

## ¿SE HAN RESUELTO EN CHILE CASOS DE LO QUE DOCTRINARIAMENTE PODEMOS CONSIDERAR ELUSIÓN?

**Gonzalo Vergara Quezada**

Abogado Pontificia Universidad Católica de Valparaíso  
Máster en Derecho con Mención en Derecho Tributario PUC  
Colaborador CET-UChile



### **RESUMEN**

El artículo explica el concepto doctrinal de elusión, ello, con el propósito de examinar tanto la jurisprudencia de la Corte Suprema sobre la materia como los diversos dichos que sobre el particular se han vertido, especialmente en la reciente discusión parlamentaria.

Con el examen anterior se busca develar diversos errores y concepciones sesgadas que impiden llevar a cabo un análisis más profundo sobre el fenómeno de la elusión, el cual requiere abstraerse por un momento de las definiciones legales, que muchas veces no resultan muy útiles para entender el fenómeno, debido a que, como se puede constatar al comparar las diferentes legislaciones, ellas varían demasiado.

El estudio hace presente que el análisis de los casos de elusión exige la utilización de una metodología jurídica apropiada, la cual permite demostrar los propósitos del legislador, sin que ellos queden expresados como lo que la doctrina ha llamado un espíritu ficticio, es decir, uno que no resiste un examen metodológico y solamente sirve al interés de una de las partes en el conflicto que supone evaluar la existencia de elusión.

## 1.- INTRODUCCIÓN

Si la pregunta usada como título de este artículo fuera levemente diferente: ¿se han resuelto en Chile casos sobre elusión tributaria? De inmediato, cualquier estudioso del derecho impositivo nacional respondería: ¡sí!, agregando enseguida a la respuesta positiva al menos el siguiente listado: las sentencias de los casos *Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. con SII*, *Coca-Cola Embonor S.A. con SII*, las sentencias de los casos sobre las ventas de las sociedades Muñoz y de los casos sobre los depósitos convenidos del grupo Keymarket. Sin embargo, si modificamos la pregunta, y ella queda como la expresamos en el título de este artículo, las sentencias del listado requerirían una segunda lectura.

Debido a que nuestro país se embarcó de forma apresurada en un viaje que en el derecho extranjero, especialmente de los países más desarrollados, estaba muy avanzado, vale la pena reflexionar un momento respecto del concepto doctrinal de elusión. Ello, con el objetivo de saber qué tanto nos hemos desviado de la ruta internacional. Además, este análisis nos permitirá cuestionar fundadamente muchos de los dichos que quedaron registrados en la reciente discusión parlamentaria.

Para ello, examinaremos el concepto doctrinal utilizado por autores destacados, para luego develar qué no es elusión en función de aquel concepto. Finalmente, revisaremos los casos judiciales que han mencionado la elusión, para preguntarnos si en ellos se presenta aquel fenómeno o, si por el contrario, aún nuestro país no ha llegado al punto en el que están las jurisdicciones más avanzadas en esta materia, a saber, resolviendo sobre la violación indirecta de las normas impositivas.

## 2.- ¿QUÉ ES DOCTRINARIAMENTE ELUSIÓN?

La filosofía del derecho, si bien puede parecer elevada y, por lo mismo, alejada de una materia tan mundana, sometida a constantes modificaciones que buscan satisfacer necesidades inmediatas del Estado, como es el derecho tributario, es una rama de las ciencias jurídicas muy útil para poder establecer los límites de un fenómeno. Ello, debido a que esta disciplina se dedica a la generalidad, a establecer cuáles son los elementos esenciales del fenómeno estudiado, que lo separan de los demás y lo hacen único, por lo mismo, es la rama del derecho que nos permite determinar qué elementos definen una institución y la separan de otras.<sup>102</sup>

---

<sup>102</sup> Ver Del Vecchio y Recasens Siches (1946). Tomo I, pp. 1-7.

La elusión es una materia compleja,<sup>103</sup> entre otros motivos porque requiere claridad respecto de conceptos e instituciones jurídicas fundamentales en un ordenamiento determinado, tales como la prueba de los hechos, su calificación, la interpretación de la ley y de los contratos, etc.<sup>104</sup> A ello se agrega que las definiciones de elusión que podemos encontrar en las distintas jurisdicciones son muy variadas, porque ellas responden a la tradición jurídica de cada país y a decisiones de política fiscal. Por lo mismo, las definiciones legales en pocas ocasiones aportan demasiado a quien desea conocer el problema en su esencia.<sup>105</sup> En nuestro derecho, la definición legal de elusión debería, al menos, satisfacer el principio de reserva legal de los tributos.<sup>106</sup>

Sin perjuicio de lo antes indicado, la elusión puede ser conceptualizada, al menos inicialmente, como una violación indirecta de la ley tributaria,<sup>107</sup> es decir, una infracción a sus propósitos pero no a su letra. Es importante resaltar que nuestro derecho exige demostrar empíricamente aquel propósito, que es llamado por el artículo 19 del Código Civil el espíritu de la ley. La elusión es, por lo mismo, más común dentro de los sistemas jurídicos en los que priman las interpretaciones que se amarran a la letra de la ley, ignorando sus objetivos<sup>108</sup>. Algunas de las definiciones legales extranjeras de elusión pueden ser consultadas por el lector en un interesante trabajo publicado en esta misma revista.<sup>109</sup>

---

<sup>103</sup> De hecho, el propio Código Tributario confunde los conceptos en el inciso primero del artículo 97 N° 4, que tipifica un delito tributario, al hablar del tributo eludido, en condiciones que debería decir el tributo evadido, o de lo defraudado, como lo hacen los incisos siguientes.

<sup>104</sup> Algo de esto analizamos previamente en esta misma revista. Ver Vergara Quezada (2015) pp. 149-179.

<sup>105</sup> El destacado autor brasileño Heleno Taveira Torres entrega una explicación más extensa de lo indicado. Ver Taveira Torres (2008) pp. 143-144.

<sup>106</sup> Principio analizado en muchas ocasiones por nuestra Corte Suprema. Ver *Sociedad Agrícola Santa Gema Limitada con SII* (2015): Corte Suprema, 27 de mayo de 2015 (casación en el fondo) rol 17.588-2014; *Compañía Naviera Frasal S.A. con SII* (2015): Corte Suprema, 19 de mayo de 2015 (casación en el fondo y en la forma) rol N° 21.655-2014; *Centro Electrónico Limitada con SII* (2015): Corte Suprema, 19 de noviembre de 2014 (casación en el fondo) rol N° 9.082-2014; *Agrícola Boquial Limitada con SII* (2015): Corte Suprema, 14 de mayo de 2015 (casación en el fondo) rol N° 31.978-2014; *Ramón Prieto Trespalacios con SII* (2013): Corte Suprema, 1° de octubre de 2013 (casación en el fondo), rol N° 734-2013; etc.

<sup>107</sup> Taveira Torres (2008) p. 156.

<sup>108</sup> Arnold y Ault (2010) pp. 9-13; McMahon (2002) pp. 1017-1026 y Likhovski (2007) Vol. 2, pp. 183-222.

<sup>109</sup> Wahn Pleitez (2012) pp. 53-63.

A lo antes dicho, se suma que parte del derecho extranjero es particularmente poco útil para estudiar correctamente el problema. Si bien las economías de los países emergentes son cada vez más importantes a nivel mundial, sus ordenamientos jurídicos no parecen contener demasiados elementos deseables en una democracia, y como queda en evidencia en la obra de Paulo Rosenblatt, aquellas regulaciones se apartan demasiado de nuestros principios constitucionales. Tanto es que se distancian, que el mencionado autor destaca que en aquellas jurisdicciones la elusión ni siquiera puede ser apropiadamente definida, por lo que la estudia como un resultado, visto en oposición a la minimización, la cual correspondería a la planificación tributaria exitosa, siendo la elusión la actividad no exitosa del contribuyente para disminuir (en sede no criminal) su carga impositiva, es decir, la única diferencia detectable es el éxito o fracaso en una corte.<sup>110</sup>

Tampoco es útil la llamada doctrina de la realidad económica latinoamericana por dos motivos. El primero fue ampliamente estudiado por el profesor Jorge Streeter Prieto, quien explicó cómo esta doctrina confunde las reglas de prueba, con las reglas de interpretación<sup>111</sup>, a lo que podemos agregar, y con las reglas sobre el acto jurídico<sup>112</sup>. El segundo motivo es que el principio de la realidad económica, que ha sido incorporado a la ley tributaria en Argentina, como ha destacado la doctrina de aquel país, es una noción que carece de sentido, debido a su falta de contenido, lo que ha sido demostrado al examinar los casos en que ha sido invocado para tantos fines, que casi siempre termina confundiendo con otras instituciones y conceptos, siendo utilizado como herramienta de hermenéutica, como elemento teleológico de interpretación de la ley, como facultad de reclasificación de negocios complejos, como regla de calificación jurídica de un acto o negocio, para ignorar actos celebrados entre una sociedad y sus socios; etc.<sup>113</sup>

Si queremos ir más allá del concepto esencial de elusión, entendido como un infracción indirecta de la ley tributaria, resulta muy útil para este análisis revisar por un instante los elementos que permiten diferenciarla de otras instituciones, siguiendo en esto al autor Pietro Adonnino, quien descompone la figura en 3 partes, las que mencionaremos en un momento. La utilidad de referirse a aquellos elementos en particular es que han sido tomados de sistemas jurídicos con los cuales nuestro derecho puede encontrar puntos de conexión. Así lo dicho y siguiendo al mencionado autor,

---

<sup>110</sup> Rosenblatt (2015) pp. 1-8.

<sup>111</sup> Streeter Prieto (1967) pp. 31-43.

<sup>112</sup> León Hurtado (1991) pp. 43, 67-68 y 91.

<sup>113</sup> Gotlib (2005) pp. 25-40.

vemos que la elusión puede ser diferenciada del ahorro de impuestos, en su extremo inferior, y de la evasión, en su límite superior, examinando si se cumplen tres requisitos que pasamos a mencionar.

El primero, es subjetivo, a saber, la intención exclusiva de economizar impuestos en la operación realizada. El segundo requisito es objetivo, y consiste en el uso de procedimientos anormales en relación con aquellos que normalmente se utilizarían en casos similares. El tercer requisito se refiere al efecto, la operación debe disminuir las cargas fiscales o quedar completamente exenta, pero el costo de llevarla a cabo no debería dejar atenuado el efecto impositivo<sup>114</sup>.

Así lo dicho, si no se presentan todos los elementos mencionados, estaremos frente al ahorro de impuestos; pero si se realiza el hecho gravado y simplemente se busca una manera de ocultarlo, estaremos frente a la evasión pura y simple.

Definido el problema, debemos hacer presente que en nuestro sistema jurídico podemos encontrar reglas, ahora llamadas antielusivas específicas, en las que no está presente el primer elemento, a saber la intención exclusiva de eludir el tributo. Es decir, si analizamos las reglas vigentes desde el punto de vista de la tipicidad, veremos que ellas no establecen una consecuencia en función de ese elemento, lo que demuestra que la elusión puede ser abordada por el legislador desde perspectivas diferentes. Esto tiene efectos prácticos que examinaremos más adelante, al ir contrastando la teoría con lo que efectivamente ocurre.

Sin perjuicio de lo indicado, en ocasiones el elemento anterior ha sido objeto de la discusión legislativa. Así, por ejemplo, si revisamos la historia del artículo 64 del Código Tributario, veremos que la Comisión Revisora de aquel cuerpo legal indicó que la tasación tenía por objeto evitar las simulaciones relativas de precios de las especies transferidas, por lo que uno de los miembros de la comisión señaló que dicha disposición no debería proceder cuando el valor real de la transferencia fuera efectivamente inferior al precio corriente,<sup>115</sup> lo que en la práctica no ocurrió. Si bien existe un caso, algo confuso, en el que se mezclan los conceptos de valor de mercado con valor real,<sup>116</sup> de manera regular, la norma en comento no ha sido interpretada ni aplicada a casos de simulación relativa, es decir, cuando el precio real es superior al

---

<sup>114</sup> Adonnino (2003). Tomo I, pp. 51-83.

<sup>115</sup> Ugas Canelo (1965) pp. 127-128.

<sup>116</sup> *Inversiones Negocios Corporativos con SII* (2010): Corte Suprema, 27 de septiembre de 2005 (casación en el fondo), rol N° 1.240-2005, cita Legal Publishing CL/JUR/817/2005.

declarado a terceros por las partes, sino que esta regulación se aplicó, precisamente, a casos en los que el valor realmente acordado y pagado era, de manera injustificada, menor que el valor mercado.<sup>117</sup> Es muy probable que la tasación se desarrollara como lo hizo debido a que la simulación relativa, en esas circunstancias, era claramente una de las formas como se puede cometer un fraude tributario, porque se presentaba información que discrepaba de la realidad pagando menos impuestos de los debidos, lo que estaba ya tipificado en el N° 4 del artículo 97 del Código Tributario<sup>118</sup>. Se ha sostenido que un elemento de la tasación es el actuar con dolo civil del contribuyente,<sup>119</sup> opinión que es difícil compartir, precisamente porque el dolo civil no es un elemento del supuesto legal que faculta a tasar al Servicio de Impuestos Internos, por lo mismo, el desarrollo de la institución no consideró la intención de las partes.

Curiosamente, la administración fiscal sostuvo en su interpretación de la norma antielusiva genérica que la intención de las partes no es un elemento de aquella regulación,<sup>120</sup> lo cual es bastante difícil de defender, más, porque el propio Servicio de Impuestos Internos utiliza en su interpretación el concepto de simulación tomado de la obra de Francisco Ferrara,<sup>121</sup> en el cual la intención de las partes es un elemento fundamental.

---

<sup>117</sup> Ver *Inmobiliaria Fic con SII* (2015): Corte Suprema, 20 de agosto de 2015 (casación en el fondo), rol N° 23.114-2014, cita Legal Publishing CL/JUR/4742/2015, 101333; *Inversiones Santa Ana Limitada con SII* (2014): Corte Suprema, 6 de octubre de 2014 (casación en el fondo), rol N° 6.292-2013, cita Legal Publishing CL/JUR/7098/2014, 76542; *Inversiones Mall Limitada con SII* (2013): Corte Suprema, 1° de octubre de 2013 (casación en el fondo), rol N° 5.564-2012; *Maderas Cónдор S.A. con SII* (2012): Corte Suprema, 31 de julio de 2012 (casación en el fondo), rol N° 3.088-2010, cita Legal Publishing CL/JUR/1551/2012; 62252.

<sup>118</sup> Ver por ejemplo *Alfredo Cardoso Ledesma y otro con SII* (1995): Corte Suprema, 26 de septiembre de 1995 (queja), rol N° 1.070-1995, en Jorquera Lorca y Castellón Covarrubias (1999) pp. 192-193; y *Héctor Donoso Veliz con SII* (2005): Cuarto Juzgado del Crimen de San Miguel, 6 de diciembre de 2005 (querrela criminal), rol N° 83.964 (sin año), en Servicio de Impuestos Internos (S/Fa). Además, ver *Comercial Comepal S.A. con SII* (2014): Corte Suprema, 1° de septiembre de 2014 (casación en el fondo), rol N° 7.115-2013, cita Legal Publishing CL/JUR/6140/2014; 74841, considerando décimo y la constancia de la recopilación de antecedentes relacionada con Comercial Comepal está en la causa rol N° 2.479-13 del Tribunal Constitucional la p. 40 del Informe N° 62-C, del 2009, del Departamento de Delitos Tributarios-SII, adjunto en el expediente.

<sup>119</sup> Vergara Hernández (2010) pp. 87-180.

<sup>120</sup> Página 2 de la Circular N° 65, de 2015.

<sup>121</sup> Página 14 de la Circular N° 65, de 2015.

### 3.- ¿QUÉ NO ES ELUSIÓN?

Planteadas las características del fenómeno estudiado, es relevante analizar qué no es elusión. Debemos tener en cuenta que para ello, además, es extremadamente importante conocer cómo opera la normativa involucrada y cuáles son los propósitos de las leyes tributarias aplicables a cada caso, lo que permite examinar apropiadamente esta materia. Este tipo de análisis requiere un manejo apropiado de la metodología jurídica, que en nuestra legislación está expresamente regulada en el Código Civil con bastante prudencia, debido a que Bello siguió en esto al Código de Luisiana,<sup>122</sup> lo cual nos lleva a aplicar elementos interpretativos que no están contenidos en el texto de la ley, pero que deben ser acreditados, como ha explicado el profesor Alejandro Guzmán Brito en sus estudios sobre el sentido del artículo 19 del Código Civil que, en definitiva, lo que hace es prohibir el recurso a espíritus de la ley que no son empíricamente demostrables, es decir, aquel artículo no permite al intérprete recurrir a propósitos que son imaginarios o simplemente interesados.<sup>123</sup>

En este punto es necesario hacer presente que durante la apasionada discusión de la reciente reforma tributaria, muchos medios de comunicación profundizaron el desconocimiento de nuestro sistema tributario, por lo que incluso se llegó a sostener que las sociedades son una forma de elusión,<sup>124</sup> debido a que con ellas se crea una persona diferente de sus partícipes, en la que se radican los ingresos producidos por los bienes o actividades que a ellas se aportan. Este es un error muy básico, porque no puede existir elusión, menos abuso, cuando la propia ley<sup>125</sup> proporciona caminos diferentes que quedan afectos de maneras dispares. Es relevante mencionar cómo fue presentado el problema al público porque Rudolph von Ihering tenía razón cuando hacía presente que los conceptos jurídicos cumplen fines útiles en la realidad y no en lo que él llamaba el cielo de los conceptos,<sup>126</sup> y en la realidad la opinión pública, guiada por los medios de comunicación, influye sobre los procesos legislativos.

---

<sup>122</sup> Chacón (1868) pp. 36-40 y Claro Solar (1898) Tomo primero, pp. 130-138.

<sup>123</sup> Guzmán Brito (2007) pp. 127-130..

<sup>124</sup> La Nación (2010).

<sup>125</sup> Recordemos que las sociedades de profesionales solamente están mencionadas en la Ley sobre Impuesto a la Renta, precisamente, para que sus integrantes puedan sujetarse al régimen común de las empresas, incluido el sistema de tributación sobre la base de retiros. Ver Oficio Ord. N° 6.583/130/38, de 1987, del presidente de la Primera Comisión Legislativa, pp. 17-18, en el Boletín N° 881-05, Historia de la Ley N° 18.682 (no publicada en la página de la Biblioteca del Congreso Nacional).

<sup>126</sup> Von Ihering (2015) pp. 277-348.

La dificultad para abordar la materia se puede constatar al revisar un ejemplo en la jurisprudencia administrativa. En un caso fue analizada la disolución de una sociedad anónima que había fracasado, en el que se producía el evidente efecto tributario en su matriz: reconocer la respectiva pérdida en la inversión realizada en la disuelta compañía. La transcripción de la opinión que fue sometida a la consideración del director del Servicio de Impuestos Internos sobre el caso quedó registrada en el pronunciamiento que sobre el mismo se emitió. Al efecto se dijo:

*“En opinión de esa Dirección Regional, las pérdidas deben ser rechazadas, por estar en presencia de una pérdida producida voluntariamente como parte de una decisión financiera de los accionistas, tomada en una sesión de directorio unánimemente aceptada por ellos, no respetando el principio contable de puesta en marcha de la empresa, pretendiendo obtener beneficio tributario de dicha operación comercial no imputable al fisco de Chile. Por lo señalado se considera pertinente rechazar la pérdida y agregar dicho valor a la renta líquida imponible del período conforme a lo dispuesto en el artículo 33, N° 1, letra e) de la Ley de la Renta<sup>127</sup>.”*

Como vemos de la cita anterior, en definitiva se proponía considerar como elusión la disolución de la sociedad. Al respecto, la Dirección Nacional, con bastante serenidad y rigurosidad jurídica, expuso ante el argumento anterior que la disolución de la sociedad anónima tiene por efecto el reconocimiento de la pérdida en la matriz, al no recibir nada a cambio de lo invertido en las acciones, como consecuencia de la liquidación de la fallida empresa. Es decir, explicó que nada inusual o no previsible ocurría de la decisión de disolver la sociedad filial.

Ahora, pasaremos a analizar errores comunes que se cometen respecto de la elusión, que llevan al legislador a buscar soluciones igualmente equivocadas. También revisaremos argumentaciones típicamente interesadas, que usan el error ajeno en beneficio propio, para lograr la modificación de políticas fiscales con las que no se concuerda, en las que el disfraz de elusión sirve para evitar las discusiones que deberían tener nuestros parlamentarios, a saber: preguntarse si es la política fiscal respectiva eficiente o no, si cumple o no sus objetivos, si se justifica el gasto tributario en relación con sus beneficios, etc.

---

<sup>127</sup> Oficio SII N° 4.571, de 2006.

### 3.1 Confundir regímenes reales con regímenes personales

Muchas veces<sup>128</sup> es el propio Ejecutivo quien comete esta falta, tal como ocurrió con el Mensaje del Ejecutivo que dio inicio a la tramitación de la ahora Ley N° 20.780, en el cual se sostiene que las rentas presuntas se prestaban para elusión.<sup>129</sup> El error parte de la base de creer que las rentas presuntas fueron creadas para beneficiar a un sector de la sociedad de bajos ingresos, en circunstancias que las rentas presuntas provienen de la antigua ley de impuestos cedulares que rigió entre 1924 y 1964, que fueron creadas mirando la actividad respectiva y no las características personales de quien la realizaba. Es decir, se trata de un régimen real, no de uno personal.

Es más, el antiguo sistema de impuestos cedulares no tenía en cuenta para nada las características particulares del contribuyente, sino que solamente examinaba la actividad realizada. En consecuencia, si dos predios iguales eran explotados, uno por una persona pobre y otro por una persona rica, la tributación era idéntica.

Posteriormente, buscando una mayor recaudación, nuestro legislador fue restringiendo las rentas presuntas al aplicar límites que tenían en cuenta circunstancias objetivas, como tramos de los montos de ventas o excluir a las sociedades anónimas (esto porque se consideró ilógico que las sociedades de capital distribuyeran presunciones<sup>130</sup> como, en la práctica, lo pasarán a hacer con el régimen atribuido de la Ley N° 20.780). Lo que nunca ocurrió fue la sustitución del régimen real por uno personal, manteniéndose ellas para tipos objetivos de rentas y no para un tipo de contribuyente. Por ello, cuando se sugiere en el mensaje que ellas son elusivas, se desconoce completamente la historia de la institución, porque no se acogen a ellas personas para quienes no fueron creadas, debido a que no fueron creadas para tipos de personas, sino para tipos objetivos de rentas, sin importar quién las obtuviera.

Es diferente el caso del régimen contemplado en el artículo 14 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, pronto a expirar conforme a lo dispuesto en la Ley N° 20.780. Este artículo contemplaba un régimen de tributación simplificado, que postergaba la tributación de los impuestos de primera categoría y global complementario hasta el momento de la distribución de los recursos. A diferencia del régimen de rentas presuntas agrícolas antes comentado, el artículo 14 bis fue concebido para ser aplicado

---

<sup>128</sup> Hace tiempo la doctrina estudió el problema que planea al proceso legislativo la falta de conocimientos de los parlamentarios en esta materia que es altamente técnica. Ver Schmolders y Duberge (1965) pp. 25-26

<sup>129</sup> Historia de la Ley N° 20.780 p. 19.

<sup>130</sup> Historia de la Ley N° 18.293 p. 183.

a pequeños contribuyentes. Sin embargo, debido a la deficiente calificación que la ley hizo de un pequeño contribuyente, el legislador se vio obligado a tener que efectuar una serie de precisiones y correcciones que buscaban restringir la utilización de este artículo para realizar grandes ganancias de capital en ventas de acciones y de otros activos importantes, difiriendo la tributación del impuesto de primera categoría. Tristemente, cuando fueron corregidos todos los defectos del artículo, por lo que podía servir a los pequeños contribuyentes, se dispuso su derogación, para ser reemplazado por un régimen más complejo.<sup>131</sup>

Si bien el artículo 14 bis mencionado tiene sus días contados, el mismo fue objeto de cuatro sentencias recientes de la Corte Suprema respecto de la fiscalización por parte del Servicio de Impuestos Internos de su aplicación a la venta de una sociedad familiar,<sup>132</sup> y su tardía utilización en la venta de acciones de una gran empresa provocó la presentación de acciones penales por parte de la administración fiscal<sup>133</sup>.

### 3.2 El mero incumplimiento de la ley por parte del contribuyente

Si la elusión es una especie de violación indirecta de la ley tributaria,<sup>134</sup> incumplir los requisitos establecidos por ella no es elusión, es simplemente una violación directa de la norma. Ello, sin importar que el efecto de infringirla sea que la administración está facultada para determinar el impuesto adeudado, o si la violación, en vista de otros elementos típicos, llega a constituir un delito tributario.

---

<sup>131</sup> Escárte Díaz, Muñoz Paredes, Catalán Villaroel y Herrera Parra (2015) pp. 71-101 y la exposición de los representantes del Movimiento Social por la PYMES del día 2 de julio de 2014 ante la Comisión de Hacienda del Senado.

<sup>132</sup> La Corte Suprema estimó que no estaba acreditado que procedía acogerse al régimen del 14 bis de la LIR, y realizó algunas reflexiones sobre las que volveremos. Ver *María Paulina Gajardo Muñoz con SII* (2015): Corte Suprema, 27 de julio de 2015 (casación en el fondo), rol N° 17.586-2014, cita Legal Publishing CL/JUR/4205/2015; 99239; *Carlos Gustavo Gajardo Muñoz con SII* (2015): Corte Suprema, 27 de julio de 2015 (casación en el fondo), rol N° 29.358-2014, cita Legal Publishing CL/JUR/4208/2015; 99243; *Pablo Andrés Gajardo Muñoz con SII* (2015): Corte Suprema (casación en el fondo) rol N° 25.915-2014, cita Legal Publishing CL/JUR/4207/2015; 99241 y *Laura Muñoz Aramayona con SII* (2015): Corte Suprema, 27 de julio de 2015 (casación en el fondo), rol N° 22.382-2014, cita Legal Publishing CL/JUR/4206/2015; 99240.

<sup>133</sup> Servicio de Impuestos Internos (2014).

<sup>134</sup> Taveira Torres (2008) p. 156.

Es decir, el incumplimiento directo de la ley no es elusión, incluso si el contribuyente creía estar eludiendo el tributo porque, equivocadamente, tenía la convicción de ajustarse a la letra de la ley, pero aquella creencia solamente se explicaba por un conocimiento imperfecto de la normativa aplicable o de una interpretación errada de la ley.

La importancia de realizar esta distinción radica en que este tipo de casos se pueden resolver simplemente aplicando las facultades de fiscalización, las reglas de prueba, de calificación de los hechos y de calificación de los actos jurídicos, las cuales han permitido desde la creación de nuestros códigos y de la primera Ley sobre Impuesto a la Renta determinar si se cumplen los requisitos fijados por el legislador para aplicar alguna normativa.

Como indicamos, cada legislación puede establecer la definición de elusión que, dentro de su sistema constitucional, parezca más adecuada al legislador en un momento determinado. Sin embargo, ello en nuestro sistema jurídico puede tener como consecuencia la derogación tácita de varias figuras previamente delictuales. Lo dicho es consecuencia de la unidad de acción sancionatoria del Estado<sup>135</sup> y del principio *non bis in ídem*<sup>136</sup>. Dejaremos esta materia para ser profundizada en otra oportunidad, sin perjuicio que el lector puede consultar la publicación previamente realizada en esta misma revista.<sup>137</sup>

### 3.3 Contradecir el hecho gravado

Una de las declaraciones efectuadas durante la tramitación de la Ley N° 20.780 que produce una contradicción frente la regulación del impuesto al valor agregado en la construcción es que las inmobiliarias eludían aquel tributo.<sup>138</sup> Para demostrar esta contradicción solamente se requiere leer la explicación del propio Servicio de Impuestos Internos<sup>139</sup> respecto de la Ley N° 18.630, que modificó la tributación aplicable a dicha actividad, en la cual dejó muy claro que aquel cambio a la ley exclusivamente buscaba dejar afecta con el impuesto al valor agregado a la actividad de la construcción, pero no los demás hechos gravados de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Por lo mismo, en la enajenación de bienes inmuebles se mantenía

---

<sup>135</sup> Rodríguez Collao (1987) pp. 117-163.

<sup>136</sup> Olivier Calderón (2007) pp. 141-154.

<sup>137</sup> Vergara Quezada (2015) pp. 149-179.

<sup>138</sup> Historia de la Ley N° 20.780 p. 17.

<sup>139</sup> Circular SII N° 26, de 1987, Capítulo IV.

la regla general aplicable hasta esa fecha, la cual era que esas transferencias no se encontraban gravadas, y lo mismo ocurría con la intermediación de los inmuebles en la que no mediaba construcción<sup>140</sup>.

Debemos agregar que la instrucción administrativa descansa sobre los propósitos claramente declarados del legislador, los cuales fueron explicados durante la tramitación de la mencionada Ley N° 18.630, en la que se dijo:

*“[Q]uedarían gravadas con el impuesto a las ventas que hagan las empresas constructoras de bienes inmuebles construidos totalmente por ellas, como asimismo aquellos en los que otra empresa le ha construido parte del inmueble que se transfiere. A contrario sensu, no quedarían gravados aquellos inmuebles que la empresa venda, como una actividad inmobiliaria, que hayan sido construidos totalmente por otra, el cual ya quedó afecto al transferirlo a la primera empresa.”<sup>141</sup>*

Por su parte, en el mensaje del ejecutivo se explicó que el objetivo de incluir la construcción entre los hechos gravados con el IVA fue permitir que la utilización del crédito fiscal por la adquisición de bienes muebles y la utilización de servicios gravados en dicha actividad, que hasta aquella fecha solamente podía ser usado como costo, lo cual es más gravoso para las empresas constructoras.<sup>142</sup>

De esta manera, recurriendo a las herramientas de interpretación del Código Civil es posible observar que la separación entre la actividad de la construcción y la actividad inmobiliaria no era elusiva debido a que la Ley N° 18.630, por un lado, no tuvo como objetivo modificar la tributación de la compraventa de inmuebles, y por otro lado, aquella ley exclusivamente buscaba que las constructoras pudieran utilizar el crédito fiscal respecto de los bienes muebles adquiridos y los servicios recibidos. Es decir, bajaba la carga tributaria. Además, expresamente el legislador tuvo a la vista que las actividades de la construcción e inmobiliaria se separarían. Por lo dicho, no existe elusión cuando los contribuyentes hacen exactamente lo que el legislador esperaba que hicieran, de manera que la Ley N° 20.780, en esta materia, simplemente estableció un nuevo hecho gravado, pero no vino a controlar la elusión de uno existente.

---

<sup>140</sup> De hecho, por lo mismo el SII nunca tasó las ventas de los inmuebles de la sociedad constructora a la sociedad inmobiliaria, porque el objetivo de la ley era controlar el IVA de la actividad de la construcción y no encarecer el precio de venta al comprador final, que es lo que hará la reforma de la Ley N° 20.780.

<sup>141</sup> Informe técnico, Historia de la Ley N° 18.630, p. 34 (no publicado en la página de la Biblioteca del Congreso Nacional).

<sup>142</sup> Mensaje del Ejecutivo, Historia de la Ley N° 18.630, p. 31.

### 3.4 Utilizar reglas creadas para fines recaudatorios como normas antielusivas

Al leer la historia de la Ley N° 20.630 es posible observar que durante su tramitación se sostuvo que la norma sobre gastos rechazados era antielusiva,<sup>143</sup> lo cual es al menos muy inexacto, debido a que la gran mayoría de los gastos rechazados son declarados anualmente por los contribuyentes.<sup>144</sup> Por lo mismo, gran parte de ellos no corresponden a elusión descubierta durante las fiscalizaciones, sino al cumplimiento voluntario de una regla que respetaba las decisiones de las empresas, mientras esas decisiones no afectaran la base imponible del impuesto de primera categoría. A ello, se agrega que una de las partidas más relevantes de gastos rechazados proviene de la aplicación de los artículos de la Ley sobre Impuesto a la Renta que regulan la determinación de la renta líquida imponible de la actual primera categoría, normas que proceden de las reglas para establecer la renta efectiva o imponible de la antigua tercera categoría, la cual, siguiendo criterios recaudatorios, económicos (distinción entre rentas y aumentos de capital) y de la lógica de los impuestos cedulares (gastos relacionados con actividades afectas a las otras cinco categorías), disponía qué partidas debían ser consideradas, cuáles podían ser rebajadas y cuáles no se permitía rebajar<sup>145</sup>.

Teniendo en cuenta lo antes indicado,<sup>146</sup> podemos ver que los casos judiciales que versan sobre esta materia, en demasiadas ocasiones, no corresponden a desembolsos efectuados en beneficio de los dueños de las empresas. Al contrario, las partidas objetadas suelen responder simplemente a la aplicación de interpretaciones literales de las reglas sobre determinación de la renta líquida imponible, que no tienen en cuenta que ellas siguen la lógica de los impuestos cedulares, por lo que no se consideran los

---

<sup>143</sup> Historia de la Ley N° 20.630, pp. 102 y 178.

<sup>144</sup> Los siguientes son los montos (en millones) declarados en el código 106 sobre gastos rechazados de los formularios 22 de los años tributarios 2006 al 2014 respectivamente: \$586.886,76; \$705.193,51; \$1.540.060,27; \$1.954.939,00; \$1.358.747,26; \$1.125.046,94; \$1.744.631,49; \$1.933.903,29; \$52.799,95. Fuente SII, respuesta de fecha 12 de febrero de 2015 a la solicitud de información Ley N° 20.285 folio petición LT AE006W50007640.

<sup>145</sup> Carvallo Hederra (1959) pp. 126-174.

<sup>146</sup> Podemos rastrear la interpretación literal del concepto de gasto necesario hasta el Suplemento N° 6, de 1968. Antes de su publicación, se entendía que un gasto necesario era aquel impuesto por circunstancias anormales, en que se incurría por motivos inevitables, lo que se oponía al gasto ordinario, que ocurría de manera regular, siendo ambos tipos aceptados. En la reforma de 1964 se omitió el uso de la palabra ordinarios, lo que dio pie a la interpretación literal que ignoró todo lo ocurrido antes. Ver Aguilera, Rojas y Valdés (1969) pp. 144-145.

objetivos de la norma para reexaminar cómo operan estas reglas en la práctica.<sup>147</sup> Veamos algunos ejemplos.

En el caso de *Importadora Moon Star Limitada con SII*, junto con impugnar el crédito fiscal del impuesto al valor agregado, el Servicio de Impuestos Internos rechazó el gasto en pasajes para devolver a su país a trabajadores expatriados debido a que sus finiquitos no habían sido firmados ante un ministro de fe y rechazó gastos de teléfonos celulares de la empresa<sup>148</sup>. A pesar que se acreditó que los trabajadores habían prestado servicios a la empresa y el contrato de trabajo es consensual, el tribunal de primera instancia dejó sin efecto solamente algunas de las partidas liquidadas que comprendían la mitad de un pasaje y de algunas de las líneas telefónicas por el mismo motivo. El Servicio de Impuestos Internos apeló la sentencia, que fue confirmada por la Corte de Apelaciones de Iquique que señaló que en virtud de las reglas de la sana crítica era perfectamente posible entender que esos pagos correspondían al giro de la empresa y eran necesarios para producir la renta<sup>149</sup>. El Servicio recurrió de casación la que fue rechazada<sup>150</sup>.

En el caso del pago de multas, de cualquier tipo, incluso, con la justificada queja de los civilistas<sup>151</sup>, las contractuales, que claramente no constituyen algún tipo de elusión, porque son un ingreso tributable bajo el régimen general para quien las percibe.<sup>152</sup>

Cuando el financiamiento de un negocio es llevado a cabo por empresas relacionadas, el Servicio de Impuestos Internos también tiende a rechazar el cobro de intereses, incluso si se acredita que en una sociedad es un gasto y en la otra un ingreso y no hay regímenes especiales aplicables, como ocurrió en *Agrícola El Monte S.A. con SII*.<sup>153</sup>

---

<sup>147</sup> Flores Durán y Vergara Quezada (2014) pp. 284-288.

<sup>148</sup> *Importadora Moon Star Limitada con SII* (2013): TTA de Tarapacá, 2 de diciembre del 2013 (reclamo tributario) RUC 13-9-0000270-4 RIT GR-02-00003-2013.

<sup>149</sup> *Importadora Moon Star Limitada con SII* (2014): Corte de Apelaciones de Iquique, 23 de enero del 2014 (apelación) rol 1-214.

<sup>150</sup> *Importadora Moon Star Limitada con SII* (2014): Corte Suprema, 3 de diciembre de 2014 (recurso de casación en el fondo contra reclamo tributario), rol N° 4857-2014.

<sup>151</sup> Corral Talciani (2012) pp. 18-24.

<sup>152</sup> *Sopraval S.A. con SII* (2011): Corte Suprema, 16 de septiembre de 2011 (recurso de casación en el fondo contra reclamo tributario), rol N° 4801-2009, cita Legal Publishing CL/JUR/7703/2011.

<sup>153</sup> *Agrícola El Monte S.A. con SII* (2013): Corte de Apelaciones de San Miguel, 06 de junio de 2013 (recurso de apelación contra reclamo tributario), rol N° 1.179-2012.

En general, en estos casos, la administración fiscal se vale de las reglas probatorias para impugnar los intereses pagados entre empresas relacionadas, sin plantearse siquiera si el ingreso de la relacionada queda en otro régimen.<sup>154</sup> Si para financiar a las sociedades relacionadas se recurre a un préstamo bancario y no se cobra a las filiales un interés porque puede ser impugnado, con mayor razón este se rechaza<sup>155</sup>, y esto se hace incluso si parte de él se usa para adquirir bienes en circunstancias ya resueltas por la administración fiscal<sup>156</sup>.

Si los gastos rechazados constituyeran hechos elusivos, por ejemplo, no encontraríamos casos en los que se ha impugnado en juicio incluso los resultados de contratos celebrados por bancos comerciales con el Banco Central de Chile basándose en las normas sobre gastos del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta<sup>157</sup>.

De esta manera, una de las consecuencias de haber calificado el impuesto aplicable a los gastos rechazados como una multa, es que debería afectar solamente partidas que correspondan a conductas reprochadas por la sociedad. Entonces, ¿cómo es posible explicar que incluso ese tributo se haya aplicado a las defensas jurídicas contratadas por un contribuyente?<sup>158</sup> ¿Es la indefensión o un procedimiento injusto lo deseado por la sociedad? La respuesta afirmativa a esta última pregunta sería bastante grave, recordando que las leyes deben ser interpretadas conforme a la Constitución.<sup>159</sup> Ello, si consideramos que son derechos constitucionales básicos el poder recurrir a la asesoría, asistencia y defensa de un abogado en todo asunto administrativo o judicial, derecho que todos tienen, incluso los culpables.<sup>160</sup> Entonces, en este caso lo sancionado sería el

---

<sup>154</sup> *Cementos Bío Bío del Sur S.A. con SII* (2014): Corte Suprema, 19 de marzo de 2014 (recurso de casación en el fondo y forma contra reclamo tributario), rol N° 4.032-2013.

<sup>155</sup> *Inversiones Tunquén S.A. con SII* (2013): Corte de Apelaciones de Valparaíso, 12 de julio de 2013 (apelación) rol N° 2495-2013.

<sup>156</sup> La Circular SII N° 68, de 2010, resolvió el problema de los intereses pagados para adquirir acciones y a pesar de ello se han seguido impugnando. Ver *Inversiones Tunquén S.A. con SII* (2014): Corte Suprema, 27 de agosto de 2014 (casación en el fondo) rol N° 6.188-2013.

<sup>157</sup> *Banco de Crédito e Inversiones con SII* (2001): Corte Suprema, 25 de abril de 2001 (recurso de casación en el fondo contra reclamo tributario), rol N° 1.184-2000, cita Legal Publishing CL/JUR/225/2001; 18396.

<sup>158</sup> En las defensas jurídicas no existe jurisprudencia uniforme. Ver *Comercial y Pesquera Hanamar Limitada con SII* (2013): Corte Suprema, 26 de noviembre de 2013 (casación en el fondo) rol N° 2.955-2012 y *Luis Iván Torrealba Acevedo con SII* (2012): Corte Suprema, 3 de diciembre de 2012 (casación en el fondo), rol N° 9.419-2010.

<sup>159</sup> Bermúdez Soto (2014) p. 68.

<sup>160</sup> Ver Cea Egaña (2012), Tomo II, pp. 155-183.

ejercicio de un derecho constitucional que, paradójicamente, en el caso más extremo que podemos concebir, el de un imputado culpable de un delito de homicidio, pero que sea pobre, la defensa jurídica será solventada por el propio Estado. Por lo mismo, el argumento que un contribuyente de la primera categoría no debía ser asistido, asesorado o defenderse con un abogado respecto de asuntos propios de la empresa con recursos que se rebajen de la renta líquida pierde todo su sustento. Más, si consideramos que cuando no se cuenta con esos recursos es el propio Estado quien debe proveerlos para evitar que el proceso respectivo sea indebido.

Otro ejemplo del problema analizado lo encontramos en *Sucesión Jaime Eduardo Klenner Schaefer con SII*, caso en el cual el dueño de una empresa se enfermó de cáncer y a raíz de las constantes hospitalizaciones no logró realizar ventas durante un año, pero mantuvo a los trabajadores. Tras su muerte, el Servicio de Impuestos Internos rechazó a la sucesión los gastos por remuneraciones, aportes a mutualidad, aporte a seguro de cesantía y otros gastos relacionados con los trabajadores, porque el contribuyente no logró obtener ingresos de su giro, y por consiguiente no generó renta alguna, por lo que cuestionó la correlación entre ingresos y gastos. El tribunal tributario y aduanero le dio la razón al Servicio de Impuestos Internos, al igual que la Corte de Apelaciones de Valdivia y la Corte Suprema rechazó el recurso de casación por errores en la forma<sup>161</sup>. Cabe preguntarse ¿es elusión este caso?, ¿la conducta deseada por la ley es que los trabajadores sean despedidos ante el primer problema de la empresa?, ¿lo que deseaba la ley es que finiquitara a los trabajadores y siguiera el proceso de quiebra si los recursos no alcanzaban para pagar las indemnizaciones por años de servicios?

También el Servicio de Impuestos Internos ha rechazado el pago efectuado a consecuencia de un avenimiento judicial, el que efectuó sin reconocer derecho alguno y a título de indemnización voluntaria<sup>162</sup>. ¿Es la conducta deseada que el juicio laboral siga atochando los tribunales?

---

<sup>161</sup> *Sucesión Jaime Eduardo Klenner Schaefer con SII* (2013): Tribunal Tributario y Aduanero de Valdivia, 16 de enero de 2013 (reclamo tributario). RIT GR-1100014-2012, cita Legal Publishing CL/JUR/530/2013; *Sucesión Jaime Eduardo Klenner Schaefer con SII* (2013): Corte de Apelaciones de Valdivia, 10 de mayo de 2013 (procedimiento general de reclamaciones), rol N° 2-2013 y *Sucesión Jaime Eduardo Klenner Schaefer con SII* (2013) Corte Suprema, 19 de agosto de 2013 (casación en el fondo), rol N° 4.028, de 2013.

<sup>162</sup> *Torrealba Acevedo Luis Iván con SII* (2010): Corte de Apelaciones de Santiago, 1 de octubre de 2010 (reclamo tributario), rol N° 809-2010, cita Legal Publishing CL/JUR/8006/2010

Por otro lado, si bien durante la modificación al actual artículo el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta se pensó en modificar conductas de los contribuyentes,<sup>163</sup> desnaturalizar una norma tributaria al transformarla en una multa, que es lo que hizo la Ley N° 20.630, debería obligar a replantearse la institución completa, tanto desde el punto de vista procesal, porque su aplicación exige un debido proceso que garantice derechos constitucionales básicos, como desde su aplicación práctica, ya que, por ejemplo, el Servicio de Impuestos Internos considera que deben ser rechazadas todas las sumas pagadas en cumplimiento de cláusulas penales,<sup>164</sup> por lo que, con esta lógica, habría que concluir que el legislador vería a dicha institución jurídica como reprochable, como una conducta digna de ser reprimida.

Los ejemplos antes expuestos, son una muestra de lo que ocurre cuando el legislador no analiza de manera integral las instituciones, y no tiene en cuenta los propósitos que llevaron al propio cuerpo legislativo en el pasado a implementar una determinada regla que luego es objeto de transformaciones que causan efectos inesperados, e incluso indeseados, si tenemos a la vista los demás principios jurídicos con los que debería formar un sistema coherente la norma que es objeto de la modificación.

Así lo dicho, el suponer, como lo hizo el Ejecutivo durante la tramitación de la Ley N° 20.630, que los gastos rechazados corresponden solamente a elusión, desnaturalizó completamente la institución, y el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta comenzó a operar como una multa, lo cual sólo habría tenido sentido si el gasto rechazado no era declarado por el contribuyente y el mismo se detectaba en una fiscalización, lo cual, por otro lado, ya se encontraba considerado por la norma del artículo 97 N° 11 inciso 2° del Código Tributario. Este problema, al menos potencialmente, podría ser resuelto si se lleva a cabo una nueva interpretación de estas normas que utilice todos los elementos de las reglas de hermenéutica del Código Civil, teniendo especial cuidado con los elementos histórico y sistemático, que en este caso han sido dejados de lado en pos de una interpretación literal y asistemática, como vimos al analizar los casos anteriores.

### **3.5 Confundir el éxito de las normas de fomento con elusión**

También es común que se presenten ante la opinión pública como si se tratase de elusión, las consecuencias de diversas políticas tributarias de fomento para un sector con el cual no simpatiza quien efectúa la declaración. Podemos observar lo anterior en la discusión de la Ley N° 19.578, durante la cual un parlamentario enumeró los

---

<sup>163</sup> Historia de la Ley N° 18.293, p. 631.

<sup>164</sup> Oficios SII números 355, de 1994; 2.491, de 2005; 1.695, de 2010; 1.320, de 2011.

beneficios tributarios de la actividad de construcción y el tratamiento impositivo de los terrenos, agregando que en aquel sector de la economía se presentaban grandes utilidades, para terminar el discurso señalando que se presentaban muchos procesos de elusión en la construcción<sup>165</sup>.

Si el lector revisa la discusión parlamentaria que antes mencionamos, podrá observar una clara oposición de un miembro del Congreso respecto de la regulación que se discutía, pero el mero hecho que uno o más congresistas no concuerden con los beneficios que la ley pueda otorgar a un sector de la economía, no convierten esos beneficios en elusión.

Es más, estas regulaciones, que corresponden a los llamados gastos tributarios, no son formas de elusión tal como hace décadas lo explicó el trabajo de los profesores Stanley Surrey y Paul McDaniel, quienes demostraron que los beneficios establecidos el legislador no pueden ser considerados como elusión.<sup>166</sup> Ello, esencialmente porque el legislador desea que aquellas herramientas jurídicas sean utilizadas por lo que, en definitiva, solamente al ignorar los aspectos técnicos de las leyes sería posible presentar como si fuera elusión el éxito de una política de fomento.

### **3.6 Usar espíritus ficticios de la ley para sostener que existe elusión porque no se cumple o se desvía el propósito de la norma**

Tampoco puede existir elusión si no es posible establecer claramente la intención del legislador. En el caso de la depreciación acelerada, por ejemplo, en las industrias que son intensivas en activos fijos, como la minería, esa institución tiene por efecto evidente y predecible bajar la tributación del sector y crear diferencias temporales que se pueden llegar a mantener por períodos muy largos, los cuales, naturalmente afectan las expectativas de recaudación de los gobiernos<sup>167</sup>.

Es útil en este punto leer la explicación que en su momento dio la profesora, actualmente ministro de la Corte Suprema, María Eugenia Sandoval al Congreso durante la discusión de la Ley N° 19.738, en la que dijo respecto de la depreciación acelerada que: “la Ley de la Renta permite deducir como gasto necesario para producir la renta, una cuota anual de depreciación por los bienes físicos del activo inmovilizado a contar de su utilización en la empresa, calculada sobre el valor neto de los bienes a la

---

<sup>165</sup> Historia de la Ley N° 19.578, pp. 209-211 y 468-469.

<sup>166</sup> Surrey y McDaniel (1985).

<sup>167</sup> Flores Durán y Vergara Quezada (2014) pp. 67 y 80-84.

fecha del balance respectivo. Lo que no implica que no se paguen impuestos, sino que son diferidos porque éstos deberán pagarse íntegramente al término de la depreciación, sin que ello constituya una evasión ni una elusión, sino que el mero uso de un beneficio que está en la ley”<sup>168</sup>.

Lo antes dicho lo podemos contrastar con las palabras del entonces ministro de Hacienda Nicolás Eyzaguirre, quien señaló que “cuando discutimos por primera vez esta iniciativa de ley en general, manifesté claramente que en aquellos casos en que habíamos aproximado la figura al término ‘elusión’, que ha causado tanta polémica, ciertamente, se trataba de una materia debatible, por cuanto con ello intentábamos captar lo que es la función de todas las administraciones tributarias del mundo -que han empleado la misma palabra, en su traducción a diferentes idiomas-, para señalar que el contribuyente está haciendo uso de una facilidad, que es legal pero que se aparta del espíritu de la ley”. Hasta este punto el ministro está en lo correcto, sin embargo, respecto de la depreciación acelerada, luego dijo “debo recordar a todos los señores Senadores que, hoy día, las sociedades anónimas en nuestro país pueden usar el incentivo o la figura de la depreciación acelerada para descontarlo de la base tributaria sólo cuando esas utilidades son reinvertidas en la empresa”. Esta última parte de la declaración del ministro Eyzaguirre nunca fue un requisito contemplado en la norma cuya modificación se buscaba, la cual fue incluida en la Ley sobre Impuesto a la Renta por el Decreto Ley N° 1.859, de 1977, a pesar de tratarse de un decreto ley<sup>169</sup>; en la Biblioteca del Congreso Nacional están archivados los documentos que dan cuenta de la historia fidedigna de su establecimiento, entre los cuales no existe antecedente alguno que respalde los dichos del ministro.

Es más, de la revisión de aquellos documentos consta que el Ejecutivo tenía muy claro el resultado de la norma que implementaba, ya que se dijo que:

*“[C]onviene hacer presente, en todo caso, que si bien es cierto que ello [la modificación propuesta] constituye sólo una alteración de la distribución de tales pérdidas, el cambio del régimen de depreciación –precisamente por la alteración en la distribución– implica el otorgamiento de un mayor plazo para la recaudación de los impuestos que se generan. Así, por ejemplo, si las pérdidas por concepto de amortización de maquinarias alcanzan al ciento por ciento del valor de la misma en el*

---

<sup>168</sup> Historia de la Ley N° 19.738, p. 90.

<sup>169</sup> Lamentablemente no existen documentos o antecedentes relacionados con el establecimiento del Decreto Ley N° 824, de 1974, los cuales permitirían aclarar muchos cambios que se hicieron a la Ley sobre Impuesto a la Renta.

*plazo de 5 años, el valor representativo del bien del activo que se deprecia reduce las utilidades en igual cantidad en 5 cuotas iguales para cada año tributario.*

*Si por el contrario, en virtud de una depreciación acelerada el plazo de la amortización total del bien se reduce sólo a 3 años, se produce en un tiempo menor una rebaja en las utilidades imponible, también en el ciento por ciento del valor del bien depreciado y sólo en 3 cuotas iguales.*

*En consecuencia, si bien el Fisco en definitiva percibe los mismos tributos en el plazo de 5 años, los recauda en menor cantidad en los primeros tres para recuperarse, posteriormente, en los años restantes, coincidiendo por este efecto, en mayor plazo, sin intereses, para el pago de los mismos<sup>170</sup>.*”

Ahora, en la historia de la Ley N° 18.293, la posición de don René García, quien representaba al Servicio de Impuestos Internos en el Congreso, coincide, en parte, con los dichos del ministro Eyzaguirre, cuando explicó que en las prácticas financieras de aquella época “*para enfrentar la depreciación acelerada, la empresa hacía un fondo con cargo a ella y no retiraba*”,<sup>171</sup> pero el tema no termina ahí, ya que la postura de los demás miembros de las comisiones legislativas le restan todo sustento a los dichos del ministro.

Más tarde, en el Mensaje del Ejecutivo que da origen a la Ley N° 19.840 que buscaba reducir los plazos de la depreciación acelerada se indica que el “objetivo de este cambio es dar un mayor incentivo a la empresa para la renovación de sus maquinarias, instalaciones y equipos, productivos”, al respecto, podemos indicar que la renovación y el derecho al beneficio ocurren en el mismo momento: al adquirir el bien que se va a depreciar. Así que, a pesar que algunos se confunden y creen que con la depreciación acelerada se van a renovar los inventarios<sup>172</sup> o que ella beneficia a los créditos,<sup>173</sup> queda claro que el requisito es adquirir activos fijos, pero no se establece o se sugiere en parte alguna que sea necesario que no se lleven a cabo retiros, es más, hasta parece

---

<sup>170</sup> Oficio sin número fechado el 12 de abril de 1977, del secretario de legislación de la Junta de Gobierno dirigido al presidente de la Comisión Legislativa I, en el Boletín 2.082-05, *Historia del Decreto Ley N° 1.859, de 1976, que establece en la Ley sobre Impuesto a la Renta normas sobre depreciación acelerada* (no publicada en la página de la Biblioteca del Congreso Nacional).

<sup>171</sup> Historia de la Ley N° 18.293, p. 199.

<sup>172</sup> Historia de la Ley N° 19.840, p. 79.

<sup>173</sup> Historia de la Ley N° 19.840, p. 101.

ser entendido lo contrario;<sup>174</sup> por lo que en definitiva no existen elementos para establecer que el espíritu del legislador incluya mantener un fondo con el ahorro impositivo que implica la depreciación acelerada.

En definitiva, sostener que la depreciación acelerada es elusiva, sería un caso de aquellos en los cuales aplica la limitación del artículo 19 del Código Civil, que impide recurrir a espíritus que, como veremos, son en definitiva imaginarios o simplemente interesados<sup>175</sup>.

Otro caso de un recurso a espíritus ficticios se dio en el caso *Corporación Sanatorio Alemán con SII*, en el cual una Dirección Regional (actuando sin un criterio oficial sobre la materia) sostuvo que las personas jurídicas sin fines de lucro, al no poder repartir las utilidades que obtengan al realizar actos gravados con impuestos, no podían solicitar la devolución de los tributos pagados cuando esas utilidades eran absorbidas por pérdidas de ejercicios siguientes, lo cual, tan sólo aplicando las normas de derecho administrativo que impiden que un Director Regional pueda fijar criterios oficiales para la administración fiscal, habría sido suficiente para que los jueces pudieran resolver el caso, al declarar contrario a derecho el acto administrativo que rechazó la devolución de impuestos<sup>176</sup>. Sin embargo, nuestra Corte Suprema rechazó la interpretación de la Dirección Regional por otro motivo. Consideró demasiado clara la regulación de esta materia, la cual no contempla como exigencia la posibilidad de distribuir las utilidades para proceder a la devolución de los impuestos pagados, cuando ellas se compensan con la pérdidas, por lo que no se justificaba examinar la historia de la ley<sup>177</sup>. Es importante tener presente que, efectivamente, el examen de la historia del establecimiento de la Ley N° 18.293 y de la de la Ley N° 18.489, que regularon las devoluciones de impuestos por absorción de pérdidas, habría sido un ejercicio inútil, debido a que en los documentos respectivos no existe texto que permita respaldar lo alegado por esta Dirección Regional.

---

<sup>174</sup> El senador Carlos Ominami dijo sobre la materia “con la modificación de los mecanismos de depreciación acelerada, se pretende que las empresas puedan recuperar más rápidamente los costos de inversión. Tal es el sentido básico de esta enmienda”. Historia de la Ley N° 19.840, p. 117.

<sup>175</sup> Historia de la Ley N° 18.293, p. 200.

<sup>176</sup> Más adelante examinaremos esto en detalle.

<sup>177</sup> *Corporación Sanatorio Alemán con SII* (2015): Corte Suprema, 12 de enero de 2015 (recurso de casación en el fondo contra reclamo tributario), rol N° 11.884-2014, cita Legal Publishing CL/JUR/134/2015, 83813.

### 3.7 Confundir el riesgo asumido al seleccionar a los contribuyentes en un plan de fiscalización con elusión

Los principios de eficiencia y eficacia del derecho administrativo<sup>178</sup> se reflejan en la creación de planes de fiscalización, los cuales están destinados a determinar qué contribuyentes serán objeto de una auditoría fiscal, considerando que es imposible revisar a todos los contribuyentes y los recursos del Estado deben ser utilizados de la forma más productiva posible, siempre orientados al cumplimiento de los fines propios del respectivo servicio público. Como toda obra humana, el plan de fiscalización no será perfecto y puede no ser detectado ni revisado un caso en el que abiertamente no se estén cumpliendo las normas tributarias. Por ello, puede ocurrir que se presente algún caso que termine siendo notorio ante la sociedad, la que puede percibir una falla en el sistema de selección, ignorando que dentro del mismo segmento de contribuyentes se llevaron a cabo muchísimas auditorías que detectaron y corrigieron circunstancias idénticas, pero que no son públicas debido al deber de reserva que recae sobre los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos.

Un claro ejemplo de lo indicado es el control de los gastos de automóviles usados por altos ejecutivos o por los dueños de la empresa. Los desembolsos asociados a ellos no son deducibles para efectos de la determinación de la tributación de empresa, y sin embargo, puede ocurrir que sean indebidamente rebajados sin ser detectados,<sup>179</sup> debido a que el infractor tuvo la suerte de presentar bajos parámetros de riesgo durante algún tiempo y, consiguientemente, no ser seleccionado en el respectivo plan de fiscalización.

Estas circunstancias han sido asociadas con determinadas instituciones, como las sociedades de inversión, en condiciones que esos mismos gastos son igualmente indebidos en una sociedad operativa, como es el caso una empresa de asesoría,<sup>180</sup> porque nuestra ley solamente acepta este tipo de gastos en casos excepcionales, por ejemplo, cuando los automóviles son dedicados a ser arrendados a terceros.

---

<sup>178</sup> Ver sobre el particular, Boloña Kelly (2010) pp. 75-76.

<sup>179</sup> Respecto de los automóviles el artículo 33 N° 1 letra f) de la Ley sobre Impuesto a la Renta fue interpretado en extenso en las circulares N° 17, de 1993 y N° 42, de 1990 y en el Oficio SII N° 2.117, de 2010.

<sup>180</sup> Hace pocos años se presentó un bullado caso en el que se presentaban rebajas de los gastos de automóviles de lujo en una sociedad dedicada a las asesorías, que no había sido objeto de fiscalizaciones hasta las denuncias públicas del mismo. Ver Qué Pasa (2013) y Cambio 21 (2013).

Otro ejemplo de este error lo observamos en uno de los más débiles pilares que soportaban la reforma de 2014, a saber, el propósito de poner “freno al abuso en las compras con facturas que realizan las empresas en Supermercados [sic] y comercios similares”,<sup>181</sup> lo que se traducía, en el proyecto original, en una normativa que prácticamente prohibía a las empresas abastecerse de cualquier producto de oficina en un supermercado. Esta propuesta tenía varios problemas, por un lado, era completamente innecesaria, debido a que el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta no permite deducir de la renta líquida imponible gastos que no tengan relación con la actividad de la empresa, sin importar que ellos se respalden con una factura o una boleta y, por otro lado, prácticamente todos los supermercados en Chile son facturadores electrónicos o tienen sistemas computacionales que preparan su contabilidad, por lo que el detalle de sus boletas es lo suficientemente específico como para controlar el contenido de esas compras de las empresas y, además, ellos tienen cajas separadas para la emisión de facturas, lo que hace aún más controlable las compras no relacionadas con la empresa para el caso más específico, en el cual se intente aprovechar el crédito del impuesto al valor agregado de una compra no relacionada con la actividad empresarial.

Por ello, de haber existido datos reales, que desconocemos, respecto de la supuesta masiva evasión de impuestos al realizar, los dueños de las empresas o personas con ellos relacionadas, compras de productos para uso personal, y deducirlas como gastos de las empresas, habríamos estado frente a una falla gravísima en los planes de fiscalización de la administración, porque la información necesaria para controlar semejante problema está disponible para ella, contando, además, con una regulación que se ajusta perfectamente a aquel propósito. Es más, eventualmente, esa rebaja, realizada de forma reiterada, podría llegar a ser calificada como un delito tributario, ya que está perfectamente tipificada en el artículo 97 N° 20, que la Ley N° 19.578 agregó al Código Tributario.

Si bien la regla comentada fue objeto de una modificación, finalmente se agregó al inciso primero del artículo 31 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta una norma que, en definitiva, repite otra de aplicación general sobre aceptación de los gastos deducibles de la renta líquida imponible del impuesto de primera categoría, agregando un límite de 5 unidades tributarias anuales, tras el cual el contribuyente se ve en la necesidad de presentar más declaraciones juradas que, como dijimos, son completamente innecesarias, porque ya existían las normas legales y los medios técnicos para llevar a cabo ese tipo de auditorías.

---

<sup>181</sup> Historia de la Ley N° 20.780, p. 18.

## 4.- UNA NUEVA MIRADA A LOS CASOS EMBLEMÁTICOS EN LOS CUALES SE HA MENCIONADO LA ELUSIÓN

Tras el análisis anterior, debemos analizar los casos que han marcado la discusión en nuestro país respecto de la elusión, con el objetivo de establecer si hemos llegado al punto en que se debate respecto de la violación indirecta de una norma tributaria o si, por el contrario, estamos frente a casos que versan sobre la violación directa de una regla impositiva.

### 4.1 Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. con SII

El caso *Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. con SII*,<sup>182</sup> que definió la elusión como astucia, ha sido ampliamente comentado en nuestro medio,<sup>183</sup> por lo que no nos referiremos a sus detalles. Sin embargo, podemos indicar que el Servicio de Impuestos Internos no utilizó la herramienta que le entrega el artículo 161 N° 10 del Código Tributario para, en aquella época, realizar una investigación administrativa por delito tributario (ahora la misma facultad es llamada recopilación de antecedentes). Lo dicho es muy importante desde el punto de vista probatorio, que suele confundir a los cultores de la realidad económica, porque el expediente administrativo en casos de auditorías solamente tendrá las pruebas acompañadas por el contribuyente, en vista que el Servicio de Impuestos Internos, por regla general, no realiza actividad probatoria alguna, bajo el supuesto<sup>184</sup> que nada debe acreditar.

Lo anterior requiere una breve explicación. El antiguo contencioso-administrativo fiscal era tramitado ante el propio servicio recurrido, el que, evidentemente, no podía ser juez de primera instancia y, además, parte del mismo procedimiento general de reclamaciones.<sup>185</sup> En consecuencia, al carecer de la calidad de parte en el juicio, sobre

---

<sup>182</sup> Ver *Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. con Fisco* (2003): Corte Suprema, 28 de enero de 2003 (casación en el fondo), rol 4.038-01; *Constructora Digua Ltda. con SII* (2001): Corte Suprema, 26 de junio de 2003 (casación en el fondo), rol N° 3.482-200; *Gonzalo Sepúlveda Fernández con SII* (2001): Corte Suprema, 28 de octubre de 2004 (casación en el fondo), rol N° 1.844-2004, entre otras sentencias.

<sup>183</sup> Schultz Figueroa (2012) y Ugalde Prieto y García Escobar (2010).

<sup>184</sup> Se debe tener siempre presente el Mensaje del Ejecutivo sobre la reforma a la justicia tributaria que señaló: “se reconoce al Servicio de Impuestos Internos la calidad de ‘parte’, con derechos, obligaciones y cargas, en todos los procesos que se generen a causa de una reclamación tributaria”. Historia de la Ley N° 20.322, p. 10.

<sup>185</sup> Recién el año 2009, con la promulgación la Ley N° 20.322, “se reconoce al Servicio de Impuestos Internos la calidad de ‘parte’, con derechos, obligaciones y cargas, en todos los

la administración fiscal no recaían cargas procesales, como la de presentar pruebas en esa instancia.<sup>186</sup> Sin embargo, eso no implicaba que no debía acompañar pruebas al procedimiento administrativo cuando alegaba un hecho que no constaba en él, como quedó asentado en todas las sentencias dictadas respecto de la obligación de la administración fiscal de acreditar los desembolsos, gastos o inversiones que servían de base a la presunción de renta que justificaba la correspondiente liquidación de impuestos por justificación de inversiones.<sup>187</sup> Por lo mismo, y tal como lo ha explicado ya de forma reiterada nuestra Corte Suprema,<sup>188</sup> es un error creer que el Servicio de Impuestos Internos está exento de la obligación de acreditar los hechos que no constan en el respectivo procedimiento administrativo o judicial, precisamente cuando es él quien los alega. También debemos recordar que el artículo 21 del Código Tributario, como expusimos en otra oportunidad,<sup>189</sup> se limita a repetir reglas y principios generales sobre prueba, a saber: quien alega algo debe acreditarlo. Así, como el contribuyente es quien declara que su resultado tributario es tal, debe probar su declaración. La prueba se llevará a cabo conforme a las reglas generales (con los documentos que para él sean obligatorios). Pero no dispone aquel artículo una presunción de veracidad de dichos de la administración, menos aún si esos dichos no están sustentados sobre pruebas presentadas en el procedimiento administrativo. Además, el hecho que la administración simplemente efectúe una declaración sin que ella se sustente sobre las pruebas acompañadas en el procedimiento<sup>190</sup> o que no exponga o no explique adecuadamente los motivos que la llevan a tomar una decisión,<sup>191</sup> es contrario a los principios más básicos de un régimen democrático, en el cual se exige la transparencia de los actos de la administración y la responsabilidad de los funcionarios por ellos.

---

procesos que se generen a causa de una reclamación tributaria”. Historia de la Ley N° 20.322, p. 10.

<sup>186</sup> Ver *Peter Schmidt Spinti con Fisco* (2001): Corte Suprema, 23 de enero de 2001 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 1.366-2000, considerando 7°; y *Aurelio Tolosa Riquelme con Fisco* (2000): Corte Suprema, 11 de mayo de 2000 (casación en el fondo), rol N° 4.310-99, considerando 12°.

<sup>187</sup> Flores Durán y Vergara Quezada (2014) pp. 185-204.

<sup>188</sup> Ver las sentencias *Segundo Fuentealba Gómez con SII* (2015): Corte Suprema, 7 de diciembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 29.689-2014; *María del Carmen Larraín Vial con SII* (2015): Corte Suprema, 3 de diciembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 32.330-2014 y *Maderas Cóndor S.A. con SII* (2014): Corte Suprema, 31 de julio de 2012 (casación en el fondo), rol N° 3.088-2010, cita Legal Publishing CL/JUR/1551/2012, 62252.

<sup>189</sup> Vergara Quezada (2015) pp. 156-160.

<sup>190</sup> Como ocurrió en los casos señalados en la nota anterior.

<sup>191</sup> Ver Cordero Vega (2015) pp. 90-92.

Volviendo al caso de *Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. con SII*, resulta poco creíble que las sociedades llegaban a diferentes acuerdos con los arrendatarios, como afirmaba el contribuyente, porque ello habría implicado, por ejemplo, que quien arrendaba una cabaña no tenía la obligación de arrendar los muebles a la otra sociedad, así que perfectamente podrían llevar sus propios muebles o utilizar elementos para acampar en vez de contratar con la otra sociedad. El Servicio de Impuestos Internos podría haber verificado fácilmente si se trataba realmente de dos contratos independientes a través de la facultad que le otorga el artículo 63 del Código Tributario para tomar declaraciones juradas, y haber consultado de esa forma (en sede administrativa) a los clientes de la sociedad. En cambio, en el proceso judicial los únicos testigos del juicio tributario fueron los presentados por la sociedad reclamante, ya que como vimos la administración fiscal no era parte en el procedimiento de reclamo antiguo.

De esta forma, debido a que el único que aportó evidencias al expediente administrativo y al procedimiento judicial en este caso fue el contribuyente, y que el caso se manejó en sede civil, no tenía posibilidades de prosperar la posición de la administración fiscal.

Igualmente, es criticable que las liquidaciones impugnadas partieran de la creencia en el falso principio de presunción de veracidad de los dichos de los funcionarios de la administración,<sup>192</sup> el cual debilita el acto administrativo al dejar de lado el deber de fundamentación.

Es curioso que el Servicio de Impuestos Internos en su interpretación de la nueva normativa antielusiva haga una clara referencia a este caso, creyendo que sentó un criterio jurisprudencial con consecuencias posteriores, de las que no hemos encontrado evidencia alguna, porque no existen resoluciones judiciales posteriores que respaldaran un actuar similar de otros contribuyentes,<sup>193</sup> al indicar la administración fiscal que ahora “quedó sin sustento positivo alguno la doctrina en virtud de la cual la astucia en

---

<sup>192</sup> Ver *Daniela Rita Konow Hott con Fisco* (2013): Corte Suprema, 23 de octubre de 2013 (casación en el fondo), rol N° 844–2013, considerando décimo tercero.

<sup>193</sup> Recordemos que la administración fiscal chilena no cambia con facilidad de criterio, ya que su postura oficial es que los fallos judiciales solamente aplican al caso que resuelven, siguiendo la norma del Código Civil que establece que solamente la ley es generalmente obligatoria, pero ignorando el criterio de la Corte Suprema que ha resuelto que la administración se debe inclinar ante sus interpretaciones. Ver oficios SII N° 608, de 2015; N° 1.418, de 2010 y N° 889, de 2001 y confrontar con *I. Municipalidad de Zapallar con Contraloría General de la República* (2012): Corte Suprema, 3 de julio de 2012 (recurso de protección) rol N° 2.791-2012, considerando séptimo.

el uso de las formas jurídicas podía justificar una vulneración de las normas legales tributarias”.<sup>194</sup>

## 4.2 Coca-Cola Embonor S.A. con SII

Para entender el fallo de la Corte Suprema respecto de este caso, es apropiado tener a la vista la distinción entre las partes expositiva, considerativa y resolutive de una sentencia.<sup>195</sup> Estas dos últimas partes corresponden a los considerandos que normalmente contienen los conceptos llamados *ratio decidendi*, los que presentan los argumentos que fundamentan lo resuelto en la sentencia. Dentro de la parte expositiva, en cambio, podremos encontrar elementos llamados *obiter dicta*, que son considerandos que contienen declaraciones secundarias, que no se utilizan para resolver el asunto sometido al conocimiento del tribunal. Lo dicho, resulta muy útil para explicar lo que pasó en el caso de *Coca-Cola Embonor con SII*.

En este caso, igualmente, es conveniente recordar que el recurso de casación, tanto en el fondo como en la forma, no constituye instancia, por lo que en él no se revisan los hechos y ni siquiera todo el derecho, sino solamente aquellos puntos invocados como causales del recurso<sup>196</sup>. Por ello, la Corte Suprema cuando rechaza un recurso debido a que la causal invocada implica modificar los hechos, bajo ninguna circunstancia está validando el contenido de la sentencia recurrida.

Dicho lo anterior, podemos ver con mayor claridad que la decisión de la Corte Suprema en el caso comentado se fundamenta sobre lo dicho en los considerandos décimo al duodécimo de la sentencia del 23 de julio de 2013, que podemos reducir a que el recurso intentaba modificar los hechos fijados por los tribunales de instancia, lo que impedía que fuese aceptado. Por lo mismo, las referencias a lo que ocurrió en el juicio y a las menciones hechas por la Corte de Apelaciones y el Tribunal Tributario y Aduanero de Arica sobre la legítima razón de negocios de los considerandos anteriores son *obiter dicta*, pues aún ante el supuesto que la Corte Suprema no las compartiera, el recurso había sido mal formulado, por lo que solamente le quedaba rechazarlo.

---

<sup>194</sup> Circular SII N° 65, de 2015, p. 12.

<sup>195</sup> Casarino Viterbo (2010) Tomo III, pp. 97-105.

<sup>196</sup> Mosquera Ruiz y Maturana Miquel (2013) pp. 238-240.

Entonces, no encontramos en la sentencia de la Corte Suprema<sup>197</sup> un criterio respecto de la elusión, como se podría llegar a creer en una lectura del caso que no tenga en cuenta las estrictas reglas procesales de la casación<sup>198</sup>.

Ahora, respecto de las sentencias de la Corte de Apelaciones de Arica<sup>199</sup> y del tribunal de primera instancia<sup>200</sup>, podemos decir que ellas se pronunciaron respecto de materias que no habían sido sometidas a su conocimiento, es decir, fallaron *ultra petita*, porque el caso era mucho más simple de lo que parece: por un lado, se discutía la acreditación del uso de los recursos obtenidos de un préstamo; por otro lado, se debatía si el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta exige para rebajar los intereses como gastos en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría que los recursos produzcan rentas afectas a ese tributo, o que sea potencial la producción de dichas rentas<sup>201</sup>.

De esta manera, ni la administración tributaria ni el contribuyente litigaban respecto de las normas sobre las reorganizaciones empresariales, y menos aún sobre la legítima razón de negocios, entre otros motivos, porque el caso no se trataba de una reorganización empresarial, porque no existía relocalización de activos dentro de un

---

<sup>197</sup> *Coca-Cola Embonor S.A. con SII* (2012): Corte Suprema, 23 de julio de 2013 (apelación), rol N° 5.118-2012.

<sup>198</sup> Creemos que no se puede estimar que existe una validación tácita de lo resuelto por los tribunales de instancia, como lo han sostenido algunos autores. Barreda Larrea (2014) pp. 261-284.

<sup>199</sup> *Coca-Cola Embonor S.A. con SII* (2012): Corte de Apelaciones de Arica, 6 de junio de 2012 (apelación), rol N° 3-2012.

<sup>200</sup> *Coca-Cola Embonor S.A. con SII* (2011): Tribunal Tributario y Aduanero de Arica y Parinacota, 3 de abril de 2012 (reclamo tributario) RIT GR-010-00003-2011, cita Legal Publishing CL/JUR/1562/2012.

<sup>201</sup> Debido a que se compraron acciones con esos recursos (que pasaron por varias sociedades) y, a la fecha de los hechos ellas podían tributar bajo el régimen general o con el impuesto de primera categoría en carácter de único, que era el resabio del antiguo impuesto a las ganancias de capital, el rebajar los intereses de los recursos obtenidos para adquirir las acciones, podía ser la prueba que ellas habían sido adquiridas para ser enajenadas, por lo que la venta de ellas quedaría sujeta al régimen general. Ver Flores Durán y Vergara Quezada (2014) pp. 8-10 y 48-56. Este problema fue resuelto por el SII en la Circular N° 68, de 2010.

grupo económico sin ocasionar tributos. Por lo mismo, en el caso nada había sido tasado por el Servicio de Impuestos Internos<sup>202</sup>.

Es necesario recordar que la legítima razón de negocios es una restricción de la facultad de tasación del artículo 64 del Código Tributario, que en su inciso quinto dispone que no se aplicará la tasación en el aporte, “total o parcial, de activos de cualquier clase, incorporales, que resulte de otros procesos de reorganización de grupos empresariales, que obedezcan a una legítima razón de negocios, en que subsista la empresa aportante, sea ésta, individual, societaria, o contribuyente del N° 1 del artículo 58 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que impliquen un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad y que no originen flujos efectivos de dinero para el aportante, siempre que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante. Dichos valores deberán asignarse en la respectiva junta de accionistas, o escritura pública de constitución o modificación de la sociedad tratándose de sociedades de personas”.

El artículo anterior tiene su origen de una indicación del Ejecutivo al proyecto que tuvo como resultado la Ley N° 19.705, la indicación buscaba proporcionar seguridad jurídica al permitir no realizar una utilidad en el momento del aporte, manteniendo registrado el costo tributario, de manera de diferir el resultado (ganancia o pérdida). Al respecto, dijo el representante del Ejecutivo:

*“[C]ada vez se hace más frecuente la necesidad de reorganizarse que tienen las sociedades anónimas, sociedades de personas y en general las empresas, constituidas en Chile, por razones legítimas de negocios. En estas circunstancias, lo normal es que tanto en una división, fusión o cualquier otro proceso de reorganización, en que se aportan en forma total o parcial los activos de cualquier clase, subsistiendo la aportante, no se busca realizar una utilidad, sino que una nueva estructura empresarial para enfrentar los problemas que se generan de la dinámica actual de la economía.*

*En este evento, lo natural es que los activos se aporten a valores de libro, e incluso tributario, de manera que la utilidad que pueda generar la transferencia de esos activos se realizará efectivamente cuando los enajene a su vez la sociedad receptora.*

---

<sup>202</sup> En este caso se ha tendido a creer que la organización de los asuntos del grupo, que adquirió una planta embotelladora, era una reorganización, en condiciones que el SII ni siquiera cuestionó la estructura del grupo.

*No obstante, el artículo 64 del Código Tributario entrega una facultad al Servicio de Impuestos Internos para tasar los citados valores cuando ellos sean inferiores a los corrientes en plaza -los que básicamente son valores comerciales-, con lo cual puede gravarse una utilidad no realizada, o bien, que nunca se realice.*

*Como esta normativa significa mantener una situación de incertidumbre en el resultado de una reorganización -lo cual entraba una fluida y oportuna adecuación organizativa-, el propio Servicio de Impuestos Internos dictó la Circular N° 68, del año 1996, por la cual interpretó la norma legal descrita en el párrafo anterior, procurando el mismo efecto de la indicación que ahora se formula, al señalar que los valores contables o tributarios de los aportes deben considerarse como los corrientes en plaza para los fines del artículo 64 del Código Tributario, con lo cual la tasación no procede en esa oportunidad.*

*Ahora bien, como parece más conveniente dar absoluta certeza al régimen tributario aplicable en estos casos, el Gobierno propone incorporar en el mismo Código Tributario el procedimiento descrito, agregando dentro de las empresas a las agencias o sucursales de sociedades extranjeras y dejando incorporados en la norma a los activos aportados de cualquier clase, ya que, tanto en uno como en el otro caso, no se aprecian razones conceptuales o de control para mantener esta limitación.<sup>203</sup>*

Como vemos, es claro que la legítima razón de negocios restringe las facultades de tasación del Servicio de Impuestos Internos ante operaciones en las que algún activo cambia de propietario, y en el caso comentado, no se impugna el resultado de la adquisición de las sociedades o de las plantas embotelladoras, sino que la discusión se centra en el efecto del financiamiento obtenido para comprarlas, el pago del interés, y su relación con futuras rentas afectas al impuesto de primera categoría. Usar esta regla específica como si fuera una norma genérica es una violación de las normas más básicas del derecho<sup>204</sup>, de hecho, es un error tan evidente como lo sería el rechazar el crédito fiscal del impuesto al valor agregado por estimar que no se cumplen los supuestos del principio de plena competencia de los precios de transferencia, pero a pesar de ello, es uno de los errores más recurrentes el invocar la razón de negocios en casos que nada tienen que ver con la tasación en reorganizaciones empresariales<sup>205</sup>.

---

<sup>203</sup> Historia de la Ley N° 19.705, pp. 419-420.

<sup>204</sup> La Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos está muy consciente de este principio del derecho, como observamos en el Oficio N° 1.918, de 2015.

<sup>205</sup> Ver, por ejemplo, *Inversiones Mejillones S.A. con SII* (2014): Corte de Apelaciones de Santiago, 12 de mayo de 2014 (apelación), rol N° 782-2014, voto disidente; e *Inmobiliaria Las*

En conclusión, los tribunales de instancia agregaron argumentos que nada tenían que ver con los hechos o con el derecho discutido entre la administración fiscal y el contribuyente en este caso.

### 4.3 Venta de las acciones de las sociedades Muñoz

Como vimos al inicio, quienes se han dedicado a estudiar la esencia de la elusión la definen como la violación indirecta de la ley fiscal. Así entendida, si no se cumplen los requisitos legales, estamos ante una violación directa de la norma, por lo mismo, no presenciaremos un caso de elusión. Este es el problema que presentan los fallos que ahora comentamos.

En las sentencias dictadas en los casos de la venta de las sociedades familiares Mayorista Muñoz Hermanos S.A. y Minorista Muñoz Hermanos S.A. la Corte Suprema nos entregó una posición bastante más sofisticada de elusión que aquella que, años atrás, elaboró en el caso Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A., en el cual dijo que elusión “consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente”;<sup>206</sup> en los casos de los hermanos Muñoz, nuestro máximo tribunal parte de los trabajos de los profesores Pedro Massone Parodi, Rodrigo Ugalde Prieto y Jaime García Escobar, y mantiene, por un lado, la afirmación que la elusión no es necesariamente ilícita y, además, señala en estos casos<sup>207</sup> que “la elusión tributaria, sin consistir necesariamente en un ilícito, evita el impuesto que, por la vía usual del desarrollo de la actividad, le habría correspondido, objetivo para el que utiliza formas jurídicas inusuales o anómalas”.

Como adelantamos, el problema que presentan estos casos es que ni siquiera se cumplía con la letra de la ley, por lo que ellos, desde el punto de vista doctrinal, no

---

*Pataguas S.A. con SII* (2014): Corte de Apelaciones de Santiago, 22 de julio de 2014 (apelación) rol N° 7.682-2013, considerando tercero.

<sup>206</sup> *Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. con Fisco* (2003): Corte Suprema, 28 de enero de 2003 (casación en el fondo), rol N° 4.038-2001, considerando 18.

<sup>207</sup> *Pablo Andrés Gajardo Muñoz con SII* (2015): Corte Suprema (casación en el fondo) rol N° 25.915-2014, cita Legal Publishing CL/JUR/4207/2015; 99241; *Laura Muñoz Aramayona con SII* (2015): Corte Suprema, 27 de julio de 2015 (casación en el fondo) rol N° 22.382-2014, cita Legal Publishing CL/JUR/4206/2015; 99240; *Carlos Gustavo Gajardo Muñoz con SII* (2015): Corte Suprema, 27 de julio de 2015 (casación en el fondo) rol N° 29.358-2014, cita Legal Publishing CL/JUR/4208/2015; 99243; y *María Paulina Gajardo Muñoz con SII* (2015): Corte Suprema, 27 de julio de 2015 (casación en el fondo) rol N° 17.586-2014, cita Legal Publishing CL/JUR/4205/2015; 99239.

califican como casos de elusión en los cuales, como vimos al inicio, se debe cumplir al menos con los requisitos establecidos en la norma, lo que no ocurría en estos casos. De hecho, como antes señalamos, la propia Corte Suprema establece en todas las sentencias de los casos Muñoz que “a pesar de haberse determinado como un hecho a probar si el reclamante se encontraba obligado a declarar renta efectiva determinada mediante contabilidad completa al incorporarse al régimen del artículo 14 bis de la Ley de Impuesto a la Renta -cuestión que implicaba demostrar que ejercía el comercio en ese momento y no al inicio de actividades como sostiene erradamente el recurrente-, lo cierto es que no se estableció tal presupuesto fáctico, de manera que es acertada la conclusión jurídica de los jueces del grado en orden a la calificación del giro del reclamante en el numeral segundo del artículo 20 de la mencionada ley y, con ello, la conclusión de no estar obligado a llevar contabilidad completa para determinar la renta efectiva, al tenor de lo previsto en el artículo 68 de esa ley”,<sup>208</sup> por ello, estamos simplemente ante casos en los cuales no se analizó apropiadamente el artículo 14 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta por parte de quienes planificaron la operación.

Si bien estos casos presentan un desarrollo de la jurisprudencia positivo, el problema que pueden presentar es que lectores menos atentos creen que, efectivamente, la diferencia entre la elusión lícita e ilícita está en que la elusión ilícita viola la letra de la ley, en cambio la elusión lícita se conforma con ella, lo cual parece un error. Ello, sin perjuicio que la distinción que hace la Corte Suprema puede ser valedera, pero en casos en los que se presente el fenómeno de la elusión.

Los fallos anteriores fueron dictados en casos no regidos por la nueva normativa antielusiva genérica, por lo que sus considerandos servirían para reforzar el argumento que las reglas de la Ley N° 20.780 son redundantes y han terminado por establecer que la elusión consiste en la mera puesta en escena en la cual, simplemente, se pone por escrito que se cumple con la letra de la ley, sin que ello ocurra.

Por lo mismo, esta nueva regulación legal, al final del día, parece que solamente tiene por efecto despenalizar el fraude tributario, porque si la elusión consiste en simular actos jurídicos, y el abuso del derecho y el fraude a la ley fueron expresamente excluidos de la normativa, lo que en ella queda es una definición tan amplia de abuso, que luego es restringida por la tipicidad del hecho gravado, que solamente es posible concluir que en ella se comprende el fraude tributario, incluso el más burdo, y como nuestro sistema jurídico no tolera contemplar dos sanciones para un mismo hecho, la

---

<sup>208</sup> *Pablo Andrés Gajardo Muñoz con SII* (2015): Corte Suprema (casación en el fondo) rol N° 25.915-2014, cita Legal Publishing CL/JUR/4207/2015; 99241, considerando séptimo.

nueva regulación deroga tácitamente gran parte del artículo 97 N° 4 del Código Tributario.<sup>209</sup>

#### 4.4 Caso Depósitos Convenidos Keymarket

Este caso incluye una serie de causas judiciales originadas por hechos, para estos efectos, sin diferencias relevantes, por lo mismo, no requieren análisis separados.<sup>210</sup> Sin embargo, debemos hacer presente que la primera de ellas en ser resuelta, pero que mencionaremos al final, fue fallada sin hacer referencia alguna a la elusión por parte de nuestra Corte Suprema.

Al examinar las sentencias de nuestro máximo tribunal, podemos ver que se trataba de sociedades relacionadas con un grupo familiar que controlaba una cadena de supermercados. En dichas sociedades fueron contratados miembros de la familia controladora. Un tiempo después, cada una de estas sociedades realiza depósitos convenidos con esos trabajadores que están relacionados con los controladores por montos muy elevados.

Lo interesante del caso es que los depósitos convenidos están contemplados en leyes de fomento, que buscan, precisamente, que las cuentas de capitalización individual, con las cuales se financian las pensiones de los respectivos trabajadores, se vean incrementadas.

Si examinamos la regulación aplicable, podremos ver que los montos pagados a las administradoras de fondos de pensiones no se consideran en la base imponible del trabajador correspondiente al período en el que se pagan. Ello, debido a que esos

---

<sup>209</sup> Como lo explicó la profesora Olga Feliú de Ortúzar en la charla de la IFA del día 30 de septiembre de 2015.

<sup>210</sup> Entre otras, son las causas *Supermercado Cañete Limitada con SII* (2015) Corte Suprema, 14 de septiembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 23.492-2014; *Comercial Colón Ltda. con SII* (2015): Corte Suprema, 14 de septiembre (casación en el fondo), rol N° 23.493-2014, *Comercial Laja Ltda. con SII* (2015): Corte Suprema, 14 de septiembre (casación en el fondo), rol N° 31.957-2014; *Supermercados Big Key Ltda. con SII* (2015): Corte Suprema, 14 de septiembre (casación en el fondo), rol N° 31.983-2014; *Comercial Maipú Ltda. con SII* (2015): Corte Suprema, 14 de septiembre (casación en el fondo), rol N° 31.985-2014; *Comercial Key Ltda. con SII* (2015): Corte Suprema, 14 de septiembre (casación en el fondo), rol N° 32.114-2014; *Comercial Salas Ltda. con SII* (2015): Corte Suprema, 14 de septiembre (casación en el fondo), rol N° 32.116-2014; *Estacionamientos Servicios Y Construcciones Gavacam Ltda. con SII* (2015): Corte Suprema, 14 de septiembre (casación en el fondo), rol N° 32.120-2014.

montos tributarán con el impuesto de segunda categoría bajo la forma de pensiones cuando sean percibidos en el futuro.

Es destacable que solamente los aportes que los empleadores efectúen a los planes de ahorro previsional voluntario colectivo son considerados expresamente por la ley como gasto necesario para producir la renta de aquéllos,<sup>211</sup> sin que existiera una regla expresa para los depósitos convenidos.

Entonces, si no existía una regla expresa ¿qué norma regulaba el pago? Eso mismo fue objeto de un pronunciamiento del Servicio de Impuestos Internos<sup>212</sup> que, en esencia, indicó que aplicaban las reglas generales para poder rebajar los gastos en la determinación de la renta de la primera categoría.

La Corte Suprema estimó que se había infringido el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta porque, si bien se acreditó que la empresa se obligó a efectuar el depósito convenido, ello “resulta claramente insuficiente para llevar esa obligatoriedad al plano tributario, pues ello requería demostrar su relación con la generación de las rentas de la sociedad”<sup>213</sup>. De esta forma, en estos casos se aplicó una regla específica para resolver las causas, el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y la relación que debe existir entre gastos y la posibilidad de generar ingresos afectos al mismo régimen. Nuevamente, entonces, no estamos propiamente ante un caso de elusión, porque existe una regla, si bien una tan ambigua como lo es el artículo 31 de la mencionada ley, que en la jurisprudencia administrativa parece, a estas alturas, ser un concepto jurídico indeterminado, pero es, al final del día, una regla expresa aplicable al caso, la cual se considera directamente infringida, por lo mismo, no existe una violación indirecta de norma alguna.

Debemos hacer notar que de forma previa la Corte Suprema se había pronunciado respecto de una de las primeras causas relacionadas con este grupo de contribuyentes. De esta manera, es posible examinar que en la sentencia *Comercial Caracol Limitada con SII* no existió un pronunciamiento respecto de la elusión, y la causa se resolvió en contra del contribuyente porque la Corte de Apelaciones de Concepción consideró que no estaba acreditada la relación laboral entre la empresa y el beneficiario del depósito convenido. En la misma sentencia, la Corte Suprema aclaró que las referencias del

---

<sup>211</sup> D.L. N° 3.500 artículo 20 L letra b) inciso 4°.

<sup>212</sup> Oficio N° 3.007, de 1996.

<sup>213</sup> *Supermercado Cañete Limitada con SII* (2015): Corte Suprema, 14 de septiembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 23.492-2014, considerando sexto.

tribunal de apelación a la legítima razón de negocios eran *obiter dicta*, por lo que si bien aquella institución era inaplicable fuera de su ámbito, a saber, la tasación, este error no afectaba lo resuelto por el tribunal de segunda instancia, porque la *ratio decidendi* era la mencionada falta de acreditación de la relación laboral.<sup>214</sup>

## 5.- CONCLUSIONES

Hemos definido la elusión, en su concepción esencial, como una infracción indirecta a la ley tributaria. Es decir, la elusión consiste en quebrantar los propósitos de la norma fiscal pero no su letra. Pero los fines buscados por el legislador e infringidos por el contribuyente, deben ser probados, tal como lo exige el artículo 19 del Código Civil que solamente admite el recurso al espíritu de la ley demostrable empíricamente. Luego, para precisar los aspectos técnicos de la institución, examinamos brevemente los elementos que componen la elusión. Así, indicamos que ella demandará esclarecer la intención exclusiva de eludir tributos en una operación determinada, mediante el uso de procedimientos anormales, obteniendo un efecto abrumadoramente tributario. Vimos que esto exige una labor probatoria y argumentativa bastante sofisticada y rigurosa.

Al definir elusión, pudimos estudiar una serie de errores que influyen sobre el legislador al considerar como elusivas, por ejemplo, las leyes de fomento. Estas concepciones segadas llevan a tomar medidas equivocadas, como se comprobó al examinar varios casos.

Considerando lo anterior, es posible concluir que en muy poco tiempo nuestra Corte Suprema ha recorrido bastante camino, si consideramos la simpleza de la primera aproximación de nuestro máximo tribunal al concepto de elusión, y la sofisticación que el mismo ha tenido en las recientes sentencias que exponen de mejor forma el fenómeno. Sin embargo, en los casos respecto de los cuales se ha pronunciado nuestro máximo tribunal, desde el primero y más simple hasta los últimos y más complejos, aún no han sido analizados todos los matices del problema, sea porque la administración fiscal equivocó su accionar o no presentó prueba alguna de lo que alegaba, sea porque el recurso de casación fue mal planteado por el contribuyente, lo que impidió a la Corte Suprema pronunciarse del fondo del asunto, sea porque en las causas ha existido una infracción directa de una norma que habría permitido decidir la controversia, en el mismo sentido que se hizo, pero sin pronunciarse sobre la elusión.

---

<sup>214</sup> *Comercial Caracol Limitada con SII* (2014): Corte Suprema, 30 de diciembre de 2014 (casación en el fondo), rol N° 5.566-2014.

Si bien el concepto de elusión ha sido objeto de discusiones judiciales cada vez más intensas, el mismo aún no ha llegado a un punto en el cual se la discusión se centre en la violación indirecta de las normas tributarias, y en los propósitos empíricamente comprobables del legislador, es decir, aún no se ha discutido que en un caso la operación realizada por el contribuyente se conforme con la letra de la ley, pero, de examinar el espíritu de la ley demostrado empíricamente en el proceso, conforme lo ordena el artículo 19 del Código Civil, se pueda detectar que existe una infracción a los fines buscados por el legislador al crear una norma, por lo que se le está dando una utilización a las reglas invocadas que, en vista de aquellos propósitos, puede ser calificada de anormal.

La discusión avanza hacia el camino previamente recorrido por los demás países, y los elementos que la Corte Suprema va considerando para definir la institución se dirigen por el camino correcto, pero será cada vez más relevante que las partes en conflicto en los casos que se discuta la existencia de elusión preparen sus argumentos recurriendo a la metodología jurídica, que en nuestro país está contemplada expresamente en el Código Civil, el cual proporciona herramientas adecuadas para poder resolver correctamente gran parte de los problemas que previsiblemente surgirán, las cuales permiten acreditar cuál es el espíritu de la ley, ya que el mismo permite desentrañar los reales propósitos y fines que se tuvieron a la vista al establecer una determinada regulación.

## 6.- BIBLIOGRAFÍA:

Adonnino, Pietro (2003): “La planificación fiscal internacional”, en Uckmar, Victor (coord.) *Curso de derecho tributario internacional* (Bogotá, Temis) Tomo I.

Aguilera, Alberto; Rojas, Luis y Valdés, Mario (1969): *Manual de la ley de impuesto a la renta* (Santiago, Prensa Latinoamericana).

Arnold, Brian y Ault, Hugh (2010): *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis* (Londres, Kluwer Law International).

Barreda Larrea, Francisco Javier (2014): “Legítima razón de negocios y juicio de Coca-Cola Embonor S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, en *Revista de Estudios Tributarios*, de la Universidad de Chile, N° 10: pp. 261-284.

Bermúdez Soto, Jorge (2014): *Derecho administrativo general* (Santiago, 3ª ed., Legal Publishing - Thomson Reuters).

Boloña Kelly, Germán (2010): *Organización administrativa* (Santiago, 2ª ed., Legal Publishing).

Cambio 21 (2013). “Impuestos Internos confirmó que inició una investigación al hijo de Bachelet”. Disponible en <<http://www.cambio21.cl/cambio21/site/artic/20130530/pags/20130530091450.html>> [fecha de consulta: 15 de enero de 2015].

Carvalho Hederra, Sergio (1959): *Manual de legislación tributaria* (Santiago, Editorial Universitaria).

Casarino Viterbo, Mario (2010): *Manual de derecho procesal* (Santiago, 6ª ed. Editorial Jurídica de Chile).

Cea Egaña, José Luis (2012): *Derecho constitucional chileno* (Santiago, 2ª ed., Ediciones UC), Tomo II.

Chacón, Jacinto (1868): *Estudio comparado del Código Civil chileno* (Valparaíso, Imprenta del Mercurio).

Claro Solar, Luis (1898): *Explicaciones de derecho civil chileno y comparado. De las personas* (Santiago, 1ª edición, Establecimiento Poligráfico Roma) Tomo primero.

Cordero Vega, Luis (2015): *Lecciones de derecho administrativo* (Santiago, Thomson Reuters-La Ley).

Corral Talciani, Hernán (2012): *La “cláusula penal”. Función y eficiencia del contrato penal en el derecho chileno* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Del Vecchio, Giorgio y Recasens Siches, Luis (1946): *Filosofía del derecho* (México, Unión Tipográfica Ed. Hispano-Americana).

Escárte Díaz, Daniela; Muñoz Paredes, Karin; Catalán Villaroel, Juan y Herrera Parra, Pablo (2015): “Regímenes especiales de tributación para micro, pequeñas y medianas empresas”, en: Mánquez Hata, Manuel y Aedo Araya, Sandra (coord.) *Reforma tributaria. Filosofía, objetivo y principales cambios introducidos por la Ley N° 20.780 al sistema de impuestos en Chile* (Santiago, Thomson Reuters).

Flores Durán, Gloria y Vergara Quezada, Gonzalo (2014): *Desafíos en tiempos de reformas tributarias. Fundamentos, objetivos y control* (Santiago, Thomson Reuters).

Gotlib, Gabriel (2005): *Vicios y mitos de la interpretación tributaria* (Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma).

Guzmán Brito, Alejandro (2007): *Las reglas del “Código Civil” de Chile sobre interpretación de las leyes* (Santiago, Lexis Nexis).

Jorquera Lorca, René y Castellón Covarrubias, Raúl (dir.) (1999): *Jurisprudencia tributaria 1995-1996* (Santiago, Editorial Jurídica Congreso).

La Nación (2010). “Un abuso profesional”. Disponible en: <<http://www.lanacion.cl/un-abuso-profesional/noticias/2010-02-06/185900.html>> [fecha de consulta: 24 de agosto de 2014].

León Hurtado, Avelino (1991): *La voluntad y la capacidad en los actos jurídicos* (Santiago 4ª edición, Editorial Jurídica de Chile).

Likhovski, Assaf (2007): “Tax Law and Public Opinion: Explaining IRC v Duke of Westminster”, en: Tiley, John (edit.), *Studies in the History of Tax Law* (Oxford, Hart Publishing) Vol. 2.

McMahon Jr., Martin (2002): “Economic substance, purposive activity, and corporate tax shelters”, *Tax Notes*, Vol. 94, Nº 8.

Mosquera Ruiz, Mario y Maturana Miquel, Cristián (2013): *Los recursos procesales* (Santiago, 2ª ed. Editorial Jurídica de Chile).

Olivier Calderón, Guillermo (2007): “La aplicabilidad de la agravante de uso o porte de armas en el delito de robo con violencia o intimidación en las personas. comentario a un fallo”, en *Revista de Derecho*, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Vol. XXVIII.

Qué Pasa (2013). “Los negocios de Dávalos Bachelet”. Disponible en <<http://www.quepasa.cl/articulo/politica/2013/01/19-10894-9-los-negocios-de-davalos-bachelet.shtml>> [fecha de consulta: 15 de enero de 2015].

Rodríguez Collao, Luis (1987): “Bases para distinguir entre infracciones criminales y administrativas”, en *Revista de Derecho UCV*, Nº 11.

Rosenblatt, Paulo (2015): *General Anti-avoidance Rules for Mayor Developing Countries* (Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International).

Schmölders, Günter y Duberge, Jean (1965): *Problemas de psicología financiera* (Madrid, trad. de la edición alemana de José María Martín Oviedo, Editorial de Derecho Financiero).

Schultz Figueroa, Robert (2012): *Elusión tributaria desde el punto de vista de la legislación extranjera* (Santiago, tesis Facultad de Derecho Universidad de Chile).

Servicio de Impuestos Internos (2014). “Presentan denuncia por evasión tributaria contra ex controladores de Johnson’s”. Disponible en <<http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2014/060514noti01rr.htm>> [fecha de consulta: 15 de enero de 2015].

Servicio de Impuestos Internos (S/Fa) “Concurso real de delitos - facturas falsas – determinación de la pena – querrela – cuarto juzgado del crimen de san miguel – sentencia condenatoria”. Disponible en <[http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2005/fallos\\_materia\\_penal/jj2038.htm](http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2005/fallos_materia_penal/jj2038.htm)> [fecha de consulta: 15 de enero de 2015].

Streeter Prieto, Jorge (1967): “La interpretación de la ley tributaria”, en: *Revista de Derecho Económico*, Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, números 21 y 22.

Surrey, Stanley y McDaniel, Paul (1985): *Tax Expenditures* (Cambridge, Harvard University Press).

Taveira Torres, Heleno (2008): *Derecho tributario y derecho privado. Autonomía privada, simulación y elusión tributaria* (Madrid, Marcial Pons).

Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime (2010): *Elusión, planificación y evasión tributaria* (Santiago, 4ª edición, Legal Publishing).

Ugas Canelo, Luis (1965): *El Código Tributario. Sus normas complementarias y jurisprudencia* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Vergara Hernández, Samuel (2010): “Tasación fiscal como medida antielusión o antievasión”, *Revista de Estudios Tributarios*, Universidad de Chile, N° 2.

Vergara Quezada, Gonzalo (2015): “Análisis crítico de la norma antielusiva genérica de la Ley N° 20.780”, en *Revista de Estudios Tributarios Universidad de Chile*, N° 12.

Von Ihering, Rudolph (2015): *Jurisprudencia en broma y en serio* (Madrid, trad. de la 3ª ed. alemana de Román Riaza, Reus).

Wahn Pleitez, Werner Raphael (2011): “Elusión tributaria y normas antielusivas: su tratamiento en el derecho comparado, algunas conclusiones al respecto”, *Revista de Estudios Tributarios Universidad de Chile*, N° 5.