comunicación⁷³. El sentido de esta garantía parece estar relacionada con la protección de las comunicaciones respecto de intromisiones ilegítimas de terceros (poder político u otros particulares)⁷⁴, no así de los intervinientes en la comunicación.

En cambio, si se acompaña en juicio el referido correo electrónico sin autorización del cliente, sí se lesionaría el deber de confidencialidad y podría ocurrir lo mismo respecto a la garantía fundamental de respeto y protección a la vida privada, porque corresponde a una comunicación que se envió o recibió en el contexto de una asesoría profesional del abogado.

Un problema distinto se presenta si es el contribuyente quien acompaña, en el contexto de una fiscalización que busca aplicar las NGA, un correo electrónico intercambiado con su abogado —en el escenario del

⁷⁰ Tribunal Constitucional, de 11 de septiembre de 2012, rol 2.153-II, consideración II del voto de minoría.

⁷¹ ÁLVAREZ (2019).

⁷² Tribunal Constitucional, de 11 de septiembre de 2012, rol 2.153-II, considerando 42. De hecho, hay fallos que declaran que el correo electrónico no solo pertenece a quien lo envía, sino que a quien lo recibe. Véase la sentencia de Corte de Apelaciones de Rancagua, de 22 de septiembre de 2020, rol 7.723-2020, considerando 4.

⁷³ ÁLVAREZ (2019), p. 98.

⁷⁴ ÁLVAREZ (2019), p. 66. En esta línea, Corte Suprema, de 11 de mayo de 2012, rol 2502-2012, considerando 4.

procedimiento administrativo seguido con el propósito de recabar los antecedentes necesarios para presentar el requerimiento con el que se declare el abuso o la simulación— que permite fundar la responsabilidad de ese asesor tributario. Este antecedente, muy probablemente, será presentado por el SII como prueba de cargo para fundamentar la tipicidad de la conducta del asesor abogado y su participación sancionable en el ilícito del artículo 100 bis del CT. De hecho, en la citación el artículo 4 quinquies del CT indica que el SII podrá solicitarle al contribuyente los antecedentes que considere necesarios y pertinentes, incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del artículo 100 bis.

Si bien el análisis escapa al objeto del presente trabajo, sí conviene dejar sentado el hecho de que un documento presentado en un procedimiento que no es sancionatorio, sino que pretende determinar si el contribuyente eludió o no, y en el que no interviene el asesor tributario, puede ser utilizado luego por el SII para fundamentar la configuración de una infracción administrativa respecto de dicho asesor.

IV. EL DEBER DE CONFIDENCIALIDAD, SECRETO PROFESIONAL Y LA LUCHA CONTRA LA ELUSIÓN FISCAL

1. Algunas notas sobre el deber de confidencialidad y el secreto profesional en Chile

El abogado tiene una relación de carácter fiduciario con su cliente. De ello derivan ciertos deberes y obligaciones que se le aplican, como lo son el deber de confidencialidad y el secreto profesional. El Código de Ética del Colegio de Abogados de Chile A.G., en su última versión, efectúa una distinción entre ambos conceptos. El deber de confidencialidad determina que el abogado no pueda comunicar la información del cliente que ha adquirido en el ejercicio de su profesión⁷⁵, lo que en el ámbito tributario se relaciona con la no divulgación de la asesoría que se ha brindado⁷⁶. El secreto profesional tiene un ámbito más limitado, ya que le permite al abogado abstenerse lícitamente de entregar a una autoridad información relacionada con los servicios que presta⁷⁷. Sin embargo, esta distinción aún no ha permeado en el foro, y es común ver que se haga referencia al secreto profesional para aludir a estos dos ámbitos.

⁷⁵ ANRÍQUEZ Y VARGAS (2021), p. 136.

⁷⁶ PISTONE Y BAKER (2016), p. 49.

⁷⁷ ANRÍQUEZ Y VARGAS (2021), p. 137.

Ahora bien, más allá de los códigos de ética de los distintos colegios de abogados que existen en Chile, no es posible encontrar una normativa de carácter general que regule el estatuto jurídico aplicable a los deberes de confidencialidad y al secreto profesional. No obstante, se ha entendido por la jurisprudencia que se encuentra subsumido en el derecho de defensa que tiene toda persona, según da cuenta el artículo 19 numeral 3 de la Carta Fundamental, debido a que *«sin una legítima expectativa de confidencialidad por parte del cliente, la confianza en que esa relación se basa se vería seriamente perjudicada y con ello su derecho a defensa técnica gravemente menoscabada»*⁷⁸.

El máximo tribunal chileno también ha señalado que el secreto profesional *«se extiende, entonces, a todos los antecedentes con que cuente el abogado y que digan relación con el encargo que ha recibido»*⁷⁹. Pero, además, se encuentra directamente relacionado con el derecho a la privacidad y se ha sostenido que corresponde a un principio fundamental del Estado de derecho, lo que en el caso del reconocimiento del secreto profesional de los abogados —y de su deber de confidencialidad— permite asegurar el buen funcionamiento del sistema jurídico y, en definitiva, de los intereses públicos⁸⁰.

En consecuencia, los antecedentes en poder del abogado que involucren la relación profesional entablada con su cliente, se encuentran sujetos al deber de confidencialidad en la nomenclatura del Código de Ética del Colegio de Abogados de Chile —secreto profesional en la jurisprudencia de la Corte Suprema—, lo que impide la entrega de esta información. Luego, la sanción del artículo 100 bis del CT podría generar la tensión con este deber si los antecedentes que conoció el abogado, en virtud del encargo y las comunicaciones que intercambió con su cliente, le permiten exonerarse de responsabilidad. Con todo, la letra d) del artículo 54 del Código de Ética del Colegio de Abogados de Chile A.G. indica que es facultativo para el abogado revelar información sujeta a confidencialidad no consentida por el cliente, *«para defenderse de una imputación grave formulada en contra suya o de sus colaboradores en relación con el servicio profesional prestado al cliente; o en relación con hechos en los cuales tuvo parte el cliente»*. La imputación del ilícito del artículo 100 bis del CT bien podría incluirse dentro del concepto de «imputación grave», pero perjudi-

⁷⁸ Consejo de Defensa del Estado con Consejo para la Transparencia (2012), considerando 10.

⁷⁹ Consejo de Defensa de Estado con Consejo para la Transparencia (2014), considerando 10.

⁸⁰ ANDRADE (2022), p. 17.

caría la posición de ese asesor con el cliente respecto del cual se discute si eludió o no, porque podría servir como argumento a ser utilizado por el tribunal para considerar que hubo elusión.

Por tanto, siendo legítimo que los Estados establezcan medidas que pretendan hacer frente a la elusión fiscal, resulta necesario preguntarse si es adecuada la sanción aplicable al asesor tributario abogado que se encuentra regulada en el artículo 100 bis del Código.

2. La primacía del secreto profesional frente a la elusión fiscal en la realidad europea

Es complejo trasladar criterios de tribunales extranjeros a la realidad nacional, por la diversidad en la normativa y en la tradición jurídica. Pese a ello, conviene tener en consideración lo resuelto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al analizar la vulneración o no del secreto profesional (no del deber de confidencialidad), por el cumplimiento de la obligación impuesta a los abogados de informar en el contexto de operaciones de planificación tributaria transfronteriza potencialmente elusivas⁸¹.

El supuesto es distinto al analizado previamente, pues en Chile no se exige al abogado efectuar comunicación alguna al SII y, por tanto, no hay una eventual vulneración del secreto profesional, sino que, como se ha afirmado, para defenderse puede tener que acompañar antecedentes amparados por el deber de confidencialidad. No obstante, el caso resuelto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea zanjó la tensión que se genera entre el deber de informar de los abogados en contextos de elusión fiscal y el secreto profesional, optando por la protección de este último.

El litigio se dio a propósito de la obligación de información impuesta a intermediarios de mecanismos fiscales transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresivos. Esta obligación se impone en el artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 (DO 2018, L 139, p. 1).

En su virtud los intermediarios —y, por tanto, también el abogado asesor— tienen la obligación formal de informar a la Administración Tributaria respectiva de los mecanismos transfronterizos de planificaciones fiscales que puedan resultar potencialmente agresivos o abusivos, en que

⁸¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, C-694-2020, ORDE VAN VLAAMSE BALIES *et al.*, de 8 de diciembre de 2022.

concurran elementos y características reveladoras de indicios claros de elusión o fraude fiscal previsto en su anexo IV⁸².

Los intermediarios son «aquellas personas que diseñan, comercializan, organicen o pongan a disposición un mecanismo sujeto o que gestione su ejecución»⁸³. Comprende también a aquellas personas que:

Se comprometan a prestar ayuda, asistencia o asesoramiento directa o indirectamente en relación con el diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para la ejecución o gestión de esta en relación con un mecanismo transfronterizo sujeto⁸⁴.

El intermediario, para estar sujeto a la obligación de comunicación, debe residir en un Estado miembro de la Unión Europea o tener un establecimiento permanente ubicado en uno de ellos, a través del cual se prestan los servicios sujetos a comunicación; haberse constituido o estar sujeto a la normativa de un Estado miembro; estar inscrito en una asociación profesional de servicios jurídicos, fiscales o de consultoría de un Estado miembro⁸⁵.

En concreto, deben comunicar a la Administración Tributaria la información que obrase en su conocimiento, posesión o control referida al mecanismo transfronterizo indicado. Para ello cuentan con un plazo de treinta días⁸⁶. Luego, en el caso de que la obligación de comunicación impuesta vulnerase el secreto profesional de conformidad con la normativa nacional, se establecía que cada Estado miembro podría adoptar las medidas necesarias para otorgar una dispensa al respectivo intermediario. Lo anterior se traducía en la obligación de que estos notificasen sin demora sus obligaciones de comunicación de información a cualquier otro intermediario y, de no existir, al cliente (contribuyente interesado). A través de la transparencia que la implementación de esta medida supone se persigue que las Administraciones Tributarias tengan acceso a revisar

⁸² MARTÍNEZ-CARRASCO (2019), p. 33.

⁸³ JIMÉNEZ-VALLADOLID (2021), p. 197.

⁸⁴ JIMÉNEZ-VALLADOLID (2021), p. 197.

⁸⁵ JIMÉNEZ-VALLADOLID (2021), p. 198.

⁸⁶ Este plazo se cuenta a partir de aquel de los siguientes hechos que ocurra primero: i) el día siguiente a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información se ponga a disposición para su ejecución; ii) el día siguiente a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información sea ejecutable; o iii) el momento en que se haya realizado la primera fase de la ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. En un caso concreto, este lapso comenzará el día siguiente a aquel en que facilitaron, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento.

oportunamente dichos mecanismos; puedan evaluar la necesidad de impulsar cambios a la normativa y, de ser procedente, apliquen las NGA⁸⁷; y, en definitiva, se disuada la implementación de estas conductas, por lo que recibida esta información por las autoridades competentes, se producirá el intercambio automático de ella con los entes propios de todos los demás Estados miembros⁸⁸. Esta obligación trae aparejada una sanción para el incumplimiento, cuya determinación la Directiva deja entregada a cada Estado miembro, pero que señala ha de ser «eficaces, proporcionadas y disuasorias».

Ahora bien, antes de la dictación del fallo se había cuestionado el hecho de que la imposición de este deber formal de informar colisionaría con el secreto profesional, el que debía entenderse como un principio fundamental del Estado de derecho, vinculado directamente con la protección de derechos fundamentales específicos. Estos serían el derecho a un juicio justo, a la privacidad y a buscar asesoría legal por aquellos respecto de quienes la información debía revelarse, fuesen estas personas naturales o jurídicas⁸⁹. Es más, se apuntaba que resultaba difícil compatibilizar la proporcionalidad de la medida con los objetivos buscados, debido a que el deber de colaboración tenía un doble carácter: correspondía a una medida para prevenir la elusión fiscal, pero que resultaba obligatoria de cumplir⁹⁰.

En su fallo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, consideró que la lucha en contra de la que denomina «planificación fiscal agresiva» y la prevención del riesgo de elusión y evasión fiscal, son objetivos de interés general reconocidos en el artículo 52, apartado 1 de la Carta⁹¹, pero que la normativa europea traspuesta por el Estado de Bélgica vulneraba el derecho a la privacidad. El órgano jurisdiccional concluyó que, si bien la medida no implicaba la afectación al contenido esencial del secreto profesional, no resultaba proporcional, debido a que el derecho de la Unión Europea no podía exceder los límites de lo adecuado y necesario para satisfacer los objetivos legítimamente perseguidos o de la necesidad de protección de los derechos y libertades. Por lo demás, el fallo aclara que, existiendo más de una alternativa adecuada, debía escogerse la menos onerosa⁹². En este

⁸⁷ ANDRADE (2022), p. 6.

⁸⁸ MARTÍNEZ-CARRASCO (2019), p. 33.

⁸⁹ ANDRADE (2022), p. 17.

⁹⁰ GOROSPE (2021), p. 73.

⁹¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, C-694-2020, ORDE VAN VLAAMSE BALIES *et al.*, de 8 de diciembre de 2022, considerando 44.

⁹² Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, C-694-2020, ORDE VAN VLAAMSE BALIES *et al.*, de 8 de diciembre de 2022, considerandos 39 y siguientes.

mismo sentido, el fallo es categórico al señalar que la confidencialidad de toda correspondencia entre particulares tiene una protección reforzada en lo que se refiere a las comunicaciones entre abogados y sus clientes⁹³.

Entonces, existe un claro pronunciamiento de un tribunal internacional en orden a que es necesario ponderar la afectación de las garantías y determinar si existe un medio menos lesivo para atacar la elusión. Los fundamentos del fallo del tribunal europeo pudieran resultar atingentes a la hora de evaluar la constitucionalidad de la sanción establecida en el artículo 100 bis del CT aplicable en un caso concreto. Se pudieran considerar los siguientes argumentos extraídos de la sentencia; i) las comunicaciones efectuadas entre el abogado y el cliente requieren de una protección reforzada, lo que no acontecería si su entrega es la única estrategia de defensa que tiene para evitar la aplicación de la sanción del artículo 100 bis del CT; ii) si bien es importante luchar contra la elusión fiscal, no se puede adoptar cualquier tipo de medida, ya que ha de ponderarse su proporcionalidad y la existencia de un medio menos lesivo para alcanzar el mismo fin. No parece proporcional la cuantía de la sanción aplicable, puesto que el asesor es un tercero que tiene el conocimiento tributario necesario para lograr el ahorro impositivo, pero es el contribuyente quien decide qué estrategia seguir y efectúa la declaración⁹⁴. De manera adicional, se podría cuestionar la proporcionalidad misma del establecimiento de este ilícito. Por tanto, es legítimo cuestionarse si tipificar esta sanción es la única forma de atacar la elusión desde su origen; y iii) las legislaciones domésticas deben cuidar y proteger la relación fiduciaria que se genera entre abogado y cliente, resguardando el secreto profesional como una de sus manifestaciones. Este mismo argumento permitiría afirmar la necesidad de proteger el deber de confidencialidad.

Por tanto, se estima que en Chile esta discusión debiera retomarse, pero con un cambio de enfoque. En efecto, durante la tramitación de la Ley 20.780, se señaló que la infracción del artículo 100 bis del CT podía lesionar el secreto profesional⁹⁵. Se considera que el análisis debiera, más bien, enfocarse en el problema de la eventual afectación al derecho a la vida privada, por la comunicación de información confidencial, y en la lesión al derecho de defensa del asesor. Y de estimarse que debe primar el respeto y protección a la vida privada, buscar otra forma efectiva y proporcional de atacar la elusión.

⁹³ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, C-694-2020, ORDE VAN VLAAMSE BALIES *et al.*, de 8 de diciembre de 2022, considerando 27.

⁹⁴ NAVARRO (2021), pp. 353-354.

⁹⁵ BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL (2014), p. 1179.

Lo previamente señalado cobra mayor relevancia si se tiene presente el análisis efectuado en el voto de disidencia del Tribunal Constitucional⁹⁶. El pronunciamiento tiene lugar a propósito de la entrega de correos electrónicos intercambiados entre autoridades referida a fondos públicos, y plantea que debe realizarse un juicio de proporcionalidad para ver la afectación de la garantía fundamental de respeto a la vida privada. El análisis de este voto considera que es necesario efectuar; en primer lugar, un juicio de idoneidad de la medida para la finalidad buscada; en segundo lugar, ha de identificarse si existen otros medios alternativos para obtener la finalidad perseguida, que en el caso en análisis en el presente trabajo es atacar la elusión; en tercer lugar, debe efectuarse un test de daño —ventajas que surgirían de la lesión de la garantía fundamental—, poniéndolo en relación con el mismo realizado sobre interés público, esto es, con los beneficios que generaría el conocimiento público de la información requerida; y, en cuarto lugar, señala que el contenido esencial de la garantía fundamental no debe ser lesionado.

V. CONCLUSIONES

Frente a la actuación del contribuyente que busca sustraerse del tributo por vías no admitidas por el derecho, los Estados han incorporado en sus legislaciones tributarias distintas medidas que buscan corregir los efectos producidos por la elusión tributaria. Por un lado, las NGA responden a dicho objetivo y permiten aplicar el tributo que se dejó de aplicar por el contribuyente, o bien, desaplican un beneficio tributario que no correspondía cuando la planificación tributaria implementada verifica sus presupuestos de aplicación. Por otro lado, y muchas veces junto a ellas, diversas legislaciones han establecido un régimen sancionatorio, impulsadas por ciertas directrices establecidas por las BEPS: en algunos casos, la sanción se vincula con el incumplimiento de la obligación de informar mecanismos potencialmente elusivos, tal como ocurre en la normativa europea; en otros, la sanción castiga al asesor tributario que hace posible la elusión, como ocurre en la legislación chilena.

Las medidas apuntadas tienen un tiempo desde su implementación en las distintas legislaciones, por lo que es posible evaluarlas a la luz de las garantías fundamentales y de los derechos de los contribuyentes. En concreto, y en lo que se refiere al estatuto sancionador vinculado a la lucha contra la elusión fiscal, surgen algunas dudas en cuanto a su consideración

⁹⁶ Voto de disidencia, Tribunal Constitucional, de 11 de septiembre de 2012, rol 2.153-11, considerandos 30 y siguientes.

a la garantía fundamental y derecho del contribuyente de respeto y protección a la vida privada. La tensión surge debido a que, tanto la obligación de informar mecanismos potencialmente elusivos, como la sanción aplicable al asesor tributario, pueden implicar, en un caso, la vulneración del secreto profesional y, en el otro, el deber de confidencialidad.

La sanción aplicable al asesor tributario establecida en el artículo 100 bis del CT responde a la lógica antedicha: busca evitar la elusión fiscal desde lo que se considera su origen, ya que el legislador estima que, sin la intervención del asesor tributario, el contribuyente no podría eludir. Por ello, se considera un ilícito cuyo sujeto activo es el asesor tributario, lo que incluye al abogado que diseña o planifica actos, contratos o negocios constitutivos de elusión (abuso de las formas jurídicas o simulación). El SII solicitará a un TTA que determine que se cometió la infracción y que se le ordene a dicha Administración Tributaria imponer la multa. Para ello, la Administración deberá rendir prueba suficiente para acreditar la tipicidad de la conducta y la participación sancionable del asesor abogado.

Si bien es legítimo que los estados eviten la elusión de sus preceptos tributarios, no es indiferente la forma en que esto se logra. Es por ello que, el ilícito del artículo 100 bis señalado, ha de respetar la garantía fundamental de respeto y protección a la vida privada del artículo 19 numeral 4 de la Constitución y, además, el derecho del contribuyente consistente en que en los actos de fiscalización se respete su vida privada establecida en el artículo 8 bis numeral 9 del CT.

Esta garantía fundamental y derecho del contribuyente protege los ámbitos de la vida de un sujeto determinado que, por su decisión o por mandato de la ley, quedan fuera del conocimiento o alcance de terceros y del Estado y, por tanto, impacta de lleno en el quehacer del abogado, ya que por la naturaleza de su rol de asesoría desde la época del derecho romano se le reconoce el privilegio de secreto profesional. En Chile, tras la modificación del Código de Ética profesional del Colegio de Abogados, se distingue entre dicho privilegio y el deber de confidencialidad. En consecuencia, el deber de confidencialidad se vincula con la no revelación de antecedentes a los que se accedió o se produjeron en el contexto de la relación profesional con el cliente; el secreto profesional es un privilegio que le permite exonerarse de aportar antecedentes frente al requerimiento de una autoridad (Administración o Tribunal de Justicia) a los que accedió en el contexto de la prestación de servicios profesionales.

El ámbito de protección, que brinda el derecho del contribuyente de respeto a la vida privada regulado en el Código Tributario, se limita a los actos de fiscalización del SII; la garantía fundamental, en cambio, no

reconoce esta restricción. La lesión del derecho de respeto (y protección) a la vida privada deriva del hecho de que el abogado, respecto de quien el SII señala que ha cometido la infracción del artículo 100 bis del CT, puede verse en la disyuntiva de tener que acompañar, sea en la fase administrativa, sea en la instancia judicial, antecedentes producidos o a los que tuvo acceso en virtud de la relación profesional con su cliente. A este le atribuyen la realización de una hipótesis de elusión (abuso o simulación); al abogado asesor, la comisión del ilícito del artículo 100 bis. Ello puede vulnerar el deber de confidencialidad. Existe, por tanto, una afectación adicional al derecho de defensa de dicho asesor que puede dar lugar a una acción de inaplicabilidad por inconstitucional y, eventualmente, hacer aplicable el estatuto protector de los derechos del contribuyente del Código Tributario.

Una discusión similar se dio en Europa a propósito de la obligación de información de operaciones de planificación tributaria transfronteriza potencialmente elusivas aplicable a los abogados. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea afirmó que la lucha contra la elusión fiscal era un objetivo reconocido por la Carta de la Unión Europea. Sin embargo, determinó que la forma en que se regulaba por la Directiva respectiva la dispensa de la obligación de información, de quienes tienen el privilegio de secreto profesional conforme a la legislación doméstica, lesionaba el derecho a la vida privada, aunque no lo hacía en cuanto a su contenido esencial. Con todo, determinó que la obligación impuesta de informar a otros intermediarios, a fin de que estos comunicaran a la Administración fiscal la existencia de un mecanismo de planificación fiscal transfronteriza potencialmente elusiva, no era proporcional y, por tanto, no se ajustaba a la normativa europea.

Los argumentos que esgrime el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, pueden servir para fundamentar un eventual requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de la sanción tipificada en el artículo 100 bis del CT, cuando el SII persiga que el TTA aplique la multa al asesor tributario abogado, que diseñó o planificó, los actos, contratos o negocios declarados judicialmente como elusivos.

Si las posibilidades de defensa del asesor suponen la revelación de información confidencial de su cliente, se puede cuestionar la constitucionalidad de la infracción por vulnerar la garantía fundamental del artículo 19 numeral 4 de la Constitución Política de la República. Esto por cuanto se afecta la vida privada del contribuyente cuando la legislación prescinde del especial cuidado que debe darse a la relación abogado-cliente, forzando al abogado a revelar información sujeta a confidencialidad, y no se protegen

debidamente las comunicaciones entre ambos. En este supuesto, también es discutible la proporcionalidad de la sanción, tanto por su monto como por su establecimiento mismo.

BIBLIOGRAFÍA CITADA

- Alarcón Rojas, Javier (2019): «Derechos del contribuyente: Defensoría del Contribuyente (DEDECON) y su experiencia internacional», en: *Anuario de Derecho Tributario*, N° 11: pp. 38-52.
- Alonso González, Luis Manuel (2006): «Planificación fiscal y economía de opción», en: *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Vol. 1: pp. 3037-3060.
- Álvarez Valenzuela, Daniel (2018): «Privacidad en línea en la jurisprudencia constitucional chilena», en: *Revista de Derecho Público*, N° 89: pp. 11-33.
- Álvarez Valenzuela, Daniel (2019): *La inviolabilidad de las comunicaciones privadas electrónicas* (Santiago, Lom).
- Andrade Rodríguez, Betty (2022): «Is it feasible to claim the legal professional privilege in tax matters? An analysis of the exceptions to the mandatory disclosure rules», en: *Quincena Fiscal*, N° 21: pp. 1-69.
- Anríquez Novoa, Álvaro y Ernesto Vargas Well (2021): «Bases conceptuales para una doctrina del secreto profesional del abogado en Chile», en: *Revista de Derecho*, Vol. 4, N° 1: [DOI: 10.7764/R.481.6].
- Avilés Hernández, Víctor (2014): *Legalidad tributaria y mecanismos antielusión* (Santiago, Jurídica de Chile, segunda edición).
- Avi-Yonah, Reuven y Gianluca Mazzoni (2019): «Taxation and Human Rights: A Delicate Balance», en: P. Alston y N. Reisch (editores), *Tax, Inequality, and Human Rights* (Oxford, Oxford University Press), pp. 259-277.
- Bermúdez Soto, Jorge (2014): *Derecho administrativo general* (Santiago, Thomson Reuters, tercera edición).
- Biblioteca del Congreso Nacional (2010): «Historia de la Ley 20.420». Disponible en <https://tipg.link/gBOc>.
- Biblioteca del Congreso Nacional (2014): «Historia de la Ley 20.780». Disponible en <https://tipg.link/gBOD>.
- Biblioteca del Congreso Nacional (2020): «Historia de la Ley 21.210». Disponible en <https://tipg.link/gBOr>.
- Blanche, Christian, Maite Ramírez, Andrés Galáz, César Verdugo, Javier Alarcón, Luis Felipe Ocampo y Rodrigo Rojas (2024): «La defensoría del contribuyente (Dedecon: recomendaciones)», en: Fundación de Estudios Sistémicos Tributarios, *Estudios sobre el sistema tributario chileno* (Valencia, Tirant lo Blanch), pp. 143-158.

- Casas Farías, Patricio (2020): «Modificaciones del artículo 8 bis del Código Tributario a partir de la modernización tributaria de la Ley 21.210: ¿Una nueva relación entre los contribuyentes y el Servicio de Impuestos Internos?», en: *Anuario de Derecho Tributario*, N° 12: pp. 76-93.
- Cea Egaña, José Luis (2019): *Derecho Constitucional Chileno*. Tomo II (Santiago, Ediciones UC, tercera edición).
- Cordero Quinzacara, Eduardo (2023): *Curso de derecho administrativo* (Santiago, Libromar)
- Correa Bascuñán, Mario (2013): «El secreto profesional del abogado en el nuevo Código de Ética», en: *Cuadernos de Extensión Jurídica. Ética profesional del abogado*, N° 24: pp.255-268.
- Huergo Lora, Alejandro (2018): «Diferencias de régimen jurídico entre las penas y las sanciones administrativas que se pueden y deben orientar su utilización por el legislador, con especial referencia a los instrumentos para la obtención de pruebas», en: Alejandro Huergo Lora (director), *Problemas actuales del Derecho administrativo sancionador* (Madrid, Iustel), pp. 15-59.
- Faúndez-Ugalde, Antonio, Rachid Osmán-Hein y Mario Pino-Moya (2018): «La auditoría tributaria por sistemas electrónicos frente a los derechos de los contribuyentes: Un estudio comparado en América Latina», en: *Revista Chilena de Derecho y Tecnología*, Vol. 7, N° 2: [DOI: [10.5354/0719-2584.2018.51099](https://doi.org/10.5354/0719-2584.2018.51099)].
- Gamero Casado, Eduardo (2021): «Delimitación conceptual de la potestad administrativa», en: Eduardo Gamero Casado (director), *La Potestad Administrativa. Concepto y alcance práctico de un criterio clave para la aplicación del Derecho administrativo* (Valencia, Tirant lo Blanch), pp. 31-151.
- García Escobar, Jaime y Carolina Álvarez Maya (2014): «Análisis de algunos aspectos de una rabiosa reforma stalinista: la cláusula general antielusiva y la sanción que propone el artículo 100 bis del Código Tributario», en: *Actualidad Jurídica*, N° 30: pp. 49-78.
- García Novoa, César (2004): *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria* (Madrid, Marcial Pons).
- Gómez González, Rosa (2021): *Infracciones y sanciones administrativas* (Santiago, Der).
- Gorospe Oviedo, Juan Ignacio (2021): «Derecho a la vida privada y familiar. Arts. 18 CE, 7 CEDF y 8 CEDH», en: Isaac Merino Jara, *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario* (Madrid, Wolters Kluwer), pp. 61-96.

- Iribarra Sobarzo, Eduardo (2017): «Los límites probatorios en los procedimientos tributarios», en: *Revista de Derecho*, Vol. 48: [DOI: [10.4067/S0718-68512017000100263](https://doi.org/10.4067/S0718-68512017000100263)].
- Jiménez-Valladolid De L'hotellerie-Fallois, Domingo (2021): «El deber de secreto de abogados y otros profesionales y la transposición de la DAG-6: ¿Única solución frente a interferencias de distintos derechos?», en: Isaac Merino Jara (director), *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario* (Madrid, Wolters Kluwer), pp. 189-224.
- Kruse, Heinrich (1978): *Derecho tributario. Parte general*. Trad. desde la edición por P. Yebra Martul-Ortega y M. Izquierdo Macías-Picavea (Madrid, Editorial de Derecho Financiero y Editoriales de Derecho Reunidas).
- Marín Benítez, Gloria (2013): *¿Es lícita la planificación fiscal? Sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario* (Valladolid, LexNova).
- Martínez Cohen, Rafael (2020): *Derechos del contribuyente y medios de fiscalización* (Santiago, Thomson Reuters).
- Martínez-Carrasco Pignatelli, José (2019): «La Directiva UE 2018\822 y la nueva obligación de informar de los intermediarios fiscales», en: *Quincena Fiscal*, N° 3: pp. 31-43.
- Massone Parodi, Pedro (2016): *Principios de Derecho Tributario*, Tomo I (Santiago, Thomson Reuters).
- Matus Fuentes, Marcelo (2017): «La elusión tributaria y su sanción en la Ley 20.780. Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo», en: *Ius et Praxis*, Año 23, N° 1: [DOI: [10.4067/S0718-00122017000100003](https://doi.org/10.4067/S0718-00122017000100003)].
- Matus Fuentes, Marcelo y Abundio Pérez Rodrigo (2023): *Manual de Derecho Tributario* (Santiago, Thomson Reuters, décimo tercera edición).
- Montecinos Araya, Jorge (2000): «De la elusión y la evasión tributaria», en: *Revista de Derecho*, Año 68, Vol. 207: pp. 151-162.
- Navarro Schiappacasse, María Pilar (2021): *Normas generales antielusión y su sanción en el derecho tributario chileno*. (Valencia, Tirant lo Blanch).
- Nieto, Alejandro (2015): *Derecho administrativo sancionador* (Madrid, Tecnos, quinta edición).
- OCDE (2013): *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (París, OECD Publishing).
- OECD (2015): *Mandatory Disclosure Rules, Action 12. Final Report* (París: OECD Publishing).
- Osorio Morales, Hugo (2023): «Legalidad tributaria, elusión e interpretación: ideologías de dogmática tributaria». *Ius et Praxis*, Año 29, N° 3: [DOI: [10.4067/s0718-00122023000300128](https://doi.org/10.4067/s0718-00122023000300128)].

- Osorio Morales, Hugo (2022): «¿De qué hablamos cuando hablamos de elusión?», en: H. Osorio Morales, J. González Orrico, V. Vidal Chavarría y C. Iuspa Santelices, *Un estudio sobre la Elusión* (Santiago, Librotecnia), pp. 17-114.
- Palao Taboada, Carlos (2021): «La norma anti-elusión del proyecto de nueva Ley General Tributaria», en: Carlos Palao Taboada, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal* (Cizur Menor, Thomson Reuters, segunda edición), pp. 39-166.
- Piñones Cerda, Abel (2019): «Derechos y garantías de los contribuyentes: Evolución y nuevas tendencias», en: M. Matus Fuentes y P. Martínez Muñoz (coordinadores), *Actas de I Congreso Nacional Estudiantil de la UDEC. Estudios de derecho económico, ambiental y tributario* (Santiago, Editorial Hammurabi), pp. 353-369.
- Pistone, Pasquale y Baker, Philip Baker (2016): «Panorama general de la protección de los derechos humanos en el ámbito tributario», en: C. Ruiz Jiménez (coordinador), *Derecho tributario y derechos humanos: Diálogo en México y el mundo* (Ciudad de México, Tirant lo Blanch), pp. 33-114.
- Tesorería General de la República (2015): *Manual de derechos y deberes de los contribuyentes*. Disponible en <https://tipg.link/gBSR>.
- Toledo-Zúñiga, Patricia y María Pilar Navarro-Schiappacasse (2023): «Aspectos procedimentales de la norma general antielusiva. Análisis comparado del caso de Chile y España», en: *Latin American Legal Studies*, Vol. 11: [DOI: [10.15691/0719-9112vol11n1a5](https://doi.org/10.15691/0719-9112vol11n1a5)].
- Valdivia Villagrán, Francisco (2010): «Consagración en el Código Tributario de los derechos de los contribuyentes (artículo 8 bis)», en: *Revista de Estudios Tributarios*, Vol. 2: pp. 267-278.
- Vergara Quezada, Gonzalo (2016): *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Libromar).

Jurisprudencia citada

- Tribunal Constitucional, de 28 de octubre de 2003, rol 389-03. Disponible en <https://tipg.link/gBU4>.
- Tribunal Constitucional, de 21 de junio de 2011, rol 1.732-10. Disponible en <https://tipg.link/gBUH>.
- Tribunal Constitucional, de 11 de septiembre de 2012, rol 2.153-11. Disponible en <https://tipg.link/gBUM>.
- Tribunal Constitucional, de 5 de junio de 2012, rol 1.990-11. Disponible en <https://tipg.link/gBUS>.

- Tribunal Constitucional, de 26 de mayo de 2022, rol 9.666-20. Disponible en: <https://tipg.link/gBUi>.
- Corte Suprema, de 11 de mayo de 2012, rol 2502-2012. Disponible en <https://tipg.link/gBTG>.
- Corte de Apelaciones de Valdivia, de 9 de julio de 2019, rol 895-2019. Disponible en <https://tipg.link/gBSt>.
- Corte de Apelaciones de Rancagua, de 22 de septiembre de 2020, rol 7.723-2020. Disponible en <https://tipg.link/gBT1>.
- Corte de Apelaciones de Santiago, de 22 de marzo de 2023, rol 254-2023. Disponible en <https://tipg.link/gBT7>.
- Servicio de Impuestos Internos, Circular 41, de 23 de febrero de 2006. Disponible en <https://tipg.link/gBTM>.
- Servicio de Impuestos Internos, Circular 12, de 2 de julio de 2021. Disponible en <https://tipg.link/gBTV>.
- Disponible en <https://tipg.link/gBV7>.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 8 de diciembre de 2022, C-694-2020, Orde van Vlaamse Balies *et al.*
- Tribunal Supremo de España, Rec. 2437/2004, de 10 de febrero de 2010. Disponible en <https://tipg.link/gBVI>.

Normas citadas

- Constitución Política de la República, Chile. (11.08.1980).
- Código Tributario, Chile. (31.12.1974).
- Decreto con Fuerza de Ley 7 (15.10.1980), sobre Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.
- Decreto con Fuerza de Ley 30 (04.06.2005), sobre Ordenanza de Aduanas.
- Decreto Ley 824 (31.12.1974), aprueba texto que indica de la ley sobre impuesto a la renta.
- Ley 19.628 (28.08.1999), sobre protección de la vida privada.
- Ley 19.880 (29.05.2003), establece bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del Estado.
- Ley 20.780 (20.09.2014), sobre reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.
- Ley 21.210 (24.02.2020), moderniza la legislación tributaria.

FINANCIAMIENTO

El trabajo en el que se basó este artículo fue financiado por medio del proyecto Fondecyt de Iniciación 11200366, titulado «Bases para la construcción de una teoría general del régimen sancionatorio previsto en Chile para combatir las conductas elusivas».

SOBRE LA AUTORA

MARÍA PILAR NAVARRO-SCHIAPPACASSE es licenciada en Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso y doctora en Derecho por la Universidad de Barcelona. También es profesora asistente del Departamento de Derecho Económico en la Universidad de Chile. Su correo es mnavarro@derecho.uchile.cl.  <https://orcid.org/0000-0001-7750-7617>.