



**UNIVERSIDAD VIÑA DEL MAR
ESCUELA DE INGENIERÍA Y NEGOCIOS
MAGISTER EN DIRECCIÓN TRIBUTARIA**

**“DESAFÍOS QUE PLANTEA LA NORMA GENERAL ANTI
ELUSIVA A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA
ASENTADA POR LOS TRIBUNALES SUPERIORES DE
JUSTICIA EN FORMA PREVIA A SU ENTRADA EN
VIGENCIA”
INFORME DE TRABAJO FINAL PARA OPTAR AL GRADO DE MAGISTER
EN DIRECCIÓN TRIBUTARIA.**

SANDRO BARROS CORTEZ
RICARDO DONOSO MONTANO
CRISTIAN NEGRETE LANTAÑO
JORGE ROJAS QUEVEDO
MARCELO SAAVEDRA GONZALEZ

Profesor Guía:
JOSÉ FRANCISCO FUENTES

Periodo Académico: Año 2019

ÍNDICE

Lista de abreviaturas y siglas.	2
Glosario.	3
Resumen Ejecutivo.	4
Abstract.	6
Introducción.	7
Capítulo I: Análisis Jurisprudencial Caso INBEt	8
1. Consideraciones preliminares caso INBET.	9
2. Fundamentos contenidos en el fallo del TTA.	9
3. Consideraciones fácticas. La Corte de Apelaciones de Concepción.	10
4. Fundamentos de derecho de la Corte de Apelaciones de Concepción.	11
Capítulo II: Análisis Jurisprudencial Caso SEALED	21
1. Antecedentes:	22
2. Análisis de los considerandos de la CA de Santiago.	25
Capítulo III. Norma General Antielusión Ley 20.780	29
1. Consideraciones generales.	29
2. Antecedentes históricos relevantes	30
3. Análisis jurídico de cariz contable.	31
Conclusión	44
Bibliografía.	48

LISTA DE ABREVIATURAS Y SIGLAS.

SIC: Sic erat scriptum.

TTA: Tribunal Tributario Aduanero.

SII: Servicio de Impuestos Internos.

CC: Código Civil.

CT: Código Tributario.

SS: Su Señoría.

GARR: General Anti-Avoidance Regulation

GLOSARIO.

Apelación: Recurso jurisdiccional ordinario conferido a aquella parte litigante que afirma haber sufrido algún agravio o perjuicio en sus pretensiones, por la sentencia o resolución de un tribunal inferior, con el fin de obtener del tribunal respectivo inmediatamente superior que enmiende con arreglo a derecho la resolución inferior.

Fusión: La reunión de dos o más sociedades en una sola que las sucede en todos sus derechos y obligaciones, y a la cual se incorpora la totalidad del patrimonio y accionistas de los entes fusionados. Puede ser por creación de una nueva sociedad o por incorporación.

Jurisdicción: Este concepto, desde el punto de vista tributario, dice relación con el área de competencia que tiene una Dirección Regional o unidad del SII con respecto a la ubicación del domicilio comercial del contribuyente.

Leasing: Es un contrato de arriendo de equipos mobiliarios o inmobiliarios con opción de compra del mismo por parte de la parte arrendataria en la fecha de término del contrato

Norma general Anti elusiva: General Anti-Avoidance Regulation

Racionalidad de la conducta: desde una perspectiva tributaria es la separación conceptual entre la economía de opción y la elusión, cuestión desde luego que no fija el legislador, sino que deberá decantarlo la Justicia tributaria.

Sentencia: Es aquel pronunciamiento del órgano que ejerce jurisdicción, luego de un proceso legalmente tramitado, y que falla o resuelve el asunto sometido a su conocimiento.

RESUMEN EJECUTIVO.

EVASIÓN, ELUSIÓN y la PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA, cual cerbero¹, coexisten en nuestro ordenamiento jurídico tributario, en constante pugna por eximir del pago de impuestos al contribuyente, y aplicar la carga tributaria correspondiente al hecho gravado, de suerte tal que una serie de actos o conductas desplegadas por el contribuyente podían ser calificadas, individual o colectivamente en cualquiera de estos 3 estadios.

De esta manera, entre las conductas notoriamente evasivas, desprovistas de cualquier matiz jurídico, tendientes a evitar el pago de los impuestos de manera voluntaria y la planificación tributaria, provista de un excelso uso de las herramientas tributarias que el legislador ha puesto a su servicio, subyace la elusión.

Esta serie de conductas desplegadas, que impetra la licitud de sus actos, sobre la base del respeto a la autonomía de la voluntad y a una legítima razón de negocio, a fin de ocultar la intención de eludir la subsunción normativa que se describe en el hecho gravado, no pretende sino, al igual que la evasión, escindir el pago de tributos mediante el uso voluntario y concertado de las de formas jurídicas.

En este escenario nuestro sistema tributario de antaño propugnó la estrategia de obligar al sentenciador a recurrir a la interpretación económica de los negocios jurídicos involucrados en la planificación tributaria del contribuyente. En este sentido, habrá que revisar los fines económicos perseguidos, la forma en que éstos se realizaron y calificarlos, de suerte tal que fuera posible aplicarles una carga tributaria superior.

Afortunadamente, esta herramienta interpretativa fue erradicada con la inclusión de una cláusula general Anti elusiva en donde se descarta total y absolutamente la interpretación económica como herramienta anti elusiva, y en su lugar se da paso a un procedimiento que incorpora la referida cláusula, sin embargo a su vez, impone una serie de requerimientos adicionales al órgano administrativo, invierte el onus probandi, y eleva el

¹ *Cerbero*, era un perro de tres cabezas, una serpiente por cola y en su lomo tenía muchas cabezas de serpientes, su misión era cuidar las puertas de Hades para que los vivos no pudieran entrar sin pedir permiso y los muertos no pudieran salir.

estándar probatorio respecto de los requisitos que se deben cumplir para calificar un negocio celebrado elusivamente.

Ciertamente, este procedimiento afecta de manera tangencial al principio de libertad contractual, y por tanto al debido proceso. Además, su eficacia sobre las conductas elusivas es limitada toda vez que se radica sólo a cuestiones tributarias, sin afectar la nulidad del acto cuestionado, desde una perspectiva civil.

En el presente trabajo, revisaremos 2 jurisprudencias nacionales y verificaremos los efectos de la ley 20.780 y en especial la norma general anti elusiva.

ABSTRACT.

The new enacted GAAR² contained in Law N° 20.780 articles 4 bis, 4 ter and 4 quater, constitutes one of the most important legislations incorporated in the Chilean Tax Code. These norms have been complemented by recent IRS Instructions N° 65/2015. However, these regulations present several problems of application, some of which are commented in this academic opinion. One of the principal trouble to apply the law 20.780, is the meaning people give to it.

This Tax law is more complicated due to constant resistance to pay taxes. The first obstacle is to ensure due process of law, delivering concepts and definitions about institutions related to the use of the right to evasion of taxes. For that, we will review the cases of the Supreme Court of Justice of Chile, and verify the legal effectiveness provided by the new law.

² *General Anti-Avoidance Regulation*

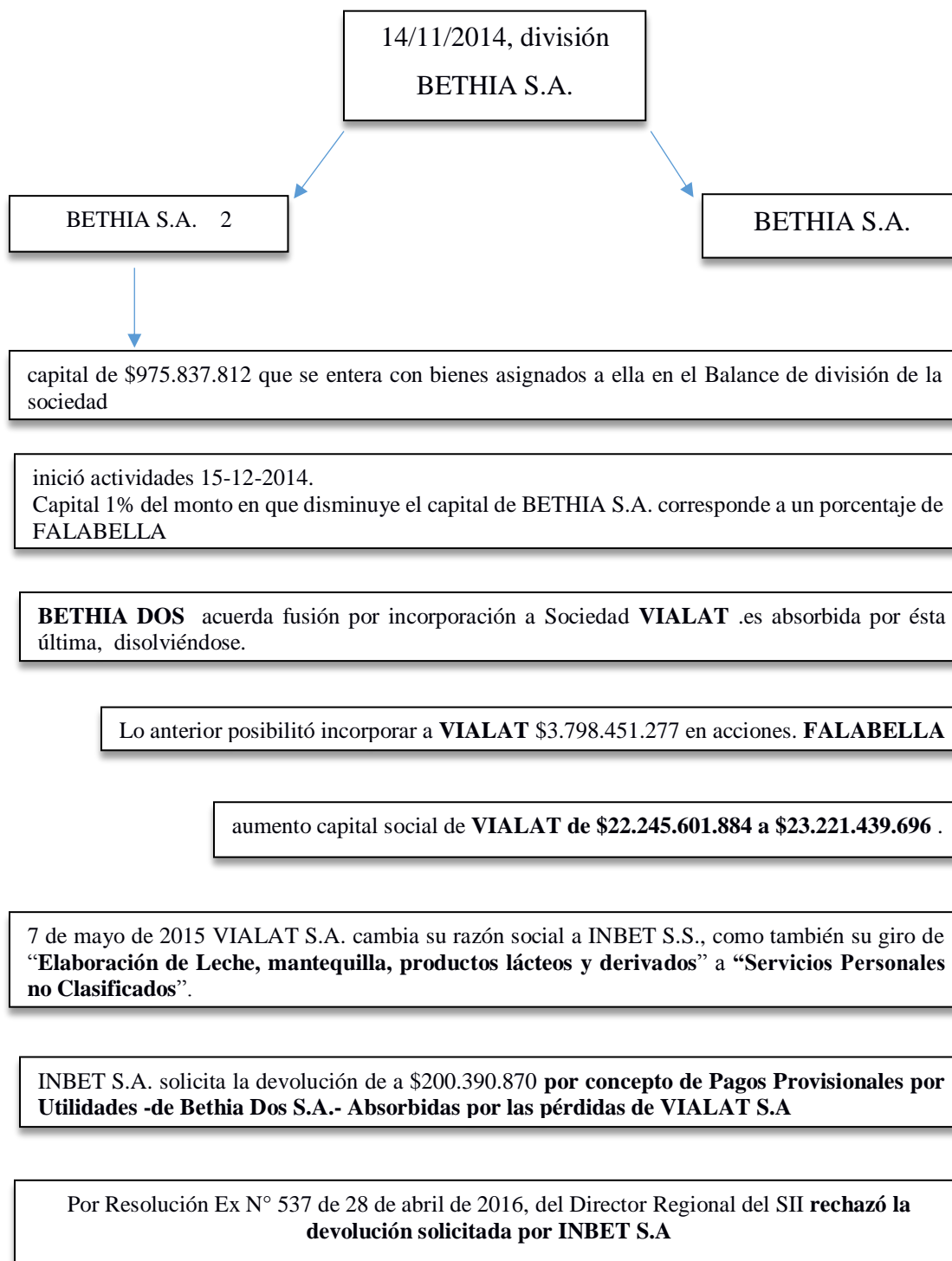
INTRODUCCIÓN.

La ley 20.780, pretende limitar el ámbito de acción entre las conductas evasivas y las vinculadas a una planificación tributaria, toda vez que es en este espacio, en donde las se despliegan los actos elusivos, bajo el amparo de la libertad contractual, se desarrollan una serie de actos simulados, sobre la base del abuso de las formas jurídicas, tratando de escindir de la subsunción normativa que pudiese ajustar sus negocios al hecho gravado.

Es precisamente este cuerpo normativo el que busca erradicar el tener que recurrir a la interpretación económica por parte del sentenciador, como medio de solución de conflictos y en su lugar, propone una norma general anti elusiva, que pretende imprimir más certeza jurídica, protegiendo el due process of law, sobre la base de un procedimiento, en que se fijan los criterios interpretativos para el juez.

La propuesta investigativa del presente trabajo consiste en determinar la eficacia normativa de las disposiciones contenidas en la ley 20.780, a partir de la revisión de 2 jurisprudencias que abordan e ilustran sobre los criterios con que los tribunales se han pronunciado respecto del tratamiento jurídico del abuso de las formas jurídica, la conceptualización de la evasión, elusión y la planificación tributaria, y las pugna con el principio de legalidad que se genera a partir de la aplicación sustantiva de la norma general anti elusiva.

CAPÍTULO I: ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL CASO INBET



1. Consideraciones preliminares caso INBET.

1.1. Cuestión controvertida: “Que, como se advierte, la controversia se encuentra en la aceptación o no, como gasto necesario para producir la renta, de la pérdida ascendente a \$1.194.943.004, declarada en el FormularioN°22, FolioN°231970125, y que es el fundamento de la solicitud de devolución, contenida en ella, de \$200.390.870, por concepto de pagos provisionales por utilidades absorbidas (PPUA), denegada por la actuación reclamada en autos.

2. Fundamentos contenidos en el fallo del TTA.

2.1. Que son aplicables los presupuestos del artículo 31 del D.L. 824/1974 dispone para la determinación de un gasto necesario.

2.2. Que para efectos de la determinación de los gastos necesarios para producir esa renta-

2.3. Que la pérdida se origina por una serie de modificaciones sociales de empresas que generan utilidades y pagan altas sumas de dinero por concepto de impuesto y que luego, una de ellas, Bethia Dos S.A., se incorpora por fusión a otra Sociedad, asignándole sus activos, en este caso Vialat S.A., empresa que se encontraba en situación de pérdida que se venía arrastrando por más de 10 años. Es así que el sentenciador considera que Bethia S.A. se divide y crea Bethia Dos S.A. para generar artificialmente un mecanismo que permitiera traspasar activos y FUT a VIALAT S.A., para posibilitar con ello la devolución de PPUA, por lo que más allá del cumplimiento de las formalidades legales, no concurren los requisitos que habilitan esta devolución al no cumplirse los presupuestos normativos, puesto que es indispensable prescindir de las formas externas de los actos celebrados, penetrando en su interioridad y develando los intereses subjetivos subyacentes.

2.4. Que conforme al artículo 31 inciso primero N°3 de la Ley de Impuesto a la Renta, el contribuyente debió acreditar las razones de orden económico, comercial o financiero que sirven de fundamento a la decisión de dividir y fusionar sociedades, respecto de las cuales, sólo se vislumbra un efecto puramente tributario que se

manifiesta en las absorción de las pérdidas de Vialat (Inbet S.A.) por las utilidades de Bethia Dos S.A., empresa que solo tuvo una vida jurídica de un par de días.

- 2.5. Que no existieron flujos efectivos de dinero.
 - 2.6. Que antes de la fusión por absorción, sólo se habían traspasado acciones de empresas históricamente solventes y con altas cargas impositivas.
 - 2.7. Que no se produce un detrimento patrimonial real con la fusión que se hace, sino que sólo contablemente en virtud de esta atribución de personalidad jurídica que la ley reconoce a la sociedad anónima.
3. Consideraciones fácticas. La Corte de Apelaciones de Concepción.
- 3.1. Que las operaciones que generaron las pérdidas absorbidas no guardan ninguna relación con el giro desde el cual se producen las utilidades.
 - 3.2. Que el único efecto producido fue la compensación -con saldo a favor del contribuyente- de las utilidades de una empresa del giro de inversiones, en razón de las pérdidas arrastradas por más de 10 años de una sociedad cuyo único giro había sido, hasta la fusión, la producción de lácteos.
 - 3.3. Que la pérdida tributaria de VIALAT S.A. -que no está controvertida y que sustenta la devolución de PPUA impetrada- no puede ser considerada, ya que no guarda relación alguna con el giro de la empresa generadora de las utilidades, razón por la cual el ente fiscal actuó correctamente al rechazar la solicitud de INBET S.A.
 - 3.4. Que la prueba rendida por la reclamante precisamente permite concluir que la creación de BETHIA DOS S.A. tenía como objetivo asignar activos a VIALAT S.A., la que carecía de activos fijos y arrastraba una pérdida por más de 10 años.
 - 3.5. Que a BETHIA DOS S.A. le fueron traspasadas las acciones que BETHIA S.A. mantenía en S.A.C.I. FALABELLA, por un monto superior a los tres mil setecientos millones de pesos, además tenía un objeto social amplio, desde la inversión financiera y de capitales inmobiliarios hasta la actividad agropecuaria, sin embargo, no desarrolló actividad alguna y fue disuelta a los pocos días de su creación, con la absorción que de ella hiciera VIALAT S.A., sociedad cuyo único

giro hasta ese momento era la elaboración de productos lácteos, con pérdidas superiores a los diecisiete mil millones de pesos desde el año 1994.

- 3.6. Que no ha podido acreditarse fehacientemente los requisitos de procedencia de la devolución solicitada y aparece el abuso de formas societarias, de personas jurídicas y simulaciones, para él solo efecto de obtener un beneficio tributario, por cuanto si bien constituyen formalmente actos jurídicos individuales lícitos, es lo cierto que, en su conjunto, corresponden a operaciones elusivas ilícitas o ilegítimas.
4. Fundamentos de derecho de la Corte de Apelaciones de Concepción.

4.1. 7*) *Que, en resumen, el Tribunal Tributario y Aduanero argumenta, en síntesis, que la pérdida se origina por una serie de modificaciones sociales de empresas que generan utilidades y pagan altas sumas de dinero por concepto de impuesto y que luego, una de ellas, Bethia Dos S.A., se incorpora por fusión a otra Sociedad, asignándole sus activos, en este caso Vialat S.A., empresa que se encontraba en situación de pérdida que se venía arrastrando por más de 10 años. Es así que el sentenciador considera que Bethia S.A. se divide y crea Bethia Dos S.A. para generar artificialmente un mecanismo que permitiera traspasar activos y FUT a VIALAT S.A., para posibilitar con ello la devolución de PPUA, por lo que más allá del cumplimiento de las formalidades legales, no concurren los requisitos que habilitan esta devolución al no cumplirse los presupuestos normativos, puesto que es indispensable prescindir de las formas externas de los actos celebrados, penetrando en su interioridad y develando los intereses subjetivos subyacentes.*

En este considerando se aprecia que el Tribunal, reconoce los elementos necesarios para efectuar una aplicación de los criterios de interpretación económica. Sin embargo, la norma general antielusión, busca excluir este tipo de interpretación, exigiendo del legislador una fundamentación referida a la naturaleza económica de los hechos imposables y no a la naturaleza económica de los negocios consultados.³

³ Revista *Ius et Praxis*, Año 23, N.º 1, 2017, pp. 67 – 90. ISSN 0717 – 2877. Universidad de Talca - Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. *La elusión tributaria y su sanción en la Ley N.º 20.780. Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo.* Marcelo Matus Fuentes.

4.2. 8º) *Que, tal como lo resuelve el juez a quo y conforme al artículo 31 inciso primero N°3 de la Ley de Impuesto a la Renta, el contribuyente debió acreditar las razones de orden económico, comercial o financiero que sirven de fundamento a la decisión de dividir y fusionar sociedades, respecto de las cuales, sólo se vislumbra un efecto puramente tributario que se manifiesta en las absorción de las pérdidas de Vialat (Inbet S.A.) por las utilidades de Bethia Dos S.A., empresa que solo tuvo una vida jurídica de un par de días.*

En el mismo tenor, el sentenciador continúa con la incorporación de elementos relacionados con la interpretación económica para fundamentar su fallo.

4.3. *Asimismo, se acreditó que no existieron flujos efectivos de dinero, ya que antes de la fusión por absorción, sólo se habían traspasado acciones de empresas históricamente solventes y con altas cargas impositivas; de manera tal, que tampoco se ha producido un detrimento patrimonial real con la fusión que se hace, sino que sólo contablemente en virtud de esta atribución de personalidad jurídica que la ley reconoce a la sociedad anónima.*

Como se ha dicho, el tribunal busca elementos fácticos que le permitan concluir que existe un abuso de las formas jurídicas, carentes de verosimilitud, no obstante, desde lo formal, cumplen los requisitos que la ley exige a los actos jurídicos. Definitivamente, se observa de manera evidente que, al no existir flujos efectivos de dinero, todas las operaciones registradas contablemente, no dan cuenta de un hecho material, sino que sólo responden a configurar una orquestación preestablecida, de orden defraudatorio.

4.4. 9º) *Que, se comparte entonces por esta Corte la decisión del juez de primer grado, quien resolvió la controversia considerando que las operaciones que generaron las pérdida absorbidas no guardan ninguna relación con el giro desde el cual se producen las utilidades, sino que, el único efecto producido fue la compensación - con saldo a favor del contribuyente- de las utilidades de una empresa del giro de inversiones, en razón de las pérdidas arrastradas por más de 10 años de una sociedad cuyo único giro había sido, hasta la fusión, la producción de lácteos.*

4.5. *En consecuencia, la pérdida tributaria de VIALAT S.A. –que no está controvertida y que sustenta la devolución de PPUA impetrada- no puede ser considerada, ya que no guarda relación alguna con el giro de la empresa generadora de las utilidades, razón por la cual el ente fiscal actuó correctamente al rechazar la solicitud de INBET S.A.*

Como resultado del análisis pormenorizado de los efectos de los actos jurídicos realizados por INBET, es posible apreciar de manera evidente que no existe una fundamentación referida a la naturaleza económica de los hechos imposables, toda vez que la empresa no puede explicar cómo es que pretende imputar una pérdida tributaria que obtiene de una empresa con la cual no comparte el mismo giro. Es evidente el carácter defraudatorio del contribuyente, doloso en su concepción y ejecución.

4.6. *10º) Que, el rechazo a la petición subsidiaria del reclamante debe ser igualmente confirmado, siendo efectivo que su argumento guarda estrecha relación con la petición principal.*

4.7. *En efecto, el Servicio de Impuestos Internos solicitó en el punto ii) de la Citación N°9, la acreditación de la procedencia de la devolución del PPUA y la segunda defensa del contribuyente precisamente alega que “cumple con los requisitos para la devolución solicitada”, produciendo numerosa prueba para sostener la real intención de realizar la actividad agropecuaria en la zona y la legítima reorganización empresarial que no puede ser cuestionada por la autoridad por tratarse de válidas razones de negocios.*

4.8. *11º) Que la prueba rendida por la reclamante precisamente permite concluir que la creación de BETHIA DOS S.A. tenía como objetivo asignar activos a VIALAT S.A., la que carecía de activos fijos y arrastraba una pérdida por más de 10 años.* En este considerando, el Tribunal se refiere específicamente al objetivo, al ánimo defraudatorio que subyace en la asignación de activos a VIALAT. Se aprecia en la especie que se realiza un abuso de las formas jurídicas para forzar una subsunción normativa con los requisitos necesarios para solicitar los PPUA. Acorde con lo referido, el contribuyente esta vez no elude el hecho gravado, sino que dispone de

una serie de modificaciones societarias tendientes a colocarse en los supuestos necesarios para exigir la devolución de los PPUA., incoando válidas razones de negocios, que no logra fundamentar, no obstante acompañar una gran cantidad de antecedentes contables, autogenerados, y por tanto carentes de verosimilitud. En este punto, es donde se aprecia la aplicación del criterio en su forma más simple, desprovista de complejos silogismos. Para el sentenciador resulta evidente, que no existe una legítima razón de negocio, sino que, por el contrario, todo corresponde a una planificada y mal ejecutada orquestación defraudatoria.

El artículo 4 Ter de la NGA, resulta del todo procedente para sancionar esta conducta del contribuyente. A la vez el artículo 4 Quater, nos propone un escenario defraudatorio, igualmente contenido en el 97 N°4, de suerte tal que, al apreciar ambas disposiciones, reconduce a la discusión sobre qué camino optar, y los efectos del mismo.

Por una parte, aplicar la NGA, supone un estándar probatorio más elevado para el órgano administrativo, y a la vez, determina con mayor precisión una descripción típica, antijurídica y culpable referente a la conducta reprochada.

De esta manera, permite al SII, optar por dos vías de cumplimiento punitivo: la primera es usar el existente 97 N°4, con sólidas bases, con abundante jurisprudencia que ilustra sobre los medios de defensa incoados por los contribuyentes, de suerte tal que se reduce la incertidumbre respecto a los mecanismos de defensa y de la recepción de estos por los tribunales.

Optar por la aplicación del procedimiento sobre la base de las NGA, tiene como elemento a favor el contar con una mejor descripción típica, en que se reduce el espectro de desarrollo de conductas elusivas, permitiendo una subsunción normativa en materia penal más acotada. Sin embargo, en el mismo procedimiento, se establece un estándar probatorio superior para el SII, sumado al hecho de que debe desvirtuar el principio de legalidad, el de buena fe tributaria y los específicos de materias penales, pro imputado.

Otro aspecto, de mayor relevancia, lo supone el riesgo de que se vislumbra una coexistencia normativa de 2 artículos, de carácter sancionatorio, los cuales podrían

dar lugar a un recurso de casación o algún tipo de recurso de orden constitucional. Es lamentable la falta de rigurosidad en la técnica de redacción de las NGA, toda vez que resulta, bajo esta última referencia, susceptible de ser declarada inaplicable por inconstitucional.

4.9. *Lo anterior, además de estar reconocido por el mismo contribuyente resulta evidente cuando aparece de los documentos que a BETHIA DOS S.A. le fueron traspasadas las acciones que BETHIA S.A. mantenía en S.A.C.I. FALABELLA, por un monto superior a los tres mil setecientos millones de pesos, además tenía un objeto social amplio, desde la inversión financiera y de capitales inmobiliarios hasta la actividad agropecuaria, sin embargo, no desarrolló actividad alguna y fue disuelta a los pocos días de su creación, con la absorción que de ella hiciera VIALAT S.A., sociedad cuyo único giro hasta ese momento era la elaboración de productos lácteos, con pérdidas superiores a los diecisiete mil millones de pesos desde el año 1994.*

4.10.12*) *Que de esta manera, es correcto el rechazo que el Director del Servicio de Impuestos Internos hiciera en la Resolución N.º EX 537, por cuanto no ha podido acreditarse fehacientemente los requisitos de procedencia de la devolución solicitada y, al contrario, aparece el abuso de formas societarias, de personas jurídicas y simulaciones, para el solo efecto de obtener un beneficio tributario, por cuanto si bien constituyen formalmente actos jurídicos individuales lícitos, es lo cierto que, en su conjunto, corresponden a operaciones elusivas ilícitas o ilegítimas.*

4.11. *Lo anterior, en ningún caso importa la aplicación de la normativa anti elusiva incorporada por la ley 20.780, por cuanto tampoco es efectiva la afirmación de que, antes de dicha ley, la elusión no era ilegal porque no estaba prohibida expresamente.*

4.12. *De la legalidad formal de un acto no puede deducirse su legitimidad, por cuanto ésta supone un estándar superior al respeto de la ley. Lo legítimo es aquél comportamiento que se ajusta al espíritu de la ley y no sólo a su texto y si bien en una época pasada nuestro máximo tribunal ha considerado que la ingeniería*

tributaria para eludir impuestos es justificable jurídicamente (Rol N.º 4038-2001/ 28 de enero de 2003; Rol N.º 3.573-2.005/ 31 de mayo del año 2006), es preciso preguntarse hoy en día -precisamente a partir de la instauración legislativa- si esta distinción entre lo legal y lo legítimo es necesaria para el análisis de este tipo de actuaciones.

4.13.13*) *Que, sobre el particular: “Debe distinguirse claramente entre la evasión y la elusión. En aquella el hecho gravado ha nacido a la vida del Derecho, vale decir, existe una obligación tributaria, misma que el sujeto pasivo ha dejado de cumplir. En la elusión por su parte, el hecho gravado no existe, justamente el objetivo de la conducta elusiva es impedir el nacimiento de éste, por medios antijurídicos.”⁴ Ahora bien, si el hecho gravado no ha nacido producto de la elusión, podría concluirse que no existiría impuesto a cobrar; sin embargo, la conclusión es contraria por cuanto el tributo, con independencia de las conductas elusivas realizadas, se generó. Así, “no tiene relevancia alguna para determinar si estamos frente a elusión si el hecho gravado se configuró o no, puesto que tanto mediando actos elusivos o evasivos el hecho gravado siempre se verifica, naciendo por tanto la obligación tributaria”. (Elusión Tributaria/ Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile/ Revista de Estudios Tributarios N°17 (2017) ISSN 0718-9478 (versión impresa) - ISSN 0719-7527 (en línea).*

4.14.14*) *Que, asimismo, para calificar un acto o negocio jurídico como una elusión ilícita o ilegítima, se deben considerar las características particulares de la operación, lo que hace aconsejable un análisis detallado caso a caso, con el objeto de establecer si, conforme a los hechos que se comprueben, es posible sostener que existe elusión y si, además aquella es ilícita.*

4.15. *En efecto, caracteriza la elusión ilícita “(...) si se recurre a formas manifiestamente inadecuadas y anormales con relación al acto o negocio jurídico que se pretende llevar a cabo, si esa recurrencia obedece al deliberado propósito de no pagar el tributo que grava el acto o negocio realmente perseguido y esa*

⁴ *La naturaleza jurídica de la elusión tributaria, Jaime García escobar**<https://www.cde.cl>.

anormalidad del “ropaje jurídico” no tiene otra explicación racional que el propósito de evadir el legítimo gravamen, existe una conducta fraudulenta y, por ende, ilícita, aun cuando esa forma jurídica en sí misma no sea prohibida por el derecho privado” (Villegas Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Editorial De palma, Buenos Aires, Argentina, año 1987, mencionado por Jaime García Escobar). El mismo autor reproduce a Carlos Palao: “No podía ser de otro modo ya que el concepto mismo de elusión fiscal se identifica con el de fraude a la ley tributaria”.

4.16.15*) *Que, en este caso y a la luz de las definiciones previamente señaladas, la prueba rendida permite sostener que el contribuyente ha estructurado sus operaciones con el único objeto de eludir impuestos, incurriendo entonces en un acto elusivo manifiestamente ilícito, por cuanto la Sociedad Absorbente (VIALAT S.A.) sufrió un cambio de propiedad al absorber a la Sociedad BETHIA DOS S.A. y ésta, que es la sociedad absorbida, aprovecha las pérdidas de la primera, que se encuentra impedida de poder utilizarlas.*

4.17. *Justamente el objetivo de la conducta descrita es impedir el nacimiento del hecho gravado, por medios antijurídicos. “En este sentido, la elusión no puede confundirse con la economía de opción o la planificación tributarias, pues si bien en ambos casos se produce un no pago o menor pago de impuestos, en ésta última, la forma en que se obtienen éstas es a través de la aplicación de normas jurídicas, esto es, con pleno apego al Derecho y no, antijurídicamente, como en el caso de la elusión” (En opinión del mismo García Escobar). Todos los autores coinciden que la elusión ilícita se manifiesta, fundamentalmente a través del fraude de ley, la simulación o el abuso del derecho, cuáles son las formas o figuras establecidas en este caso.*

Cabe señalar que, el tribunal, reitera el reconocimiento y calificación de los actos que son parte de la planificación tributaria desplegada por el contribuyente, refiriendo su contenido en fraude a la ley, a través de actos dolosamente simulados sobre la base del abuso del derecho.

Al contrastar la normativa contenida en el NGA, es necesario recurrir al artículo 4 ter, que sanciona el abuso de las formas jurídicas para efectos tributarios como aquellos referidos precedentemente en donde se observa que el contribuyente otorga actos o negocios jurídicos que tienen por objeto evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado, o que disminuyen la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, no provocando otros efectos económicos relevantes para los otorgantes o para los terceros distintos a los meramente tributarios.

A su vez, el segundo inciso del referido artículo permite la realización de actos bajo el amparo de una legítima razón de negocios, reconociendo de esta manera que resultan lícitos todos aquellos actos en que se haga uso de la razonable opción de conductas y alternativas que se contengan en la legislación tributaria, señalándolas como límite negativo, las siguientes:

- La sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una menor carga tributaria; o bien,
- Que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno o bien los genere de manera reducida o difiera en el tiempo o en menor cuantía siempre que así lo establezca la ley tributaria.

Por último, se aprecia que la determinación de la racionalidad de esta conducta será materia que deberá ser resuelta por el sentenciador tributario.

Según indica Matus, “la racionalidad de la conducta desde una perspectiva tributaria es la separación conceptual entre la economía de opción y la elusión, cuestión desde luego que no fija el legislador, sino que deberá decantarlo la Justicia tributaria.” Esta apreciación debe de ser considerada como el cumplimiento de un objetivo de la NGA, esto es, acotar el espectro de acción entre la elusión y la economía de opción o planificación tributaria.

4.18.16*) *Que, a diferencia de las sentencias de la Corte Suprema mencionadas precedentemente, las más recientes han reconocido la posibilidad de distinguir la elusión tributaria de la planificación; esta última ha sido definida como "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" (Elusión, planificación y evasión tributaria, Rodrigo Ugalde y Jaime García, Legal Publishing, 4º edición, pág.65). La elusión, de contrario, no consiste en la elección lícita dentro de determinadas opciones que el propio legislador tributario entrega, sino que, en el comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, infringiendo de manera indirecta las disposiciones legales aplicables, bajo una apariencia de juridicidad.

4.19. *"En este estado de cosas, resulta que la elusión tributaria, evita el impuesto que, por la vía usual del desarrollo de la actividad, le habría correspondido, objetivo para el que utiliza formas jurídicas inusuales o anómalas." "De esta manera, las actividades, en principio lícitas, tuvieron un fin ilícito, cual es el dotar a los pagos efectuados de un contexto que impidiese su normal tributación, generando una merma en las arcas fiscales que, en este caso, dadas las apariencias que se usaron para encubrir la operación, no resulta admisible." (Sentencia de reemplazo, 14 de septiembre de 2015 Rol N.º 3705-15).*

4.20. *Finalmente, en un caso similar, la Corte Suprema ha indicado que cuando el impuesto es recuperado por una empresa que no lo soportó, mediante el respectivo reembolso, debe considerarse un ingreso constitutivo de renta y que debe tributar en tal calidad, toda vez que se trata de un aumento de patrimonio representado por el ingreso de una cantidad de dinero que no ha significado contraprestación alguna para dicha empresa, siendo distinta la situación que se produce cuando el impuesto es recuperado por la empresa que lo pagó, en cuyo caso no constituye un ingreso tributable. (Rol N.º 5900-11/ 17 de diciembre de 2012).*

Por último, se observa como el sentenciador cierra su fundamentación indicando que no se ha logrado acreditar la legítima razón de negocios, ni los supuestos normativos que se exige para la solicitud de la devolución incoada, agregando que,

sólo se observa el ABUSO DE FORMAS JURÍDICAS, en materia societaria, y de simulaciones, con ánimo defraudatorio.

De manera especial, refiere que no obstante la licitud formal de los actos individualmente considerados, éstos deben de apreciarse en un todo, y es en este estadio, en donde se evidencia su carácter dolosamente defraudatorio.

Ahora bien, a la luz de las nuevas disposiciones, y según ya se ha señalado, la aplicación de las NGA, permitirían dotar al sentenciador de las herramientas necesarias para resolver la cuestión controvertida, sin embargo, creemos que, al imponer un estándar probatorio más elevado, obligaría al SII, a referirse pormenorizadamente a cuestiones específicas, para develar uno a uno, los actos simulados y su participación en esta orquestación defraudatoria. Ciertamente, la aplicación de criterios interpretativos económicos, no merman la certeza con que se resolvió este asunto, toda vez que, de manera evidente se reconduce la discusión al establecimiento de la verdad material, sobre la base del análisis objetivo de la prueba documental.

En este caso, consideramos que la aplicación de las NGA en subsidio del ordenamiento tributario existente, en nada alteraría el resultado obtenido.

CAPÍTULO II: ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL CASO SEALED

DIVERSEY INDUSTRIAL Y COMERCIAL DE CHILE LIMITADA, SE DIVIDE EL
K=\$13.072.038.942

NUEVA DIVERSEY INDUSTRIAL Y COMERCIAL DE CHILE
LIMITADA
K=\$11.608.703.576.-
Industrial y Comercial de Chile Ltda

DIVERSEY INDUSTRIAL Y COMERCIAL DE
CHILE LIMITADA
K=\$1.463.335.366.-

El 6/12/2013, el dueño del 99,97%, de la nueva empresa, cede y transfiere sus derechos de la nueva empresa a Sealed Air, por una suma de \$15.200.007.164.

El 27/12/2013, el dueño del restante 0,03%, de la nueva empresa, **cede y transfiere sus derechos** de la nueva empresa a Sealed Air, por una suma de \$441.934.

Al adquirir Sealed Air Chile Ltda., la totalidad de los derechos sociales de Nueva Diversey en un valor de \$15.200.007.164.- y con ello en relación al Capital Propio Tributario ascendente a la suma de \$9.263.241.476, se genera una diferencia mayor que se obtiene entre el valor total de la inversión menos el capital propio de la sociedad absorbida, diferencia que asciende a **\$5.936.765.688.-GW**

El 6 de enero del 2014, Diversey Industrial, **ABSORBE** a Sealed, a través de una **fusión**, y conforme a la documentación presentada por el contribuyente **al ser absorbida Sealed Air Chile Industrial Ltda.** genera una pérdida del ejercicio por la suma de \$5.238.059.773.-, y dentro de su partida más importante está el reconocimiento como pérdida el gasto diferido por \$5.925.370.782

El contribuyente Sealed Air Chile Industrial Limitada presentó una solicitud de devolución de Pago Provisional por Utilidades Absorbidas (en adelante PPUA) por el Año Tributario 2015

Por resolución Ex SII N°23/2015, de fecha 15 de abril de 2015 el Servicio de Impuestos Internos, **rechazó la devolución de impuestos**, a título de PPUA, solicitada por Sealed Air Chile Industrial Limitada, por la suma de \$719.037.053.-

1. Antecedentes:

- 1.1. El contribuyente Sealed Air Chile Industrial Limitada presentó una solicitud de devolución de Pago Provisional por Utilidades Absorbidas (en adelante PPUA) por el Año Tributario 2015, la cual tiene su origen principalmente en la partida contable denominada "goodwill", y que tiene efectos relevantes en la determinación de la Renta Líquida Imponible.
- 1.2. La partida del goodwill se origina mediante la fusión impropia de la sociedad Nueva Diversey Industrial y Comercial de Chile Limitada con Sealed Air Chile Industrial Limitada. Producto de esta fusión impropia se genera una diferencia al comparar el valor de adquisición de los derechos sociales y el capital propio tributario de la sociedad absorbida, diferencia que asciende al monto de \$5.925.370.782.-, definido como goodwill, el cual se deduce de la Renta Líquida Imponible del contribuyente, afectando su resultado y determinando una pérdida tributaria para el AT 2014. Producto de la pérdida tributaria del ejercicio, el contribuyente solicitó PPUA por la suma de \$790.037.782.
- 1.3. En razón al PPUA solicitado, el Servicio procedió a revisar la determinación de la pérdida tributaria del ejercicio, especialmente el origen de la partida denominada Goodwill, ya que para el SII la devolución correspondería a un flujo efectivo para el Fisco y no sólo el reconocimiento de un menor ingreso.
- 1.4. El Servicio, indica que la pérdida tributaria no se habría generado de manera real y efectiva, ya que lo que en realidad habría existido es una sucesión de diversos actos jurídicos donde no se habría generado transferencia real de flujos de dinero, por lo que la sociedad habría generado financieramente una pérdida, con el efecto práctico de reducir la base tributaria y recuperar el impuesto de primera categoría pagado por las empresas con las cuales consolidó resultados tributarios a través del FUT.
- 1.5. Que producto de sucesivos cambios societarios realizados por el grupo empresarial, en un breve lapso de tiempo, se dio origen a una pérdida tributaria. En una primera etapa se produce la división de la sociedad Diversey Industrial y Comercial Chile Limitada, la cual al 27.11.2013, mantenía como socios a JWP

Investments Offshore Inc. y a Professional Shareholding Inc., con una participación del 99,997% y del 0,003%, respectivamente. Luego el 27.11.2013, la sociedad se divide en dos sociedades, la continuadora legal manteniendo la razón social, y la nueva que se crea al efecto con la razón social Nueva Diversey Industrial y Comercial Chile Limitada. Las participaciones sociales se mantienen en ambas sociedades con los mismos porcentajes de participación antes de la división, quedando la continuadora con un capital social de \$1.463.335.366.

- 1.6. Que, en una segunda etapa, donde se realizan diversas modificaciones sociales. El socio JWP Investments Offshore Inc., socio de la sociedad Nueva Diversey Industrial y Comercial Chile Limitada, aporta, cede y transfiere la totalidad de sus derechos sociales a la sociedad Sealed Air Industrial Limitada, quien acepta y adquiere para sí, en el marco de un aumento de capital de la misma fecha, con lo que JWP Investments Offshore Inc. paga este aumento de capital por la suma de \$15.200.007.164.
- 1.7. Que el valor asignado por JWP Investments Offshore Inc. a los derechos sociales corresponde exactamente al costo tributario que tenían esos derechos en Nueva Diversey Industrial y Comercial Chile Limitada, por lo que no se generaron diferencias impositivas. Señala el Servicio, que la única lógica de asignar dicho precio es con el fin de aumentar el valor de la cesión en la siguiente etapa generando un mayor Goodwill y, consecuentemente recuperar mayor PPUA.
- 1.8. Que nueva Diversey modifica sus estatutos respecto de la participación de los socios en Sealed Air Industrial Limitada y Professional Shareholding Inc., con un 99,997% y 0,003%, respectivamente.
- 1.9. Que una tercera etapa, donde con fecha 27.12.2013, Professional Shareholding Inc. vende, cede y trasfiere la totalidad de sus derechos sociales en Nueva Diversey a Sealed Air Industrial Limitada en la suma de \$441.934, produciéndose una fusión impropia donde Sealed Air Industrial Limitada resulta la única socia con el 100% de los derechos sociales en Nueva Diversey.
- 1.10. Corroborar que, Sealed Air Industrial Limitada adquiere la totalidad de derechos sociales de Nueva Diversey en un valor de \$15.200.007.164.-, lo cual, en relación

con el Capital Propio tributario de \$9.263.241.476, genera una diferencia mayor que obtiene entre el valor total de la inversión menos el capital propio de la sociedad absorbida, diferencia que asciende a \$5.936.765.688 a la cual corresponde darle el tratamiento tributario establecido en el artículo 31 N° 9 de la Ley de la Renta. Producto de aplicación de dicha normativa, Sealed Air Industrial Limitada queda con un gasto diferido por la suma de \$5.925.370.783, el cual deberá diferir en el lapso de 10 ejercicios comerciales consecutivos.

- 1.11. Por último, se realiza una fusión por incorporación, entre las sociedades Diversey Industrial y Comercial Chile Limitada, la absorbente, (en adelante Diversey Industrial) y Sealed Air Industrial Limitada, la absorbida.
- 1.12. Que la sociedad Diversey Industrial queda con la participación de Cryovac Chile Holdings Llc, Cryovac Holdings Llc, JWP Investments Offshore Inc. y Professional Shareholding Inc., en un 11,7754%, 0,2403%, 87,9841% y 0,0002% respectivamente, del capital social que asciende a \$18.938.993.512.
- 1.13. Producto de la última fusión, Sealed Air Industrial Limitada queda disuelta debiendo poner término a sus actividades, lo que genera reconocer el gasto diferido producto del Goodwill como un gasto del ejercicio. Al ser absorbida, la sociedad genera una pérdida del ejercicio por \$5.238.059.773, dentro de la cual se considera el gasto diferido por \$5.925.370.782.
- 1.14. Por último, el SII decidió emitir la RESOLUCIÓN EX. N° 23/2015, la que tal como analizaremos más adelante rechazó el PPUA solicitado.
- 1.15. Que luego producto de lo anterior, el contribuyente recurre ante el Tribunal Tributario Aduanero, quien resuelve acoger su solicitud, destacando de manera especial los siguientes considerandos: “**TRIGÉSIMO SÉPTIMO.** Que, de acuerdo a lo anterior este Sentenciador no visualiza en ninguna parte como el SII que cuestiona los gastos tributarios (pérdida tributaria), sin haber tasado de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributarios, según expresa la resolución reclamada Ex. Nro. 23 de 2015, acredite tal circunstancia y por otra parte como se ha dicho el resto de la fundamentación para rechazar la devolución solicitada no resulta procedente. **TRIGÉSIMO OCTAVO.** Que, como se dijo anteriormente

este Tribunal pondera de manera importante la contabilidad a la cual están anexados los gastos cuestionados en el presente litigio (Goodwill), por lo tanto, como se describió en el presente fallo, estos gastos fueron acreditados fehacientemente. Y las consecuencias jurídicas, tributarias y contables de los distintos actos jurídicos realizados están establecidos en la ley, y la propia interpretación administrativa del Servicio de Impuestos Internos ha validado sus efectos” (SIC)

2. Análisis de los considerandos de la CA de Santiago.

2.1. En cuanto a las figuras elusivas y de abuso del derecho que se han discutido en autos.

Improcedencia de referir la figura “Fraude a la Ley”.

Que, estos sentenciadores estiman que la referencia a la figura de “fraude a la ley” con la que el sentenciador a quo desarrolla gran parte de sus fundamentos, resulta innecesaria para los efectos de arribar a una decisión sobre la procedencia de la liquidación del impuesto de primera categoría, ya que la figura tipificada como elusión tributaria no resulta procedente su referencia sobre los hechos en comento al ocurrir aquellos con anterioridad a su entrada en vigencia y, por ende, resulta improcedente además que las figuras elusivas que constituyen un abuso del derecho tributario puedan ser una herramienta interpretativa para justificar o validar las operaciones del contribuyente y, en consecuencia, determinar que goodwill tributario reclamado por el actor para acceder finalmente al reclamo de autos.

Se observa como el sentenciador, establece un límite de irretroactividad en la aplicación conceptual, referida especialmente al término de “fraude de ley”, a fin de evitar ser recusado por algún vicio de infracción al principio de legalidad.

Resuelto lo anterior, califica de innecesaria la remisión al concepto, toda vez que indica que cuenta con las herramientas necesarias en materia de substanciación del proceso para poder dar solución al conflicto sometido a su decisión.

Desde el año 2012, el legislador dispuso que el Goodwill, no podía ser amortizado, de manera tal que la intención de la empresa reclamante resulta del todo improcedente, porque consideramos que no es un gasto necesario, ineludible o indispensable para producir renta. Estos requisitos son establecidos en la mencionada ley del año 2012.

Acorde con el tratamiento del análisis de la jurisprudencia sobre el comparativo de la ley existente y una potencial aplicación de las NGA, podemos señalar que ciertamente y según se ha expuesto, el sentenciador recurre a la razón de texto como fundamento principal de su fallo.

Sobre el particular indica que el legislador desde el año 2012 señaló la imposibilidad de amortizar el goodwill, sin requerir en este caso, más allá que a las reglas de interpretación del 19 al 24 del código civil, toda vez, siendo el sentido de la ley bastante claro, no debe de desatenderse su tenor literal. En el caso en comento, la normativa aplicada resulta incuestionable y el aporte de la NGA, ni siquiera resulta ser subsidiaria, toda vez que la norma referida, satisface toda la hipótesis.

Se aprecia que, en este caso en particular, resulta improcedente la aplicación de las NGA, y su carácter especialísimo no da cuenta de una mejor solución que la que representa esta norma particular.

Esta tendencia legislativa de actuar a posteriori, lejos de entregar certeza jurídica y mantener correspondencia con el principio de legalidad, lo que ampara, es que el contribuyente busque diferentes maneras de burlar el sistema normativo vigente, a través de figuras en donde prima el abuso de las formas jurídicas, como una execrable manera de justificar la legítima razón de negocio.

En Chile, la aplicación de este mecanismo legislativo casuístico, en nada contribuye al contenido axiológico del debido proceso⁵.

⁵ *Revista Ius et Praxis*, Año 23, N.º 1, 2017, pp. 67 – 90. ISSN 0717 – 2877. Universidad de Talca - Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. *La elusión tributaria y su sanción en la Ley N.º 20.780.*

2.2. En cuanto al tratamiento normativo del “goodwill” tributario y el concepto de legítima razón de negocios.

Falta de fundamento para justificar tanto el goodwill como la legítima razón de negocios.

Si bien el Goodwill debe ser entendido como la diferencia de valor existente entre la adquisición o fusión de una sociedad a una que le sucede o que con ella se transforma en relación con los montos que registra la misma a partir de su capital propio tributario y que arrojan que el valor por el que se adquiere es considerablemente superior al valor libro consignado en su contabilidad, y que es una figura frecuente en este tipo de operaciones, y a fin de justificar su procedencia , no sólo debe examinarse la contabilidad y los antecedentes de respaldo que la justifiquen a fin de satisfacer la carga probatoria impuesta en el Código Tributario, sino que también, y al ser tratada como gasto, que sea necesario, ineludible o indispensable para producir la renta.

En este sentido, el legislador nuevamente recurre a la razón de texto, y al criterio de interpretación sobre la base de antecedentes económicos.

Si comparamos las disposiciones contenidas en la NGA, nuevamente el aporte sustancial es limitado en este aspecto.

La parte reclamante, no proporcionó los supuestos legales que lleven a concluir que la legítima razón de negocios se encuentre PROBADA DE MANERA IRREFUTABLE.

En relación a las pruebas rendidas por la reclamante, no cumple con la llamada “Razón suficiente”, ya que no puede estarse solo a la determinación contable de las operaciones para validar la figura de legítima razón de negocios, la cual va más allá de su tratamiento en ese sentido. Así, se advierte que la prueba tiene falencias para sostener esa “necesidad-legítima razón de negocios”.

Por último, el sentenciador se hace cargo de la RAZON SUFICIENTE, que se encuentra contenida en el artículo 4 ter de la NGA, que en este caso, si aporta elementos de análisis determinantes, en el evento de que esta sea aplicada, toda vez que, desde el punto de vista probatorio, exige un estándar más elevado para el

SII, invirtiendo el onus probandi, y como se ha dicho, debe de contrarrestar al principio de legalidad, y buena fe en materia tributaria.

Estas consideraciones, hacen que, en este caso, sea necesario continuar con la aplicación del catálogo normativo existente y no recurrir al procedimiento contenido en el artículo 160, básicamente por una cuestión de estrategia procesal. Ciertamente el SII ve disminuidas sus facultades y armas procesales en el nuevo estadio que proponen la aplicación de las NGA.

CAPÍTULO III. NORMA GENERAL ANTIELUSIÓN LEY

20.780

“evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico”

1. Consideraciones generales.

Durante años el Derecho Tributario se entendió en Chile como un terreno para desplegar la astucia, para cumplir “creativamente” con la forma de la ley y obtener beneficios que ésta no contempla. La Cláusula General Anti-Elusión intenta poner fin a esto exigiendo que exista una relación entre la forma en que la empresa tributa y produce; exige honestidad.

Se apunta, en esencia, a establecer que la ley no es una norma que se puede manipular a conveniencia del contribuyente: tiene un sentido que el cives⁶ y los operadores jurídicos deben respetar. En este sentido podemos precisar que esta normativa ha sido combatida por los tributaristas como poco clara, contradictoria, técnicamente mal hecha⁷.

La Justicia en esta disyuntiva entre visiones sobre el sentido de los impuestos ya asimiló el cambio, puesto que antiguamente, la Corte⁸ respaldaba la elusión, porque entendía que era legítimo actuar con astucia para no pagar impuestos.

Un ejemplo en este sentido es el fallo del año 2003, un recurso de casación que ganó la Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A.⁹, en que la corte sostuvo que la elusión tributaria era *“evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico”*. Pero en sentencias más recientes, la corte ha aplicado la lógica de la norma anti-elusión antes de que ésta se transformara en ley, asumiendo que la ley no se aplica de manera formalista, para proteger a un interés ilegítimo o fraudulento, sino que tiene un sentido de justicia.

⁶ Cives: lat. Ciudadano.

⁷ Francisco Saffie, uno de los autores de la norma anti-elusión.

⁸ Excelentísima Corte Suprema de Justicia.

⁹ Santiago, 28-01-2003. Rol N°4038-2003

Nuestro análisis pretende mostrar en que consiste la Norma General Anti elusión (NGA) por medio del estudio de la normativa anti elusiva genérica introducida en el Código Tributario por la Ley N.º 20.780, 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, toma partes aisladas de reglas foráneas (Española y Alemana), de suerte tal que 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.

2. Antecedentes históricos relevantes¹⁰.

La ley N.º 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, 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.º 20.780 modificó la esencia de la norma foránea, a saber, la definición de abuso.

Revisando el contexto histórico y político en que se realizó la promulgación de la referida ley, menester es consignar que el proyecto recibió cerca de 300 indicaciones mientras se realizó la discusión parlamentaria, sobre la base de una disputa política, en medio de un gobierno que recién iniciaba su gestión administrativa, y aunque contaba con fuerte mayoría parlamentaria en el papel, no estuvo exento de una serie de conflictos para lograr su promulgación.

Se debió de aunar a todos los sectores políticos y económicos que, con cautela, expectación y un poco de incertidumbre, esperaban conocer los alcances del referido proyecto¹¹.

¹⁰ Rodrigo Carrasco Gaubert. Análisis ley 20.780 sobre reforma tributaria

¹¹ La ley fue finalmente promulgada con una amplia votación a favor en ambas Cámaras del Congreso Nacional.

3. Análisis jurídico de cariz contable.

El Código Tributario tiene 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, desde nuestro punto de vista, sea más relevante:

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 evitarla 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 vemos, en el artículo se repiten normas generales, lo cual presenta problemas interpretativos. Respecto del inciso primero en particular, podemos decir que el legislador,

como lo hizo antes de las indicaciones, se basa sobre partes de la norma anti elusiva española que busca resolver problemas, ahora llamados por aquel ordenamiento, conflictos en la aplicación de la norma tributaria, que no son los mismos que se presentan en nuestro ordenamiento debido a que las reglas del Código Civil sobre interpretación de los contratos 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 general¹².

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, 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 calificación de los mismos, 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 inútil.

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. De esta manera, si seguimos la creencia en el legislador, 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.

El Servicio de Impuestos Internos ha estimado que un vicio de nulidad por si solo afecta la tributación, tal como claramente lo expresó en la Circular N.º 75, de 1997, en la

¹² *Gonzalo Vergara Quezada. Análisis crítico de la norma anti elusiva genérica de la ley N° 20.780.*

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 doctrina.

El artículo 4º 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.

En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emanada los hechos imponibles 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 origen. 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. 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 criticable 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.

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.

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.

Si retomamos el ejemplo del contrato de mutuo que consta por escrito frente al que no lo 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.

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.

De esta forma se aprecia que el articulado referido, permite salvar 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, sin perjuicio que sería una violación de las normas sobre interpretación de la ley, ya que el intérprete recurriría a espíritus ficticios para poder torcer la intención del legislador y convertir un impuesto documental en un impuesto a las operaciones de crédito de dinero.¹³

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.

Respecto de los contratos innominados, como el de leasing, al revisar 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 imponible, 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

¹³ Gonzalo Vergara Quezada. *Análisis crítico de la norma anti elusiva genérica de la ley N° 20.780.*

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 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.

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, 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.º 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.º 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. En términos generales, el principio non bis in ídem está constituida por la prohibición de que una misma persona sea juzgada y/o sancionada dos veces por un mismo hecho.

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 Cohen, 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. 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 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 este 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 con el 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 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.

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.º 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.

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 de 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”.

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, debido a que no considera las reglas y principios generales de nuestro derecho, por ejemplo, la manera en que se interpreta 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.

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.

Es destacable que los diversos fines de las leyes que se verán involucradas en el uso de la acción anti elusiva 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.

Por último, no obstante nuestras consideraciones respecto de la NGA, tipificadas en los artículos 4° bis y siguientes del Código Tributario, nos atrevemos a plantear que solo

ocupan un “espacio” en el código mencionado, puesto que desde su publicación no existe en nuestros tribunales de justicia fallos relativos a su aplicación constituyendo lo que la sabiduría popular denomina “letra muerta”, más aún si consideramos que la totalidad de los fallos, - algunos emblemáticos – solo hacen referencia principalmente a las normas prefiguradas en el Art. 97 del CT¹⁴.

En nuestro sistema tributario, el principal legislador - generador de normas impositivas, es el Servicio de Impuestos Internos, a través de los oficios, pero dicha afirmación, lejos de constituir una crítica o eventual denuncia de excesos por parte de la autoridad administrativa, no tiene otro alcance que constatar una realidad. Todas las deficiencias jurídicas implícitas en lo anterior parecen tener como principal responsable al legislador, que omite generar la normativa necesaria para el funcionamiento del sistema, que legisla descuidadamente y con errores reiterativos, que no hace ningún seguimiento de los textos impositivos, para detectar y corregir sus errores y falencias y que carece de la necesaria asesoría técnica para la regulación de una materia eminentemente compleja.

Por ejemplo, el Derecho Penal, debe contemplar con exactitud los tipos o figuras constitutivas de delito o infracción y establecer, además de las atenuantes o agravantes, numerosas reglas que deben ser capaces de discriminar según circunstancias, particularidades de los sujetos, consecuencias objetivas de las conductas, etc.

Entonces cabe la pregunta: ¿Por qué en las restantes ramas del Derecho, la ley es capaz de resolver las situaciones que regula, sin necesidad de recurrir a un equivalente de lo que son los oficios – vale decir, la jurisprudencia administrativa - en materia impositiva? Puede citarse al respecto, el Mensaje con que se inicia proyecto de ley tributaria, #182-339, de 11.1.1999, que en su punto 11 señala textualmente: “La ley faculta al Servicio para interpretar administrativamente la normativa tributaria en aquellas materias que, no habiendo sido previstas por el legislador, requieran de instrucciones para ser aplicadas en la práctica. Esta poderosa facultad interpretativa, que la poseen un escaso número de instituciones, representa una responsabilidad que requiere disponer de un cuerpo de profesionales altamente especializado en materias tributarias con una vasta experiencia”.

¹⁴ *Código tributario Chileno.*

Nos parece implícito, en el párrafo anterior, un reconocimiento al carácter excepcional de la “poderosa” facultad administrativa, que colinda y se confunde, peligrosamente, con la facultad de legislar, esto es, de suplir el silencio de la ley (o “regular materias no previstas por el legislador”, en el diplomático lenguaje del mensaje según opina el Sr. Alejandro Dumay Peña.

Los asesores tributarios más cotizados son justamente exfuncionarios de SII o ex ministros de Hacienda, se ha escuchado que uno de estos asesores puede llegar a cobrar CL\$ 20.000.000 de pesos por un almuerzo “asesoría verbal”.

Si nos concentramos en las practicas elusivas, ¿a quién están dirigidas?, tal es el caso que un ex funcionario del SII revela condonación a Penta durante el primer gobierno de Bachelet negociada entre Ricardo Escobar y el señor Délano. Esta es una manera legal de “elusión”, ya que mediante alguna regalía o Ardiles la ley deja de aplicarse legalmente. En otra arista vemos una enorme condonación de impuestos Johnson por 7.300 millones, que la Dirección de Grandes Contribuyentes (DGC) aprueba mediante resolución exenta no 261¹⁵.

En otro aspecto, la Ley hace responsable a los dueños de la Empresa o al Contador, pero no a los directores de la empresa que promueven actos u omisión tendientes a mejorar el rendimiento financiero de la organización, es una manera de no castigar la promoción de acciones de “elusión” a los autores intelectuales y jerárquicos con responsabilidad.

¹⁵ Fuente EMOL 13Julio de 2013 Condonación de multas tras petición de Johnson

CONCLUSIÓN

En cuanto a lo abordado con anterioridad, percibimos que nuestra estructura como nación en vías de desarrollo pretende aparentar la madurez de naciones que desde los inicios fueron las que conquistaron este hemisferio y por medio de la imitación hemos importado normas que los especialistas en temas jurídicos denominan incierta. Los tributos necesariamente deben tener su fuente en la Ley, nuestro Código Civil (C. C.) Así lo reconoce en su artículo 1437, que establece a la ley como fuente de las obligaciones. De esta manera, para el Derecho Tributario es irrelevante el contrato en sí mismo en cuanto a las obligaciones de las partes, siendo únicamente de su interés los hechos gravados que genere.

Entonces la planificación tributaria permite al contribuyente desarrollar su actividad económica amparado en cualquier forma jurídica que la Ley proporciona, es lógico pensar entonces que el sujeto del impuesto puede elegir la forma jurídica que más le acomode: “un traje a la medida para desarrollar su actividad” evitando así una mayor carga tributaria. Como por ejemplo es el caso típico de un profesional que opta por tributar en base al Art. 42 N° 2 de la LIR por medio de una sociedad de profesionales acogido a las normas de Primera Categoría, disminuyendo así la progresión del impuesto en dos o más patrimonios, lo que podríamos definir como una elusión lícita.

En el párrafo anterior no nos encontramos frente a un abuso de forma jurídica ni actos que pretenden evitar un tributo puesto que su diseño no está mañosamente elaborado ni abusando de formas jurídicas tendientes a postergar o a rebajar la base imponible de su actividad.

Dentro de este marco de acción el Código Tributario (C.T.) y la Ley de Impuesto a la Renta (L. I. R.) no pueden calificar de elusión la opción que un determinado contribuyente asuma para desarrollar su actividad comercial amparada en la normativa existente.

Un profesional de la salud exitoso, al cual un conglomerado de salud le exige para prestar sus servicios médicos estar constituido como sociedad con el propósito de evitar una eventual relación laboral por el hecho de existir subordinación, dependencia y una agenda que lo obliga a cumplir un horario de “trabajo”, además que el mismo conglomerado

de salud busca evitar o externalizar un juicio civil por una eventual mala práctica del profesional, sin lugar a dudas el mencionado profesional escogería el mejor “traje” amparado en el Art. 42 N° 2 de la LIR.

Si buscamos planificaciones agresivas, necesariamente debemos remitirnos a la gran minería de cobre, puesto que, existen muchas maniobras tributarias que las empresas de este rubro desarrollan en Chile, como por ejemplo la depreciación acelerada: al internar equipos nuevos o usados, comprados a empresas relacionadas a precio sólo de nuevos, aumentando sus costos y gastos depreciándolos aceleradamente. También respecto a los precios de transferencia, puesto que para evitar utilidades en nuestro país venden gran parte de su producción a empresas filiales o relacionadas con su matriz, o por contratos con fundiciones y refinerías que participan en el financiamiento a largo plazo del yacimiento en Chile.

La modificación del C. T. introducida por la Ley 27.680 pretende enfrentar los efectos de la elusión con la configuración de una especie de “norma anti elusiva general”, norma que faculta al Servicio de Impuestos Internos (S.I.I.) para recalificar las configuraciones jurídicas de organización empresarial, o de negocios jurídicos particulares, con el objeto de precisar si estas formas jurídicas pueden calificarse como negocios elusivos, pero solo en el quehacer criollo, puesto que no tiene el poder suficiente para enfrentar la verdadera evasión de caudales económicos de nuestra nación a través de figuras elusivas como es la “gran minería del cobre”.

En nuestra opinión, la norma jurídica limita la elusión sólo al abuso de formas jurídicas y a la simulación. La norma dice “Se entenderá que existe elusión de los hechos imposables en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente”. Con esto en mente creemos que la elusión en Chile sólo se limita a las situaciones descritas en los Artículos 4° ter y 4° quáter, no siendo posible la interpretación analógica de los conceptos de abuso de formas jurídicas y de la simulación. Entonces así se pasa por alto el derecho privado.

La racionalidad de la conducta desde una perspectiva tributaria es la separación conceptual entre la economía de opción y la elusión, cuestión desde luego que no fija el legislador, sino que deberá decantarlo la Justicia tributaria.

En párrafos anteriores nos referimos a los Art. 4° bis y siguientes del C. T. como “letra muerta” en razón que desde el año 2014 a la fecha no existe en nuestros Tribunales Tributarios y Aduaneros ni en otros estamentos de nuestra justicia algún pronunciamiento judicial que mencione las normas antielusión referida a los Art. 4° bis y siguientes del C. T. y a nuestro entender no llegarán a existir puesto que en el caso de existir un pronunciamiento desfavorable a nuestra autoridad tributaria, es decir, desfavorable para las pretensiones del SII se estaría creando jurisprudencia que podría ser aplicada o replicada tal como ocurrió en el pasado con un fallo emblemático de la Corte Suprema referido al Caso Bahía S. A.

En nuestro ordenamiento jurídico no existe una definición práctica que defina la diferencia entre planificación y elusión tributaria, entonces estamos frente a una línea gris que se debe resolver en cada caso en particular y con el tiempo en la analogía jurídica, casos de iguales características en los cuales exista un fallo judicial, es decir, en un futuro indefinido. Esto teniendo en cuenta la escasa capacidad de fiscalización del SII, fiscalización que está referida principalmente en algoritmos computacionales, la fiscalización espontánea o a un eventual error del contribuyente.

Lo cierto es que ambos conceptos “planificación y elusión” son naturalmente incompatibles, por lo que, desde ya esperamos lo novedoso que será su aplicación en nuestros tribunales de justicia.

Respecto de la “simulación”, es menester mencionar la Circular 45 de 2014 que nos muestra una hipótesis de un delito tributario de elusión, sin embargo, el TTA en ningún caso podrá declarar la nulidad de actos o negocios simulados, sino sólo ordenar el restablecimiento de la norma tributaria defraudada, habilitando al SII para liquidar, girar o resolver las diferencias de impuestos.

Debemos establecer un paralelo entre el concepto de elusión y delito tributario puesto que el Art. 4° quáter de C. T. y el Art. 97 N° 4, inciso primero del citado Código entendemos que el legislador sustrajo del delito tributario a los actos y negocios simulados, acotando con ello la descripción típica de la acción u omisión antijurídica y culpable. Al respecto en este punto el profesor Francisco Selamé Marchant, menciona que no sería

impropio o aventurado sostener la derogación tácita y parcial del artículo 97 N.º 4 del Código Tributario.

En cuanto a los procedimientos delineados en el Artículo 163 del C. T. llama la atención el hecho que una vez determinada provisoriamente una diferencia de impuestos a consecuencia de actos otorgados en abuso o simulación, sólo podrá requerirse su declaración judicial si, entre otros requisitos: La diferencia de impuestos excede a la cantidad de 250 UTM. Este requisito entonces constituye una puerta abierta a la elusión para los pequeños contribuyentes al no tener nuestra legislación la capacidad de discriminar conductas elusivas si no es por medio de un tribunal o también puede considerarse como una alternativa de planificación agresiva de menor cuantía.

Ahora bien teniendo en cuenta el principio de buena fe en materia tributaria podemos agregar que es un elemento coercitivo para nuestra autoridad tributaria que puede ser validado por el Art. 21 del C. T., entonces, junto con tachar de no fidedigna la contabilidad, iniciar el procedimiento de recalificación jurídica de negocios por abuso de formas o simulación tributaria se enfrentaría entonces de una doble exigencia al SII, pues deberá demostrar que la contabilidad no es fidedigna, y luego probar la elusión a través del proceso de recalificación jurídica de negocios.

Así vemos que en lugar de buscar una mejor recaudación la norma anti elusiva pone trabas al SII que limitan su potestad de salvaguardar los intereses fiscales de la nación por medio de la importación de normas y conceptos de nula aplicación en el ámbito nacional al no estar estos claramente definidos por el legislador.

Cuando nos referimos a la consulta administrativa sobre el carácter elusivo de un negocio, cuya a respuesta del Servicio será vinculante para con el consultante y se mantendrá mientras no varíen las circunstancias que motivaron el pronunciamiento. Si el Servicio, por el contrario, no da respuesta a la consulta, esta se considera rechazada. Es decir, dejamos el silencio de nuestra autoridad tributaria sujeto a interpretaciones que pueden ir desde la simple negligencia, una consulta que muestra un acto eminentemente elusivo o sencillamente indiferencia.

BIBLIOGRAFÍA.

1. Matus Fuentes, Marcelo. (2017). La elusión tributaria y su sanción en la Ley N° 20.780: Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo. *Ius et Praxis*, 23(1), 67-90. <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-00122017000100003>
2. 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 (Valparaíso)*, (29), 351-378. <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-68512007000100011>
3. <https://www.bcn.cl/obtienearchivo?id=recursolegales/10221.3/44975/6/HL20780.pdf>
4. <https://www.bcn.cl/obtienearchivo?id=recursolegales/10221.3/44975/6/HL20780.pdf>
5. <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2015/circu65.pdf>
6. Rodrigo Ugalde Prieto – Jaime García Escobar (2010) *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria* (cuarta edición actualizada) Legal Publishing.
7. Rodrigo Ugalde Prieto – Jaime García Escobar (2011) *Curso Sobre Delitos e Infracciones Tributarias* (cuarta edición actualizada) Legal Publishing.
8. Vicente E. Salort S. *Código Tributario, edición Premium* (2018).
9. Avilés Hernández, Víctor Manuel (2007): "Sentencias del Tribunal Constitucional con alcances tributarios", en *Sentencias Destacadas* (Santiago, Ediciones LYD).
10. Flores Durán, Gloria y Vergara Quezada, Gonzalo (2014): *Desafíos en tiempos de reformas tributarias. Fundamentos objetivos y control* (Santiago, Thomson Reuters).
11. Oficios SII N.º 187, de 2014; N.º 1.347, de 2013; 209, de 2012; N.º 2.048, de 2011; N.º 2.049, de 2011; N.º 67, de 2005; N.º 2.205, de 2000 y N.º 2.557, de 1995.
12. Circulares SII N.º 8, de 2000 y N.º 75, de 1997.
13. Dictamen CGR N.º 65.965, de 2014.