



ELUSIÓN EN LA JURISPRUDENCIA JUDICIAL Y ADMINISTRATIVA ANTES DE 2014

PARTE I: JURISPRUDENCIA JUDICIAL

**AFE PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

Alumno: Víctor Pérez Villa

Profesor Guía: Antonio Faúndez Ugalde

Santiago, marzo 2020

TABLA DE CONTENIDOS.

RESUMEN EJECUTIVO.....	1
1. INTRODUCCIÓN	2
2. TRIBUTO, NORMA TRIBUTARIA, HECHO GRAVADO Y OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	8
2.1. Tributo.....	8
2.2. Hecho Gravado.....	9
2.3. Obligación Tributaria.....	10
3. COMPORTAMIENTOS DEL CONTRIBUYENTE, PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y AUTONOMÍA DE LA VOLUNTAD	12
3.1. Comportamiento del contribuyente.....	12
3.2. Principio de legalidad	15
3.3. Principio de autonomía de la voluntad.....	16
4. ELUSIÓN, ECONOMÍA DE OPCIÓN Y SISTEMAS DE NORMAS ANTIELUSIVAS.....	18
4.1. Elusión.....	18
4.2. Economía de opción.....	19
4.3. Sistemas de normas antielusivas.....	19
5. ELUSIÓN EN CHILE ANTES DE 2014	21
5.1. Aspectos Generales.....	21
5.2. Fraude a la ley.....	23
5.3. Abuso de derecho	24
5.4. Simulación.....	25
5.5. Interpretación.....	26
5.6. Calificación	27
5.7. Integración.....	28
5.8. Consideraciones finales... ..	33
6. ELUSIÓN EN CHILE DESPUÉS DE 2014	34
6.1. Aspectos Generales.....	34
6.2. Concepto de elusión y sus elementos... ..	35
6.3. Pluralidad de actos... ..	37
6.4. Falta de relevancia	38
6.5. Falta de razonabilidad	40
6.6. Casos ilustrativos.....	44
7. CONCEPTOS JURÍDICOS INDETERMINADOS, ELUSIÓN Y JUICIOS DE VALOR.....	46
8. ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA.....	51
8.1. Consideraciones preliminares.....	51
8.2. Exposición de casos... ..	52
8.2.1. Coca Cola Embonor	52
8.2.2. Gajardo Muñoz	54
8.2.3. Supermercado Cañete.....	55
8.2.4. Flota Hualpén.....	56
8.2.5. Inbet.....	57

8.3. Tópicos de análisis jurisprudencial.....	58
8.3.1. Medidas utilizadas por los Tribunales de Justicia para dar solución al fenómeno elusivo.....	58
8.3.2. Análisis de la aplicación de medida de interpretación.....	59
8.3.3. Análisis de la aplicación de medida de calificación... ..	61
8.3.4. Análisis de la aplicación de medida de integración... ..	62
8.3.5. Análisis de aplicación de medida que recurre a fraude a la ley.....	64
8.4. Concepto de elusión.....	65
8.5. Juicios de valor.....	67
9. CONCLUSIONES.....	71
BIBLIOGRAFÍA.....	74

RESUMEN EJECUTIVO.

Este trabajo está orientado a identificar los juicios de valor contenidos en sentencias de nuestros Tribunales Superiores de Justicia, relativos a elusión bajo la normativa anterior a la reforma tributaria del año 2014, esto es, en ausencia de una cláusula general antielusiva. Previamente, será necesario analizar los métodos o medidas antielusivas –que el Derecho común pueda proporcionar–, para poder establecer cuáles de ellas han utilizado nuestros tribunales.

A través del cumplimiento de los objetivos del presente trabajo, se espera obtener orientaciones en el tratamiento de la elusión bajo la nueva normativa, en especial, en la aplicación de la cláusula general antielusiva contenida en el artículo 4º ter del Código Tributario. Para ello, se ha considerado con particular importancia los conceptos jurídicos indeterminados, a los que recurren las definiciones de elusión contenidas en las cláusulas generales antielusivas.

1. INTRODUCCIÓN.

La elusión a partir de la reforma tributaria del año 2014 está regulada en la Ley N° 20.780, particularmente en los artículos 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 26 bis, 100 bis y 160 bis, todos del Código Tributario. Dicha normativa establece una cláusula general antielusiva, que está contenida en el artículo 4° ter del referido cuerpo legal.

En el artículo 4° ter se contempla un concepto de elusión por abuso de forma, que como todos los conceptos de tal naturaleza recurren a conceptos jurídicos indeterminados para su formulación. Desde otro enfoque, la doctrina señala que estamos en presencia de un “sistema abierto”, en la que “las figuras de los ilícitos son, abstractamente, infinitas” (Taveira Torres, 2008, p. 164). Así encontramos los conceptos de “efectos jurídicos o económicos relevantes” y “conductas y alternativas razonables”, cuyo contenido debe ser establecido por los Tribunales de Justicia en los casos concretos que se sometan a su conocimiento.

En efecto, la jurisprudencia es la llamada a resolver finalmente el problema de la elusión a través de juicios de valor o valoraciones. Robert Alexy, citando a Karl Larenz, sostiene que la aplicación de las normas jurídicas no se reduce a la simple subsunción lógica de un enunciado empírico a una premisa mayor. Por ejemplo: (1) los actos que no produzcan efectos jurídicos o económicos relevantes son elusivos, (2) los actos A1, A2 y A3 no producen efectos jurídicos o económicos relevantes, (3) entonces los actos A1, A2 y A3 son elusivos. Que las

decisiones jurídicas en muchos casos no se resuelvan en forma lógica se debe, según Alexy, al menos a cuatro razones, entre ellas: la existencia de vacíos legales y la “vaguedad del lenguaje jurídico” (Alexy, 1989, p. 23). Esta vaguedad se puede dar por defecto en el lenguaje utilizado por el legislador, o debido a que el legislador ha querido una norma amplia, capaz de abarcar una gran cantidad de materias, lo que lleva necesariamente a un lenguaje impreciso. En el marco de esta última hipótesis tendrá una importancia capital el estudio de los conceptos jurídicos indeterminados.

De esta manera, en el ejemplo indicado en el párrafo anterior, debemos ver qué se entiende por efecto jurídico, por efecto económico y por relevante. Algunos de tales conceptos pueden estar meridianamente claros, pero otros no. Por lo pronto según la Real Academia de la Lengua Española relevante es aquello que sobresale por su importancia y significado, ¿será suficiente?

De este modo, el decisor tendrá que adoptar una alternativa de solución de los casos que sean sometidos a su conocimiento, que implica necesariamente una valoración de parte de él, siendo la única vía que le queda a la Jurisprudencia para operar. “Una Jurisprudencia sin decisiones ni valoraciones (no sería) ni práctica ni real” (Alexy, 1989, p. 28).

A la fecha, la Corte Suprema no ha dictado fallos sobre elusión según el artículo 4º ter del Código Tributario, y se requerirá algún tiempo más para contar con un conjunto de ellos que nos permitan tomar conocimiento de los juicios de valor, que a su vez oriente el cumplimiento de la normativa tributaria de una forma más precisa y segura. Así, dadas las cosas, es justificado preguntar: ¿mientras tanto qué?

Con anterioridad a la reforma tributaria de 2014 no existía un concepto legal de elusión, ni menos una cláusula general antielusiva, por lo que, bajo el paradigma inaugurado por el caso Inmobiliaria Bahía (2003), la elusión fue considerada lícita por los Tribunales Superiores de Justicia. De modo tal, que la reforma se planteó como estrictamente necesaria para enfrentar el fenómeno elusivo. Sin embargo, a partir del caso Coca Cola Embonor con SII (2012) nuestra jurisprudencia comenzó a dar un tratamiento diverso a la elusión. En efecto, a dicho caso le siguieron los casos Gajardo Muñoz con SII (2014), Supermercado Cañete con SII (2014), Flota Hualpén con SII (2015) e Inbet con SII (2018). Todos ellos resueltos bajo la legislación anterior a la reforma tributaria de 2014.

Algunos de estos casos han sido objeto de análisis por nuestra literatura científica, y que ha concluido que ellos no se han resuelto por existencia de elusión, sino que por falta de algún requisito que le hubiera permitido al contribuyente acceder a algún ahorro tributario. El estudio de estos fallos -en el interregno- puede producir luz sobre qué situaciones pueden ser consideradas elusivas. Prevenimos, desde ya, que la noción de elusión que se establezca no necesariamente guardará relación con el actual concepto legal de elusión. De este modo, el análisis propuesto en sí contribuiría a actualizar el estado de la discusión con el análisis de nuevos casos y con otro enfoque crítico.

Distinta es la situación de la Administración Tributaria, aunque no especialmente por las razones contempladas en los artículos 6º, A, 1º y 2º, 6º, B, 1º, y 26 bis del Código Tributario, sino por la generación de un catálogo de esquemas tributarios, dentro del marco de los Planes de Gestión de Cumplimiento Tributario, mediante el cual la Administración Tributaria da “a conocer a los

contribuyentes planificaciones respecto de las cuales ha tomado conocimiento, siendo posible su revisión en uso de sus facultades legales”¹. Por otra parte, la misma Administración aclara que la publicación se refiere a esquemas que son susceptibles de ser fiscalizados con mayor probabilidad, aunque no todos los casos son potencialmente elusivos. Desde luego, lo que el S.I.I. señale sobre la materia debe ser visto de manera especialmente crítica, pues por su rol recaudador, ante posibles interpretaciones, todas con cierto sustento racional, no será extraño que se incline por aquellas que establezcan un contenido mayor para el concepto de elusión, en desmedro de posiciones más favorables al interés de los contribuyentes. No obstante lo anterior, es claro que las controversias jurídicas contribuyente/Administración Tributaria se darán en los ámbitos definidos en el catálogo, por lo que su análisis tiene un evidente interés práctico.

De tal suerte, que en este interregno se genera una incertidumbre jurídica que proviene de distintas fuentes: una norma jurídica que requiere de valoraciones del aplicador, un aplicador (el judicial) que aún no se ha pronunciado al respecto, y uno que si lo ha comenzado a realizar (el administrativo), pero que tiene las limitantes propias de su actividad, al existir un grado de interés que la interpretación de la norma tenga el más amplio ámbito de aplicación.

Nuestro análisis recurrirá principalmente al método dogmático, sin perjuicio de considerar los métodos deductivo e inductivo. Específicamente, consistirá en: (I) precisar conceptos cardinales del Derecho tributario que tengan implicancia directa en el análisis de la elusión: norma jurídica tributaria, principio de legalidad tributaria, principio de equidad tributaria, principio de autonomía de la voluntad,

¹ Catálogo de Esquemas Tributarios (Presentación), Servicio de Impuestos Internos.

tributo, obligación tributaria, entre otros. Igualmente, se realizará el estudio de conceptos que contribuyan a delimitar el concepto de elusión por abuso de forma y a justificar su existencia legal; (II) la exposición del concepto de elusión y de economía de opción; (III) la exposición de los sistemas de normas antielusivas, en especial aquellas que intenten resolver el fenómeno elusivo en ausencia de una cláusula general antielusiva; (III) la explicación de los conceptos jurídicos indeterminados y de los juicios de valor; (IV) la exposición de los hechos y controversia de la jurisprudencia seleccionada; y (V) análisis de jurisprudencia.

La metodología jurídica para abordar la tesis no puede ser otra que el método de interpretación legal y el de integración, a través de las cuales se puedan obtener valoraciones fundadas racionalmente. En nuestro ordenamiento jurídico tales metodologías están determinadas por los artículos 19 a 22 del Código Civil, en el artículo 170 N° 5 del Código de Procedimiento Civil y por el artículo 2° del Código Tributario, que constituyen un imperativo para los Tribunales de Justicia. En todo caso, debemos tener presente la situación que plantea Robert Alexy sobre las decisiones que no puedan “ser fundamentada concluyentemente con ayuda de las reglas de la metodología jurídica...” (Alexy, 1989, p. 27).

¿Dónde termina la elusión y dónde comienza la economía de opción? es la pregunta del operador tributario, desde luego debe existir un límite entre uno y otro, un límite que se presenta difuso y que debe ser precisado en todo lo que sea posible para reducir la incertidumbre jurídica. La reducida extensión de la cláusula general antielusiva debe ser aplicada a una multitud de casos de variada complejidad, en algunos su determinación será evidente, pero en otros no. Como sabemos, en la realidad las cosas no se presentan en blanco y negro, se

manifiestan en distintas graduaciones de gris. ¿Dónde un complejo de conductas constituye un comportamiento razonable y dónde deja de tener esa calidad, transformándose en un comportamiento abusivo? Contribuir a contestar estas apremiantes preguntas es el objetivo de esta tesis.

En suma, este trabajo tendrá por objetivo: (I) identificar las medidas antielusivas adoptadas por el aplicador de la norma, bajo la normativa vigente con anterioridad a la reforma tributaria de 2014 (en ausencia de una cláusula general antielusiva), e (II) identificar las valoraciones o juicios de valor que ha realizado la jurisprudencia judicial a partir de la aplicación de dichas medidas.

2. TRIBUTO, NORMA TRIBUTARIA, HECHO GRAVADO Y OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

2.1. Tributo.

El Estado en virtud de su poder de imperio exige prestaciones en dinero con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Dichas prestaciones son denominadas tributos, y respecto de ellos se han elaborado variadas definiciones por diversos autores y por distintos Modelos de Código Tributario², siendo pacífico que en su conceptualización deben existir tres elementos: (1) prestación en dinero, (2) exigidos por el Estado en virtud de una determinada potestad, y (3) que son establecidos para el cumplimiento de los fines propios del Estado (Fonrouge, 1970; Massone, 2013).

Sabemos que el Estado de Derecho, propio de una sociedad moderna, se ha desarrollado en tanto limitación del actuar del soberano, devenido en autoridad que se justifica, genera y actúa en función de instrumentos jurídicos fundamentales (Fermandois, 2010). Es así que el Derecho constitucional y el Derecho tributario, como manifestaciones evidentes del Estado de Derecho, delimitan el concepto genérico de tributo y las especies que caben dentro de él, impuestos, tasas, contribuciones, al tiempo que establecen los mecanismos a través de los cuales es posible su generación.

Sin duda el Estado tiene un poder o potestad de establecer tributos – Potestad Tributaria–, sin embargo, dicha potestad está modelada o limitada por el concepto mismo de tributo, por la necesidad que esté contenida en una norma

² Ley General Tributaria Española y Código Tributario para América Latina.

jurídica, y no en cualquier norma jurídica, sino que en una norma jurídica legal (Hensel, 2005), y que al crearse la norma jurídica legal que establece un tributo, se debe cumplir con un procedimiento y limitaciones que prescribe la Constitución (Fernandois, 2010).

2.2. Hecho Gravado.

En la norma jurídica que establece un tributo se pueden identificar (1) un sujeto activo, el Estado que impone un deber, (2) un sujeto pasivo, el contribuyente destinado a cumplirlo, (3) un supuesto de hecho establecido como hipótesis que genere el deber del contribuyente para con el Estado, el hecho gravado o hecho imponible, y (4) el deber de realizar una prestación pecuniaria, el tributo, que ha su vez, para su determinación, requiere de (5) la descripción de la forma en que debe ser cuantificado, base imponible, y (6) de la indicación de la porción, fracción o cuota de dicha base imponible, denominada tasa, que determinará finalmente la prestación pecuniaria exigida por el Estado (Pérez de Ayala, Pérez de Ayala Berrecil, 2011).

Dentro de la estructura de la norma jurídica que crea un tributo, el elemento más relevante, sin duda, es el hecho gravado o hecho imponible, toda vez que de su verificación se establecerá como consecuencia el nacimiento de una obligación o relación tributaria (Massone, 2013). El hecho gravado puede estar descrito en la norma jurídica como fenómeno de contenido económico, como un acto jurídico, según el estado, situación, cualidad o actividad de la persona, o la titularidad de derechos (Pérez de Ayala, Pérez de Ayala Berrecil, 2011). Así, en el hecho

gravado de la Ley de Impuesto a la Renta, nuestro legislador recurre a la categoría de fenómeno económico al considerar el incremento de patrimonio en la definición básica, y a actos jurídicos en la delimitación del mismo concepto, al considerar ingresos no rentas a –enumeramos a modo ejemplar– la enajenación de bienes raíces, la enajenación del derecho de propiedad intelectual o la adjudicación de bienes en partición de herencias bajo determinadas circunstancias. A su vez, la Ley sobre Impuesto al Valor Agregado basa su hecho gravado en un concepto propio de contrato de compraventa y de prestación de servicios, por su parte la Ley de Impuestos a Timbres y Estampillas se refiere a determinados actos jurídicos, contratos y otras convenciones. La Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones grava por una parte el acto jurídico de donación, y por la otra la titularidad (el hecho de haberla adquirido) sobre asignaciones por causa de muerte. La Ley de Rentas Municipales en su artículo 23 grava con una contribución de patente municipal determinadas actividades lucrativas desarrollada por una persona. La Ley sobre Impuesto Territorial establece el hecho gravado en función de la titularidad sobre bienes raíces.

2.3. Obligación Tributaria.

Generado que sea el hecho gravado le sigue, como consecuencia, la obligación o deber tributario que recae sobre el contribuyente y que se establece en beneficio del Estado. Este deber consiste en una prestación pecuniaria que se determina por medio de la base imponible y la tasa. Así, la base imponible es la magnitud pecuniaria del hecho gravado, que específicamente corresponde al

aspecto que la ley ha determinado para atribuirle un valor en dinero. Sobre la magnitud referida se aplica, finalmente, una fracción o cuota denominada tasa (Pérez de Ayala, Pérez de Ayala Berrecil, 2011).

3. COMPORTAMIENTOS DEL CONTRIBUYENTE, PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y AUTONOMÍA DE LA VOLUNTAD.

3.1. Comportamientos del contribuyente.

La norma jurídica tributaria no se diferencia, en cuanto a su estructura, de las demás normas jurídicas. Así podremos apreciar en toda norma legal que establezca un tributo el siguiente enunciado: si C realiza un comportamiento X (situación de hecho asumida como hipótesis) producirá un efecto o consecuencia Y (Palao Taboada, 2009; Massone, 2013). De esta forma el Estado puede establecer un tributo en el cual defina un comportamiento que tendrá como consecuencia el nacimiento de una obligación tributaria o, si se prefiere, una relación jurídico-tributaria para el destinatario o contribuyente. Frente a la norma tributaria el contribuyente nada puede hacer, la norma tributaria está fuera del ámbito de su influencia. No obstante, el contribuyente es libre para determinar su comportamiento, y mientras él no realice el comportamiento descrito en la norma tributaria, la consecuencia, en forma de obligación tributaria no nace.

En las sociedades, en particular, en las sociedades modernas la inacción de las personas dista mucho de ser una alternativa, las necesidades propias de la condición humana y la interdependencia mueve a las personas a perseguir determinados objetivos, a través de un comportamiento que tiene un componente que el legislador ha seleccionado para integrar la norma tributaria. Inevitablemente las personas intercambian bienes y servicios, generan rentas, se organizan de diversas maneras para tal intercambio y obtención de utilidades y, al

final de sus vidas, fallecen dejando herederos, y con ello de paso van generando obligaciones tributarias que deben cumplir al Estado. Así, algo común será que el contribuyente incurra en el hecho asumido como hipótesis, produciéndose la consecuente obligación tributaria, y el contribuyente se limite a cumplirla.

Aún así, los posibles comportamientos del contribuyente no están agotados. El contribuyente puede incurrir en un hecho gravado y generar una obligación tributaria, pero no cumplirla. Pero las normas tributarias contemplan sanciones para tal incumplimiento, lo que propicia otro orden de conductas. En efecto, el contribuyente a fin de evitar las sanciones del incumplimiento, puede ocultar la verificación del hecho gravado, a través de actos que aparenten otras formas que no lo configuren y, consecuentemente, oculten el nacimiento de la obligación tributaria. Esta línea de comportamientos son constitutivos de evasión, la que como hemos visto puede asumir dos modalidades: el incumplimiento abierto o manifiesto, que son constitutivos de faltas administrativas, o a través de actos de defraudatorios o simulación sancionados como delitos (Van Weezel, 2007).

Las sanciones antes referidas han dado paso a comportamientos mucho más elaborados, en el cual el contribuyente por medio de un complejo de actuaciones evita incurrir en el hecho gravado, sin dejar de lograr los objetivos que se ha propuesto. Estas actuaciones reciben la denominación de elusión, que se caracteriza por la realización de actuaciones artificiosas que no producen mayor efecto que los de orden tributario. Por último, entre el simple actuar generativo de obligaciones tributarias y la elusión, existe un comportamiento no sólo posible, sino que deseable, que el contribuyente pueda discernir entre las diversas

alternativas que las normas tributarias le otorgan, eligiendo aquella que le resulte menos onerosa (Pont Clemente, 2006).

En suma, los posibles comportamientos del contribuyente frente a la norma tributaria son los siguientes: La inacción, el simple cumplimiento, la evasión en sus dos modalidades, la elusión y la economía de opción (Taveira Torres, 2008; Pérez de Ayala, Pérez de Ayala Berrecil, 2011).

Nos centraremos en la elusión y la economía de opción, adquiriendo este último concepto relevancia en los sistemas jurídicos en que la elusión es un ilícito tributario. En una primera aproximación a la noción de elusión, podemos señalar que eludir, del latín eludiré, significa evitar o esquivar con destreza; escapar con habilidad o astucia, al poder o influencia de otro. Elusivo es aquel que tiende a escabullirse, que se muestra esquivo (Taveira Torres, 2008). Respecto de una norma tributaria –como ya lo hemos expuesto– el contribuyente puede evitar configurar el hecho gravado y, consecuentemente, no generar una obligación tributaria, mediante la utilización de actos en forma astuta, completamente lícitos, aunque las consecuencias liberadoras de la imposición no hayan estado en la intención del legislador o, al menos, no prevista por él (Pont Clemente, 2006). Dependiendo del sistema o de la doctrina la elusión es lícita o ilícita, incluso en los sistemas tributarios que no reprochan la elusión existe la discusión de si éticamente es aceptable.

Este fenómeno se manifiesta en sistemas jurídicos que tienen como pilares los principios de legalidad tributaria y de autonomía de la voluntad. Frente a una norma legal tributaria el contribuyente puede actuar de forma rápida y eficaz, recorriendo el campo de libertad que el sistema jurídico le ha concedido. En

contraposición, el Estado no tiene la capacidad de ajustar la normativa jurídica con la misma rapidez y eficacia, pues de todos es conocido que la creación de una ley requiere de un proceso largo y de ciertos consensos, que no siempre son susceptibles de lograr. Este ámbito se ve incrementado por: la dinámica de los negocios, las condiciones socio-políticas de la generación de las normas, las complejas realidades normativas creadas por la ley –al tratar de promover distintos objetivos– y por el uso de conceptos del derecho privado en la determinación del hecho gravado, susceptibles de ser modelados por el contribuyente (Pont Clemente, 2006; García Novoa, 2004; Yañez Henríquez, 2014).

3.2. Principio de legalidad.

Que la norma jurídica que establece un tributo debe ser una ley, constituye un principio cardinal del Derecho tributario moderno desde sus primeros estudios dogmático (Hensel, 2005), idea que se puede rastrear sin solución de continuidad desde la Carta Magna (Ribera Neumann, 2000). En nuestro ordenamiento jurídico el principio de legalidad tributaria o principio de reserva legal de los tributos ha sido elevado a rango constitucional. En efecto, el artículo 63 de la Constitución Política señala: “Sólo son materias de ley: ... 2) Las que la Constitución exija que sean reguladas por una ley; ...14) Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República. Lo anterior, en concordancia con el artículo 65 del mismo cuerpo normativo que expresa: “Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva

para: 1º Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza o progresión.” (Fermandois, 2010).

Este principio resguarda que la definición del tributo y de sus elementos esenciales deben estar necesariamente contenidos en una ley, y no en una norma reglamentaria o algún otro tipo de normas administrativas como circulares u oficios. Si bien en nuestro ordenamiento –ni en la Constitución, ni en una norma de rango legal– no se señala expresamente que el hecho gravado, la base imponible o la tasa deban estar descritos en una ley, como lo establece la legislación española (Pérez de Ayala, Pérez de Ayala Berrecil, 2011), podemos señalar que dicha exigencia es parte del principio de legalidad tributaria. En efecto, la jurisprudencia constitucional de nuestro país ha reconocido la importancia de este principio en varias sentencias (Fermandois, 2010). En consecuencia, aquellas hipótesis que no estén contempladas por ley en la definición del tributo o sus elementos que lo configuran no pueden dar origen a una obligación tributaria.

3.3. Principio de autonomía de la voluntad.

Por otra parte, la autonomía de la voluntad o libertad contractual tiene su origen en los principios filosóficos de la Ilustración, que establece que el hombre es libre en su actuar, lo que en el ámbito jurídico implica que “las personas tienen plena libertad para realizar actos jurídicos que estimen adecuados para la satisfacción de sus intereses, pudiendo, asimismo, determinar el contenido y los efectos de dichos actos.” (Vial del Río, 1991, p. 20). Este principio está consagrado en diversos preceptos de nuestra legislación; tales como el artículo 12

del Código Civil, el artículo 22 de la ley de 7 de octubre de 1861 sobre efecto retroactivo de las leyes, el artículo 1560 del Código Civil, el artículo 1567 y, finalmente, en forma principal, el artículo 1545 del Código Civil según el cual el contrato válidamente celebrado es ley para los contratantes (Somarriva Undurraga, 2010).

Este principio del Derecho civil es recogido por el Derecho tributario cualquiera sea la posición que se tenga respecto de la autonomía del Derecho tributario. Por lo demás el artículo del Código Tributario es muy claro al señalar en su artículo 2º: “En lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales.”. Sin embargo, con el desarrollo del constitucionalismo, finalmente la Constitución al consagrar como derecho la libertad económica, otorga protección constitucional a la autonomía de la voluntad (Fermandois, 2001).

Como vemos, dichos principios no son renunciables, toda vez que están en la base de nuestro ordenamiento, de modo tal que en su inevitable interacción se crea un ámbito propicio para el comportamiento elusivo. Así, la elusión es un fenómeno reconocido, frente al cual los ordenamientos jurídicos pueden adoptar distintas posiciones sobre su juridicidad y, en su caso, distintas maneras de enfrentarlos.

4. ELUSION, ECONOMÍA DE OPCIÓN Y SISTEMAS DE NORMAS ANTIELUSIVAS.

4.1. Elusión.

La delimitación del concepto de elusión es esencial en los sistemas en que ha sido constituida como un ilícito tributario. Así dadas las cosas, los ordenamientos que la acogen generan su propia definición, la que se configura de conformidad a los principios y normas propias de cada uno de ellos (Palao Taboada, 2009), lo que no obsta para que los ordenamientos tardíos se inspiren en los conceptos y sistemas de otros Estados. A pesar de las diferencias que puedan existir entre los distintos sistemas jurídicos, la mayoría de las conceptualizaciones de elusión comparten elementos centrales: una dimensión enfocada en los efectos y otra en los medios utilizados (Anguita Oyarzún, 2017)³. Tales elementos se encuentran, a modo ejemplar, en el concepto del profesor Taveira Torres “conducta de aquellos sujetos que mediante la creación de negocios jurídicos lícitos, buscan evitar (en todo o parte) la obligación tributaria, con violación indirecta de la ley, esquivando su campo material de incidencia” (Taveira Torres, 2008, p. 156). Del mismo modo, nuestra doctrina nacional contempla tales dimensiones al señalar que la elusión consiste en: “evitar por medios lícitos que determinado hecho imponible se realice, mediante el empleo de formas o figuras jurídicas aceptadas por el Derecho –aun cuando alguna de aquellas sea infrecuente o atípica– y que no se encuentran tipificadas expresamente como hecho imponible por la ley tributaria.” (Ugalde Prieto, García Escobar, 2009, p.72).

³ En la obra referida, el autor expone las distintas cláusulas antiabuso de los Estados Europeos y Latinoamericanos.

4.2. Economía de opción.

Las normas que sancionen la elusión, no pueden impedir el ejercicio de la autonomía de la voluntad manifestada en el Derecho tributario, por medio de actos lícitos, en virtud de los cuales, se obtiene un beneficio fiscal sin que se vulnere ni la letra ni el espíritu de la norma tributaria. Así, se genera un instituto que define uno de los límites de la elusión: la economía de opción, que conceptualmente fue introducida en España por Larraz en el año 1952, y se refiere a “aquellas conductas de los contribuyentes en las que se da concordancia entre lo formalizado y la realidad, no existe de ningún modo simulación, no se contraría ni la letra ni el espíritu de la Ley y se procura un ahorro tributario” (Pont Clemente, 2006, p.14) La economía de opción no es más que el reconocimiento de un ámbito de posibilidades de actuar para el contribuyente en el que no se incurre en los supuestos de la elusión, de modo tal que existirán comportamientos que constituyen ejercicio de un derecho y otros que constituirán abuso de un derecho, y donde termina uno comienza el otro. Así se ha llegado a sostener una insatisfactoria doble remisión: la elusión no es economía de opción y la economía de opción no es elusión (Pont Clemente, 2006). Como se ve no es tarea fácil la determinación de aquel límite entre la elusión y la economía de opción.

4.3. Sistemas de normas antielusivas.

En este orden de cosas, los sistemas tributarios, según la forma en que enfrenten este problema, pueden ser clasificados como sistemas: a) sin cláusulas

antielusivas, ni generales, ni particulares, en las cuales el legislador no hace distinción alguna, por lo que tanto las hipótesis de elusión como las de economía de opción serían igualmente lícitas; b) sólo con cláusula general antielusiva, en la que se hace la distinción con un sistema abierto, mediante el uso de conceptos jurídicos indeterminados, que permiten la inclusión de una amplia gama de posibles ilícitos; c) sólo con cláusulas antielusivas particulares, en la que se definen de forma específica un determinado tipo de elusión, de modo tal que cada nueva hipótesis de comportamiento elusivo requiere de una tipificación propia, así una gama relevante de comportamientos elusivos serán lícitos; o d) sistemas con ambos tipos de cláusulas antielusivas. A lo anterior se debe agregar las construcciones jurisprudenciales adoptadas en los sistemas del Common Law (Taveira Torres, 2008; García Novoa, 2004).

Si un sistema no cuenta con cláusulas antielusivas, especialmente de carácter general, el aplicador de la norma tiene dos opciones: a) considerar la elusión como lícita o b) enfrentar el fenómeno elusivo recurriendo al Derecho común, por medio del uso de las medidas antielusivas en sede de aplicación del tributo: (I) interpretación de la norma tributaria, (II) calificación y (III) analogía (García Novoa, 2004).

5. ELUSIÓN EN CHILE ANTES DE 2014.

5.1. Aspectos Generales.

Previo a la publicación de la ley N° 20.780, de fecha 29 de septiembre de 2014, no existía una cláusula general antielusiva⁴ contemplada en la legislación nacional, por lo que sólo se contaba con cláusulas antielusivas especiales o particulares. De esta manera, nuestra jurisprudencia sostuvo la licitud de la elusión, considerando que ella consistía “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...”⁵ (Ugalde Prieto, García Escobar, 2009, p. 129). Dicha doctrina contenida en sentencia definitiva de Corte Suprema en caso denominado “Inmobiliaria Bahía S.A. con SII”, se pronuncia sobre el servicio prestado en forma conjunta por dos sociedades, de giro hotelero, constituidas por las mismas personas, mediante la explotación del complejo turístico “Los Jardines de Bahía Inglesa”, en la que una de las sociedades (Inmobiliaria Bahía S.A.) arrendaba inmuebles consistentes en cabañas, y la otra (Prestaciones Caldera Ltda.) arrendaba los bienes muebles contenidos en la respectiva cabaña. El cliente recibía la prestación como un todo indivisible. De este modo, Prestaciones Caldera Ltda. estaba sometida a las obligaciones correspondientes al Impuesto al Valor Agregado, mientras Inmobiliaria Bahía S.A. se encontraba exenta de ellas. El Servicio de Impuestos Internos sostuvo que ambas sociedades fueron constituidas en forma simultánea, siendo los accionistas

⁴ Según la denominación dada por el profesor Cesar García Novoa.

⁵ Sentencia Corte Suprema, considerando 18º, causa rol N° 4.038-2011, dictada con fecha 24 de enero de 2003.

y socios, respectivamente los mismos, con el objeto de explotar conjuntamente un complejo de carácter hotelero, fraccionando ideológicamente dicha actividad para efectos tributarios, por lo que Inmobiliaria Bahía S.A. debía cumplir con las obligaciones correspondientes al Impuesto al Valor Agregado. En este orden de cosas, el SII procedió a liquidar el impuesto respectivo a la referida sociedad. El Tribunal Tributario rechazó el reclamo formulado por el contribuyente, sentencia que fue confirmada por la Corte de Apelaciones. La Corte Suprema, finalmente acogió el recurso de casación interpuesto por el contribuyente. La sentencia de reemplazo en su considerando tercero, estimó que “el fraccionamiento ideológico de la actividad hotelera para efectos tributarios, si bien es una cuestión al borde de la legalidad, es permitida por la propia ley, en tanto no exista una disposición expresa que clarifique la cuestión de un modo categórico”.

Se postula que la Corte Suprema a partir de 2013 experimentó cambios en su jurisprudencia a propósito del conocimiento de los casos “Coca Cola Embonor S.A. con SII”⁶, “Pablo Andrés Gajardo Muñoz con SII”⁷, “Supermercado Cañete Limitada con SII”⁸, “Flota Hualpén Limitada con SII”⁹ e “Inbet con SII”¹⁰ todos los cuales fueron dictados, como ya se ha dicho, sin que estuviera vigente el actual artículo 4º ter del Código Tributario, lo que nos obliga a analizar previamente los

⁶ Rol Corte Suprema N° 5.118-2012.

⁷ Rol Corte Suprema N° 25.915-2014.

⁸ Rol Corte Suprema N° 23.492-2014.

⁹ Rol Corte Suprema N° 20.257-2015.

¹⁰ Rol Corte Suprema N° 23.066-2018.

institutos jurídicos que podrían haber fundado el nuevo tratamiento para el fenómeno elusivo, en ausencia de una cláusula general antielusiva.¹¹

Para el desarrollo de este análisis, en primer lugar, estableceremos si el fraude a la ley, el abuso de derecho y la simulación, propios del Derecho privado, son idóneos como instrumentos antielusivos. Luego, expondremos las medidas antielusivas en sede de aplicación del tributo, según la propuesta de García Novoa, a que nos hemos referido al finalizar el capítulo anterior.

5.2. Fraude a la ley.

En nuestro Derecho civil no existe norma legal expresa que lo regule, por lo que su reconocimiento constituye una elaboración doctrinaria, que para Fueyo Laneri es factible desde la buena fe como apertura o invitación “a hacer justicia” y que es posible construir mediante integración de norma legal. Dicho lo anterior es reputada fraudulenta “la sumisión a una norma llevada a cabo con el propósito de obtener un resultado prohibido o, al menos, imperativamente contrario al conjunto o sistema del ordenamiento, obrándose al respecto a despecho de la norma o las normas que debieron regir naturalmente” (Fueyo Laneri, 2010, p. 321). Bajo este entendido la elusión no es sancionable según los parámetros del fraude a la ley, pues la elusión no vulnera una norma de prohibición o imperativa. En este sentido la doctrina extranjera ha sido categórica desde un principio. “Ninguna ley tributaria prohíbe alcanzar resultados económicos deseables mediante caminos distintos a los previstos por el legislador; la elección de los medios jurídicos para hacer

¹¹ Debemos señalar que ya existen dos ensayos en los que se concluye que no existiría un cambio de criterio jurisprudencial (Navarro Schiappacasse, 2018; Vergara Quezada, 2015). Lo anterior sin perjuicio de lo expuesto por el profesor Antonio Faúndez (Faúndez Ugalde, 2013).

efectivas determinadas intenciones económicas es libre para cualquiera. Tampoco existe en los supuestos de elusión tributaria general vulneración alguna de una ley imperativa. La imposición –“debes pagar impuestos”- está condicionada por la sentencia “si realizas el presupuesto de hecho legal”...” (Hensel, 2005, p. 230). En la misma línea podemos contar a García Novoa y Taveira Torres.

Sin perjuicio de que creemos suficientes los argumentos vertidos para considerar que el instituto del fraude a la ley no es idóneo para dar solución al fenómeno elusivo, es necesario dejar constancia que esta materia no es pacífica. El profesor Palao Taboada, al analizar el fraude a la ley tributaria, discurre en el año 1966 sobre la ilicitud de tal instituto considerado en Ley General Tributaria de 1963, señalando que en el fraude a la ley tributaria no hay “una coincidencia entre el fin perseguido y la forma jurídica adoptada [...] existe una discrepancia entre la causa objetiva y la finalidad perseguida por las partes...” (Palao Taboada, 2009, p. 26). Luego, continúa señalando: “Por su medio se intenta conseguir la no satisfacción de un tributo que, en realidad, es *ya debido*. Y esta ilicitud subsistiría, contra la opinión de HENSEL, aunque no hubiese una norma positiva que expresamente lo condenase” (Palao Taboada, 2009, p. 26).

5.3. Abuso de derecho.

El abuso de derecho no está establecido en forma expresa como tal en nuestro Código Civil, pero ha sido acogido como principio en él, al igual que muchas otras instituciones como el enriquecimiento sin causa o la doctrina de los actos propios entre otros. En principio su aplicación abarcaría todas las

prerrogativas que existan, por lo que “el ejercicio de todos los derechos debería poder ser objeto de un control legal” (Fueyo Laneri, 1990, p. 297).

El abuso de derecho consiste en el ejercicio de un derecho subjetivo, que excede “los límites impuestos por el Derecho positivo sobre la regularidad de este ejercicio y, con ello, cause un perjuicio a un tercero” (Taveira Torres, 2008, p. 290). En nuestro objeto de estudio implicaría la vulneración de una norma legal por parte del contribuyente en perjuicio del Fisco, y allí radica su insuficiencia en materia elusiva, pues, al igual que en el fraude a ley, para que opere esta institución se requiere una vulneración a una norma imperativa o prohibitiva, lo que en la especie no será posible, pues la norma que establece un tributo opera bajo el supuesto de un deber hipotético. Por otra parte, el derecho del que se abusaría sería el de autorregulación de la voluntad, “que en verdad no es un derecho sino un poder normativo, como prefiere definirlo Ferri” (Taveira Torres, 2008, p. 253).

5.4. Simulación.

Para Ferrara simulación “es la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo” (Vial del Río, 1991, p. 105). Como vemos, conceptualmente, en la simulación el acto aparente no es querido por su autor, por lo que la simulación en sí no constituye remedio para la elusión, toda vez que los actos de la elusión siempre son queridos por el contribuyente, lo que éste manifiesta es lo que realmente hace.

5.5. Interpretación.

La interpretación, como ya hemos sostenido en la introducción a esta tesis, no es un simple proceso lógico por medio del cual una determinada realidad, como supuesto fáctico, es subsumida a las hipótesis contenidas en la norma jurídica. De este modo, Seiler sostiene que podemos entender la interpretación “como un proceso de “concreción normativa”, en el cual hay que ir necesariamente más allá del texto literal de las normas” (García Novoa, 2004, p. 209). Por otra parte, la interpretación integra el “fenómeno hermenéutico”, en el que además se debe considerar la valoración de los hechos (calificación), de tal modo que “ambos elementos, el fáctico y el jurídico, interactúan el uno sobre el otro, condicionando su mutuo entendimiento” (García Novoa, 2004, p. 209-2010).

Visto de esta forma, la interpretación no sería un instrumento especial para evitar el fenómeno elusivo, pues no es una potestad extraordinaria que se conceda a la Administración, mientras no se permita elementos adicionales de interpretación, como sí la contendría la regla *sustance over form* y el método de interpretación económica (García Novoa, 2004).

Sin embargo, de lo que se trata en este punto es “no limitar la labor interpretativa a una exégesis literal de las normas” (García Novoa, 2004, p. 213), lo que está en perfecta armonía con nuestras normas de interpretación jurídica, que consideran los criterios gramatical, histórico, lógico, sistemático, sin perjuicio de recurrir al espíritu general de la legislación y a la equidad natural (Ducci Claro, 2002). De esta forma se permite que el aplicador busque el verdadero significado de la norma, lo que de hecho es lo que se espera de él. Además, los vocablos de carácter económico deben ser entendidos según su sentido natural o técnico. Así,

“una interpretación con criterios estrictamente “jurídicos” no resulta incompatible con tener en cuenta el dato de la realidad social o *voluntas legislatoris*” (Novoa García, 2004, p. 216).

5.6. Calificación.

La calificación, por su parte, es una operación destinada establecer si determinados elementos fácticos, que normalmente será un acto, negocio o contrato, corresponden a la descripción del supuesto de hecho de la norma. “Cuando un hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico, la calificación debe ser en términos jurídicos, con arreglo al Derecho privado, o según el concepto especial que eventualmente adopte el Derecho tributario” (García Novoa, 2004, p. 238). Esta labor de calificación puede llevar a sostener que la naturaleza del acto o contrato no es el que el autor o las partes le han atribuido.

Si bien consideramos la calificación comprendida dentro de las facultades que tiene la Administración para aplicar las normas tributarias, la operación de calificación tiene una aplicación mucho más amplia y está desarrollada en nuestro Derecho privado dentro de las normas de interpretación de los contratos. En efecto, López Santa María señala que la calificación de un contrato “consiste en establecer su naturaleza jurídica, encuadrándolo en alguno de los tipos que regula la ley o en otro que, no estando considerado por ella, sea expresión de la libertad contractual de las partes, operando sobre la base de la esencia misma de los hechos que configuran el acto y no sobre la denominación que los contratantes pudieran haber empleado” (López Santa María, 2001, tomo II, p. 507). Así, recurriendo a las normas del Derecho común y a las facultades generales con que

siempre ha contado la Administración Tributaria, ha sido posible la operación señalada –en ausencia de norma expresa– desde antes de la reforma de 2014¹².

5.7. Integración.

Mucho se ha discutido en los siglos pasados si el sistema jurídico es o no un sistema completo y cerrado, en términos tales, que todo potencial problema tiene una solución en el sistema, mediante alguna operación intelectual que la establezca a partir del mismo sistema. Cuestión que adquiere realce desde el momento que la realidad es mucho más compleja y dinámica que las normas legales creadas para regularla (Siota Alvarez, 2010).

Sin entrar a realizar una exposición sobre esta fundamental discusión, queremos centrarnos en algunos aspectos prácticos y funcionales a nuestro objeto de estudio. En un primer tópico, cabe asumir que existen “sectores sin regulación dentro del ordenamiento jurídico”, que reciben la denominación de lagunas jurídicas (Siota Alvarez, 2010, p. 27). Larenz precisa el concepto distinguiéndolo del silencio de la ley, al señalar que la laguna “hace referencia, fundamentalmente, a una ausencia de regulación en lo que aspira a ser una regulación completa para un sector determinado” (Siota Alvarez, 2010, p. 27). Así, el silencio de la ley obedece más a áreas que no son susceptibles de regulación jurídica, las que la legislación ha dejado como espacio libre de Derecho, lo que se distingue a su vez del fallo de ley que corresponde más a un espacio que ha sido defectuosamente regulado por el legislador (Siota Alvarez, 2010). Por otra parte, la profesora Siota Alvarez sostiene que la laguna se puede producir tanto por falta de regulación,

¹² A modo ejemplar señalamos Oficio de Servicio de Impuestos Internos N° 2.615, del 29.09.1998.

como por exceso de regulación, sin que en este último caso se pueda saber cuál de todas las regulaciones es la que corresponde aplicar al caso.

Nuestra doctrina nacional sostiene que existe “laguna cuando la ley no contiene una norma que pueda aplicarse al caso concreto que la realidad presenta” (Mujica Bezanilla, p. 901), y ella se produce (1) cuando la ley no contempla en absoluto regulación, ya sea intencionalmente o no, y (2) cuando existen “dos normas que se contradicen en forma insalvable, sin que haya preferencia de la una sobre la otra” (Mujica Bezanilla, 2010, p. 901-902).

En nuestra legislación no existe una norma que señale la forma de proceder frente a una laguna jurídica, lo que no ha impedido a nuestra Corte Suprema, aplicar la equidad, ya sea fundándose en el artículo 170, número 5° del Código de Procedimiento Civil o el artículo 24 del Código Civil. Del mismo modo, la Corte Suprema cuando ha aplicado normas por vía de analogía las ha fundado precisamente en la equidad (Mujica Bezanilla, año 2010). El profesor Mujica Bezanilla sostiene que la forma de proceder frente a una laguna legal es aplicar en primer lugar la analogía, luego los principios generales del Derecho positivo, finalmente la equidad natural (Mujica Bezanilla, 2010). Por esta razón, hemos titulado esta sección como “Integración” y no “Analogía”, que considera García Novoa para ordenar las medidas antielusivas. En efecto, pese a que la analogía es el método más estudiado para la integración de ley, no agota todas las posibilidades de solución.

Establecida la posibilidad de aplicar la analogía frente a lagunas jurídicas que se producen en el ordenamiento jurídico en general, cabe preguntarse si es posible aplicarla a los vacíos legales de las normas que establecen tributos,

utilizadas por el contribuyente precisamente para sustraerse de aplicación de los mismos.

A nivel legal, así como no existe norma expresa que permita la aplicación de la analogía como mecanismo de integración de ley, tampoco existe una norma que la prohíba, ni en la legislación general, ni en la tributaria, lo que no impediría su aplicación en esta última materia.

Sin embargo, la limitación proviene del principio de legalidad tributaria o de reserva legal, que como hemos visto tiene rango constitucional, el que se ha transformado en un verdadero muro de contención frente a posiciones más abiertas a encontrar soluciones a las conductas elusivas dentro del sistema jurídico en general, para ello bastará con recordar el caso “Inmobiliaria Bahía con SII” con que hemos iniciado este capítulo. Si éste fuera el único y sacrosanto principio que sostiene al Derecho tributario, tendríamos que convenir que no es posible otra solución más que aceptar la imposibilidad de llenar las lagunas de las normas legales que establecen tributos.

El problema de fondo que suscita el fenómeno elusivo, es que personas que se encuentran en igual situación tributaria terminan soportando cargas tributarias distintas. Esto es, que una persona escrupulosa o sin los medios para actuar elusivamente termina soportando una carga mayor que otra que no ha obrado en los mismos términos (García Novoa, 2004). Esta manifiesta desigualdad, tiene el agravante de quien teniendo la capacidad contributiva no cumple con la tributación esperada de él, al punto que más temprano que tarde el sistema tendría que realizar los ajustes necesarios para que la recaudación presupuestada no se vea afectada, lo que puede traducirse en el aumento o

creación de nuevos impuestos, que probablemente puede profundizar en mayores desigualdades.

Lo cierto es que el principio de reserva legal no es el único principio en materia tributaria de rango constitucional, también lo es el principio de igualdad o equidad tributaria. Este principio se fundamenta, en primer lugar, en el artículo 19 N° 2 de la Constitución Política, que establece en su inciso segundo que “ni la ley ni autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias”. Por su parte, el artículo 19 N° 20 de la ley fundamental, establece “la igual repartición de las cargas públicas”, de la que el tributo es una especie. Finalmente, el mismo artículo 19 N° 20 contempla “la igual repartición de los tributos”. (Faúndez Ugalde, 2016; Fermandois, 2010). El profesor Fermandois, citando a D. Birk señala: “los tribunales tienen el deber de interpretar las leyes en un sentido compatible con el principio de equidad” (Fermandois, 2010, p. 169).

Estos dos principios, de igual jerarquía e importancia, enfrentados en relación con la posibilidad de integrar normas legales que establecen tributos, vienen a actualizar la pugna entre los dos valores de mayor importancia para el Derecho: la justicia y la seguridad jurídica. Por un lado, es deseable que las personas puedan tener pleno conocimiento de los efectos de sus actos, en el sentido de que ellos sean previsibles al momento de ejecutar el respectivo acto, y por otra parte, igualmente es deseable que los comportamientos de las personas sean tratados de una forma idéntica, bajo circunstancias iguales o similares. Así, la profesora Siota Alvarez, citando a Tipke señala que “la cuestión de la prohibición de la analogía en el Derecho tributario no es una cuestión de método sino una cuestión constitucional” (Siota Alvarez, 2010, p. 260). Esta contraposición

de principios finalmente se resuelve mediante ponderación¹³ (Alexy, 2012), la que permitiría la posibilidad de aplicar el argumento analógico en el Derecho tributario, y esta ponderación la puede hacer el juez o el legislador (Siota Alvarez, p. 263-264).

Tradicionalmente se ha considerado que la exigencia que la norma que establece un tributo sólo puede ser una ley, es contradictoria con la exigencia material que requiere “que quienes se encontraren en una misma posición debían pagar el mismo tributo” (Siota Alvarez, p. 260). Sobre el particular Vanoni sostiene que tal contraposición no es efectiva, lejos de ello ambas se complementan e integran recíprocamente (Siota Alvarez, 2010).

En este orden de cosas, la pregunta fundamental en esta materia es ¿cuándo se aplica la analogía? Para Palao Taboada el ámbito de aplicación de la norma se va a fijar por la contraposición entre el principio de tipicidad (legalidad) y el principio de igualdad (Siota Alvarez, p. 2010). Del mismo modo, el referido autor anuncia que el principio de legalidad deberá ceder excepcionalmente al principio de igualdad, en casos de elusión, reconociendo que ello trae inseguridad jurídica, pero que “es un precio que hay que pagar para impedir que la norma jurídica sea burlada” (García Novoa, 2004, p. 253).¹⁴ Palao Taboada, añade, que “el sacrificio de la seguridad jurídica ha de ser razonable” (García Novoa, 2004, p. 253), estableciendo un parámetro similar al que existe en nuestra actual cláusula general antielusiva. Por otra parte, Novoa García, siguiendo a Tipke y Lang,

¹³ Robert Alexy en su obra Teoría de los derechos fundamentales, desarrolla la teoría de la ponderación, 135-149.

¹⁴ Si bien para nosotros esta es una solución correcta, el tema ha sido controvertido. La posición contraria es desarrollada por Heleno Taveira Torres (Taveira Torres, 2008).

distingue entre vacíos legales conscientes e inconscientes, siendo estos últimos los llamados a ser integrados por vía de analogía (García Novoa, 2004, p. 252).

Cerrando este capítulo, podemos sostener que antes de 2014 el aplicador de la norma tenía a su disposición –lo que no necesariamente implica que las haya utilizado– una serie de herramientas jurídicas similares a las que hoy existen, pues las normas de interpretación de la ley son las mismas, la calificación como recurso existía aunque no estaba consagrada en norma expresa como lo es ahora, y la posibilidad de integrar norma tributaria por vía de analogía establece un recurso similar al que hoy existe en el artículo 4º ter del Código Tributario. De modo tal, que los problemas que se plantearán a propósito de la actual cláusula general antielusiva serán similares, pues ambas requerirán del aplicador juicios de valor.

5.8. Consideraciones finales.

Como conclusión de este capítulo, en nuestro concepto, sólo son idóneas para abordar el fenómeno elusivo las medidas antielusivas sobre aplicación de los tributos: interpretación, calificación e integración, descartando los institutos de fraude a la ley, abuso de derecho y simulación.

6. ELUSIÓN EN CHILE DESPUÉS DE 2014.

6.1. Aspectos Generales.

La Ley N° 20.780 del 1° de octubre de 2014, crea el articulado que regula la actual cláusula general antielusiva, entre ellas, el artículo 4° ter del Código Tributario, que se refiere a la elusión por abuso de forma. Dicha normativa comenzó a regir con fecha 30 de septiembre de 2015.¹⁵

El proyecto de ley en esta materia estaba claramente inspirado en el artículo 15 de Ley General Tributaria 58/2003 de España (Boetsch Gillet, 2016; Vergara Quezada 2016), que a su vez se basó en la legislación alemana de 1919 (Palao Taboada, 2009). Sin perjuicio de ello, el texto que finalmente se aprobó resultó tener sustanciales diferencias en su redacción, sin que exista historia fidedigna que nos pudiera indicar la razón. Aun así, el giro tiene concordancia con la creación de la norma antielusiva del Reino Unido, que sólo un año antes había entrado en vigencia. En efecto, el Finance act de 2013, apartado 207, contiene una norma general antielusiva (GAAR)¹⁶ de la que nuestra normativa tributaria adopta el concepto de razonable opción de conductas y alternativas como contrario a abusivo. Dicha norma producto de un extenso estudio de expertos, que fue contenido en el Informe Aaronson, tenía por propósito solucionar la tensión

¹⁵ Sin perjuicio de lo señalado, el artículo 8° transitorio ley N° 20.899 precisa que se entenderá que los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, a que se refieren los artículos 4° ter se han realizado o concluido con anterioridad al 30 de septiembre de 2015, cuando sus características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria, hayan sido estipulados con anterioridad a esa fecha, aun cuando sigan produciendo efectos a partir del 30 de septiembre de 2015.

¹⁶ General Anti-avoidance Rule (Norma general antielusiva).

entre contrarrestar la planificación fiscal abusiva y la necesidad de contar con un sistema tributario que promueva la captación de inversiones (Martín López, 2014). Tal tensión finalmente se resolvió mediante una norma antielusiva que, en palabras del Profesor Jorge Martín López, resultó ser de “espectro limitado”, al punto que establece “una serie de cautelas y garantías para el contribuyente, tales como la exigencia de un doble test a efectos de verificar el carácter abusivo de la operación” (Martín López, 2014, pág. 82-83).

6.2. Concepto de elusión y sus elementos.

El referido artículo 4º ter contiene dos conceptos: elusión por abuso de forma y economía de opción. El concepto de elusión es extremadamente amplio, en comparación con los conceptos contenido en legislaciones extranjeras, toda vez que centra su delimitación únicamente en los efectos de determinados actos: su relevancia; esto es, que no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero distintos a los efectos meramente tributarios o ventajas tributarias. Nada dice sobre los medios empleados, como sí lo hacía el proyecto de ley (que en esa parte fue finalmente modificado): que los actos sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. Del mismo modo, en tal proyecto no existía un concepto legal de economía de opción. En el texto definitivo la amplitud del concepto de elusión, viene a ser limitada por medio del concepto complementario de economía de opción, en tanto ésta es tributariamente legítima. En efecto, la economía de opción restringe la elusión en cuanto a los medios empleados, si las conductas

son razonables: es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria.

Así, en nuestra fórmula legal la delimitación de la elusión está íntimamente ligada a la definición que se da de economía de opción. De este modo el concepto de elusión por abuso de forma de nuestro código consiste en: actos o negocios jurídicos que no constituyan una razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria y que, además, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero que sean distintos a los de evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado, o disminuir la base imponible o la obligación tributaria, o postergar o diferir el nacimiento de dicha obligación.

De este concepto podemos distinguir cuatro elementos centrales: (1) actos o negocios jurídicos¹⁷, (2) que produzcan efectos o ventajas tributarias, (3) que no constituyan una razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria, y (4) que no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, distintos a los meramente tributarios.

¹⁷ La doctrina alemana e italiana distinguen, dentro de los actos voluntarios del hombre, los negocios jurídicos y los actos jurídicos. Caracteriza al negocio jurídico el hecho de que los efectos por él producidos son los queridos por su autor o por las partes, de tal modo que dichos efectos surgen como consecuencia inmediata y directa de la voluntad. En cambio, en el acto jurídico los efectos que éste produce “no van necesariamente adheridos a la voluntad de sus autores y, muchas veces, son independientes de ella.” (Vial, 1991, p. 29).

De estos elementos nos concentraremos en los que se refieren a la falta de relevancia y a la falta de razonabilidad, sin perjuicio de referirnos al elemento sobre la pluralidad de los actos.

6.3. Pluralidad de actos.

Este elemento no requiere de mayores esfuerzos valorativos, toda vez que los actos jurídicos son un instituto altamente regulado en el Código Civil, con un amplio desarrollo doctrinal, que permite tener una clara delimitación de su concepto, requisitos y clasificación. Además, lo que se precisa establecer es sólo la falta de pluralidad de actos conducentes al logro del ilícito tributario. En efecto, el abuso de forma requiere de dos o más actos, toda vez que la ley exige que sea mediante actos o negocios jurídicos, y no mediante acto o negocio. Establecido lo anterior, es pertinente recordar que las normas antielusivas no se agotan en el artículo 4º ter. Al efecto, debemos tener presente el artículo 4º bis, inciso 1º, que constituye una explicitación en el Código Tributario de la operación de calificación admitida en el Derecho civil a propósito de la interpretación de los contratos. De este modo, al intérprete, ya sea administrativo o judicial, le es posible calificar como arrendamiento, un contrato al que las partes del mismo le han denominado comodato, dado que en su contenido se establece algún tipo de contraprestación pecuniaria a favor del arrendador devenido contractualmente en comodante¹⁸. Realizada la calificación del acto o contrato, se procede a una segunda operación, ésta ya en el ámbito de la interpretación o aplicación de la ley. La simple opción,

¹⁸ A modo ejemplar señalamos Oficio de Servicio de Impuestos Internos N° 2.615, del 29.09.1998.

en un acto, entre un camino u otro quedaría descartada por falta de pluralidad antes de entrar siquiera al análisis valorativo de los elementos restantes. Además, esta posición se ve confirmada, al considerar que la economía de opción puede ser ejecutada por uno o más actos, al señalar la norma que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos.

No podemos dejar de hacer una referencia a la intencionalidad o motivación como otro elemento para aplicar la norma general antielusiva, que está dada por el verbo “evitar”, el que denota tanto una acción como un contenido volitivo en dicha acción. Así, existe una intencionalidad que se prueba indirectamente por comportamientos externos del contribuyente. Dicho lo anterior, será posible excluir la elusión en aquellos casos en que se pruebe que los actos no han tenido un propósito elusivo, lo que debería ser resuelto con ocasión del análisis de falta de relevancia.

6.4. Falta de relevancia.

La falta de relevancia está presente en el inciso primero del artículo 4º ter del Código Tributario. En tal norma se establece que los hechos imposables no pueden ser eludidos y se entiende que hay elusión cuando se evita 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. Este enunciado es claramente circular o tautológico, por lo que no aporta en la precisión de la elusión por abuso de formas jurídicas, más allá de hacer una enumeración de lo que antes en una forma bastante libre se había denominado hechos imposables, y que al final

del inciso los resume como efectos “meramente tributarios” (Yañez, 2014). Por otra parte, la misma disposición señala que la acción de evitar debe ser realizada por medio de actos o negocios, sin entrar a determinar las características de los mismos, limitándose a completar la descripción de este requisito con exclusiva referencia a la finalidad de los actos o negocios, al señalar que éstos no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios. De tal suerte que este inciso nos deja una gran interrogante: ¿qué se entiende por resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes? Sabemos que por definición los actos jurídicos producen efectos jurídicos, esto es, crear, modificar o extinguir derechos subjetivos (Vial del Río, 1991), de este modo puede que no exista ningún efecto económico, pero siempre existirá un efecto jurídico. Por efecto económico, a falta de definición legal, debemos de estar a lo que la ciencia económica considera como tal (artículo 21 Código Civil), por lo que son múltiples y de variada índole. A modo ejemplar, Bodie y Merton clasifica las técnicas de administración del riesgo en (1) evasión del riesgo, (2) prevención y control de pérdidas, (3) retención del riesgo y (4) transferencia del riesgo. Por su parte, la transferencia del riesgo se puede realizar por medio de tres métodos básicos: cobertura, aseguramiento y diversificación (Bodie, Merton, 2003). Cada una de dichas técnicas puede justificar una serie de actos o medidas de un contribuyente y producir efectos económicos y/o financieros.

Este requisito está presente en el Derecho comparado, por lo que la pregunta sobre la relevancia ya ha sido formulada. Por lo pronto, la relevancia presupone un rasgo con valor diferencial, en cuanto a su importancia o

significación (García Novoa, 2004). Para García Novoa la “relevancia tiene como objeto el rasgo diferenciador del negocio utilizado para conseguir el efecto en relación con el que se debería haber utilizado y está en relación directa con la singularidad de la fórmula negocial adoptada” (García Novoa, 2004, p. 376). Por su parte Martín López sostiene, refiriéndose al *tax arrangement* de la norma antielusiva del Reino Unido, que “ello acaecerá, por ejemplo, en aquellos casos en que la operación no se hubiera formalizado en ausencia del ahorro fiscal anudado a ella” (Martín López, 2014, p. 98). En suma, ¿si no se produjeran igualmente los efectos tributarios ventajosos, el contribuyente habría tomado la decisión de realizar el complejo de actos? Si la respuesta es sí, estaríamos frente a un acto con efectos jurídicos o económicos relevantes. Sin duda que las respuestas a dichas preguntas exigen del interprete un juicio de valor, específicamente “juicios de efectos diferenciadores” (García Novoa, 2014, p.376).

6.5. Falta de razonabilidad.

La falta de razonabilidad está contemplado en el segundo inciso, del artículo 4º ter del Código Tributario, bajo el concepto de economía de opción, en virtud del cual no es elusión por abuso de forma la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria, en cuanto la considera legítima. A contrario sensu, si las conductas no son razonables no son legítimas. Así, el solo hecho que las conductas y alternativas estén contempladas en la legislación tributaria no las convierte en legítimas, pues si esa hubiera sido la intención del legislador no habría incluido el vocablo “razonable”. A continuación,

en la misma norma comentada, se establece un corolario o consecuencia de la disposición antedicha, que como tal es una derivación posible, sin que ella agote todas las conclusiones que se pueden obtener de la referida primera parte del inciso 2º (Yañez, 2014). Si bien la segunda parte del inciso 2º no aporta nada en la definición de las conductas o alternativas razonables, sí es reiterativamente claro en afirmar que la sola consideración de los efectos de los actos no completa la configuración de la elusión por abuso de formas. De esta manera, se establece otro límite al concepto elusión, que tiene un contenido distinto al de la relevancia de los efectos de los actos, y que está centrada en las características del comportamiento que adopte el contribuyente: que sea razonable.

Otro punto a considerar es que las conductas y alternativas estén contempladas en la legislación tributaria, que cada paso dado mediante un acto esté regulado o considerado. Por ejemplo, la división de una sociedad está considerada en el artículo 64, inciso 4º del Código Tributario, la devolución de capitales sociales se regula en el artículo 17, Nº 7 de la Ley de Impuestos a la Renta, y la enajenación de un bien raíz por una persona natural en el artículo 17, Nº 8, literal b) de la Ley de Impuestos a la Renta. Aun así, una serie de pasos sustentados cada uno en una norma tributaria pueden ser razonables y constituir un ilícito tributario. Dicho lo anterior, conviene aclarar que en la parte final, del inciso 2º señala “siempre que estos efectos sean consecuencias de la ley tributaria”, en circunstancias que al inicio se indica “contempladas en la legislación tributaria”. En este orden de cosas, “contempladas” es un vocablo más amplio que “consecuencias”, y estando en la disposición base y no en la que tiene el carácter de corolario, prima sobre la segunda. De este modo, aquellos supuestos que no se

enmarquen dentro del precepto corolario, perfectamente pueden estarlo en la norma base. Finalmente, la forma en que está redactado esta parte del requisito, da cuenta que nuestro legislador ha adoptado un concepto más restringido de economía de opción, cercano al de Mantero, que la define como: “la utilización de un camino o instrumento normal, previsto de forma directa en la norma, para la consecución de un resultado provechoso” (Pont Clemente, 2006, p. 19)¹⁹. En todo caso, en ninguna parte de la norma se señala que las conductas o alternativas deban estar expresamente otorgadas por la ley tributaria, basta con que estén contempladas, nada más. Así, no sería posible sostener que sólo constituye economía de opción aquella señalada por la ley en forma expresa, del tipo: el contribuyente podrá optar entre la alternativa A o B, por ejemplo, artículo 14, inciso 2º de Ley de Impuesto a la Renta. En efecto, se permite al contribuyente configurar su comportamiento en términos de ser subsumido bajo el imperio de una norma tributaria que contemple dicho comportamiento. Sobre el particular ya hemos dado los ejemplos de los artículos 17, N° 7 y N° 8, literal b) de Ley de Impuesto a la Renta, y el artículo 64, inciso 4º del Código Tributario como conductas contempladas en la legislación, y en ninguno se señala que el contribuyente podrá hacer esto o lo otro, limitándose a regular el efecto de un comportamiento determinado; y si lo regula es evidente que lo contempla. Concordante con lo anterior, queda igualmente claro, que respecto de este análisis –y en ningún caso del análisis de relevancia del segundo requisito ya expuesto– la norma según su sentido literal excluye, como economía de opción, aquellas

¹⁹ Se podría sostener que ante la distinción entre economías de opción explícitas y tácitas (Pont Clemente, 2006, p. 19) se ha optado por la explícitas.

conductas que no están contempladas en la ley tributaria, aunque sean razonables.

No obstante, a pesar de todas las anteriores consideraciones, la gran pregunta que suscita el inciso 2º es ¿qué se entiende por razonable? Por lo pronto sabemos, que se refiere al comportamiento en sí y no a sus consecuencias, y que es un concepto tan amplio que cabe predicar de él que es indeterminado, lo que implica que debe ser completado por el aplicador de la norma según juicios de valor.

Como ya hemos indicado, en el proyecto de reforma de ley existía un requisito de elusión que se refería a la conducta del contribuyente, la que consistía en ser artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. La pregunta que nos hacemos: ¿lo no razonable es un concepto más o menos amplio que lo artificioso o lo impropio?

Retomamos la idea que el texto final de nuestra norma general antielusiva fue influenciado por la GAAT del Reino Unido. Particularmente, en lo referente al concepto de razonabilidad, es similar al de la norma anglosajona en el concepto de *reasonable course of action*. En todo caso, debemos ser precisos: el parecido solo llega hasta ese punto²⁰. Aun así, la incorporación de este concepto es importantísima, pues nos deja la singular tarea de precisar en nuestro ordenamiento jurídico el sentido y alcance del concepto de razonable. Por lo pronto, algo que no sea artificioso o no sea impropio cabe perfectamente dentro del concepto “razonable”, pero parece ser que dichos conceptos no agotan la idea

²⁰ Nuestra norma general antieelusiva no adopta el doble test de razonabilidad, ni establece un panel de expertos independientes que interpreten la norma, entre otros elementos.

de razonable, en efecto, existes otros vocablos distintos que perfectamente pueden caber dentro él, por ejemplo actos adecuados o naturales. El concepto razonable permite, de esta forma, un espectro de acción más amplio al aplicador, aunque no podemos afirmar que pueda ser mucho más amplio. Esto implicaría, a su vez, que el ámbito de acción de la cláusula general antielusiva del texto definitivo es más acotada que la del texto original.

6.6. Casos ilustrativos.

Exponemos los siguientes casos a fin de promover una reflexión en torno a los requisitos ya indicados. No aventuraremos respuestas en esta oportunidad, dado que nuestro propósito en esta etapa es identificar las preguntas fundamentales sobre nuestro actual concepto legal de elusión y plantearlos con la mayor claridad que nos sea posible.

Caso N° 1. Una persona natural ha adquirido un bien raíz, a los pocos meses surge una oportunidad de negocio, que le permite obtener rápidamente una interesante ganancia de capital. A fin de no verse gravado con impuesto de primera categoría y global complementario, decide esperar el plazo de un año (desde la adquisición) para vender, pasado el año vende, por lo que cumpliendo con los demás requisitos legales, una parte de la ganancia de capital es ingreso no renta y el saldo gravado con un impuesto único del 10%.

Caso N° 2. Dos personas naturales se organizan a través de una sociedad responsabilidad limitada, desarrollando la actividad agrícola, y para tal efecto adquieren un bien raíz. Pasados los años, los socios deciden poner término a la actividad agrícola, y paralelamente reciben una oferta por el bien raíz muy

interesante. Los socios deciden liquidar la sociedad y adjudicarse el bien raíz, que por un tiempo es mantenido en comunidad por los socios (personas naturales). Esperan un año y venden. Al vender como persona natural una parte de la ganancia de capital es ingreso no renta y respecto del resto (bajo el mismo predicado) optan por pagar el impuesto único del 10%.

Caso Nº 3. Dos empresarios se organizan a través de una sociedad responsabilidad limitada, desarrollando la actividad de transportes, con las utilidades, a través de muchos años, fueron diversificando su actividad, adquiriendo algunos bienes inmuebles. Llegado un punto surge una oportunidad de negocios que implica enajenar todos los bienes raíces. Los socios toman la decisión de separar ambas actividades, por lo que la sociedad original se divide en socia A (antigua) y sociedad N (nueva). A la sociedad N le son asignados los bienes raíces, acto seguido la sociedad es liquidada, por lo que a cada socio en forma proporcional se asignan un número determinado de inmuebles, esperan un año y proceden a vender.

7. CONCEPTOS JURÍDICOS INDETERMINADOS, ELUSIÓN Y JUICIOS DE VALOR.

Llegado a este capítulo, podemos indicar que efectos relevantes y alternativas o conductas razonables son conceptos amplios, al punto de sostener que son conceptos jurídicos indeterminados, y que dicha amplitud se debe a los vocablos relevante y razonable (García Novoa, 2004; Ugalde Prieto, 2018). En esto consiste –a nuestro juicio– el problema de la elusión. Así Palao Taboada señala, refiriéndose a la normativa alemana de 1934, que ella se basa “únicamente en el concepto indeterminado de abuso de las formas jurídicas” (Palao Taboada, 2009, p. 176). Del mismo modo, refiriéndose a la cláusula general antielusiva, García Novoa sostiene que son de “expresión abierta y abstracta, y previstas para aplicar a un número indefinido de casos...” (García Novoa, 2004, p. 259).

Según Martínez Estay, citando a Ortega Gutiérrez, los conceptos jurídicos indeterminados tradicionalmente se refieren a “aquellos cuya formulación resulta más abstracta e imprecisa” (Martínez Estay, 2019, p. 163-164). Estos conceptos tienen la ventaja de contener una gran cantidad de situaciones, sin expresar sus detalles. De tal suerte, lo que podría ser considerado un defecto, es más bien una virtud, permitiendo que las normas perduren en el tiempo gracias a la flexibilidad que le otorga precisamente su carácter impreciso. Así, bajo su normativa se resuelven una serie variada de casos, incluso desconocidas al momento de dictarse la ley. Dentro de estos conceptos podemos mencionar: buenas

costumbres, buena fe, orden público, gastos necesarios, entre otros (Martínez Estay, 2019; Saavedra Fernández, 2011).

De este modo, el legislador deliberadamente lanza a la vida del Derecho conceptos con ámbitos no determinados, que deben ser completados por el aplicador de la norma (Saavedra Fernández, 2011). Tanto Forsthff como Cassagne señalan que los conceptos indeterminados sólo admiten una solución justa, aquí no hay un ejercicio de voluntad por el que se selecciona una solución dentro de varias alternativas igualmente posibles, sino que un razonamiento por el que se debiera llegar a la única solución posible en el caso concreto, en términos de satisfacer los fines de la norma (Martínez Estay, 2019; Saavedra Fernández, 2011).

Martínez Estay, citando a Cassagne, señala que los conceptos indeterminados poseen una estructura compleja integrada por: a) un núcleo fijo o zona de certeza positiva, b) un “halo conceptual” o zona de incertidumbre, donde existe cierta ambigüedad, c) una zona de certeza negativa, “que excluye totalmente la posibilidad de una solución justa” (Martínez Estay, 2019, p. 164).

Razonable y relevante, dentro de un sistema jurídico que considera el principio de legalidad tributaria, sólo se justifican en la medida que exista el principio de equidad tributaria que lo confronte (García Costa, 2004). Así el aplicador de la norma debería considerar que el contenido de relevante y razonable guarda relación con el deber de contribuir en forma equitativa, más que con la pretensión de la administración fiscal de incrementar la tributación a hipótesis no contemplados en la norma (Palao Taboada, 2009). La función de aplicar la norma recaerá finalmente sobre los jueces (Ugarte Prieto, 2018),

quienes “lo harán de acuerdo con su forma entender el Derecho y con su sistema de valores, a los que se remite siempre la interpretación jurídica” (Palao Taboada, 2009, p. 63).

Sin pretender abrimos paso en un terreno que requiere un estudio más profundo y extenso, creemos necesario hacernos la pregunta: ¿dónde están esos valores, o cómo obtienen esos valores los jueces?, básicamente para determinar la verdadera magnitud del problema. Alexy sostiene que las valoraciones que son necesarias para tomar decisiones jurídicas deben ser consideradas como morales, para ello cita a varios autores, entre ellos a Kriele que sostiene: “Con esto ha caído el último velo: la aplicación del Derecho se orienta hacia consideraciones ético-sociales” (Alexy, 1989, p. 29). Luego continúa señalando que ello, sin embargo, no implica que “hay un campo libre para las convicciones morales subjetivas del o de los aplicadores del Derecho” (Alexy, 1989, p. 30). En principio, propone para establecer en forma objetiva los valores morales las siguientes alternativas: 1) basarse en convicciones y consensos fácticamente existentes, 2) referirse a valoraciones que pueden ser extraídas del material jurídico existente, 3) recurrir a principios supra positivos, y 4) apelar a conocimientos empíricos²¹. Todos los cuales tienen limitaciones, incluso hay razones para sostener que la suma de todos ellos no “pueden resolver el problema de la fundamentación de las decisiones jurídicas” (Alexy, 1989, p. 33). A estas alturas debemos considerar que el tema de la elusión no es exclusivo de la dogmática jurídica. El problema es más profundo al existir un innegable contenido político ideológico que puede

²¹ En Derecho público, se señala que el concepto jurídico indeterminado “se completa con criterios extrajurídicos pertenecientes a la ingeniería, la sociología, la economía u otras ciencias” (Saavedra Fernández, 2011, p. 18).

permea el criterio del aplicador, lo que agrava aún más el problema, con la consiguiente afectación de la seguridad jurídica (Palao Taboada, 2009).²²

Por otra parte, rescatamos una reflexión del profesor Mujica Bezanilla, que pareciera tener una confusión de conceptos entre lo que es una laguna legal y un concepto jurídico indeterminado, pero que es salvado en su mismo ensayo de forma inmediata. En efecto, sostiene que existe “laguna cuando la ley no contiene una norma que pueda aplicarse al caso concreto que la realidad presenta” (Mujica Bezanilla, año 2010, p. 901), y menciona tres casos, entre ellos el signado bajo la letra c), de cuya lectura podemos concluir palmariamente que se trata de conceptos jurídicos indeterminados, entre ellos menciona el “orden público”, “la buena fe”, “la equidad”, y “razonable”. Al párrafo siguiente y en una línea descarta que tal hipótesis sea una laguna legal.

Este aparente error, nos conduce, sin embargo, a una reflexión mucho más profunda. Es claro que laguna legal y concepto jurídico indeterminado son distintos, por lo pronto la laguna legal, específicamente aquella no intencional o no querida por el legislador, difiere del concepto jurídico indeterminado, pues este último, al contrario, es establecido en forma meditada por el legislador. El legislador quiere una norma amplia, flexible, que abarque muchos supuestos de hecho y que perdure en el tiempo. Sin embargo, es posible sostener que ambos conceptos son similares en el sentido que una, la laguna legal, debe ser llegada o

²² Debemos señalar brevemente que este problema de juicios de valor y de falta de certeza jurídica, tiene un tratamiento distinto en el Reino Unido, que deja en manos de una comisión de expertos independientes la interpretación de la cláusula antielusiva, señalando tanto los actos claramente legítimos hasta los evidentemente abusivos, con aplicación del doble test a que nos hemos referido anteriormente. De modo tal, que se genera una normativa (soft law) que vincula tanto a la Administración Tributaria, como a los Tribunales de Justicia, y que el contribuyente puede consultar antes de realizar cualquier acto (Martín López, 2014).

integrada, y el concepto jurídico indeterminado, por su parte, debe ser completado. De este modo, el método jurídico necesario para dar plenitud al sistema, es el dado por las normas jurídicas de interpretación e integración y los juicios de valor sostenibles –en principio– bajo dichas normas. De modo tal que, bajo normas distintas, puede usarse el mismo método para establecer lo justo en el caso concreto.

8. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL.

8.1. Consideraciones preliminares.

Corresponde realizar el análisis de sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia, en particular de la Corte Suprema, que se hayan referido a la elusión, bajo la normativa anterior a la entrada en vigencia de la cláusula general antielusiva establecida por la ley N° 20.780. Los casos seleccionados para el presente análisis –según su fecha de ingreso a la Corte Suprema– son los siguientes: Coca Cola Embonor con SII (2012), Gajardo Muñoz con SII (2014), Supermercado Cañete con SII (2014), Flota Hualpén con SII (2015) e Inbet con SII (2018)²³. En todos ellos el análisis está centrado en las sentencias correspondientes de la Corte Suprema, salvo Coca Cola Embonor e Inbet. En el primero la Corte Suprema por razones formales no se pronunció sobre el objeto controvertido, pero ha sido incluido por su carácter precursor en el tratamiento de la elusión²⁴; y el segundo, a la fecha del presente trabajo la causa se encuentra en estado de relación ante el máximo tribunal.

La elusión es posible de ser abordada –a falta de cláusula general antielusiva– mediante tres clases de medidas o métodos: aplicación de las normas de interpretación de ley, calificación y la aplicación de integración.

²³ Coca Cola Embonor con SII: rol Corte Suprema N° 5.118-2012; Gajardo Muñoz con SII: rol Corte Suprema N° 25.915-2014; Supermercado Cañete con SII: rol Corte Suprema N° 23.492-2014; Flota Hualpén con SII: rol Corte Suprema N° 20.257-2015; Inbet con SII: rol Corte Suprema N° 23.066-2018.

²⁴ Por su complejidad y extensión sólo nos remitimos a los aspectos más relevantes, considerando que para este trabajo el caso es de interés en cuanto a la determinación del método empleado. Amén de que nuestra doctrina ya ha realizado varios y completos análisis sobre la materia.

De estas tres la que claramente permite establecer una norma general antielusiva es el método de integración, sin perjuicio que el método que recurre a la interpretación puede –igualmente– fundar una norma de esta naturaleza, en la medida que emplee la equidad natural o el espíritu general de la legislación. Lo anterior, es sin perjuicio de considerar, además, la posibilidad de recurrir a la aplicación del instituto de fraude a la ley.

En este orden de cosas, en primer lugar, expondremos brevemente los casos antes indicados. En segundo lugar, debemos establecer qué método se ha utilizado en cada sentencia para abordar el fenómeno elusivo. Es necesario precisar que hay sentencias que tienen más de una línea argumental, en la que cada una de ellas por sí sola constituye un fundamento independiente. En tercer lugar, señalar la existencia de un concepto de elusión en las sentencias y su contenido, dado que esa ha sido una de las formas que la jurisprudencia ha adoptado para abordar el tratamiento del fenómeno elusivo. En cuarto lugar, exposición y análisis de los juicios de valor que se presenten en las respectivas sentencias.

8.2. Exposición de casos.

8.2.1. Coca Cola Embonor con SII (2012).

(1) Coca Cola Embonor S.A., sociedad chilena, en el año 1999 constituyó una Agencia Extranjera en Islas Caimán, a su vez la Agencia Extranjera, en adelante A.E., el mismo año constituye una sociedad anónima filial en Islas Caimán, en adelante Filial IC. La A.E. en el año 1999 emitió bonos que

devengaban intereses. (2) Los fondos obtenidos de la emisión de bonos fueron destinados al aporte que realizó la A.E. al constituir la Filial IC. (3) Posteriormente, en el mismo año 1999, Filial IC adquiere el 100 % de las acciones de una sociedad anónima domiciliada en Panamá, en adelante sociedad Panamá la que a su vez sería dueña de cinco sociedades ubicadas en Chile, todas sociedades operativas, en adelante S.O. (4) La A.E. en los años sucesivos refinanció la deuda generada por la emisión de bonos, mediante la suscripción de varios créditos, por lo que a la A.E. le correspondió el servicio de la deuda. (5) Filial IC vende el 100 % de las acciones en sociedad Panamá a una filial de Coca Cola Embonor en Chile, en adelante Filial Chile, para el pago del precio se concedió plazo. Recordemos que sociedad Panamá era dueña de cinco sociedades operativas (S.O.). (6) Filial Chile se divide en dos sociedades, quedando Filial Chile 1 y Filial Chile 2, a la que se le asignan las acciones en sociedad Panamá, dueña de las cinco sociedades operativas en Chile. (7) Coca Cola Embonor absorbe (fusión) a Filial Chile 2. (8) De este modo: (a) Coca Cola Embonor adquiere la sociedad Panamá, que a su vez es dueña de las sociedades operativas en Chile y queda con el crédito correspondiente por pagar a Filial IC (sociedad anónima), es decir, su acreedor es una filial de su agencia en el extranjero (A.E.). (b) Por su parte la agencia en el extranjero (A.E.) es deudora de varios créditos con los que financió el aporte que realizó al constituir Filial IC (sociedad anónima). En suma, los pasivos con terceros (bancos extranjeros) quedaron radicados en la A.E., los activos consistente en créditos adeudados por Coca Cola Embonor quedaron radicados en Filial IC y los activos físicos en Chile quedaron bajo control de Coca Cola Embonor. (9) Así, la posibilidad que la A.E. recibiera utilidades de su Filial en IC estaba sujeta a la

voluntad de Coca Cola Embonor. Mientras tanto la A.E. producía pérdidas en la medida que debía seguir sirviendo el pago de los créditos con los bancos extranjeros (desde año 2000 en adelante).

La controversia principal se centró en determinar si el pago de intereses efectuados por la agencia extranjero en Islas Caimán (A.E.), constituyen gastos necesarios para producir la renta de Coca Cola Embonor. Específicamente, si existe correlación entre rentas gravadas con impuesto de primera categoría y los intereses a cuyo pago estaba obligada la A.E. Si ello era efectivo, permitiría al contribuyente, en virtud de las pérdidas tributarias originadas por el pago de los intereses referidos, solicitar devolución de PPUA. Para lo cual tienen relevancia los artículos: 31, inc. 3º, N° 3, 41 A, letra B, N° 1, 41 B, N° 2, todos de L.I.R.

8.2.2. Gajardo Muñoz con SII (2014).

Desde el año 1993 el contribuyente declaró como actividades los giros de (sociedades) de inversión y rentista de capitales mobiliarios, y desde el año 2000 tuvo la calidad de socio en Muñoz Hermanos Ltda. Con fecha 31 de julio de 2008 el contribuyente contabilizó en su libro diario un registro de apertura de cuenta de caja por \$ 1.000.000. Adicionalmente, ese mismo día, agregó la actividad de rentista de capitales mobiliarios y compraventa de acciones, declarando un capital de \$ 1.000.000. Con fecha 5 de agosto de 2008 solicitó acogerse al régimen de tributación simplificada del artículo 14 bis de L.I.R. El 8 de agosto de 2008 la referida sociedad fue dividida en Mayorista Muñoz Hermanos S.A. y Minorista Muñoz Hermanos S.A., en 720 acciones cada una, de las que le fueron adjudicadas al contribuyente 360 acciones en cada una. Con fecha 18 de agosto

de 2008 el SII constató mediante oficio N° 630, con los datos de aviso de iniciación de actividades y solicitud posterior de 5 de septiembre de 2008 que el contribuyente cumplía con los requisitos para tributar conforme al régimen del artículo 14 bis. El 26 de septiembre de 2008 las acciones fueron vendidas por el contribuyente por la suma de \$ 7.299.227.670. Con fecha 5 de febrero de 2009 el SII excluyó al contribuyente del régimen de simplificado, a petición de este último.

La controversia se centró principalmente en establecer si era efectivo que el contribuyente reunía los requisitos del artículo 14 bis para acogerse a tal régimen, en especial, si estaba obligado a declarar renta efectiva mediante contabilidad completa al incorporarse al régimen del artículo 14 bis. Pues en la medida que cumpliera con tales requisitos la operación de venta de acciones se habría efectuado en condiciones tributarias ventajosas.

8.2.3. Supermercado Cañete con SII (2014).

Supermercado Cañete Ltda. con fecha 01 de julio de 2008 contrató como Gerente General, bajo contrato de trabajo, a doña C.Z.R. Con posterioridad, el 03 de noviembre de 2008, Supermercado Cañete se obligó con la referida Gerente General a realizar un depósito convenido por la suma de \$ 150.000.000, como incentivo, de conformidad al artículo 18, inciso 2° del Decreto Ley N° 3.500. Con fecha 06 de noviembre de 2008 se da cumplimiento al depósito de ahorro voluntario. Se debe precisar, además, que la trabajadora aludida tiene vínculo de parentesco con uno de los representantes de Supermercados Cañete Ltda. y que es miembro del grupo empresarial al que pertenece la referida sociedad. Del

mismo modo, cabe señalar que la única beneficiaria del incentivo de depósito convenido fue doña C.Z.R., sin que se haya extendido similar beneficio a otro u otros trabajadores de la empresa.

La Corte Suprema sostuvo que el marco normativo que debe examinarse es el que se encuentra en el artículo 31 inciso 1º y no el contemplado en el numeral 6 del inciso 2º de la misma norma, puesto que, si bien se refiere a gastos emanados de una relación laboral, se aplica únicamente a sueldos, salarios y otras remuneraciones, participaciones y gratificaciones, categorías en las que no se encuadran los depósitos convenidos.

La controversia central se fijó en torno a determinar si el depósito convenido constituye un gasto necesario para producir la renta.

8.2.4. Flota Hualpén con SII (2015).

Flota Hualpén era propietaria de buses y otros vehículos, y dichos bienes estaban registrados en el activo fijo de la empresa. Flota Hualpén o, al menos, una empresa relacionada, al 31 de agosto de 2009 mantenía un contrato de transporte de personal con CMPC Celulosa S.A. Dicha actividad se encontraba exenta del Impuesto al Valor Agregado. El referido contrato fue modificado por otro denominado “contrato de prestación de servicios de operación integral”, por el cual: (1) Flota Hualpén pone a disposición o provee los vehículos para transportar el personal de CMPC Celulosa S.A., lo que constituye un contrato de arrendamiento de vehículo, y (2) Logística Hualpén se obliga a operar los vehículos indicados. Logística Hualpén era una sociedad que tenía la misma estructura y los mismos dueños que Flota Hualpén. Del mismo modo, se

estableció que dentro del objeto social de Flota Hualpén se encontraba la actividad de transporte privado de pasajeros, y que el servicio original de transportes presumiblemente se siguió prestando con los mismos vehículos.

La controversia se centró –como ya se ha anticipado– en determinar si la actividad desarrollada por Flota Hualpén era: a) una actividad de transporte de pasajeros, que se encuentra exenta del Impuesto al Valor Agregado, o b) una actividad de arrendamiento de bienes muebles, afecta al Impuesto al Valor Agregado.

8.2.5. Inbet con SII (2018).

La sociedad de inversiones BETHIA S.A. en Junta Extraordinaria de accionistas de fecha 14 de noviembre de 2014, es dividida en dos sociedades anónimas cerradas: a) subsistiendo BETHIA S.A. como continuadora legal y b) BETHIA DOS S.A., que nace por la división. A esta última se le asigna un capital de \$ 975.837.812 (dividido en 10.555.764 acciones). BETHIA DOS S.A. inició actividades con fecha 15 de diciembre de 2014 y el capital que se le asigna corresponde al 1 % del monto en que disminuye el capital BETHIA S.A. En virtud de Junta Extraordinaria de Accionistas de 23 de diciembre de 2014 BETHIA DOS S.A. es fusionada por incorporación a la sociedad VIALAT S.A., pasando a ser absorbida por esta última, aportando todos sus activos, pasivos, patrimonio y accionistas. Lo anterior permitió que se incorporaran a VIALAT S.A. \$ 3.798.451.277 en acciones, aumentando el capital de VIALAT S.A. de \$ 22.245.601.884 a \$ 23.221.439.696. Previo a la fusión VIALAT S.A. carecía de activos fijos y arrastraba una pérdida por más de 10 años. Con fecha 7 de mayo

de 2015 VIALAT S.A. cambia su razón social a INBET S.A., como también su giro de “Elaboración de leche, mantequilla, productos lácteos y derivados a “Servicios Personales no Clasificados”. INBET S.A. solicita en su declaración de impuestos a la renta del año tributario 2015 la devolución de \$ 200.390.870 por concepto de Pago Provisionales por Utilidades –de Bethia Dos S.A.– Absorbidas por las pérdidas de VIALAT. S.A.

La controversia consistía en establecer la existencia de correlación entre las rentas y las pérdidas tributarias preexistentes a la fusión, considerando que las rentas provenían de una sociedad y las pérdidas de otra. De no existir dicha correlación sería improcedente la devolución de P.P.U.A. solicitada.

8.3. Tópicos de análisis jurisprudencial.

8.3.1. Medidas utilizadas por los Tribunales de Justicia para dar solución al fenómeno elusivo.

En ausencia de una cláusula general antielusiva, consideramos la posibilidad de un tratamiento del fenómeno elusivo como ilícito mediante el auxilio de herramientas jurídicas del Derecho común, en sede de aplicación de la norma tributaria.

Del análisis de los casos expuestos se puede establecer que están presentes en ellos los tres métodos propuestos como solución al fenómeno elusivo: interpretación, calificación e integración. Además, debemos incluir un cuarto método, considerar la elusión como fraude a la ley, herramienta que

habíamos descartado inicialmente en el marco teórico. El método que recurre a las normas de interpretación está presente en las sentencias de: Coca Cola Embonor con SII (2012), Supermercado Cañete con SII (2014) e Inbet con SII (2018). A la calificación: Flota Hualpén con SII (2015). Por su parte, las sentencias que recurren al método de integración son: Gajardo Muñoz con SII (2014) y Supermercado Cañete con SII (2014). Inbet con SII (2018) recurre al instituto de fraude a la ley.

8.3.2. Análisis de la aplicación de medida de interpretación.

En el caso Supermercado Cañete está presente el concepto de gastos necesarios. En este orden de cosas la Corte Suprema estableció: (1) el vocablo “necesario”, conforme su tenor gramatical, se refiere a aquellos desembolsos en los que inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar, relacionados directamente con su ejercicio o giro y que tengan el carácter de inevitables y obligatorios para el fin social; (2) la obligatoriedad del pago es una cosa distinta de la “necesariedad” tributaria de ese egreso, que exige que inevitablemente el contribuyente haya debido incurrir en él para generar la renta líquida imponible; (3) se trata de un pago cuantioso realizado con la finalidad de aumentar los fondos de una trabajadora destinados a solventar su futura pensión de vejez, de conformidad al artículo 20 del D.L. 3.500, circunstancia que, por sí sola, aleja dicho egreso de los fines más inmediatos de la contribuyente y de la obligatoriedad del gasto en cuanto búsqueda de la obtención de la renta; este gastos sólo emana del vínculo

laboral de la contribuyente con uno de sus trabajadores, y por ende de su obligatoriedad al emanar de un acuerdo pactado por escrito, mas resulta claramente insuficiente para llevar esa obligatoriedad al plano tributario, pues ello requiere demostrar su relación con la generación de las rentas de la sociedad.

De este modo, se presenta un concepto jurídico indeterminado (gastos necesarios) y su consiguiente juicio de valor (que el depósito es en beneficio de una sola trabajadora y que es por un monto cuantioso, destinado a solventar su futura pensión), por lo que incluso recurriendo a la más simple de las normas de interpretación (gramatical) permite la incorporación de la noción de elusión. La idea de elusión se aborda más por virtud propia de los conceptos jurídicos indeterminados, que por alguna cualidad de las normas de interpretación. Aún así, debemos circunscribir la solución del problema a las normas de interpretación, constatando que el método en sí no constituye ninguna extrañeza en el Derecho común.

A su vez, tanto el caso Coca Cola Embonor, como el de Inbet, recurren a las normas de interpretación – a lo menos a los criterios gramatical y lógico, que implican juicios de valor– para dar solución al problema de elusión que se plantea, toda vez que en parte se sustentan en torno al sentido de las normas legales citadas por las respectivas sentencias. En particular, en el caso Inbet se recurre a la aplicación del artículo 31 inciso primero N° 3 de la L.I.R. y a los requisitos de procedencia de la devolución de PPUA. En efecto, de conformidad al artículo 31 inciso primero N° 3 de L.I.R., el sentenciador concluye que no sólo es necesario que existan fondos de utilidades tributables y una pérdida tributaria, para proceder a la devolución de impuestos, sino que, además, que exista un vínculo entre renta

generada y gastos producido. Específicamente, en el caso Inbet, las pérdidas tributarias son gastos necesarios en cuanto se relacionen con el giro del negocio, lo que implica un vínculo entre la renta producida y la pérdida generada. Así el sentenciador observa que previo a la fusión las rentas se generaron en una empresa y los gastos (pérdidas) en otra, por lo que el vínculo requerido no existe. Además, el sentenciador sostiene que al producirse la fusión no se establecieron razones de orden económico, comercial o financiero que justifique primero una división y, luego, la fusión, más allá de las puramente tributarias. Lo anterior, sin perjuicio que tampoco se ha producido un detrimento patrimonial con la fusión efectuada.

8.3.3. Análisis de la aplicación de medida de calificación.

El método de la calificación hace juicios de valor, pero ellos no están orientados a precisar el sentido de una norma en el caso concreto, sino que su objetivo es precisar la naturaleza de los elementos fácticos, previo a la operación de subsunción. Normalmente en estos casos no hay problemas en la determinación del contenido de la norma legal, lo que no es claro es la naturaleza jurídica de los elementos fácticos. Así, si se determina que un contrato es de arrendamiento, se aplicará la norma que regula los arrendamientos, y si se determina que es un comodato, se aplicarán las normas que regulan este último tipo de contratos.

Este caso debe ser analizado estableciendo un paralelo con el caso Inmobiliaria Bahía, pues ambos se resuelven en clave de calificación. En el primero negando la herramienta de la calificación y el segundo permitiéndola. De

esta manera, este caso plantea un cambio fundamental al paradigma de la elusión en nuestro país. Al igual que el caso Inmobiliaria Bahía, el caso Flota Hualpén es sobre I.V.A. En ambos participan dos sociedades relacionadas y existe separación ideológica de una actividad en dos. En el caso Inmobiliaria Bahía para no generar hecho gravado y en el caso Flota Hualpén para generarlo y solicitar devolución de artículo 27 bis de la Ley I.V.A. Así, en un caso, el contribuyente dice que está en una hipótesis de arriendo de cabañas (inmuebles) y el Servicio de Impuestos Internos señala que es de servicio de hotelería. La Corte Suprema, como sabemos, dio la razón al contribuyente. En el otro caso, el contribuyente dice que se presta un servicio de arriendo de vehículos y el Servicio de Impuestos Internos, dice que es de transportes de pasajeros. La Corte da la razón al Servicio de Impuestos Internos.

La Corte Suprema fundamenta la facultad que tiene tanto el Servicio de Impuestos Internos, como los Tribunales de Justicia, para calificar actos o contratos, señalando que la labor jurisdiccional a la luz del artículo 27 bis de la Ley de Impuesto al Valor Agregado consiste en “verificar si los hechos asentados en el proceso satisfacen sus exigencias a efectos de aplicarlas al caso concreto”. El mismo tribunal indica, aclarando la anterior afirmación, que “se trata de precisar el cumplimiento de las condiciones legales para proceder a la devolución en comento, previstas en el inciso primero del artículo 27 bis...”. Además, señala que las condiciones establecidas para otorgar el beneficio al contribuyente y la correcta constitución del crédito –en virtud del inciso 4º del artículo 27 bis citado– “deben ser verificados y certificados por el Servicio de Impuestos Internos en forma previa

a la restitución, **de lo que cabe colegir que se encuentran habilitados para evaluar los negocios jurídicos que le sirven de fundamento...**

8.3.4. Análisis de la aplicación de medida de integración.

En los casos Gajardo Muñoz y Supermercado Cañete, la Corte Suprema realiza dos afirmaciones. La primera señala que “el propósito del Derecho Tributario, que ha sido definido como el conjunto de normas que disciplinan la actividad del Estado y de los entes públicos dirigida a adquirir, en virtud del poder de supremacía reconocido a los mismos, los medios financieros para alcanzar las finalidades públicas”. La segunda, a su vez, sostiene que dicha finalidad “es vista con desconfianza y desprecio por algunos contribuyentes, cuestión que lleva a la elusión a ser una de las cuestiones fundamentales del derecho tributario actual...”. En un paso siguiente distingue la elusión de la planificación tributaria, siendo esta última lícita para la Corte. Luego, establece un concepto de elusión, en base al cual señala que un determinado comportamiento es elusivo.²⁵

El sentenciador no hace alusión a ninguna norma legal que pudiera justificar esta incorporación, tampoco se hace cargo de la eventual vulneración al principio de legalidad tributaria que ello pudiera implicar, y cuyo retraimiento a pesar de ser posible, requiere de una fundamentación. Hubiera sido deseable que el sentenciador haya sido explícito en este punto, máxime si consideramos la existencia de un *status quo* que se ve alterado con tal pronunciamiento. La amplitud regulatoria que supone la incorporación, la ausencia de referencias a la

²⁵ De este modo, si bien no es una solución de aplicación de integración que nuestro marco teórico haya señalado en forma expresa, da una solución dentro de dicho método.

operación de calificación o a las normas que puedan ser objeto de interpretación, nos lleva a sostener que esta línea argumental es compatible con el método que recurre a la integración. Por lo demás, el método indicado permite un tratamiento genérico de la elusión, como el que expresan las sentencias indicadas. En todo caso, es posible ver un intento de justificación en las afirmaciones tomadas del Profesor Massone, que ve en la elusión un fenómeno que afecta profundamente el sentido de la normas del Derecho tributario en su conjunto, que bien podría ser entendido como una referencia a la equidad.

8.3.5. Análisis de la aplicación de medida que recurre a fraude a la ley.

La sentencia discurre fundamentalmente sobre las siguientes ideas: (1) se debe distinguir entre economía de opción y elusión, (2) la elusión se clasifica entre lícita e ilícita, (3) todos los autores coinciden que la elusión ilícita se manifiesta a través del fraude a la ley, la simulación o el abuso del derecho, (4) la elusión fiscal se identifica con el fraude a la ley tributaria.

De esta forma el fallo tiene el mérito de establecer un concepto de elusión y fundamentar la manera en que dicho concepto es incorporado al sistema jurídico tributario, para luego proceder sobre la base de dicho concepto a resolver el caso concreto. Específicamente, establece recurriendo a la doctrina, que la elusión se sustenta en el concepto de fraude a la ley. El fraude a la ley es un instituto reconocido en nuestro ordenamiento jurídico y en tanto existe posibilita la referida incorporación. Para su incorporación sostiene una afirmación en extremo polémica: “no tiene relevancia alguna para determinar si estamos frente a elusión

si el hecho gravado se configuró o no, puesto que tanto mediando actos elusivos o evasivos el hecho gravado siempre se verifica, naciendo por tanto la obligación tributaria.”²⁶.

8.4. Concepto de elusión.

Sin perjuicio de la forma en que se ha justificado o fundamentado el concepto de elusión, en los casos Gajardo y Supermercado Cañete por un lado y el caso Inbet por el otro, convergen en un mismo concepto de elusión y tratan el fenómeno elusivo de forma similar, transitando desde una laguna legal hasta el establecimiento de un concepto de elusión, con su respectivo concepto jurídico indeterminado. Frente a la ausencia de regulación, nuestra jurisprudencia opta derechamente por implantar un concepto de elusión, llenando el vacío legal.

Así, se puede obtener el siguiente concepto de elusión: 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 o inusual, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario. Las sentencias señalan –además– que la elusión no consiste en “la elección lícita dentro de determinadas opciones que el propio legislador tributario entrega”.

Este concepto se acerca al establecido en el proyecto de ley de la reforma tributaria del año 2014, pero con una evidente diferencia. Hemos indicado que el concepto de elusión en términos generales tiene dos dimensiones: una orientada

²⁶ No concordamos con la aplicación del instituto de fraude a la ley, como se expresa en capítulo 5.2. de este trabajo.

los efectos del acto o de los actos y otra orientada los actos en sí, determinado forma o características del comportamiento o los medios utilizados. Ambas dimensiones están presentes en el concepto jurisprudencial: a) Efectos: “evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria o disminuir la carga tributaria sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario”. b) Medios utilizados: “a través de un medio jurídicamente anómalo”, o –como lo expresa en otras partes de las sentencias–a través “formas jurídicas inusuales o anómalas”.

La primera dimensión señalada se aparta notoriamente del proyecto de ley de reforma tributaria de 2014 y fundamentalmente del texto finalmente aprobado. El concepto jurisprudencial omite el requisito de no producir “resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero distintos de los efectos meramente tributarios”. Es decir, que en el concepto jurisprudencial falta precisamente lo que para nuestro legislador es lo central en la elusión.

La segunda dimensión es similar a la contenida en el proyecto de ley de reforma tributaria. El concepto jurisprudencial requiere que la dimensión del comportamiento el uso de “formas jurídicas inusuales o anómalas”, que si bien no se remite a los mismos conceptos del proyecto: “artificiosos o impropios”, al menos mantiene la misma estructura y la referencia a conceptos similares. Así, en este punto, tanto el concepto jurisprudencial, como el del proyecto de ley difieren de nuestro actual concepto legal de elusión de la manera señalada en el marco teórico. De este modo, podemos concluir que el concepto jurisprudencial es un concepto mucho más amplio que el establecido en el artículo 4º ter del Código tributario.

8.5. Juicios de valor.

Dado lo expuesto, el sentenciador deberá emitir un juicio de valor sobre qué constituye inusual o anómalo en el caso concreto, sin necesidad de pronunciarse sobre la falta de relevancia de los efectos jurídicos o económicos, como si lo exige nuestra legislación actual. Lo anterior, es sin perjuicio de la verificación de las ventajas tributarias o efectos meramente tributarios.

En el caso Supermercado Cañete la Corte Suprema es muy precisa. Considera que otorgar un beneficio (depósito convenido) a un trabajador no es de suyo ilegítimo, pero –continúa razonando– si el otorgamiento está rodeado de un contexto inusual tales actuaciones son cuestionables. En esta línea, el sentenciador valora como inusual: (1) que el beneficio se haya efectuado únicamente a una trabajadora, (2) que la trabajadora esté vinculada por lazos familiares con los propietarios de su empleadora y (3) que el beneficio haya sido por un monto elevado.

En esta sentencia queda meridionalmente claro el juicio de valor establecido por la Corte Suprema, lo que no ocurre en el caso Gajardo. En efecto, en el caso Gajardo la Corte Suprema sostiene que no es cuestionable que “el contribuyente haya ampliado sus actividades al giro de compraventa de acciones, ni que haya declarado un capital inicial de un millón de pesos en la cuenta de caja”, lo que le habría permitido acceder al régimen simplificado de contabilidad 14 Bis de L.I.R. Pero tales actuaciones “sí resultan cuestionables a la luz de las operaciones que luego efectuaría”, refiriéndose a una operación de venta de acciones por un

elevado monto, que de haberlas efectuado bajo el régimen tributario al que originalmente pertenecía no habría logrado ventajas tributarias.

De tal suerte, es –para el sentenciador– cuestionable la conducta por el solo hecho de no haber realizado el o los actos que habrían implicado el pago de una obligación tributaria, lo que no satisface el contenido de lo inusual o anómalo, pues en la misma sentencia se sostiene que es posible la elección lícita dentro de determinadas opciones que el propio legislador tributario entrega. De esta manera, no se realiza el juicio de valor que establece qué tipo de elementos serían considerados inusuales, situación que no se ve enmendada por el considerando posterior de la misma sentencia que señala: “el dotar a la operación de venta 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...”. En efecto, tales afirmaciones no sólo no contribuyen a establecer lo qué sería inusual, sino que parecen desplazar el problema hacia una institución diversa, como lo es la simulación, y sin que bajo ella se logre la solución de la controversia.

Esta sentencia es bastante útil para comprender la relevancia de los juicios de valor, precisamente por la ausencia o –al menos– la falta de claridad de los mismos. En efecto, no es claro qué es lo inusual, lo que para efectos prácticos es tan grave como no señalarlo, generando una situación de incertidumbre y arbitrariedad.

Hecho el análisis estricto de la sentencia, sólo podemos especular sobre lo que la sentencia parece considerar como inusual. En este entendido, debemos recordar que en otra parte de la sentencia el sentenciador ya había establecido la

falta de un requisito para acceder al régimen especial al que el contribuyente había pretendido acogerse. Por lo que esta segunda línea de fundamento de la sentencia discurriría bajo el supuesto de cumplirse los requisitos para acceder a un régimen más benigno en relación a una subsecuente enajenación de acciones, en el sentido de: aunque se cumplieran los requisitos para tal opción, el comportamiento sería elusivo. Así, lo que se presentaría como inusual es que el contribuyente tras muchos años de estar bajo un determinado régimen tributario (y de ser socio de una sociedad de responsabilidad limitada) haya optado por otro, para que en forma prácticamente inmediata procediera a: (1) la división de la sociedad y transformación a sociedad anónima, (2) enajenar las acciones en dicha sociedad. Para, finalmente, unos meses después abandonar el régimen 14 bis.

En el caso Inbet el sentenciador ha señalado que “el contribuyente ha estructurado sus operaciones con el único objeto de eludir impuestos [...] por cuanto la Sociedad Absorbente (VIALAT S.A.) sufrió un cambio de propiedad al absorber a la Sociedad BETHIA DOS S.A. y ésta, que es la sociedad absorbida, aprovecha las pérdidas de la primera, que se encuentra impedida de poder utilizarlas.”. La Corte de Apelaciones al referirse a la elusión en concreto se enfoca en la dimensión de los efectos de los actos, más que en la forma de los actos. En esa línea, señala que “el contribuyente ha estructurado las operaciones con el único objeto de eludir impuestos”, haciendo una breve referencia al comportamiento en sí, que ya había desarrollado con detalle en otra parte de la sentencia, pero sin indicar que dichos actos son valorados como inusuales o anómalos. En este orden de cosas, podríamos sostener que la Corte no discurre sobre valoraciones referidas a lo inusual o a lo anómalo, aunque un observador

atento lo podría apreciar. En efecto, esas actuaciones que se realizan con el solo propósito de eludir son las que se pueden considerar como inusuales o anómalas. Debemos concordar esta parte de la sentencia con aquella que sostiene que la conducta “obedece al deliberado propósito de no pagar el tributo que grava el acto o negocio realmente perseguido y esa anormalidad del “ropaje jurídico” no tiene otra explicación racional que el propósito de evadir el legítimo gravamen”. Sobre este punto cabe recordar que la sociedad con pérdidas tributarias que absorbe a otra con utilidades tributarias es una sociedad que ha mantenido pérdidas por más de diez años y sin que tenga activos en su patrimonio, lo que es explicado con detalle en las primeras partes de la sentencia.

Desde el punto de vista de los juicios de valor esta sentencia aborda con mucho más detalle la dimensión de los efectos de la elusión, cosa que no ocurre en las demás sentencias, pero en cierto modo descuida el desarrollo de la dimensión del comportamiento en sí, al punto que no explica en un solo considerando que es lo anormal de “ese ropaje jurídico”.

Expresado lo anterior, lo que el sentenciador valora como anómalo es: es la división de una sociedad, para que la nueva sociedad resultante de tal división (con activos y utilidades tributables) sea absorbida por otra de un objeto social originalmente distinto y que por más de 10 años sólo ha mantenido pérdidas tributarias.

9. CONCLUSIONES.

Del desarrollo del presente trabajo podemos establecer como conclusión que se han logrado los objetivos propuestos.

En el marco teórico logramos identificar una serie de medidas o métodos, recurriendo a las normas del Derecho común, que permiten enfrentar el fenómeno elusivo en ausencia de una cláusula general antielusiva: interpretación, integración y calificación. A las que debemos agregar el recurso al instituto de fraude a la ley, que en nuestro marco teórico consideramos que no era un método idóneo para abordar la elusión, pero que nuestra jurisprudencia judicial ha utilizado para fundar el tratamiento de la elusión como ilícito tributario.

Tras el análisis de la jurisprudencia judicial generada bajo la normativa anterior a la reforma tributaria del año 2014, se pudo establecer que a partir del año 2012 y hasta el año 2018, se han resuelto cinco casos en los que se identifican todas las medidas o métodos antielusivos propuestos en nuestro marco teórico, incluso aquel que consideramos que no era idóneo, lo que implica un cambio profundo en el tratamiento de la elusión de parte de los Tribunales Superiores de Justicia, que bajo el paradigma del caso Inmobiliaria Bahía del año 2003 había establecido la elusión como lícita.

Del mismo modo, se lograron identificar juicios de valor en todos los métodos antielusivos utilizados por nuestros tribunales, salvo en el método que recurre a la calificación. Ello, sin embargo, no constituye una insuficiencia en la sentencia, sino que es consecuencia de la forma en que opera la calificación. En efecto, los juicios de valor precisan el contenido de la normativa legal, al completar

los conceptos jurídicos indeterminados, al aclarar las normas oscuras o contradictorias o al llenar los vacíos legales. En cambio, la calificación determina la naturaleza de los elementos fácticos, para luego aplicar la ley que corresponda a dicha naturaleza. En un sentido lógico el objeto de los juicios de valor es la premisa mayor y en la calificación es la premisa menor. Bajo la actual normativa, considerando el artículo 4º bis del Código Tributario, los tribunales podrán, con mayor razón, continuar resolviendo casos similares utilizando el método de la calificación.

Los juicios de valor formulados bajo el método de la interpretación, se identificaron sólo en casos sobre gastos necesarios y pérdidas tributarias asociadas a dicho concepto. En los que, por un lado, contribuyeron a establecer la falta de correlación entre las rentas generadas y pérdidas producidas, y por otro a establecer el contenido de los gastos necesarios para producir la renta. La sentencia del caso Supermercado Cañete es bastante concluyente, en el sentido que fue capaz de resolver primero la controversia bajo método de interpretación, en el que la naturaleza de concepto jurídico indeterminado de los gastos necesarios cumplió un rol central, para luego, básicamente con los mismos juicios de valor resolver la controversia recurriendo a la integración. Lo que demuestra la flexibilidad del concepto gastos rechazados para enfrentar el fenómeno elusivo en su ámbito de acción. En este orden de cosas, no se ve razón para prescindir de este método bajo la actual normativa.

Los juicios de valor asociados a los métodos de integración y del instituto de fraude a la ley, se establecen previa generación de un mismo concepto de elusión, que como hemos señalado se formula por medio de concepto jurídico

indeterminado. Esta forma de resolver los casos permite hacer un paralelo entre el concepto legal y el concepto jurisprudencial de elusión, e identificar los elementos que puedan contribuir a precisar los conceptos jurídicos indeterminados de la cláusula general antielusiva y aquellos que deberán ser enfrentados sin esa ayuda. En este sentido hacemos presente, respecto del caso Inbet, que la forma en que obra el sentenciador no genera mayores problemas, considerando el concepto jurisprudencial que establece la misma sentencia, algo que no se podría sostener si se aplica el concepto de elusión que hoy señala la ley, en el que el aplicador de la norma tendría que ser muy claro en distinguir entre las valoraciones sobre falta de razonabilidad y sobre falta de relevancia.

Por otra parte, detectamos que, pese a la importancia que tienen los juicios de valor en las normas generales antielusivas o en las cláusulas generales antielusivas, los tribunales no han sido especialmente rigurosos en presentar con claridad los juicios de valor en sus sentencias. En los tres casos en que recurre a un concepto jurisprudencial de elusión, sólo en uno de ellos existen juicios de valor expresados con perfecta claridad, en un segundo caso se presentan en forma dispersa y en un tercero no los presenta, aunque se podría colegir, sin que se pueda asegurar que tal razonamiento esté exento de controversias. Consideramos fundamental la expresión clara de los juicios de valor, pues la falta de claridad genera mayor incertidumbre y permite la arbitrariedad.

Así, en menos de seis años existió un cambio profundo en la jurisprudencia judicial, que pasó de considerar la elusión como perfectamente lícita, a enfrentarla con todos los métodos o medidas que proporciona el Derecho común.

BIBLIOGRAFÍA.

- 1- Alexy. R., 1989. Teoría de la Argumentación Jurídica. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid.
- 2- Alexy, R., 2012. Teoría de los derechos fundamentales. Centros de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid.
- 3- Alonso Murillo, F., Aníbarro Pérez, S., Arranz de Andrés, C., Casanueva Tomás, J., Cañizares Pacheco, C., Cordero González, E., et al. 2006. Estudios de la Ley General Tributaria. Lex Nova. Valladolid.
- 4- Alvarez Martinez, J., 2004. La Motivación de los Actos Tributarios en la Nueva Ley General Tributaria. Marcial Pons, Madrid.
- 5- Anguita Oyarzún, C., 2017. Los Retos en la Aplicación de las Cláusulas Antiabuso por las Administraciones Tributarias Latinoamericanas y las Lecciones de la Experiencia Española y Europea. Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). Instituto de Estudios Fiscales (CIAT). Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (IEF).
- 6- Bodie, Z., Merton, R., 2003. Finanzas. Pearson Educación. Naulcalpan de Juárez.
- 7- Boestsch Gillet, C., 2016. La Norma General Anti Elusión. Análisis desde la perspectiva del Derecho Privado. Ediciones Universidad Católica de Chile. Santiago.
- 8- Ducci Claro, C., 2002. Derecho Civil Parte General, Cuarta edición actualizada. Editorial Jurídica de Chile. Santiago.
- 9- Faúndez Ugalde, A., 2016. Problemas de aplicación de las normas antielusión. Revista de Estudios Tributarios, (15), pp. 101-122.
- 10-Fernandois, Vöhringer, F., 2001. Derecho Constitucional Económico. Garantías económicas. Doctrina y Jurisprudencia. Tomo I. El Orden Público Económico/ La Libertad Económica/ La No Discriminación Arbitraria. Ediciones Universidad Católica de Chile. Santiago.
- 11-Fernandois, Vöhringer, F., 2010. Derecho Constitucional Económico. Tomo II. Regulación, Tributos y Propiedad. Ediciones Universidad Católica de Chile. Santiago.
- 12-Fueyo Laneri, F., 1990. Instituciones de derecho civil moderno. Editorial Jurídica de Chile. Santiago.
- 13-Fueyo Laneri, F., El Fraude a la Ley (pp.319-361) En: Tavolari Oliveros, R.,(Dir.). Revista de Derecho y Jurisprudencia, 2010. Edición Bicentenario. Doctrinas Esenciales. Derecho Civil. Acto Jurídico. Editorial Jurídica de Chile. Santiago.
- 14-García Novoa, C., 2004. La cláusula Antielusiva en la Nueva Ley General Tributaria. Marcial Pons. Madrid.
- 15-Giulani Fonrouge, C., 1970. Derecho Financiero. Vol.I., Ediciones Depalma, Segunda Edición. Buenos Aires.
- 16-Guzmán Brito, A., 2016. Los actos y contratos irregulares en el derecho chileno. Ediciones Universidad Católica de Chile. Santiago.
- 17-Hensel, A., 2005. Derecho Tributario. Marcial Pons. Madrid.

- 18-ICHDT (Instituto Chileno de Derecho Tributario), 2013. La facultad interpretativa del SII y los cambios de criterio. Una visión alternativa. Thomson Reuters. Santiago.
- 19-López Santa María, J., 2001. Los Contratos. Parte General, Tomo I y II. Editorial jurídica de Chile. Santiago.
- 20-Martín López, J., 2014. La Norma General Antiabuso del Reino Unido. Revista Española de Derecho Financiero, 164: pp. 79-114.
- 21-Martínez Estay, J., 2019. Los conceptos jurídicos indeterminados en el lenguaje constitucional. Revista de Derecho Político, [S.I.], n. 105, pp. 161-196.
- 22-Massone Parodi, P., 2013. Principios de Derecho Tributario, Tomo I y II. Thomson Reuters. Santiago.
- 23-Navarro Schiappacasse, M., 2018. La evolución en la jurisprudencia de la Excm. Corte Suprema en la concepción de la elusión fiscal. Revista de Estudios Tributarios, (20), pp. 169-191.
- 24-Núñez Vaquero, Á., 2014. Dogmática Jurídica. Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad, [S.I.], pp. 245-260.
- 25-Palao Taboada, C., 2009. La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal. Lex Nova. Valladolid.
- 26-Pérez de Ayala, J., Pérez de Ayala, M., 2011. Fundamentos de Derecho Tributario. Dykinson, S.L. Madrid.
- 27-Pont Clemente, J., 2006. La Economía de Opción. Marcial Pons. Madrid.
- 28-Pont Clemente, J., 2006. La Simulación en la Nueva LGT. Marcial Pons. Madrid.
- 29-Ribera Neumann, T., 2016. La potestad tributaria del Estado. Revista de Derecho Público, (62),pp. 22-31.
- 30-Saavedra Fernández, R., 2011. Discrecionalidad Administrativa. Legal Publishing Chile. Santiago.
- 31-Siota Álvarez, M., 2010. Analogía e Interpretación en el Derecho tributario. Marcial Pons. Madrid.
- 32-Somarriva Undurraga, M., Algunas consideraciones sobre el principio de la autonomía de la voluntad (pp.271-281). Mujica Bezanilla, F., La integración de las lagunas legales (pp.901-910) En: Tavolari Oliveros, R.,(Dir.). Revista de Derecho y Jurisprudencia, 2010. Edición Bicentenario. Doctrinas Esenciales. Derecho Civil. Instituciones Generales. Editorial Jurídica de Chile. Santiago.
- 33-Taveira Torres. H., 2008. Derecho tributario y Derecho privado. Autonomía privada, simulación y elusión tributaria. Marcial Pons. Madrid.
- 34-Ugalde Prieto, R., García Escobar, J., 2009. Elusión, planificación y evasión tributaria. Legal Publishing. Santiago.
- 35-Ugalde Prieto, R., 2018. La Elusión Tributaria. El abuso de las formas jurídicas y la simulación. Editorial Jurídica de Chile. Santiago.
- 36-Van Weezel, A., 2007. Delitos Tributarios. Editorial Jurídica de Chile. Santiago.
- 37-Vergara Quezada, G., 2016. Norma Antielusiva General. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias. Libromar. Santiago.

- 38-Vergara Quezada, G., 2015. ¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión? Revista de Estudios Tributarios, (14), pp. 199-238.
- 39-Vial del Rio, V., 1991. Teoría general del acto jurídico. Ediciones Universidad Católica de Chile. Santiago.
- 40-Yáñez Henríquez, J., Reformas Tributarias: Una Mirada económica. (cap. 9, pp.289-316) En: Valdés Prieto, D., Vásquez Duque, O. (Ed.), 2014. Nuevas Tendencias del Moderno Derecho Económico. Monografías. Legal Publishing Chile. Santiago.
- 41-Yáñez, F., 2014. Análisis de la nueva cláusula general antielusiva. Revista de Estudios Tributarios, (11), pp. 233-250.