

## **HACIA UNA INTERPRETACIÓN JURÍDICA DE LA ECONOMÍA DE OPCIÓN Y EL ABUSO EN LA NORMA GENERAL ANTIELUSIÓN DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**

**Ricardo Walker M.**

Socio de la firma BRENT Abogados  
Profesor del Programa de Magíster de Derecho Tributario de la  
Facultad de Derecho de la Universidad de Chile  
Vicepresidente de International Fiscal Association (IFA) Chile  
Honorary Membership in the Association of Fellows and  
Legal Scholars of the Center for International Legal Studies, Austria  
Integrante de la Comisión Tributaria del Colegio de Abogados de  
Chile y de la Cámara Nacional de Comercio  
Abogado, Universidad de Chile  
Magister en Dirección y Gestión Tributaria, Universidad Adolfo Ibáñez  
rwalker@brentabogados.cl

**Resumen:** La ley 20.780 ha incorporado al Código Tributario una Norma General Antielusión. Dicha normativa circunscribe la elusión a los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4 ter y 4 quáter, respectivamente, en los términos que en cada una de dichas disposiciones se establecen. El propósito de este trabajo es el análisis, bajo criterios estrictamente jurídicos, de los elementos que sirven para fijar la línea fronteriza entre la primera de las figuras -el abuso- y la economía de opción, esto es, el derecho de los contribuyente para elegir las estructuras jurídicas que les resulten tributariamente más convenientes para el cumplimiento de los fines económicos perseguidos en sus negocios.

**Palabras claves:** economía de opción; abuso; norma general antielusión; elusión

## 1. INTRODUCCIÓN

A menudo, se suele visualizar el derecho privado y el derecho tributario como cuerpos normativos que están en constante colisión y lucha permanente. Por una parte, se encuentra la obligación de las personas de contribuir a los gastos públicos a través del tributo, en donde las normas tributarias poseen un carácter instrumental de extrema relevancia; y, por el otro, están la autonomía de la voluntad y la libertad contractual de los contribuyentes, en donde es absolutamente razonable, legítimo y lícito que estos últimos prefieran para la organización de sus negocios la elección de aquellas alternativas que les signifiquen los menores costos posibles. Como señala el profesor Pérez Arraiz<sup>1</sup>, el particular no tiene por qué anteponer los intereses del Fisco a los suyos propios y por ello tiene perfecto derecho a minimizar el pago de los tributos y a configurar sus relaciones jurídicas con el fin de pagar el menor impuesto posible.

A partir de lo anterior, cabe entonces preguntarse ¿hasta qué punto el individuo, en uso de esta libertad, puede utilizar y/o aprovechar las estructuras contractuales para evitar la verificación del hecho gravado? ¿Puede el contribuyente preferir la realización de una conducta única y exclusivamente por sus resultados fiscales? ¿Existen límites -y si los hay, cuáles- para el contribuyente, en orden a poder organizar sus negocios de una forma que le resulte tributariamente menos gravosa? ¿Puede la autoridad tributaria calificar un hecho no gravado, como merecedor del tributo acudiendo a los propósitos, a los motivos, o a los deseos del contribuyente por aminorar, disminuir o definitivamente eximirse del tributo, cuando realiza su actividad de una manera distinta que la descrita por el legislador, pero con los mismos resultados económicos?

El análisis de estas interrogantes, y otras de la misma naturaleza, son de larga data.

Sin embargo, y a pesar de que el ordenamiento jurídico chileno ha contado desde siempre con herramientas suficientes para resolver inquietudes como las planteadas, muchas de las cuales se han abordado a lo largo de nuestra historia jurídica –reiteramos por su trascendencia- a través de la aplicación de los principios, normas y procedimientos que contempla nuestro derecho, en el año 2014, con la dictación de la Ley 20.780<sup>2</sup> el legislador -siguiendo a nuestro juicio tendencias

---

<sup>1</sup> Pérez A., Javier. En: González S., Manuel. El fraude de la ley en materia tributaria. Editorial Plaza Universitaria. 1993, p. 47.

<sup>2</sup> La ley 20.780 sobre “Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario” fue publicada en el Diario Oficial con fecha 26 de Septiembre de 2014. Posteriormente, ella fue modificada por la Ley 20.899 que “Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias”, publicada en el Diario Oficial con fecha 26 de Febrero de 2016.

extranjeras y de dudoso éxito en los países latinoamericanos en los cuales se han aplicado<sup>3</sup>- resolvió introducir varias disposiciones al Código Tributario<sup>4</sup> con el propósito de combatir la elusión fiscal de una forma más genérica o vasta que las acostumbradas normas particulares que fueron la práctica utilizada hasta ahora. Entre ellas, y en lo que atañe al propósito de este trabajo, las normas que sancionan el abuso en materia tributaria.

A su paso, y a nuestro juicio, en una decisión tan innecesaria como la inclusión de esta “Norma General Anti Elusión (NGA)”<sup>5</sup>, aprovechó de reiterar en sus disposiciones, principios ya incorporados en nuestro ordenamiento jurídico, como lo son, la economía de opción, o el reconocimiento de la buena fe en materia tributaria.

A continuación abordaremos las interrogantes referidas precedentemente en el nuevo escenario que contempla la NGA que se ha incorporado al Código Tributario, e intentaremos contribuir en lo que estimamos debe ser su correcta comprensión y efectos, haciendo uso de las herramientas que nos proporciona nuestro ordenamiento jurídico. Queremos hacer énfasis en esto último, ya que muchas veces resulta más simple o fácil acudir en el proceso interpretativo a conceptos ajenos a nuestro derecho, o que doctrinariamente pueden resultar más atractivos, como son, por ejemplo, *la realidad económica, el test del propósito, la sustancia sobre la forma*, etc., pero que en nuestra opinión (i) acceden a culturas jurídicas ajenas o distintas de la nuestra, (ii) donde los principios y normas constitucionales (en particular, el de legalidad y reserva legal) muchas veces son, o tienen, un tratamiento menos estricto que aquellos que consagra nuestra Constitución, y que en fin (iii) únicamente confunden más que aclarar. Como nos señala el profesor Gotlieb<sup>6</sup>, el uso de estos “latiguillos” que, bajo el barniz de “principios”, resultan en meras generalizaciones vacías de contenido que sirven, aparentemente, para convalidar cómo se debe tributar según sea la idea de justicia que se tenga, poseen como principal atractivo, el de aparentar simplificar la tarea exegética reemplazando

---

<sup>3</sup> A modo ilustrativo, podemos señalar que a iguales conclusiones han llegado, por ejemplo, los profesores Ramírez P., Héctor G. al comentar la cláusula general antiabuso incorporada al ordenamiento jurídico tributario colombiano, en su trabajo “La aplicabilidad de la cláusula general antiabuso en materia tributaria” publicado por la Universidad Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario. 2014. p 169., como también, el profesor Gotlieb, Gabriel al analizar los artículos 1° y 2° de la Ley de Procedimiento Tributario argentina, su jurisprudencia y en sus conclusiones en “Vicios y mitos de la interpretación tributaria. Del principio de la realidad económica al derecho común”. Buenos Aires. Editorial Ábaco. 2005. p. 267.

<sup>4</sup> A través de los Artículos 4 bis, 4 ter, 4 quáter, 4 quinquies, 26 bis, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario.

<sup>5</sup> Denominada así por el Servicio de Impuestos Internos en su Circular N° 65 de fecha 23 de julio de 2015

<sup>6</sup> Gotlieb, Gabriel. Ob. Cit p. 22, 268.

análisis arduos y exigentes de la legislación tributaria, sus antecedentes históricos y sus aplicaciones jurisprudenciales, por nociones meramente emocionales y maquilladas como principios o reglas generales, que hacen posible muchas veces hasta de prescindir de los textos legales.

## 2. ECONOMÍA DE OPCIÓN

Partamos por señalar que el tributo –aunque no está definido en la ley– es un concepto jurídico. Su condición de concepto jurídico deriva, en primer lugar, de que para su aplicación depende esencialmente de un hecho jurídico -consistente en que se desarrolle la conducta descrita por la ley- que cuando se verifica, sus consecuencias y efectos están regulados por el derecho positivo. Asimismo, el tributo da lugar a una relación jurídica entre el Estado acreedor y el contribuyente deudor, vínculo que es concebido no como una relación de poder, sino como una relación entre iguales sometida al derecho.

El tributo es así, una realidad regulada por el derecho positivo y constituye, en palabras del profesor García Novoa<sup>7</sup>, el epicentro de los estudios del derecho tributario.

Compartiendo esta lógica, podemos sostener que el Hecho Gravado<sup>8</sup>, esto es, el hecho previsto hipotéticamente en la ley, cuyo acaecimiento es la condición necesaria y suficiente para que nazca dicha obligación<sup>9</sup>, es un hecho jurídico, que cuando es realizado voluntariamente con la intención de producir efectos jurídicos, reviste la calidad de acto jurídico. Bajo estas reflexiones, nos es posible compartir plenamente la opinión del profesor Seguel<sup>10</sup> en orden a que el hecho gravado, por su naturaleza no escapa a las demás reglas jurídicas, y por lo mismo, él debe ser estudiado siguiendo las reglas generales que permiten establecer el sentido y alcance de la norma tributaria, descartándose el recurso a la equidad ruda, a la analogía u otra forma de actuar arbitrario, que se oculta con el disfraz de la supuesta naturaleza especial del hecho imponible.

<sup>7</sup> García N., César. El concepto de tributo. Buenos Aires. Marcial Pons, 2012, p. 57.

<sup>8</sup> Terminología que en la doctrina recibe distintas denominaciones, como ser, Hecho Generador en Brasil y México, o Hecho Imponible en Argentina y España.

<sup>9</sup> Valdés C., Ramón. Instituciones de Derecho Tributario. Segunda Edición. Buenos Aires. Depalma. 2004, p. 10.

<sup>10</sup> Seguel M., Luis. El Hecho Imponible. En: Vergara Q., Gonzalo. Norma Antielusiva General sobre los fines en nuestras leyes tributarias. Santiago. Editorial Libromar SpA. 2016, p. XLVI.

Ahora bien, cada uno decide si realiza o no este presupuesto, de suerte tal, que la libertad de acción de la persona legitiman el ahorro del impuesto. Así, la economía de opción dota de contenido a la planificación fiscal, en la medida que todo lo que pueda ser catalogado de economía de opción quedará fuera del círculo de la elusión (en la acepción de conducta ilícita) y evasión tributaria. Por eso resulta muy importante saber qué se entiende por economía de opción.

Este término fue empleado por primera vez en 1952, siendo el profesor Larráz el primer autor que utilizó esta expresión para diferenciarla del fraude a la ley en materia tributaria y para destacar las particularidades que presentaba la misma en relación con otros conceptos que podían conducir a un mismo resultado (ahorro de impuestos), pero que presentaban importantes diferencias entre sí (como ser, simulación, abuso del derecho, etc.)<sup>11</sup>

Entre los distintos autores nacionales y extranjeros, podemos encontrar que existe una coincidencia mayoritaria en el concepto de economía de opción, cuya formulación más común es que nadie está obligado a elegir el camino más gravoso para el pago de sus impuestos, dada la necesaria libertad para elegir la forma jurídica más conveniente para el cumplimiento de los fines económicos que se persiguen; es decir, que cada uno puede arreglar sus asuntos en la forma que le resulte menos onerosa. Asimismo, se ha sostenido que es una institución del derecho tributario que se inspira en la libertad subyacente en el derecho privado para concertar obligaciones y contratos, de forma tal que se pueda elegir la forma jurídica más conveniente para el cumplimiento de los fines económicos que se proponen las partes.<sup>12</sup> Dentro de este criterio, son la libertad de empresa, la libertad de contratación o la autonomía de la voluntad las que fundan la economía de opción.<sup>13</sup>

También se funda la economía de opción –que, al decir del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, también se conoce como “planificación fiscal”<sup>14</sup>- en la libertad económica y en los principios constitucionales de reserva de ley y legalidad.

---

<sup>11</sup> Lalane, Guillermo. El Fraude a la Ley tributaria y economía de opción. Capítulo V En: Casás, José Osvaldo (dir.). Interpretación económica de las normas tributarias, Buenos Aires. Editorial Abaco de Rodolfo Depalma. 2004, p. 193.

<sup>12</sup> Asorey, Rubén O. Economía de opción, elusión y evasión y la excusación justificada de los tributos. En: Pistone, Pasquale y Taveira T., Heleno (coord.). Estudios de derecho tributario constitucional e internacional. Buenos Aires. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005. Capítulo II. p. 72.

<sup>13</sup> Navarrine, S. Economía de opción: La elusión fiscal no es delito fiscal en “Periódico Tributario”, N° 272, 7/3/2003, citado por Asorey, Rubén O. en ob. cit.

<sup>14</sup> Informe de 1980 del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, citado por ASOREY, Rubén O. en ob. cit.

En la doctrina nacional, nos es posible encontrar un concepto desarrollado por los profesores Rodrigo Ugalde y Jaime García,<sup>15</sup> quienes nos señalan que ella consiste en la facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, o incluso de renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con el fin de obtener un ahorro tributario. Agregan que, de este modo, si en la elección de alguna de las varias alternativas –lícitas- permitidas por la ley para el desarrollo de sus negocios o actividades el contribuyente logra un ahorro tributario, en la medida que respete las normas legales que regulan la actividad económica que desarrolla, está actuando dentro del marco constitucional y nada se le puede reprochar, ya que nadie está obligado a organizar sus negocios de la manera que resulte más favorable para el Fisco.

Entre la doctrina extranjera, encontramos al profesor Lalane,<sup>16</sup> quien preguntándose por qué un contribuyente tiene que recurrir a una forma jurídica que le implique pagar mayores impuestos si la propia ley le permite, mediante la utilización de otra forma jurídica, abonar menos impuestos o, inclusive, no pagar impuestos por ese negocio, se plantea, si ¿esto puede considerarse ilícito? La respuesta es categóricamente negativa, y en esa postura tajante, coincide con el profesor Tarsitano<sup>17</sup> que *“con todo énfasis, y de manera acertada, señala que no se puede andar con rodeos: Si los actos son legítimos para el derecho privado porque han respetado su causa típica y no se han desviado de la finalidad atribuida, generando el conjunto de consecuencias jurídicas previstas por el ordenamiento jurídico, no hay fraude a la ley. Si hay discordancia entre el uso de una figura y su causa típica, es decir, un divorcio entre los medios y los fines de la institución jurídica, entonces sí se podría hablar de uso inadecuado y quedará abierta la posibilidad de recalificar los hechos .....”*

Igualmente clara e ilustrativa nos resulta la doctrina del catedrático Joan-Francesc Pont Clemente<sup>18</sup> quien nos señala que en la economía de opción no se da elemento alguno de antijuridicidad, no está teñida por el deseo espurio de evadir el cumplimiento de

---

<sup>15</sup> UGALDE P., Rodrigo y GARCÍA E., Jaime. Elusión, planificación y evasión tributaria. Santiago. LexisNexis. 2006, pp. 53 y 57.

<sup>16</sup> LALANE, Guillermo. El Fraude a la Ley tributaria y economía de opción. Capítulo V *En: CASÁS, José Osvaldo (dir.)*. Interpretación económica de las normas tributarias, Buenos Aires. Editorial Abaco de Rodolfo Depalma. 2004, p.195

<sup>17</sup> TARSITANO, Alberto. El principio de la realidad económica y el exceso de la potestad calificadora del Fisco, citado por ASOREY, Rubén O. Protección constitucional de los contribuyentes, Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2000.p. 275.

<sup>18</sup> PONT CLEMENTE, Joan Francesc. La Economía de Opción. Madrid. Marcial Pons. 2006, p. 181.

una obligación tributaria. No es, ni siquiera, una especie de mal menor, de fraude consentido por defectuosa redacción de las leyes o por incapacidad administrativa de su persecución. En ella no hay nada censurable y por lo mismo, se distingue nítidamente de cualquier tipo de conducta defraudatoria. Es la búsqueda legítima de un ahorro fiscal.

Si aceptamos que las leyes establecen el ámbito del tributo –y no puede ser de otra manera como aplicación del principio de legalidad- debemos admitir también que del ordenamiento jurídico deriva también el ámbito del *no tributo*. En un sistema en el que tienden a perfilarse espacios de tributo y de no tributo, resulta natural que el contribuyente pretenda acogerse a estos últimos.

Diseñar las actividades propias, con el auxilio técnico de un asesor fiscal, en el marco del ordenamiento jurídico y conforme a la autonomía de la voluntad, buscando la minimización del costo fiscal, es un comportamiento honesto y económicamente entendible y justificado. La plena aceptación de esta idea debería contribuir de forma eficaz a la mejora y el perfeccionamiento de nuestro sistema tributario.

En definitiva, la economía de opción se caracteriza por la ausencia de abuso de las posibilidades de configuración jurídica, puesto que el contribuyente no lleva a cabo ninguna maniobra de elusión, si no que pura y simplemente elige, por razones fiscales, una determinada operación en lugar de otra, sin que dicha operación resulte anómala en relación con el fin perseguido por las partes.<sup>19</sup>

La conclusión anterior tiene, o debería tener, una consecuencia lógica, consistente en que de ninguna manera esta economía de opción puede ser considerada ilícita o contraria a la ley, ni que la lucha contra dicha forma de actuar pueda entregarse o realizarse a través de la administración tributaria o la justicia. Así, compartimos la opinión del profesor Ferreiro Lapatza, quien señala que *“la lucha contra las economías de opción no deseadas que permiten una elusión fiscal no ilícita, aunque probablemente injusta, corresponde al legislador y no a la administración ni al juez. El contribuyente, desde luego, no es culpable de las deficiencias de una ley que sólo al legislador pueden ser imputadas”*.<sup>20</sup>

<sup>19</sup> PÉREZ R., Fernando. Derecho financiero y tributario. Parte general. 3ª ed., Civitas, Madrid, 1993, p. 97.

<sup>20</sup> FERREIRO L., Juan José. Economía de opción, fraude a la ley, sanciones y delito fiscal. En: DE BARROS C., Paulo (dir.). Tratado de Derecho Tributario. Palestra. Lima, 2003, p. 512.

Ahora bien, la ley 20.780 incorporó la economía de opción en el inciso 2 del nuevo artículo 4 ter del Código Tributario al disponer que:

*“Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. (enunciado 1 del inciso 2)*

*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.”*  
(enunciado 2 del inciso 2)

Si bien, el inciso anterior, para algunos puede entenderse como una disposición clara, a nosotros, sin embargo, nos surgen diversas inquietudes.

La primera de ellas dice relación con el término “razonable” que se utiliza en el enunciado 1 para considerar que es legítima la “*opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria*”.

¿Qué es razonable para el legislador? ¿Con qué criterio se calificará la razonabilidad? ¿Una conducta, que –en decir de la norma- esté contemplada en la legislación tributaria es siempre razonable, o puede llegar a ser no razonable? ¿Deberemos entender que cuándo la opción de conductas y alternativas no son razonables, la opción deja de ser legítima? ¿La razonabilidad está circunscrita a que la opción esté contemplada en la ley que establece el tributo (Ley de impuesto a la renta, Ley de impuesto a las ventas y servicios, etc.) o es suficiente que esté consagrada en el ordenamiento jurídico? ¿Y si el ordenamiento jurídico no contempla expresamente la opción, si no que ella es el resultado del ejercicio de la autonomía de la voluntad y de la libertad contractual, es o no razonable?

La segunda inquietud surge en la dificultad de poder entender claramente si lo dispuesto entre ambos enunciados del inciso segundo viene a ser una ligereza de redacción o una profusión de requisitos. Así, mientras en el enunciado 1 se señala que es *legítima* la *razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria*, en el enunciado 2, que luego del punto seguido, inicia su redacción con el término “en consecuencia”, (indicativo de que lo que a continuación se expresará es el corolario o derivación de lo expresado anteriormente) sin embargo, aborda algo distinto de lo que lógicamente debiera ser la deducción de lo señalado en el enunciado anterior, pues se refiere a *los efectos* de dichas

conductas, indicando que ellas no serán abusivas siempre que sus efectos *sean consecuencia de la ley tributaria*.

De esta forma, si en el enunciado 1 del inciso segundo se legisla acerca de la opción de conductas que se considerarán legítimas (las contempladas en la legislación tributaria), malamente el enunciado siguiente del mismo inciso puede partir expresando que “en consecuencia no constituirá abuso”, y luego referirse a otra cuestión distinta, en la especie, los efectos de los actos generadores de dichas conductas, los que no serán abusivos en el entendido que ellos también sean consecuencia de la ley tributaria.

¿O será que lo que el legislador ha querido regular es, tanto (i) la opción de conductas (que deben estar contempladas en la legislación tributaria), como asimismo, (ii) los efectos de los actos que ellas generan (que también deben ser consecuencia de la ley tributaria)? Si la respuesta es afirmativa, entonces ¿cuál es el escenario al que queda reducida la economía de opción?. ¿En qué pié queda la autonomía de la voluntad y la libertad contractual?

Lo anterior, a nosotros nos merece los siguientes comentarios.

El primero. Estimamos que las referencias a la *legislación tributaria* o a la ley tributaria que se hacen a título o en calidad de exigencias en los enunciados señalados, no debieran ser cuestiones a ser consideradas -atendido su tenor literal- como límites fronterizos al momento de la aplicación de la norma. Como bien nos ilustra el profesor Massone<sup>21</sup> al citarnos a los profesores Ezio Vanoni, Geraldo Ataliba, Paulo De Barros Carvalho y otros, los preceptos del derecho tributario no son normas que constituyan una excepción a normas más generales. Si el derecho tributario es verdaderamente aquel derecho que codifica el modo según el cual se concreta el deber de la generalidad de los individuos de concurrir a la cobertura de los gastos públicos del Estado, las normas del derecho tributario se dirigen a la generalidad de los ciudadanos sujetos al ordenamiento jurídico y regulan supuestos normales, de la misma forma que lo hacen otras normas que son conceptuadas ordinariamente como normas de derecho común.

El sistema jurídico –entendido como el conjunto de todas las normas positivas en vigor– es uno e inescindible. Para fines didácticos, es posible efectuar cortes

---

<sup>21</sup> MASSONE P., Pedro. Principios de derecho Tributario. Aspectos Generales. Santiago. Legal Publishing. 3ª ed. 2013, pp. 41 y 42.

metodológicos, separando determinadas materias con la finalidad única de facilitar la primera aproximación al tema. De este modo, no se puede concebir la afirmación de la existencia de cualquier rama en términos absolutos. La distinción de las ramas del derecho es solo un expediente científico, de alcance meramente metodológico, con efecto puramente operacional, de facilitar el estudio.

Es innegable que, desde un punto de vista didáctico, es útil separar aquella materia que se acostumbra llamar derecho tributario y estudiarla separadamente. Esto es, inequívocamente, muy útil. Puede haber, por lo tanto, una autonomía didáctica del derecho tributario; para los efectos de la enseñanza, podemos separar lo que llamamos derecho tributario del resto del derecho. Para que haya autonomía científica es necesario que un determinado sector del derecho tenga principios propios, categorías propias, institutos propios y técnicas propias. Sin embargo, el ordenamiento jurídico es uno e indisponible. Sus elementos –las unidades normativas- se hayan irremediamente entrelazados por los vínculos de jerarquía y por las relaciones de coordinación, de tal modo que intentar conocer reglas jurídicas aisladas como si prescindiesen de la totalidad del conjunto, sería ignorarlo, en cuanto sistema de proposiciones prescriptivas. La división en numerosas ramas facilita el acceso cognoscitivo. Solamente eso.

Sin perjuicio de lo expuesto precedentemente, en nuestro parecer tampoco debe quedar ausente de estas consideraciones el hecho que el artículo 2 del Código Tributario se encuentra plenamente vigente, el que en su inciso único dispone expresamente que en lo no previsto por dicho Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales. Vale decir, desde la óptica jurídica, a través de esta norma de integración del derecho tributario en el derecho común, no cabe otra cosa que concluir que en la interpretación y aplicación de los hechos tributarios, como fenómeno jurídico, solamente hay un único ordenamiento, sin distinciones.

Como segundo comentario, no podemos dejar de mencionar nuestra preocupación en orden a si es constitucionalmente aceptable que una norma legal que reconociendo la legitimidad de la economía de opción (cuyo antecedente se encuentra en diversos derechos y garantías de rango constitucional), sin embargo limite y restrinja dicha libertad –según dispone el inciso segundo del artículo 4 ter referido– a que (i) la opción sea razonable (concepto no definido por la ley, y en consecuencia, eventualmente fuente de posible arbitrariedad en su aplicación), (ii) a que ella esté contemplada en la legislación tributaria, y (iii) que los resultados económicos o jurídicos sean consecuencia de la ley tributaria.

En relación a esta última consideración, creemos importante tener presente que la potestad tributaria, si bien, y desde luego, tiene limitaciones formales, en cuanto a que la Constitución exige que los tributos sean creados por ley y que ella precise clara y específicamente cada uno de los elementos de la hipótesis a ser gravada, ellos también tienen limitaciones materiales, esto es, restricciones absolutas que, violentadas, derivan en inconstitucionalidad. Tal es el caso, como señala el profesor Ribera<sup>22</sup>, de un tributo que afecta el contenido esencial, o limita el ejercicio de un derecho, o que instituye una prestación manifiestamente desproporcionada o injusta. En estos últimos casos la limitación no se refiere a la forma cómo se genera la norma, sino a su contenido propiamente tal. Agrega el profesor Ribera, que el legislador debe respetar los principios y valores generales en que se basa nuestra Ley Fundamental, aquellos que derivan expresamente de la libre iniciativa, del mercado como distribuidor de recursos y del rol subsidiario del Estado.

En similares términos se expresa el profesor Evans<sup>23</sup>, quien nos señala que se tornarían exentas de todo contenido práctico las garantías sobre legalidad, igualdad, proporcionalidad y equidad, si no existiera el debido control de constitucionalidad de las leyes que imponen el tributo. El control de constitucionalidad emana de la necesidad, dentro de un Estado de Derecho, de velar por la supremacía jerárquica de los preceptos contenidos en el ordenamiento fundamental. Esta manifestación más solemne de la soberanía popular representa en su articulado el conjunto de normas, principios y valores jurídicos que el legislador, la administración y, en general, los encargados de las funciones estatales, deben respetar.

En palabras del profesor Valdés Costa<sup>24</sup> el legislador tiene facultades discrecionales para elegir los hechos a tributar, según los criterios económicos y sociales imperantes en cada tiempo y lugar. Pero esta discrecionalidad está limitada por las normas y principios consagrados en la Constitución. Para que el tributo sea jurídicamente válido es necesario no sólo que esté creado por ley, sino que esta ley no viole la Constitución. Por lo tanto, más que de principio de legalidad, se debe hablar de la juridicidad.

Luego de lo expuesto precedentemente, estimamos que una correcta y armónica interpretación del inciso segundo del artículo 4 ter, -en conjunto con el artículo

---

22 Ribera N., Teodoro. Tributos Manifiestamente desproporcionados o injustos. Aspectos relevantes de la jurisprudencia constitucional. Revista Chilena de Derecho, Número Especial. 1998, p. 240.

23 Evans E., Eugenio. Los tributos en la constitución. Santiago. Editorial jurídica de Chile. 2a ed. p. 88.

24 Valdés C., Ramón. Instituciones de Derecho Tributario. Segunda Edición. Buenos Aires. Depalma. 2004, p. 12.

4 quáter que sanciona la simulación en materia tributaria— a nuestro entender debiera ser la siguiente:

- 1) La elusión ha quedado circunscrita única y exclusivamente a las figuras del abuso y la simulación contemplados en los artículos 4 ter y 4 quáter del Código Tributario. No concurriendo el *abuso* o la simulación no hay elusión.
- 2) La elusión (por abuso o simulación) constituye una conducta ilícita. Ella, al igual que la evasión, son contrarias a derecho. Por el contrario, todas las conductas que no signifiquen elusión o evasión son lícitas y, en consecuencia, comprendidas dentro del campo de la economía de *opción*.
- 3) Cualquier ahorro de impuestos donde no se verifique el abuso (o la simulación), sea porque el beneficio esté expresamente consagrado en las leyes que establecen el tributo, o bien, porque ese resultado se logre como consecuencia del ejercicio de la autonomía de la voluntad y la libertad contractual, no es elusivo.

### 3. EL ABUSO

Ha sido difícil, a veces áspera y otras, por qué no decirlo, absolutamente inentendible, la discusión que en las últimas décadas ha habido entre los distintos autores sobre la admisibilidad o no (o con qué límites), del instituto del abuso en el escenario tributario. La apreciación que de lo anterior se tenga, como de otras cuestiones, como ser, del fraude a la ley, dependerá en muchos casos la concepción teórica a que se arribe en materia de elusión, y si ella es lícita o ilícita.

No es el propósito desarrollar en este trabajo el análisis doctrinario referido. Nos limitaremos a destacar que con motivo de la dictación de la ley 20.780, el abuso en materia tributaria ha pasado a tener un reconocimiento legal expreso como un ilícito a ser sancionado. Él, junto con la simulación, es una de las dos y únicas hipótesis descritas por el legislador para configurar la elusión de los hechos imponibles.

A continuación nos esforzaremos en ilustrar el tratamiento que de él se hace al interior de la nueva normativa, como asimismo, la forma en que desde nuestra perspectiva dichas normas deben ser entendidas al interior de nuestro ordenamiento

jurídico, teniendo siempre presente en lo anterior, el expreso e imperativo mandato consagrado en el artículo 2 del Código Tributario, en cuanto a aplicar –en lo no previsto en él– las normas del derecho común, particularmente las disposiciones del Código Civil.

La norma que sanciona la elusión se encuentra contenida en el actual artículo 4 bis del Código Tributario, el que en su inciso 3 dispone que:

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

Por su parte, la norma que sanciona el abuso, como una forma de elusión, se encuentra contenida en el inciso 1 del recientemente incorporado artículo 4 ter, el que dispone que:

*“Los hechos imponible 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.”*

Como primer comentario, resulta claro que de acuerdo con las nuevas normas legales, la elusión que pasa a ser una conducta ilícita, indeseada y sancionada como norma de carácter general, queda circunscrita única y exclusivamente al abuso y a la simulación, en los términos que ambas son descritas al interior de las nuevas disposiciones del Código Tributario. Esto es, todo acto en el que no concurra el abuso o la simulación, no es elusión en los términos de la nueva NGA.

Como segundo comentario, constatemos que habrá abuso cuando se produzca EL RESULTADO indicado en la norma, y cuando además, se verifique que él es consecuencia DE LA SUMA de una serie de presupuestos copulativos establecidos en la misma norma, en términos tales, que para nosotros, el hecho de que se produzca el resultado (por indeseado que sea) sin que se verifiquen previamente

las condiciones que la ley dispone como requisitos concurrentes para producir el resultado, ello no será constitutivo de abuso para efectos tributarios.

Así, de conformidad con la ley, habrá abuso cuando -EL RESULTADO- se (i) 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 -SUMA DE REQUISITOS- (ii) actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, (iii) no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, (iv) que sean distintos de los meramente tributarios (señalados en el numeral (i) del presente párrafo).

La ley, en esta norma que sanciona el abuso no está sancionando cualquier conducta que evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o que disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o que postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación -lo que es lícito, legítimo y comprensivo de la economía de opción- si no que únicamente cuando dicho resultado se produce como consecuencia de la concurrencia de los requisitos que ella misma establece, en términos tales que si estos últimos no se verifican no hay abuso. De otra forma no se entendería la inclusión de los requisitos que constituyen los presupuestos del resultado, habiendo sido suficiente que el legislador hubiera pura y simplemente prohibido este último.

En consecuencia, y bajo esta misma óptica, la norma puede ser leída en términos tales que permiten concluir que **NO HABRÁ 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, SI produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, distintos de los meramente tributarios que señala la misma norma.

La afirmación anterior, creemos que además guarda consecuencia y es armónica con lo dispuesto en el enunciado 2 del inciso 2 del mismo artículo 4 ter, que ya analizamos en el capítulo anterior (con las advertencias y observaciones que el mismo nos merece y que ya hemos comentado), a propósito de la *economía de opción en el que se dispone que “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”*

A continuación, detengámonos un momento en los requisitos que contempla la nueva NGA para considerar el abuso en materia tributaria como una cuestión indeseada y sancionada, teniendo en cuenta en este análisis, que de no concurrir la suma de todos ellos, en nuestra opinión, no se verificaría abuso alguno. A saber:

- 1) Un resultado, esto es, **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;**
- 2) Cuando el resultado es la consecuencia de, o se logra **mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto;**
- 3) Cuando el resultado es la consecuencia de, o se logra 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;**
- 4) Cuando el resultado es la consecuencia de, o se logra 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 señalados en el número 1) precedente.**

1) Un resultado, esto es, **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;**

Esta parte de la norma nos describe el resultado no deseado por el legislador. Para nosotros es de vital importancia, al momento de aplicarse la norma, el especial cuidado que debe observar el intérprete en los límites que el mismo legislador le impone seguidamente (requisitos del resultado) para declarar el abuso, ya que a través de dicha declaración se aplicará un tributo a un contribuyente que no realizó el hecho descrito por la ley como generador de la obligación tributaria, si no que otro distinto, que como consecuencia de la declaración del abuso será merecedor del tributo. La aprehensión anterior se fundamenta, en que de no mediar

la estricta rigurosidad en el control jurídico de los requisitos que la ley demanda que se verifiquen y prueben para sancionar el resultado, se corre un serio riesgo de aplicar por esta vía, impuestos por analogía.

2) Cuando el resultado es la consecuencia de, o se logra **mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto;**

La norma precisa, en primer término, que el resultado señalado en el numeral 1) sea la consecuencia de *actos o negocios jurídicos*. En lo que respecta a los actos jurídicos, esto es, a las conductas que son realizadas voluntariamente con la intención de producir efectos jurídicos, en nuestro parecer, no importa al legislador tributario si el acto jurídico adolece o no de posibles vicios o defectos que permitan posteriormente dejarlo sin efecto, esto es, que él sea eventualmente anulable. Únicamente le importa que el acto jurídico exista, no obstante que posteriormente él pueda ser dejado sin efecto por su declaración de nulidad.

Lo anterior por cuanto, si bien en la última parte del inciso 1 del artículo 4 bis se prescribe que 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*”, tal prescendencia, en opinión del profesor Boetsch<sup>25</sup> y que compartimos plenamente, está limitada por el hecho de que, con posterioridad a su ejecución, el acto o contrato mediante el cual se concretó la elusión sea declarado nulo por sentencia judicial firme, toda vez que pronunciada judicialmente la nulidad del acto o contrato con base en el cual se declaró el abuso o la simulación, se entiende que tal acto o contrato jamás tuvo existencia, con lo cual evidentemente desaparece el acto elusivo. En tal hipótesis tampoco existió ni nació ninguna obligación tributaria. En el mismo sentido se pronuncia el profesor Yáñez<sup>26</sup> quien nos indica que en su parecer la posterior declaración de nulidad en sede judicial de un acto viciado o defectuoso debiera primar sobre lo dispuesto en el señalado artículo, en la medida que una declaración de nulidad tiene efectos en todos los ámbitos del derecho, incluido el tributario.

---

<sup>25</sup> Boetsch G., Cristián. La Norma General Anti Elusión. Análisis desde la perspectiva del derecho privado. Santiago. Ediciones Universidad Católica de Chile. 2016, p. 82.

<sup>26</sup> Yáñez V., Felipe. Análisis de la Nueva Cláusula General Antielusiva. Revista de Estudios Tributarios 11: 237, 2014. Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

En lo que dice relación con la expresión *negocio jurídico*, no obstante la eventual trascendencia o significación que ella pueda tener en la doctrina extranjera, lo cierto es que en el ordenamiento jurídico chileno es un término no definido ni utilizado. A modo de ilustración, podemos señalar que esta expresión no es empleada en el Código Civil, ni en el de Comercio, como tampoco en la Ley sobre impuesto a la renta, o en la Ley sobre impuesto a las ventas y servicios; y, hasta ahora, tampoco la contemplaba el Código Tributario, el que al incluirla, tampoco nos ha señalado su significación y consecuencia legal.<sup>27</sup>

Sin embargo, estudiando los comentarios que el profesor Vergara<sup>28</sup> hace a la NGA, cabe señalar que en su parecer, en esencia acto jurídico y negocio jurídico describen instituciones con funciones equivalentes, la primera correspondiente a la tradición civil francesa y la segunda a la tradición civil alemana y que en definitiva, no se debe poner demasiada atención a esta redacción un tanto errática.

Para nosotros, en el contexto en que está redactada la norma, el *negocio jurídico*, no debiera tener ningún tratamiento jurídico diferente al del acto jurídico, como tampoco consecuencias o efectos que no sean los mismos para ambos. No encontramos en la norma o en sus antecedentes, indicio alguno que nos haga presumir que en las referidas expresiones el legislador quiso poner entre ellas un acento diferenciador o distintivo.

Seguidamente, la norma nos señala que los referidos actos o negocios jurídicos deben *considerarse individualmente* o *en su conjunto*. La pregunta que inmediatamente nos asalta es ¿dentro de qué período o espacio de tiempo?

Supongamos la siguiente situación para los efectos de ilustrar esta inquietud: Año 1, dos contribuyentes personas naturales forman una sociedad; Año 2, la sociedad compra un inmueble; Año 3, la sociedad se divide radicando el inmueble en la sociedad que nace; Año 4, la sociedad en que quedó radicado el inmueble, se disuelve; Año 5, los socios personas naturales se adjudican el inmueble del

---

<sup>27</sup> El término “negocio jurídico”, que se utiliza en el inciso 1 del artículo 4 ter, también se emplea en otras disposiciones que se han incorporado al Código Tributario con ocasión de la inclusión de la NGA, como ser, en los incisos 2 y 3 del artículo 4 bis, y en el inciso 1 del artículo 4 quáter (en el que la utiliza alternadamente con el término negocio).

<sup>28</sup> Vergara Q., Gonzalo. Norma Antielusiva General sobre los fines en nuestras leyes tributarias. Santiago. Editorial Libromar SpA. 2016, p. 339.

cual pasan a ser copropietarios; Año 6, los copropietarios venden el inmueble. En el presente ejemplo, el mayor valor que obtengan los copropietarios en la venta del inmueble eventualmente podrá acceder a beneficios tributarios que no hubieran resultado posibles de obtenerse de haber enajenado el bien raíz la sociedad.

Independientemente de que concurren o no los DEMÁS requisitos que el legislador ha establecido como obligatorios de verificarse para la declaración del RESULTADO abusivo, lo que preocupa en esta parte del análisis, es determinar el tiempo al cual se encuentra circunscrito *el conjunto de actos que deben considerarse* para el estudio de los hechos que eventualmente serán o no merecedores de la declaración de *abuso*. ¿Deberán *considerarse* la serie de actos que en su conjunto se circunscriban únicamente a un período tributario, o por el contrario, debemos entender que la expresión en su conjunto abarca un período de tiempo mayor, que en el ejemplo propuesto serían los actos realizados desde el año 1 y hasta el año 6.? De seguirse este último criterio, surgen otras interrogantes, como ser, ¿se podrán considerar todos *los actos en su conjunto*, aunque la realización de algunos de ellos hayan ocurrido en períodos tan antiguos, de forma tal que excedan el tiempo de prescripción de la acción fiscalizadora del Fisco?

En nuestra opinión, el criterio que debería aplicarse es que habiendo varios actos que, de acuerdo a esta disposición, *en su conjunto deban ser considerados* para eventualmente arribar al resultado de abuso, la consideración de ellos debe limitarse estrictamente a los períodos tributarios en los que el Fisco esté habilitado para el ejercicio de su actividad fiscalizadora. Cualquier mayor extensión que quiera darse a esta parte de la norma –a los actos o negocios jurídicos considerados en su conjunto- atenta contra la seguridad jurídica e instaura una restricción, si no un inmovilismo -no contemplado en la ley- a la libertad que asiste a los contribuyentes en la forma de realizar sus negocios.

3) Cuando el resultado es la consecuencia de, o se logra 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;**

Como primer comentario, digamos que aquello que a la ley importa es que el resultado tributario indeseado se alcance por el contribuyente mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan (i) “resultados o efectos”, ya sea que éstos sean (ii) “jurídicos o económicos”, por

lo que debemos entender que para la norma –en principio- es suficiente que se verifique “un resultado o efecto económico” o “un resultado o efecto jurídico” (cualquiera de ambos) para considerar que no se cumple con el requisito por ella impuesto para considerar que el acto o la conducta es abusiva. Destaquemos también que para la ley no importa si el resultado o efecto económico es positivo o negativo, como tampoco si el resultado o efecto jurídico crea o extingue derechos para el contribuyente (relativos o directos) o para un tercero (absolutos, indirectos o *erga omnes*).

Seguidamente de lo anterior, no basta que el resultado tributario indeseado se alcance por el contribuyente mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos, sino que además, dichos resultados o efectos jurídicos o económicos deben ser “*relevantes para el contribuyente o para un tercero*”

¿Qué significa que el efecto sea *relevante para el contribuyente o para un tercero*?  
¿Qué debe entenderse por relevante en términos jurídicos, esto es, qué significación tiene él como representativo de la voluntad de la ley?

La ley no nos da un concepto. Lamentablemente, en la historia de la norma, en su proceso de tramitación legislativa en el Congreso Nacional, tampoco hemos encontrado luces que nos ayuden a aclarar lo anterior. Muy por el contrario, en los escasos pasajes en que la discusión se refirió a este término, ella se enfocó más bien en hacer resaltar las dudas, incertezas y críticas que del mismo se originaban. Así, por ejemplo, en el Informe de la Comisión de Hacienda de la H. Cámara de Diputados se dejó constancia del cuestionamiento al referido término, en orden a “si (la relevancia) se referirá a montos, o a cambios en la estructura jurídica de una determinada empresa, o contra qué se efectúa la comparación. Al respecto, (se) indicó que la jurisprudencia extranjera ha comparado este tipo de normas con el contribuyente económicamente racional, comparación sumamente compleja, porque cuando se decide una transacción comercial, no solo se consideran las variables económicas, que son las más relevantes, sino que puede haber otras de diversas índoles, incluso, familiares o personales”.<sup>29</sup>

---

<sup>29</sup> Corresponde a parte de la intervención de la Sra. Natalia González, Jefa del Programa Legislativo y Constitucional del Instituto Libertad y Desarrollo, recibida en audiencia por la Comisión de Hacienda de la H. Cámara de Diputados en Primer Trámite Constitucional. Historia de la ley 20.780. Biblioteca del Congreso Nacional, p. 268.

El Servicio de Impuestos Internos, en su Circular 65 del año 2015, al tratar de este tema, nos indica<sup>30</sup> que se falta a la buena fe cuando los actos referidos aparecen como irrelevantes frente a los efectos puramente tributarios de la figura utilizada, en cuanto por su intermedio se consiguió en *forma preponderante* evitar la realización del hecho gravado, la disminución de la base imponible o de la obligación tributaria, o la postergación o diferimiento del nacimiento del impuesto. Vale decir, confronta la relevancia del efecto jurídico del acto o negocio frente a la preponderancia del resultado indeseado por la ley. Pareciera como si se intentara poner en una balanza, la relevancia del actuar con la preponderancia del mal causado. Una suerte de colisión de intereses que hagan posible justificar (o exculpar) el obrar del contribuyente en su decisión de negocios frente al resultado tributario alcanzado. Debemos reconocer que a nosotros nos resulta difícil compartir una interpretación como la descrita si eventualmente ese fuera el pensamiento del legislador- y trasladar la abstracción anterior (que es más bien propia de una reflexión doctrinaria sobre el estado de necesidad en cuanto eximente o atenuante de la responsabilidad penal), y llevarla para su aplicación al escenario de la elusión tributaria.

En nuestro esfuerzo por entender el alcance de dicho término, creemos que en algo nos puede ayudar lo que en otras legislaciones -en particular, en la española- se ha entendido por la referida expresión, toda vez que en ella, en particular en el artículo 15 de la Ley General Tributaria española, a propósito del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, se utilizan expresiones muy similares a las contenidas en el inciso 1 del artículo 4 ter en comento.

El artículo 15 de la Ley General Tributaria española, en su parte pertinente dispone “*1. se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias ..... b) que de su utilización no resulten*

---

<sup>30</sup> Capítulo III. El reconocimiento de la buena fe en materia tributaria. “Por el contrario, se falta a la buena fe cuando los actos o negocios jurídicos escogidos, lo han sido con abuso de la forma jurídica, esto es, cuando los resultados o efectos jurídicos o económicos de tales actos aparecen como irrelevantes frente a los efectos puramente tributarios de la figura utilizada, en cuanto por su intermedio se consiguió en forma preponderante el evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado, disminuir la base imponible o la obligación tributaria, o la postergación o diferimiento del nacimiento del impuesto.” (Servicio de Impuestos Internos. Circular N° 65 del 23 de julio de 2015 [en línea] <[http://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/circulares/2015/circu65.pdf](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2015/circu65.pdf)> [consulta: abril de 2017]).

*efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.*<sup>31</sup>

Ahora bien, cuando en España se discutió esta disposición, hubo distintas posiciones. Particularmente interesantes nos resultan las objeciones que a ella se interpusieron (aunque a la postre no prosperaron) en orden a que no quedaba claro qué sentido tenía en dicha disposición (como tampoco nos parece lo tiene en la nuestra) la utilización del término relevante, porque no se entiende respecto a qué se valora tal relevancia. La relevancia presupone un rasgo con valor diferencial, en cuanto importancia o significación, pero en relación a algo. De hecho, la Enmienda N° 245 del Grupo Parlamentario Catalán en el Senado español propuso la supresión de este vocablo, alegando que “la lógica de un sistema jurídico moderno no debe permitir la aplicación de un mecanismo como el previsto en el artículo 15 en aquellos supuestos en que los actos o negocios se han realizado por razones empresariales válidas”, sugiriendo que se supliera ese término por el de “efectos jurídicos o económicos válidos”. La referida enmienda, que como hemos dicho no prosperó, en palabras del profesor García Novoa<sup>32</sup>, percibía el riesgo de que el criterio de la relevancia pudiese añadir a la exigencia de que exista un motivo económico o jurídico, una facultad en manos de la administración que le permita, sobre la base de un concepto jurídico indeterminado, rechazar el negocio si considera que su motivación no resulta relevante, aun cuando concurra una motivación empresarial válida. A lo anterior se suma que si una operación económica o empresarial es válida per se, al margen de motivaciones fiscales no debería posteriormente poderse declarar como incorrecta a efectos fiscales por el hecho de que se considere que dicha validez económica no se considera relevante para la administración tributaria. La

---

<sup>31</sup> “España, Ley 58/2003, de 17 de diciembre de 2003, Ley General Tributaria  
Artículo 15 Conflicto en la aplicación de la norma tributaria

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.”

<sup>32</sup> García N., César. La cláusula antielusiva en la nueva LGT. Madrid. Marcial Pons 2004, p. 375.

justificación a la enmienda concluyó tajantemente que “*se considera que con una norma como la descrita se instaure en España la pura interpretación económica, generando una enorme inseguridad jurídica y augurando una gran inseguridad*”

Compartimos las aprensiones señaladas, en orden a que atendida la vaguedad y ambigüedad del término “relevante” usado por el legislador, la amplitud que al mismo se le conceda puede llevar a eventuales interpretaciones extensivas, que desde el punto de vista tributario, son del todo repudiables.

Desde nuestra perspectiva, si estamos de acuerdo (en lo que no creemos que haya controversia) en que el hecho gravado requiere necesariamente para su nacimiento de la realización de un acto del contribuyente encaminado a producir efectos jurídicos, y que de acuerdo a nuestro ordenamiento jurídico dichos actos para que produzcan las indicadas consecuencias requieren cumplir con requisitos de existencia y de validez que de no cumplirse permiten anularlo, la relevancia en el escenario jurídico está supeditada entonces al cumplimiento de dichos requisitos, y como ya profundizaremos más adelante -al interior de esta NGA- muy particularmente, al examen jurídico de la causa del acto. Para nosotros, la relevancia de un acto jurídico no puede llegar a entenderse como comprensiva de otros requisitos distintos o adicionales de aquellos que el propio ordenamiento jurídico exige a los actos o negocios para que produzcan consecuencias jurídicas.

¿Qué puede tener más relevancia para la o las partes que participan en un acto jurídico, que precisamente éste produzca sus efectos jurídicos?

Si la idea es a través de esta expresión vaga, imprecisa y no definida por la ley, incorporar estándares distintos a los que el ordenamiento jurídico exige para que los actos produzcan consecuencias jurídicas, estaremos en presencia de la antesala de la imposición subjetiva (y relativa) del tributo, amén de la derogación del principio de legalidad en materia tributaria.

4) Cuando el resultado es la consecuencia de, o se logra 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 señalados en el número 1) precedente.**

Como última cuestión, e íntimamente vinculada con la exigencia anterior, se encuentra el cuarto requisito que a la ley también le importa que se cumpla, y que consiste en que dicho resultado o efecto relevante, sea distinto del meramente

tributario de aquel descrito en la misma norma, vale decir, que el resultado o efecto jurídico o económico, además de ser relevante, sea también otro distinto al meramente tributario de evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado, disminuir la base imponible o la obligación tributaria, o postergar o diferir el nacimiento de dicha obligación.

En nuestro parecer lo anterior nos fuerza a preguntarnos ¿cuándo un acto o negocio jurídico producirá resultados o efectos jurídicos o económicos de tal importancia o significación para el contribuyente o un tercero, *distintos de los meramente tributarios*, para que dicho acto o negocio no sea considerado abusivo? ¿Dónde habrá que buscar (y encontrar) la referida relevancia, que nos permitirá diferenciar cuál es el resultado o efecto jurídico o económico (lícito) del meramente tributario (ilícito)? ¿Podemos acudir a los motivos que inducen al acto o negocio? ¿Y si la respuesta a esta última pregunta fuera afirmativa, cómo han de entenderse dichos motivos?

Las respuestas no nos resultan sencillas. Con todo, nuestro esfuerzo se centrará en esbozar un camino interpretativo, que a la luz de las normas jurídicas que nos provee nuestro ordenamiento jurídico, nos permitan, en la medida de lo posible, alcanzar un grado de objetividad y certeza que esta materia requiere.

Como punto de partida, creemos que puede ser de mucha utilidad iniciar el análisis de esta parte de la norma, y en consecuencia, del alcance que a la misma debe dársele, tener en cuenta la interpretación del Servicio de Impuestos Internos contenida en la Circular 65 de 2015, en donde nos señala que en su parecer “*el artículo 4° ter del Código Tributario establece un criterio objetivo y no un análisis de las intenciones o fines que pudieron tener los contribuyentes. El examen, en este caso, consistirá en determinar si la naturaleza de los actos o negocios jurídicos, individualmente o en su conjunto, utilizados por los contribuyentes se dejan explicar por razones distintas de las meramente tributarias.*”<sup>33</sup>

Lo anterior, a nosotros nos merece los siguientes comentarios:

Primero: Debe destacarse el hecho de que en la interpretación que realiza el Servicio de Impuestos Internos, éste se preocupa de despejar de toda duda, de que el criterio que debe observarse y seguirse en el examen de la conducta que se investigue como merecedora de la declaración de abuso es “*un criterio objetivo y*

---

<sup>33</sup> Servicio de Impuestos Internos. Circular N° 65 del 23 de julio de 2015, p. 3, párrafo 6.

*no un análisis de las intenciones o fines que pudieron tener los contribuyentes”.* ¡Y no podría ser de otra forma!. La intención del contribuyente, la voluntad interna (en contraposición a la exteriorizada), es un asunto particular e interno del contribuyente, subjetivo, diverso, cambiante, y a veces, también contradictorio. La intención, es algo que es propio y relativo al modo de pensar o de sentir de los contribuyentes, y por lo mismo, ella no puede ser materia de escrutinio a la hora de calificar una conducta contractual como merecedora o no de un tributo. Por lo demás, todo contribuyente que realiza un acto de carácter patrimonial siempre tiene en consideración la maximización de sus utilidades, en la que, desde luego, se incluye la variante tributaria. Si la intención de ahorrar impuestos fuera un criterio a tenerse en consideración para la declaración del abuso, entonces todo acto o negocio sería abusivo.

Segundo: Seguidamente, en la Circular en referencia se indica, que el examen debe consistir en determinar si la “*naturaleza*” (entendemos jurídica) de los actos o negocios jurídicos utilizados por los contribuyentes “*se dejan explicar por razones distintas de las meramente tributarias*”, afirmación que para nosotros es de la mayor importancia, pues es indicativa de que el elemento diferenciador entre lo que son los efectos jurídicos o económicos relevantes de aquellos que son meramente tributarios radica en las “razones que explican los actos utilizados por los contribuyentes”, las que para nosotros, desde un punto de vista jurídico, se identifican con la causa del acto o contrato en los términos previstos en el Código Civil. Lo anterior, en atención a que la causa es el motivo que induce al acto o contrato, y el motivo de este último, es la satisfacción de una necesidad o interés de las partes. La razón, en consecuencia, que explica el acto o contrato utilizado por las partes, es su causa, el resultado que ellas se representan alcanzar, y que se explica por las obligaciones que para ellas nacen (los efectos jurídicos) como consecuencia de su celebración.

La causa del acto o contrato es precisamente la que determina la naturaleza del mismo, y no resulta entendible que mientras en el artículo 4 bis del Código Tributario se dispone que las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imposables, 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*, se pretenda lograr dicha finalidad prescindiendo de la causa jurídica de ellos, como tampoco se entendería que dicho elemento (la causa), que determina la naturaleza del acto, su función, y que explica las obligaciones asumidas por las partes (los efectos del acto), no fuera en el artículo 4 ter siguiente (donde se tipifica el abuso), el elemento relevante y diferenciador del meramente tributario.

Tercero: Dado que las intenciones de las partes (los motivos de los contribuyentes) y los motivos del acto o contrato (la causa) son cosas diferentes, esto es, una cosa son los motivos que inducen a las declaraciones de voluntad de las partes de un acto o contrato (irrelevantes desde el punto de vista jurídico), y otra muy diferente, los motivos que inducen al acto o contrato<sup>34</sup>, queda todavía pendiente a nuestro entender una cuestión por aclarar y que resulta de preguntarnos ¿cuál será el criterio a seguirse, o de qué forma han de entenderse las “razones” -que nosotros identificamos con la causa jurídica del acto o negocio- que expliquen que los actos o negocios jurídicos utilizados por los contribuyentes son distintas de las meramente tributarias?, ¿cómo ha de entenderse la causa que determinará la distinción del resultado o efecto jurídico económico relevante del acto, de aquel meramente tributario?

Revisando la doctrina nacional, nos encontramos con el profesor Vodanovic<sup>35</sup>, quien al ilustrarnos sobre las distintas teorías aceptadas por el Código Civil chileno sobre el modo que ha de entenderse la causa, nos señala que para algunos profesores, como don Manuel Somarriva U., la causa debe ser entendida como los *motivos psicológicos*, entendiéndose por ellos, no solo a los móviles abstractos y permanentes que se integran en el contrato, sino también a los móviles concretos, individuales y variables que en un caso determinado han incitado a las partes a contratar.

Sin embargo, también nos señala que otros, como don Arturo Alessandri R., sostienen que el Código Civil se pronunció por la teoría clásica o de la causa *final*, entendida ella como el fin en vista del cual una parte celebra el acto jurídico. Es la consideración que determina esencialmente al contratante a obligarse, es el fin directo e inmediato que se propone alcanzar una persona obligándose. Va envuelta en el contrato mismo, constituyendo un elemento esencial de él; siempre es la misma para cada especie de contratos, cualesquiera que sean las partes, y en consecuencia, para esta teoría los contratos –desde el punto de vista de la causa- pueden agruparse en contratos a título oneroso y contratos a título gratuito, dividiéndose los primeros en bilaterales y unilaterales, debiendo entenderse que ella concurre en cada uno de los referidos contratos de la siguiente forma:

---

<sup>34</sup> El artículo 1467 del Código Civil al definir la causa se refiere a los motivos que inducen al acto o contrato y no a los motivos que inducen a las declaraciones de voluntad de las partes del acto o contrato.

<sup>35</sup> Vodanovic H., Antonio. Curso de Derecho Civil. Tomo I. Parte General y las personas. Editorial Nascimento. Santiago. 2a ed. 1945, pp. 481 y siguientes.

*“En los contratos bilaterales la causa de la obligación de una de las partes reside en la obligación de la otra: la obligación de la una sirve de causa a la obligación de la otra. .... En la compraventa, la causa de la obligación del vendedor de entregar la cosa, es la obligación del comprador de pagar el precio; y a la recíproca, la obligación del comprador de pagar el precio, encuentra su causa en la obligación del vendedor de entregar la cosa.”*

*“En los contratos unilaterales a título oneroso, la causa de la obligación de la única parte que se obliga en un contrato unilateral es la prestación realizada por la otra parte al momento de la celebración del contrato. .... En el mutuo, por ejemplo, la causa de la obligación del mutuario es la entrega que el mutuante le ha hecho de la cosa, del dinero”*

*“En los contratos a título gratuito, la causa de la obligación del deudor es la intención de liberalidad, es decir, la satisfacción del sentimiento de beneficencia que mueve al disponer a enriquecer al gratificado sin recibir contraprestación. Por el contrato de donación, sólo el donante se obliga y su obligación tiene su causa en una idea de liberalidad....”*

Estudiando doctrina más reciente, nos encontramos con el trabajo del profesor Ruz Lártiga<sup>36</sup> donde nos comenta que:

*“En Chile, nuestra Excelentísima Corte Suprema ha dicho que la causa de un contrato es el interés jurídico que induce a las partes a contratar y este es independiente del móvil subjetivo que se haya tenido para contratar. No sabemos si expresamente o no, pero lo cierto es que nuestra Corte Suprema con esta definición objetiviza la causa, abraza una vertiente muy moderna de la teoría de la causa que es la que se refiere al estudio de la noción de interés como causa objetiva, ella se impone hoy en Europa favorecida por el impulso de las teorías económicas del derecho. Se dice por los autores que analizan la definición de la Excma. Corte que para nuestra jurisprudencia la causa sería un elemento estático, que emana de la naturaleza de la acción, lo que no sería sino una confirmación de que el código civil chileno siguió la teoría clásica.”*

También encontramos al profesor Ribera,<sup>37</sup> quien preguntándose qué tipo de causa es la que consagra nuestro Código Civil, nos señala que el problema se ha

<sup>36</sup> Ruz L., Gonzalo. Explicaciones de derecho civil. Parte general y acto jurídico. Legal Publishing. Santiago. 2011, p. 431.

<sup>37</sup> Rivera R., José M. La causa en el derecho chileno. Legal Publishing Chile. Santiago, 2012, p. 184.

presentado tradicionalmente, de la siguiente manera: ¿el Código Civil chileno se refiere a la causa final de que habla la teoría clásica, o a la causa ocasional o a ambos tipos de causa o, por último, un concepto unitario de la noción de causa? En su respuesta, nos indica que esta cuestión ha sido debatida y que la mayoría de la doctrina nacional se pronuncia por la causa final, que es constante, uniforme y abstracta para todos los actos o contratos.

De lo expuesto precedentemente, nos parece que la relevancia de los resultados o efectos del acto de aquellos meramente tributarios que determinará si se verifica o no el abuso en materia tributaria, se deben explicar a través de la causa que consagra nuestro Código Civil. El examen de la causa, esto es, de los motivos que inducen al acto o contrato, es lo que a nuestro juicio permitirá distinguir o diferenciar si los resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes del acto realizado son o no distintos de los meramente tributarios que indica el inciso 1 del artículo 4 ter del Código Tributario. Para nosotros, la relevancia de los efectos, al interior de la norma que sanciona el abuso, más que ponderarla en la consecuencia fiscal, hay que entenderla en si el acto o negocio tiene o no una causa jurídica que lo explique. La relevancia ha de ser lo que se afirma del negocio (de acuerdo a su naturaleza) por sobre el eventual efecto tributario alcanzado. Lo relevante del acto o negocio utilizado por el contribuyente que determina y diferencia que su efecto jurídico es distinto de lo meramente tributario es, sencillamente, si el acto o negocio elegido responde o no a la causa que le es propia.

Asimismo, para nosotros resulta particularmente importante en el análisis que se haga para verificar si concurre o no el abuso configurado en la norma referida, observar la doctrina de la causa final o clásica seguida por nuestro Código Civil, esto es, en su concepción objetiva, en atención a que ella contempla criterios que son consecuentes con la certeza jurídica que estas materias impositivas requieren. Dejar entregado el elemento diferenciador de los efectos jurídicos del acto de aquellos meramente tributarios que señala la norma a criterios subjetivos y/o ajenos a lo jurídico, es vago e impreciso y tiene el inconveniente de dar ancho campo a la arbitrariedad, como asimismo, de llevar la política a los estrados de la justicia, toda vez que a través de la declaración del abuso que a ella se solicitará, basado en motivaciones subjetivas, u otras razones ajenas al derecho, llevará en cada caso al juez a tener que definirse sobre la finalidad social y económica del tributo. Esta misión, además de ser impropia de la judicatura, es difícil y peligrosa, ya que cada cual apreciará tal finalidad según sus ideas políticas o económicas. El fin que un socialista atribuye a los tributos, y al sistema tributario en general, ciertamente dista mucho del que le asigna el pensamiento liberal.

Se podrá objetar, que bajo el parecer anteriormente expuesto, la declaración del abuso en materia tributaria queda entonces circunscrita esencialmente a aquellas situaciones en las cuales haya ausencia de una causa jurídica que explique los actos o negocios utilizados por el contribuyente. La respuesta, para nosotros, es afirmativa, y lo es, porque ello es lo que resulta de la interpretación jurídica de la norma. De acuerdo con el análisis que hemos desarrollado a lo largo de este trabajo, para nosotros es concluyente que si el acto utilizado por el contribuyente, de acuerdo a su naturaleza jurídica, se deja explicar por su causa que le es propia, hay por lo tanto, un efecto jurídico y económico relevante distinto del meramente tributario, y en consecuencia, hay ausencia de abuso.

Si entre dos personas se celebra una compraventa por la que el comprador paga el precio y el vendedor entrega la cosa, el acto ha producido resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes y distintos de lo meramente tributarios, puesto que hay una causa y ella se explica, independientemente del resultado tributario de dicho negocio, por las obligaciones asumidas por las partes. ¿O es que puede haber algo más relevante para el vendedor que entrega la cosa, que se le pague el precio? ¿O es que puede haber algo más relevante para el comprador que paga el precio, que se le entregue la cosa? Ahora si quien vendió, lo hizo a su hijo mayor de edad motivado porque el impuesto a la renta con que resultó gravada dicha operación era menor (o ninguno) que el tributo que eventualmente afectaría al hijo cuando herede al padre, es una consideración ajena al abuso que tipifica la NGA del Código Tributario, pues lo relevante en dicho acto es la entrega de la cosa por la que el contribuyente vendedor recibe un precio, esto es, se verifica la existencia de una causa que es propia a dicho contrato y que emana de la naturaleza de la acción realizada. El motivo o causa del contrato utilizado por las partes, independientemente de su resultado tributario, se explica por el interés jurídico representado y perseguido por ellas al contratar (la entrega de la cosa y el precio), y ello es la razón que lo explica, lo relevante y distinto de lo meramente tributario.

Supongamos otro ejemplo. El de una persona que desea por acto entre vivos ceder por un tiempo determinado la facultad de gozar un inmueble de su dominio por el que pretende percibir un ingreso como contraprestación, pero sin embargo, la ley grava con impuestos la renta proveniente de los arrendamientos sin señalar nada respecto de los usufructos. En razón de lo anterior, resuelve utilizar y llevar a efecto su negocio (consistente en ceder temporalmente la facultad de usar y gozar de la cosa y obtener como contraprestación un beneficio económico) por la vía del usufructo y no del arrendamiento. Si bien está consciente que el derecho por el cual el usufructuario usará y gozará de la cosa será un derecho real y no uno personal, ello le es indiferente, toda vez que el plazo en el que deberá restituirse y el precio que percibirá serán los mismos que se habrían convenido de haberse elegido el

camino del arrendamiento. ¿Se podrá eventualmente impugnar dicho acto jurídico por considerarse que no produce un efecto jurídico o económico relevante para el contribuyente o un tercero, que sea distinto de los meramente tributarios que señala el inciso 1 del artículo 4 ter del Código Tributario? En nuestro parecer, de ninguna manera.

Si bien, la intención del contribuyente para preferir la figura del usufructo y no la del arrendamiento, obedece a una motivación impositiva, a su deseo de aminorar su carga fiscal, ella no es el motivo directo e inmediato que induce al acto. La causa del acto jurídico escogido por el propietario del inmueble que lo entrega en usufructo (las razones de que habla la Circular 65 de 2015, ya referida, que explican que los actos o negocios jurídicos utilizados por los contribuyentes, de acuerdo a la naturaleza de los mismos, son distintas de las meramente tributaria), es el resultado que se representa alcanzar con la celebración del usufructo y que se explica por las obligaciones asumidas por las partes. El motivo del acto es la cesión temporal del uso y goce de la cosa por la que se pretende percibir un beneficio económico y ello es lo relevante y distinto de lo meramente tributario. Insistimos, no hay que confundir las intenciones, los móviles subjetivos o motivos de la declaración de la voluntad del contribuyente, con la causa (razones) que son el motivo del acto o contrato. Las primeras son irrelevantes para el derecho, mientras que la causa, el motivo que se representa alcanzar y que induce al acto o contrato, es lo que determina la naturaleza de él y que explica sus efectos jurídicos. Esto es lo relevante y distinto de lo meramente tributario a tener presente, no obstante se haya verificado un ahorro de impuestos.

Si el efecto deseado por el legislador fue otro, habrá entonces que cambiar la norma, pero ella no puede, ni debe, ser interpretada en términos más amplios o extensivos sin incurrirse en analogía. Aceptar otra conclusión significaría permitir a los jueces una tarea de colegisladores reñida con el sistema republicano de gobierno. La potestad de alterar el tratamiento impositivo aplicable a un acto jurídico por el eventual resultado adverso a los intereses fiscales, no puede quedar al arbitrio de la administración tributaria o del juez sin desvirtuar la división de poderes.

#### **4. NUESTRA POSICIÓN FRENTE AL ABUSO**

Desde una óptica estrictamente jurídica, el elemento diferenciador de lo que son los efectos “jurídicamente relevantes” de aquellos que son “meramente tributarios” a que se refiere el artículo 4 ter del Código Tributario, se encuentra en la causa del acto o contrato en los términos previstos en el Código Civil. La causa es lo que permite identificar un acto jurídico de otro de acuerdo a su naturaleza jurídica, es

la que explica los resultados que las partes pretenden alcanzar a través del acto o contrato, y en consecuencia, es la que explica las obligaciones que para las partes nacen (los efectos jurídicos) como consecuencia de su celebración.

Asimismo, ella debe ser entendida en los términos que preferentemente lo ha hecho la doctrina nacional, esto es, en su concepción objetiva que consagra la teoría de la “causa final o clásica”. Entenderla de otra forma, como podría ser la situación en que ella se intentará justificar por las motivaciones de las partes (económicas o de cualquier otra naturaleza) a nuestro juicio sería incurrir en el error de confundir los motivos particulares de la declaración de la voluntad de las partes, con los motivos del acto o contrato. Los primeros son irrelevantes para el derecho, y los segundos, son lo que se afirma del negocio de acuerdo a su naturaleza por sobre el eventual efecto tributario.

## 5. UNA CONSIDERACIÓN FINAL

La función de la ley es regular una conducta, en términos tales que las personas puedan saber con toda claridad qué es lo que espera de ellos la norma, y de acuerdo a lo anterior, poder prever, anticipar o dimensionar los efectos de sus actos. En términos simples, el objetivo último de la ley es proveer certeza jurídica, esto es, el derecho a tener un derecho seguro.

Con el mismo cuidado que pone el albañil que coloca un ladrillo faltante en un muro, en orden a que éste calce perfectamente, y así corregir el desperfecto, cuidando siempre de no producir con su obra mayor daño que el que intenta reparar, el legislador debe también y con mayor rigurosidad, velar para que la norma que incorpora al ordenamiento jurídico, y que se supone lo complementa o lo mejora, guarde armonía con él.

Nos parece que lo anteriormente expuesto no se verifica cuando entramos al estudio de las nuevas normas que se han incorporado al Código Tributario que hemos analizado a lo largo de este trabajo. El reconocimiento de la economía de opción se hace en términos que producen confusión, y que examinada en conjunto con las disposiciones que regulan el abuso, nos parece contradictoria, o al menos muy difícil de armonizar, con lo que se corre el riesgo de que dicha libertad de optar resulte letra muerta o fuente ideal para arbitrariedades a través de la extensión que se le otorgue al abuso. Asimismo, las dos instituciones abordadas en este trabajo (relativas a la economía de opción y al abuso) en la forma en que están tratadas en la ley abren paso a que en una errada aplicación, colisionen con derechos y

garantías superiores, como ser el principio de legalidad del tributo, el derecho de propiedad, el de asociación, el derecho a desarrollar cualquier actividad económica y algunas libertades, como la de trabajo.

Hasta antes de la incorporación de la NGA a nuestro Código Tributario, nosotros éramos de aquellos –admitimos que tal vez con un criterio preconcebido- que simpatizábamos con la tesis del catedrático español, Sr. José Juan Ferreiro<sup>38</sup>, quien considera que *“las cláusulas antielusorias no contribuyen al interés general. Al interés general –según señala- contribuye la seguridad, la certeza, la claridad del sistema tributario que presta seguridad e impulsa la actividad económica del país. Las cláusulas antielusorias sólo sirven a la inseguridad y a agrandar el círculo de decisiones libres de jueces y funcionarios sobre quién debe y quién no debe pagar un tributo, haciendo caso omiso de que nuestra Constitución reserva tal decisión a la ley y sólo a la ley.”*

Sin embargo, y luego de la incorporación de esta NGA en la última reforma tributaria, en donde (i) nos encontramos con una norma con contrariedades, incongruencias e inconsistencias que dificultan la interpretación de la misma, con serias deficiencias conceptuales que hacen difícil anticipar cómo ella va a poder ser aplicada sin transgredir el principio de reserva legal; (ii) en donde, luego de un análisis exegético de la misma no es posible tener certeza jurídica respecto de la forma en que ella va a ser aplicada por el Servicio de Impuestos Internos y los tribunales; (iii) en donde, en palabras del profesor Selamé,<sup>39</sup> “se trata de una norma escrita con dos plumas, con dos plumas totalmente distintas, en donde una pluma escribió un párrafo y la otra pluma escribió otro párrafo; donde no intervinieron dos legisladores que pensaban distinto y que intentaron ponerse de acuerdo en un texto común, si no donde cada uno puso lo que pensaba que debía ponerse en ese texto sin consideración alguna respecto de lo que estaba escribiendo el otro”, ..... nuestra conclusión es, sin duda alguna, que no puede menos que compartirse definitiva y absolutamente la misma reflexión hecha por el profesor Ferreiro.

En nuestro parecer, la NGA no contribuye a perfeccionar y a dotar de mayor certeza a nuestro derecho y debilita el principio de legalidad, elementos estructurales, vigas maestras que sustentan nuestro derecho tributario.

---

<sup>38</sup> Ferreiro L., José Juan. Prólogo de la obra Novoa G., César. La cláusula antielusiva en la nueva LGT. Madrid. Marcial Pons 2004, p. 16.

<sup>39</sup> Selamé M., Francisco. Exposición en Seminario “Cláusula General Antielusión, tres visiones distintas” organizado por IFA Chile, 1 de Abril de 2015.

Para nosotros, el camino correcto para combatir las conductas no deseadas en materia tributaria es a través de las normas particulares que históricamente han sido dictadas cuando el legislador advierte que la norma primitiva no cubre todos los espacios que originalmente deseaba. Es cierto que ellas puede llegar con algo de retraso a los hechos que no son queridos, pero ..... dan seguridad.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

AMATUCCI, Andrea. La interpretación de la ley tributaria. En Tratado de derecho tributario. Bogotá, Editorial Temis S.A., 2001.

ASOREY, Rubén O. Economía de opción, elusión y evasión y la excusación justificada de los tributos. En: Estudios de derecho tributario constitucional e internacional. Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005.

ÁVILA, Humberto. Teoría de la seguridad jurídica. Madrid, Marcial Pons, 2012.

AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel. Legalidad tributaria. Garantía Constitucional del contribuyente. Santiago, Editorial jurídica de Chile, 2005.

BOETSCH G., Cristián. La norma general anti elusión. Análisis desde la perspectiva del derecho privado. Santiago, Ediciones Universidad Católica de Chile, 2016.

CASÁS, José Osvaldo. Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. Buenos Aires, Ediciones Ad-Hoc, 2005.

DURÁN-SINDREU B., Antonio. Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: Economía de opción, autonomía de la voluntad y causa en los negocios. Navarra, Editorial Arazandi S.A., 2007.

EVANS E., Eugenio. Los tributos en la constitución. Santiago, Editorial jurídica de Chile, 2da. Edición, 2010

FERREIRO L., Juan José. Economía de opción, fraude a la ley, sanciones y delito fiscal. En tratado de Derecho Tributario dirigido por Paulo de Barros Carvalho. Lima, Palestra, 2003.

GARCÍA N., César. La cláusula antielusiva en la nueva LGT. Madrid, Marcial Pons, 2004.

GARCÍA N., César. El concepto de tributo. Buenos Aires, Marcial Pons, 2012.

GARCÍA N., César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Barcelona, Marcial Pons, 2000.

GONZÁLEZ S., Manuel. El fraude de la ley en materia tributaria. Salamanca, Editorial Plaza Universitaria, 1993.

GOTLIEB, Gabriel. Vicios y mitos de la interpretación tributaria. Del principio de la realidad económica al derecho común. Buenos Aires, Editorial Ábaco, 2005.

LALANE, Guillermo. El fraude a la Ley tributaria y economía de opción. En obra Interpretación económica de las normas tributarias, Capítulo V, dirigida por José Osvaldo Casás. Buenos Aires, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, 2004.

MASSONE P., Pedro. Principios de derecho tributario. Aspectos generales. Santiago. Legal Publihing. Tercera Edición. 2013.

MEMORIAS DE LAS XXIV JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO. Tema I La elusión fiscal y los medios para evitarla. Venezuela, Asociación Venezolana de derecho tributario, 2008

OSTELOH, Lerke. El derecho tributario y el derecho privado. En Tratado de derecho tributario. Bogotá, Editorial Temis S.A., 2001.

PÉREZ ROYO, Fernando. Derecho financiero y tributario. Parte general. Madrid, 3ª ed., Civitas, 1993.

PONT CLEMENTE, Joan Francesc. La Economía de opción. Madrid. Marcial Pons. 2006.

RIBERA N., Teodoro. Tributos manifiestamente desproporcionados o injustos. Aspectos relevantes de la jurisprudencia constitucional. Revista Chilena de Derecho, Número Especial. 1998.

RIVERA R., José Maximiliano. La causa en el derecho chileno. Santiago, Legal Publishing Chile, 2012.

RUZ L. Gonzalo. Explicaciones de derecho civil. Parte general y acto jurídico. Santiago, Legal Publishing, 2011.

SPISO, Rodolfo R. Derecho constitucional tributario. Buenos Aires, AbeledoPerrot, 2011.

TORRES, Heleno Taveira. Derecho tributario y Derecho privado. Autonomía privada, simulación y elusión tributaria. Madrid, Marcial Pons, 2008.

UGALDE P., Rodrigo y GARCÍA E., Jaime. Elusión, planificación y evasión tributaria. Santiago. LexisNexis. 2006.

VALDÉS C., Ramón. Instituciones de Derecho Tributario. Segunda Edición. Buenos Aires, Depalma, 2004.

VERGARA Q., Gonzalo. Norma antielusiva general sobre los fines en nuestras leyes tributarias. Santiago, Editorial Libromar SpA, 2016.

VODANOVIC H., Antonio. Curso de derecho civil. Tomo I. Parte general y las personas. Santiago, Editorial Nascimento. 2da Edición, 1945.

WALKER MENA, Ricardo. Los contratos y su tributación. Santiago, Editorial LexisNexis, 2005.

YÁÑEZ V., Felipe. Análisis de la nueva cláusula general antielusiva. Revista de Estudios Tributarios del Centro de Estudios Tributarios. Santiago, Universidad de Chile, N° 11, 2014.

