

ANÁLISIS CRÍTICO DE LA NORMA ANTIELUSIVA GENÉRICA DE LA LEY N° 20.780

Gonzalo Vergara Quezada

Máster en Derecho con mención en Derecho Tributario
Licenciado en Ciencias Jurídicas.
Gerente legal tributario en
MánquezHatta Consultores Tributarios
Colaborador CET UChile



RESUMEN

El presente artículo efectúa un análisis crítico de la normativa antielusiva genérica introducida en el Código Tributario por la Ley N° 20.780,¹²⁴ teniendo en cuenta que dicha regulación tiene como referente a la declaración de fraude tributario española introducida en 1963 y sus posteriores modificaciones, la cual, a su vez, hunde sus raíces¹²⁵ hasta la Ordenanza Tributaria del Imperio Alemán de 1919.

Debido a que el proyecto de ley titulado *Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta, e introduce diversos ajustes, en el sistema tributario*¹²⁶, toma partes aisladas de las reglas foráneas antes mencionadas, es necesario confrontar sus artículos con los principios y reglas generales de nuestro sistema jurídico, que tiene diferencias muy importantes con aquellos que han inspirado el legislador local.

¹²⁴ Publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre de 2014.

¹²⁵ Sobre el origen de la norma española en la legislación alemana ver Palao Taboada, Carlos (2009): *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal* (Valladolid, Lex Nova) pp. 21-33 y 147-174.

¹²⁶ Boletín 9.290-05, presentado por el Ejecutivo el 2 de abril de 2014.

Como veremos en el presente artículo, las normas extranjeras que sirvieron de referente a la regulación antielusiva contemplada en la Ley N° 20.780 fueron pensadas para solucionar problemas inexistentes en nuestro medio, por lo que analizaremos la falta de coherencia sistémica entre la nueva regulación antielusiva genérica y nuestro ordenamiento jurídico, con el fin de hacer presente las dificultades que, previsiblemente, enfrentarán los jueces, la Administración fiscal y los contribuyentes en su aplicación.

Se comparte la necesidad de la implementación de una acción destinada a atacar el abuso del derecho en materia tributaria, pero se estima que dicha normativa debería ser apropiadamente adaptada a nuestra institucionalidad para evitar que cause más conflictos que los que pueda remediar.

1.- ÁMBITO DE ESTE ESTUDIO

Antes se ha hecho presente¹²⁷ la incoherencia con la cual nuestro país ha importado instituciones jurídicas foráneas, lo que ha sido particularmente grave en el derecho administrativo, que regula gran parte de la actividad de nuestro Servicio de Impuestos Internos. La ley N° 20.780, que tuvo su origen en el proyecto titulado *Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta, e introduce diversos ajustes, en el sistema tributario*¹²⁸, ciertamente deberá enfrentar el problema de falta de coherencia entre la norma importada y el sistema receptor, debido a que el concepto de elusión y abuso que la regulación española tomó del derecho alemán, se desarrolló en un contexto histórico y normativo que tiene muy poco que ver con el nuestro y, además, la Ley N° 20.780 modificó la esencia de la norma foránea, a saber, la definición de abuso.

En honor al tiempo, quedará para una publicación posterior la explicación histórica y la comparación detallada de las normas y principios que se analizan, dedicando estas líneas solamente al análisis crítico de la normativa contenida en la Ley N° 20.780 sobre la materia referida.

¹²⁷ Ver Cerda Guzmán, Carolina (2012): “Importación de objetos jurídicos y coherencia del ordenamiento normativo administrativo chileno”, *Revista de Derecho Administrativo*, N° 7: pp. 67-77.

¹²⁸ Boletín 9.290-05.

2.- INTRODUCCIÓN

El proyecto que envió el Ejecutivo el 2 de abril de 2014 al Congreso para reformar el sistema tributario,¹²⁹ incluso con la mejora en el procedimiento producto de la indicación del Gobierno, probablemente nos llevará a reexaminar los fundamentos de nuestro sistema impositivo y retomar antiguas discusiones jurídicas que fueron sabiamente resueltas en otras épocas, como la supletoriedad del “derecho común” en la integración del derecho tributario¹³⁰, la cual ha llevado, generalmente, al Servicio de Impuestos Internos a elaborar interpretaciones acertadas de las reglas impositivas, al integrar los vacíos de las diversas leyes tributarias con lo dispuesto en las reglas que serían aplicables en el evento que el caso específico fuera discutido en una sede diferente a la que corresponde al derecho fiscal¹³¹, por lo que, por ejemplo, la ley y los contratos han sido interpretados siguiendo las reglas del Código Civil.

Sin embargo, como expusimos en otra oportunidad,¹³² algunas veces nuestro Servicio de Impuestos Internos ha recurrido a métodos de interpretación incompletos, que ignoran el espíritu de la ley al no utilizar todos los elementos de interpretación de la ley del Código Civil. Una posible explicación del recurso a métodos imperfectos sería que ellos permiten conseguir fines no previstos por el legislador, lo cual es reprochable jurídicamente, ya que aquella conducta vicia el acto posterior en el cual se aplicará aquella interpretación, porque utiliza una norma para un fin diferente de aquel para el cual fue creada, cayendo en el vicio de desviación de poder. La contracara de la moneda de este tipo de interpretaciones literales es que el contribuyente igualmente las utilice para obtener resultados que, de la misma forma, nunca fueron buscados por nuestro legislador, pero ahora, en contra del interés de erario nacional.

De esta forma, es destacable que las reglas de hermenéutica del Código Civil sirven para delimitar los efectos de la ley tributaria al fijar ciertos límites al actuar de la

¹²⁹ Posteriormente no fue modificado y se aprobó con el texto que se analizó.

¹³⁰ Ver Ugas Canelo, Luis (1965): *El Código Tributario. Sus normas complementarias y jurisprudencia* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 13 y 14.

¹³¹ A modo de ejemplo podemos mencionar los oficios SII N° 187, de 2014; N° 1.347, de 2013; N° 2.048, de 2011; 209, de 2012; 2.049, de 2011, entre otros.

¹³² Para evitar repeticiones nos referimos a Flores Durán, Gloria y Vergara Quezada, Gonzalo (2014): *Desafíos en tiempos de reformas tributarias. Fundamentos objetivos y control* (Santiago, Thomson Reuters) pp. 104-121.

Administración fiscal y del contribuyente, cuando ellos, recurriendo a interpretaciones literales, tratan de buscar perjudicar el legítimo interés del otro, usando las normas tributarias para lograr objetivos que jamás fueron contemplados por el legislador.

Sin embargo, si bien la judicatura puede dejar sin efecto un acto del Servicio de Impuestos Internos si se acredita en juicio que ha sido dictado en desviación del poder que le ha sido entregado,¹³³ en nuestra legislación no existía una acción que permitiera a la Administración fiscal recurrir a un tribunal en casos de fraude a la ley o abuso del derecho.

Como indicamos, el sistema jurídico chileno tiene diferencias sustanciales con aquellos sistemas extranjeros desde los cuales se ha importado la normativa antielusiva genérica, de manera que, como veremos en cada caso, muchas de las reglas extranjeras incorporadas a nuestro Código Tributario son redundantes respecto de normas y principios generales de nuestro derecho, debido a que ellas estaban destinadas en sus sistemas originales a resolver problemas inexistentes en nuestro medio.

Por ello, podremos ver que la nueva regulación antielusiva, a ratos, no dispone nada nuevo, lo cual puede ser una fuente de graves problemas, por que al ser establecidas reglas particulares redundantes respecto de normas y principios generales, será previsible que, como se ha observado previamente, este tipo de normas “*forzosamente extienden el ámbito del intérprete, autorizando a éste, eventualmente, para arribar a una aplicación de la norma distante de los fines pretendidos por el legislador*”¹³⁴ debido a que los intérpretes tienden a buscar un significado que haga útil la regla específica, es decir, tratan de establecer una interpretación en la cual ella deje de ser una mera repetición de otra norma general.

Pasaremos ahora al análisis crítico de las nuevas normas incorporadas al Código Tributario y a la Ley sobre Impuesto a la Renta relativas a la elusión.

¹³³ Flores Durán y Vergara Quezada (2014) pp. 89 y 110-115. Sobre la desviación de poder también consultar *Esva S.A. con I. Municipalidad de Cabildo* (2014): Corte Suprema, 29 de diciembre de 2014 (casación en el fondo). Rol N° 24.615-2014, cita Legal Publishing CL/JUR/9863/2014; 82791.

¹³⁴ Oelckers Camus, Osvaldo *et al.* (1988): *La técnica legislativa ante la elaboración de la ley* (Valparaíso, Centro de Estudios y Asistencia Legislativa / Universidad Católica de Valparaíso) p. 3.

3. LA ACCIÓN DE DECLARACIÓN JUDICIAL DE ABUSO DE LA LEY N° 20.780

El Código Tributario tendrá ocho nuevos artículos regulando la declaración judicial de abuso, a saber: 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 26 bis, 100 bis, 119 y 160 bis, a los que se agrega la regulación incorporada al artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta sobre esta materia. Comentaremos estos artículos en lo que sea más relevante:

El nuevo artículo 4° bis dispone:

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

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

No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imponibles establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos imponibles en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente.

En los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4° ter y 4° quáter.

Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente. Para la determinación del abuso o la simulación deberán seguirse los procedimientos establecidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis.”

Como veremos en detalle, en el artículo se repiten normas generales, lo cual presenta problemas interpretativos que iremos revisando. Respecto del inciso primero en particular, podemos decir que el del legislador, como lo hizo antes de las indicaciones, se basa sobre partes de la norma antielusiva española que busca resolver problemas, ahora llamados por aquel ordenamiento, conflictos en la aplicación de la norma tributaria,¹³⁵ que no son los mismos que se presentan en nuestro ordenamiento debido a que las reglas del Código Civil sobre interpretación de los contratos¹³⁶ hacen irrelevantes las denominaciones que las partes les den a sus acuerdos. Así las cosas, las obligaciones tributarias en Chile siempre han nacido y se han extinguido con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, por lo que existe una repetición de un principio general.

Debemos recordar que nuestra doctrina civil más autorizada ha sido muy clara en indicar la diferencia que existe en la acreditación de los hechos y su calificación,¹³⁷ por lo que no se debe caer en el error de quienes creen en la oposición entre fondo y forma, la cual no pasa de la incomprensión de las reglas sobre prueba de los hechos y sobre la

¹³⁵Otros problemas que intenta resolver la ley española no se presentan en nuestro derecho debido a las reglas específicas de nuestra Ley sobre Impuesto a la Renta y nuestro Código Tributario sobre encargos y acuerdos fiduciarios. Ver sobre la regulación española Linares Gil, Maximino (2004): “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”, *InDret*, Working Paper N° 225; y Rodríguez-Ramos Ladaria, Luis (2010): *Negocios anómalos y figuras afines en el derecho tributario* (Valencia, 1ª edición, Tirant Lo Blanch).

¹³⁶ Ver López Santa María, Jorge (2010): *Los contratos. Parte general* (Santiago, 5ª edición actualizada por Fabián Elorriaga de Bonis, Abeledo Perrot / Legal Publishing) pp. 451-454.

¹³⁷Eso fue explicado en uno de los manuales más influyentes de nuestro medio, desde su primera hasta su última edición. Ver Vodanovic H., Antonio (1939): *Derecho civil. Curso basado en las explicaciones de los profesores de la Universidad de Chile Arturo Alessandri Rodríguez y Manuel Somarriva Undurraga* (Santiago, 1ª edición, Nacimiento) Tomo I, p. 473 y Alessandri R., Arturo.; Somarriva U., Manuel; y Vodanovic H., Antonio. (2011): *Tratado de derecho Civil, partes preliminar y general* (Santiago, séptima edición, Editorial Jurídica de Chile) Tomo II, p. 517. Lo mismo hizo la obra nacional más relevante sobre la voluntad y los actos jurídicos. Ver León Hurtado, Avelino (1991): *La voluntad y la capacidad en los actos jurídicos* (Santiago 4ª edición, Editorial Jurídica de Chile) pp. 43, 67-68 y 91.

calificación de los mismos¹³⁸, por lo que resulta pertinente, además, tener en cuenta la advertencia del destacadísimo autor Fernando Sainz de Bujanda, quien explicó detenidamente que es la ley quien fija los efectos tributarios de los hechos con significación jurídica al establecer el hecho gravado, por lo que el llamado principio de la realidad económica, es un concepto equívoco e inútil¹³⁹.

Es más, siempre el Servicio de Impuestos Internos ha calificado los actos y contratos siguiendo las reglas de interpretación del Código Civil, sin tener en cuenta el nombre que las partes le dan.¹⁴⁰ De esta manera, si seguimos la creencia en el legislador racional,¹⁴¹ que presume que el Congreso conoce el derecho cuando crea una regla, los intérpretes tratarán de buscar un sentido de esta norma en el cual ella no sea inútil, por lo que fácilmente puede terminar siendo utilizada para encubrir el uso de la analogía, y actos que el legislador nunca quiso dejar gravados puedan terminar pagando impuestos.

Un problema importante que plantea este artículo es prescindir de los vicios o defectos de los actos o contratos para establecer la tributación de ellos. En el derecho alemán fue una dificultad importante abordar los vicios de los actos jurídicos,¹⁴² pero ello respondió que la nulidad en ese derecho no requería necesariamente de una declaración judicial¹⁴³, en cambio, en nuestro ordenamiento jurídico los vicios no afectan la

¹³⁸Streeter 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: p. 64.

¹³⁹ Sainz de Bujanda, Fernando (1966): *Hacienda y derecho. Estudios de derecho financiero* (Madrid, Instituto de Estudios Políticos) Tomo IV, pp. 565-611.

¹⁴⁰ Tal como se observa, entre otros, en los oficios del SII N° 67, de 2005; N° 2.557, de 1995 y N° 2.205, de 2000.

¹⁴¹ Ver Quintana Bravo, Fernando (2011): *Interpretación y argumentación jurídica* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 224-227.

¹⁴²Ver sobre el particular ver Kruse, Heinrich Wilhelm (1978): *Derecho tributario alemán* (Madrid, trad. de la 3ª edición alemana de 1973 de Perfecto Yebra Martul-Ortega, Editoriales de Derecho Reunidas) p. 202.

¹⁴³Von Tuhr, Andreas (1948): *Derecho civil. Teoría general del derecho civil alemán* (Buenos Aires, trad. Tito Rava, Depalma) Vol. II¹ pp. 303-313.

tributación de un acto o contrato. De hecho, jamás el Servicio de Impuestos Internos ha estimado que un vicio por sí solo afecte la tributación, tal como claramente lo expresó en la Circular N° 75, de 1997, en la cual señaló que “*por aplicación de los principios generales del derecho, se concluye que mientras la nulidad no sea declarada judicialmente, el acto o contrato produce todos sus efectos legales*” por lo que, mientras un juez no declare la nulidad por sentencia ejecutoriada, la tributación del respectivo acto no se ve afectada. Lo dicho, por lo demás, es coincidente con la opinión mayoritaria de la doctrina¹⁴⁴.

De esta manera, solamente en el caso que la nulidad sea declarada por sentencia firme ella tiene efectos sobre la tributación, y no puede ser de otra manera, ya que todos los efectos se deben retrotraer, incluido el impositivo, pero ello es así no por la voluntad de las partes, sino debido a la necesidad de acatar la resolución de un tribunal. Entonces, cabe preguntarse si esta regla llevará a la Administración a ignorar la decisión de un juez civil cuando éste ordene las restituciones.

La queja respecto de la redundancia de normas generales no es gratuita, sin ir más lejos, uno de los casos históricos de una norma que solamente repite reglas generales es el 21 del Código Tributario.¹⁴⁵ En esencia, este artículo dispone que quien alega algo –el contribuyente es quien presenta su declaración de impuestos– debe probarlo, y está compelido a hacerlo con los documentos que la ley prescriba para ello, cuando esto sea obligatorio, lo cual no se aparta de las reglas generales de la prueba.¹⁴⁶ Luego dice el comentado artículo 21 que solamente ante documentos no fidedignos podrá la Administración determinar impuestos diferentes de los que resulte de los antecedentes y declaraciones, lo cual también es parte de las reglas generales de nuestro derecho, las cuales, no sólo presumen la buena fe, sino que existe una presunción de validez de los actos y contratos¹⁴⁷, por lo que solamente cuando estos documentos no den fe de los hechos que tratan de probar se podría determinar un tributo diferente. El artículo mencionado no regula el resto del procedimiento administrativo, por lo que deben aplicar las reglas generales en todo lo no modificado, de manera que la Administración

¹⁴⁴ Alessandri *et al.* (2011) Tomo II p. 340.

¹⁴⁵ De hecho, así quedó establecido en las actas de la Comisión Revisora del Código Tributario. Ver Babra Lyon, Sebastián (1962): *Teoría de la prueba de las obligaciones tributarias* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 36-37.

¹⁴⁶ Alessandri *et al.* (2011) Tomo II, pp. 409-424.

¹⁴⁷ Alessandri *et al.* (2011) Tomo II, p. 340.

debe requerir las pruebas correspondientes y luego analizarlas en conformidad con las reglas generales, para concluir con un acto debidamente fundamentado¹⁴⁸. Así, al ser redundante esta disposición, ella puede inducir al intérprete a buscar un significado adicional, creyendo que el legislador no obra sin motivo, por lo que debe existir una causa determinante, que ha guiado al legislador para dictar una norma con la que ha querido producir un efecto,¹⁴⁹ por lo que el artículo 21 comentado termina siendo totalmente malinterpretado, creyendo algunos ver en él una exención de la obligación de fundamentar¹⁵⁰ los actos administrativos, que tendría como resultado un procedimiento inconstitucional¹⁵¹; o aún peor, una especie de presunción de veracidad¹⁵² que no puede existir en un sistema democrático en el cual se exige la transparencia de los actos de la Administración y la responsabilidad de los funcionarios por ellos. La creencia en que el Servicio de Impuestos Internos puede efectuar una impugnación sin que deba fundamentarla sobre hechos debidamente acreditados en el procedimiento administrativo o judicial -la que luego debería ser desvirtuada por el contribuyente- desde el punto de vista del derecho procesal, es un retroceso a la época de las ordalías, en el cual el acusado debía purgarse de la

¹⁴⁸ Cordero Vega, Luis (2008): “El procedimiento administrativo: Desarrollo y perspectivas”, en: Pantoja Bauzá, Rolando (cord.) *Derecho administrativo 120 años de cátedra* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 325-355.

¹⁴⁹ Claro Solar, Luis (1931): *Explicaciones de derecho civil chileno y comparado* (Santiago, reimpresión de la primera edición de 1898, Imprenta Cervantes) Vol. 1, Tomo I, p. 126.

¹⁵⁰ Moraga Klenner, Claudio (2010): *Tratado de derecho administrativo. La actividad formal de la administración del Estado* (Santiago, Abeledo Perrot / Legal Publishing) p. 37.

¹⁵¹ Avilés Hernández, Víctor Manuel (2012): “La justicia constitucional y el perfeccionamiento de los procedimientos administrativos y contencioso administrativo”, en: Asociación Chilena de Derecho Constitucional (ed.) *Derechos fundamentales. Libro homenaje al profesor Francisco Cumplido Cereceda* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 41-46.

¹⁵² Así, en ocasiones, se ha creído que la consecuencia de este artículo es que el contribuyente debe desacreditar las alegaciones contenidas en el informe del fiscalizador. *Martini Bodevin Aldo Flavio con Servicio de Impuestos Internos* (2014): Corte Suprema, 11 de agosto de 2014, (casación en el fondo). Rol 7.111-2013, cita Legal Publishing CL/JUR/5359/2014; 73805, considerando 3°.

acusación que le había dirigido su contraparte.¹⁵³ No sólo en un sistema democrático, sino que en cualquier sistema racionalista e igualmente en nuestro derecho administrativo, quien realiza una alegación debe probarla. A esto, se suma que todo acto administrativo debe contener cada uno de sus fundamentos de hecho y derecho, de lo contrario, el acto cae en la arbitrariedad y debe ser invalidado o revocado por la administración o dejado sin efecto por el juez. De esta forma, es importante recordar que una declaración por parte de la Administración fiscal desprovista de los fundamentos de hecho y derecho sobre los cuales se debe sustentar es, esencialmente, una declaración ilegal. Destacados autores han resaltado que *“en toda actuación la Administración Pública debe actuar razonable, proporcionada y legalmente habilitada, por lo que la causa o motivo es un elemento que debe expresarse en toda clase de acto administrativo”*.¹⁵⁴ De la misma manera se ha sostenido que *“frente a la inexistencia o error en los motivos del acto administrativo, en particular de los motivos de hecho, la resolución adolecerá de un vicio o exceso de poder y podrá ser tachada de arbitraria”*¹⁵⁵. Estos principios son fundamentales en nuestro derecho, por lo mismo, son anteriores a la dictación de la Ley N° 19.880, por ello se dijo que *“a fin de precaver la arbitrariedad, se consagra el principio de control sobre los poderes de los órganos, control que procura restablecer la legalidad y da carácter jurídico al arbitrio administrativo”*.¹⁵⁶ Por lo mismo, la Contraloría General de la República ha resuelto que toda facultad discrecional *“debe ejercerse con fundamento racional y ajustarse completamente a la normativa constitucional y legal vigente”*,¹⁵⁷ y que *“el ejercicio de una potestad discrecional, como acontece en la especie, requiere un cuidadoso cumplimiento de la necesidad jurídica en que se encuentra la Administración de motivar sus decisiones, requisito que tiene por objeto asegurar que sus actuaciones no se desvíen del fin considerado por la normativa que confiere tal*

¹⁵³Taruffo, Michele (2010): *Simplemente la verdad. El juez y la construcción de los hechos* (Madrid, trad. del Italiano de Daniela Accatino Scagliotti, Marcial Pons) pp. 15-18.

¹⁵⁴Bermúdez Soto, Jorge (2011): *Derecho administrativo general* (Santiago, 2ª edición, Abeledo Perrot / Thomson Reuters) p. 119.

¹⁵⁵Bermúdez(2011) ídem.

¹⁵⁶ Ver Madariaga Gutiérrez, Mónica (1993): *Seguridad jurídica y administración pública en el siglo XXI* (Santiago, segunda edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile) p. 57.

¹⁵⁷ Ver Moraga Klenner(2010) p. 37.

atribución, que cuenten con un fundamento racional y que estén plenamente ajustadas a la normativa vigente”.¹⁵⁸

Volviendo al comentario del artículo 4° bis, su inciso segundo es igualmente problemático, comienza repitiendo un principio general, el de buena fe, pero luego le da a este principio un significado que, a pesar de las muchas acepciones que podemos encontrar en el derecho,¹⁵⁹ se aleja de lo que entendemos como buena fe, al disponer que “[l]a buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes”. Podemos contrastar esta definición con el concepto que el influyente autor español José Larraz dio de la buena fe en materia tributaria, que consistía en no actuar en fraude a la ley, entendiendo que actuaba de esta última forma quien va en contra del espíritu de la ley por procedimientos indirectos y oblicuos.¹⁶⁰ Por su parte, el profesor Alejandro Guzmán Brito ha entendido que la buena fe para los efectos del artículo 26 del Código Tributario consiste en que el contribuyente crea que una interpretación administrativa, que sigue, es correcta¹⁶¹. El destacado jurista Jorge Streeter Prieto describió la buena fe para efectos de la aplicación del artículo 26 del Código Tributario como “*la conciencia que tienen el contribuyente de que su conducta tributaria se ajusta a Derecho, en la forma que éste ha sido interpretado por la Dirección*”¹⁶². Así, podemos ver que la definición legal es más cercana a una repetición de la presunción de validez de los actos y contratos antes mencionada que una definición de buena fe para estos particulares efectos. Esperamos que no se vaya a entender que esta norma modifica las

¹⁵⁸ Dictamen CGR N° 65.965, de 2014.

¹⁵⁹ Boetsch Gillet, Cristián (2011): *La buena fe contractual* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 48-56.

¹⁶⁰ Dice Larraz “Al emplear estos términos [contribuyente de buena fe] he querido aludir, y he aludido, para decirlo más concretamente, al contribuyente que no ha actuado *in fraudem legis Fiscis*... Este fraude procura una disminución o una supresión de la carga tributaria, en oposición, si no con lo querido por la letra de la ley, sí con lo querido por el espíritu de ésta”. Ver Larraz, José (1952): *Metodología aplicativa del derecho tributario* (Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado) pp. 58-59.

¹⁶¹ Guzmán Brito, Alejandro (2014): *La interpretación administrativa en el derecho chileno* (Santiago, Thomson Reuters) pp. 46-47.

¹⁶² Streeter Prieto (1967)p. 64.

reglas del Código Civil sobre interpretación de los contratos y se crea que ahora se debe aceptar que si alguien titula “comodato” a un contrato que tiene fijado un precio a cambio del uso del bien entregado, la Administración fiscal debe recurrir mediante esta normativa al juez para que declare el abuso, lo cual estimamos debe ser descartado por absurdo, en vista que los contratos deben ser interpretados según las reglas que proporciona el Código Civil, las que no permiten llegar a la conclusión que la terminología usada por las partes en un contrato altera lo que ellos son.¹⁶³

En el inciso 3°, que corresponde a la descripción de la ausencia de buena fe, podemos ver que existe una coincidencia con el concepto recién mencionado de Larraz, sin perjuicio que la definición de fraude en nuestro derecho es más compleja, ya que exige una norma prohibitiva defraudada. La definición de elusión de la norma se presta para problemas, porque al remitirse a los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, incluye cualquier efecto tributario que no sea pagar impuestos de más o anticipar el devengo del tributo.

El inciso 4° también repite normas generales, debido a que en nuestro derecho se aplican las reglas especiales con preferencia de las generales. Este artículo tendría, sin embargo, por objeto dejar claro que no se puede utilizar esta regulación para alterar las reglas generales sobre precios de transferencia, exceso de endeudamiento, tasación y las demás que establecen correcciones específicas respecto de las conductas y fines buscados por el legislador, como por ejemplo las causales de pérdida de beneficios de leyes de fomento.

El inciso final repite, igualmente, las normas generales de prueba, porque quien alega algo debe acreditarlo. Sin embargo, considerando lo dicho respecto del artículo 21 del Código Tributario, en este caso puede ser positiva la redundancia para evitar los absurdos interpretativos en los que se termina creyendo en la existencia de una especie de presunción de veracidad de las declaraciones de la Administración al confundir la presunción de legalidad de los actos administrativos, que solamente implica que ellos se deben cumplir mientras no sean dejados sin efecto, lo cual es similar a lo que ocurre en el derecho procesal cuando se concede una apelación en el sólo efecto devolutivo, pero no altera las reglas de fundamentación de hecho y derecho de los actos administrativos¹⁶⁴ y menos aún es una presunción de veracidad que implica que la

¹⁶³ López Santa María (2010) ídem.

¹⁶⁴ Cuya ausencia vuelven ilegales incluso los actos discrecionales. Ver CGR dictámenes N° 46.129, de 2009 y N° 51.568, de 2014. Más sobre el deber de fundamentar los actos administrativos del SII en *Corporación Sanatorio Alemán con*

Administración fiscal no debe probar sus dichos, como algunos parecen haber entendido¹⁶⁵.

Esta regulación parece obedecer al temor a una utilización abusiva por parte de la Administración de estas facultades, que lleva a repeticiones de reglas que deberían guiar a nuestro Servicio de Impuestos Internos en una aplicación normal y coherente de las reglas del derecho administrativo, civil y procesal llamadas a integrar esta facultad.

El artículo 4° ter señala:

“Los hechos imponibles contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.

Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.

Servicio de Impuestos Internos (2014): Corte Suprema, 12 de enero de 2015 (casación en el fondo). Rol N° 11.884-2014, cita Legal Publishing CL/JUR/134/2015; 83813.

¹⁶⁵ Consideramos correcta la opinión del profesor Moraga Klenner respecto del contenido de este principio y discrepamos con el autor Zurita Rojas. Ver Moraga Klenner (2010)pp. 97-99 y Zurita Rojas, Milenko (2014) *El acto administrativo tributario* (Santiago, Editorial Libromar) pp. 57-58.

En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imposables establecidos en la ley.”.

Esta definición fue tomada del artículo 15 de la Ley General Tributaria española, la cual, con justicia, ha sido muy criticada en su país de origen¹⁶⁶. Sin embargo, no se utilizó la parte de la definición usada en España, que se incluía en la redacción original del proyecto del Ejecutivo. Esa norma tenía mucho sentido en el derecho alemán, donde se exigía el uso de un camino tortuoso para evadir la aplicación de la ley impositiva,¹⁶⁷ lo que, además, conversaba muy bien con su derecho común¹⁶⁸. En la redacción adoptada tras las indicaciones del Ejecutivo del 9 agosto de 2014 el artículo se desvía notablemente de la regla española, la cual entre la expresión “*individualmente considerados o en su conjunto,*” y el requisito de que “*no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal*”, exige que los actos “*sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido*”, con lo que el proyecto mutila la ya criticable¹⁶⁹ norma original, y propone una definición de abuso diferente, sin que se proporcionara una explicación de por qué se llevó a cabo esta modificación, debido a que no existen estudios preliminares ni aclaraciones presentadas por el Ejecutivo. Con ello la norma nacional pierde toda comunicación con las leyes extranjeras de las que procede, por lo que hace, en la práctica, imposible que la doctrina y jurisprudencia alemana y española sirva para

¹⁶⁶ Palao Taboada Carlos (2009) pp. 147-174.

¹⁶⁷ Hensel, Albert (2004): *Derecho tributario* (Rosario, trad. de la 3ª edición alemana de 1933 de Leandro Stok y Francisco Cejas, Nova Tesis) p. 221

¹⁶⁸ Wolff, Marin (1936): *Derecho internacional privado* (Barcelona, trad. José Rovira y Ermengol, Editorial Labor) pp. 85-88 y Von Tuhr, Andreas (1948): *Derecho civil. Teoría general del derecho civil alemán* (Buenos Aires, trad. Tito Rava, Depalma) Vol. III¹, pp. 10-11

¹⁶⁹ A la fecha, no existe consenso respecto de temas fundamentales de la normativa española, tales como si el fraude a la ley tributaria es idéntico al fraude a la ley civil o es diferente, considerando que no existe regla que obligue a los contribuyentes a usar una figura típica para conseguir un objetivo económico, por lo que algunos lo consideran un fraude sin norma defraudada. También se discute si la norma antielusiva es simplemente el uso de la analogía o si ella corresponde a una herramienta para dejar gravadas o aumentar la tributación de las economías de opción, ente muchos otros temas donde la única regla es el disenso. Ver Siota Álvarez, Mónica (2010): *Analogía e interpretación en el derecho tributario* (Madrid, Marcial Pons) pp. 163-193.

ilustrar la aplicación de la regulación que pronto se implementará, porque ella se vuelve incomparable, tanto por las diferencias sistémicas que hemos anotado como por la alteración de la esencia de dichas regulaciones: la definición de abuso.

Ahora, considerando que la elusión es, por definición, lícita, de lo contrario, la regulación comentada sería completamente innecesaria, el artículo parte acertadamente indicando qué será lo que, ahora, no se permite, al decir que los hechos impondrán “*no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas*”. Luego se entrega una definición demasiado amplia de abuso para efectos tributarios, debido a que contempla no realizar el hecho imponible, lo cual es el uso evidente de la analogía. Un claro ejemplo de lo dicho es la diferencia entre dejar por escrito el contrato de mutuo, que es real, por lo que no requiere escrituración, o no hacerlo y que luego una de las partes reconozca la deuda. Si ambos documentos se suscriben en una escritura pública, tendrán los mismos efectos jurídicos respecto del deudor, pero la primera opción está gravada y la segunda no. ¿Es un abuso de las formas jurídicas? La respuesta podría estar en la limitación del siguiente inciso que veremos en un momento. Ahora, otro aspecto reprochable de la tipificación del abuso en el proyecto es que se considera abusivo uno o varios actos que tengan prácticamente cualquier consecuencia tributaria diferente de anticipar el devengo del impuesto o aumentar su monto. Al menos el tipo comentado contiene un parámetro objetivo, a saber, que no se produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios que el inciso indica, que son muy amplios. En nuestro ejemplo del mutuo que consta por escrito frente al que no hace pero luego se reconoce la deuda, parece no satisfacer este amplio concepto, lo cual no implica ni que sea un abuso o que quede gravado el reconocimiento de deuda, porque este artículo no puede ser una excepción al principio de juridicidad.

En el inciso segundo intenta proporcionar algo de seguridad jurídica, debido a que reconoce que la propia ley tributaria crea tratamientos diferenciados, por lo que no se puede acusar a alguien de optar por las alternativas que la propia ley tributaria entrega. Cabe preguntarse cómo el tratamiento diferenciado al que se refiere el artículo podría no ser un efecto de una ley tributaria, si, en nuestro derecho, solamente la ley puede establecer un tributo o una exención. Este artículo deja entonces a salvo a quien reconoce la deuda ocasionada por el contrato real de mutuo que no se escrituró, porque la Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas solamente deja afectos ciertos documentos escritos en los cuales se deja constancia de operaciones de crédito de dinero, concluir algo diferente sería atribuirse potestades que nuestra Constitución exclusivamente ha otorgado al legislador,¹⁷⁰ sin perjuicio que sería una violación de las

¹⁷⁰ En definitiva, la remisión de cualquier elemento del hecho gravado a normas o actos inferiores a la ley es una violación del principio de reserva legal, que es un

normas sobre interpretación de la ley, ya que el intérprete recurriría a espíritus ficticios¹⁷¹ para poder torcer la intención del legislador y convertir un impuesto documental en un impuesto a las operaciones de crédito de dinero. Otro ejemplo claro de la salvaguardia en contra de la analogía que podría implicar el mal uso de esta regulación es el de un profesional que decide dejar de ejercer su práctica solo y comienza a hacerlo a través de una sociedad de profesionales, figura jurídica contemplada exclusivamente en la Ley sobre Impuesto a la Renta, por lo que sería ilegítimo por parte de la Administración acusarlo de abuso por tomar una opción contemplada expresamente en la ley tributaria.

Analicemos brevemente otro caso, cómo se comportaría la norma frente a contratos innominados, que tienen el inconveniente de no estar previstos por nuestras leyes no quedan comprendidos en el inciso segundo del artículo comentado. Por ejemplo, un contrato de arrendamiento con opción de compra, más conocido por su nombre en inglés *leasing*. Si comparamos el tratamiento de las cuotas que paga el arrendatario del bien, que pueden ser rebajadas como gasto completas en la determinación de la renta líquida imponible¹⁷², frente al monto que pueda rebajar como depreciación acelerada, puede resultar que dicho contrato sea más atractivo que el de compraventa, y en determinadas condiciones ambos contratos son considerados tan similares que se tratan igual para efectos financieros. Entonces, se podría pensar que el *leasing* es un abuso de las formas jurídicas, sin embargo, el produce otros efectos jurídicos, por ejemplo, al ser el arrendador el dueño del bien, sobre él recae el riesgo de la cosa arrendada, por lo que, por ejemplo, deberá reemplazarla si falla.

El inciso tercero del artículo 4^a ter al disponer que en caso de abuso se “*exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imposables establecidos en la ley*” refuerza el principio de legalidad y deja claro que la norma no puede ser usada para intentar alterar los hechos gravados mediante una interpretación analógica, por lo que

corolario del de juridicidad y afecta al de igualdad en la repartición de las cargas públicas. Ver Avilés Hernández, Víctor Manuel (2007): "Sentencias del Tribunal Constitucional con alcances tributarios", en: *Sentencias Destacadas* (Santiago, Ediciones LYD) pp. 163-191.

¹⁷¹El inciso 1° del artículo 19 del Código Civil restringe interpretaciones interesadas que recurren a un espíritu supuesto de la ley y no al empíricamente demostrable. Ver Guzmán Brito, Alejandro (2007): *Las reglas del “Código Civil” de Chile sobre interpretación de las leyes* (Santiago, segunda edición, LexisNexis) pp. 127-130.

¹⁷² Obviamente cumpliendo con el resto de los requisitos legales.

si, por ejemplo, está afecto a un impuesto específico un hecho determinado, la norma no permite incluir otros diferentes que aquellos que han sido tipificados por el legislador.

El artículo 4° quáter indica:

“Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación. En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados. Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento.”

El confrontar este artículo con nuestro derecho común nos obliga a plantear otro problema. Si bien la simulación en general es lícita, ella es una disconformidad entre la voluntad y su declaración, convenida entre las partes con el fin de engañar a terceros,¹⁷³ cuando de esta declaración no sincera resulta un menor pago de tributos del que corresponde al acto realmente ejecutado, se configura el delito tributario previsto en el artículo 97 N° 4 inciso primero del Código Tributario y si de la simulación se obtiene una devolución de impuestos, es cometido el delito del artículo 97 N° 4 inciso tercero del mismo cuerpo legal.

Así, cabe preguntarse cuál es, entonces, el sentido de esta norma, más si luego se sanciona al asesor que esté involucrado, que en este caso debería responder penalmente, por lo que se viola el principio *non bis in ídem*¹⁷⁴.

¹⁷³ Diez Duarte, Raúl (1982): *La simulación de contrato en el Código Civil chileno* (Santiago, segunda edición, Fallos del Mes) p. 60.

¹⁷⁴ Como explica Guillermo Olivier Calderón, aquel principio, aplicable al derecho sancionador en general, establece que no procede sancionar a alguien dos o más veces por un mismo hecho, ni ponderar en más de una ocasión una misma circunstancia en perjuicio de quien es sancionado. Ver 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”, *Revista de Derecho*, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Vol. XXVIII: pp. 141-154.

La respuesta podría ser que la simulación que tenga como efecto un menor pago de impuestos, pero no dé lugar a devoluciones de tributos, queda despenalizada, al ser tipificada ahora con una sanción civil.

Debemos preguntarnos también qué ocurrirá en el evento en que, como plantea el profesor Martínez Cohen¹⁷⁵, la simulación no tenga por objeto defraudar a la ley tributaria, sino burlar otra norma o simplemente crear, por cualquier motivo, la apariencia de un acto jurídico. Por ejemplo, si la simulación es absoluta, por lo que nunca se ha celebrado el contrato que se presenta ante terceros ¿se deberán pagar los tributos que procedan por el acto aparente? ¿será necesaria la declaración de nulidad del juez civil en ese caso? Creemos que sí, en vista que la norma solamente altera la regla del acto simulado que busca disminuir la tributación, pero nada dice respecto del acto que crea la apariencia de un hecho gravado que no existe realmente y sólo tiene como efecto una mayor tributación que la debida. Así, en este último caso, se deberían seguir las reglas generales y, sin una declaración judicial, la Administración debería aplicar la tributación que corresponda al acto aparente, debido a que no tiene facultades para resolver sobre el punto, por lo que aplicará la presunción de validez de los actos jurídicos previamente comentada. Sería el costo de la simulación lícita.

El artículo 4° quinquies dispone:

“La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter será declarada, a requerimiento del Director, por el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 160 bis.

Esta declaración sólo podrá ser requerida en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el Servicio al

¹⁷⁵ El profesor Rafael Martínez Cohen hace presente que el SII en la Circular 8, de 2000, reconoce que los dichos de las partes en una escritura pública pueden no coincidir con la realidad, pero los dichos del SII se refieren a la prueba de la veracidad de la declaración de las partes sobre el cumplimiento del contrato (pago en efectivo), pero no alcanza a la constatación de la simulación, que va más allá del hecho que se pueda acreditar que la fecha en la que se ha pagado el precio es diferente a la declarada por las partes. Sin duda el punto es interesante y requiere una reflexión mayor. Cf. Martínez Cohen, Rafael (2007): “El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el derecho tributario chileno”, *Revista de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, N° XXIX: pp. 357-362.

contribuyente respectivo, exceda la cantidad equivalente a 250 unidades tributarias mensuales a la fecha de la presentación del requerimiento.

Previo a la solicitud de declaración de abuso o simulación y para los efectos de fundar el ejercicio de ésta, el Servicio deberá citar al contribuyente en los términos del artículo 63, pudiendo solicitarle los antecedentes que considere necesarios y pertinentes, incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del artículo 100 bis. No se aplicarán en este procedimiento los plazos del artículo 59.

El Director deberá solicitar la declaración de abuso o simulación al Tribunal Tributario y Aduanero dentro de los nueve meses siguientes a la contestación de la citación a que se refiere el inciso anterior. El mismo plazo se aplicará en caso de no mediar contestación, el que se contará desde la respectiva citación. El precitado término no se aplicará cuando el remanente de plazo de prescripción de la obligación tributaria sea menor, en cuyo caso se aplicará éste último. Terminado este plazo, el Director no podrá solicitar la declaración de abuso o simulación respecto del caso por el que se citó al contribuyente o asesor.

Durante el tiempo transcurrido entre la fecha en que se solicite la declaración de abuso o simulación, hasta la resolución que la resuelva, se suspenderá el cómputo de los plazos establecidos en los artículos 200 y 201.

En caso que se establezca la existencia de abuso o simulación para fines tributarios, el Tribunal Tributario y Aduanero deberá así declararlo en la resolución que dicte al efecto, dejando en ella constancia de los actos jurídicos abusivos o simulados, de los antecedentes de hecho y de derecho en que funda dicha calificación, determinando en la misma resolución el monto del impuesto que resulte adeudado, con los respectivos reajustes, intereses penales y multas, ordenando al Servicio emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda. Lo anterior, sin perjuicio de los recursos que, de acuerdo al artículo 160 bis, puedan deducir el Servicio, el contribuyente o quien resulte sancionado con las multas que pudieren aplicarse”.

Este artículo entrega al juez tributario y aduanero la facultad de resolver la existencia de abuso. Resulta muy apropiado que se entregara al juez y no a la Administración la facultad de pronunciarse sobre esta materia, debido a que, como quedó expresado en la audiencia del 7 de julio de 2014 en la que la Comisión de Hacienda del Senado recibió a la Asociación Nacional de Tribunales Tributarios y Aduaneros, en nuestro sistema jurídico, ésta es una facultad jurisdiccional, por lo que si se hubiera mantenido la

redacción original de esta regulación, habríamos retrocedido a la época en la cual el Servicio de Impuestos Internos era juez y parte, lo que habría significado un golpe inmenso a todo lo que se ha avanzado en justicia tributaria en la última década.

El monto del inciso segundo puede ser justificado por los costos de poner en marcha la actividad de la Administración y de los tribunales, ya que el control no puede ser más costoso que lo controlado.

El inciso tercero de este artículo, como es la tónica de esta regulación, repite reglas generales de nuestro derecho, como la necesidad de fundamentar la sentencia. Es curiosa la opción que se tomó para la sentencia, ya que el juez resuelve impartir una orden al Servicio de Impuestos Internos, ordenando que emita los actos administrativos que, en la práctica, harán cumplir lo resuelto.

El artículo 26 bis:

“Los contribuyentes u obligados al pago de impuestos, que tuvieren interés personal y directo, podrán formular consultas sobre la aplicación de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter a los actos, contratos, negocios o actividades económicas que, para tales fines, pongan en conocimiento del Servicio.

El Servicio regulará mediante resolución la forma en que se deberá presentar la consulta a que se refiere este artículo, así como los requisitos que ésta deberá cumplir. El plazo para contestar la consulta será de noventa días, contados desde la recepción de todos los antecedentes necesarios para su adecuada resolución. El Servicio podrá requerir informes o dictámenes de otros organismos, o solicitar del contribuyente el aporte de nuevos antecedentes para la resolución de la consulta.

El Servicio, mediante resolución fundada, podrá ampliar el plazo de respuesta hasta por treinta días.

Expirado el plazo para contestar sin que el Servicio haya emitido respuesta, se entenderá rechazada la consulta.

La respuesta tendrá efecto vinculante para el Servicio únicamente con relación al consultante y el caso planteado, y deberá señalar expresamente si los actos, contratos, negocios o actividades económicas sobre las que se formuló la consulta, son o no

susceptibles de ser calificadas como abuso o simulación conforme a los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter. La respuesta no obligará al Servicio cuando varíen los antecedentes de hecho o de derecho en que se fundó”.

Desde el punto de vista del silencio administrativo la norma es poco clara, porque tiene por “rechazada la consulta” lo que no tiene mucho sentido, si consideramos que la Ley N° 19.880, que debe venir a integrar los vacíos de esta norma, dispone que si la petición es contraria al interés fiscal se debe entender rechazada al operar el silencio administrativo, por lo que se podría llegar a creer que la respuesta producto del silencio negativo es que existe abuso, lo que obviamente es absurdo.

En esta norma se observa el germen de un tratamiento diferenciado ante circunstancias iguales, debido a que la opinión es solamente vinculante (y relativamente) para la Administración en el caso respectivo.

El artículo 100 bis:

“La persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, según lo dispuesto en los artículos 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies y 160 bis de este Código, será sancionado con multa de hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, de no mediar dichas conductas indebidas, y que se determinen al contribuyente. Con todo, dicha multa no podrá superar las 100 unidades tributarias anuales.

Para estos efectos, en caso que la infracción haya sido cometida por una persona jurídica, la sanción señalada será aplicada a sus directores o representantes legales si hubieren infringido sus deberes de dirección y supervisión.

Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, el Servicio sólo podrá aplicar la multa a que se refieren los incisos precedentes cuando, en el caso de haberse deducido reclamación en contra de la respectiva liquidación, giro o resolución, ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada, o cuando no se haya deducido reclamo y los plazos para hacerlo se encuentren vencidos. La prescripción de la acción para perseguir esta sanción pecuniaria será de seis años contados desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos”.

Para evitar repeticiones, nos referimos a lo que dijimos respecto de la simulación, su sanción penal y el principio *non bis in ídem*.

No nos referiremos a los artículos 119 y 160 bis¹⁷⁶ debido a que los mismos regulan los aspectos procesales de esta materia, que escapan al ámbito de este estudio, sin perjuicio que es imposible no mencionar lo difícil que es encontrar el propósito de la audiencia, si vemos que en los nuevos procedimientos éste es la conciliación y la prueba, por lo que este último propósito es redundante en el resto del procedimiento, si tenemos a la vista que luego se decretará un término probatorio, y por otro lado, no se contempla la conciliación.

El artículo 14 letra E N° 1 letra b) de la Ley sobre Impuesto a la Renta dispone:

“Inversiones en Chile: las empresas, entidades o sociedades domiciliadas, residentes, establecidas o constituidas en Chile que obtengan rentas pasivas de acuerdo a los criterios que establece el artículo 41 G, no podrán ser utilizadas en forma abusiva para diferir o disminuir la tributación de los impuestos finales de sus propietarios, socios o accionistas. De acuerdo a lo anterior, cuando se haya determinado la existencia de abuso o simulación conforme a lo dispuesto en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario, se aplicará respecto del monto de tales inversiones la tributación dispuesta en el artículo 21, sin perjuicio de la aplicación de los impuestos que correspondan a los beneficiarios de las rentas o cantidades respectivas y las sanciones que procedieren. En todo caso, el contribuyente podrá acreditar que las inversiones fueron realizadas con sumas que corresponden a su capital o a ingresos no constitutivos de renta, presumiéndose, salvo prueba en contrario, que cuando el capital propio tributario del contribuyente excede de la suma de su capital y de los referidos ingresos no constitutivos de renta, tales inversiones se han efectuado, en el exceso, con cantidades que no han cumplido totalmente con los impuestos de la presente ley, procediendo entonces la aplicación de lo dispuesto en el referido artículo 21. No obstante lo anterior, cuando se determine que los actos, contratos y operaciones respectivos se han llevado a cabo maliciosamente con la finalidad de evitar, disminuir o postergar la aplicación de los impuestos global complementario o

¹⁷⁶ Se pueden examinar en la Indicación del 9 de agosto de 2014 enviada por el Ejecutivo al Senado.

adicional, ello será sancionado conforme a lo dispuesto en el primer párrafo, del número 4 del artículo 97 del Código Tributario”.

Es necesario llamar la atención nuevamente sobre esta norma,¹⁷⁷ en la cual, en esencia, se establece que las rentas pasivas obtenidas por un contribuyente local pueden dar lugar a un diferimiento abusivo de los impuestos finales, a lo que cuesta encontrar algún sentido, ante la inexistencia de una norma que obligue a los dueños de las empresas a retirar más de lo que pueden o de lo que desean gastar, que es, en definitiva, la base del impuesto global complementario que afecta a quienes están domiciliados o tienen su residencia fiscal en Chile¹⁷⁸. El artículo se puede descomponer en la regulación antielusiva y en el delito tributario que establece.

La parte antielusiva comienza con una declaración, a saber, que las llamadas rentas pasivas, definidas conforme a las reglas sobre sociedades extranjeras controladas, pero aplicadas a sociedades locales, no pueden ser utilizadas en forma abusiva para diferir o disminuir la tributación de los impuestos global complementario o adicional. Luego agrega que cuando “*conforme a lo dispuesto en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario*” se determine la existencia de abuso o simulación -por lo que no es una excepción al procedimiento establecido para determinar judicialmente la elusión sancionable- se aplicará respecto de las inversiones pasivas la tributación del artículo 21 de la LIR, más la aplicación de los impuestos respectivos, es decir, el artículo establece una doble tributación, la que correspondería a la elusión determinada, más la aplicación del impuesto multa del artículo 21 sobre las inversiones, es decir, sobre el capital, por lo que no se limita a cobrar impuestos sobre las rentas, sino que busca abiertamente empobrecer al contribuyente privándolo de parte de su capital.

La norma solamente establece una sanción adicional -lo que atenta en contra del mencionado principio *non bis in ídem*- pero no altera las reglas que permiten al juez determinar qué constituye abuso, no debería constituir abuso tomar las opciones que la propia ley tributaria entrega, como lo es acogerse al régimen parcialmente integrado sin importar si se trata de una sociedad de inversiones.

En este último punto es donde se vuelve particularmente polémica la redacción de la norma, ya que dispone, en una redacción que nos recuerda a las normas sobre

¹⁷⁷ Tratamos antes lo errado de la letra b) del N° 1 de la letra E del artículo 14 que contempló la indicación del Ejecutivo del 9 de agosto de 2014. Vergara Quezada, Gonzalo (2014): “Un sistema tributario coherente”, *La Semana Jurídica* N° 112: p. 3.

¹⁷⁸ También comprende en sus supuestos al impuesto adicional.

justificación de inversiones que: “*En todo caso, el contribuyente podrá acreditar que las inversiones fueron realizadas con sumas que corresponden a su capital o a ingresos no constitutivos de renta, presumiéndose, salvo prueba en contrario, que cuando el capital propio tributario del contribuyente excede de la suma de su capital y de los referidos ingresos no constitutivos de renta, tales inversiones se han efectuado, en el exceso, con cantidades que no han cumplido totalmente con los impuestos de la presente ley, procediendo entonces las aplicación de lo dispuesto en el referido artículo 21*”.

Se podría pensar que la norma antes citada se establece una presunción de evasión por el hecho de ahorrar una cantidad que supera la fórmula entregada, pero dicha conclusión se contrapone con el hecho que la Administración debe acreditar judicialmente el abuso o la simulación conforme a las reglas del artículo 4 bis y siguientes, como la propia norma del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta dispone, por lo que no puede constituir un abuso la actividad de ser inversionista exitoso y, pagando la tasa más alta de primera categoría del sistema parcialmente integrado, retirar solamente las utilidades que requiera gastar, debido a que la ley no ha prohibido la actividad de invertir y ahorrar. Debemos recordar que el artículo 19 N° 20 de la Constitución, como quedó expresado en las actas oficiales de la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución, es un resguardo respecto de la utilización de las leyes tributarias como una prohibición encubierta, porque si la ley quiere prohibir determinada actividad, lo debe establecer derechamente y no mediante la fijación de tributos altísimos,¹⁷⁹ por lo que esta ley no puede ser una manera indirecta o, en el entender de los alemanes, abusiva, de violar las garantías constitucionales, considerando que con ellos se restringe, además, la libertad de asociación.

La ley vigente contempla la posibilidad de diferir las rentas de fuente extranjera y las rentas obtenidas por los fondos de inversión que se sujetan a un régimen especial que difiere el impuesto de primera categoría. En el caso de los profesionales, como indicamos, les permite expresamente formar sociedades para prestar sus servicios con lo que se pueden sujetar al régimen general que afecta la tributación empresarial. Por lo mismo, siendo el claro propósito de la ley permitir el ahorro de recursos dentro de la empresa, pagando todos los impuestos que afectan a cada tipo de renta. De la redacción de la norma comentada parece el legislador desconocer que, por regla general, todos los domiciliados o residentes fiscales de nuestro país pagan impuestos por sus rentas de fuente mundial, por lo que en Chile no se difieren impuestos por las rentas pasivas, debido a que esos ingresos estarán afectos a las reglas generales y el

¹⁷⁹ Cea Egaña, José Luis (2012): *Derecho constitucional chileno* (Santiago, 2ª edición, Ediciones UC) Tomo II, pp.509-510.

retiro de esas rentas también tiene una regulación específica en la ley. Por lo mismo, esta regla contradice el inciso que comentamos, considerando que, además, no existe norma alguna que obligue a los dueños de las empresas a retirar más de lo que quieren o necesitan gastar. Debido a que la norma se refiere a los impuestos finales, que serían diferidos o disminuidos “abusivamente”, nos cuestionamos si se intenta, por esa vía, alterar las reglas generales de tributación, afectando, además, seriamente la libertad contractual, para forzar a los dueños de las empresas acogidas al régimen parcialmente integrado a retirar dinero que no necesitan.

Desde el punto de vista de la técnica legislativa, la letra comentada del artículo 14 parece, al decir de los civilistas, poco feliz, porque no tiene a la vista otras reglas generales de nuestra ley tributaria, como qué sociedades quedan afectas por sus rentas de fuente mundial en nuestro país,¹⁸⁰ y realiza una enumeración: “*sociedades domiciliadas, residentes, establecidas o constituidas en Chile*”, la cual es poco necesaria, debido a que todas las sociedades constituidas en Chile están, para efectos de nuestra ley tributaria, domiciliadas en Chile.

Si por algún temor al principio de acumulación infinita del capital¹⁸¹ se desea establecer un tributo más alto a las rentas fundadas en éste, es mucho más recomendable recurrir a la antigua técnica legislativa de dividir los impuestos cedulares¹⁸² en rentas fundadas en el capital y en no fundadas en él, estableciendo abiertamente una tasa más alta, e incluso progresiva, para las rentas fundadas, pero no parece adecuado recurrir a una presunción de un abuso, más si tenemos en cuenta la intención del legislador y las características de la norma que se acercan demasiado a una regla sancionatoria en blanco por la falta de precisión y el hecho de contradecir el espíritu y la letra de la ley, al estimar abusivas las alternativas que la propia ley proporciona.

¹⁸⁰ Ver Vergara Quezada, Gonzalo (2013): “Factores de conexión en el impuesto adicional”, *Revista de Estudios Tributarios Universidad de Chile*, N° 8: pp. 55-129.

¹⁸¹ Ver Piketty, Thomas (2014): *Capital in the Twenty-First Century* (Cambridge, trad. del francés al inglés de Arthur Goldhammer, Belknap Press of Harvard University Press) pp. 7-11.

¹⁸² De hecho, muchas de las normas de nuestra Ley sobre Impuesto a la Renta obedecen a una lógica de impuestos cedulares que rigió desde 1924 hasta 1964. Ver Flores Durán y Vergara Quezada (2014) pp. 32-47.

La segunda parte del artículo, que sólo mencionaremos por alejarse del objeto de este ensayo, contiene la tipificación de un delito tributario. Los verbos rectores de este delito son, alternativamente, “evitar”, “disminuir” y “postergar” la “aplicación” de los impuestos global complementario o adicional, por lo que parece ser una norma penal en blanco, ya que, por ejemplo, dejar de trabajar o dejar de invertir, evitan o disminuyen la aplicación de los impuestos. Es predecible que podrá ser particularmente problemático este artículo, porque, si se refiere a conductas ilícitas, se viola el principio *non bis in ídem*, debido a que el fraude tributario común, más algunos específicos, ya están tipificados, y todos ellos redundan en no pagar los impuestos finales, y de referirse a actividades lícitas, como crear una sociedad de inversiones y acogerse al régimen parcialmente integrado, es una norma penal en blanco o está derogando tácitamente aquel régimen.

Por último respecto del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el número 2 de la letra E) contiene una presunción simplemente legal de abuso o simulación por no informar al Servicio de Impuestos Internos que se participa de alguna manera en un encargo fiduciario. Estimamos que habría sido deseable que se hubiera abordado la tributación en nuestro país de estos encargos fiduciarios sometidos a legislaciones foráneas, debido a que ellos siguen planteando dudas en nuestro medio.¹⁸³

4. CONCLUSIONES

Es posible concluir que la normativa estudiada, si bien ha sido mejorada al radicar la declaración de abuso en un juez, por lo que evitará el retroceso a la época en la que la Administración ejercía facultades judiciales, parece ser poco adecuada para nuestro derecho, debido a que no considera las reglas y principios generales de nuestro derecho, por ejemplo, cómo se interpretan la ley y los contratos.

Es lamentable que la presión por aprobar rápido el proyecto impidiera depurar los elementos que solamente tienen sentido en sistemas jurídicos extranjeros, como los efectos de la nulidad antes de ser judicialmente declarada, que en Chile no afecta la tributación ni es una herramienta de planificación, teniendo a la vista que en nuestro sistema jurídico la nulidad es constatada y declarada por el juez y no por la Administración, la cual ha aplicado correctamente el principio de presunción de validez de los actos y contratos.

¹⁸³ Ver Garnham B., Arturo (2010): “Problemas generados por los trust desde la perspectiva tributaria doméstica chilena”, *Anuario de Derecho Tributario*, Universidad Diego Portales: pp. 19-29.

Es difícil predecir los efectos de la norma, debido a que la misma ha sido modificada, agregándose una definición de abuso que carece de toda relación con la existente en las legislaciones extranjeras desde donde fue tomada la regla que, en la definición alemana, exige llegar a un fin mediante un camino tortuoso, utilizando actos y contratos para finalidades que el legislador no había previsto, lo cual fue sustituido por un concepto de abuso demasiado amplio, lo que nos lleva a plantearnos que si cualquier cosa puede ser un abuso, en realidad nada lo es, y podemos estar frente a una ley tributaria y sancionatoria en blanco.

Si bien en este estudio preliminar no podemos prever todos los efectos y problemas que la norma ocasionará, no es difícil llegar a la conclusión que la amplia tipificación se prestará para que, en la práctica, se intente usar esta norma para recurrir a la analogía de hechos gravados, sin perjuicio que, al reconocer esta regulación la tipicidad de los hechos gravados, los jueces podrán llegar a encontrar algún equilibrio en su aplicación que no viole la Constitución.

Se coincide con la necesidad de que la Administración fiscal cuente con una acción en contra del abuso del derecho en materia tributaria y que la resolución de la misma se radique en una judicatura especializada, pero no se puede sino disentir del contenido de la normativa que se está adoptando, debido a que toma solamente partes aisladas de regulaciones foráneas, eligiendo elementos de esas instituciones que entran en conflicto con nuestras normas generales, por lo que podrían no resolver nuestros problemas, ya que están pensadas para solucionar conflictos que no se presentan en nuestro ordenamiento, como el de la nulidad no declarada o la interpretación literal de los contratos, y crear problemas donde ellos no existen, sin que sea previsible que resuelva los que realmente tenemos.

Por último, es destacable que los diversos fines de las leyes que se verán involucradas en el uso de la acción antielusiva servirán para que el juez pueda establecer si el abuso es cometido por el contribuyente, que ha desviado los fines de la legislación para obtener un resultado no deseado por ella, o, si por el contrario, es la Administración la que abusa de las facultades que el legislador le ha proporcionado y recurre a ellas para la consecución de fines diferentes de aquellos previstos al crear las normas.

5. BIBLIOGRAFÍA

Alessandri R., Arturo; Somarriva U., Manuel; Vodanovic H., Antonio. (2011): *Tratado de derecho Civil, partes preliminar y general* (Santiago, séptima edición, Editorial Jurídica de Chile) Tomo II.

Avilés Hernández, Víctor Manuel (2007): "Sentencias del Tribunal Constitucional con alcances tributarios", en *Sentencias Destacadas* (Santiago, Ediciones LYD).

Avilés Hernández, Víctor Manuel (2012): "La justicia constitucional y el perfeccionamiento de los procedimientos administrativos y contencioso administrativo", en: Asociación Chilena de Derecho Constitucional (ed.) *Derechos fundamentales. Libro homenaje al profesor Francisco Cumplido Cereceda* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Babra Lyon, Sebastián (1962): *Teoría de la prueba de las obligaciones tributarias* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Bermúdez Soto, Jorge (2011): *Derecho administrativo general* (Santiago, 2ª edición, AbeledoPerrot / Thomson Reuters).

BoetschGillet, Cristián (2011): *La buena fe contractual* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

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

Cerda Guzmán, Carolina (2012): "Importación de objetos jurídicos y coherencia del ordenamiento normativo administrativo chileno", *Revista de Derecho Administrativo*, N° 7.

Claro Solar, Luis (1931): *Explicaciones de derecho civil chileno y comparado* (Santiago, reimpresión de la primera edición de 1898, Imprenta Cervantes).

Cordero Vega, Luis (2008): "El procedimiento administrativo: Desarrollo y perspectivas", en: Pantoja Bauzá, Rolando (cord.) *Derecho administrativo 120 años de cátedra* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Diez Duarte, Raúl (1982): *La simulación de contrato en el Código Civil chileno* (Santiago, segunda edición, Fallos del Mes).

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

Garnham B., Arturo (2010): "Problemas generados por los trust desde la perspectiva tributaria doméstica chilena", *Anuario de Derecho Tributario*, Universidad Diego Portales.

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

Guzmán Brito, Alejandro (2014): *La interpretación administrativa en el derecho chileno* (Santiago, Thomson Reuters).

Hensel, Albert (2004): *Derecho tributario* (Rosario, trad. de la 3ª edición alemana de 1933 de Leandro Stok y Francisco Cejas, Nova Tesis).

Kruse, Heinrich Wilhelm (1978): *Derecho tributario alemán* (Madrid, trad. de la 3ª edición alemana de 1973 de Perfecto YebraMartul-Ortega, Editoriales de Derecho Reunidas).

Larraz, José (1952): *Metodología aplicativa del derecho tributario* (Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado).

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

Linares Gil, Maximino (2004): “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”, *InDret*, WorkingPaper N°: 225.

López Santa María, Jorge (2010): *Los contratos. Parte general* (Santiago, 5ª edición actualizada por Fabián Elorriaga de Bonis, AbeledoPerrot / Legal Publishing).

Madariaga Gutiérrez, Mónica (1993): *Seguridad jurídica y administración pública en el siglo XXI* (Santiago, segunda edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile).

Martínez Cohen, Rafael (2007): “El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el derecho tributario chileno”, *Revista de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, N° XXIX.

Moraga Klenner, Claudio (2010): *Tratado de derecho administrativo. La actividad formal de la administración del Estado* (Santiago, AbeledoPerrot / Legal Publishing).

Oelckers Camus, Osvaldo *et al.* (1988): *La técnica legislativa ante la elaboración de la ley* (Valparaíso, Centro de Estudios y Asistencia Legislativa / Universidad Católica de Valparaíso).

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”, *Revista de Derecho*, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Vol. XXVIII, pp. 141-154.

Palao Taboada, Carlos (2009): *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal* (Valladolid, Lex Nova).

Piketty, Thomas (2014): *Capital in the Twenty-First Century* (Cambridge, trad. del francés al inglés de Arthur Goldhammer, Belknap Press of Harvard University Press).

Quintana Bravo, Fernando (2011): *Interpretación y argumentación jurídica* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Rodríguez-Ramos Ladaria, Luis (2010): *Negocios anómalos y figuras afines en el derecho tributario* (Valencia, 1ª edición, Tirant Lo Blanch).

Sainz de Bujanda, Fernando (1966): *Hacienda y derecho. Estudios de derecho financiero* (Madrid, Instituto de Estudios Políticos), Tomo IV.

Siota Álvarez, Mónica (2010): *Analogía e interpretación en el derecho tributario* (Madrid, Marcial Pons).

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

Taruffo, Michele (2010): *Simplemente la verdad. El juez y la construcción de los hechos* (Madrid, trad. del Italiano de Daniela Accatino Scagliotti, Marcial Pons) pp. 15-18.

Ugas Canelo, Luis (1965): *El Código Tributario. Sus normas complementarias y jurisprudencia* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 13 y 14.

Vergara Quezada, Gonzalo (2013): “Factores de conexión en el impuesto adicional”, *Revista de Estudios Tributarios Universidad de Chile*, N° 8.

Vergara Quezada, Gonzalo (2014): “Un sistema tributario coherente”, *La Semana Jurídica* N° 112.

Vodanovic H., Antonio (1939): *Derecho civil. Curso basado en las explicaciones de los profesores de la Universidad de Chile Arturo Alessandri Rodríguez y Manuel SomarrivaUndurraga* (Santiago, 1ª edición, Nacimiento) Tomo I.

Von Tuhr, Andreas (1948): *Derecho civil. Teoría general del derecho civil alemán* (Buenos Aires, trad. Tito Rava, Depalma) Vol. II¹ y Vol. III¹.

Wolff, Marin (1936): *Derecho internacional privado* (Barcelona, trad. José Rovira y Ermengol, Editorial Labor).

Zurita Rojas, Milenko (2014) *El acto administrativo tributario* (Santiago, Editorial Libromar).

JURISPRUDENCIA JUDICIAL

Corporación Sanatorio Alemán con Servicio de Impuestos Internos (2014): Corte Suprema, 12 de enero de 2015 (casación en el fondo). Rol N° 11.884-2014, cita Legal Publishing CL/JUR/134/2015; 83813.

Esva S.A. con I. Municipalidad de Cabildo (2014): Corte Suprema, 29 de diciembre de 2014 (casación en el fondo). Rol N° 24.615-2014, cita Legal Publishing CL/JUR/9863/2014; 82791.

Martini Bodevin Aldo Flavio con Servicio de Impuestos Internos (2014): Corte Suprema, 11 de agosto de 2014, (casación en el fondo). Rol 7.111-2013, cita Legal Publishing CL/JUR/5359/2014; 73805.

JURISPRUDENCIA E INSTRUCCIONES ADMINISTRATIVAS

Oficios SII N° 187, de 2014; N° 1.347, de 2013; 209, de 2012; N° 2.048, de 2011; N° 2.049, de 2011; N° 67, de 2005; N° 2.205, de 2000 y N° 2.557, de 1995.

Circulares SII N° 8, de 2000 y N° 75, de 1997.

Dictamen CGR N° 65.965, de 2014.