



# **LA ELUSIÓN EN LA REFORMA TRIBUTARIA**

## **Parte I**

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE  
MAGISTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumna: María de los Ángeles Silva Vidal**

**Profesor Guía: Jaime García Escobar**

**Santiago, noviembre de 2016**

La autora dedica esta tesis a su familia, por el apoyo incondicional brindado durante su desarrollo.

## TABLA DE CONTENIDOS

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO 1 ELUSIÓN.....	3
1.1. Consideraciones previas.....	3
1.1.1. ¿Cómo enfrenta el contribuyente el fenómeno impositivo?.....	10
1.1.1.1. Planificación tributaria o economía de opción.....	10
1.1.1.2. Elusión.....	11
1.1.1.3. Evasión.....	11
1.1.1.4. Conclusiones.....	12
1.2. La elusión.....	13
1.2.1. Antecedentes Generales.....	13
1.2.2. Formas de combatir la elusión.....	15
CAPITULO 2 NORMAS ANTELUSIVAS.....	16
2.1. Consideraciones previas.....	16
2.2. Tipos de cláusulas.....	16
2.2.1. GAAR vs SAAR.....	17
2.3. Constitucionalidad de las cláusulas antielusivas.....	21
2.4. Las cláusulas antielusivas y la seguridad jurídica.....	24
CAPITULO 3 LA ELUSION EN CHILE.....	25
3.1. Generalidades.....	25
3.2. La elusión antes de la ley 20.780.....	26
3.2.1. Consideraciones previas.....	26
3.2.2. Historia de la ley 19.738.....	28

## TABLA DE CONTENIDOS (continuación)

3.2.3. Jurisprudencia en torno a la elusión.....	31
3.2.3.1. Inmobiliaria Bahía S.A.....	32
3.2.3.2. Coca-Cola Embonor S.A.....	33
3.2.4. Consideraciones finales.....	41
3.3. Ley 20.780.....	42
3.3.1. Consideraciones previas.....	42
3.3.2. Generalidades.....	43
3.3.3. Ubicación normativa.....	44
3.3.4. Artículo	4º
bis.....	45
3.3.4.1. Principio de la primacía de la sustancia por sobre la forma.....	45
3.3.4.2. Principio de la buena fe.....	47
3.3.4.3. Principio de especialidad.....	49
3.3.4.4. Principio del onus probandi o carga de la prueba.....	50
3.3.5. Concepto de elusión.....	50
3.3.6. Abuso de las formas jurídicas, artículo 4º ter.....	51
3.3.6.1. Críticas.....	52
3.3.7. Simulación, artículo	4º
quáter.....	53

3.3.7.1. Críticas.....	55
3.3.8. Consideraciones finales.....	56

## **RESUMEN**

El presente trabajo tiene por objeto analizar la elusión en la reforma tributaria del año 2014. En particular nos referimos a la norma general antielusiva introducida en nuestro ordenamiento jurídico a través de la Ley 20.780. Para lo cual comenzamos abordando el fenómeno de la elusión, entendido como un ataque a la equidad del sistema tributario, que nace del comportamiento que adopta el contribuyente frente al pago de los impuestos; y las formas que se emplean para combatirla. Para contextualizar nuestro trabajo, luego continuamos con lo que ha sucedido en nuestro país en torno a la elusión, tanto en la época pre reforma como luego de ella. Luego de analizar la norma general antielusiva contenida en nuestro Código Tributario, nos remitimos a lo que ha sucedido en derecho comparado con ella, para poder finalmente dar nuestras conclusiones al respecto.

## INTRODUCCIÓN

La elusión es un problema que afecta a todos los sistemas fiscales del mundo, ya que es un fenómeno global el hecho de que los contribuyentes recurran a sofisticados mecanismos legales para eludir el pago de impuestos.

Las consecuencias negativas que conlleva la elusión, son principalmente perjudiciales para países en desarrollo, como Chile, ya que hay una mayor dependencia a la recaudación fiscal para la concreción de las políticas públicas y sociales.

Este fenómeno se encuentra siempre al borde, de lo permitido o de lo prohibido, y por supuesto, no se puede dejar al arbitrio de los contribuyentes el cumplimiento de una determinada obligación tributaria. En este contexto, los impuestos no pueden, ni deben ser voluntarios para la ciudadanía; tampoco pueden ser creados por la administración tributaria o el juez. Es el legislador, el encargado de darle sentido a la norma tributaria, y él, al establecerla, denota capacidad contributiva por parte de los obligados.

La realidad actual, nos dice, que es un conflicto permanente, que no está resuelto en ningún territorio. Es por este motivo, que diferentes países, tienden a tomar diversas medidas para poder enfrentarlo.

Los países del common law y los del derecho continental, abordan el tema en forma sustancialmente distinta, así por ejemplo en Estados Unidos se recurre a doctrinas Judiciales, mientras que en Alemania y España entre otros se cuenta con una norma general antielusiva.

Como podemos apreciar la lucha contra la elusión es un tema complejo, para hacer frente a ella se dispone de una serie de mecanismos, que no son excluyentes entre sí.

En Chile, solo contábamos con normas específicas para hacer frente a este problema, pero como todos sabemos, la imaginación humana es infinita a la hora de explotar esas zonas grises, y en consecuencia, se cumplía formalmente con la ley, pero, se olvidaba el sentido, el por qué la ley fue establecida.

Con la reforma del año 2014, se crea una norma general antielusiva, que viene a tratar de solucionar el problema de elusión. Es importante que este tipo de normas, se encuentren bien redactadas, dándole la mayor seguridad posible, para quienes las enfrentan, con lo cual se espera que otorgue predictibilidad a los contribuyentes a la hora de tomar decisiones en relación a su organización empresarial.

En razón de lo anteriormente expuesto, este trabajo pretende analizar si la norma general antielusiva, recientemente adoptada por nuestro legislador, puede tener una aplicación efectiva en nuestro sistema tributario, si ella será una herramienta eficaz en la lucha contra la elusión.

Para poder llegar a alguna conclusión respecto al tema, primero abordaremos la elusión, como fenómeno que atenta contra la equidad del sistema tributario. Posteriormente, nos referiremos a las formas o métodos que existen para combatir la elusión, continuaremos con lo que ha sucedido con el tema de la elusión en nuestro país, para terminar refiriéndonos a lo que sucede con este tipo de cláusula en derecho comparado.



# 1. ELUSION

## **1.1. Consideraciones previas**

Antes de iniciar cualquier estudio en torno a lo que significa la elusión fiscal, es preciso determinar en qué consiste un buen sistema tributario.

Un buen sistema tributario debe estar organizado en función de principios tales como la suficiencia, eficiencia, equidad y simplicidad.

La suficiencia se refiere a la capacidad del sistema tributario para financiar y satisfacer los gastos del Estado, sin tener que incurrir en niveles excesivos de endeudamiento.

La eficiencia busca disminuir las distorsiones generadas por los impuestos sobre las decisiones de los agentes económicos.

El concepto de equidad implica que la carga tributaria debe ser distribuida con justicia entre los miembros de la sociedad, respetando sus capacidades contributivas. Este principio se encuentra consagrado a nivel constitucional, en el artículo 19 número 2 de la Carta Fundamental, y con mayor precisión en el número 20 del mismo artículo.

Bajo el principio de simplicidad, el sistema impositivo debe consistir en un conjunto ordenado, racional y coherente de tributos, comprensible para todos los contribuyentes, de modo tal que reduzca los costos de cumplimiento y la probabilidad de evasión y elusión fiscal (Rivas y Paillacar, 2007).

Teniendo en cuenta lo señalado anteriormente, atenta contra un buen sistema tributario la evasión y la elusión fiscal. Existe consenso en la idea que nuestro sistema tributario pierde legitimidad debido a que no todos los contribuyentes aportan en conformidad a lo que establece la ley.

En términos generales, la evasión y la elusión tributaria erosionan la base imponible de los impuestos, correlativamente disminuyen la recaudación esperada y en definitiva afectan la justicia vertical<sup>1</sup> y horizontal<sup>2</sup> en que se funda el sistema tributario y la justicia en general.

Un sistema tributario que presenta elevados niveles de evasión y elusión, atenta contra la incidencia real del sistema, alterando no solo los principios antes descritos, sino también la unión social, debilitando la confianza de la ciudadanía en el Estado y la administración tributaria en general.

Por ello y para lograr establecer un adecuado, justo y eficiente sistema tributario, nuestro país tiene el deber de hacerse cargo de los problemas derivados de la evasión y elusión, debiendo enfrentar la tensión entre la necesidad pública de recursos y la resistencia de algunos contribuyentes a pagarlos.

Como sabemos, en las últimas décadas, el crecimiento en la carga fiscal ha sido insuficiente para financiar las necesidades del gasto público, especialmente en el ámbito de la justicia social.

En este sentido, siguiendo a Carrasco (2010), consideramos que la evasión es un obstáculo para el desarrollo, para el crecimiento equilibrado, y en general para la justicia en la que se debiera basar el sistema tributario.

---

<sup>1</sup> La justicia vertical consiste en dar un trato adecuadamente desigual a quienes se encuentran en circunstancias distintas.

<sup>2</sup> La justicia Horizontal consiste en un trato igual a quienes se hallen en igualdad de circunstancias.

Ahora bien, habrá que preguntarse entonces ¿por qué algunos contribuyentes se resisten a pagar impuestos? (lo que en doctrina se ha estudiado como la reacción del contribuyente). Antes de poder responder esta pregunta, tenemos que indagar en qué consiste la resistencia al pago, la cual se manifiesta de diferentes formas según la conducta que adopta el contribuyente. El concepto de “la resistencia al impuesto por parte del sujeto pasivo”, es por lo tanto un concepto amplio, ya que abarca todos los hechos subjetivos y objetivos en que puede incurrir el contribuyente a fin de evitar el pago del impuesto (Amorós, 1965), esto es lo que el profesor Armando Giorgetti<sup>3</sup> llama causas económicas.

Vergara (2016) señala que “Al ser los impuestos una carga económica para sus destinatarios, ellos buscarán, naturalmente, la forma de evitarlos, y lo harán sin importar el sexo, condición, religión o convicción política del afectado por el tributo.”

Volviendo a la pregunta precedentemente formulada, podemos señalar que los autores sostienen la tesis que algunos contribuyentes se resisten al pago de impuestos o al cumplimiento de su obligación tributaria, por motivos simples y de fácil comprensión, como pueden ser:

- 1º Que el contribuyente busca no enterar el impuesto en arcas fiscales, con el fin de disponer de mayor dinero para los más diversos fines, lo que a su vez constituye un atentado para la competencia justa en nuestra economía social de mercado;

---

<sup>3</sup> Su comprensión demanda un estudio que no es abordable en el presente trabajo. Véase Armando Giorgetti “La evasión tributaria”. Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1967.

- 2º El contribuyente no entiende -o no está comprometido- con la función social que presta el Estado, gracias a los fondos que recauda producto de los impuestos, es decir, no mide las consecuencias –o derechamente no le interesa- del no pago del impuesto y la correlativa desigualdad social, que en definitiva trae aparejada;
- 3º Un sistema tributario –o una administración- desprestigiado, en donde la ciudadanía considera que siempre salen beneficiados los grupos privilegiados<sup>4</sup>;
- 4º Finalmente, también podemos considerar la hipótesis de que para un ciudadano común y corriente no es fácil entender las leyes tributarias y para ello necesitan asesoramiento de especialistas, lo cual significa un costo más, a la hora de emprender un negocio.

En este punto nos queremos detener ¿Quiénes son los que realmente evaden o eluden el pago de impuestos?

Sea cual sea la respuesta la administración tributaria está llamada a asumir un rol protagónico en la educación y concientización de la ciudadanía acerca de la responsabilidad social que implica pagar debidamente los impuestos establecidos por el Estado. La legitimidad del mismo Estado y de sus instituciones condicionan la capacidad de las personas de aceptar el deber de pagar los impuestos.

---

<sup>4</sup> Véase por ejemplo las reacciones de algunos de los usuarios del sistema de transporte Transantiago, en donde algunos evasores justifican su accionar con lo desprestigiado del sistema.

“En la medida que las sociedades no logren instalar un alto grado de legitimidad del deber de pagar impuestos, es decir, una alta moral fiscal, introducen una volatilidad a la función del Estado, que queda a merced de la buena voluntad de los que sí pagan.” (Bergman, 2009)

En este sentido es importante destacar que en nuestro país, “la administración tributaria, Servicio de Impuestos Internos, ha establecido un programa de Responsabilidad Social Empresarial Tributaria (RSET), cuyo objetivo específico es que las empresas adheridas promuevan, impulsen, y apoyen la capacitación de sus proveedores micro y pequeños en el Sistema de Facturación Electrónica gratuito que está disponible en el Portal tributario MIPYME del Servicio de Impuestos Internos. Este programa es una alianza entre la administración tributaria, que invita a las grandes empresas a ir más allá del cumplimiento tributario, involucrándose en impulsar a que las empresas de menor tamaño, que habitualmente son proveedores de bienes y servicios, adopten tecnologías y prácticas de negocios que favorezcan su desarrollo, su correcta tributación y que en general potencien su competitividad y capacidad de gestión social”. (Ferré, 2014)

Tradicionalmente, las escuelas ortodoxas han atribuido el cumplimiento fiscal al temor del contribuyente a ser atrapado y castigado por la autoridad (Allingham y Sandmo, 1972). Sin embargo, existen Estados en los cuales la posibilidad de sanción es muy baja, pero -paradójicamente para esta escuela- el nivel de cumplimiento es muy alto.

“Es claro que aunque contemos con la mejor política tributaria ésta resulta inútil si no puede ser implementada efectivamente, si no existe una elevada moral

fiscal en la ciudadanía que conduzca a los contribuyentes a pagar sus obligaciones independiente de los controles gubernamentales y los castigos que se impongan por incumplimiento tributario”.( Gómez-Sabaini y Jiménez, 2011)

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, consideramos que el no cumplimiento de las obligaciones tributarias, no es patrimonio exclusivo de aquellos que tienen mayor acceso a asesorías tributarias avanzadas. Más bien nos inclinamos a considerar que el no pago de impuestos se debe a la falta de conciencia, de saber y comprender lo que realmente significa para nosotros como sociedad el pago de impuestos. Los individuos no entienden –o no quieren entender- o no logran dimensionar las ventajas que obtienen de la actividad estatal, ya que somos retribuidos por servicios públicos que el Estado nos presta, disfrutando de un beneficio común para la sociedad en la cual estamos insertos. En consecuencia, los contribuyentes consideran que pagar impuestos responde a una obligación impuesta por el Estado y que no los beneficiará.

“Las empresas socialmente responsables son las que cumplen debidamente sus deberes fiscales. Son empresas que no buscan minimizar sus impuestos mediante la planificación fiscal agresiva o mediante regímenes offshore”<sup>5</sup>. En este sentido Rosembuj (2009) indica que el impuesto mínimo es aquel ajustado a las necesidades colectivas y suficientes para la financiación de los bienes públicos que reclama la comunidad; es decir es el punto de encuentro entre los valores del conjunto y los interés particulares.

---

<sup>5</sup> La Comisión Europea ha indicado en una comunicación, que se puede considerar que la planificación fiscal agresiva vulnera los principios de responsabilidad social de las empresas, en “Comunicación sobre una estrategia renovada de la Unión Europea para 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas” Comisión Europea, COM (2011) 681 final, Bruselas, del 25-10-2011.

Ahora bien, nuestro actual sistema tributario, se caracteriza por un alta incidencia de impuestos indirectos, con un impuesto a la renta integrado, pero con beneficios tributarios que reducen su base y le quita progresividad, además de exenciones tributarias. Estos son factores adicionales que debilitan la capacidad de nuestro sistema tributario para cumplir con sus objetivos de solvencia, eficiencia y equidad. Aquellos mecanismos que generan estrechas bases imponibles, son generados, por ejemplo, por los llamados “gastos tributarios”.

Los gastos tributarios son definidos como “el monto de ingresos que el Estado deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta del que fue establecido con carácter general en la legislación tributaria y que tiene por objeto beneficiar, promover o fomentar a determinadas actividades, sector, rama, región o grupos de contribuyentes. Por lo general, se traduce en el otorgamiento de exenciones o deducciones tributarias, alícuotas diferenciales, diferimiento y amortizaciones aceleradas, entre otros mecanismos” (Yáñez, 2015).

Como lo manifiesta el profesor José Yáñez, los gastos tributarios pertenecen a las erosiones lícitas o elusión aceptada, los cuales en algún momento en Chile, fueron impulsados para la inversión y el desarrollo, pero como se dijo anteriormente los gastos tributarios tienen un impacto negativo tanto sobre la equidad como sobre la eficiencia, lo que conlleva la renuncia de un monto de ingresos tributarios que limita el espacio fiscal y, consecuentemente, la inversión en políticas públicas.

### **1.1.1. ¿Cómo enfrenta el contribuyente el fenómeno impositivo?**

El contribuyente enfrentado al pago de los impuestos puede actuar de tres maneras: puede realizar una planificación tributaria que le permita minimizar su carga impositiva; puede llevar a cabo una planificación fiscal agresiva (elusión); o si así lo decide puede evadir los impuestos

A continuación y de forma no extensiva, nos referiremos a estas conductas que puede adoptar el contribuyente.

#### **1.1.1.1. Planificación tributaria o economía de opción**

En palabras de Alberto Tarsitano (2007) “La economía de opción (planificación fiscal) conlleva la evitación del hecho imponible mediante el uso de formas jurídicas que generan un resultado económico que el legislador tributario no intentó alcanzar. Las personas actúan en el ámbito de la libertad contractual que la ley les otorga. No se produce tensión alguna entre la conducta del sujeto y el fin de la ley tributaria.”

Cabe hacer presente que la mayoría de los autores hacen sinónimos los términos planificación tributaria, economía de opción y ahorro de impuestos.

En la doctrina nacional Soledad Recabarren (1993) define la economía de opción como “La acción del contribuyente destinada a maximizar su utilidad después de impuestos, utilizando para ello una forma de organización o de contratación que le permita disminuir su carga impositiva”.



### **1.1.1.2. Elusión**

La elusión tributaria se define como la utilización de medios legales para reducir la cantidad de impuesto a pagar. (Yáñez, 2010).

El hecho gravado no se configura, ya que el contribuyente utiliza todos los mecanismos que el ordenamiento jurídico le ofrece para ordenar sus asuntos de manera tal que obtiene ventajas fiscales.

En la sección siguiente abordaremos con mayor extensión la elusión.

### **1.1.1.3. Evasión**

La evasión tributaria se define como el uso de medios ilegales para reducir el pago de impuestos que le correspondería pagar a un contribuyente. (Yáñez, 2010)

La evasión se configura una vez que se ha realizado el hecho gravado y ha nacido la obligación tributaria; el contribuyente realiza una conducta, dolosa o culposa, que tiene como finalidad evitar el pago del impuesto. Esta conducta se diferencia de las anteriores, porque se configura el hecho gravado y nace, en consecuencia, la obligación tributaria; pero se oculta a la Administración Tributaria o simplemente no se paga. (Rivas y Paillacar, 2007).

#### **1.1.1.4. Conclusiones**

El Estado necesita contar con un buen sistema tributario que le ayude en la obtención de ingresos para la realización de sus políticas públicas y sociales.

Existe una opinión mayoritaria a nivel de gobiernos, académicos y think tanks respecto a que el fenómeno de la elusión tributaria constituye un riesgo para la integridad y estabilidad, tanto para las administraciones tributarias, como para la competencia justa en una economía social de mercado y –en definitiva- para la democracia misma (Barker, 2009). Al mismo tiempo, todos los países democráticos y con Estado de Derecho, admiten el derecho de los contribuyentes a organizar libremente sus asuntos de la forma que mejor sirva a sus intereses, no los del gobierno

Si los contribuyentes se sustraen al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, no sólo el Fisco se verá perjudicado al recaudar menos ingresos tributarios que los debidos, sino que también se verán afectados todos los contribuyentes honestos, ya que esto traerá como consecuencia que se eleve la carga tributaria.

Frente al cumplimiento de la obligación tributaria el contribuyente puede adoptar tres actitudes: la planificación tributaria, una conducta aceptada por el ordenamiento jurídico, que no conlleva ningún tipo de reproche para él; la elusión y la evasión. Si bien la elusión y la evasión son un claro atentado contra la equidad del sistema tributario, toda vez que impiden que el Fisco recaude todos los impuestos que le corresponden; son dos figuras distintas, puesto que en la elusión

se evita el nacimiento de la obligación tributaria, mientras que en la evasión se ha producido el hecho gravado, el cual se intenta ocultar o evadir.

## **1.2. La elusión**

### **1.2.1. Antecedentes Generales**

La OECD señala que la elusión es un término difícil de definir, pero que es generalmente utilizado para describir el arreglo que hace el contribuyente de sus asuntos con la intención de reducir su deuda tributaria, y aunque el arreglo es legal, está usualmente contraviniendo el objetivo que la ley persigue<sup>6</sup>.

La Resolución adoptada con motivo de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario<sup>7</sup>, realizadas en el mes de octubre del año 2008 en Isla Margarita, Venezuela, en su primera conclusión señala “La elusión es un 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, por ejemplo: el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario.” A su vez la segunda conclusión estipula: “La elusión constituye un comportamiento lícito y por tanto no es sancionable. Sólo corresponde a la ley establecer los

---

<sup>6</sup> Disponible en inglés en <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

<sup>7</sup> Disponible en <http://www.ichdt.cl/resolucion.htm>

medios para evitarla y regular los supuestos en que procede recalificar el hecho para garantizar la justicia en la distribución de las cargas públicas.”

En el mismo sentido el destacado jurista brasileño Heleno Taveira Torres (2008) señala que la elusión es una violación indirecta de la ley tributaria.

Cuando hablamos de elusión, nos estamos refiriendo a casos donde la obligación tributaria aún no ha nacido, puesto que lo que se pretende con ella es precisamente evitar el hecho gravado.

Como podemos ver, existe un consenso en torno a que las conductas desplegadas en la elusión son lícitas, pero el concepto mismo y su naturaleza jurídica va a depender de lo que se disponga en cada ordenamiento jurídico.

En cuanto a las causas de la elusión, de acuerdo a Vergara (2016), éstas se deben buscar principalmente en: a) la política fiscal, ya que se da trato privilegiado a algunos actos, personas o sectores, o se establecen reglas poco sensatas y difíciles de implementar; b) la técnica legislativa: la poca prolijidad en la redacción de las leyes tributarias conlleva problemas al intérprete, quien al interpretar la ley llega a toda clase de equívocos e injusticias, lo que induce a que los contribuyentes quieran sustraerse de los efectos nocivos de dichas normas; c) administración fiscal: la autoridad tributaria no cuenta con los recursos necesarios para fiscalizar por lo que tiende a concentrar sus esfuerzos de fiscalización en los contribuyentes menos preparados.

### **1.2.2. Formas de combatir la elusión**

La lucha contra la elusión fiscal (tax avoidance en inglés), es un tema que con el paso de los años ha tomado una especial importancia a nivel mundial, ya que como vimos en la sección anterior, ésta atenta contra la equidad del sistema tributario.

Desde principios del siglo XX, en derecho comparado se han formulado distintos métodos para combatirla. “Algunos se establecen en el diseño de la estructura tributaria (hechos imponible complementarios, presunciones, ficciones) y otros en la faz aplicativa del tributo (analogía, o criterios de interpretación abiertos). Aunque ninguno posee un valor absoluto ni se le atribuye como única utilidad la lucha contra la elusión. Es por ello que la mayoría de la doctrina y las legislaciones parecen inclinarse por dotar a la administración fiscal de potestades especiales para hacer frente a la elusión a través de la “técnica” de las cláusulas antielusión, las que por su alcance, necesariamente indeterminado, consagran formulas contra el abuso de la ley tributaria.” (Tarsitano, 2007)

En el capítulo siguiente nos referiremos a la cláusulas antielusivas.

## 2. NORMAS ANTIELUSIVAS

### **2.1. Consideraciones previas**

“Las técnicas para combatir la elusion fiscal tienen en las llamadas cláusulas antielusorias uno de sus más claros exponentes. Las clausulas antielusorias pueden definirse, de modo muy genérico, como estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias juridicas, que, en suma, consistiran en la asignacion a la Administracion de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio o a aplicar el régimen juridico-fiscal que se ha tratado de eludir.”<sup>8</sup>

### **2.2. Tipos de cláusulas**

Cuando la cláusula está destinada a regular un supuesto de hecho específico nos encontramos frente a una clausula especial antielusiva, que en derecho comparado se conoce con el nombre de specific anti-avoidance rule (SAAR) o targeted anti-avoidance rule (TAAR).

Mediante la cláusula general antielusiva, que en derecho comparado se conoce con el nombre de general anti-avoidance rule (GAAR) se pretende dotar a la autoridad tributaria de una herramienta que permita negar las ventajas fiscales

---

<sup>8</sup> LOBO TORRES R, citado por Cesar García Novoa (2012)

que provienen de operaciones que no tienen ningún otro propósito de peso que el generar el beneficio tributario.

En palabras de César García Novoa (2012), pueden clasificarse “según el grado de detalle con que aparece formulado su presupuesto de hecho” en generales (“*General anti-avoidance rule*”, en adelante “**GAAR**”) o en particulares (“*Specific anti-avoidance rules*”, en adelante “**SAAR**”). Las primeras, de expresión abierta y abstracta, y previstas para ser aplicadas a un número *indefinido* de casos, son aquéllas que se basan en principios tributarios generales de la correspondiente legislación doméstica con el objeto de evitar la elusión fiscal. Estas cláusulas GAARs otorgan a las Administraciones tributarias un mecanismo para denegar beneficios fiscales a las operaciones o transacciones que carecen de sustancia y cuyo único (principal, o uno de los principales) propósitos es generar el derecho al citado beneficio fiscal.”

### **2.2.1. GAAR vs SAAR**

“Tradicionalmente ha existido el debate sobre la conveniencia de que los ordenamientos jurídicos tributarios contengan una cláusula general antiabuso (GAAR General Antiavoidance Rule) que, a modo de cláusula de cierre del sistema, imponga la tributación en aquellos casos en que sin infringir directamente la ley tributaria se soslaya su aplicación o *ratio legis*. Cláusula general que, en ocasiones, se ve completada con específicas cláusulas antiabuso particulares que tratan de atajar elusiones de normas tributarias específicas (SAAR Special Antiavoidance Rule)”. (EY Abogados, 2015)

Se puede sostener que la cláusula general antiabuso está cobrando un creciente protagonismo a escala internacional provocando su inclusión en países tradicionalmente renuentes a ella, como es el caso de Chile y su reconfiguración en otros casos.

En relación con los países que están incluyendo cláusulas antielusión en su legislación, podría decirse que existen tres tendencias:

- a) Los países anglosajones que venían apelando a principios interpretativos y doctrina jurisprudencial (sustancia vs forma) para prevenir la elusión fiscal, han cambiado de estrategia y han adoptado GAARs moderadas, resultando paradigmáticos los casos de EE.UU en el año 2010<sup>9</sup> y Reino Unido en el año 2013<sup>10</sup>, sin perder de vista a Canadá o Australia, lo que permite a las autoridades fiscales cuestionar determinadas planificaciones fiscales consideradas “agresivas” o el propio abuso de Convenios para evitar la doble imposición;
- b) Países como Irlanda, Francia o Sudáfrica que están flexibilizando/ampliando su ya existente normativa antielusión, y
- c) Otros que someten a la verificación de criterios típicos de una GAAR (test de propósito empresarial, o de motivos económicos válidos) la aplicación de

---

<sup>9</sup> A través de la reforma sanitaria (conocida como Obamacare) en Estados Unidos, el año 2010 se introdujo una GAAR limitada en el artículo 7701 (o) del código tributario, mediante la cual se pretendió codificar la doctrina de la sustancia económica (substance over form) y otorgar uniformidad en cuanto a su aplicación. Esta norma a su vez requiere que exista un motivo económico (business purpose).

<sup>10</sup> La GAAR en el Reino Unido se aplicará a las operaciones más usuales pero sólo si se cumple el denominado “*double reasonableness test*”. Este test requiere que la autoridad tributaria demuestre que los acuerdos suscritos por los contribuyentes no pueden ser razonablemente considerados como un curso de acción razonable (“...that the arrangements entered into ‘cannot reasonably be regarded as a reasonable course of action’”).



un régimen que comparta una ventaja fiscal (piénsese por ejemplo en la cláusula antiabuso recientemente aprobada a los efectos de la aplicación de la Directiva Matriz-Filial). (EY Abogados, 2015)

En cuanto a su adopción efectiva por las legislaciones de las diferentes jurisdicciones, el estudio, confeccionado por Ernst & Young en febrero de 2013, de *“GAAR rising. Mapping tax enforcement’s evolution”* pone de manifiesto que si bien algunos gobiernos han introducido cláusulas GAARs con el propósito de simplificar la normativa antielusión, el efecto final ha sido precisamente el contrario. De hecho, aun cuando el marco económico globalizado obliga a la aprobación de cláusulas GAARs, las diferentes jurisdicciones no derogan las preexistentes SAARs.

El escenario en España, en relación a las GAARs, es que se enlazaron varias cláusulas generales antiabuso; además es reiterado que la aplicación de exenciones tributarias o regímenes especiales, quede subordinada a la ejecución de un test general antiabuso, como por ejemplo el de motivos económicos válidos, en países más especializados la Administración Tributaria, se expresa a través de circulares que orientan, en qué casos, existen motivos económicos válidos y en qué circunstancias resulta evidente que ello no acontece, lo cual ayuda a que tales cláusulas no terminen en un test subjetivo que resulta perjudicial por los elevados niveles de inseguridad jurídica.

Es por ello que en las diferentes jurisdicciones se plantean cómo deben convivir las cláusulas GAARs y SAARs, aunque no hay una única forma en este terreno. Alemania, por ejemplo, prevé que no procede la aplicación de una

cláusula GAAR si ya existe con anterioridad una cláusula SAAR en un determinado convenio. Por su parte, en Canadá se permite la aplicación de una cláusula GAAR, con independencia de la concurrencia de una cláusula SAAR. Esta es la tendencia de la mayor parte de los países del entorno “*common-law*”. (EY Abogados, 2015)

Incluso, dentro de las cláusulas generales se suelen distinguir las de “origen continental” – propias de Estados como España, Francia, Alemania, Portugal y algunos de Latinoamérica – de las de “origen anglosajón”. Siguiendo la idea, en los ordenamientos tributarios del Common Law, dentro del tipo de su “cláusula general” existe aplicación jurisprudencial de principios como la regla business purpose test, como ocurre en Estados Unidos o el Reino Unido, o, en menor medida en Canadá.

Sin perjuicio, de lo recientemente expuesto, en el Reino Unido este principio es utilizado por vía judicial de forma habitual, que nace recientemente con el new approach del caso *Furniss vs. Dawson* de 1984<sup>11</sup> - y que, desde el punto de vista concreto, sus resultados son parecidos a los derivados del uso de una cláusula general. Pero, no se puede llegar a afirmar que en los regímenes fiscales de estos Estados, y en especial, en el caso del Reino Unido, exista una normativa general antielusión<sup>12</sup>

En todo caso, la tendencia generalizada en el marco de una economía global es la aprobación de cláusulas GAARs que pueden llegar a invadir y neutralizar las ya existentes cláusulas SAARs, puesto que el contribuyente

---

<sup>11</sup> Este caso de 1984, es considerado en el Reino Unido la máxima expansión del enfoque conforme a la sustancia o a la intención.

<sup>12</sup> Pistone, citado por García, C (2012)

desconoce si la línea trazada por la SAAR proporciona un refugio seguro a las operaciones realizadas cuando no se traspasa la misma.

### **2.3. Constitucionalidad de las cláusulas antielusivas**

Las normas antielusivas tienen un fundamento constitucional difícil.

Como pudimos ver en el capítulo anterior, la elusión es una forma de evitar el nacimiento del hecho imponible. Teniendo esto en cuenta, el fundamento no estaría en el derecho del Estado a sancionar las conductas antijurídicas, pues en sentido técnico-jurídico no nos encontramos ante una conducta antijurídica, dado que no hay una violación directa de la norma.

Entonces, ¿cuál sería el fundamento? La jurisprudencia en Europa ha entendido que el fundamento de estas cláusulas en el Derecho interno estaría en la evitación del fraude, entendiendo como evitación del fraude el sustraerse de un volumen teórico que todos, potencialmente, deberíamos aportar a las arcas públicas. Claro, un volumen teórico que partiría, no de los hechos imposables que hemos realizado cada uno de nosotros, sino de éstos, más los que hemos evitado abusivamente.

Tanto en la jurisprudencia italiana, como española, los tribunales constitucionales sostienen que los Estados tienen derecho a perseguir la elusión y, por tanto, regular estas cláusulas, porque si no lo hiciesen, aquellos con acceso a una mayor información o con un asesoramiento más sofisticado podrían evadir el tributo y aquellos contribuyentes con menos información tendrían que pagar la diferencia. Es decir, se estaría justificando el establecimiento de cláusulas

antielusivas en una especie de potencialidad recaudatoria del sistema tributario. El sistema tributario tendría una potencialidad teórica y ésta dependería de los hechos imponibles que realizamos, pero también de los que evitamos abusivamente.

El fundamento constitucional que se acepta, es el principio de capacidad contributiva.

La capacidad contributiva, se encuentra recogida en nuestra legislación en el artículo 19 número 20 de la Carta Fundamental de 1980. Es un elemento de la razonabilidad, de innegable presencia en nuestro texto constitucional, aún cuando lo sea implícitamente, pues los tributos en caso alguno pueden afectar los derechos en su esencia, sobre todo el derecho de propiedad privada, recogido en el numeral 24 del artículo 19 de la Carta Fundamental. Y en tal sentido, no puede considerarse que el derecho de propiedad, resguarde a los contribuyentes, para no contribuir en la proporción que constitucionalmente les corresponda. Pero, el sistema tributario, tiene como límite al derecho de propiedad, que se traduce en la no confiscatoriedad, la cual se origina cuando el tributo es injusto y el derecho de propiedad se ve vulnerado.

Es por ello, según lo asegura el número 26 del artículo 19 de la Constitución, que al igual que el elemento de la generalidad impositiva, es legitimador del establecimiento de los tributos y por su complejidad debe ser analizado en conjunción con la política, economía, sociología, ética y recaudación, esto en razón de que el contenido del principio confiere equidad y proporcionalidad, tanto así, que en algunos sistemas constituye un principio

autónomo. Es además la garantía individual que permite alcanzar un equilibrio de la justicia social en la distribución de las cargas públicas.

Ahora en este sentido, Spisso (2000) nos señala que “decir que todos deben contribuir no implica que no habrá excepciones, ya que la causa de la obligación de contribuir es la capacidad económica, y sin capacidad no existe constitucionalmente obligación de contribuir. Vemos, entonces, como generalidad y capacidad económica pueden ser vistas como especificaciones del principio de igualdad”, o como elementos o subprincipios, según nuestro concepto, ya que ambos elementos, generalidad y capacidad económica, constituyen bases fundamentales sobre las cuales se estructura la igualdad, entendida ella como medida de la obligación tributaria.

“En el pasado escenario europeo, pero no menos importante, el Tribunal de la Unión Europea, que es el supremo intérprete del Derecho Comunitario, ha dicho claramente que prevalecen la libre circulación de capitales, la libertad de establecimiento, la libertad de circulación de mercaderías, frente a las cláusulas antielusión, y hemos tenido bastantes casos. Uno de los últimos ejemplos es el caso de la sub-capitalización en Alemania, sentencia Lankhorst-Hohorst del año 2002, en que el Tribunal de la Unión Europea ha dicho que una cláusula especial de sub-capitalización, pensada para evitar la elusión tributaria, debe ceder ante la libertad de establecimiento y; por tanto, si dicha cláusula está vulnerando la libertad de establecimiento, éste prevalece frente a la cláusula. Por consiguiente, una cláusula antielusión no puede discriminar a los ciudadanos de otros Estados de la Unión Europea ni vulnerar estas libertades fundamentales, ni siquiera invocando que el Estado pierde recaudación ni alegando fraude.” (García, 2008)

#### **2.4. Las cláusulas antielusivas y la seguridad jurídica**

Existe un consenso generalizado en torno a que la aplicación de las cláusulas antielusión en un contexto globalizado puede afectar a la seguridad jurídica (*“feeding uncertainty”*). La seguridad jurídica, entendida como certeza del Derecho, exige previsibilidad de la acción propia y ajena.

El primer argumento que se esgrime en este sentido reside en el margen de apreciación que dejan al juzgador para valorar si concurre o no su presupuesto aplicativo. Ese amplio margen de apreciación deriva con frecuencia del hecho de que el presupuesto aplicativo de las normas antiabuso generales viene normalmente construido en torno a conceptos jurídicos indeterminados, cuyo núcleo, esencialmente valorativo, solo permite una decisión orientada hacia las circunstancias del caso concreto.

Otro de los factores que puede afectar a la seguridad jurídica en la aplicación de normas antiabuso viene propiciado por la falta de precisión de sus consecuencias jurídicas. (EY Abogados, 2015)

Sin perjuicio de lo anterior, las cláusulas antielusión se han implementado en la legislación de diferentes países como instrumento de estricto cumplimiento de su normativa tributaria doméstica, pero su uso masivo en operaciones realizadas en el marco de una economía globalizada debe compatibilizarse con la salvaguarda de la seguridad jurídica.

### 3. LA ELUSIÓN EN CHILE

#### **3.1. Generalidades**

Como se ha expresado en otras oportunidades por la doctrina, la elusión tributaria es posible por deficiencias legales y, por ende, para la mayoría de la doctrina es la ley y no los tribunales de justicia, quienes deben actuar frente a ella.

En tal sentido, Ugalde y García (2008) señalan que “en materia tributaria no existen lagunas legales y que si el contribuyente puede recurrir a la elusión es simplemente porque la legislación tributaria es defectuosa, cuestión que es responsabilidad del Estado, no de los particulares. En consecuencia, el contribuyente puede aprovecharse legítimamente de estos defectos legales y si realiza un acto no gravado, por más semejanzas que tenga con otro similar y gravado, no podrá ser sujeto de impuestos”

Como podemos apreciar, la elusión en Chile era una práctica frecuente, que no conllevaba ningún tipo de sanción para el contribuyente (ej. Caso Bahía).

Si bien el legislador hizo intentos por combatirla estos no fueron suficientes, recién con la publicación de la Ley 20.780 podemos ver esfuerzos claros en la lucha contra ella. Dicha ley introdujo una reforma a nuestro sistema tributario la cual tenía como uno de sus objetivos principales entregarle a nuestro país, una norma general anti elusión, que vendría a solucionar problemas importantes de elusión tributaria. Aunque se trata de una herramienta habitual en el derecho comparado, fue resistida en nuestro país por gran parte de la doctrina. La reacción inicial de la comunidad de negocios y de asesores tributarios era desoladora,

señalaban que no habrá certeza jurídica y los contribuyentes quedaran a merced y fiscalización de la administración tributaria, quien podía actuar con arbitrariedad en uso de sus atribuciones.

Para poder hablar de lo que sucede en nuestro país en la actualidad con la elusión, primero deberemos referirnos a lo que ocurría antes de la reforma del año 2014.

### **3.2. La elusión antes de la ley 20.780**

#### **3.2.1. Consideraciones previas**

Antes de la reforma del año 2014, la doctrina se encontraba dividida en torno a la naturaleza jurídica de la Elusión.

Para Vicente Oscar Díaz (1999), la elusión consiste en “La acción individual en procesos lícitos, tendiente a alejar, reducir, o postergar la realización del hecho generador del tributo”. Para los profesores Ugalde y García (2006) “...en la elusión el contribuyente impide el nacimiento de la obligación tributaria situándose en una zona donde no llega la ley tributaria mediante un medio lícito, aun cuando sea infrecuente”.

Franco Brzovic (2001), asimila la elusión con la planificación tributaria o ingeniería tributaria, señalando que “la elusión en Chile legalmente no existe. La gente paga los impuestos o los evade. La elusión no está sancionada en la ley chilena y por eso cada vez que los distintos gobiernos han querido resolver sobre algunos temas que ellos estiman que hay una elusión tributaria, tienen que recurrir



al Congreso con un proyecto de ley. Básicamente la ingeniería tributaria lo que hace es buscar que el contribuyente sea el que determine el momento en que va a pagar impuestos. Es un tema de oportunidad en el pago, no de evadir los impuestos”. En resumen, pareciera ser que la elusión, para estos autores, está más cercana a un hecho lícito, que ilícito. Pero, como bien dijimos anteriormente, no es un concepto pacífico y de fácil entendimiento. Saber lo que significa elusión siempre es confuso y contradictorio.

Para otra parte de la doctrina tanto nacional como internacional la elusión será siempre una conducta ilícita. Como lo señala Héctor Villegas (en García, 2005) “Es una conducta antijurídica, consistente en eludir la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes. Para que una ventaja fiscal sea considerada como elusión, debe existir una distorsión de la forma jurídica, una atipicidad o anormalidad de ésta frente a la realidad económica que se exterioriza mediante aquélla, cuya intención es la evasión del impuesto. Estima que el recurrir a estas formas inadecuadas solo tiene como propósito la evasión, constituyendo una conducta fraudulenta y por tanto, ilícita, aun cuando no esté expresamente prohibida por el Derecho”. Para nuestros autores, como Norberto Rivas y Carlos Paillacar Silva(2007) “Es toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como única finalidad evitar el nacimiento de una obligación tributaria, valiéndose para ello de fraude a la ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito que no constituya infracción o delito”. También tenemos a Vergara Hernández (2006) quien señala que “Toda conducta dolosa que tiene como finalidad evitar ilícitamente la configuración del hecho gravado” y la distingue de la evasión tributaria señalando que esta “es la conducta

dolosa o culposa que tiene como finalidad evitar el cumplimiento de la obligación tributaria”.

Uno de los intentos que realizó legislador para luchar contra la elusión es la Ley 19.738, Normas para combatir la evasión tributaria, publicada en el Diario Oficial el 19 de julio de 2001.

### **3.2.2. Historia de la ley 19.738**

En su mensaje, señala el ex Presidente de la República, Ricardo Lagos Escobar, que mediante la presentación de este proyecto, se cumple con el compromiso expresado en su programa de gobierno en cuanto a financiar los mayores requerimientos de gastos en programas sociales y de desarrollo no mediante un aumento de impuestos sino a través de una reducción de la elusión y la evasión tributaria. Para cumplir este compromiso se requiere de un esfuerzo serio, coordinado y sistemático de las instituciones fiscalizadoras, debidamente dotadas de medios materiales y legales, orientado a atacar las grandes fuentes de evasión, esto es, una verdadera campaña contra la evasión de impuestos.

La campaña contra la evasión de impuestos que inicia este proyecto es una iniciativa clave para la estrategia de crecimiento con equidad del Gobierno y una pieza fundamental de la reforma fiscal. Esta campaña proveerá recursos para el financiamiento de planes y políticas de desarrollo social sobre la base de un mayor cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes de mayores recursos en beneficio de los sectores más vulnerables de la población.

La evasión de impuestos representa una situación de gran inequidad entre

quienes cumplen sus obligaciones tributarias y quienes no lo hacen. Corregir esta inequidad no es sólo un imperativo ético, sino también un requisito indispensable para el buen funcionamiento de una economía moderna. En efecto, por un lado, el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de algunas empresas genera una situación de competencia desleal respecto del resto del sector privado. Por otra parte, el respeto a la normativa tributaria es parte del principio más general de respeto a la ley que toda economía moderna requiere para funcionar adecuadamente. Si bien en Chile la gran mayoría de las personas paga sus impuestos, la percepción de que existe evasión termina representando un obstáculo para la promoción del cumplimiento voluntario de las leyes impositivas por parte de los buenos contribuyentes. Así, desde un punto de vista ético, nadie puede oponerse a una iniciativa que persigue el cumplimiento de la ley.

El proyecto contempla tres objetivos fundamentales:

- a) Fortalecer la capacidad de fiscalización y cobranza de los impuestos por parte de los organismos que integran la administración tributaria;
- b) Introducir modificaciones en la legislación destinada a cerrar fuentes de evasión y elusión, y
- c) Modernizar y fomentar una mayor eficiencia en los organismos de la administración tributaria<sup>13</sup>.

En relación a la elusión, destaca en un comienzo que su compromiso es reducir la elusión y evasión tributaria, pero a medida que avanza el mensaje presidencial solo se refiere al concepto de evasión. Sin perjuicio, que los vuelve a

---

<sup>13</sup> Historia de la Ley 19.738, pp 4-7.

nombrar en los objetivos del proyecto. Podría ser, que asemeja, estos dos conceptos o sutilmente se le estaría dando ribetes solo negativos a la evasión tributaria y esa es la lucha principal que tienen que dar.

Agregamos además, que el señor Axel Buchheister<sup>14</sup>, en representación del Instituto Libertad y Desarrollo, manifestó que combatir la evasión de impuestos es tarea fundamental de la autoridad y ello no es puesto en duda por ningún sector; sin embargo, consideró que es necesario no extremar el alcance de la función fiscalizadora pues, de lo contrario, se puede terminar entorpeciendo las actividades empresariales y amagando la capacidad de la economía de producir rentas y efectuar transacciones, que son la fuente generadora de los tributos, esto es, disminuyendo por ende la recaudación.

Argumentó que la elusión es un concepto cuestionable, pues implica sostener que las personas se refugian en figuras legales y lícitas, para no pagar los impuestos. Sostuvo que es imposible precisar cuáles son los tributos que “debieran” pagarse, toda vez que las personas sólo están obligadas a pagar los impuestos que establece la ley y si se sujetan a ésta, nada adeudan. En consecuencia, la elusión sería un juicio de valor a la ley vigente que consiste en que las personas no pagarían los tributos que el Servicio de Impuestos Internos estima que tendrían que pagar.

Opinó que, por consiguiente, cuando se modifica la ley para acabar con situaciones de supuesta elusión, lo único que se estaría haciendo es subir la carga tributaria, por cuanto se está extendiendo un tributo a hechos que no estaban

---

<sup>14</sup> Historia de la Ley 19.738, Primer Trámite Constitucional, Cámara de Diputados, Informe de Comisión de Hacienda, pp. 92

legalmente gravados hasta ese momento. De la revisión del proyecto de ley, se constata -dijo- que existen diversas normas que incurren en los problemas anotados, esto es, se entraba la actividad de las empresas y se eleva la carga tributaria.

A mayor abundamiento tenemos la opinión del profesor Jaime García Escobar (2005), quien dice que es tan cierta la discusión al respecto (en relación a la licitud e ilicitud de la elusión), que para muestra podemos citar la siguiente situación: cuando el Presidente Ricardo Lagos envió al Congreso Nacional el Mensaje de lo que en definitiva sería la ley 19.738, de 2001, el título de esta hacía referencia a que se trataba de un conjunto de normas para luchar contra “la elusión y evasión tributaria”. Pues bien, al promulgarse ésta, su título hizo mención a que se trataba de un conjunto de normas para luchar contra la “evasión tributaria”. ¿Por qué el legislador cambió la denominación de la ley, quitando la expresión elusión? Esta pregunta resulta ser totalmente pertinente, pues efectivamente esta ley introdujo en el ordenamiento jurídico tributario un conjunto de normas obviamente anti elusión.

### **3.2.3. Jurisprudencia en torno a la elusión**

Antes de nuestra actual Reforma Tributaria, existieron dos casos iconos, y trascendentes para nuestra jurisprudencia, que son el famoso Caso Bahía y el Caso Coca-Cola Embonor S.A.

A continuación pasaremos a revisar dichos casos.

### **3.2.3.1. Inmobiliaria Bahía S.A**

Primero, en caso Bahía Inglesa, en donde la Corte Suprema de Chile ha razonado abiertamente y claramente sobre el tema que nos ocupa.

Los hechos trascendentes, son los siguientes, una empresa que arrendaba inmuebles amoblados en el Balneario de Bahía Inglesa, decidió crear dos sociedades (amparados en una forma privada imprevista por la ley tributaria). La primera sería la dueña de los inmuebles y la segunda, de los muebles. Ambas empresas fueron creadas el mismo día, tenían los mismos accionistas y direcciones comerciales idénticas. Una arrendaba los inmuebles a sus clientes, sin cobrar impuesto alguno. La otra arrendaba los muebles, cobrando el IVA por ese arriendo. Los clientes, a su vez, pagaban un precio único, las sociedades tomaron la decisión que, para cada pago, el 60% correspondería al arriendo del inmueble y 40% al del amoblado. En cada transacción se les entregaba a los clientes un recibo por el valor correspondiente al arriendo del inmueble y una boleta por el arriendo de los muebles. Publicitariamente, los inmuebles fueron explotados como unidades. Bajo nuestra legislación actual del Impuesto al Valor Agregado, el arriendo de una propiedad amoblada está afecto a él, pero arrendar un inmueble sin tal mobiliario no lo está. Por otro lado, si el conjunto de operaciones se considera como explotación de un complejo turístico, las operaciones, en su totalidad, se encontrarían sujetas al impuesto mencionado, es decir, IVA. El contribuyente sostuvo que ninguna de las sociedades arrendaba inmuebles amoblados, ni hacía la explotación mencionada, precisamente porque una sola explotaba y arrendaba inmuebles sin amoblar y, la otra, sólo los muebles. (Osorio,

2010)

El Tribunal Tributario sostuvo que el contribuyente no había acreditado el fraccionamiento de las operaciones y que, los hechos, se trataba de una actividad unitaria.<sup>15</sup> La Corte de Apelaciones de Santiago, en fallo dividido, confirmó el fallo del Tribunal Tributario.<sup>16</sup>

La Corte Suprema<sup>17</sup>, vía casación en el fondo, pasó a conocer de la materia. En su sentencia, la Corte Suprema dio la razón al contribuyente, argumentando, entre otros, que el Servicio confunde, en este caso, dos conceptos jurídicos distintos que tienen una diferencia a saber, el de evasión tributaria-ilícito-, con el de elusión, que consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente, como aquí ocurre, para pagar impuestos en una medida legítima a la que optó, y no en aquella que se le liquida.

### **3.2.3.2. Coca-Cola Embonor S.A**

En este caso los Tribunales Superiores de Justicia, le dieron un vuelco distinto a lo que significa elusión tributaria, acercándola a un término que si bien, está regulado en nuestro Código Tributario, no tiene mucha relación, al parecer, a lo que significa elusión. Ya que la legítima razón de negocios, está vinculada a reorganizaciones empresariales. Ahora bien, claramente existe divergencia de criterios en la jurisprudencia, por otro lado, podríamos decir que, la Corte

---

<sup>15</sup> Sentencia 12 de mayo de 1997, Tribunal Tributario.

<sup>16</sup> Sentencia 31 de julio de 2001, Rol 3.253-1997.

<sup>17</sup> Fallo de 28 de enero de 2003, Rol 4.038-01.

Suprema, era la que estaba resolviendo lo que era elusión, de ahí, a nuestro entender la necesidad de una Norma General Antielusiva. Lógicamente, igual terminará en los Tribunales Superiores de Justicia, a través de un reclamo en los Tribunales Tributarios y Aduaneros, pero, en el mejor de los casos, les permitirá a los contribuyentes organizarse a priori, sin necesidad de caer en una situación que tenga características elusivas.

Pues bien, lo trascendente en el caso Coca-Cola Embonor S.A, es el término que fue utilizado por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Arica, en donde manifestó que no existía una legítima razón de negocios. Para poder llegar a este punto, se nos hace necesario, explicar de forma concisa lo que es el caso Coca-Cola Embonor S.A.

El caso Embonor S.A, se inició el año 2011, con la resolución N° 85, emanada del Departamento de Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Internos (DGC) la cual dio origen al reclamo intentado ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros (en adelante TTA) de Arica, el cual termino ante la Corte Suprema el año 2013, no es menos importante señalar, la rapidez con que se resolvió este conflicto entre la administración tributaria y el contribuyente.

Este ejercicio se inicia, cuando Coca-Cola Embonor S.A, quiere comprar unas sociedades que eran dueñas de unas embotelladoras en Chile; para lo cual Coca-Cola Embonor S.A (la matriz), que se encuentra ubicada en Chile, crea una agencia en las Islas Caimán (paraísos fiscales) llamada Embotelladora Arica, y además, instaura una filial denominada Embotelladora Arica Overseas S.A también en las Islas Caimán.

La filial, Embotelladora Arica Overseas S.A, adquiere acciones de Inchcape



PLC, sociedad dueña de otra empresa llamada ILASBSA, la cual, a su vez, controlaba a Embotelladora Williamson Balfour S.A, que era la embotelladora que en un principio quería comprar Coca-Cola Embonor S.A, en Chile. De esta forma se efectúa la compra de las plantas de embotelladoras.

Pero, ¿Qué relación tiene la agencia con la filial, las cuales se encuentran ubicadas en las Islas Caimán?, que el dinero para realizar la compra de acciones Inchcape PLC, fue proporcionado a la filial, a través de la agencia, por medio de un préstamo, del cual la agencia se tendrá que hacer cargo (pagando capital e intereses). En definitiva, la agencia se endeuda y capitaliza a la filial.

Simultáneamente, otra filial de la matriz, que se encuentra en Chile, llamada Embonor S.A, compra las acciones de la filial –las compra con un préstamo- en Islas Caimanes, es decir, Embonor S.A compra las acciones a Arica Overseas S.A (que anteriormente había comprado las acciones a Inchcape PLC, sociedad dueña de la sociedad ILABSA, controladora de Embotelladora Williamson Balfour S.A). Luego la filial Embonor S.A, se divide en – Embonor S.A y Nueva Embonor S.A - , siendo absorbida la nueva compañía por la matriz<sup>18</sup>.

Lo relevante en este caso, y como lo dijimos anteriormente es el término usado por la Corte de Apelaciones de Arica, que es, la legítima razón de negocios. Como primer concepto, este caso, tiene que ver además, con los llamados, gastos necesarios, y ¿Cuándo un gasto es necesario? Porque, en definitiva la ley guarda silencio, siendo un tema complejo y difícil de abordar, y en este sentido, SII (DGC) manifestó que: *la matriz no había acreditado los gastos por intereses que ocasionaron pérdidas del ejercicio y de arrastre en la agencia y, por consiguiente,*

---

<sup>18</sup> Véase, Barreda F. 2014.

*en la matriz, por cuanto no puede el contribuyente deducir un gasto si éste no tiene a su vez un ingreso correlativo.* (Barreda, 2014). En consecuencia, para el SII, la agencia solo genera pérdidas para Chile, ya que cuando se absorbe, genera deuda, el endeudamiento al fusionarse se duplica, originando una cuenta por pagar. Por otro lado, Embonor S.A, se defiende diciendo que pueden comprar una empresa para que les genere dividendos, lo cual no significa que los produzca inmediatamente.

Los Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA), en su cuadragésimo sexto y cuadragésimo noveno considerandos, expusieron que: *“... Adicionalmente, este Tribunal no puede eludir la consideración que, si Coca-Cola Embonor S.A., adquirió las plantas productivas mediante la fusión con Nueva Embonor S.A., el año 2005: ¿qué sentido tiene que pague intereses por créditos para que un tercero las adquiera, antes de que ingresen a su patrimonio, en condiciones que pudo haberlas adquirido directamente? Y ¿qué sentido tiene que pague intereses por créditos para que un tercero las adquiera, si para que ingresen a su patrimonio debe pagar un precio superior al que el tercero pagó por esas plantas?. **No puede este Tribunal concluir otra cosa que la deuda y el pago de los intereses carece jurídicamente de causa**”<sup>19</sup>.* (el destacado es nuestro)

*“ que, por lo expuesto, este Tribunal ha llegado a la convicción que las operaciones descritas, efectuadas por Coca-Cola Embonor S.A., no son una gestión eficiente para la compra de las plantas, sino, por el contrario, han generado la duplicación del costo de los activos, que van a acarrear pérdidas*

---

<sup>19</sup> Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de Arica de fecha 03 de abril de 2012, en causa Ruc N° 11-9-0000168-3.

*tributarias en Chile de manera artificial, pero que disminuye o evita el pago de impuestos a la renta; a favor de la producción de utilidades, también, artificial, en la Filial extranjera, ubicada en un territorio donde no existe la carga de los impuestos a la renta; **por lo que, tratándose de costos artificiales, evidentemente no corresponden a aquellos necesarios para producir la renta.*** (el destacado es nuestro).

*Por lo concluido, se hace evidente que no es aplicable, en caso alguno el artículo 26 del Código tributario, ya que a juicio de este Tribunal, Coca-Cola Embonor S.A., no aplica la interpretación administrativa dentro de su contexto, sino se asila en ella, sólo para dar la apariencia de plausible a una operación de **planificación tributaria destinada a eludir la carga tributaria, en una operación que, a todas luces, no puede ser vista como una legítima razón de negocio***<sup>20</sup>.

Con lo expuesto en la sentencia de primera instancia, nos damos cuenta que, el Tribunal, deja claro que los gastos no fueron necesarios para producir la renta y en consecuencia, su único objetivo era, generar pérdidas en Chile y utilidades en las Islas Caimanes.

La Corte de Apelaciones de Arica, en el considerando décimo cuarto de su fallo, manifiesta que **“la reorganización empresarial que realizó la reclamante no obedece a una legítima razón de negocios que la justifique, es decir, aquello que la jurisprudencia anglosajona denomina business purpose test, esto es, la planificación es aceptable en la medida que tenga un propósito**

---

<sup>20</sup> Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de Arica de fecha 03 de abril de 2012, en causa Ruc N° 11-9-0000168-3.

*comercial o económico diferente que el sólo objetivo de evitar un impuesto y, en consecuencia, lo actuado ha sido derechamente con el objeto de evitar el pago de impuestos, configurándose en los hechos una duplicidad de costos que la misma ha volcado en su declaración de impuestos, siendo, por ende, correcto el rechazo efectuado por el Servicio de Impuestos Internos y, por ello, correcta Resolución 85/2011 cuya impugnación se ha pretendido mediante el presente litigio*<sup>21</sup>. En suma, la Corte de Apelaciones de Arica, confirma la sentencia del TTA de Arica, argumentando su fallo de la misma forma cómo lo hace el Tribunal de primera instancia.

Respecto a la Excelentísima Corte Suprema, ella no se refirió al termino de legítima razón de negocios, pero al rechazar el recurso de casación en el fondo, intentado por la reclamante, Coca-Cola Embonor S.A, hace suyas las palabras expresadas por la Corte de Apelaciones.

Es preciso hacer una distinción, en torno a lo que significa para los tribunales, legítima razón de negocios. Ahora, el TTA, se expresa diciendo que: esta operación da la apariencia de una **planificación tributaria**, destinada a **eludir** la carga tributaria, siendo una operación que, a todas luces, no puede ser vista como una **legítima razón de negocio**. De la sola lectura, se desprende, que la jurisprudencia uso tres términos distintos para referirse o englobar una sola operación. Hablo de planificación tributaria, elusión y legítima razón de negocios. Siguiendo con este análisis, creemos que es necesario recordar lo que significan los términos descritos anteriormente. Como lo dijimos en el primer capítulo, la

---

<sup>21</sup> Sentencia de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Arica de fecha 06 de junio de 2012, en causa Rol N° 3-2012.

planificación tributaria, “conlleva la evitación del hecho imponible mediante el uso de formas jurídicas que generan un resultado económico que el legislador tributario no intentó alcanzar. Las personas actúan en el ámbito de la libertad contractual que la ley les otorga. No se produce tensión alguna entre la conducta del sujeto y el fin de la ley tributaria”. y podríamos decir que la elusión tributaria, “son aquellas formas que no siendo ilegales y prohibidas por el legislador, dejan sin aplicación el hecho gravado, establecido en la ley” y por último, la legítima razón de negocios *“es el acto lícito, contrario al fraude de ley tributaria, que sustenta la actuación del contribuyente y que permite dar cumplimiento a la obligación tributaria, exento de contingencias tributarias”*. (Rivas y Paillacar, 2008)

Igualmente, el SII, ha señalado de manera frecuente y en particular en la Circular normativa N° 45 del año 2001, que para lo dispuesto en el artículo 64, inciso quinto del Código Tributario, se entenderá que existe reorganización empresarial, cuando exista una legítima razón de negocios que la justifique. Ahora, nosotros creemos, que en el fallo de primera instancia, se quiso hacer sinónimos los conceptos de planificación con elusión, que en la práctica a nuestro entender, no es tan descabellado. Ya que cuando se sostiene que la elusión es lícita, se acerca a pasos agigantados al concepto de planificación tributaria. Porque en definitiva, en ambos casos, se utilizan medios legales para evitar o disminuir el hecho gravado. Por el contrario, cuando la elusión es ilícita, se acerca, más, al concepto de evasión tributaria, la cual es perseguida criminalmente. Y en consecuencia, podríamos llegar incluso a sostener, que dependiendo de donde se mire, la planificación tributaria agresiva, la elusión ilícita y la evasión, tienen un solo punto de encuentro, que es, burlar a la administración tributaria. Creemos

además, que en este caso, el tribunal de primera instancia, al referirse a la planificación tributaria, le está dando una connotación negativa, al relacionarla con elusión, en donde su único objetivo, era la rebaja del pago de impuestos y que además, como lo dijo el tribunal, no se observa una legítima razón de negocios. Es decir, al parecer, confunde los términos planificación tributaria con reorganización empresarial, ya que como lo dijimos precedentemente -la legítima razón de negocios, está ligada al concepto de reorganización empresarial- y no se encuentra vinculada a la elusión. Además, no toda reorganización empresarial comprende una planificación tributaria. Si la reorganización empresarial tiene y debe tener una legítima razón de negocios, es decir, su único objetivo o norte no puede ser solamente la rebaja de la carga tributaria. Y si su único objetivo es tal rebaja, quizás, en este caso, no estarían mal empleados los términos. Ya que en esta planificación, se busca rebajar los impuestos.

Pero, en este caso concreto, se transformaría en una planificación agresiva, que deriva en una elusión. En donde la parte reclamante, Coca-Cola Embonor S.A, utiliza esas zonas grises de la ley, que sus asesores tributarios quisieron explotar, lo cual es la consecuencia de un sistema tributario complejo y difícil de abordar. En donde la elusión está siempre al límite de una planificación tributaria agresiva, lo cual no será nunca de fácil entender. Creemos que se debería pagar de acuerdo a las rentas de las personas y no como se organizan jurídicamente. El problema radica, en que a veces, hay dos rentas iguales, que pagan impuestos de forma distinta.

A mayor abundamiento, la Corte de Apelaciones de Arica, sí se refirió al concepto de reorganización empresarial, pero a nuestro entender, hace lo mismo

que el tribunal de primera instancia, es decir, lo confunde con planificación tributaria.

#### **3.2.4. Consideraciones finales**

En nuestra opinión en Chile, antes de la reforma del año 2014, e independiente de la discusión tributaria que existía en torno a la naturaleza jurídica de la elusión, ésta era considerada lícita, ejemplo de ello es lo resuelto por el máximo tribunal del país en el caso Bahía, independientemente del caso Coca.Cola Embonor.

Si bien el legislador intentó combatirla mediante la dictación de la Ley 19.738, sus esfuerzos no fueron suficientes toda vez que los contribuyentes, algunos más que otros, valiéndose de sofisticadas planificaciones tributarias, eludían el pago de los impuestos.

En este sentido, y para resolver las brechas de la desigualdad que existen en nuestro país, el Gobierno se vio en la necesidad de realizar cambios profundos y estructurales, por lo cual impulsa la reforma tributaria del año 2014<sup>22</sup>.

---

<sup>22</sup> La presidenta de la República en el Mensaje de la Ley 20.780, expresa lo siguiente: “La recaudación tributaria , también se ve afectada por la evasión y elusión... Existe un creciente consenso en torno a que nuestro sistema tributario y sus normas de fiscalización permitan obtener ventajas mediante planificaciones tributarias elusivas. Nuestro sistema tiene dificultades para sancionar las planificaciones que tienen el sólo propósito de sacar ventajas tributarias en la realización de una operación o conjunto de operaciones relacionadas entre sí. La elusión y la evasión hacen que nuestro sistema tributario sea inequitativo y que quienes tienen los recursos para financiar planificaciones tributarias terminen pagando menos impuestos de lo que corresponde.”

### **3.3. Ley 20.780**

#### **3.3.1. Consideraciones previas**

La introducción de la norma general antielusiva fue ampliamente discutida en la doctrina, debido al rechazo mayoritario que este tipo de cláusulas genera.

El principal argumento que se esgrime en contra de este tipo de norma es “su indefinición y vaguedad, lo que necesariamente genera afectación a la seguridad y certeza jurídica”. (García, 2014)

El debate prosiguió mientras la reforma se discutía en el Congreso; debido a que, en opinión de muchos, el legislador en su afán de aprobar la reforma tributaria lo más pronto posible, no se tomó el tiempo necesario para analizar en profundidad la norma que pretendía introducir; no se realizó un estudio técnico debidamente adecuado que considerara las particularidades propias de nuestro sistema jurídico, con lo cual el resultado legislativo adolece de la rigurosidad necesaria que este tipo de normas necesita para no plantear serios riesgos a la seguridad jurídica.

Estimamos que el rechazo que se producía en torno a la introducción de la cláusula general, si bien se relacionaba con la incertidumbre jurídica, en el fondo estaba más bien relacionada al hecho que quedaba expresamente establecido en nuestra ley la ilicitud de la elusión. Lo cual la postura mayoritaria, antes de la reforma, no consideraba así.

Con respecto a esto último, creemos que aunque no se hubiera promulgado esta norma, la tendencia jurisprudencial nacional del último tiempo muestra un



cambio en torno a este punto, quedando claro en este sentido que la elusión tiene un fin ilícito. Lo anterior se puede ver claramente manifestado en el caso Laura Rosa Muñoz Aramayona con S.I.I. IX Dirección Regional<sup>23</sup>, en donde la Corte Suprema señala en su considerando octavo *“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, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario”*. En este mismo sentido declara en su considerando noveno *“De esta manera, las actividades, en principio lícitas, tuvieron un fin ilícito, cual es el dotar a la operación de venta de acciones 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 actividad, no resulta admisible”*.

### **3.3.2. Generalidades**

Hasta el 29 de septiembre del año 2014, fecha en que fue publicada la Ley 20.780 sobre “Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario”, nuestro sistema carecía de

---

<sup>23</sup> Rol 22.382-2014 La Corte Suprema rechazó el recurso de casación en el fondo deducido por la contribuyente Laura Rosa Muñoz Aramayona, en contra de la sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Temuco, de fecha 15 de mayo de 2014, que confirmó con costas la sentencia de primer grado que desestimó la alegación de prescripción y confirmó la liquidación N° 469 efectuada por la Dirección Regional con fecha 21 de agosto de 2012, por impuesto de primera categoría del AT 2009, aplicado sobre el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones de una S.A

una norma general antielusiva, hecho que permitía a los contribuyente obtener ventajas fiscales mediante el uso de planificaciones tributarias elusivas.

La Ley 20.780 introdujo en nuestro sistema tributario una norma general antielusiva, la que dota a la administración tributaria de la facultad de impugnar las conductas de los contribuyentes que mediante el abuso de las formas jurídicas o la simulación, tengan por objeto eludir la aplicación de las normas tributarias. En palabras del Servicios de Impuestos Internos, lo que hace la norma general antielusiva “no es tipificar delitos o infracciones respecto de los cuales la administración deba perseguir la aplicación de una sanción, sino que proteger el principio de legalidad tributaria, cuya consecuencia es precisamente la aplicación de los impuestos eludidos, lo que claramente no puede ser calificado como una sanción”<sup>24</sup>.

Con la inclusión de dicha norma, el legislador no solo pone término a la discusión acerca de la naturaleza jurídica de la elusión<sup>25</sup> estableciendo que ella es ilícita; sino que también actualiza nuestra legislación siguiendo los lineamientos de derecho comparado en la materia.

### **3.3.3. Ubicación normativa**

La norma general antielusiva se encuentra regulada en los Artículos 4º bis, 4º ter, 4º quáter, 4º quinqües, 100º bis y 160º bis del Código Tributario. Para efectos de esta tesis, solo nos referiremos a los primeros tres artículos citados.

---

<sup>24</sup> Circular nº 65 de 23 de julio de 2015, Servicios de Impuestos Internos, página 12.

<sup>25</sup> Véase al respecto García, J. 2005.

### **3.3.4. Artículo 4º bis**

El artículo 4 bis del Código tributario es una introducción a las normas que regulan de manera específica las conductas que nuestro legislador considera elusivas, esto es abuso de las formas jurídicas y simulación; y su importancia viene determinada, en palabras del profesor Jaime González Orrico (2015) “por el establecimiento de una regla general sobre calificación que debe ser observada por los propios contribuyentes y, al mismo tiempo, por el Servicios de Impuestos Internos en el ejercicio de sus potestades de aplicación y fiscalización de las normas tributarias”.

La redacción de esta norma consagra ciertos principios rectores en la materia a saber:

#### **3.3.4.1. Principio de la primacía de la sustancia por sobre la forma**

Conforme lo prescribe el inciso primero del artículo 4º bis del Código Tributario las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijan los hechos imposables, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.

Conforme a este principio “tanto la administración tributaria como los Tribunales no están restringidos a reconocer la forma jurídica elegida por los contribuyentes, y bajo la cual se presenta la transacción, si ésta vulnera los

hechos gravados establecidos por la ley, en la medida, como se ha dicho que tales formas jurídicas constituyan abuso o simulación.”<sup>26</sup>

La principal crítica que se le hace a esta norma es la redundancia de principios generales de nuestro derecho.

En cuanto al nacimiento y extinción de las obligaciones tributarias en Chile éstas siempre han nacido y se han extinguido con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados. (Vergara, 2016)

En cuanto a la calificación del acto o negocio, Yáñez (2014) señala que el legislador vino a introducir en esta norma un nuevo principio de interpretación de la ley tributaria, toda vez que la ley tributaria ya no se interpretaría teniendo en cuenta la autonomía privada, sino que la atención se pondría primordialmente en la naturaleza jurídica de dicha actividad, suponiendo que ésta sea claramente identificable. A su parecer, el principal problema de aquello es que no todos los hechos, actos o negocios realizados por los particulares tienen una naturaleza jurídica evidente e indiscutida, citando como ejemplo los negocios jurídicos atípicos.

Para González (2015) la razón de esta norma “no es otra que la de superar toda duda en cuanto a que, cualesquiera sean los supuestos, la calificación no puede hacerse en función de la realidad económica que se anida en los actos o negocios jurídicos realizados.”

En cuanto a la parte que dice relación con prescindir de los vicios o defectos que pudieran afectar al acto o negocio jurídico, podemos señalar que no constituye novedad alguna, toda vez que en nuestro ordenamiento jurídico los

---

<sup>26</sup> Circular nº 65 de 23 de julio de 2015, p. 3

actos o contratos producen plenos efectos legales mientras la nulidad no sea judicialmente declarada, es decir gozan de una presunción de validez.

#### **3.3.4.2. Principio de la buena fe**

El principio de la buena fe, es un principio general de derecho y se encuentra en el trasfondo de las instituciones de nuestro ordenamiento jurídico. Es un principio rector del Código Civil, encontrándose en varias normas a lo largo de él, siendo la más pertinente a este caso la del artículo 1546 que señala “Los contratos deben ejecutarse de buena fe, y por consiguiente obligan no sólo a lo que en ellos se expresa, sino a todas las cosas que emanan precisamente de la naturaleza de la obligación, o que por ley o la costumbre pertenecen a ella.” Este principio se traduce en actuar con lealtad al momento de contratar, al momento de cumplir la obligación libremente asumida y al momento de exigir el cumplimiento del contrato.

Dispone el inciso segundo del artículo 4º bis que “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.”

Como se puede ver en la norma antes transcrita, el legislador no provee un concepto de buena fe en materia tributaria, ya que solo se limita a establecer su reconocimiento por parte del Servicio de Impuestos Internos.

A raíz de lo anterior, se señala que la norma en comento lo que hace es reiterar la presunción de validez de los actos y contratos más que dar un concepto legal de buena fe tributaria.(Vergara, 2015)

“El Servicio debe reconocer la buena fe de los contribuyentes, lo que implica aceptar, en buenas cuentas, que los efectos jurídicos, que se derivan de los actos o negocios jurídicos celebrados, o de conjunto o serie de ellos, no solo son aquellos que el derecho privado consulta, sino que también precisamente aquellos que la ley impositiva establece a su respecto” (González, 2015).

El Servicio de Impuestos Internos señala que “En materia tributaria, la buena fe supone admitir y reconocer, tanto por el Servicio fiscalizador como por los propios contribuyentes, la totalidad de los efectos que surjan de los actos o negocios jurídicos que hubieren llevado a cabo, cualquiera sea la forma o denominación que las partes le hubieran dado...”<sup>27</sup>.

En la doctrina nacional, en relación el artículo 26 del Código Tributario, se define la buena fe como “la conciencia que tiene el contribuyente que su conducta tributaria se ajusta a Derecho, en la forma que éste ha sido interpretado por la Dirección”. (Streeter, 1967)

Para José Larraz la buena fe en materia tributaria consiste en no actuar en fraude a la ley, entendiendo que actuaba de esta última forma quien va en contra del espíritu de la ley por procedimientos indirectos y oblicuos.(Vergara, 2016)

No habrá buena fe, según lo dispuesto por el inciso tercero del artículo 4<sup>o</sup> bis, cuando los contribuyentes actúen con abuso o simulación.

---

<sup>27</sup> Circular nº 65 de 23 de julio de 2015, p 7.

### **3.3.4.3. Principio de especialidad**

Este principio, establecido en el inciso cuarto del artículo 4º bis, se refiere a que las normas que prescriben las conductas elusivas, artículos 4º ter y 4º quáter, serán aplicables cuando no exista una regla especial al respecto. En otras palabras, existiendo una norma especial que sancione la elusión deberá estarse a lo dispuesto por ella.

Esta norma constituye una reiteración de un principio general de nuestro derecho, por el cual las leyes especiales prevalecen por sobre las generales y que se encuentra consagrado en los artículos 4 y 13 del Código Civil.

Para Felipe Yañez (2014) “.., es loable que el legislador haya querido dejar constancia de este orden de precedencia, a fin de guiar al intérprete en la correcta interpretación de estas normas, cuestión que –como hemos visto- se echa de menos en el resto del articulado.”

“Este artículo tendría, sin embargo, por objeto dejar claro que no se puede utilizar esta regulación para alterar las reglas generales sobre precios de transferencia, exceso de endeudamiento, tasación y las demás que establecen correcciones específicas respecto de las conductas y fines buscados por el legislador, como por ejemplo las causales de pérdida de beneficios de leyes de fomento.” (Vergara, 2015)

#### **3.3.4.4. Principio del onus probandi o carga de la prueba**

El inciso final establece que la carga de la prueba corresponde al Servicio de Impuestos Internos, el cual para probar la existencia de abuso o simulación deberá seguir los procedimientos establecidos en los artículos 4º quinquies y 160 bis del Código Tributario.

La circular 65 del 23 de julio de 2015 señala que “se debe tener presente que se requieren pruebas reales del hecho y no meros indicios”<sup>28</sup>.

#### **3.3.5. Concepto de elusión**

La elusión, a partir de lo dispuesto por la Ley 20.780, se puede definir como ***“aquella conducta que busca dejar sin aplicación la ley tributaria a través del abuso de las formas jurídicas o la simulación”***<sup>29</sup> (la negrita con cursiva es nuestra).

Del concepto antes señalado se desprende que la norma general antielusiva chilena tiene dos presupuestos específicos para su aplicación: El abuso de las formas jurídicas y la simulación, lo cual “posiciona al ordenamiento tributario chileno dentro de aquéllos que adhieren a un concepto amplio de elusión”.(Yáñez,2014)

A continuación y de forma somera analizaremos cada una de estas figuras.

---

<sup>28</sup> Circular nº 65 de 23 de julio de 2015, p 4

<sup>29</sup> Circular nº 65 de 23 de julio de 2015 página 2



### **3.3.6. Abuso de las formas jurídicas, artículo 4º ter**

De acuerdo a lo dispuesto por el inciso primero del artículo 4º ter: “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.”

Luego, en el inciso segundo del artículo en comento el legislador prescribe que es legítima la elección entre alternativas tributarias previstas en la ley, con lo cual el solo hecho que se configure una de las hipótesis establecidas en el inciso primero no constituye abuso si los efectos que se producen fueron establecidos en la ley tributaria<sup>30</sup>.

Finalmente, el inciso tercero señala que en caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imposables establecidos en la ley.

---

<sup>30</sup> Artículo 4º ter inciso segundo: “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”.

### **3.3.6.1. Críticas**

Como se puede apreciar el artículo 4º ter del Código Tributario no da un concepto de abuso de las formas jurídicas, tampoco describe los actos que configuran dicho abuso, sino que se limita a determinar cuáles son los efectos de dichos actos. Como consecuencia de lo anterior se hace difícil poder diferenciar entre la economía de opción que “consiste en la facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, o incluso de renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con el fin de obtener un ahorro tributario” (Ugalde y García, 2008) y la elusión.

En este sentido Yáñez (2014) señala que el legislador no cumplió con los requisitos mínimos de coherencia y contenido que debe tener una norma de este tipo. Critica por un lado, el hecho de que el legislador no dé un concepto de lo que debe entenderse por abuso de las formas jurídicas, lo que en la práctica implica dejar un amplio campo al desarrollo jurisprudencial, y por otro señala que el legislador sólo se ha limitado a describir de forma incoherente o vaga los efectos que debe tener un acto abusivo.

Por su parte Vergara (2016), señala que la norma legal tipifica como abuso básicamente cualquier acto o actos que tengan una consecuencia tributaria distinta a la anticipación del devengo del impuesto o aumento de su monto. Tipificación demasiado amplia, debido a que contempla como abuso la no realización del hecho gravado, lo cual permitiría la analogía.

Otra de las críticas que se le hacen a la tipificación de abuso de la norma, tiene que ver con la innovación que hizo nuestro legislador respecto a la norma española, al introducir como hipótesis de abuso la postergación o diferimiento de la obligación tributaria. “Afirmar que un acto destinado a postergar o diferir el nacimiento de una obligación tributaria pueda suponer un abuso del ordenamiento tributario es claramente el resultado de una interpretación extremadamente restrictiva de la autonomía privada.” (Yáñez, 2014).

En doctrina se puede definir el abuso de las formas jurídicas como *“el aprovechamiento abusivo del ordenamiento por parte del particular para conseguir sus objetivos económicos a través de formas o instituciones jurídicas que, objetivamente consideradas, no están al servicio de estos fines”* (la cursiva es nuestra). (García, 2004).

El inciso segundo de esta norma reconoce la legítima la elección entre alternativas tributarias previstas en la ley, con lo cual el contribuyente puede optar entre las distintas alternativas que la ley tributaria le ofrece (economía de opción).

De la interpretación de esta norma, se puede desprender que en este inciso que el legislador requiere una legítima razón de negocios, entendiendo por tal, de acuerdo a lo señalado en el caso Coca-Cola Embonor S.A, un propósito comercial o económico diferente que el solo objetivo de evitar un impuesto.

### **3.3.7. Simulación, artículo 4º quáter**

Conforme a lo estipulado por el artículo 4º quáter la simulación en materia tributaria existe “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.”

Al igual como ocurre con el artículo 4º ter, el legislador falla en proveer un concepto de simulación en materia tributaria.

La doctrina civil define la simulación como *“la declaración de un contenido de voluntad no real, emitido conscientemente y de acuerdo entre las partes o entre el declarante y la persona a la cual va dirigida la declaración, para producir con fines de engaño la apariencia de un acto jurídico que no existe o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo”* (la cursiva es nuestra) (Alessandri et al., 1998) Conforme a la definición precedente se distinguen dos clases de simulación: la absoluta y relativa.

La simulación “es absoluta cuando en realidad ningún acto jurídico quiere celebrarse, y sólo aparentemente se realiza uno” (Alessandri et al., 1998); en otras palabras se celebra un acto jurídico que es enteramente ficticio y que no encubre ningún acto real. A este respecto cabe mencionar que este tipo de simulación no está cubierta por la norma del artículo 4º ter, y los efectos tributarios que producirá serán los que correspondan al acto celebrado entre las partes. Lo anterior ha quedado establecido por el Servicio de Impuestos internos en la Circular nº 65 de 23 de julio de 2015.

En la simulación relativa en cambio las partes sí han querido celebrar el acto, pero el acto celebrado es distinto al que celebraron en la realidad, en otras palabras, en la simulación relativa existen dos actos, uno simulado que es el que

las partes celebran, y uno disimulado que es el que las partes encubren. Este es el tipo de simulación al que se refiere el legislador.

De acuerdo a Rafael Martínez Cohens (2007) en materia tributaria “sería contrato simulado aquél en que dos o más personas se conciertan para engañar y perjudicar al fisco”.

El Servicio de Impuestos Internos señala que la simulación será relativa “cuando se oculte, a través del acto fingido, la configuración de un hecho gravado, los elementos constitutivos, verdadero monto o data de nacimiento de la obligación tributaria, produciendo el efecto de eludir el pago, disminuir la base imponible o de obtener algún otro tipo de beneficio tributario”<sup>31</sup>.

Los efectos tributarios que producirá la simulación relativa, previamente decretada por un tribunal tributario y aduanero, “dependerán de los hechos gravados que en realidad se configuren, más allá de los actos que los encubren”<sup>32</sup>.

#### **3.3.7.1. Críticas**

De la lectura de esta norma se puede apreciar, como se manifestó en el apartado anterior, que el legislador no define lo que es la simulación tributaria, sino que al igual que en el caso del artículo 4º ter se limitó a determinar los efectos que ella produce.

Una de las principales críticas que se hace en torno a la inclusión de la simulación como conducta constitutiva de elusión, es que el legislador asimiló en

---

<sup>31</sup> Circular nº 65 de 23 de julio de 2015, servicio de Impuestos Internos, página 15.

<sup>32</sup> Ibid.

sus efectos a dos instituciones jurídicas distintas en su naturaleza, como lo son el abuso de las formas jurídicas y la simulación.

En este sentido Yáñez (2014) señala que la simulación al ser una completa farsa, que ha sido ejecutada por el contribuyente con el ánimo deliberado de evitar el cumplimiento de una obligación tributaria, debe recibir el mayor reproche jurídico posible: su calificación jurídica como conducta de mala fe o dolosa.

Otra de las críticas que se hace a esta norma tiene relación con la utilidad que ésta tiene. Esto en relación a que la simulación se encuentra regulada por nuestro Código Tributario en el artículo 97 n° 4 en sus incisos primero y tercero. En torno a este punto se estima que el artículo 97 n° 4, en parte importante de su texto, ha sido tácitamente derogado por el artículo 4° quater, por aplicación del principio in dubio pro reo del artículo 18 del Código Penal, toda vez que ahora 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.

### **3.3.8. Consideraciones finales**

La redacción de la norma general antielusiva ha generado muchas críticas a nivel doctrinario.

En términos generales se critica la falta de prolijidad en la técnica legislativa y la poca coherencia que la norma guarda respecto a nuestro ordenamiento jurídico, lo que se debe al afán del legislador por sacar adelante la reforma

tributaria del año 2014, aprobándola lo más rápido posible. (Endress, 2014; Vergara, 2016; Yáñez, 2014).

Lo anterior queda manifestado, entre otros, en la opinión de Cristián Garate (2015), quien señala que "...el resultado actual es una norma de mala factura legislativa, que además entra en contradicción con la interpretación administrativa, todo lo cual amplifica las disonancias legales para los asesores, fiscalizadores, contribuyentes y dificulta la tarea de los TTA."

De lo expuesto precedentemente, se puede apreciar que la norma antielusiva general es redundante, ya que reitera principios generales de nuestro derecho, lo que en la práctica podría traer problemas de interpretación, toda vez que "los intérpretes tienden a buscar un significado que haga útil la regla específica, es decir, tratan de establecer una interpretación en la cual ella deje de ser una mera repetición de otra norma general. (Vergara, 2015)

La poca coherencia de la norma se debe al hecho que el legislador importó una norma, que fue creada para solucionar problemas específicos que afectaban a dichos ordenamientos, sin tener en cuenta las particularidades de nuestro sistema jurídico. Incoherencia que se ve aumentada producto de las modificaciones que se introdujeron por el legislador. En este sentido se puede apreciar que la definición de abuso que establece la norma general chilena al diferir sustancialmente de las normas de las que proviene. Con lo cual de acuerdo a Vergara (2015) "la norma nacional pierde toda comunicación con las leyes extranjeras de las que procede, por lo que hace, en la práctica, imposible que la doctrina y jurisprudencia alemana y española sirva para ilustrar la aplicación de la regulación...".

## INTRODUCCIÓN

La elusión es un problema que afecta a todos los sistemas fiscales del mundo, ya que es un fenómeno global el hecho de que los contribuyentes recurran a sofisticados mecanismos legales para eludir el pago de impuestos.

Las consecuencias negativas que conlleva la elusión, son principalmente perjudiciales para países en desarrollo, como Chile, ya que hay una mayor dependencia a la recaudación fiscal para la concreción de las políticas públicas y sociales.

Este fenómeno se encuentra siempre al borde, de lo permitido o de lo prohibido, y por supuesto, no se puede dejar al arbitrio de los contribuyentes el cumplimiento de una determinada obligación tributaria. En este contexto, los impuestos no pueden, ni deben ser voluntarios para la ciudadanía; tampoco pueden ser creados por la administración tributaria o el juez. Es el legislador, el encargado de darle sentido a la norma tributaria, y él, al establecerla, denota capacidad contributiva por parte de los obligados.

La realidad actual, nos dice, que es un conflicto permanente, que no está resuelto en ningún territorio. Es por este motivo, que diferentes países, tienden a tomar diversas medidas para poder enfrentarlo.

Los países del common law y los del derecho continental, abordan el tema en forma sustancialmente distinta, así por ejemplo en Estados Unidos se recurre a doctrinas Judiciales, mientras que en Alemania y España entre otros se cuenta con una norma general antielusiva.



Como podemos apreciar la lucha contra la elusión es un tema complejo, para hacer frente a ella se dispone de una serie de mecanismos, que no son excluyentes entre sí.

En Chile, solo contábamos con normas específicas para hacer frente a este problema, pero como todos sabemos, la imaginación humana es infinita a la hora de explotar esas zonas grises, y en consecuencia, se cumplía formalmente con la ley, pero, se olvidaba el sentido, el por qué la ley fue establecida.

Con la reforma del año 2014, se crea una norma general antielusiva, que viene a tratar de solucionar el problema de elusión. Es importante que este tipo de normas, se encuentren bien redactadas, dándole la mayor seguridad posible, para quienes las enfrentan, con lo cual se espera que otorgue predictibilidad a los contribuyentes a la hora de tomar decisiones en relación a su organización empresarial.

En razón de lo anteriormente expuesto, este trabajo pretende analizar si la norma general antielusiva, recientemente adoptada por nuestro legislador, puede tener una aplicación efectiva en nuestro sistema tributario, si ella será una herramienta eficaz en la lucha contra la elusión.

Para poder llegar a alguna conclusión respecto al tema, primero abordaremos la elusión, como fenómeno que atenta contra la equidad del sistema tributario. Posteriormente, nos referiremos a las formas o métodos que existen para combatir la elusión, continuaremos con lo que ha sucedido con el tema de la elusión en nuestro país, para terminar refiriéndonos a lo que sucede con este tipo de cláusula en derecho comparado.

# 1. ELUSION

## **1.1. Consideraciones previas**

Antes de iniciar cualquier estudio en torno a lo que significa la elusión fiscal, es preciso determinar en qué consiste un buen sistema tributario.

Un buen sistema tributario debe estar organizado en función de principios tales como la suficiencia, eficiencia, equidad y simplicidad.

La suficiencia se refiere a la capacidad del sistema tributario para financiar y satisfacer los gastos del Estado, sin tener que incurrir en niveles excesivos de endeudamiento.

La eficiencia busca disminuir las distorsiones generadas por los impuestos sobre las decisiones de los agentes económicos.

El concepto de equidad implica que la carga tributaria debe ser distribuida con justicia entre los miembros de la sociedad, respetando sus capacidades contributivas. Este principio se encuentra consagrado a nivel constitucional, en el artículo 19 número 2 de la Carta Fundamental, y con mayor precisión en el número 20 del mismo artículo.

Bajo el principio de simplicidad, el sistema impositivo debe consistir en un conjunto ordenado, racional y coherente de tributos, comprensible para todos los contribuyentes, de modo tal que reduzca los costos de cumplimiento y la probabilidad de evasión y elusión fiscal (Rivas y Paillacar, 2007).

Teniendo en cuenta lo señalado anteriormente, atenta contra un buen sistema tributario la evasión y la elusión fiscal. Existe consenso en la idea que nuestro sistema tributario pierde legitimidad debido a que no todos los contribuyentes aportan en conformidad a lo que establece la ley.

En términos generales, la evasión y la elusión tributaria erosionan la base imponible de los impuestos, correlativamente disminuyen la recaudación esperada y en definitiva afectan la justicia vertical<sup>1</sup> y horizontal<sup>2</sup> en que se funda el sistema tributario y la justicia en general.

Un sistema tributario que presenta elevados niveles de evasión y elusión, atenta contra la incidencia real del sistema, alterando no solo los principios antes descritos, sino también la unión social, debilitando la confianza de la ciudadanía en el Estado y la administración tributaria en general.

Por ello y para lograr establecer un adecuado, justo y eficiente sistema tributario, nuestro país tiene el deber de hacerse cargo de los problemas derivados de la evasión y elusión, debiendo enfrentar la tensión entre la necesidad pública de recursos y la resistencia de algunos contribuyentes a pagarlos.

Como sabemos, en las últimas décadas, el crecimiento en la carga fiscal ha sido insuficiente para financiar las necesidades del gasto público, especialmente en el ámbito de la justicia social.

En este sentido, siguiendo a Carrasco (2010), consideramos que la evasión es un obstáculo para el desarrollo, para el crecimiento equilibrado, y en general para la justicia en la que se debiera basar el sistema tributario.

---

<sup>1</sup> La justicia vertical consiste en dar un trato adecuadamente desigual a quienes se encuentran en circunstancias distintas.

<sup>2</sup> La justicia Horizontal consiste en un trato igual a quienes se hallen en igualdad de circunstancias.

Ahora bien, habrá que preguntarse entonces ¿por qué algunos contribuyentes se resisten a pagar impuestos? (lo que en doctrina se ha estudiado como la reacción del contribuyente). Antes de poder responder esta pregunta, tenemos que indagar en qué consiste la resistencia al pago, la cual se manifiesta de diferentes formas según la conducta que adopta el contribuyente. El concepto de “la resistencia al impuesto por parte del sujeto pasivo”, es por lo tanto un concepto amplio, ya que abarca todos los hechos subjetivos y objetivos en que puede incurrir el contribuyente a fin de evitar el pago del impuesto (Amorós, 1965), esto es lo que el profesor Armando Giorgetti<sup>3</sup> llama causas económicas.

Vergara (2016) señala que “Al ser los impuestos una carga económica para sus destinatarios, ellos buscarán, naturalmente, la forma de evitarlos, y lo harán sin importar el sexo, condición, religión o convicción política del afectado por el tributo.”

Volviendo a la pregunta precedentemente formulada, podemos señalar que los autores sostienen la tesis que algunos contribuyentes se resisten al pago de impuestos o al cumplimiento de su obligación tributaria, por motivos simples y de fácil comprensión, como pueden ser:

- 1º Que el contribuyente busca no enterar el impuesto en arcas fiscales, con el fin de disponer de mayor dinero para los más diversos fines, lo que a su vez constituye un atentado para la competencia justa en nuestra economía social de mercado;

---

<sup>3</sup> Su comprensión demanda un estudio que no es abordable en el presente trabajo. Véase Armando Giorgetti “La evasión tributaria”. Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1967.

- 2º El contribuyente no entiende -o no está comprometido- con la función social que presta el Estado, gracias a los fondos que recauda producto de los impuestos, es decir, no mide las consecuencias –o derechamente no le interesa- del no pago del impuesto y la correlativa desigualdad social, que en definitiva trae aparejada;
- 3º Un sistema tributario –o una administración- desprestigiado, en donde la ciudadanía considera que siempre salen beneficiados los grupos privilegiados<sup>4</sup>;
- 4º Finalmente, también podemos considerar la hipótesis de que para un ciudadano común y corriente no es fácil entender las leyes tributarias y para ello necesitan asesoramiento de especialistas, lo cual significa un costo más, a la hora de emprender un negocio.

En este punto nos queremos detener ¿Quiénes son los que realmente evaden o eluden el pago de impuestos?

Sea cual sea la respuesta la administración tributaria está llamada a asumir un rol protagónico en la educación y concientización de la ciudadanía acerca de la responsabilidad social que implica pagar debidamente los impuestos establecidos por el Estado. La legitimidad del mismo Estado y de sus instituciones condicionan la capacidad de las personas de aceptar el deber de pagar los impuestos.

---

<sup>4</sup> Véase por ejemplo las reacciones de algunos de los usuarios del sistema de transporte Transantiago, en donde algunos evasores justifican su accionar con lo desprestigiado del sistema.

“En la medida que las sociedades no logren instalar un alto grado de legitimidad del deber de pagar impuestos, es decir, una alta moral fiscal, introducen una volatilidad a la función del Estado, que queda a merced de la buena voluntad de los que sí pagan.” (Bergman, 2009)

En este sentido es importante destacar que en nuestro país, “la administración tributaria, Servicio de Impuestos Internos, ha establecido un programa de Responsabilidad Social Empresarial Tributaria (RSET), cuyo objetivo específico es que las empresas adheridas promuevan, impulsen, y apoyen la capacitación de sus proveedores micro y pequeños en el Sistema de Facturación Electrónica gratuito que está disponible en el Portal tributario MIPYME del Servicio de Impuestos Internos. Este programa es una alianza entre la administración tributaria, que invita a las grandes empresas a ir más allá del cumplimiento tributario, involucrándose en impulsar a que las empresas de menor tamaño, que habitualmente son proveedores de bienes y servicios, adopten tecnologías y prácticas de negocios que favorezcan su desarrollo, su correcta tributación y que en general potencien su competitividad y capacidad de gestión social”. (Ferré, 2014)

Tradicionalmente, las escuelas ortodoxas han atribuido el cumplimiento fiscal al temor del contribuyente a ser atrapado y castigado por la autoridad (Allingham y Sandmo, 1972). Sin embargo, existen Estados en los cuales la posibilidad de sanción es muy baja, pero -paradójicamente para esta escuela- el nivel de cumplimiento es muy alto.

“Es claro que aunque contemos con la mejor política tributaria ésta resulta inútil si no puede ser implementada efectivamente, si no existe una elevada moral

fiscal en la ciudadanía que conduzca a los contribuyentes a pagar sus obligaciones independiente de los controles gubernamentales y los castigos que se impongan por incumplimiento tributario”.( Gómez-Sabaini y Jiménez, 2011)

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, consideramos que el no cumplimiento de las obligaciones tributarias, no es patrimonio exclusivo de aquellos que tienen mayor acceso a asesorías tributarias avanzadas. Más bien nos inclinamos a considerar que el no pago de impuestos se debe a la falta de conciencia, de saber y comprender lo que realmente significa para nosotros como sociedad el pago de impuestos. Los individuos no entienden –o no quieren entender- o no logran dimensionar las ventajas que obtienen de la actividad estatal, ya que somos retribuidos por servicios públicos que el Estado nos presta, disfrutando de un beneficio común para la sociedad en la cual estamos insertos. En consecuencia, los contribuyentes consideran que pagar impuestos responde a una obligación impuesta por el Estado y que no los beneficiará.

“Las empresas socialmente responsables son las que cumplen debidamente sus deberes fiscales. Son empresas que no buscan minimizar sus impuestos mediante la planificación fiscal agresiva o mediante regímenes offshore”<sup>5</sup>. En este sentido Rosembuj (2009) indica que el impuesto mínimo es aquel ajustado a las necesidades colectivas y suficientes para la financiación de los bienes públicos que reclama la comunidad; es decir es el punto de encuentro entre los valores del conjunto y los interés particulares.

---

<sup>5</sup> La Comisión Europea ha indicado en una comunicación, que se puede considerar que la planificación fiscal agresiva vulnera los principios de responsabilidad social de las empresas, en “Comunicación sobre una estrategia renovada de la Unión Europea para 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas” Comisión Europea, COM (2011) 681 final, Bruselas, del 25-10-2011.

Ahora bien, nuestro actual sistema tributario, se caracteriza por un alta incidencia de impuestos indirectos, con un impuesto a la renta integrado, pero con beneficios tributarios que reducen su base y le quita progresividad, además de exenciones tributarias. Estos son factores adicionales que debilitan la capacidad de nuestro sistema tributario para cumplir con sus objetivos de solvencia, eficiencia y equidad. Aquellos mecanismos que generan estrechas bases imponibles, son generados, por ejemplo, por los llamados “gastos tributarios”.

Los gastos tributarios son definidos como “el monto de ingresos que el Estado deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta del que fue establecido con carácter general en la legislación tributaria y que tiene por objeto beneficiar, promover o fomentar a determinadas actividades, sector, rama, región o grupos de contribuyentes. Por lo general, se traduce en el otorgamiento de exenciones o deducciones tributarias, alícuotas diferenciales, diferimiento y amortizaciones aceleradas, entre otros mecanismos” (Yáñez, 2015).

Como lo manifiesta el profesor José Yáñez, los gastos tributarios pertenecen a las erosiones lícitas o elusión aceptada, los cuales en algún momento en Chile, fueron impulsados para la inversión y el desarrollo, pero como se dijo anteriormente los gastos tributarios tienen un impacto negativo tanto sobre la equidad como sobre la eficiencia, lo que conlleva la renuncia de un monto de ingresos tributarios que limita el espacio fiscal y, consecuentemente, la inversión en políticas públicas.



### **1.1.1. ¿Cómo enfrenta el contribuyente el fenómeno impositivo?**

El contribuyente enfrentado al pago de los impuestos puede actuar de tres maneras: puede realizar una planificación tributaria que le permita minimizar su carga impositiva; puede llevar a cabo una planificación fiscal agresiva (elusión); o si así lo decide puede evadir los impuestos

A continuación y de forma no extensiva, nos referiremos a estas conductas que puede adoptar el contribuyente.

#### **1.1.1.1. Planificación tributaria o economía de opción**

En palabras de Alberto Tarsitano (2007) “La economía de opción (planificación fiscal) conlleva la evitación del hecho imponible mediante el uso de formas jurídicas que generan un resultado económico que el legislador tributario no intentó alcanzar. Las personas actúan en el ámbito de la libertad contractual que la ley les otorga. No se produce tensión alguna entre la conducta del sujeto y el fin de la ley tributaria.”

Cabe hacer presente que la mayoría de los autores hacen sinónimos los términos planificación tributaria, economía de opción y ahorro de impuestos.

En la doctrina nacional Soledad Recabarren (1993) define la economía de opción como “La acción del contribuyente destinada a maximizar su utilidad después de impuestos, utilizando para ello una forma de organización o de contratación que le permita disminuir su carga impositiva”.

### **1.1.1.2. Elusión**

La elusión tributaria se define como la utilización de medios legales para reducir la cantidad de impuesto a pagar. (Yáñez, 2010).

El hecho gravado no se configura, ya que el contribuyente utiliza todos los mecanismos que el ordenamiento jurídico le ofrece para ordenar sus asuntos de manera tal que obtiene ventajas fiscales.

En la sección siguiente abordaremos con mayor extensión la elusión.

### **1.1.1.3. Evasión**

La evasión tributaria se define como el uso de medios ilegales para reducir el pago de impuestos que le correspondería pagar a un contribuyente. (Yáñez, 2010)

La evasión se configura una vez que se ha realizado el hecho gravado y ha nacido la obligación tributaria; el contribuyente realiza una conducta, dolosa o culposa, que tiene como finalidad evitar el pago del impuesto. Esta conducta se diferencia de las anteriores, porque se configura el hecho gravado y nace, en consecuencia, la obligación tributaria; pero se oculta a la Administración Tributaria o simplemente no se paga. (Rivas y Paillacar, 2007).

#### **1.1.1.4. Conclusiones**

El Estado necesita contar con un buen sistema tributario que le ayude en la obtención de ingresos para la realización de sus políticas públicas y sociales.

Existe una opinión mayoritaria a nivel de gobiernos, académicos y think tanks respecto a que el fenómeno de la elusión tributaria constituye un riesgo para la integridad y estabilidad, tanto para las administraciones tributarias, como para la competencia justa en una economía social de mercado y –en definitiva- para la democracia misma (Barker, 2009). Al mismo tiempo, todos los países democráticos y con Estado de Derecho, admiten el derecho de los contribuyentes a organizar libremente sus asuntos de la forma que mejor sirva a sus intereses, no los del gobierno

Si los contribuyentes se sustraen al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, no sólo el Fisco se verá perjudicado al recaudar menos ingresos tributarios que los debidos, sino que también se verán afectados todos los contribuyentes honestos, ya que esto traerá como consecuencia que se eleve la carga tributaria.

Frente al cumplimiento de la obligación tributaria el contribuyente puede adoptar tres actitudes: la planificación tributaria, una conducta aceptada por el ordenamiento jurídico, que no conlleva ningún tipo de reproche para él; la elusión y la evasión. Si bien la elusión y la evasión son un claro atentado contra la equidad del sistema tributario, toda vez que impiden que el Fisco recaude todos los impuestos que le corresponden; son dos figuras distintas, puesto que en la elusión

se evita el nacimiento de la obligación tributaria, mientras que en la evasión se ha producido el hecho gravado, el cual se intenta ocultar o evadir.

## **1.2. La elusión**

### **1.2.1. Antecedentes Generales**

La OECD señala que la elusión es un término difícil de definir, pero que es generalmente utilizado para describir el arreglo que hace el contribuyente de sus asuntos con la intención de reducir su deuda tributaria, y aunque el arreglo es legal, está usualmente contraviniendo el objetivo que la ley persigue<sup>6</sup>.

La Resolución adoptada con motivo de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario<sup>7</sup>, realizadas en el mes de octubre del año 2008 en Isla Margarita, Venezuela, en su primera conclusión señala “La elusión es un 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, por ejemplo: el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario.” A su vez la segunda conclusión estipula: “La elusión constituye un comportamiento lícito y por tanto no es sancionable. Sólo corresponde a la ley establecer los

---

<sup>6</sup> Disponible en inglés en <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

<sup>7</sup> Disponible en <http://www.ichdt.cl/resolucion.htm>

medios para evitarla y regular los supuestos en que procede recalificar el hecho para garantizar la justicia en la distribución de las cargas públicas.”

En el mismo sentido el destacado jurista brasileño Heleno Taveira Torres (2008) señala que la elusión es una violación indirecta de la ley tributaria.

Cuando hablamos de elusión, nos estamos refiriendo a casos donde la obligación tributaria aún no ha nacido, puesto que lo que se pretende con ella es precisamente evitar el hecho gravado.

Como podemos ver, existe un consenso en torno a que las conductas desplegadas en la elusión son lícitas, pero el concepto mismo y su naturaleza jurídica va a depender de lo que se disponga en cada ordenamiento jurídico.

En cuanto a las causas de la elusión, de acuerdo a Vergara (2016), éstas se deben buscar principalmente en: a) la política fiscal, ya que se da trato privilegiado a algunos actos, personas o sectores, o se establecen reglas poco sensatas y difíciles de implementar; b) la técnica legislativa: la poca prolijidad en la redacción de las leyes tributarias conlleva problemas al intérprete, quien al interpretar la ley llega a toda clase de equívocos e injusticias, lo que induce a que los contribuyentes quieran sustraerse de los efectos nocivos de dichas normas; c) administración fiscal: la autoridad tributaria no cuenta con los recursos necesarios para fiscalizar por lo que tiende a concentrar sus esfuerzos de fiscalización en los contribuyentes menos preparados.

### **1.2.2. Formas de combatir la elusión**

La lucha contra la elusión fiscal (tax avoidance en inglés), es un tema que con el paso de los años ha tomado una especial importancia a nivel mundial, ya que como vimos en la sección anterior, ésta atenta contra la equidad del sistema tributario.

Desde principios del siglo XX, en derecho comparado se han formulado distintos métodos para combatirla. “Algunos se establecen en el diseño de la estructura tributaria (hechos imponible complementarios, presunciones, ficciones) y otros en la faz aplicativa del tributo (analogía, o criterios de interpretación abiertos). Aunque ninguno posee un valor absoluto ni se le atribuye como única utilidad la lucha contra la elusión. Es por ello que la mayoría de la doctrina y las legislaciones parecen inclinarse por dotar a la administración fiscal de potestades especiales para hacer frente a la elusión a través de la “técnica” de las cláusulas antielusión, las que por su alcance, necesariamente indeterminado, consagran formulas contra el abuso de la ley tributaria.” (Tarsitano, 2007)

En el capítulo siguiente nos referiremos a la cláusulas antielusivas.

## 2. NORMAS ANTIELUSIVAS

### **2.1. Consideraciones previas**

“Las técnicas para combatir la elusion fiscal tienen en las llamadas cláusulas antielusorias uno de sus más claros exponentes. Las clausulas antielusorias pueden definirse, de modo muy genérico, como estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias juridicas, que, en suma, consistiran en la asignacion a la Administracion de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio o a aplicar el régimen juridico-fiscal que se ha tratado de eludir.”<sup>8</sup>

### **2.2. Tipos de cláusulas**

Cuando la cláusula está destinada a regular un supuesto de hecho específico nos encontramos frente a una clausula especial antielusiva, que en derecho comparado se conoce con el nombre de specific anti-avoidance rule (SAAR) o targeted anti-avoidance rule (TAAR).

Mediante la cláusula general antielusiva, que en derecho comparado se conoce con el nombre de general anti-avoidance rule (GAAR) se pretende dotar a la autoridad tributaria de una herramienta que permita negar las ventajas fiscales

---

<sup>8</sup> LOBO TORRES R, citado por Cesar García Novoa (2012)

que provienen de operaciones que no tienen ningún otro propósito de peso que el generar el beneficio tributario.

En palabras de César García Novoa (2012), pueden clasificarse “según el grado de detalle con que aparece formulado su presupuesto de hecho” en generales (“*General anti-avoidance rule*”, en adelante “**GAAR**”) o en particulares (“*Specific anti-avoidance rules*”, en adelante “**SAAR**”). Las primeras, de expresión abierta y abstracta, y previstas para ser aplicadas a un número *indefinido* de casos, son aquéllas que se basan en principios tributarios generales de la correspondiente legislación doméstica con el objeto de evitar la elusión fiscal. Estas cláusulas GAARs otorgan a las Administraciones tributarias un mecanismo para denegar beneficios fiscales a las operaciones o transacciones que carecen de sustancia y cuyo único (principal, o uno de los principales) propósitos es generar el derecho al citado beneficio fiscal.”

### **2.2.1. GAAR vs SAAR**

“Tradicionalmente ha existido el debate sobre la conveniencia de que los ordenamientos jurídicos tributarios contengan una cláusula general antiabuso (GAAR General Antiavoidance Rule) que, a modo de cláusula de cierre del sistema, imponga la tributación en aquellos casos en que sin infringir directamente la ley tributaria se soslaya su aplicación o *ratio legis*. Cláusula general que, en ocasiones, se ve completada con específicas cláusulas antiabuso particulares que tratan de atajar elusiones de normas tributarias específicas (SAAR Special Antiavoidance Rule)”. (EY Abogados, 2015)



Se puede sostener que la cláusula general antiabuso está cobrando un creciente protagonismo a escala internacional provocando su inclusión en países tradicionalmente renuentes a ella, como es el caso de Chile y su reconfiguración en otros casos.

En relación con los países que están incluyendo cláusulas antielusión en su legislación, podría decirse que existen tres tendencias:

- a) Los países anglosajones que venían apelando a principios interpretativos y doctrina jurisprudencial (sustancia vs forma) para prevenir la elusión fiscal, han cambiado de estrategia y han adoptado GAARs moderadas, resultando paradigmáticos los casos de EE.UU en el año 2010<sup>9</sup> y Reino Unido en el año 2013<sup>10</sup>, sin perder de vista a Canadá o Australia, lo que permite a las autoridades fiscales cuestionar determinadas planificaciones fiscales consideradas “agresivas” o el propio abuso de Convenios para evitar la doble imposición;
- b) Países como Irlanda, Francia o Sudáfrica que están flexibilizando/ampliando su ya existente normativa antielusión, y
- c) Otros que someten a la verificación de criterios típicos de una GAAR (test de propósito empresarial, o de motivos económicos válidos) la aplicación de

---

<sup>9</sup> A través de la reforma sanitaria (conocida como Obamacare) en Estados Unidos, el año 2010 se introdujo una GAAR limitada en el artículo 7701 (o) del código tributario, mediante la cual se pretendió codificar la doctrina de la sustancia económica (substance over form) y otorgar uniformidad en cuanto a su aplicación. Esta norma a su vez requiere que exista un motivo económico (business purpose).

<sup>10</sup> La GAAR en el Reino Unido se aplicará a las operaciones más usuales pero sólo si se cumple el denominado “*double reasonableness test*”. Este test requiere que la autoridad tributaria demuestre que los acuerdos suscritos por los contribuyentes no pueden ser razonablemente considerados como un curso de acción razonable (“...that the arrangements entered into ‘cannot reasonably be regarded as a reasonable course of action’”).

un régimen que comparta una ventaja fiscal (piénsese por ejemplo en la cláusula antiabuso recientemente aprobada a los efectos de la aplicación de la Directiva Matriz-Filial). (EY Abogados, 2015)

En cuanto a su adopción efectiva por las legislaciones de las diferentes jurisdicciones, el estudio, confeccionado por Ernst & Young en febrero de 2013, de *“GAAR rising. Mapping tax enforcement’s evolution”* pone de manifiesto que si bien algunos gobiernos han introducido cláusulas GAARs con el propósito de simplificar la normativa antielusión, el efecto final ha sido precisamente el contrario. De hecho, aun cuando el marco económico globalizado obliga a la aprobación de cláusulas GAARs, las diferentes jurisdicciones no derogan las preexistentes SAARs.

El escenario en España, en relación a las GAARs, es que se enlazaron varias cláusulas generales antiabuso; además es reiterado que la aplicación de exenciones tributarias o regímenes especiales, quede subordinada a la ejecución de un test general antiabuso, como por ejemplo el de motivos económicos válidos, en países más especializados la Administración Tributaria, se expresa a través de circulares que orientan, en qué casos, existen motivos económicos válidos y en qué circunstancias resulta evidente que ello no acontece, lo cual ayuda a que tales cláusulas no terminen en un test subjetivo que resulta perjudicial por los elevados niveles de inseguridad jurídica.

Es por ello que en las diferentes jurisdicciones se plantean cómo deben convivir las cláusulas GAARs y SAARs, aunque no hay una única forma en este terreno. Alemania, por ejemplo, prevé que no procede la aplicación de una

cláusula GAAR si ya existe con anterioridad una cláusula SAAR en un determinado convenio. Por su parte, en Canadá se permite la aplicación de una cláusula GAAR, con independencia de la concurrencia de una cláusula SAAR. Esta es la tendencia de la mayor parte de los países del entorno “*common-law*”. (EY Abogados, 2015)

Incluso, dentro de las cláusulas generales se suelen distinguir las de “origen continental” – propias de Estados como España, Francia, Alemania, Portugal y algunos de Latinoamérica – de las de “origen anglosajón”. Siguiendo la idea, en los ordenamientos tributarios del Common Law, dentro del tipo de su “cláusula general” existe aplicación jurisprudencial de principios como la regla business purpose test, como ocurre en Estados Unidos o el Reino Unido, o, en menor medida en Canadá.

Sin perjuicio, de lo recientemente expuesto, en el Reino Unido este principio es utilizado por vía judicial de forma habitual, que nace recientemente con el new approach del caso *Furniss vs. Dawson* de 1984<sup>11</sup> - y que, desde el punto de vista concreto, sus resultados son parecidos a los derivados del uso de una cláusula general. Pero, no se puede llegar a afirmar que en los regímenes fiscales de estos Estados, y en especial, en el caso del Reino Unido, exista una normativa general antielusión<sup>12</sup>

En todo caso, la tendencia generalizada en el marco de una economía global es la aprobación de cláusulas GAARs que pueden llegar a invadir y neutralizar las ya existentes cláusulas SAARs, puesto que el contribuyente

---

<sup>11</sup> Este caso de 1984, es considerado en el Reino Unido la máxima expansión del enfoque conforme a la sustancia o a la intención.

<sup>12</sup> Pistone, citado por García, C (2012)

desconoce si la línea trazada por la SAAR proporciona un refugio seguro a las operaciones realizadas cuando no se traspasa la misma.

### **2.3. Constitucionalidad de las cláusulas antielusivas**

Las normas antielusivas tienen un fundamento constitucional difícil.

Como pudimos ver en el capítulo anterior, la elusión es una forma de evitar el nacimiento del hecho imponible. Teniendo esto en cuenta, el fundamento no estaría en el derecho del Estado a sancionar las conductas antijurídicas, pues en sentido técnico-jurídico no nos encontramos ante una conducta antijurídica, dado que no hay una violación directa de la norma.

Entonces, ¿cuál sería el fundamento? La jurisprudencia en Europa ha entendido que el fundamento de estas cláusulas en el Derecho interno estaría en la evitación del fraude, entendiendo como evitación del fraude el sustraerse de un volumen teórico que todos, potencialmente, deberíamos aportar a las arcas públicas. Claro, un volumen teórico que partiría, no de los hechos imposables que hemos realizado cada uno de nosotros, sino de éstos, más los que hemos evitado abusivamente.

Tanto en la jurisprudencia italiana, como española, los tribunales constitucionales sostienen que los Estados tienen derecho a perseguir la elusión y, por tanto, regular estas cláusulas, porque si no lo hiciesen, aquellos con acceso a una mayor información o con un asesoramiento más sofisticado podrían evadir el tributo y aquellos contribuyentes con menos información tendrían que pagar la diferencia. Es decir, se estaría justificando el establecimiento de cláusulas

antielusivas en una especie de potencialidad recaudatoria del sistema tributario. El sistema tributario tendría una potencialidad teórica y ésta dependería de los hechos imponibles que realizamos, pero también de los que evitamos abusivamente.

El fundamento constitucional que se acepta, es el principio de capacidad contributiva.

La capacidad contributiva, se encuentra recogida en nuestra legislación en el artículo 19 número 20 de la Carta Fundamental de 1980. Es un elemento de la razonabilidad, de innegable presencia en nuestro texto constitucional, aún cuando lo sea implícitamente, pues los tributos en caso alguno pueden afectar los derechos en su esencia, sobre todo el derecho de propiedad privada, recogido en el numeral 24 del artículo 19 de la Carta Fundamental. Y en tal sentido, no puede considerarse que el derecho de propiedad, resguarde a los contribuyentes, para no contribuir en la proporción que constitucionalmente les corresponda. Pero, el sistema tributario, tiene como límite al derecho de propiedad, que se traduce en la no confiscatoriedad, la cual se origina cuando el tributo es injusto y el derecho de propiedad se ve vulnerado.

Es por ello, según lo asegura el número 26 del artículo 19 de la Constitución, que al igual que el elemento de la generalidad impositiva, es legitimador del establecimiento de los tributos y por su complejidad debe ser analizado en conjunción con la política, economía, sociología, ética y recaudación, esto en razón de que el contenido del principio confiere equidad y proporcionalidad, tanto así, que en algunos sistemas constituye un principio

autónomo. Es además la garantía individual que permite alcanzar un equilibrio de la justicia social en la distribución de las cargas públicas.

Ahora en este sentido, Spisso (2000) nos señala que “decir que todos deben contribuir no implica que no habrá excepciones, ya que la causa de la obligación de contribuir es la capacidad económica, y sin capacidad no existe constitucionalmente obligación de contribuir. Vemos, entonces, como generalidad y capacidad económica pueden ser vistas como especificaciones del principio de igualdad”, o como elementos o subprincipios, según nuestro concepto, ya que ambos elementos, generalidad y capacidad económica, constituyen bases fundamentales sobre las cuales se estructura la igualdad, entendida ella como medida de la obligación tributaria.

“En el pasado escenario europeo, pero no menos importante, el Tribunal de la Unión Europea, que es el supremo intérprete del Derecho Comunitario, ha dicho claramente que prevalecen la libre circulación de capitales, la libertad de establecimiento, la libertad de circulación de mercaderías, frente a las cláusulas antielusión, y hemos tenido bastantes casos. Uno de los últimos ejemplos es el caso de la sub-capitalización en Alemania, sentencia Lankhorst-Hohorst del año 2002, en que el Tribunal de la Unión Europea ha dicho que una cláusula especial de sub- capitalización, pensada para evitar la elusión tributaria, debe ceder ante la libertad de establecimiento y; por tanto, si dicha cláusula está vulnerando la libertad de establecimiento, éste prevalece frente a la cláusula. Por consiguiente, una cláusula antielusión no puede discriminar a los ciudadanos de otros Estados de la Unión Europea ni vulnerar estas libertades fundamentales, ni siquiera invocando que el Estado pierde recaudación ni alegando fraude.” (García, 2008)

#### **2.4. Las cláusulas antielusivas y la seguridad jurídica**

Existe un consenso generalizado en torno a que la aplicación de las cláusulas antielusión en un contexto globalizado puede afectar a la seguridad jurídica (*“feeding uncertainty”*). La seguridad jurídica, entendida como certeza del Derecho, exige previsibilidad de la acción propia y ajena.

El primer argumento que se esgrime en este sentido reside en el margen de apreciación que dejan al juzgador para valorar si concurre o no su presupuesto aplicativo. Ese amplio margen de apreciación deriva con frecuencia del hecho de que el presupuesto aplicativo de las normas antiabuso generales viene normalmente construido en torno a conceptos jurídicos indeterminados, cuyo núcleo, esencialmente valorativo, solo permite una decisión orientada hacia las circunstancias del caso concreto.

Otro de los factores que puede afectar a la seguridad jurídica en la aplicación de normas antiabuso viene propiciado por la falta de precisión de sus consecuencias jurídicas. (EY Abogados, 2015)

Sin perjuicio de lo anterior, las cláusulas antielusión se han implementado en la legislación de diferentes países como instrumento de estricto cumplimiento de su normativa tributaria doméstica, pero su uso masivo en operaciones realizadas en el marco de una economía globalizada debe compatibilizarse con la salvaguarda de la seguridad jurídica.

### 3. LA ELUSIÓN EN CHILE

#### **3.1. Generalidades**

Como se ha expresado en otras oportunidades por la doctrina, la elusión tributaria es posible por deficiencias legales y, por ende, para la mayoría de la doctrina es la ley y no los tribunales de justicia, quienes deben actuar frente a ella.

En tal sentido, Ugalde y García (2008) señalan que “en materia tributaria no existen lagunas legales y que si el contribuyente puede recurrir a la elusión es simplemente porque la legislación tributaria es defectuosa, cuestión que es responsabilidad del Estado, no de los particulares. En consecuencia, el contribuyente puede aprovecharse legítimamente de estos defectos legales y si realiza un acto no gravado, por más semejanzas que tenga con otro similar y gravado, no podrá ser sujeto de impuestos”

Como podemos apreciar, la elusión en Chile era una práctica frecuente, que no conllevaba ningún tipo de sanción para el contribuyente (ej. Caso Bahía).

Si bien el legislador hizo intentos por combatirla estos no fueron suficientes, recién con la publicación de la Ley 20.780 podemos ver esfuerzos claros en la lucha contra ella. Dicha ley introdujo una reforma a nuestro sistema tributario la cual tenía como uno de sus objetivos principales entregarle a nuestro país, una norma general anti elusión, que vendría a solucionar problemas importantes de elusión tributaria. Aunque se trata de una herramienta habitual en el derecho comparado, fue resistida en nuestro país por gran parte de la doctrina. La reacción inicial de la comunidad de negocios y de asesores tributarios era desoladora,



señalaban que no habrá certeza jurídica y los contribuyentes quedaran a merced y fiscalización de la administración tributaria, quien podía actuar con arbitrariedad en uso de sus atribuciones.

Para poder hablar de lo que sucede en nuestro país en la actualidad con la elusión, primero deberemos referirnos a lo que ocurría antes de la reforma del año 2014.

### **3.2. La elusión antes de la ley 20.780**

#### **3.2.1. Consideraciones previas**

Antes de la reforma del año 2014, la doctrina se encontraba dividida en torno a la naturaleza jurídica de la Elusión.

Para Vicente Oscar Díaz (1999), la elusión consiste en “La acción individual en procesos lícitos, tendiente a alejar, reducir, o postergar la realización del hecho generador del tributo”. Para los profesores Ugalde y García (2006) “...en la elusión el contribuyente impide el nacimiento de la obligación tributaria situándose en una zona donde no llega la ley tributaria mediante un medio lícito, aun cuando sea infrecuente”.

Franco Brzovic (2001), asimila la elusión con la planificación tributaria o ingeniería tributaria, señalando que “la elusión en Chile legalmente no existe. La gente paga los impuestos o los evade. La elusión no está sancionada en la ley chilena y por eso cada vez que los distintos gobiernos han querido resolver sobre algunos temas que ellos estiman que hay una elusión tributaria, tienen que recurrir

al Congreso con un proyecto de ley. Básicamente la ingeniería tributaria lo que hace es buscar que el contribuyente sea el que determine el momento en que va a pagar impuestos. Es un tema de oportunidad en el pago, no de evadir los impuestos”. En resumen, pareciera ser que la elusión, para estos autores, está más cercana a un hecho lícito, que ilícito. Pero, como bien dijimos anteriormente, no es un concepto pacífico y de fácil entendimiento. Saber lo que significa elusión siempre es confuso y contradictorio.

Para otra parte de la doctrina tanto nacional como internacional la elusión será siempre una conducta ilícita. Como lo señala Héctor Villegas (en García, 2005) “Es una conducta antijurídica, consistente en eludir la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes. Para que una ventaja fiscal sea considerada como elusión, debe existir una distorsión de la forma jurídica, una atipicidad o anormalidad de ésta frente a la realidad económica que se exterioriza mediante aquélla, cuya intención es la evasión del impuesto. Estima que el recurrir a estas formas inadecuadas solo tiene como propósito la evasión, constituyendo una conducta fraudulenta y por tanto, ilícita, aun cuando no esté expresamente prohibida por el Derecho”. Para nuestros autores, como Norberto Rivas y Carlos Paillacar Silva(2007) “Es toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como única finalidad evitar el nacimiento de una obligación tributaria, valiéndose para ello de fraude a la ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito que no constituya infracción o delito”. También tenemos a Vergara Hernández (2006) quien señala que “Toda conducta dolosa que tiene como finalidad evitar ilícitamente la configuración del hecho gravado” y la distingue de la evasión tributaria señalando que esta “es la conducta

dolosa o culposa que tiene como finalidad evitar el cumplimiento de la obligación tributaria”.

Uno de los intentos que realizó legislador para luchar contra la elusión es la Ley 19.738, Normas para combatir la evasión tributaria, publicada en el Diario Oficial el 19 de julio de 2001.

### **3.2.2. Historia de la ley 19.738**

En su mensaje, señala el ex Presidente de la República, Ricardo Lagos Escobar, que mediante la presentación de este proyecto, se cumple con el compromiso expresado en su programa de gobierno en cuanto a financiar los mayores requerimientos de gastos en programas sociales y de desarrollo no mediante un aumento de impuestos sino a través de una reducción de la elusión y la evasión tributaria. Para cumplir este compromiso se requiere de un esfuerzo serio, coordinado y sistemático de las instituciones fiscalizadoras, debidamente dotadas de medios materiales y legales, orientado a atacar las grandes fuentes de evasión, esto es, una verdadera campaña contra la evasión de impuestos.

La campaña contra la evasión de impuestos que inicia este proyecto es una iniciativa clave para la estrategia de crecimiento con equidad del Gobierno y una pieza fundamental de la reforma fiscal. Esta campaña proveerá recursos para el financiamiento de planes y políticas de desarrollo social sobre la base de un mayor cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes de mayores recursos en beneficio de los sectores más vulnerables de la población.

La evasión de impuestos representa una situación de gran inequidad entre

quienes cumplen sus obligaciones tributarias y quienes no lo hacen. Corregir esta inequidad no es sólo un imperativo ético, sino también un requisito indispensable para el buen funcionamiento de una economía moderna. En efecto, por un lado, el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de algunas empresas genera una situación de competencia desleal respecto del resto del sector privado. Por otra parte, el respeto a la normativa tributaria es parte del principio más general de respeto a la ley que toda economía moderna requiere para funcionar adecuadamente. Si bien en Chile la gran mayoría de las personas paga sus impuestos, la percepción de que existe evasión termina representando un obstáculo para la promoción del cumplimiento voluntario de las leyes impositivas por parte de los buenos contribuyentes. Así, desde un punto de vista ético, nadie puede oponerse a una iniciativa que persigue el cumplimiento de la ley.

El proyecto contempla tres objetivos fundamentales:

- a) Fortalecer la capacidad de fiscalización y cobranza de los impuestos por parte de los organismos que integran la administración tributaria;
- b) Introducir modificaciones en la legislación destinada a cerrar fuentes de evasión y elusión, y
- c) Modernizar y fomentar una mayor eficiencia en los organismos de la administración tributaria<sup>13</sup>.

En relación a la elusión, destaca en un comienzo que su compromiso es reducir la elusión y evasión tributaria, pero a medida que avanza el mensaje presidencial solo se refiere al concepto de evasión. Sin perjuicio, que los vuelve a

---

<sup>13</sup> Historia de la Ley 19.738, pp 4-7.

nombrar en los objetivos del proyecto. Podría ser, que asemeja, estos dos conceptos o sutilmente se le estaría dando ribetes solo negativos a la evasión tributaria y esa es la lucha principal que tienen que dar.

Agregamos además, que el señor Axel Buchheister<sup>14</sup>, en representación del Instituto Libertad y Desarrollo, manifestó que combatir la evasión de impuestos es tarea fundamental de la autoridad y ello no es puesto en duda por ningún sector; sin embargo, consideró que es necesario no extremar el alcance de la función fiscalizadora pues, de lo contrario, se puede terminar entorpeciendo las actividades empresariales y amagando la capacidad de la economía de producir rentas y efectuar transacciones, que son la fuente generadora de los tributos, esto es, disminuyendo por ende la recaudación.

Argumentó que la elusión es un concepto cuestionable, pues implica sostener que las personas se refugian en figuras legales y lícitas, para no pagar los impuestos. Sostuvo que es imposible precisar cuáles son los tributos que “debieran” pagarse, toda vez que las personas sólo están obligadas a pagar los impuestos que establece la ley y si se sujetan a ésta, nada adeudan. En consecuencia, la elusión sería un juicio de valor a la ley vigente que consiste en que las personas no pagarían los tributos que el Servicio de Impuestos Internos estima que tendrían que pagar.

Opinó que, por consiguiente, cuando se modifica la ley para acabar con situaciones de supuesta elusión, lo único que se estaría haciendo es subir la carga tributaria, por cuanto se está extendiendo un tributo a hechos que no estaban

---

<sup>14</sup> Historia de la Ley 19.738, Primer Trámite Constitucional, Cámara de Diputados, Informe de Comisión de Hacienda, pp. 92

legalmente gravados hasta ese momento. De la revisión del proyecto de ley, se constata -dijo- que existen diversas normas que incurren en los problemas anotados, esto es, se entraba la actividad de las empresas y se eleva la carga tributaria.

A mayor abundamiento tenemos la opinión del profesor Jaime García Escobar (2005), quien dice que es tan cierta la discusión al respecto (en relación a la licitud e ilicitud de la elusión), que para muestra podemos citar la siguiente situación: cuando el Presidente Ricardo Lagos envió al Congreso Nacional el Mensaje de lo que en definitiva sería la ley 19.738, de 2001, el título de esta hacía referencia a que se trataba de un conjunto de normas para luchar contra “la elusión y evasión tributaria”. Pues bien, al promulgarse ésta, su título hizo mención a que se trataba de un conjunto de normas para luchar contra la “evasión tributaria”. ¿Por qué el legislador cambió la denominación de la ley, quitando la expresión elusión? Esta pregunta resulta ser totalmente pertinente, pues efectivamente esta ley introdujo en el ordenamiento jurídico tributario un conjunto de normas obviamente anti elusión.

### **3.2.3. Jurisprudencia en torno a la elusión**

Antes de nuestra actual Reforma Tributaria, existieron dos casos iconos, y trascendentes para nuestra jurisprudencia, que son el famoso Caso Bahía y el Caso Coca-Cola Embonor S.A.

A continuación pasaremos a revisar dichos casos.

### **3.2.3.1. Inmobiliaria Bahía S.A**

Primero, en caso Bahía Inglesa, en donde la Corte Suprema de Chile ha razonado abiertamente y claramente sobre el tema que nos ocupa.

Los hechos trascendentes, son los siguientes, una empresa que arrendaba inmuebles amoblados en el Balneario de Bahía Inglesa, decidió crear dos sociedades (amparados en una forma privada imprevista por la ley tributaria). La primera sería la dueña de los inmuebles y la segunda, de los muebles. Ambas empresas fueron creadas el mismo día, tenían los mismos accionistas y direcciones comerciales idénticas. Una arrendaba los inmuebles a sus clientes, sin cobrar impuesto alguno. La otra arrendaba los muebles, cobrando el IVA por ese arriendo. Los clientes, a su vez, pagaban un precio único, las sociedades tomaron la decisión que, para cada pago, el 60% correspondería al arriendo del inmueble y 40% al del amoblado. En cada transacción se les entregaba a los clientes un recibo por el valor correspondiente al arriendo del inmueble y una boleta por el arriendo de los muebles. Publicitariamente, los inmuebles fueron explotados como unidades. Bajo nuestra legislación actual del Impuesto al Valor Agregado, el arriendo de una propiedad amoblada está afecto a él, pero arrendar un inmueble sin tal mobiliario no lo está. Por otro lado, si el conjunto de operaciones se considera como explotación de un complejo turístico, las operaciones, en su totalidad, se encontrarían sujetas al impuesto mencionado, es decir, IVA. El contribuyente sostuvo que ninguna de las sociedades arrendaba inmuebles amoblados, ni hacía la explotación mencionada, precisamente porque una sola explotaba y arrendaba inmuebles sin amoblar y, la otra, sólo los muebles. (Osorio,

2010)

El Tribunal Tributario sostuvo que el contribuyente no había acreditado el fraccionamiento de las operaciones y que, los hechos, se trataba de una actividad unitaria.<sup>15</sup> La Corte de Apelaciones de Santiago, en fallo dividido, confirmó el fallo del Tribunal Tributario.<sup>16</sup>

La Corte Suprema<sup>17</sup>, vía casación en el fondo, pasó a conocer de la materia. En su sentencia, la Corte Suprema dio la razón al contribuyente, argumentando, entre otros, que el Servicio confunde, en este caso, dos conceptos jurídicos distintos que tienen una diferencia a saber, el de evasión tributaria-ilícito-, con el de elusión, que consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente, como aquí ocurre, para pagar impuestos en una medida legítima a la que optó, y no en aquella que se le liquida.

### **3.2.3.2. Coca-Cola Embonor S.A**

En este caso los Tribunales Superiores de Justicia, le dieron un vuelco distinto a lo que significa elusión tributaria, acercándola a un término que si bien, está regulado en nuestro Código Tributario, no tiene mucha relación, al parecer, a lo que significa elusión. Ya que la legítima razón de negocios, está vinculada a reorganizaciones empresariales. Ahora bien, claramente existe divergencia de criterios en la jurisprudencia, por otro lado, podríamos decir que, la Corte

---

<sup>15</sup> Sentencia 12 de mayo de 1997, Tribunal Tributario.

<sup>16</sup> Sentencia 31 de julio de 2001, Rol 3.253-1997.

<sup>17</sup> Fallo de 28 de enero de 2003, Rol 4.038-01.



Suprema, era la que estaba resolviendo lo que era elusión, de ahí, a nuestro entender la necesidad de una Norma General Antielusiva. Lógicamente, igual terminará en los Tribunales Superiores de Justicia, a través de un reclamo en los Tribunales Tributarios y Aduaneros, pero, en el mejor de los casos, les permitirá a los contribuyentes organizarse a priori, sin necesidad de caer en una situación que tenga características elusivas.

Pues bien, lo trascendente en el caso Coca-Cola Embonor S.A, es el término que fue utilizado por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Arica, en donde manifestó que no existía una legítima razón de negocios. Para poder llegar a este punto, se nos hace necesario, explicar de forma concisa lo que es el caso Coca-Cola Embonor S.A.

El caso Embonor S.A, se inició el año 2011, con la resolución N° 85, emanada del Departamento de Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Internos (DGC) la cual dio origen al reclamo intentado ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros (en adelante TTA) de Arica, el cual termino ante la Corte Suprema el año 2013, no es menos importante señalar, la rapidez con que se resolvió este conflicto entre la administración tributaria y el contribuyente.

Este ejercicio se inicia, cuando Coca-Cola Embonor S.A, quiere comprar unas sociedades que eran dueñas de unas embotelladoras en Chile; para lo cual Coca-Cola Embonor S.A (la matriz), que se encuentra ubicada en Chile, crea una agencia en las Islas Caimán (paraísos fiscales) llamada Embotelladora Arica, y además, instaura una filial denominada Embotelladora Arica Overseas S.A también en las Islas Caimán.

La filial, Embotelladora Arica Overseas S.A, adquiere acciones de Inchcape

PLC, sociedad dueña de otra empresa llamada ILASBSA, la cual, a su vez, controlaba a Embotelladora Williamson Balfour S.A, que era la embotelladora que en un principio quería comprar Coca-Cola Embonor S.A, en Chile. De esta forma se efectúa la compra de las plantas de embotelladoras.

Pero, ¿Qué relación tiene la agencia con la filial, las cuales se encuentran ubicadas en las Islas Caimán?, que el dinero para realizar la compra de acciones Inchcape PLC, fue proporcionado a la filial, a través de la agencia, por medio de un préstamo, del cual la agencia se tendrá que hacer cargo (pagando capital e intereses). En definitiva, la agencia se endeuda y capitaliza a la filial.

Simultáneamente, otra filial de la matriz, que se encuentra en Chile, llamada Embonor S.A, compra las acciones de la filial –las compra con un préstamo- en Islas Caimanes, es decir, Embonor S.A compra las acciones a Arica Overseas S.A (que anteriormente había comprado las acciones a Inchcape PLC, sociedad dueña de la sociedad ILABSA, controladora de Embotelladora Williamson Balfour S.A). Luego la filial Embonor S.A, se divide en – Embonor S.A y Nueva Embonor S.A - , siendo absorbida la nueva compañía por la matriz<sup>18</sup>.

Lo relevante en este caso, y como lo dijimos anteriormente es el término usado por la Corte de Apelaciones de Arica, que es, la legítima razón de negocios. Como primer concepto, este caso, tiene que ver además, con los llamados, gastos necesarios, y ¿Cuándo un gasto es necesario? Porque, en definitiva la ley guarda silencio, siendo un tema complejo y difícil de abordar, y en este sentido, SII (DGC) manifestó que: *la matriz no había acreditado los gastos por intereses que ocasionaron pérdidas del ejercicio y de arrastre en la agencia y, por consiguiente,*

---

<sup>18</sup> Véase, Barreda F. 2014.

*en la matriz, por cuanto no puede el contribuyente deducir un gasto si éste no tiene a su vez un ingreso correlativo.* (Barreda, 2014). En consecuencia, para el SII, la agencia solo genera pérdidas para Chile, ya que cuando se absorbe, genera deuda, el endeudamiento al fusionarse se duplica, originando una cuenta por pagar. Por otro lado, Embonor S.A, se defiende diciendo que pueden comprar una empresa para que les genere dividendos, lo cual no significa que los produzca inmediatamente.

Los Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA), en su cuadragésimo sexto y cuadragésimo noveno considerandos, expusieron que: “... *Adicionalmente, este Tribunal no puede eludir la consideración que, si Coca-Cola Embonor S.A., adquirió las plantas productivas mediante la fusión con Nueva Embonor S.A., el año 2005: ¿qué sentido tiene que pague intereses por créditos para que un tercero las adquiera, antes de que ingresen a su patrimonio, en condiciones que pudo haberlas adquirido directamente? Y ¿qué sentido tiene que pague intereses por créditos para que un tercero las adquiera, si para que ingresen a su patrimonio debe pagar un precio superior al que el tercero pagó por esas plantas?. **No puede este Tribunal concluir otra cosa que la deuda y el pago de los intereses carece jurídicamente de causa**”<sup>19</sup>. (el destacado es nuestro)*

“ *que, por lo expuesto, este Tribunal ha llegado a la convicción que las operaciones descritas, efectuadas por Coca-Cola Embonor S.A., no son una gestión eficiente para la compra de las plantas, sino, por el contrario, han generado la duplicación del costo de los activos, que van a acarrear pérdidas*

---

<sup>19</sup> Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de Arica de fecha 03 de abril de 2012, en causa Ruc N° 11-9-0000168-3.

*tributarias en Chile de manera artificial, pero que disminuye o evita el pago de impuestos a la renta; a favor de la producción de utilidades, también, artificial, en la Filial extranjera, ubicada en un territorio donde no existe la carga de los impuestos a la renta; **por lo que, tratándose de costos artificiales, evidentemente no corresponden a aquellos necesarios para producir la renta.*** (el destacado es nuestro).

*Por lo concluido, se hace evidente que no es aplicable, en caso alguno el artículo 26 del Código tributario, ya que a juicio de este Tribunal, Coca-Cola Embonor S.A., no aplica la interpretación administrativa dentro de su contexto, sino se asila en ella, sólo para dar la apariencia de plausible a una operación de **planificación tributaria destinada a eludir la carga tributaria, en una operación que, a todas luces, no puede ser vista como una legítima razón de negocio***<sup>20</sup>.

Con lo expuesto en la sentencia de primera instancia, nos damos cuenta que, el Tribunal, deja claro que los gastos no fueron necesarios para producir la renta y en consecuencia, su único objetivo era, generar pérdidas en Chile y utilidades en las Islas Caimanes.

La Corte de Apelaciones de Arica, en el considerando décimo cuarto de su fallo, manifiesta que **“la reorganización empresarial que realizó la reclamante no obedece a una legítima razón de negocios que la justifique, es decir, aquello que la jurisprudencia anglosajona denomina business purpose test, esto es, la planificación es aceptable en la medida que tenga un propósito**

---

<sup>20</sup> Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de Arica de fecha 03 de abril de 2012, en causa Ruc N° 11-9-0000168-3.

*comercial o económico diferente que el sólo objetivo de evitar un impuesto y, en consecuencia, lo actuado ha sido derechamente con el objeto de evitar el pago de impuestos, configurándose en los hechos una duplicidad de costos que la misma ha volcado en su declaración de impuestos, siendo, por ende, correcto el rechazo efectuado por el Servicio de Impuestos Internos y, por ello, correcta Resolución 85/2011 cuya impugnación se ha pretendido mediante el presente litigio*<sup>21</sup>. En suma, la Corte de Apelaciones de Arica, confirma la sentencia del TTA de Arica, argumentando su fallo de la misma forma cómo lo hace el Tribunal de primera instancia.

Respecto a la Excelentísima Corte Suprema, ella no se refirió al termino de legítima razón de negocios, pero al rechazar el recurso de casación en el fondo, intentado por la reclamante, Coca-Cola Embonor S.A, hace suyas las palabras expresadas por la Corte de Apelaciones.

Es preciso hacer una distinción, en torno a lo que significa para los tribunales, legítima razón de negocios. Ahora, el TTA, se expresa diciendo que: esta operación da la apariencia de una **planificación tributaria**, destinada a **eludir** la carga tributaria, siendo una operación que, a todas luces, no puede ser vista como una **legítima razón de negocio**. De la sola lectura, se desprende, que la jurisprudencia uso tres términos distintos para referirse o englobar una sola operación. Hablo de planificación tributaria, elusión y legítima razón de negocios. Siguiendo con este análisis, creemos que es necesario recordar lo que significan los términos descritos anteriormente. Como lo dijimos en el primer capítulo, la

---

<sup>21</sup> Sentencia de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Arica de fecha 06 de junio de 2012, en causa Rol N° 3-2012.

planificación tributaria, “conlleva la evitación del hecho imponible mediante el uso de formas jurídicas que generan un resultado económico que el legislador tributario no intentó alcanzar. Las personas actúan en el ámbito de la libertad contractual que la ley les otorga. No se produce tensión alguna entre la conducta del sujeto y el fin de la ley tributaria”. y podríamos decir que la elusión tributaria, “son aquellas formas que no siendo ilegales y prohibidas por el legislador, dejan sin aplicación el hecho gravado, establecido en la ley” y por último, la legítima razón de negocios *“es el acto lícito, contrario al fraude de ley tributaria, que sustenta la actuación del contribuyente y que permite dar cumplimiento a la obligación tributaria, exento de contingencias tributarias”*. (Rivas y Paillacar, 2008)

Igualmente, el SII, ha señalado de manera frecuente y en particular en la Circular normativa N° 45 del año 2001, que para lo dispuesto en el artículo 64, inciso quinto del Código Tributario, se entenderá que existe reorganización empresarial, cuando exista una legítima razón de negocios que la justifique. Ahora, nosotros creemos, que en el fallo de primera instancia, se quiso hacer sinónimos los conceptos de planificación con elusión, que en la práctica a nuestro entender, no es tan descabellado. Ya que cuando se sostiene que la elusión es lícita, se acerca a pasos agigantados al concepto de planificación tributaria. Porque en definitiva, en ambos casos, se utilizan medios legales para evitar o disminuir el hecho gravado. Por el contrario, cuando la elusión es ilícita, se acerca, más, al concepto de evasión tributaria, la cual es perseguida criminalmente. Y en consecuencia, podríamos llegar incluso a sostener, que dependiendo de donde se mire, la planificación tributaria agresiva, la elusión ilícita y la evasión, tienen un solo punto de encuentro, que es, burlar a la administración tributaria. Creemos

además, que en este caso, el tribunal de primera instancia, al referirse a la planificación tributaria, le está dando una connotación negativa, al relacionarla con elusión, en donde su único objetivo, era la rebaja del pago de impuestos y que además, como lo dijo el tribunal, no se observa una legítima razón de negocios. Es decir, al parecer, confunde los términos planificación tributaria con reorganización empresarial, ya que como lo dijimos precedentemente -la legítima razón de negocios, está ligada al concepto de reorganización empresarial- y no se encuentra vinculada a la elusión. Además, no toda reorganización empresarial comprende una planificación tributaria. Si la reorganización empresarial tiene y debe tener una legítima razón de negocios, es decir, su único objetivo o norte no puede ser solamente la rebaja de la carga tributaria. Y si su único objetivo es tal rebaja, quizás, en este caso, no estarían mal empleados los términos. Ya que en esta planificación, se busca rebajar los impuestos.

Pero, en este caso concreto, se transformaría en una planificación agresiva, que deriva en una elusión. En donde la parte reclamante, Coca-Cola Embonor S.A, utiliza esas zonas grises de la ley, que sus asesores tributarios quisieron explotar, lo cual es la consecuencia de un sistema tributario complejo y difícil de abordar. En donde la elusión está siempre al límite de una planificación tributaria agresiva, lo cual no será nunca de fácil entender. Creemos que se debería pagar de acuerdo a las rentas de las personas y no como se organizan jurídicamente. El problema radica, en que a veces, hay dos rentas iguales, que pagan impuestos de forma distinta.

A mayor abundamiento, la Corte de Apelaciones de Arica, sí se refirió al concepto de reorganización empresarial, pero a nuestro entender, hace lo mismo

que el tribunal de primera instancia, es decir, lo confunde con planificación tributaria.

#### **3.2.4. Consideraciones finales**

En nuestra opinión en Chile, antes de la reforma del año 2014, e independiente de la discusión tributaria que existía en torno a la naturaleza jurídica de la elusión, ésta era considerada lícita, ejemplo de ello es lo resuelto por el máximo tribunal del país en el caso Bahía, independientemente del caso Coca.Cola Embonor.

Si bien el legislador intentó combatirla mediante la dictación de la Ley 19.738, sus esfuerzos no fueron suficientes toda vez que los contribuyentes, algunos más que otros, valiéndose de sofisticadas planificaciones tributarias, eludían el pago de los impuestos.

En este sentido, y para resolver las brechas de la desigualdad que existen en nuestro país, el Gobierno se vio en la necesidad de realizar cambios profundos y estructurales, por lo cual impulsa la reforma tributaria del año 2014<sup>22</sup>.

---

<sup>22</sup> La presidenta de la República en el Mensaje de la Ley 20.780, expresa lo siguiente: “La recaudación tributaria , también se ve afectada por la evasión y elusión... Existe un creciente consenso en torno a que nuestro sistema tributario y sus normas de fiscalización permitan obtener ventajas mediante planificaciones tributarias elusivas. Nuestro sistema tiene dificultades para sancionar las planificaciones que tienen el sólo propósito de sacar ventajas tributarias en la realización de una operación o conjunto de operaciones relacionadas entre sí. La elusión y la evasión hacen que nuestro sistema tributario sea inequitativo y que quienes tienen los recursos para financiar planificaciones tributarias terminen pagando menos impuestos de lo que corresponde.”



### **3.3. Ley 20.780**

#### **3.3.1. Consideraciones previas**

La introducción de la norma general antielusiva fue ampliamente discutida en la doctrina, debido al rechazo mayoritario que este tipo de cláusulas genera.

El principal argumento que se esgrime en contra de este tipo de norma es “su indefinición y vaguedad, lo que necesariamente genera afectación a la seguridad y certeza jurídica”. (García, 2014)

El debate prosiguió mientras la reforma se discutía en el Congreso; debido a que, en opinión de muchos, el legislador en su afán de aprobar la reforma tributaria lo más pronto posible, no se tomó el tiempo necesario para analizar en profundidad la norma que pretendía introducir; no se realizó un estudio técnico debidamente adecuado que considerara las particularidades propias de nuestro sistema jurídico, con lo cual el resultado legislativo adolece de la rigurosidad necesaria que este tipo de normas necesita para no plantear serios riesgos a la seguridad jurídica.

Estimamos que el rechazo que se producía en torno a la introducción de la cláusula general, si bien se relacionaba con la incertidumbre jurídica, en el fondo estaba más bien relacionada al hecho que quedaba expresamente establecido en nuestra ley la ilicitud de la elusión. Lo cual la postura mayoritaria, antes de la reforma, no consideraba así.

Con respecto a esto último, creemos que aunque no se hubiera promulgado esta norma, la tendencia jurisprudencial nacional del último tiempo muestra un

cambio en torno a este punto, quedando claro en este sentido que la elusión tiene un fin ilícito. Lo anterior se puede ver claramente manifestado en el caso Laura Rosa Muñoz Aramayona con S.I.I. IX Dirección Regional<sup>23</sup>, en donde la Corte Suprema señala en su considerando octavo *“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, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario”*. En este mismo sentido declara en su considerando noveno *“De esta manera, las actividades, en principio lícitas, tuvieron un fin ilícito, cual es el dotar a la operación de venta de acciones 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 actividad, no resulta admisible”*.

### **3.3.2. Generalidades**

Hasta el 29 de septiembre del año 2014, fecha en que fue publicada la Ley 20.780 sobre “Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario”, nuestro sistema carecía de

---

<sup>23</sup> Rol 22.382-2014 La Corte Suprema rechazó el recurso de casación en el fondo deducido por la contribuyente Laura Rosa Muñoz Aramayona, en contra de la sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Temuco, de fecha 15 de mayo de 2014, que confirmó con costas la sentencia de primer grado que desestimó la alegación de prescripción y confirmó la liquidación N° 469 efectuada por la Dirección Regional con fecha 21 de agosto de 2012, por impuesto de primera categoría del AT 2009, aplicado sobre el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones de una S.A

una norma general antielusiva, hecho que permitía a los contribuyente obtener ventajas fiscales mediante el uso de planificaciones tributarias elusivas.

La Ley 20.780 introdujo en nuestro sistema tributario una norma general antielusiva, la que dota a la administración tributaria de la facultad de impugnar las conductas de los contribuyentes que mediante el abuso de las formas jurídicas o la simulación, tengan por objeto eludir la aplicación de las normas tributarias. En palabras del Servicios de Impuestos Internos, lo que hace la norma general antielusiva “no es tipificar delitos o infracciones respecto de los cuales la administración deba perseguir la aplicación de una sanción, sino que proteger el principio de legalidad tributaria, cuya consecuencia es precisamente la aplicación de los impuestos eludidos, lo que claramente no puede ser calificado como una sanción”<sup>24</sup>.

Con la inclusión de dicha norma, el legislador no solo pone término a la discusión acerca de la naturaleza jurídica de la elusión<sup>25</sup> estableciendo que ella es ilícita; sino que también actualiza nuestra legislación siguiendo los lineamientos de derecho comparado en la materia.

### **3.3.3. Ubicación normativa**

La norma general antielusiva se encuentra regulada en los Artículos 4º bis, 4º ter, 4º quáter, 4º quinqües, 100º bis y 160º bis del Código Tributario. Para efectos de esta tesis, solo nos referiremos a los primeros tres artículos citados.

---

<sup>24</sup> Circular nº 65 de 23 de julio de 2015, Servicios de Impuestos Internos, página 12.

<sup>25</sup> Véase al respecto García, J. 2005.

### **3.3.4. Artículo 4º bis**

El artículo 4 bis del Código tributario es una introducción a las normas que regulan de manera específica las conductas que nuestro legislador considera elusivas, esto es abuso de las formas jurídicas y simulación; y su importancia viene determinada, en palabras del profesor Jaime González Orrico (2015) “por el establecimiento de una regla general sobre calificación que debe ser observada por los propios contribuyentes y, al mismo tiempo, por el Servicios de Impuestos Internos en el ejercicio de sus potestades de aplicación y fiscalización de las normas tributarias”.

La redacción de esta norma consagra ciertos principios rectores en la materia a saber:

#### **3.3.4.1. Principio de la primacía de la sustancia por sobre la forma**

Conforme lo prescribe el inciso primero del artículo 4º bis del Código Tributario las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijan los hechos imposables, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.

Conforme a este principio “tanto la administración tributaria como los Tribunales no están restringidos a reconocer la forma jurídica elegida por los contribuyentes, y bajo la cual se presenta la transacción, si ésta vulnera los

hechos gravados establecidos por la ley, en la medida, como se ha dicho que tales formas jurídicas constituyan abuso o simulación.”<sup>26</sup>

La principal crítica que se le hace a esta norma es la redundancia de principios generales de nuestro derecho.

En cuanto al nacimiento y extinción de las obligaciones tributarias en Chile éstas siempre han nacido y se han extinguido con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados. (Vergara, 2016)

En cuanto a la calificación del acto o negocio, Yáñez (2014) señala que el legislador vino a introducir en esta norma un nuevo principio de interpretación de la ley tributaria, toda vez que la ley tributaria ya no se interpretaría teniendo en cuenta la autonomía privada, sino que la atención se pondría primordialmente en la naturaleza jurídica de dicha actividad, suponiendo que ésta sea claramente identificable. A su parecer, el principal problema de aquello es que no todos los hechos, actos o negocios realizados por los particulares tienen una naturaleza jurídica evidente e indiscutida, citando como ejemplo los negocios jurídicos atípicos.

Para González (2015) la razón de esta norma “no es otra que la de superar toda duda en cuanto a que, cualesquiera sean los supuestos, la calificación no puede hacerse en función de la realidad económica que se anida en los actos o negocios jurídicos realizados.”

En cuanto a la parte que dice relación con prescindir de los vicios o defectos que pudieran afectar al acto o negocio jurídico, podemos señalar que no constituye novedad alguna, toda vez que en nuestro ordenamiento jurídico los

---

<sup>26</sup> Circular nº 65 de 23 de julio de 2015, p. 3

actos o contratos producen plenos efectos legales mientras la nulidad no sea judicialmente declarada, es decir gozan de una presunción de validez.

#### **3.3.4.2. Principio de la buena fe**

El principio de la buena fe, es un principio general de derecho y se encuentra en el trasfondo de las instituciones de nuestro ordenamiento jurídico. Es un principio rector del Código Civil, encontrándose en varias normas a lo largo de él, siendo la más pertinente a este caso la del artículo 1546 que señala “Los contratos deben ejecutarse de buena fe, y por consiguiente obligan no sólo a lo que en ellos se expresa, sino a todas las cosas que emanan precisamente de la naturaleza de la obligación, o que por ley o la costumbre pertenecen a ella.” Este principio se traduce en actuar con lealtad al momento de contratar, al momento de cumplir la obligación libremente asumida y al momento de exigir el cumplimiento del contrato.

Dispone el inciso segundo del artículo 4º bis que “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.”

Como se puede ver en la norma antes transcrita, el legislador no provee un concepto de buena fe en materia tributaria, ya que solo se limita a establecer su reconocimiento por parte del Servicio de Impuestos Internos.

A raíz de lo anterior, se señala que la norma en comento lo que hace es reiterar la presunción de validez de los actos y contratos más que dar un concepto legal de buena fe tributaria.(Vergara, 2015)

“El Servicio debe reconocer la buena fe de los contribuyentes, lo que implica aceptar, en buenas cuentas, que los efectos jurídicos, que se derivan de los actos o negocios jurídicos celebrados, o de conjunto o serie de ellos, no solo son aquellos que el derecho privado consulta, sino que también precisamente aquellos que la ley impositiva establece a su respecto” (González, 2015).

El Servicio de Impuestos Internos señala que “En materia tributaria, la buena fe supone admitir y reconocer, tanto por el Servicio fiscalizador como por los propios contribuyentes, la totalidad de los efectos que surjan de los actos o negocios jurídicos que hubieren llevado a cabo, cualquiera sea la forma o denominación que las partes le hubieran dado...”<sup>27</sup>.

En la doctrina nacional, en relación el artículo 26 del Código Tributario, se define la buena fe como “la conciencia que tiene el contribuyente que su conducta tributaria se ajusta a Derecho, en la forma que éste ha sido interpretado por la Dirección”. (Streeter, 1967)

Para José Larraz la buena fe en materia tributaria consiste en no actuar en fraude a la ley, entendiendo que actuaba de esta última forma quien va en contra del espíritu de la ley por procedimientos indirectos y oblicuos.(Vergara, 2016)

No habrá buena fe, según lo dispuesto por el inciso tercero del artículo 4<sup>o</sup> bis, cuando los contribuyentes actúen con abuso o simulación.

---

<sup>27</sup> Circular n° 65 de 23 de julio de 2015, p 7.

### **3.3.4.3. Principio de especialidad**

Este principio, establecido en el inciso cuarto del artículo 4º bis, se refiere a que las normas que prescriben las conductas elusivas, artículos 4º ter y 4º quáter, serán aplicables cuando no exista una regla especial al respecto. En otras palabras, existiendo una norma especial que sancione la elusión deberá estarse a lo dispuesto por ella.

Esta norma constituye una reiteración de un principio general de nuestro derecho, por el cual las leyes especiales prevalecen por sobre las generales y que se encuentra consagrado en los artículos 4 y 13 del Código Civil.

Para Felipe Yañez (2014) “.., es loable que el legislador haya querido dejar constancia de este orden de precedencia, a fin de guiar al intérprete en la correcta interpretación de estas normas, cuestión que –como hemos visto- se echa de menos en el resto del articulado.”

“Este artículo tendría, sin embargo, por objeto dejar claro que no se puede utilizar esta regulación para alterar las reglas generales sobre precios de transferencia, exceso de endeudamiento, tasación y las demás que establecen correcciones específicas respecto de las conductas y fines buscados por el legislador, como por ejemplo las causales de pérdida de beneficios de leyes de fomento.” (Vergara, 2015)



#### **3.3.4.4. Principio del onus probandi o carga de la prueba**

El inciso final establece que la carga de la prueba corresponde al Servicio de Impuestos Internos, el cual para probar la existencia de abuso o simulación deberá seguir los procedimientos establecidos en los artículos 4º quinquies y 160 bis del Código Tributario.

La circular 65 del 23 de julio de 2015 señala que “se debe tener presente que se requieren pruebas reales del hecho y no meros indicios”<sup>28</sup>.

#### **3.3.5. Concepto de elusión**

La elusión, a partir de lo dispuesto por la Ley 20.780, se puede definir como ***“aquella conducta que busca dejar sin aplicación la ley tributaria a través del abuso de las formas jurídicas o la simulación”***<sup>29</sup> (la negrita con cursiva es nuestra).

Del concepto antes señalado se desprende que la norma general antielusiva chilena tiene dos presupuestos específicos para su aplicación: El abuso de las formas jurídicas y la simulación, lo cual “posiciona al ordenamiento tributario chileno dentro de aquéllos que adhieren a un concepto amplio de elusión”.(Yáñez,2014)

A continuación y de forma somera analizaremos cada una de estas figuras.

---

<sup>28</sup> Circular nº 65 de 23 de julio de 2015, p 4

<sup>29</sup> Circular nº 65 de 23 de julio de 2015 página 2

### **3.3.6. Abuso de las formas jurídicas, artículo 4º ter**

De acuerdo a lo dispuesto por el inciso primero del artículo 4º ter: “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.”

Luego, en el inciso segundo del artículo en comento el legislador prescribe que es legítima la elección entre alternativas tributarias previstas en la ley, con lo cual el solo hecho que se configure una de las hipótesis establecidas en el inciso primero no constituye abuso si los efectos que se producen fueron establecidos en la ley tributaria<sup>30</sup>.

Finalmente, el inciso tercero señala que en caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imposables establecidos en la ley.

---

<sup>30</sup> Artículo 4º ter inciso segundo: “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”.

### **3.3.6.1. Críticas**

Como se puede apreciar el artículo 4º ter del Código Tributario no da un concepto de abuso de las formas jurídicas, tampoco describe los actos que configuran dicho abuso, sino que se limita a determinar cuáles son los efectos de dichos actos. Como consecuencia de lo anterior se hace difícil poder diferenciar entre la economía de opción que “consiste en la facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, o incluso de renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con el fin de obtener un ahorro tributario” (Ugalde y García, 2008) y la elusión.

En este sentido Yáñez (2014) señala que el legislador no cumplió con los requisitos mínimos de coherencia y contenido que debe tener una norma de este tipo. Critica por un lado, el hecho de que el legislador no dé un concepto de lo que debe entenderse por abuso de las formas jurídicas, lo que en la práctica implica dejar un amplio campo al desarrollo jurisprudencial, y por otro señala que el legislador sólo se ha limitado a describir de forma incoherente o vaga los efectos que debe tener un acto abusivo.

Por su parte Vergara (2016), señala que la norma legal tipifica como abuso básicamente cualquier acto o actos que tengan una consecuencia tributaria distinta a la anticipación del devengo del impuesto o aumento de su monto. Tipificación demasiado amplia, debido a que contempla como abuso la no realización del hecho gravado, lo cual permitiría la analogía.

Otra de las críticas que se le hacen a la tipificación de abuso de la norma, tiene que ver con la innovación que hizo nuestro legislador respecto a la norma española, al introducir como hipótesis de abuso la postergación o diferimiento de la obligación tributaria. “Afirmar que un acto destinado a postergar o diferir el nacimiento de una obligación tributaria pueda suponer un abuso del ordenamiento tributario es claramente el resultado de una interpretación extremadamente restrictiva de la autonomía privada.” (Yáñez, 2014).

En doctrina se puede definir el abuso de las formas jurídicas como *“el aprovechamiento abusivo del ordenamiento por parte del particular para conseguir sus objetivos económicos a través de formas o instituciones jurídicas que, objetivamente consideradas, no están al servicio de estos fines”* (la cursiva es nuestra). (García, 2004).

El inciso segundo de esta norma reconoce la legítima la elección entre alternativas tributarias previstas en la ley, con lo cual el contribuyente puede optar entre las distintas alternativas que la ley tributaria le ofrece (economía de opción).

De la interpretación de esta norma, se puede desprender que en este inciso que el legislador requiere una legítima razón de negocios, entendiendo por tal, de acuerdo a lo señalado en el caso Coca-Cola Embonor S.A, un propósito comercial o económico diferente que el solo objetivo de evitar un impuesto.

### **3.3.7. Simulación, artículo 4º quáter**

Conforme a lo estipulado por el artículo 4º quáter la simulación en materia tributaria existe “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.”

Al igual como ocurre con el artículo 4º ter, el legislador falla en proveer un concepto de simulación en materia tributaria.

La doctrina civil define la simulación como *“la declaración de un contenido de voluntad no real, emitido conscientemente y de acuerdo entre las partes o entre el declarante y la persona a la cual va dirigida la declaración, para producir con fines de engaño la apariencia de un acto jurídico que no existe o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo”* (la cursiva es nuestra) (Alessandri et al., 1998) Conforme a la definición precedente se distinguen dos clases de simulación: la absoluta y relativa.

La simulación “es absoluta cuando en realidad ningún acto jurídico quiere celebrarse, y sólo aparentemente se realiza uno” (Alessandri et al., 1998); en otras palabras se celebra un acto jurídico que es enteramente ficticio y que no encubre ningún acto real. A este respecto cabe mencionar que este tipo de simulación no está cubierta por la norma del artículo 4º ter, y los efectos tributarios que producirá serán los que correspondan al acto celebrado entre las partes. Lo anterior ha quedado establecido por el Servicio de Impuestos internos en la Circular nº 65 de 23 de julio de 2015.

En la simulación relativa en cambio las partes sí han querido celebrar el acto, pero el acto celebrado es distinto al que celebraron en la realidad, en otras palabras, en la simulación relativa existen dos actos, uno simulado que es el que

las partes celebran, y uno disimulado que es el que las partes encubren. Este es el tipo de simulación al que se refiere el legislador.

De acuerdo a Rafael Martínez Cohens (2007) en materia tributaria “sería contrato simulado aquél en que dos o más personas se concertan para engañar y perjudicar al fisco”.

El Servicio de Impuestos Internos señala que la simulación será relativa “cuando se oculte, a través del acto fingido, la configuración de un hecho gravado, los elementos constitutivos, verdadero monto o data de nacimiento de la obligación tributaria, produciendo el efecto de eludir el pago, disminuir la base imponible o de obtener algún otro tipo de beneficio tributario”<sup>31</sup>.

Los efectos tributarios que producirá la simulación relativa, previamente decretada por un tribunal tributario y aduanero, “dependerán de los hechos gravados que en realidad se configuren, más allá de los actos que los encubren”<sup>32</sup>.

#### **3.3.7.1. Críticas**

De la lectura de esta norma se puede apreciar, como se manifestó en el apartado anterior, que el legislador no define lo que es la simulación tributaria, sino que al igual que en el caso del artículo 4<sup>o</sup> ter se limitó a determinar los efectos que ella produce.

Una de las principales críticas que se hace en torno a la inclusión de la simulación como conducta constitutiva de elusión, es que el legislador asimiló en

---

<sup>31</sup> Circular nº 65 de 23 de julio de 2015, servicio de Impuestos Internos, página 15.

<sup>32</sup> Ibid.

sus efectos a dos instituciones jurídicas distintas en su naturaleza, como lo son el abuso de las formas jurídicas y la simulación.

En este sentido Yáñez (2014) señala que la simulación al ser una completa farsa, que ha sido ejecutada por el contribuyente con el ánimo deliberado de evitar el cumplimiento de una obligación tributaria, debe recibir el mayor reproche jurídico posible: su calificación jurídica como conducta de mala fe o dolosa.

Otra de las críticas que se hace a esta norma tiene relación con la utilidad que ésta tiene. Esto en relación a que la simulación se encuentra regulada por nuestro Código Tributario en el artículo 97 n° 4 en sus incisos primero y tercero. En torno a este punto se estima que el artículo 97 n° 4, en parte importante de su texto, ha sido tácitamente derogado por el artículo 4° quater, por aplicación del principio in dubio pro reo del artículo 18 del Código Penal, toda vez que ahora 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.

### **3.3.8. Consideraciones finales**

La redacción de la norma general antielusiva ha generado muchas críticas a nivel doctrinario.

En términos generales se critica la falta de prolijidad en la técnica legislativa y la poca coherencia que la norma guarda respecto a nuestro ordenamiento jurídico, lo que se debe al afán del legislador por sacar adelante la reforma

tributaria del año 2014, aprobándola lo más rápido posible. (Endress, 2014; Vergara, 2016; Yáñez, 2014).

Lo anterior queda manifestado, entre otros, en la opinión de Cristián Garate (2015), quien señala que "...el resultado actual es una norma de mala factura legislativa, que además entra en contradicción con la interpretación administrativa, todo lo cual amplifica las disonancias legales para los asesores, fiscalizadores, contribuyentes y dificulta la tarea de los TTA."

De lo expuesto precedentemente, se puede apreciar que la norma antielusiva general es redundante, ya que reitera principios generales de nuestro derecho, lo que en la práctica podría traer problemas de interpretación, toda vez que "los intérpretes tienden a buscar un significado que haga útil la regla específica, es decir, tratan de establecer una interpretación en la cual ella deje de ser una mera repetición de otra norma general. (Vergara, 2015)

La poca coherencia de la norma se debe al hecho que el legislador importó una norma, que fue creada para solucionar problemas específicos que afectaban a dichos ordenamientos, sin tener en cuenta las particularidades de nuestro sistema jurídico. Incoherencia que se ve aumentada producto de las modificaciones que se introdujeron por el legislador. En este sentido se puede apreciar que la definición de abuso que establece la norma general chilena al diferir sustancialmente de las normas de las que proviene. Con lo cual de acuerdo a Vergara (2015) "la norma nacional pierde toda comunicación con las leyes extranjeras de las que procede, por lo que hace, en la práctica, imposible que la doctrina y jurisprudencia alemana y española sirva para ilustrar la aplicación de la regulación...".