



UNIVERSIDAD DE CHILE
FACULTAD DE DERECHO
DEPARTAMENTO DE DERECHO PÚBLICO

ELUSIÓN Y NORMAS ANTIELUSIVAS A LA LUZ DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA

RAFAEL EDUARDO GONZALO MEZA ROJAS

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

PROFESOR GUÍA:
VÍCTOR MANUEL AVILÉS HERNÁNDEZ

SANTIAGO DE CHILE
ENERO DE 2015

Dedicado a Nicole Serrano Pérez,
a quien debo cada palabra de esta memoria

TABLA DE CONTENIDO

ABREVIATURAS	1
INTRODUCCIÓN	2
CAPÍTULO I: DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO	8
I. GENERALIDADES	8
II. DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO	9
III. LA POTESTAD TRIBUTARIA.....	10
1. Generalidades	10
2. Concepto y naturaleza	11
3. Características	13
IV. LÍMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA.....	15
V. GARANTÍAS CONSTITUCIONALES DEL CONTRIBUYENTE.....	17
1. Reserva legal tributaria o legalidad.....	18
1.1. Principio de reserva legal tributaria en la Constitución.	22
1.2. Legislación delegada.	23
1.3. La potestad reglamentaria en materia tributaria.....	25
1.3.1. Potestad reglamentaria autónoma.	26
1.3.2. Potestad reglamentaria de ejecución.....	26
2. Igualdad tributaria.	30
3. Proporcionalidad.....	36
4. No confiscatoriedad impositiva.....	38
CAPÍTULO II: EL CONTRIBUYENTE FRENTE A LOS TRIBUTOS	40
I. GENERALIDADES	40
II. REACCIÓN DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA: EVASIÓN, ELUSIÓN Y PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA.....	42
III. LA EVASIÓN TRIBUTARIA.	44
1. Causas de la evasión.....	46

2. La evasión en la doctrina.....	47
2.1. Derecho comparado.....	47
2.2. Derecho nacional.....	49
3. Características de la evasión.....	53
4. La evasión fiscal en el derecho positivo chileno.....	54
5. Combate a la evasión tributaria.....	57
IV. PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA O ECONOMÍA DE OPCIÓN.....	59
1. La planificación tributaria en la doctrina.....	61
2. Casos de planificación tributaria.....	64
V. OTROS MECANISMOS DE RESISTENCIA AL TRIBUTO.....	66
1. Fraude a la ley.....	66
2. La simulación.....	71
2.1. Concepto y clases.....	72
2.2. Prueba de la simulación.....	75
2.2.1. Prueba de la simulación entre las partes.....	76
2.2.2. Prueba de la simulación por los terceros.....	78
2.3. Forma de invocar la simulación judicialmente.....	79
2.4. La simulación en el derecho tributario.....	80
3. El abuso de derecho.....	84
CAPÍTULO III: LA ELUSIÓN TRIBUTARIA.....	89
I. GENERALIDADES.....	89
II. CONCEPTO DOGMÁTICO DE ELUSIÓN TRIBUTARIA.....	92
1. Derecho comparado.....	92
2. Derecho nacional.....	102
III. LA ELUSIÓN EN EL DERECHO POSITIVO CHILENO.....	110
1. Ley N° 19.738, sobre normas para combatir la elusión tributaria.....	111
1.1. Normas antielusivas en el Proyecto de Ley.....	112
1.2. Opiniones de los participantes del debate del Proyecto de Ley.....	115

2. Ley N° 20.630, que perfecciona la legislación tributaria y financia la Reforma Educativa.....	120
IV. LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA ELUSIÓN.	122
1. La elusión fiscal como conducta lícita.	123
2. La elusión fiscal como conducta ilícita.	126
3. Corriente ecléctica: la elusión puede o no ser lícita.	129
V. JURISPRUDENCIA JUDICIAL.....	129
1. Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. con Servicio de Impuestos Internos.	130
2. Comercial Keymarket Limitada con VIII Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos.	135
3. Coca-Cola Embonor S.A. con Servicio de Impuestos Internos.....	136
3.1. Los hechos.	137
3.2. Sentencia de primera instancia.	140
3.3. Sentencia de segunda instancia.	144
3.4. Sentencia de casación.....	146

CAPÍTULO IV: REACCIÓN DEL ESTADO FRENTE A LA ELUSIÓN

FISCAL.....	148
I. GENERALIDADES.	148
II. PRESUNCIONES Y FICCIONES JURÍDICAS.	149
1. Presunciones jurídicas.....	149
2. Ficciones jurídicas.	151
III. NORMAS ANTIELUSIVAS.....	152
1. Concepto.....	153
2. Clasificación.....	154
IV. NORMAS ANTIELUSIVAS ESPECIALES O PARTICULARES.	155
1. Concepto.....	155
2. Normas antielusivas particulares en el derecho comparado.	157
3. Normas antielusivas particulares en Chile.....	158

V. NORMAS ANTIELUSIVAS SECTORIALES.	160
VI. NORMAS ANTIELUSIVAS GENERALES O ANTIELUSIVAS EN SENTIDO ESTRICTO.	161
1. Concepto.	161
2. Posiciones dogmáticas respecto a las normas antielusivas generales.	163
3. Normas antielusivas en el derecho comparado.	165
3.1. Alemania: abuso de las posibilidades de configuración jurídica.	166
3.2. España: conflicto en la aplicación de la norma tributaria.	168
VII. EL COMBATE A LA ELUSIÓN EN EL DERECHO ANGLOSAJÓN.	174
1. El papel de la jurisprudencia en el combate contra la elusión: doctrinas generales antielusivas.	174
1.1. Business purpose test.	176
1.2. Step transactions doctrine.	178
2. Normas antielusivas particulares en Estados Unidos.	179
2.1. Limitaciones al cambio de residencia.	179
2.2. Transmisión de activos a entidades extranjeras.	180
2.3. Subcapitalización.	181
3. La norma antielusiva general en Estados Unidos: economic substance doctrine and business purpose test.	181
VIII. LA REFORMA TRIBUTARIA IMPULSADA POR LA PRESIDENTA MICHELLE BACHELET.	184
1. Generalidades.	185
2. Combate contra la evasión y elusión fiscales.	186
3. Análisis de la normativa que combate la elusión fiscal.	191
3.1. Análisis del artículo 4 bis.	191
3.2. Análisis del artículo 4 ter.	195
3.2.1. Primer requisito: obtención de una ventaja tributaria.	195

3.2.2. Segundo requisito: utilización de actos artificiosos o impropios para conseguir el fin.....	197
3.2.3. Tercer requisito: ausencia de finalidades distintas del ahorro impositivo, o de motivos económicos válidos.....	200
3.3. Análisis del artículo 4 quáter.....	201
3.4. Análisis del artículo 4 quinquies.....	202
3.4.1. Procedimiento.....	203
3.4.2. Efectos.....	205
3.5. Análisis del artículo 100 bis.....	206
4. Discusión parlamentaria.....	208
4.1. Posturas afines al establecimiento de la norma antielusiva.....	208
4.2. Posturas que rechazan el establecimiento de la norma general antielusiva.....	211

CAPÍTULO V: LAS NORMAS ANTIELUSIVAS A LA LUZ DE LA

CONSTITUCIÓN	215
I. GENERALIDADES.....	215
II. CONFLICTO DE CONSTITUCIONALIDAD DE LAS NORMAS GENERALES ANTIELUSIVAS EN CHILE.....	216
III. PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y NORMAS ANTIELUSIVAS.....	218
1. Concepto de principio de legalidad general.....	219
2. Concepto y alcance del principio de legalidad tributaria.....	219
3. Potestad autónoma y de ejecución en materia tributaria.....	222
4. Reproches constitucionales a la proyectada normativa antielusiva en Chile....	223
5. Atribución de facultades jurisdiccionales a la Administración.....	229
5.1. Jurisdicción y aplicación del derecho.....	229
5.2. Jurisdicción administrativa.....	230
5.3. Jurisdicción administrativa e interpretación y calificación de los contratos.....	232
6. Facultad administrativa para interpretar y calificar los contratos	234

7. Interpretación de la ley tributaria	237
7.1. Criterios interpretativos de la ley tributaria.	237
7.2. Interpretación teleológica de las normas tributarias.	243
7.3. La consideración económica en la interpretación de las normas tributarias.	246
8. Calificación administrativa: artículo 4 bis.	248
9. La discrecionalidad del Servicio en la declaración de abuso y simulación.	250
9.1. Generalidades.....	250
9.2. Discrecionalidad como técnica jurídica en la configuración de potestades públicas.....	251
9.3. Discrecionalidad y legalidad: un conflicto aparente.	254
10. ¿Conceptos jurídicos indeterminados o discrecionalidad?	255
11. Las normas antielusivas generales y la supuesta infracción al principio de reserva legal en materia tributaria.	258
11.1. La creación normativa: límite de la reserva de ley en materia tributaria. .	258
11.2. El deber de contribuir y la igualdad en materia tributaria.	261
11.3. La analogía y la norma antielusiva general.....	262
IV. DERECHO DE LIBERTAD ECONÓMICA Y NORMAS ANTIELUSIVAS.	266
1. Generalidades.....	266
2. Contenido del derecho a desarrollar cualquier actividad económica.	268
3. Límites al derecho a desarrollar cualquier actividad económica.....	272
4. La planificación tributaria y el derecho a desarrollar actividades económicas. .	274
5. Límites de la planificación tributaria.....	275
V. PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA Y NORMAS ANTIELUSIVAS.	277
1. Generalidades.....	277
2. Dimensiones del principio de seguridad jurídica.	279
3. La ¿falsa? seguridad jurídica.....	281
4. La seguridad jurídica en Chile: previsibilidad de las consecuencias jurídicas. .	287

5. Reproches de constitucionalidad a la nueva normativa antielusiva desde el principio de seguridad jurídica.	288
VI. GARANTÍA DEL DEBIDO PROCESO Y NORMAS ANTELUSIVAS.....	291
1. Generalidades.	291
2. Concepto y alcance de la garantía del debido proceso.....	292
3. El debido proceso en el procedimiento administrativo.	295
4. El debido proceso y las normas antielusivas generales.....	299
VII. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LA NORMA ANTIABUSO EN LA LEGISLACIÓN CHILENA.	302
CONCLUSIONES	306
BIBLIOGRAFÍA	321

ABREVIATURAS

BFH	Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Federal Alemán).
BStBl	Bundessteuerblatt (Revista, Alemania).
BVerfG	Sentencia del Bundesverfassungsgericht (Tribunal Constitucional alemán).
CENC	Comisión de Estudios de la Nueva Constitución.
CPR	Constitución Política de la República.
GAAR	General Anti-Avoidance Rule.
IRC	Internal Revenue Code (Código Tributario de EE.UU.).
JCT	Joint Committee on Taxation.
LBPA	Ley N° 19.880, que Establece las Bases de los Procedimientos Administrativos que Rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado.
LGT	Ley General Tributaria de España.
Servicio	Servicio de Impuestos Internos.
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional chileno.

INTRODUCCIÓN

Nuestro país ha vivido el último lustro un intenso proceso social que, para buscarle precedente, habría que remontarse a un par de décadas a lo menos, y que ha venido redefiniendo no sólo las políticas públicas, sino el rol del Estado en la sociedad.

Esta tendencia, que nos está acercando tímidamente al Estado Social, obligará a la Administración Pública a satisfacer los denominados derechos sociales. En este contexto se explica la Reforma Tributaria presentada por la administración del ex Presidente Sebastián Piñera, que tenía como objeto incrementar los recursos públicos para financiar las nuevas políticas en educación universitaria. Y es la misma razón que motiva la Reforma Tributaria presentada hace algunos meses por la Presidenta Michelle Bachelet.

Esta insistente necesidad de incrementar los recursos fiscales para solventar los planes sociales, el desarrollo de la actividad económica, la complejidad técnica de nuestro sistema impositivo, unido al imperioso mandato de redistribuir la riqueza en nuestro país (que arrastra niveles de desigualdad sonrojantes), ha propiciado una Reforma que introduciría medios legales para combatir la elusión fiscal.

La elección de este tema, que por sí mismo podría justificarse, se muestra además del todo oportuno en razón del Proyecto de Ley de Reforma Tributaria presentado por la Presidenta Michelle Bachelet.

El Proyecto de Ley de la Presidenta Bachelet, en relación con la elusión tributaria, introduce un giro radical que nos obligaría a repensar las bases del entendiendo sobre el derecho tributario. La elusión, hasta ahora considerada lícita en nuestro país, quedará comprendida bajo la figura del “abuso de las posibilidades de configuración jurídica”, conducta típica dentro del género de defraudación fiscal. Pero además, introduciría reglas que obligarán al intérprete a olvidar el formalismo para buscar la finalidad que tiene la ley tributaria en el ordenamiento jurídico. Este nuevo criterio interpretativo, que no debe confundirse con la búsqueda de la intención del legislador al establecer un tributo, supondrá una serie de cuestionamientos teóricos y prácticos que hemos tratado de abordar en este trabajo.

En este contexto, nuestra memoria tendrá como propósito abordar el estudio de las normas antielusivas tributarias, con especial énfasis en el establecimiento de una norma antielusiva general, para luego refrendarlas con los principios que consagra nuestra Carta Fundamental.

Nuestro trabajo se inicia en los orígenes constitucionales del derecho tributario, con el estudio de la potestad tributaria que habilita al Estado a establecer los tributos. Revisaremos los antecedentes históricos de este poder, así como su regulación en nuestra Carta Fundamental. Además, analizaremos los límites de esta potestad y los derechos y garantías del contribuyente frente él.

En el segundo capítulo nos referiremos a los mecanismos de resistencia que oponen los contribuyentes frente al tributo. Nos referiremos primeramente a la evasión, analizando sus causas y su concepto, tanto en el

derecho nacional como en el comparado, así como su recepción en nuestro derecho positivo, para referirnos finalmente a los medios con que nuestro ordenamiento la combate.

En segundo lugar, haremos referencia a la economía de opción o planificación tributaria, estudiando su concepto y sus límites. Finalmente, estudiaremos figuras propias del derecho privado utilizadas para evitar los tributos, como son el fraude de ley, la simulación y el abuso de derecho.

En el tercer capítulo revisaremos por separado la elusión tributaria. Nos referiremos a su concepto dogmático en el derecho comparado y en el derecho chileno, a su recepción en nuestro ordenamiento tributario y a la larga discusión acerca de su naturaleza. Asimismo, recogeremos la poca jurisprudencia judicial sobre la elusión, analizando principalmente los casos de Inmobiliaria Bahía y de Coca-Cola Embonor.

En el cuarto capítulo nos ocuparemos de las reacciones del Estado frente a la elusión tributaria, analizando brevemente las presunciones y ficciones impositivas. Pero el centro del estudio gira en torno a las medidas antielusivas, esto es, aquellas disposiciones legislativas que combaten, de diversas maneras, la elusión fiscal.

En el derecho comparado estas normas han adoptados tres formas: normas antielusivas especiales o correctivas, sectoriales y generales, constatando que nuestro ordenamiento actual sólo adopta normas antielusivas especiales.

Estas materias serán analizadas a la luz de la dogmática y jurisprudencia comparada, tanto en la tradición civilista de Europa continental, con un destacado seguimiento a las normas antielusivas en España y Alemania, así como en el common law, donde a los tradicionales criterios jurisprudenciales sumaremos el estudio de la hace poco instaurada norma antielusiva general en Estados Unidos.

Además, analizaremos en el penúltimo capítulo la Reforma Tributaria presentada por la Presidenta Michelle Bachelet, en lo relativo a las medidas antielusivas contempladas en el artículo 7° del Proyecto de Ley, y que propone agregar los nuevos artículos 4 bis, 4 ter, 4 quáter y 4 quinquies, además del artículo 100 bis, todos del Código Tributario.

A este respecto, y pese a reiterarlo a lo largo de este estudio, advertimos al lector que para estos efectos se ha tomado en consideración el Informe de la Comisión de Hacienda contenido en el Boletín N° 9290-05.

En el capítulo quinto nos abocaremos al estudio de los principios constitucionales que podrían entrar en conflicto con el establecimiento de una norma antielusiva general, y en menor medida de aquellos que darían sustento a su establecimiento.

A estos efectos tomaremos como referencia la norma antielusiva general contenida en el proyectado artículo 4 ter del Código Tributario, por contener los elementos comunes a las normas antielusivas de los países de referencia en esta materia, esto es, España y Alemania.

Esta norma será contrastada con el principio de reserva legal, basándonos principalmente en los estudios del profesor Víctor Manuel Avilés Hernández, por entender que sus conclusiones y objeciones sobre la materia no sólo son del todo pertinentes, sino que constituyen las objeciones más serias y fundadas en contra de las normas antielusivas generales como la de la referencia.

También analizaremos la norma antielusiva general a la luz del derecho a desarrollar cualquier actividad económica, fundamento último de la licitud de la elusión, a decir de un sector de nuestra doctrina.

Nos ocuparemos asimismo de los efectos que el establecimiento de esta norma podría tener respecto de la seguridad jurídica en nuestro país, para lo cual nos remitiremos –sucintamente- al origen y alcance de este principio en la Filosofía del Derecho y en la Teoría General del Derecho.

Para terminar con el análisis constitucional de esta norma, contrastaremos el procedimiento administrativo para declarar el abuso en las posibilidades de configuración jurídica y la simulación, contenido en el proyectado artículo 4 quinquies, con la garantía de debido proceso.

Finalizaremos nuestro trabajo con algunas breves conclusiones que se desprenden de los distintos análisis que se efectúan en el presente trabajo.

No podemos concluir esta introducción sin antes manifestar que este trabajo tiene por propósito último introducir algunas consideraciones que no han tenido difusión en nuestro país, e incentivar el necesario debate académico

sobre algunas materias que no han gozado de la atención que, a nuestro parecer, merecen.

Por último sólo mencionar nuestro reconocimiento y deuda intelectual con aquellos autores de la doctrina continental europea que hemos seguido en esta memoria, en especial respecto de la profesora española Violeta Ruiz Almendral.

CAPÍTULO I: DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

I. GENERALIDADES.

Este capítulo trata esencialmente de los principios fundamentales de orden tributario recogidos en la Constitución. Ellos no son sino resabios de la doctrina política y económica que consagra nuestra Carta Fundamental a lo largo de su texto, cuyo núcleo está contenido en el Capítulo Primero de Bases de la Institucionalidad, o parte dogmática de la misma.

Como consecuencia de esta influencia, los límites y garantías constitucionales en materia tributaria, no hacen sino poner en una relevancia superlativa la protección de los derechos individuales de propiedad y libertad, lo que ha sido ampliamente difundido y desarrollado por la doctrina nacional, haciéndose eco de la discusión que sostuvo la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución (CENC).

Este devenir del derecho constitucional tributario, prescindiendo de consideraciones políticas, ha provocado un profundo estancamiento a la ciencia jurídica, pues gran parte de los autores no han hecho más que reducir todo el estudio de las garantías constitucionales a la protección del derecho de propiedad y la inalterabilidad de la libertad, en especial la económica¹.

¹ Sobre este respecto, consultar el trabajo del profesor VERGARA BLANCO, ALEJANDRO, "La propretarización de los derechos", Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso, Valparaíso, XIV, 1991-1992.

Estudiaremos en primer lugar la potestad tributaria, que es la facultad del Soberano² para establecer tributos, para luego analizar los límites que la propia Constitución contempla para evitar el desbordamiento de dicho poder. De manera indirecta, los principios del derecho tributario, consagrados constitucionalmente, constituyen derechos del contribuyente frente a esta facultad, restringiendo la producción legislativa, que debe guardar respeto a estos derechos de rango superior.

II. DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO.

Nuestro estudio comienza con el análisis del derecho constitucional tributario, el que contiene los principios, derechos y garantías fundamentales de nuestro ordenamiento impositivo. Se ocupará, principalmente, de la regulación de la potestad tributaria y su sujeción a ciertos principios que la normarán directa e indirectamente, y a establecer los derechos del contribuyente frente a esta potestad, constituyendo esos derechos, al mismo tiempo, principios jurídicos tributarios.

Existen muchas definiciones dogmáticas de la noción de “derecho constitucional tributario”, pero todas coinciden que su principal -y amplio- objeto de estudio es la potestad tributaria. Así, el profesor Héctor Villegas sostiene que *“el derecho constitucional tributario estudia las formas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales en aquellos países en que éstas existen (...)”*³.

² Utilizaremos este término para referirnos, en términos históricos, a toda forma de gobierno que ha detentado la potestad tributaria.

³ VILLEGAS, HÉCTOR B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 7ª edición, ampliada y actualizada. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2001, p. 185.

José María Martín y Guillermo Rodríguez Usé definen el derecho constitucional tributario como “*el conjunto de normas y principios constitucionales que establecen los límites, directos e indirectos, al ejercicio del poder tributario del Estado*”⁴.

Como observamos de las definiciones de estos autores, es fundamental detenernos en el concepto de potestad tributaria, determinar quién la detenta originariamente, quien la ejerce, la forma en que debe materializarse, y los límites de la misma.

III. LA POTESTAD TRIBUTARIA.

1. Generalidades.

La potestad tributaria es la base del estudio del derecho tributario. De ella arranca la facultad del Soberano para estatuir tributos, de manera que pueda financiarse y conseguir los fines que persiga.

Sin duda, la potestad tributaria es un poder preexistente al Estado, que surge como una prerrogativa que se arroga el Soberano⁵ para conseguir los fines públicos, respaldada siempre, pero de manera más manifiesta en los primeros estadios de la organización social, por el denominado poder de policía, o la facultad de coerción.

⁴ MARTÍN, JOSÉ MARÍA y RODRÍGUEZ USÉ, GUILLERMO, *Derecho Tributario General*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1986, citado por AVILÉS HERNÁNDEZ, VÍCTOR MANUEL, *Reserva de ley en materia tributaria*, Tesis para obtener el grado de Magíster en Derecho, mención en Derecho Tributario, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, 2003, p. 2.

⁵ Esta facultad, según el devenir de la historia, ha pasado desde una atribución que se arroga el Soberano en regímenes monocráticos, hasta la concepción que sostiene que el Soberano es el pueblo, y éste, como legítimo poder constituyente, se autorregula, sin perjuicio de situaciones puntuales del pasado reciente determinados poderes estatales se han arrogado este poder.

A partir de los movimientos constitucionalistas, se ha entendido que la potestad tributaria radica en el constituyente, quien ha entregado dicha facultad al poder legislativo, siendo el propio constituyente quien le ha impuesto restricciones al Parlamento para el ejercicio de la potestad tributaria.

2. Concepto y naturaleza.

Tal como señala Santamaría Pastor⁶, “*potestad*” es aquella situación de poder que habilita a su titular para imponer conductas a terceros mediante la constitución, modificación o extinción de relaciones jurídicas o mediante la modificación del estado material de las cosas existentes.

Las potestades están íntimamente ligadas con el poder de imperio y preceden al Estado-Nación, pues son elementos esenciales de todo tipo de gobierno de una sociedad.

Podemos observar un abanico amplio y variado de definiciones, nacionales y extranjeras, del concepto de potestad tributaria. Así por ejemplo, para Pedro Massone Parodi⁷, la potestad tributaria es la facultad de instituir impuestos y tasas, como también deberes y prohibiciones de naturaleza tributaria; Carlos Giuliani Fonrouge la define por su parte como “*la facultad o la*

⁶ SANTAMARÍA PASTOR, JUAN ALFONSO, *Fundamentos del Derecho Administrativo*, Editorial Centro de Estudios Ramón Arces, Madrid, España, 1988, Vol. I, p. 879, citado por MASBERNAT MUÑOZ, PATRICIO, “Garantías constitucionales del contribuyente: críticas al enfoque de la doctrina nacional”, *Ius et Praxis*, N° 2, Universidad de Talca, Chile, 2002, pp. 299-357, [en línea] http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122002000200010#2

⁷ MASSONE PARODI, PEDRO, *Principios de Derecho Tributario*, Edeval, Valparaíso, 1975, p. 28.

*posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción*⁸.

Por su lado, Héctor Villegas sostiene que *“la potestad tributaria es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención*”⁹.

Se aprecia que la mayoría de los autores se inclinan por destacar en sus definiciones de potestad tributaria la facultad de establecer tributos. Algunos extienden esta facultad a la regulación de los mismos y sus exenciones.

En este último sentido, el profesor Patricio Masbernat Muñoz¹⁰, en una acepción más extensiva, sostiene que el poder tributario se manifiesta en la **creación** de las normas tributarias por el legislativo, su aplicación por la administración, y la resolución de las controversias tributarias por parte de la judicatura.

Algunos autores han visto en la potestad tributaria un deber tributario, un crédito del Estado en contra del contribuyente. Sin embargo, es más preciso señalar que la potestad tributaria describe un poder público asociado indeliblemente al poder estatal (o a la configuración jurídica que adopte la sociedad como forma de gobierno), que faculta a su titular para establecer tributos. Dicha potestad es la creadora de los deberes tributarios o de los créditos de orden tributario del Fisco contra los contribuyentes.

⁸ GIULIANI FONROUGE, CARLOS, *Derecho financiero*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1965, volumen I, pp. 266-267, citado por MASBERNAT MUÑOZ, PATRICIO, *Op. Cit.*

⁹ VILLEGAS, HÉCTOR B., *Op. Cit.*, p. 186.

¹⁰ MASBERNAT MUÑOZ, PATRICIO, *Op. Cit.*

Así, el Estado por esencia detenta la potestad tributaria –como consecuencia de la arrogación de la Soberanía-, pero sólo tendrá un crédito en contra de sus súbditos cuando cree el tributo en virtud de dicha potestad, y siempre que se cumplan los requisitos que analizaremos a lo largo de este trabajo.

3. Características.

Los autores caracterizan la potestad tributaria como una facultad originaria, irrenunciable, abstracta, permanente, indelegable y territorial. Pasaremos a reseñarlas brevemente.

La potestad tributaria es originaria en el sentido que el Estado la posee sin adquirirla por delegación de ninguna persona, órgano o institución, sino que le es esencial y natural detentarla.

Para el profesor Figueroa Valdés, el titular de este poder es el Estado. Nosotros precisamos que, en la configuración actual del Estado, la potestad tributaria radica originariamente en el Constituyente, el que, a través de la Carta Fundamental lo entrega al poder legislativo, mediante un mandato que le reserva el ejercicio privativo de esta facultad, estableciendo las demás características fundamentales de los tributos.

La potestad tributaria es irrenunciable, pues es el sustento económico de la organización social, siendo por tanto imprescindible para ella e inalienable. El profesor Evans Espiñeira reflexiona que el carácter de irrenunciable de esta

facultad *“implica una especie de reserva a la sociedad mayor –el Estado-, la cual es concedida por todos los miembros de la nación para el cumplimiento del objetivo de bien común que justifica su existencia”*¹¹.

En lo relativo a las exenciones tributarias, que podrían entenderse como una renuncia a la potestad tributaria, el profesor Figueroa Valdés nos señala que ellas no serían una excepción a la irrenunciabilidad, pues lo que las caracteriza es su naturaleza temporal y sus fines extrafiscales, tales como incentivar o desincentivar determinadas actividades económicas.

La potestad tributaria es abstracta, por cuanto independiente que se ejerza o no, se radica en el Estado, sin que sea necesario que esta se ejerza o materialice para su existencia.

En concordancia con lo anterior, se sostiene que la potestad tributaria es permanente, sin posibilidad de perderse por falta de ejercicio ni por prescripción pues, como dijimos, precede al Estado de Derecho mismo, constituye una facultad inexorablemente unida al poder del Soberano.

La doctrina está prácticamente conteste en el hecho que la potestad tributaria es indelegable. Eugenio Evans Espiñeira en este sentido señala que *“(...) la reserva al Estado del poder tributario implica la imposibilidad de que éste la delegue en cualquier forma. Como veremos más adelante, por disponerlo la Constitución, sólo por ley se pueden establecer tributos, sin que*

¹¹ EVANS ESPIÑEIRA, EUGENIO, *Los tributos en la Constitución*, segunda edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2010, p. 20.

*sea posible, al menos en nuestro ordenamiento, que esa facultad se delegue o transfiera a otros entes o potestades*¹².

Finalmente se afirma que, como todo poder, la potestad tributaria es territorial. La potestad tributaria se manifiesta en un ámbito espacial determinado, y que no es otro que el territorio del Estado, sin perjuicio de las excepciones relativas a la nacionalidad y a la doble tributación internacional.

IV. LÍMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA.

A lo largo de la historia, los soberanos han ejercido y abusado de la potestad tributaria, gravando desproporcionadamente ciertas actividades económicas o a ciertos segmentos de los contribuyentes, y excepcionando o privilegiando de tales cargas fiscales a otros.

Frente a tales abusos de la potestad tributaria, que han calado muy profundamente en la conciencia histórica y jurídica, especialmente de tradición continental, los modernos Estados democráticos constitucionales han limitado, en sus cartas fundamentales, la potestad tributaria del Estado.

El profesor Evans Espiñeira señala que *“(...) el concepto mismo de potestad tributaria está ligado al tipo de Estado de Derecho que la Constitución consagra*¹³. Destaca que los límites de la potestad tributaria vendrán dados por aquellos principios que adopte la Carta Fundamental en las bases de la institucionalidad, debiendo en virtud de éstas, regular y armonizar la potestad tributaria con los principios de subsidiariedad y autonomía de las sociedades

¹² EVANS ESPÍÑEIRA, EUGENIO, *Op. Cit.*, p. 21.

¹³ EVANS ESPÍÑEIRA, EUGENIO, *Op. Cit.*, p. 23.

intermedias. Al efecto, cita a Teodoro Ribera Neumann, quien ha dicho que “(...) *la potestad tributaria no puede tener la misma intensidad o amplitud si estamos frente a una concepción social, en la cual al Estado le corresponde una función protagónica o si, por el contrario, le compete únicamente un rol subsidiario (...)*”¹⁴. Entre otros límites que debe respetar el legislador al estatuir impuestos, siguiendo al mismo autor, podemos encontrar el principio de subsidiariedad, la autonomía de las sociedades, el rol que la propia Constitución asigne a los derechos de libertad (entendiéndose ésta desde la perspectiva económica y la libertad empresarial) y el derecho de propiedad.

El profesor Víctor Manuel Avilés enfatiza en el sentido teleológico que debe guiar al legislador, quien no debe perder de vista que la finalidad última es el bien común, al señalar que “(...) *los tributos son una herramienta del Estado para cumplir directamente sus fines, a través de normas de fomento y restricción de determinadas actividades, según se estimen benéficas o perjudiciales en relación al bien común*”¹⁵.

Podemos apreciar que los autores nacionales enfatizan en los límites sustanciales que encuentra el legislador al ejercer la potestad tributaria, y que siempre encontrarán fundamento en las Bases de la Institucionalidad que recoge la Constitución. Por esta razón, los límites de la potestad tributaria variarán entre los Estados, conforme se le asigne y recoja distintos principios como fundamentales, y en qué medida unos primen por sobre otros¹⁶.

¹⁴ RIVERA NEUMANN, TEODORO, “La potestad tributaria del Estado”, Revista de Derecho Público, N° 62, 2000, p. 23, *ibidem*.

¹⁵ AVILÉS HERNÁNDEZ, VÍCTOR MANUEL, “Congreso Nacional y protección del principio de legalidad de los tributos”, en Revista de Derecho Público, Vol. 65, p. 110, citado por EVANS ESPÍNEIRA, EUGENIO, *Op. Cit.*, p. 24.

¹⁶ En nuestra legislación, la Constitución consagra la preeminencia de la propiedad y la libertad económica. Sin perjuicio de ello, el desarrollo dogmático más reciente rechaza la jerarquización de unos principios sobre otros, debiendo realizarse un procedimiento de ponderación o balance (Alexy y Dworkin).

Por otra parte, el profesor Villegas clasifica los límites de la potestad tributaria en directos e indirectos. Las expresiones fundamentales de los límites directos son los principios de reserva legal y el de capacidad contributiva; mientras que los límites indirectos vienen a restringirla en virtud de otros derechos de reconocimiento constitucional que podrían verse lesionados frente a un abuso de la potestad tributaria, tales como el de propiedad y el de libertad económica, entre otros.

Finalmente, debemos recordar que el Tribunal Constitucional es el mandatario constitucional encargado de realizar los controles de constitucionalidad de los proyectos de ley y leyes que creen, modifiquen o incluso deroguen¹⁷ tributos.

V. GARANTÍAS CONSTITUCIONALES DEL CONTRIBUYENTE.

Sin duda que, dentro del estudio constitucional del derecho tributario, las garantías constitucionales del contribuyente son un tema central. Estos derechos que ha recogido la Carta Fundamental y que tanto la doctrina como la jurisprudencia han desarrollado, emanan en su mayoría de deberes constitucionales autoimpuestos que, por contrapartida, han devenido en derechos subjetivos para los contribuyentes.

¹⁷ Sobre el análisis constitucional de la derogación tributaria, el Tribunal Constitucional ha señalado “*Que de lo anteriormente señalado se deduce que el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, en lo referente a la concesión (y eventual derogación) de beneficios tributarios, si bien se inserta dentro de las facultades discrecionales del legislador, está sometido, igualmente, a un test de constitucionalidad desde el punto de vista de la razonabilidad del beneficio, atendida su idoneidad en función de las finalidades que se persiguen con su concesión (o derogación). Lo anterior se explica, precisamente, porque la concesión de beneficios tributarios impacta en la capacidad impositiva de los contribuyentes en cuanto manifestación de la igualdad que impera en materia tributaria, según la cual a igual riqueza corresponde igual tributación*” (STC Rol N° 1452-09, considerando Vigésimoprimer).

Como veremos, algunos de estos principios, como el de legalidad, han tenido un desarrollo sistemático y próspero, tanto que incluso muchas veces algunos de los demás principios quedan subsumidos en él; mientras que otros, como los de igualdad, proporcionalidad y equidad, si bien han tenido la atención de la dogmática jurídica, no han sido suficientemente desarrollados ni con la necesaria independencia del principio de legalidad.

Parte de este problema radica en que los autores (incluidos los miembros de la CENC) y la jurisprudencia tienden a explicar todos los derechos en virtud de uno: los derechos constitucionales del contribuyente no son más que garantía de este último frente a la potestad tributaria para proteger la propiedad privada.

En este trabajo, sólo nos referiremos de manera general a los derechos constitucionales del contribuyente, y expondremos lo planteado por los autores que reflejan de manera más representativa las posiciones de la doctrina. No obstante, volveremos sobre éstos en el último capítulo de este trabajo.

1. Reserva legal tributaria o legalidad.

El profesor Figueroa Valdés expresa que *“la garantía de legalidad tributaria, o más propiamente denominada reserva de ley (...) consiste en que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (nullum tributum sine lege), y constituye una especificación del principio fundamental en todo Estado*

*de derecho de que nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni privado de lo que ella no prohíbe*¹⁸.

El profesor Evans Espiñeira afirma por su parte que, *“el principio de legalidad tributaria, considerado como regla básica del Derecho Público, constituye una expresión, quizás la más importante, del principio general consagrado por el Estado de Derecho, el de la legalidad de la administración (...)”*¹⁹.

Observamos que en el marco de los derechos constitucionales del contribuyente, los autores sostienen que el principio de reserva legal es una manifestación del de legalidad.

El principio de legalidad –más propiamente “principio de juridicidad”- está consagrado en los artículos 6° y 7° de la Constitución, y podemos definirlo como la sujeción irrestricta de todos los órganos estatales a los mandatos constitucionales y legales, los que deberán actuar válidamente previa investidura, dentro de sus competencias y en la forma prescrita en la ley.

El profesor Avilés Hernández²⁰, al analizar estos principios, hace la siguiente distinción de normas tributarias. Por una parte, encontramos las denominadas normas primarias o adjetivas, cuya finalidad es regular la organización administrativa tributaria, los procedimientos y las sanciones; y por otra, existen las denominadas normas secundarias o materiales, las que

¹⁸ FIGUEROA VALDÉS, JUAN EDUARDO, *Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución Política de 1980*, Editorial Jurídica de Chile, primera edición, Santiago, 1985, pp. 87-88.

¹⁹ EVANS ESPÍÑEIRA, EUGENIO, *Op. Cit.*, p. 79.

²⁰ AVILÉS HERNÁNDEZ, VÍCTOR MANUEL, *Reserva de ley en materia tributaria*, *Op. Cit.*, p. 29 y ss.

regulan el establecimiento del tributo. Es respecto de este último tipo de normas que el Constituyente ordena la reserva legal.

Por tanto, si bien el principio de legalidad, como principio transversal del derecho inspira toda la legislación, sólo respecto de las normas materiales de derecho tributario se aplica el principio de reserva legal.

Aclarada esta diferencia conceptual, pasaremos a estudiar con mayor detención el principio de reserva legal tributaria.

El principio de reserva legal, en su versión clásica, es la garantía formal que tiene el contribuyente frente a un abuso de la potestad tributaria: la potestad tributaria sólo puede ejercerse a través de las normas legales. De esta manera, le queda proscrito a cualquier otro órgano estatal ejercer la potestad tributaria, radicándose privativamente en el legislador.

La legalidad de los tributos está íntimamente relacionada con uno de los fundamentos de nuestro entendimiento político de la organización social: la soberanía reside en el pueblo -"la Nación"- y éste soberanamente elige a sus representantes, para que en virtud de ese mandato regule la convivencia social, y entre otros aspectos, los tributos. Ninguna otra autoridad o poder estatal está facultado, en un Estado de Derecho constitucional democrático, para ejercer la potestad tributaria.

Este principio se manifestó, en una primera formulación, bajo la Carta Magna²¹ de 1215 la que, sólo resguardaba los intereses de los Barones. Posteriormente, siempre en Gran Bretaña, Eduardo I y Eduardo III consagraron este principio. También se acogió expresamente en la Declaración del Hombre y del Ciudadano²² de 1789 en Francia, y en Estados Unidos en su Constitución de 1787²³.

Instituido el mandato constitucional de reservar la producción de la ley tributaria al órgano legislativo, surge de inmediato la pregunta acerca de la extensión o alcance de la determinación que debe comprender la ley en la regulación de la disposición impositiva. Es decir, cuán determinado debe contemplarse en la ley, el hecho gravado, la base imponible, el sujeto pasivo, la alícuota o monto del tributo, y las exenciones y sanciones. La doctrina, a este respecto, se encuentra dividida.

Algunos autores sostienen que todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria deben encontrarse determinados en la ley, de tal manera que se excluya cualquier espacio para la discrecionalidad administrativa. Por otra parte, un sector de la doctrina admite que, determinados los elementos esenciales de la obligación tributaria, la Administración puede, a través de la

²¹ El artículo 12 de la Carta Magna disponía que *“No se impondrá derecho de escudo (scoutage) ni subsidio en nuestro reino, a menos que sea por el Consejo Común de nuestro reino, excepto para redimir nuestra persona, y para armar caballero a nuestro hijo mayor, y para casar una vez a nuestra hija mayor, y para esto no se pagará más que un subsidio razonable. De la misma manera deberá hacerse respecto de los subsidios de los ciudadanos de Londres”*.

²² El artículo 14 de la Declaración establecía que *“Todos los ciudadanos tienen el derecho de verificar por sí mismo o por sus representantes la necesidad de contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar su cuota, la base, la recaudación y la duración”*.

²³ El N° 1 de la Sección VIII de la Constitución de los Estados Unidos de América dispone que *“El Congreso tendrá facultad: 1. Para crear y cobrar impuestos, derechos, contribuciones y sisas; pagar las deudas, y proveer a la defensa común y bienestar General de Estados Unidos, pero todos los derechos, puesto y sisas, serán enteramente uniformes en todos los Estados Unidos”*.

potestad reglamentaria, especificar o detallar algunos aspectos que previamente fueron fijados por ley.

En el derecho comparado, la mayoría de las constituciones establecen, de manera genérica, que la obligación tributaria debe ser impuesta por ley. Esta formulación del principio de reserva legal, sin especificar su extensión, ha dado pie para que algunos autores sostengan la posibilidad de una mayor intrusión de la Administración en la determinación de los elementos del tributo.

1.1. Principio de reserva legal tributaria en la Constitución.

En Chile, el principio de legalidad tributaria no se encuentra expresamente mencionado en el artículo 63 de la Constitución, disposición que consagra el denominado principio de dominio máximo legal. Sin embargo, el número 14 de dicho artículo establece que serán materia de ley las que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República. Relacionando esto con el número 1 del inciso 4° del artículo 65 de la Constitución, que señala que le corresponderá al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para *“Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión”*, deja de manifiesto que sólo en virtud de una ley pueden regularse los tributos, ley que siempre se iniciará mediante mensaje del Presidente dirigido a la Cámara de Diputados (inciso 2° del artículo 65 de la Carta Fundamental). El profesor Avilés Hernández, por su parte, radica el principio de reserva de ley en el artículo 19° N° 20° de la Constitución.

Establecido ya que la reserva legal se encuentra consagrada en nuestro Código Político, cabe analizar cuál es el alcance que ésta tiene en la determinación de los tributos, a la luz de las posiciones que ha adoptado la doctrina.

El profesor Eugenio Evans es categórico, señalando que *“en efecto, revisando los artículos 19 N^{os} 20 y 26, 63, 64 y 65 inciso cuarto N° 1, queda meridianamente claro que la Constitución hace reserva a una ley regularmente tramitada la creación, supresión o modificación de un tributo, a su repartición y a la creación, modificación y supresión de exenciones, como en general, la determinación de cualquiera de los elementos que incidan en la obligación tributaria”*²⁴. De la misma opinión es la mayoría de la doctrina en nuestro país.

Nos referiremos más extensamente a esta materia más adelante, al tratar la potestad reglamentaria de ejecución y en el último capítulo de este trabajo.

1.2. Legislación delegada.

Hasta el momento, está meridianamente claro que la potestad tributaria está radicada en el poder legislativo, pues por mandato constitucional expreso la regulación tributaria es materia reservada a la ley.

Sin embargo, el artículo 64 de la Constitución contempla la posibilidad que el legislativo delegue facultades legislativas en el Ejecutivo, en aquellas

²⁴ EVANS ESPÍÑEIRA, EUGENIO, *Op. Cit.*, p. 102.

materias de regulación privativa del parlamento. Dicha disposición preceptúa, en su inciso primero y segundo, lo que sigue:

“Artículo 64.- El Presidente de la República podrá solicitar autorización al Congreso Nacional para dictar disposiciones con fuerza de ley durante un plazo no superior a un año sobre materias que correspondan al dominio de la ley.

Esta autorización no podrá extenderse a la nacionalidad, la ciudadanía, las elecciones ni al plebiscito, como tampoco a materias comprendidas en las garantías constitucionales o que deban ser objeto de leyes orgánicas constitucionales o de quórum calificado”.

La mayoría de la doctrina sostiene que la delegación, en materia tributaria, no es procedente. Entendiendo que la reserva legal es una garantía que tiene todo contribuyente frente a la potestad tributaria, don Eugenio Evans sostiene que *“(...) la Constitución vigente fue extremadamente rigurosa en lo que se refiere a delegación de facultades en materia tributaria. Como se indicó, el artículo 64 inciso segundo no admite que el Congreso delegue facultades legislativas en materias relacionadas con las garantías constitucionales (...)*²⁵.

En contrario, ciertos autores sostienen que procede la delegación en favor del poder Ejecutivo. En este sentido, Ángela Radovic Shoepen ha dicho que *“esta disposición [refiriéndose al número 1 del inciso 4° del artículo 65 de la Constitución] debe ser entendida sin perjuicio de las delegaciones de facultades*

²⁵ *Ibidem.*

*legislativas en materias tributarias que puede efectuar el Poder Legislativo en favor del Ejecutivo, de conformidad al artículo 64 de la Constitución Política*²⁶.

En el mismo sentido, Figueroa Valdés sostiene que *“consecuentemente, la Constitución de 1980 reconoce la delegación de facultades legislativas del Congreso en el Ejecutivo en materia tributaria, pero con ciertas limitaciones: la autorización legislativa sólo podrá darse por “un plazo no superior a un año (...)”, deberá señalar “las materias precisas... y podrá establecer o determinar las limitaciones, restricciones y formalidades que se estimen convenientes”*²⁷.

1.3. La potestad reglamentaria en materia tributaria.

La potestad reglamentaria es aquella facultad que tiene el Poder Ejecutivo para dictar normas, de carácter general o especial. La doctrina distingue dos emanaciones de este poder: potestad reglamentaria autónoma y de ejecución²⁸.

El artículo 32 N° 6 de la Constitución dispone que son atribuciones especiales del Presidente de la República *“ejercer la potestad reglamentaria en todas aquellas materias que no sean propias del dominio legal, sin perjuicio de la facultad de dictar los demás reglamentos, decretos e instrucciones que crea convenientes para la ejecución de las leyes”*.

²⁶ RADOVIC SCHOEPEN, ÁNGELA, *Sistema Sancionatorio Tributario*, segunda edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2010, p. 59.

²⁷ FIGUEROA VALDES, JUAN EDUARDO, *Op. Cit.*, p. 131.

²⁸ Esta clasificación sólo era doctrinaria y no recibió reconocimiento constitucional sino hasta la modificación del año 2005.

1.3.1. Potestad reglamentaria autónoma.

Podemos decir que ésta es la facultad de la Administración para dictar normas jurídicas en materias que no se encuentran reguladas por las leyes, “y *sin autorización, remisión o apoderamiento alguno por parte de éstas*”²⁹. Más precisamente, en los términos utilizados por nuestra Constitución, es la facultad del Presidente de la República de dictar normas que no son propias del dominio legal (artículo 63 de la Constitución).

De lo ya expuesto en los párrafos anteriores, no cabe sino concluir que la potestad reglamentaria autónoma no tiene cabida en materia tributaria, pues la Constitución reserva su reglamentación completamente al legislador.

Asentado que la potestad reglamentaria autónoma queda proscrita en materia tributaria, queda por analizar si la potestad reglamentaria de ejecución está autorizada.

1.3.2. Potestad reglamentaria de ejecución.

En los términos utilizados en nuestra Carta Fundamental, la potestad reglamentaria de ejecución es aquella facultad del Presidente de la República de dictar los reglamentos, decretos e instrucciones que crea convenientes para la ejecución de las leyes.

²⁹ CORDERO QUINZACARA, EDUARDO, “El sentido actual del dominio legal y la potestad reglamentaria”, Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Valparaíso, N° 32, 2009.

Esta facultad sólo tiene por objeto complementar una ley que no se baste a sí misma para su funcionamiento, pero en ningún caso modificar o alterar lo dispuesto por ella.

La doctrina, en su gran mayoría, se inclina por estimar conforme a derecho la regulación de las materias tributarias por la Administración, siempre que queden suficientemente determinados los elementos de la obligación tributaria o, en otras palabras, siempre que previamente el legislador haya establecido el tributo y, además, haya satisfecho los requerimientos de tipicidad del mismo. En este sentido, Figueroa Valdés sostiene que *“las delegaciones de facultades al Poder Ejecutivo deben existir, pero estrictamente limitadas. El principio de legalidad o reserva en materia tributaria no puede significar que la ley se limite a proporcionar directivas generales de tributación, sino que ella debe contener, por lo menos, los elementos básicos y estructurales del tributo”*³⁰.

De la misma opinión es el Tribunal Constitucional. En este sentido, podemos mencionar las siguientes sentencias de dicho órgano.

En primer lugar, en la Sentencia Rol N° 247 de 14 de octubre de 1996, que analiza la constitucionalidad del artículo 6° del Proyecto de Ley que moderniza el Servicio Nacional de Aduanas, se facultaba a dicha repartición a *“cobrar por las certificaciones o legalizaciones que practique en cumplimiento de las funciones o atribuciones que la ley que encomienda o confiere, aplicándose al procesamiento de cada declaración de importación o de importación de pago simultáneo, las que ya se encontraban sujetas al pago de*

³⁰ FIGUEROA VALDÉS, JUAN EDUARDO, *Op. Cit.*, p. 111.

impuestos y gravámenes". Se consideró que se trataba de un impuesto por procesar la base imponible de otro impuesto³¹. Pero en lo pertinente, el inciso sexto del artículo 6° del Proyecto, disponía que *"El Reglamento establecerá los montos, condiciones, plazos y demás modalidades para el pago de las tarifas a que se refiere este artículo"*.

El Tribunal Constitucional determinó en su sentencia que, a todas luces, el precepto sometido al control de su competencia era inconstitucional. En su considerando vigésimo, los sentenciadores estimaron que *"(...) en el caso de que se trata, la ley se ha limitado a señalar sólo el monto máximo del tributo, con lo cual, por medio de la precisión de condiciones, plazos y modalidades, sería el Reglamento el que entraría eventualmente a proporcionar aquella garantía de igualdad, cuyo resguardo corresponde en este caso, de acuerdo con la Constitución, en forma específica a la ley"*. Agregando en el considerando vigesimoprimer o *"Que de acuerdo con lo anterior, debe concluirse que el proyecto no proporciona el sustento legal indispensable para el establecimiento del tributo que origina, vulnerando de esta manera el claro requisito constitucional exigido por las citadas normas de los artículos 6°, 7°, 19, 60, 61 y 62 de la Constitución Política, y adolece así también en esta parte de inconstitucionalidad"*.

La confrontación entre reserva legal y potestad reglamentaria de ejecución también se hizo patente con la dictación de la Ley de Rentas Municipales II (Ley N° 20.033, que modifica entre otras, la Ley 2.063 sobre Rentas Municipales y la Ley N° 17.235 de Impuesto Territorial). Una de las modificaciones introducidas por esta ley contemplaba la exención del cien por

³¹ A este respecto, los senadores en su requerimiento al Tribunal Constitucional concluyen que *"en el contexto del proyecto, el contribuyente le paga al Servicio un impuesto a fin de obtener el pronto cobro de otro impuesto, que también se debe pagar"*.

ciento del impuesto territorial para bienes raíces que, no siendo propiedad del Comité Olímpico de Chile o de las federaciones nacionales o administradas por estas últimas (que en virtud del artículo 73 de la Ley N° 17.912 se encuentran exentas del impuesto territorial siempre que los inmuebles estén destinados a fines deportivos), cumplan con dos requisitos copulativos: primero, que suscriban un convenio entregando de manera gratuita el uso de las instalaciones deportivas a colegios municipales o particulares subvencionados, y segundo, que dicho convenio sea validado por la respectiva Dirección Provincial de Educación, “*en virtud del Reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte*” (N° 3 del Cuadro Anexo de la Ley N° 17.235, que establece la nómina de exenciones al Impuesto Territorial en un cien por ciento).

La controversia se suscitó porque el entregar finalmente la exención en manos de la Administración, que era la encargada de fijar el Reglamento, implicaba vulnerar la reserva legal en materia tributaria, ya que una exención establecida por el legislador quedaba finalmente bajo la discrecionalidad del Ejecutivo.

En el control de constitucional de esta ley, el Tribunal Constitucional, en la Sentencia Rol N° 773-2007, conociendo de la acción de inaplicabilidad deducida por el Estadio Español S.A., y en relación a la vinculación entre potestad reglamentaria de ejecución y reserva legal, en su considerando Décimo Octavo señaló que “*esta Magistratura ha sostenido que los elementos esenciales de la obligación tributaria deben quedar fijados suficientemente en la ley, no pudiendo efectuarse reflexiones vagas y genéricas a la potestad reglamentaria de ejecución*”. En el considerando siguiente, el Tribunal detalla

que la determinación legal de los tributos debe comprender “*el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el procedimiento para determinar la base imponible, la tasa, las situaciones de exención y las infracciones*”. En el considerando vigésimo quinto, citando al profesor Víctor Manuel Avilés, el Tribunal Constitucional se adhiere a la procedencia de la potestad de ejecución, siempre que los conceptos sean “*determinables según la ley al punto de excluir toda discrecionalidad y establecer una sola solución jurídicamente procedente*”³², concluyendo el Tribunal en el considerando Trigésimo Tercero que “*resulta contraria a la Constitución Política de la República la circunstancia de que la ley otorgue a la autoridad administrativa facultades discrecionales o genéricas para la regulación de los elementos esenciales de la obligación tributaria*”, acogiendo finalmente el requerimiento, declarando inconstitucional la expresión “*y establecidos en virtud del Reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte*”, a que alude el artículo 2° de la ley N° 20.033, modificatoria del Cuadro Anexo N° 1 de la Ley N° 17.2235, Ley de Impuesto Territorial, párrafo I, exención del 100%, letra b), número 3.

Sin embargo, el principio de reserva legal en la creación de la norma no puede evitar, por sí mismo, que el legislador abuse de la potestad tributaria. Frente a esta necesaria protección, se erigen los principios materiales de la tributación, que confieren derechos y garantías a los contribuyentes.

2. Igualdad tributaria.

³² AVILÉS HERNÁNDEZ, VÍCTOR MANUEL, *Legalidad tributaria*, primera edición, Editorial Jurídica de Chile, 2005, p. 58.

El derecho de igualdad tributaria, como lo ha entendido la doctrina y la jurisprudencia mayoritaria en Chile, es una manifestación del principio general de igualdad ante la ley. Sin embargo, éste no asegura que todas las personas (contribuyentes) sean tratadas de igual forma, sino que todos aquellos que se encuentren en una misma situación o circunstancia sean considerados y tratados como iguales³³. Contrario sensu, ante circunstancias desiguales deberá primar un tratamiento desigual.

Figueroa Valdés, siempre desde una interpretación constitucional originalista, sostiene que la igualdad en el reparto de la carga impositiva es una manifestación del principio democrático de igualdad ante la ley, y que conjuntamente con la proporcionalidad de los tributos materializan la justicia tributaria. Afirma, fundándose en Aristóteles y Tomás de Aquino, que la justicia tributaria, desde la igualdad tributaria, se consigue cuando la carga impositiva que establece el legislador permite igualar el sacrificio en que deben incurrir los contribuyentes al pagarlo. Además, en su análisis, distingue tres aristas de la igualdad tributaria consagradas en la Carta Fundamental: igualdad ante la ley (Art. 19 N° 2 CPR), igualdad ante los tributos (Art. 19 N° 20 CPR), y no discriminación arbitraria que debe dar el Estado y sus organismos en materia económica (Art. 19 N° 22 CPR).

³³ Así lo ha entendido el Tribunal Constitucional, que ya en Sentencia Rol 28-1985 despunta la doctrina que fue adoptando al respecto, en especial en lo señalado por el Ministro Sr. Valenzuela, en el voto de minoría, quien señala en el N° 4 de su exposición que *“la igualdad ante la ley consiste en que las normas jurídicas deben ser iguales para todas las personas que se encuentren en las mismas circunstancias y que no deben concederse privilegios ni imponerse a unos que no beneficien o no graven a otros que se hallen en condiciones similares”*. A mayor abundamiento, el Ministro cita al autor argentino Segundo Linares Quintana, el que sostiene, refiriéndose al principio de igualdad, que *“no se trata, por consiguiente, de una igualdad absoluta sino que ha de aplicarse la ley en cada caso conforme a las diferencias constitutivas del mismo. La igual supone, por lo tanto, la distinción razonable entre quienes no se encuentren en la misma condición; por lo que ella no impide que la legislación contemple en forma distinta situaciones diferentes, siempre que la discriminación no sea arbitraria ni responda a un propósito de hostilidad contra determinada persona o grupo de personas, o importe indebido favor o privilegio personal o de grupo”* (LINARES QUINTANA, SEGUNDO, *Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional Argentino y Comparado*, Tomo 4°, Alfa, Buenos Aires, 1953-1963, p. 263).

El siguiente paso es determinar las características de que se valdrá el legislador para formular las categorías que recibirán tratamientos tributarios disímiles, con la sola limitante que los criterios de categorización no deben ser arbitrarios (como oposición al bien común). Señala el autor que el legislativo establecerá los distinguos o categorías, fundándose en criterios tales como la capacidad contributiva, el origen de las rentas o el beneficio de los contribuyentes. Todos estos parámetros están dados por la doctrina económica (sin perjuicio que el Parlamento podría adoptar alguno propio de otra ciencia), y son juridificados por el legislador al adoptarlo como criterio válido de discriminación en la contribución de las cargas impositivas.

Evans Espiñeira plantea que el principio de igualdad tributaria (que es manifestación de la igualdad ante la ley) debe considerar, como parámetro para distinguir entre los distintos contribuyentes, la capacidad contributiva. Por otro lado, siguiendo y citando al autor argentino Juan Carlos Luqui, analiza la evolución que ha tenido este concepto, siempre desde la perspectiva del derecho de igualdad³⁴. En un primer estadio, en que la tributación tenía fines eminentemente fiscales (manutención del órgano estatal y del financiamiento de los fines públicos como el orden, la seguridad y la defensa, entre otros), la igualdad tributaria se consideró de manera objetiva y estática, en atención a la riqueza de cada contribuyente, la que dejaba en evidencia la denominada capacidad económica.

De este concepto real y objetivo, que consideraba puramente la riqueza, la igualdad tributaria evolucionó hacia una perspectiva subjetiva,

³⁴ LUQUI, JUAN CARLOS, *Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1993, pp. 44-45, citado por EVANS ESPIÑEIRA, EUGENIO, *Op. Cit.*, pp. 82-84.

atendiendo ya no a la riqueza de cada uno, sino a las especiales características y condiciones de los contribuyentes, a la capacidad de prestación, bajo la convicción que no todos los contribuyentes detentadores de riquezas, esto es, con igual capacidad económica, podrían ofrecer iguales capacidades de prestación.

Finalmente, en un tercer estadio, y motivado por la intervención creciente del Estado en la economía y la utilización de la normativa impositiva como herramienta de la política económica, el derecho de igualdad tributaria evolucionaría desde la capacidad de prestación hasta la denominada capacidad contributiva, que parte de la consideración de la riqueza, pero se valora en consideración a los fines políticos, sociales y económicos, y no sólo a los objetivos fiscales que inspiró en un primer a la legislación tributaria.

En cuanto a la doctrina comparada, una parte de los autores considera que el principio de igualdad no es sino parte del principio de capacidad contributiva. Héctor Villegas, tras un breve análisis, comenta acerca de las diversas corrientes dogmáticas, desde las que niegan todo valor y relevancia al concepto de capacidad contributiva, hasta aquellas que le otorgan una relevancia capital dentro del sistema impositivo, adhiriendo el mencionado autor a estas últimas.

Para él, la capacidad contributiva tiene cuatro implicancias fundamentales. La primera, que todo aquel que está en condiciones de hacerlo debe contribuir, de manera que se excluyan a quienes no cuentan con la capacidad suficiente para afrontar la carga impositiva (mínimo exento); la segunda, que quienes tengan mayor capacidad económica contribuyan en

mayor proporción; la tercera, que los hechos imponibles sean un reflejo adecuado de capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la obligación tributaria; y finalmente, que el o los impuestos a que estén sujetas las personas no sean confiscatorios.

Para este autor, la capacidad contributiva es el fundamento desde donde arrancan las garantías clásicas de los contribuyentes, tales como la igualdad, la generalidad, la proporcionalidad y la no confiscatoriedad. A mayor abundamiento, cita al profesor español Pérez de Ayala quien, refiriéndose a la generalidad y a la igualdad, sostiene que *“esos principios no pueden considerarse criterios de realización de justicia tributaria, sino reglas de aplicación y desarrollo del principio de capacidad económica”*³⁵.

A modo de conclusión, el profesor Villegas realiza el siguiente análisis: *“la generalidad exige la no exención (salvo motivos razonables) de quienes tengan capacidad contributiva; la igualdad quiere que no se hagan arbitrarios distingos, sino los que sean fundados en la capacidad contributiva (salvo cuando median fines extrafiscales); la proporcionalidad garantiza contra progresividades cuantitativas que no se adecuen a la capacidad contributiva graduada según la magnitud del sacrificio que significa la privación de una parte de la riqueza. La confiscatoriedad se produce ante aportes tributarios que exceden la razonable posibilidad de colaborar al gasto público que permite la capacidad contributiva”*³⁶.

³⁵ PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS, *Las ficciones en el Derecho Tributario*, Edersa, Madrid, 1970, p. 107, citado por VILLEGAS B., HÉCTOR, *Op. Cit.*, p. 199.

³⁶ *Ibidem*.

Finalmente, dentro de la doctrina nacional, Masbernat Muñoz³⁷ ha analizado más en profundidad el derecho constitucional de igualdad tributaria, distanciándose de la doctrina clásica.

En su análisis, este autor distingue siete tópicos de igualdad. El primer tópico de igualdad o tópico no cuantitativo se refiere a una igualdad no en términos numéricos, sino en atención a la capacidad contributiva de cada cual; el segundo tópico o tópico de la análoga situación, se refiere a otorgar el mismo tratamiento tributario a quienes se encuentran en análogas situaciones; el tercer tópico o tópico de la legítima categorización de contribuyentes, referido a la categorización del legislador a efectos de distribuir la carga impositiva; cuarto tópico o tópico de la no discriminación arbitraria; quinto tópico o tópico de la aplicación general de la ley o de la generalidad como sujeción a la igualdad; sexto tópico o tópico de la igualdad como legalidad, referente a la reconducción de todos los tópicos al principio de generalidad, entiendo éste como la igual aplicación de la ley, remitiéndose al principio de legalidad, y finalmente; séptimo tópico o tópico de la falta de autonomía dogmática de la igualdad tributaria, referido a que la igualdad tributaria no constituye sino una concreción particular de la igualdad general.

Destaca el autor que la doctrina ha interpretado e interrelacionados los principios de igualdad tributaria y otros afines, de manera tal que ha provocado un estancamiento en la ciencia jurídica. Se concibe a esta garantía como una manifestación de la generalidad, que entraña el dualismo de igualdad y de no discriminación arbitraria, como vertientes positivas y negativas del mismo. Y luego, por reconducción, la generalidad no sería sino una expresión del

³⁷ MASBERNAT MUÑOZ, PATRICIO, "Análisis y crítica de la doctrina nacional relativa a los principios materiales de la tributación en Chile", MASBERNAT MUÑOZ, PATRICIO, (Ed.), Problemas Actuales de Derecho Tributario Comparado, Librotecnia, Santiago, 2012.

principio de legalidad, el que se erige como el principio rector de los principios materiales tributarios³⁸.

La crítica que realiza Masbernat a las doctrinas anteriores, y que ha resaltado con anterioridad el profesor Atria³⁹, conlleva a la inutilidad del principio de igualdad, pues la vacía de contenido. Para la mayoría de la doctrina, existiría un tratamiento igualitario cuando la ley se aplique a la generalidad de los contribuyentes; se concibe a este principio como una regla formal, cuando su contenido ha sido, esencialmente y desde que se enarboló como principio fundamental de la democracia moderna, una garantía material o de fondo.

3. Proporcionalidad.

Figuroa Valdés concibe este principio como una manifestación de la justicia en el ámbito tributario, conjuntamente con la igualdad en el reparto de la carga impositiva. No la trata como una garantía independiente y autónoma, sino que la confunde con la no confiscatoriedad de los impuestos al analizar las garantías tributarias respecto de la propiedad privada, por lo que la proporcionalidad, respecto de este autor, la trataremos más adelante.

Evans Espiñeira entiende que la proporcionalidad es una garantía del derecho de propiedad, y como tal, ésta implica que *“la carga tributaria sobre la*

³⁸ Sin perjuicio de adherir a la tesis del profesor Masbernat, y de reconocer la confusión del profesor Figuroa, nos parece que el primero no considera en su globalidad lo sustentado por el segundo o, por lo menos, no considera su versión argumentativa más fuerte. Figuroa sí entiende que la igualdad exige el mismo tratamiento a quienes están en la misma categoría o en igualdad de condiciones. Entonces, la versión más fuerte de este autor, que como señalamos tiende a difuminar los límites entre las garantías tributarias, radica la igualdad en la categorización que debe hacer el legislador al establecer un tributo, a la luz de la capacidad contributiva, el origen de las rentas o el beneficio de los contribuyentes.

³⁹ ATRIA LEMAITRE, FERNANDO, “Los peligros de la Constitución: la idea de igualdad en la jurisdicción nacional”, en Cuadernos de Análisis Jurídico, Universidad Diego Portales, Santiago, 1997.

*riqueza debe ser adecuada y razonable, esto es, la presión que el tributo produce sobre la riqueza debe guardar, según la naturaleza de la riqueza y características del tributo, una cierta medida que, para ser justa, no debe exceder lo que aconseje una razonable prudencia*⁴⁰. Añade además que esta proporcionalidad no puede prestablecerse mediante el texto constitucional, sino que ella debe quedar sujeta a la valoración que haga el legislador, quien deberá considerar las circunstancias y necesidades públicas y coetáneas al establecerlo.

En tanto Villegas, también se limita a señalar que este principio exige *“que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes de la Nación sea en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo deseado es que el aporte no resulte desproporcionado en relación a ella*⁴¹.

Masbernat Muñoz⁴² hace un análisis pormenorizado de las distintas posturas de los autores nacionales acerca de este principio, haciendo una contribución original y actualizada en la materia. Parte identificando dos problemas respecto a la norma del artículo 19 N° 20 inciso segundo de la Constitución: el primero, es determinar si la disposición ha consagrado uno o dos principios (si prohíbe la desproporción y la injusticia, o sólo la primera), y el segundo, el alcance de los mismos.

Este autor aborda la discusión actual en la doctrina sobre estos dos asuntos, y expone el análisis que los distintos autores nacionales hacen de este

⁴⁰ EVANS ESPÍÑEIRA, EUGENIO, *Op. Cit.*, p. 86.

⁴¹ VILLEGAS, HÉCTOR B., *Op. Cit.*, p. 205.

⁴² MASBERNAT MUÑOZ, PATRICIO, Análisis y crítica de la doctrina nacional relativa a los principios materiales de la tributación en Chile, *Op. Cit.*, p. 449 y ss.

principio. Sin duda, deja suficientemente claro que la confusión de los autores es manifiesta, y sus discusiones tautológicas no han aclarado el estado de la situación. Pero sin duda, la gran mayoría de los autores justifica este principio como una garantía del derecho de propiedad, en el sentido de que el tributo no puede ser desproporcionado e injusto, sin darnos parámetros útiles para esclarecer cuándo estamos frente a uno y otro. La jurisprudencia (de la Corte Suprema y del Tribunal Constitucional) tampoco ha aclarado el contenido de la norma constitucional y su alcance.

En una reflexión final, el autor cita a Emilfork Soto, quien plantea que *“puede apreciarse que el problema de la justicia tributaria se ha escapado de la mano de los juristas; la ciencia económica y las concepciones políticas dominantes serán las que entreguen al legislador los criterios, principios y técnicas en base a los cuales se estructurará el sistema tributario que permita obtener la justicia social”*⁴³.

4. No confiscatoriedad impositiva.

Para el profesor Figueroa Valdés, la confiscatoriedad coincide y equivale a la desproporcionalidad del tributo, y forma parte de otros derechos que el autor denomina “garantías de respeto a la propiedad privada”. El tributo sería confiscatorio –dice Figueroa- cuando su tasa es irrazonable, y lo será cuando la porción que deba entregarse al Estado lesione sustancialmente el valor del capital, la renta o la utilidad. Su fuente constitucional la encontramos en el artículo 19 N° 20 inciso segundo de la Constitución, que dispone que *“En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente*

⁴³ EMILFORK SOTO, ELIZABETH, “Reflexiones en torno a la justicia tributaria”, Gaceta Jurídica, N° 194, p. 11, citado por MASBERNAT MUÑOZ, PATRICIO, Análisis y crítica de la doctrina nacional relativa a los principios materiales de la tributación en Chile, *Op. Cit.*, p. 467.

desproporcionados o injustos". Asimismo, esta garantía se complementaría con los números 24 y 26 del artículo 19 de la Carta Fundamental.

Como muchos otros autores, Figueroa Valdés coincide en dar cuenta de la imposibilidad de elaborar normas que precisen la razonabilidad de un tributo. Avanzando en su análisis, este autor asimila los conceptos "tributo confiscatorio" al de "desproporcionalidad en el tributo", al señalar que un impuesto confiscatorio o desproporcionado atenta contra la justicia tributaria, ya que toda vez que el Estado impone una tasa de esta naturaleza, obligará al contribuyente a "*entregar a éste [el Estado], mediante el pago del mencionado tributo, más de lo que le corresponde dar*". De la misma opinión es el profesor Enrique Navarro Beltrán⁴⁴.

Salta a la vista que esta declaración de principios, con una formulación muy propia de la técnica jurídica, está vacía de contenido y poco podría auxiliar a quienes deban establecer la confiscatoriedad o no de un impuesto.

⁴⁴ NAVARRO BELTRÁN, ENRIQUE, "Notas sobre principios de derecho constitucional tributario", Revista de Derecho Público, Universidad de Chile, Santiago, 2008.

CAPÍTULO II: EL CONTRIBUYENTE FRENTE A LOS TRIBUTOS

I. GENERALIDADES.

Para comenzar este capítulo, partiremos diciendo una obviedad: el hombre, en su aspecto individual tiene necesidades, las que pueden ir desde las más básicas como la alimentación, la habitación o el vestuario, hasta aquellas más complejas. Así también tiene necesidades como parte de una agrupación de hombres. Tales necesidades, que llamaremos sociales o públicas, son variadas y por supuesto que se han complejizado a la par con la sociedad. Por mencionar algunas de las más básicas, contamos la seguridad al interior de la comunidad con un cuerpo de policía, la protección que ofrece un cuerpo de bomberos, la protección respecto de otras comunidades para conservar la soberanía con un ejército, procurar por la salud de las personas, hasta otras muchas más complejas, como regular el mercado de capitales, organizar un medio de transporte eficiente dentro de las ciudades, establecer una administración de justicia imparcial, etc.

Frecuentemente perdemos de vista que nuestra supervivencia es extremadamente frágil –baste recordar los desastres naturales-, y necesitamos de los demás hombres para sobrevivir, por lo que ni siquiera cabe entender de manera parcializada las necesidades públicas como separadas de las individuales: no podemos escindir nuestra supervivencia haciendo esta distinción, que hacemos aquí con fines exclusivamente académicos.

Las necesidades sociales que experimentamos los hombres como parte de un conjunto de individuos, nos convocan a organizarnos para satisfacerlas.

La historia nos ha demostrado que la organización social, sea cual sea la forma que haya adoptado, se ha arrogado la propiedad de las tierras y sus recursos, y con mayor o menor extensión, ha reconocido desde la concesión pública hasta un gravitante y esencial principio de propiedad privada. Pero ella ha sido insuficiente para alcanzar los fines públicos propuestos, y por ello los gobernantes han requerido, con o sin el consentimiento de los ciudadanos, que aporten y soporten una carga personal con fines públicos, que se traduce en contribuir con una transferencia desde el patrimonio individual al patrimonio estatal.

El tributo nace, precisamente, bajo el supuesto de la existencia de necesidades públicas, que sólo pueden ser satisfechas por una reunión organizada de hombres que deben contribuir para esa satisfacción que nos incumbe a todos. Y aunque el tributo no es la única manera de financiar esas necesidades, sí es la más sostenible en el tiempo. Podrán proponerse algunas otras formas de financiamiento, incluso extremas dentro del espectro, como las privatizaciones (que implica una considerable disminución del impacto económico del Estado como agente económico), o puede reclamarse una participación superlativa del Estado, proveyendo de bienes y servicios, cobrando una tarifa por ellos y destinar esos recursos al erario nacional⁴⁵. Evidentemente, desprenderse de los bienes públicos no asegura un financiamiento permanente, por la naturaleza limitada de ellos, e incrementar la participación económica del Estado es complejo no sólo por la experiencia a este respecto, sino porque hay ciertas funciones estatales donde no cabe distribuir su costo, como en la defensa de la soberanía nacional.

⁴⁵ Ha tomado fuerza en cierta parte de la doctrina europea continental, trasladar el centro de gravedad del financiamiento estatal desde los impuestos a las tasas, con severos reparos teóricos y controvertidos efectos fiscales y sociales.

Pero así como constatamos la existencia de necesidades públicas, también constatamos la resistencia de los ciudadanos a contribuir a su satisfacción. Las razones de ello son variadas, y van desde la preponderancia que le otorgan a las necesidades particulares por sobre las públicas, hasta el convencimiento que la Administración es ineficiente y los recursos se pierden entre la burocracia y la corrupción.

La doctrina ha denominado “mecanismos de resistencia al tributo” a aquellos esfuerzos de los contribuyentes para aminorar su carga impositiva.

En el Derecho Tributario, la más clásica de las distinciones logra vislumbrar tres mecanismos distintos: la evasión, la elusión y la planificación tributaria. En el presente capítulo, haremos referencia sólo a la primera y a la tercera; el estudio de la elusión lo dejaremos para el próximo capítulo.

Además de estas figuras propias de esta disciplina, existen otros mecanismos para burlar la obligación tributaria, y que se diferencian de los tres fenómenos antedichos, a saber, el fraude a la ley, la simulación y el abuso del derecho. Finalizando este capítulo, serán tratadas estas tres instituciones de raíz civilista con aplicaciones en el derecho tributario.

II. REACCIÓN DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA: EVASIÓN, ELUSIÓN Y PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA.

Como señalamos en la introducción de este capítulo, existe una tensión entre los fines estatales, que buscan maximizar sus recursos financieros para concretar las políticas públicas, y los intereses particulares, que en uno de sus

aspectos –el más individualista diremos- buscará maximizar los ingresos del contribuyente en perjuicio de los intereses públicos.

Las conductas de los contribuyentes para resistirse a los tributos pueden ir desde el incumplimiento de la obligación tributaria, total o parcialmente, hasta acogerse a los regímenes más favorables tributariamente contemplados en la legislación. En el primero de los extremos encontramos a la evasión, que a modo preliminar diremos que consiste en el incumplimiento, total o parcial, de una obligación tributaria material; constituye una violación grave y flagrante a la ley. En el otro extremo, encontramos la economía de opción, planificación o ingeniería tributaria: se trata de una conducta del contribuyente que no busca propiamente resistirse al tributo, pero sí maximizar sus recursos, acogiéndose a regímenes más favorables contemplados por la ley.

Se puede apreciar que, pese a que la planificación tributaria busca una economía tributaria, compartiendo esta característica con la evasión y la elusión, no cabe hablar propiamente de un mecanismo de “resistencia” del tributo, pues el contribuyente no se opone ni combate el impuesto, sino que se acoge a las ventajas fiscales que establece la ley.

La doctrina y la jurisprudencia no han vacilado frente a estos dos fenómenos: la evasión es siempre ilegal y la planificación tributaria lícita. La controversia gira en el terreno que media entre ambos fenómenos. La elusión no constituye una violación abierta de la ley, pero sí de su espíritu o finalidad.

Ahora bien, antes de proseguir con nuestro estudio, debemos hacer la advertencia que encontramos en todos los trabajos sobre esta materia: no

existe consenso en la conceptualización de estos fenómenos; las definiciones que hemos dado de manera preliminar no son ni completas ni consensuadas. Esta falta de consenso ha impedido que la dogmática jurídica alcance un nivel adecuado para el tratamiento de estos fenómenos.

Podemos anotar que las definiciones incluyen siempre la calificación de lícita o ilícita de estos fenómenos, lo que se enfatiza en el concepto de elusión, respecto del cual la dogmática sostiene una larga discusión sobre su naturaleza.

Finalmente, cabe señalar que además de estos mecanismos de resistencia tributarios, existen otros de raigambre civilista, y que estudiaremos después de aquellos.

III. LA EVASIÓN TRIBUTARIA.

La evasión fiscal ha sido estudiada desde variadas perspectivas, pero con mayor atención desde las ciencias económica y jurídica.

Desde el punto de vista económico, Frank A. Cowell⁴⁶ señala que la evasión fiscal presenta tres problemas especiales: primero, se comete contra un agente económico muy especial, el Estado, que desempeña simultáneamente los papeles de creador del tributo, víctima y árbitro; segundo, la relación delicada existente entre los agentes involucrados en la economía sumergida o informal, distorsionando el sistema impositivo al carecer de información fehaciente para adoptar las políticas fiscales; y tercero, la relación especial

⁴⁶ COWELL, FRANK A., *Engañar al Estado, un análisis económico de la evasión*, The MIT Press, edición en castellano Alianza Editorial S.A., Madrid, 1990, p. 12.

entre la evasión fiscal y algunos otros temas fundamentales para la hacienda pública: la ambivalencia existente entre el Estado como guardador del bienestar público y los ciudadanos, que velan por su propio interés económico. De esta ambivalencia surgen, por una parte, los mecanismos evasivos, y por la otra, las herramientas fiscales para combatirlos.

Es evidente que la evasión fiscal produce una serie de efectos perjudiciales para la organización pública, importando en sí misma un comportamiento a todas luces antisocial: inhibe al Estado de aquellos recursos necesarios para financiarse y para concretar las políticas públicas; provoca una competencia desleal entre aquel que cumple sus obligaciones fiscales y aquel que las evade, obteniendo una ventaja comparativa aquel que violó la ley; provoca un conocimiento imperfecto de información relevante para la hacienda pública, entre muchos otros.

Desde un punto de vista político, violenta el principio de justicia social. En el camino evasivo se pierde la redistribución de la renta y altera todas las políticas micro y macroeconómicas implementadas en atención al fin social del Estado, que no es otro que la consecución del bienestar público. Como colofón, desde el derecho, se vulnera la ley que consagra estos principios y la implementación del sistema tributario.

Pero desde una perspectiva jurídica, ¿qué es la evasión?, ¿admite clasificaciones?, ¿es un fenómeno que recoge nuestra legislación? En adelante nos abocaremos a reflexionar sobre estas cuestiones.

1. Causas de la evasión.

Las causas de la evasión se han estudiado desde distintas disciplinas, asumiendo todas ellas en sus modelos que la evasión se realiza intencionalmente por el contribuyente.

La ciencia económica ha analizado el comportamiento evasivo considerando cuatro variables que se conjugan al momento de tomar la decisión de evadir: los ingresos no declarados, la probabilidad de que el contribuyente sea auditado, la alícuota proporcional y no progresiva del gravamen, y finalmente el nivel de sanciones⁴⁷.

Se ha criticado el enfoque económico, en razón que excluye variantes determinantes en la conducta evasiva, reduciendo el razonamiento a una simple ecuación aritmética.

Otros enfoques basan su metodología en las encuestas y los experimentos sociales; sin embargo, se ha criticado el sesgo de esta metodología, pues intenta reproducir el fenómeno sin que pueda garantizarse que ante idénticos estímulos se obtendrán efectos análogos.

Algunas investigaciones multidisciplinarias han identificado distintos factores que interactúan en el comportamiento del evasor: la predisposición a defraudar, la habilidad subjetiva para defraudar y la oportunidad subjetiva para hacerlo. También debemos considerar la susceptibilidad del contribuyente

⁴⁷ LAMAGRANDE, ALFREDO, *Evasión fiscal: algunos modelos que intentan su explicación*, [en línea]
<http://200.69.2.4/websam%5Caaef%5Caaefportal.nsf/Doctrina%20x%20T%C3%ADtulo/1C428A7E6716C7C703256D6C007EEE0A?opendocument>

frente al reproche social al que sería sometido en caso de establecerse su culpabilidad, o al conocerse la imputación de una acusación de evasión.

Las investigaciones, en especial las económicas, psicológicas y sociológicas, dan un amplio espectro de las razones que motivan a los evasores para acometer su conducta, investigaciones de sumo provecho para el legislador al momento de establecer mecanismos para desincentivarlas.

2. La evasión en la doctrina.

2.1. Derecho comparado.

En la dogmática jurídica, uno de los primeros autores en tratar el tema de la evasión es Einaudi, quien distingue entre evasión legal e ilegal, dependiendo de si la sustracción del contribuyente se hace cumpliendo o incumpliendo las normas legales. Esta es una definición clásica de este fenómeno, que en los primeros estudios distinguía entre evasión legal e ilegal, y que ha sido progresivamente abandonada por la doctrina comparada desde a lo menos mediados del siglo pasado⁴⁸.

Blumenstein, citado por Giuliani Fonrouge, califica como evasión la disminución de impuesto resultante de determinada conducta del obligado y comprende dos subcategorías: la sustracción y el fraude tributarios⁴⁹. La primera consiste en sustraer a un ente público, en todo o parte, un impuesto

⁴⁸ Ya Dino Jarach, en la primera edición (en 1943) de su célebre libro "El hecho imponible", reparaba en la falta de un concepto para lo que él mismo denominó "elusión", haciendo la salvedad y advirtiendo al lector que usaría en adelante el concepto "evasión" para referirse a lo que el derecho anglosajón llamaba "tax avoidance" o el alemán denominaba "steuerumgehung".

⁴⁹ GIULIANI FONROUGE, CARLOS, *Derecho Financiero*, Volumen II, quinta edición, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1993, p. 680.

que conforme a la ley le corresponde. El fraude encarna una especie cualificada, por la naturaleza de los medios que emplea para obtener la evasión fiscal.

El Dr. Bruno Ariel Rezzoagli⁵⁰, tomando la definición de Gabriela Ríos Granados, concuerda con esta última quien define el ilícito tributario como *“la vulneración de las normas tributarias mediante una conducta antijurídica, la cual puede consistir en la omisión de actos ordenados o en la ejecución de los prohibidos por la ley”*, entendiendo que la obligación tributaria puede ser formal (lo será cuando el mandato se dirija a obtener acceso a la información y ejecutoriedad de los tributos) o material (pago del impuesto). Luego, cita a Carlos María Folco, quien define la evasión como *“todo acto u omisión que, en contracción a la ley fiscal aplicable al mismo, provoca indebidamente la disminución o eliminación de la denominada carga tributaria”*.

Para algunos, la evasión fiscal se yergue como el género, y la defraudación fiscal como una especie de ésta, que se distingue por el dolo utilizado por el contribuyente, y para otros el género será la defraudación, siendo la evasión una especie de la misma.

Por su parte, el influyente tratadista argentino Héctor Villegas la define como *“toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a*

⁵⁰ REZZOAGLI, BRUNO ARIEL, *Ilícitos tributarios: diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal*, [en línea] <http://www.revistas.unam.mx/index.php/amicus/article/view/13543/12888>

*abonarlo y que logra tal resultado mediante conductas fraudulentas y omisivas violatorias de disposiciones legales*⁵¹.

2.2. Derecho nacional.

En nuestro país, Rubén Celis define la evasión como *“la burla intencionada y maliciosa de la ley por el contribuyente para liberarse de todo o parte de la carga tributaria”*⁵². Esta definición no nos entrega mayores luces sobre la evasión, pues su definición podría aplicarse también a la elusión.

Dumay Peña se refiere a ella como *“un fenómeno en virtud del cual se elude el pago del tributo sin satisfacer el impuesto y sustrayendo al fisco la entrada correspondiente”*. Respecto de esta conceptualización, define “evasión” recurriendo al concepto “elusión”, y al igual que en Celis, tampoco queda claro cuál sería la distinción entre este fenómeno y la elusión.

Rivas y Paillacar, señalan que la evasión consiste en *“que una vez que se ha realizado el hecho gravado y ha nacido la obligación tributaria, el contribuyente realiza una conducta, dolosa o culposa, que tiene como finalidad evitar el pago del impuesto”*⁵³. Esta es una explicación doctrinaria que acoge los planteamientos modernos respecto de este fenómeno. El énfasis está puesto en el nacimiento del hecho gravado, y por tanto, de la obligación tributaria. Es éste

⁵¹ VILLEGAS, HÉCTOR, ARGÜEYO, GUSTAVO Y SPILA, RUBÉN, “La evasión fiscal en Argentina”, Derecho Fiscal, T. 23, p. 337, citado por VILLEGAS, HÉCTOR B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Op. Cit., p. 382.

⁵² CELIS, RUBÉN, “El delito Tributario”, Revista de Derecho Económico, N° 13, Facultad de Derecho Universidad de Chile, Santiago, 1965, citado por VALENZUELA BARAONA, JUAN CRISTÓBAL, *Elusión tributaria. Normas antielusivas y facultades fiscalizadoras otorgadas al Servicio de Impuestos Internos, en relación al Impuesto a la Renta*, Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile, Santiago, 2001, p. 49.

⁵³ RIVAS CORONADO, NORBERTO y PAILACAR SILVA, CARLOS, “Caracterización de la elusión fiscal en el Impuesto a la Renta de Chile”, en Capic Review, Vol. 5, 2007, p. 21, [en línea] <http://www.capic.cl/capic/media/art2vol5.pdf>

el elemento distintivo de la evasión, y en él reside la gravedad y la intensidad con que el ordenamiento jurídico la trata: la obligación tributaria existe, nació, se perfeccionó y, pese a ello, el contribuyente, de manera dolosa o culposa, no la satisface.

Coincidimos también con estos autores en que carece de importancia, para fines tributarios, más no para los penales, el elemento subjetivo. Para el derecho tributario es irrelevante que el contribuyente no satisfaga el impuesto con intención de no hacerlo o por negligencia o desconocimiento. El caso es que una vez verificado el hecho imponible, el único comportamiento ajustado a derecho es el pago del tributo.

En otro sentido, Ugalde y García la definen como como “*el incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias, generalmente acompañado de maniobras engañosas que buscan impedir que sea detectado el nacimiento o el monto de la obligación tributaria incumplida*”⁵⁴. Los autores al referirse a la evasión pareciera que la asemejan al concepto de delito tributario, al destacar el elemento subjetivo y el medio que emplea, descartando a su vez el incumplimiento por culpa.

Cárdenas y von Gierke, definen la evasión fiscal de la siguiente manera: “*Es toda acción u omisión parcial o total, tendiente a “eludir”, reducir, retardar el cumplimiento de la obligación tributaria. La evasión, no sólo significa una pérdida de ingresos fiscales, con sus efectos consiguientes en la prestación de servicios públicos, sino que implica una distorsión del sistema tributario,*

⁵⁴ UGALDE PRIETO, RODRIGO y GARCÍA ESCOBAR, JAIME, *Elusión, planificación y evasión tributaria*, tercera edición, Legal Publishing Chile, Santiago, 2009, p. 95.

*fracturando la equidad de los impuestos*⁵⁵. Lamentablemente, las autoras no logran identificar los matices esenciales que venimos estudiando. La definición de evasión que ellas nos ofrecen, podría emplearse con propiedad respecto de la planificación tributaria, o incluso de la elusión.

Por nuestra parte, creemos que el criterio que permite una definición más acabada y precisa de evasión arranca desde el concepto mismo de obligación tributaria.

Como punto de partida, por obvio que parezca, debemos decir que la evasión implica el incumplimiento de una obligación tributaria. Pero, ¿de qué clase? La doctrina distingue entre obligaciones tributarias principales y accesorias. La obligación tributaria principal es aquella que, emanada directamente de la potestad tributaria, contiene la singularización del hecho gravado, la base imponible y la tasa, es decir, aquella obligación que establece el tributo. Frente a esta obligación tributaria principal y por exclusión, se encuentran las obligaciones tributarias secundarias, que regulan obligaciones accesorias, procedimientos, sanciones, entre otras. Dado lo expuesto, entenderemos por evasión aquel incumplimiento de las obligaciones tributarias principales.

Sin embargo, no sólo evitar el pago del tributo acarrea el incumplimiento de la obligación tributaria principal: también constituye evasión la ocultación total o parcial de la obligación tributaria; la manipulación de la base imponible; la

⁵⁵ CÁRDENAS NAVARRO, VANESSA y VON GIERKE BARASSI, MARIANNE, Evasión y elusión como fraude fiscal en el sistema tributario nacional, p. 4, [en línea] <http://opiniojuris1.files.wordpress.com/2011/02/evasion-y-elusion-como-fraude-fiscal2.pdf>

aplicación de beneficios fiscales de forma inapropiada, o inclusive no aplicar las leyes fiscales⁵⁶.

Como ya se ha señalado en este trabajo, el elemento basal de la obligación tributaria es el hecho imponible. Una vez que se verifican los supuestos del hecho imponible (descripción objetiva del hecho o aspecto material, sujeto pasivo o aspecto personal, y los aspectos espacial y temporal), se gatilla el impuesto, se calcula la base imponible y se aplica la tasa o alícuota, dando como resultado el impuesto final que deberá enterar el contribuyente. Por tanto, debiésemos concluir que basta que el sujeto pasivo verifique el supuesto de hecho o hecho imponible, y se cumplan los demás requisitos, para que nazca la obligación tributaria.

Pues bien, estaremos frente a una conducta evasiva, según hemos visto hasta ahora, cuando verificado el hecho imponible por el sujeto pasivo, éste no entera la tasa o alícuota que le corresponde según la base imponible, o incurre en alguna de las infracciones precedentemente señaladas (falta de declaración, ocultamiento, manipulación de la base imponible, etc.).

Cabe hacer mención que en los casos de exención y franquicia tributaria, el legislador ha sustraído expresamente –como ordenan los principios generales del Derecho al tratarse de excepciones- del ámbito ordinario de tributación, ciertos hechos imponibles o sujetos pasivos, incurriendo a veces en ficciones legales, como son algunos de los ingresos no renta. Por tanto, no sólo es necesario que se constituya el hecho gravado, sino también que el

⁵⁶ IBARRA RODRÍGUEZ, ALEJANDRO, "Delimitación conceptual de los términos "evasión tributaria, elusión tributaria, fraude a la ley tributaria y economía de opción"", Derecho penal contemporáneo, Revista Internacional, edición enero-marzo 2006, Legis Editores S.A., Colombia, 2006, p. 42.

ordenamiento jurídico no lo excepciones del régimen general de tributación, como ocurre con las exenciones, franquicias y ficciones legales.

Por otra parte, los autores nacionales han resaltado en sus definiciones el componente doloso que debe revestir la evasión tributaria. Nos parece que este elemento no es de la esencia de la definición. Un contribuyente, luego de haberse verificado la hipótesis legal condicionante tributaria, incurre en evasión si de manera dolosa omite el pago del tributo, o lo hace de manera culposa, incluso por desconocimiento (recordemos que la ignorancia de la ley no puede alegarse según el principio consagrado en el artículo 8° del Código Civil, presumiéndose la mala fe de quien la invoca conforme al inciso final del artículo 706 del mismo cuerpo legal).

Por tanto, en una definición más consolidada, podríamos decir que la evasión tributaria es el incumplimiento antijurídico, positivo o negativo, de una obligación tributaria principal que se perfeccionó después de verificado el hecho imponible, y que tiene como resultado la disminución total o parcial de la carga impositiva.

3. Características de la evasión.

Las características de la evasión varían según el autor que las trate y conforme cómo la conceptualice. Para una parte mayoritaria de los tratadistas que logran aislar e identificar las características esenciales de este fenómeno, la conducta del contribuyente tiene un elemento objetivo, que consiste en el incumplimiento de la obligación tributaria que ya ha nacido perfecta, y uno subjetivo, consistente en la intención o la negligencia al pagar el tributo.

Sin embargo tal y como mencionamos, creemos que lo relevante de la evasión reside en el nacimiento perfecto de una obligación tributaria, con prescindencia del elemento subjetivo del contribuyente. El dolo o la culpa será relevante para fines penales, pero desde una perspectiva tributaria, donde lo que interesa es determinar si la obligación tributaria material nació, y si se satisfizo o no. La determinación del dolo o la culpa será tarea del derecho penal tributario.

Podríamos señalar, de acuerdo con la doctrina más reputada y vanguardista, que la evasión se caracteriza por el nacimiento perfecto de una obligación tributaria, y por su incumplimiento por parte del contribuyente. Este incumplimiento puede ser total o parcial, y puede concretarse mediante la ocultación de información a las autoridades fiscales, sea respecto de la existencia del hecho gravado mismo, sea respecto del monto de la base imponible: lo distintivo es la disminución del tributo que se debe legal y legítimamente al Estado, obtener un ahorro impositivo contradiciendo abierta y flagrantemente una disposición legal que, tras verificarse los supuestos de hecho, se desacata por los contribuyentes.

4. La evasión fiscal en el derecho positivo chileno.

La doctrina comparada ha desarrollado profundamente el concepto de evasión tributaria. En menor medida, nuestra dogmática y nuestros tribunales han allegado a una definición común respecto a este fenómeno. Sin embargo, la ley (ni la codificada ni las especiales) no ha desarrollado la evasión desde

una perspectiva tributaria. Esto, por supuesto, no quiere decir que la legislación no reconozca el fenómeno evasivo.

Como ya hemos mencionado, la evasión puede abordarse desde diversas ramas del derecho. Desde el derecho penal, las conductas evasivas se encuentran sancionadas más intensamente, por el agravio que constituye la lesión al bien jurídico protegido. Sin embargo, cabe señalar que las infracciones tributarias tipificadas en la ley, no coinciden con el concepto tributario de evasión. Las primeras atienden a la sanción que el legislador le ha asignado al hecho típico, mientras que la segunda da cuenta del incumplimiento de una obligación tributaria principal, la que podría o no ser sancionada con apremios, dependiendo del ordenamiento interno de cada Estado. Claras manifestaciones de lo que sostenemos pueden observarse en el mismo artículo 97 del Código Tributario, que describe conductas evasivas sancionadas administrativamente (como en el número 3), o conductas que no constituyen evasión, pero se encuentran sancionadas con apremios (como el número 9, que sanciona el ejercicio del comercio clandestino, o el número 10, que sanciona la reiteración de infracciones administrativas). Nos parece que algunos autores nacionales han confundido ambos conceptos -los de evasión y delito tributario.

El Título II del Libro II del Código Tributario contempla múltiples sanciones frente a determinadas infracciones tributarias. La ley, especialmente en el artículo 97 del Código Tributario, ha tipificado las denominadas infracciones tributarias, que contienen como ha señalado la doctrina y jurisprudencia, simples infracciones tributarias y delitos tributarios. La distinción se funda por una exclusión de Perogrullo: toda infracción sancionada con

presidio constituye delito tributario, y todas las demás, sancionadas civil y administrativamente, constituyen simples infracciones tributarias.

En primer lugar, nos detendremos en la infracción del número 3 del artículo 97 del Código Tributario, que sanciona con multa aquella declaración incompleta o errónea, o la omisión de balances o documentos anexos a la declaración, o la presentación incompleta de éstos, y que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda.

Como vemos, esta infracción a la luz de lo señalado en el análisis doctrinario del concepto, correspondería a una hipótesis de evasión, pues de una declaración incompleta o errónea puede derivar una determinación menor en la base imponible, y por tanto en el impuesto a pagar. Observamos que, pese al incumplimiento, la sanción sólo se limita a una multa.

Un segundo caso, es el del numerando 4° del artículo 97 del mismo cuerpo normativo, que señala en sus incisos la mayoría de las hipótesis de infracciones tributarias que configuran la figura de la evasión. En el inciso primero, se sancionan los mismos hechos anteriormente descritos en el número 3, pero exigiendo la intencionalidad del contribuyente evasor, sancionando la conducta con multa y pena. El elemento diferenciador entre esta hipótesis y la anterior, es el dolo, al exigir la ley que concurra el elemento subjetivo, una conducta “maliciosa”.

Asimismo, el inciso 2° del número 4 sanciona a los contribuyentes de impuestos de retención o recargo, cuando por maniobras maliciosas aumenten los créditos o imputaciones que tengan derecho a hacer valer. Esta infracción,

que por disminuir el impuesto a pagar importa una conducta evasiva, se sanciona igualmente con presidio y con multa. En el mismo sentido, el inciso 3° del mismo numerando.

Como vemos, el fenómeno evasivo no necesariamente coincide con el de delito tributario, sancionándose unas veces civil y administrativamente, y en otros supuestos con penas.

5. Combate a la evasión tributaria.

La evasión tributaria es actualmente uno de los problemas más serios que aquejan a las economías mundiales. En Europa ha despertado gran preocupación el nivel de evasión, que se calcula en 70.000 millones de euros sólo en lo relativo al IVA (que es equivalente al 21% de los ingresos de los Estados miembros)⁵⁷. Además, en estos países se ha descubierto la relación íntima que existe entre la evasión fiscal, el blanqueo de dinero, la corrupción estatal y actividades tan profundamente rechazadas como el terrorismo, el tráfico de drogas, de armas y de personas.

En Chile no existe ningún estudio acerca del fenómeno que acabamos de describir. Esto no quiere decir que dichos fenómenos estén al margen de nuestro país; pero se hace habitual que, de cuando en cuando, ciertos grupos empresariales o sociedades se vean involucradas en aquellos pasajes frecuentados por los grandes evasores: los paraísos fiscales.

⁵⁷ ROSEMBUJ, TULLIO, *Minimización del impuesto y responsabilidad social corporativa*, Editorial el Fisco, primera edición, 2009, p. 338.

Es por ello que despierta tanta preocupación y urgencia combatir la evasión, para lo cual se ha propuesto, por distintas disciplinas, entender sus causas para combatirla.

Tanto desde el derecho, como desde la economía y la psicología social, se ha consensuado en buscar alternativas que permitan desincentivar la evasión, aumentar las sanciones contra los evasores, tanto administrativa como penalmente, o aumentar las atribuciones de los entes fiscalizadores para revisar las declaraciones de los contribuyentes, dotándolos además de más personal y mejor preparado; esto, con miras a aumentar la probabilidad de ser auditado por la Administración Tributaria.

Desde la psicología, se ha especulado con otros factores que influirían en los contribuyentes al decidir evadir, tales como la aversión al riesgo, la equidad del sistema tributario, la relación entre el aporte que realiza el contribuyente y las prestaciones que recibe, la percepción que tiene sobre el nivel de eficiencia del aparato estatal, la aceptación o rechazo social que provoca en la comunidad la evasión, etc. También desde el Estado existen filtraciones que posibilitan la evasión: la corrupción y el clientelismo político.

Algunas voces se han alzado en otros sentidos: como los impuestos constituyen en sí mismo un incentivo para evadir, pues no es más que la extracción de una parte de la riqueza personal para contribuir al Estado, el desincentivo debe ir en la dirección de disminuir la tasa de los impuestos. Ciertamente esta es una proposición controvertida, que aparenta ceder terreno frente a la defraudación fiscal en vez de combatirla. En otro sentido, y adoptando una posición extremadamente controvertida y que se está abriendo

paso en algunos países europeos, se ha propuesto que las tasas ocupen el lugar preponderante de los impuestos, de manera que quien ocupa un servicio estatal hace pago de él.

Sólo de un acabado estudio de las causas de la evasión, y de voluntad política inquebrantable, podrán nacer las herramientas para combatir la evasión, y evitar que los evasores tributarios se coludan con otras organizaciones de mayor criminalidad, y se filtren en el aparato estatal.

IV. PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA O ECONOMÍA DE OPCIÓN.

La actividad empresarial debe entenderse como un todo organizado, que planifica su aspecto financiero de modo de prever y adelantarse a los escenarios que podrían presentarse. En ese contexto, adquiere capital relevancia una adecuada planificación tributaria.

Pues bien, la planificación tributaria debe considerar que la ley no sólo crea tributos, sino también herramientas o regímenes más favorables que otros para celebrar un acto jurídico o realizar un hecho gravado. Por ejemplo, existen regímenes de renta y gastos efectivos y presuntos.

De entre estas alternativas que el propio legislador establece, el contribuyente es libre de elegir la que más convenga a sus intereses, más teniendo en cuenta que nadie está obligado a más de lo que la propia ley exige. Ningún individuo se encuentra obligado a contribuir de la manera que le sea más onerosa, sino a contribuir en la medida que se cumplan los requisitos que dan nacimiento a la obligación tributaria.

Además, resulta relevante a estos efectos recordar que nadie se encuentra obligado a organizar sus negocios de una manera determinada, y menos aún en su propio perjuicio, en armonía el principio de libre desarrollo de cualquier actividad económica, recogido por la Carta Fundamental en el artículo 19 N° 21. Asimismo, esta libertad que ofrece la economía de opción se ve fundada en la libertad contractual y de trabajo, la propiedad y la seguridad jurídica.

Para objeto de este trabajo, entenderemos como equivalentes los conceptos de planificación tributaria, ingeniería tributaria y economía de opción, y que a grandes rasgos, consiste en la elección del contribuyente de alternativas tributaras lícitas que tienen por objeto obtener una ventaja tributaria.

Finalmente, hacemos una última advertencia. Pese a que en el presente trabajo se está tratando la economía de opción dentro de los mecanismos de resistencia al tributo, es discutible que ésta comparta dicha categoría, atendiendo a que la ley es la que establece mecanismos que tienen como resultado, al acogerse a ellos, una disminución de la carga impositiva. “Resistir” es oponerse a algo, al pago de tributos en nuestro caso. Pero evidentemente resistirse a una obligación legal mediante un mecanismo que la propia ley prevé, no puede entenderse como una oposición o resistencia, sino más bien como el amparo en una regulación que ofrece ventajas por sobre otra.

A continuación, revisaremos los conceptos desarrollados por la dogmática, y luego mencionaremos algunos casos de planificación fiscal.

1. La planificación tributaria en la doctrina.

El desarrollo jurídico de la economía de opción no ha tenido mayor asidero en nuestro país a través de la doctrina. Ni la jurisprudencia judicial ni la administrativa se han detenido mayormente en este fenómeno, especialmente porque ha tenido un desarrollo dogmático pacífico. Sin embargo, creemos que la discusión podría adquirir relevancia en la medida que la determinación entre planificación fiscal y elusión se torne relevante, como podría ocurrir si el legislador declarara ilegal la elusión, como pretende el Proyecto de Ley de la Presidenta Michelle Bachelet.

Una de las definiciones más extendida en el medio nacional, es la de Soledad Recabarren, que en su memoria de prueba define la economía de opción como *“la acción del contribuyente destinada a maximizar su utilidad después de impuestos, utilizando para ello una forma de organización o de contratación que le permita disminuir su carga impositiva”*⁵⁸. La definición precedente no nos da, sin embargo, mayores luces o delimitaciones respecto a este concepto y, creemos, no abarca de manera comprehensiva este fenómeno.

Los profesores Ugalde y García sostienen que *“consiste en la facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, o incluso a renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con fin de obtener un ahorro tributario”*⁵⁹.

⁵⁸ RECABARREN, SOLEDAD, *Planificación tributaria o fraude tributario*, Memoria de Prueba para optar al Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Santiago, 1993, citado por VALENZUELA BARAONA, JUAN CRISTÓBAL, *Op. Cit.*, p. 48.

⁵⁹ UGALDE PRIETO y GARCÍA ESCOBAR, *Op. Cit.*, p. 53.

Por su parte, Rivas Coronado y Paillacar Silva sostienen que estamos frente a la planificación tributaria *“cada vez que el contribuyente elija, astutamente, alguna de las opciones tributarias que establece el ordenamiento jurídico, sin abusar de las formas jurídicas o del derecho, sin cometer fraude a la ley y, en general, sin dolo, estaremos frente a una conducta lícita”*⁶⁰.

Rivas y Vergara citan en su estudio a José Ignacio Ruiz Toledano, quien señala que *“puede definirse la planificación fiscal, como cualquier decisión del obligado que permita minorar sus obligaciones tributarias y que no se oponga, ni siquiera indirectamente a lo dispuesto en la normativa tributaria”*⁶¹.

Como apreciamos, existen algunos elementos comunes a la planificación fiscal en estos autores: primero, la ley ofrece distintas alternativas para tributar o para explotar su actividad económica; segundo, el contribuyente tiene libertad para adoptar alguna de dichas alternativas e, incluso, si ello le conviene, puede incluso decidir abstenerse o renunciar a realizar el negocio o actividad⁶²; y tercero, que dichos actos y contratos no se celebren o ejecuten con simulación, abuso de las formas o fraude a la ley, pues el contribuyente recurre a lo establecido por la propia ley.

Sin embargo, en ocasiones la operación o planificación no se ajusta propiamente a la definición de economía de opción, pues se trata de

⁶⁰ RIVAS CORONADO y PAILLACAR SILVA, *Op. Cit.*, p. 21.

⁶¹ RIVAS CORONADO, NORBERTO y VERGARA HERNÁNDEZ, SAMUEL, *Planificación tributaria: conceptos, teoría y factores a considerar*, segunda edición, Editorial Magrill Limitada, Santiago, 2000, p. 9, citado por NARANJO JAQUE, JOEL, *Planificación y elusión tributaria*, Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile, Santiago, 2012, p. 7.

⁶² En sentido estricto, quien se abstiene de verificar un hecho gravado, no puede considerarse contribuyente respecto a él, pues no hubo efecto económico alguno sujeto a tributación.

operaciones que se valen de un entendimiento implícito del mandato legal o se planifica en silencio de la ley. Un ejemplo de esto, podría ser la norma del artículo 17 N° 8 de la Ley de la Renta, que grava el mayor valor obtenido en la enajenación de un bien raíz cuando entre la adquisición y la enajenación no ha transcurrido el plazo de un año. En este ejemplo, si el contribuyente estuviera interesado en vender el bien raíz, podría esperar un año para no tener que tributar por el mayor valor obtenido, o bien celebrar una promesa de compraventa en que se adelante el precio, pero quede sujeta la tradición al cumplimiento del plazo necesario para completar el año (con un mandato irrevocable en que el vendedor faculta al comprador a comparecer en su representación al contrato prometido).

A nuestro entender, este último caso reviste características elusivas, y no de economía de opción⁶³. Evidentemente que tal aseveración tiene directa relación con la extensión de las definiciones que cada uno adopte respecto de estos fenómenos, pero entenderlo en sentido contrario, vuelve borrosos los límites de uno y otro, provocando que la distinción de elusión y economía de opción se vuelva baladí, fútil y artificial.

En la doctrina comparada, donde el desarrollo dogmático avanza significativamente en comparación a la nuestra, ven íntimamente ligada la economía de opción a la causalidad en los actos o negocios jurídicos.

Siempre partiendo del reconocimiento de los dos pilares fundamentales de la economía de opción, la autonomía privada y el derecho a organizar los

⁶³ Hay autores que no concordarían con nosotros. Héctor Villegas considera que la economía de opción puede valerse de los silencios o lagunas legales para aminorar el impacto tributario, pero debe coincidir la *intentio iuris* con la *intentio facti*; es decir, en palabras del propio autor, "aun siendo alternativo, no es por ello ficticio, ni constituye una máscara destinada a ocultar una finalidad diferente" (VILLEGAS, HÉCTOR B., *Op. Cit.*, p. 387).

negocios de manera de acceder a la menor carga impositiva posible, la doctrina española configura los supuestos de la economía de opción.

En palabras de Ignacio Calatayud, *“el derecho a la planificación fiscal consiste precisamente en la libertad de todo sujeto —en el ejercicio legítimo de la autonomía de la voluntad y de la libertad contractual— de elegir y realizar, de entre los contratos, negocios u operaciones que le brinda el ordenamiento jurídico privado, aquél que le permita obtener los fines económicos perseguidos con una menor o nula carga fiscal y ello con la garantía de que esa libertad que se reconoce al particular en el ámbito del Derecho Privado de optar por un negocio u otro, o de configurar libremente sus relaciones fiscales, no va a tener más consecuencias tributarias que aquellas que resulten taxativamente de la ley, esto es, no va a poder ser gravado con un mayor coste fiscal”*⁶⁴.

Asevera el autor que *“en definitiva el problema nace en aquellos supuestos en los que con el único fin de obtener ventajas fiscales se “abusa de las formas jurídicas” para la consecución de fines económicos que no son los típicos del negocio utilizado, en palabras de Palao Taboada “para que haya una verdadera economía de opción el negocio realizado tiene que reunir no sólo los requisitos formales sino también los sustanciales del correspondiente tipo negocial”*⁶⁵.

2. Casos de planificación tributaria.

⁶⁴ CALATAYUD PRATS, IGNACIO, “Comentario al artículo 15 de la nueva Ley General Tributaria. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, Revista de Hacienda Canaria, N° 10 Especial LGT, p. 12, [en línea] http://www.gobiernodecanarias.org/tributos/portal/recursos/pdf/revista/Revista10/RevistaHC_10_2.pdf

⁶⁵ *Ibidem.*

Para terminar este capítulo, creemos interesante enunciar algunos ejemplos de planificación tributaria que ha dado la doctrina nacional, para visualizar los elementos que hemos mencionado anteriormente.

El primer ejemplo de economía de opción que expondremos, es la organización de los profesionales liberales. Estos pueden tributar como profesionales independientes, quedando afectos al Impuesto Global Complementario (pudiendo acogerse a su vez al régimen de gasto efectivo o presunto), o hacerlo como sociedad de profesionales, pudiendo en este segundo caso optar por acogerse a la tributación del Impuesto de Segunda Categoría, o conforme a las normas del Impuesto de Primera Categoría. En este último caso, los socios tributarán en el Impuesto Global Complementario sólo si distribuyen utilidades o hacen retiros, teniendo derecho a crédito por el impuesto de Primera Categoría pagado por la sociedad.

Otro caso pacífico es acogerse a los regímenes de renta presunta o efectiva, cuando el contribuyente cumpla los requisitos exigidos por ley. O adoptar una configuración societaria en consideración al beneficio que el sistema tributario le concede a dicha configuración social.

También la planificación puede tener como objetivo diferir ingresos o anticipar gastos, de manera que se vea afectada la base imponible. En el primer caso, Rivas y Vergara nos señala el empleo de las modalidades en los actos jurídicos, sujetando un contrato a una condición suspensiva, difiriendo el nacimiento de la obligación tributaria mientras esté pendiente la condición suspensiva. Y un ejemplo de anticipar gastos, es aplicar la depreciación

acelerada sobre los bienes del activo fijo, de manera que se aumenta el gasto, disminuye la base imponible, y por tanto el importe a pagar será menor.

V. OTROS MECANISMOS DE RESISTENCIA AL TRIBUTO.

Como señalamos al final de la introducción de este capítulo, el contribuyente no sólo hace uso de la evasión, elusión y planificación tributaria para disminuir su carga impositiva. También recurrirá a instituciones de raigambre civil, todas ellas contrarias al ordenamiento jurídico, pero de uso entre los particulares.

1. Fraude a la ley.

El fraude a la ley es un fenómeno estudiado desde los orígenes del derecho romano. Paulo sostenía que *“actúa en fraude de la ley el que respetando las palabras de la ley, elude su sentido”*.

La literatura civilista distingue entre fraude a la ley en sentido amplio y en sentido restringido. Tomaremos a este efecto las definiciones del profesor francés Alexandre Ligeropoulos⁶⁶. En sentido amplio se entiende por fraude a la ley *“toda operación, toda maniobra cuyo objeto es eludir una disposición expresa de la ley o ponerse en condiciones de invocar una ley contrariamente a su espíritu”*.

⁶⁶ LIGEROPOULO, ALEXANDRE, *Le Problème de la fraude à la loi. Etude de droit privé, interne et international de droit fiscal, pénal et comparé*, citado por FUENTES GUIÑEZ, RODRIGO, *El fraude a la ley: antecedentes, legislación, jurisprudencia*, editorial Congreso, Santiago, 1998, p. 29.

En sentido restringido, el fraude a la ley consiste “*en actos, reales, queridos y realizados efectivamente, pero combinados de tal manera que, aún siendo lícitos en sí, permiten burlar la ley y hacerla producir efectos contrarios a su espíritu y fin*”.

Rodrigo Fuentes Guiñez define el fraude a la ley como “*el empleo de un acto o combinación de actos, jurídicos y/o fácticos, en sí lícitos y reales, pero que conducen a un resultado prohibido por la ley o análogo a éste*”⁶⁷. Este autor pone énfasis en excluir cualquier elemento subjetivo en la configuración del fenómeno en estudio.

El catedrático español Manuel González Sánchez, que es citado por Valenzuela Baraona, señala que “*el fraude a la de ley es algo más sofisticado y consiste en ampararse en una norma tributaria no adecuada al caso, para defraudar otra que responde al supuesto concreto*”⁶⁸. Aplicado el fraude a la ley a materia tributaria, debe reunir tres requisitos copulativos: un elemento subjetivo, consistente en la intención de conseguir un ahorro fiscal; uno objetivo, constituido por las formas jurídicas inadecuadas para obtener el resultado perseguido por los contribuyentes; y finalmente, un elemento causal que enlace los dos elementos anteriores, es decir, que exista una relación causal entre la intención del contribuyente, los medios utilizados y el objetivo del contribuyente.

Como bien señala Valenzuela Baraona, el fraude de ley supone siempre la existencia de dos normas: una “norma de cobertura”, que funda legalmente el acto o contrato del contribuyente, pero no coincide con la finalidad que tuvo en vista el legislador para establecerla, y una “norma defraudada”, que

⁶⁷ FUENTES GUIÑEZ, RODRIGO, *Op. Cit.*, p. 32.

⁶⁸ VALENZUELA BARAONA, JUAN CRISTÓBAL, *Op. Cit.*, p. 46.

encarna la norma cuya utilización se evadió pero que resultaba jurídicamente aplicable para los fines perseguidos por el defraudador.

Pero el fenómeno del fraude a la ley no es pacífico en la doctrina, que se ha encontrado dividida entre aquellos que sostienen la inexistencia de esta institución, los que la consideran inútil por ser poco efectiva en un sentido eminentemente práctico, y aquellos que sostienen no sólo su existencia, sino su utilidad.

Siguiendo el análisis de Rodrigo Fuentes Guíñez, podemos sintetizar las razones que esgrimen algunos tratadistas para negar la existencia del fraude a la ley. En primer término, es un fenómeno que no tiene un arraigo en la legislación positiva, en especial en aquellas legislaciones que siguieron al modelo francés, el que sólo lo contemplaba para casos especiales y no como una regla general. En segundo lugar, el fraude de ley acarrea la inseguridad jurídica al exponer a los contratantes a la revisión de su intención en sus actos y contratos. Finalmente, no se puede considerar como fraude a la ley el esfuerzo particular para aprovechar de la mejor manera posible los beneficios que ofrece el sistema jurídico.

Como veremos más adelante, nos volveremos a encontrar con estos argumentos por parte de los detractores de las normas o cláusulas antielusivas generales, y que no son más que manifestaciones de doctrinas formalistas del derecho, lo que no puede inducirnos a pensar que por enfatizar aspectos formales se apartan de fundamentos sustanciales esenciales y constitutivos de nuestro ordenamiento jurídico.

Por su parte, quienes sostienen la existencia y utilidad de esta institución, contra argumentan de la siguiente manera. Primero, nuestro Código Civil en el inciso final del artículo 1461, exige como requisito del objeto que éste sea física y moralmente posible, entendiendo por moralmente imposible *“el prohibido por las leyes, o contrario a las buenas costumbres o al orden público”*. Para reforzar esta idea, Fuentes Guiñez cita a Luis López Williams, para quien *“tenemos pues en el artículo 1461 un sólido fundamento legal del fraude que servirá para detener tanto las violaciones corrientes como aquellas consecuencias de un fraude”*. Sin embargo, podría objetarse que la ley exige que el objeto no esté prohibido por las leyes. Las leyes prohibitivas, más aun en el derecho privado, son excepcionales y requieren texto expreso, por tanto la ausencia de ellas no haría sino concluir que a falta de prohibición expresa, no hay objeto moralmente imposible, más aun si sostuviéramos que el fraude de ley es una institución transversal y de aplicación general.

Respecto del argumento según el cual el fraude no lo corrompe todo y sino sólo aquellos actos tipificados como fraudes a la ley, perdería fuerza si consideramos que mal podría prohibirse el fraude de ley en casos particulares y no sancionarlo en otros. La tipificación particular de unos actos obtenidos con fraude no es sino la concreción del principio general que acoge el fraude a la ley como un fenómeno de aplicación general.

En relación al segundo argumento –deterioro de la seguridad jurídica-, sólo tiene sustento en tanto concedamos que el fraude se compone de un elemento subjetivo. Por el contrario, si se entiende este fenómeno prescindiendo de la intencionalidad del autor o contratante, y se centra la

importancia en el resultado obtenido –resultado que prohíbe la ley-, se sortea esta objeción a la existencia del fraude.

Finalmente, el tercer argumento que señala que emplear las leyes en aquella forma más conveniente no constituye fraude, se enfrenta a un límite que establece el propio ordenamiento jurídico y que sustenta toda la organización social: el interés particular debe ceder frente al interés social, al que se le otorga preeminencia por sobre el individual. La brecha en la legislación positiva no puede asimilarse a una “oportunidad que ofrece el sistema jurídico”: el ordenamiento jurídico evidentemente no desea que el fraude a la ley tenga cabida, pero tampoco puede tipificar todas las manifestaciones defraudatorias, lo que no puede llevarnos a pensar que el espíritu de la ley sea permitir el fraude.

Valenzuela Barona se inclina por no considerar ilícito el fraude ley, por cuanto no existiría violación directa a norma alguna, tampoco existirían casos típicos de fraude a la ley, y finalmente no existe una sanción civil que permita calificar el fraude a la ley como conducta ilícita. Las objeciones, según este autor, sólo pueden formularse desde una perspectiva moral, más no desde el punto de vista del derecho.

En contra, destacados civilistas son de la opinión contraria, entre ellos Víctor Vial, a quien seguiremos en este párrafo (y que sigue en su análisis los postulados de Cariota Ferrara y De Dios Vergara). Para Vial, el fraude a la ley es uno de los dos caminos que una persona puede tomar cuando ha decidido esquivar la ley de manera encubierta. El otro es la simulación relativa.

En el fraude a la ley, según nuestro autor, existe un aparente respeto a la norma, porque no es infringida abiertamente, pero en realidad *“se elude su aplicación en cuanto se realiza un resultado final que, si no es y no puede ser idéntico, en especial en el terreno estrictamente jurídico (o sea, de los efectos jurídicos), es análogo, particularmente en el terreno práctico”*⁶⁹.

Para Vial, la ilicitud no se encuentra en el acto mismo, sino en los motivos perseguidos con la realización del acto o procedimiento en fraude a la ley, que evidencian la intención de burlar la norma jurídica. Finalmente, la sanción sería la nulidad absoluta del acto o contrato, como consecuencia de que tales actos se equiparan a los actos contra legem.

2. La simulación.

La simulación es una institución largamente estudiada en el derecho privado, que ha recibido aplicación en el derecho tributario como un medio de combatir la elusión, fundando su utilización en los principios generales del derecho.

La legislación nacional privada no regula expresamente la simulación, sino que lo hace a través del artículo 1707 del Código Civil, disposición que trata sobre las contraescrituras, esto es, aquellas manifestaciones de voluntad expresadas en instrumentos públicos o privados que alteran lo que anteriormente habían pactado las partes.

⁶⁹ CARIOTA FERRARA, LUIGI, *El negocio jurídico*, Madrid, Aguilar, 14ª edición, 1956, p. 518, citado por VIAL DEL RÍO, VÍCTOR, *Teoría General del Acto Jurídico*, quinta edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2013, p. 212.

En Chile, la regulación de la simulación está informada por el Código Civil francés. En las comisiones legislativas del proyecto de dicho cuerpo normativo hubo opiniones encontradas, entre quienes exigían su prohibición, pues tendían a disfrazar las convenciones y producían fraudes contra particulares y en especial contra el Fisco⁷⁰, y quienes pensaban que prohibirlas podría traer más perjuicios que ventajas, adoptándose finalmente esta tendencia, y que se materializó en el artículo 1321 del Código Civil francés, cuya traducción reza “Las contraescrituras no pueden tener efecto sino entre las partes contratantes; no tienen efectos entre los terceros”. Por el escaso tratamiento legal que se le ha dado a esta institución, es que se ella ha desarrollado al alero de la jurisprudencia y la dogmática.

2.1. Concepto y clases.

Francisco Ferrara define la simulación como “*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*”⁷¹. Teniendo a la vista esta definición, Víctor Vial extrae los siguientes requisitos de la simulación: primero, debe existir una declaración que deliberadamente no se conforma con la intención de las partes; segundo, que dicha declaración haya sido concertada de común acuerdo entre ellas; y finalmente, que el propósito perseguido por las partes sea engañar a terceros.

⁷⁰ LOCRÉ, *La législation civile commerciale et criminelle de la France*, Paris, 1828, t. XXIX, N° 306, p. 271, citado por PAILLÁS PEÑA, ENRIQUE, *La simulación: doctrina y jurisprudencia*, segunda edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1998, p. 11.

⁷¹ FERRARA, FRANCISCO, *La simulación de los negocios jurídicos*, Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, primera edición, 1960, p. 56, citado por VÍCTOR VIAL DEL RÍO, *Op. Cit.*, p. 140.

El profesor Vial del Río, siguiendo a Francisco Ferrada, clasifica la simulación en lícita e ilícita, según busquen los contratantes engañar a terceros, o engañarlos y perjudicarlos. Una segunda clasificación es aquella que distingue entre simulación absoluta, donde se celebra un acto jurídico que nada tiene de real, siendo completamente ficticio, y simulación relativa, que se produce cuando se ha querido realizar un acto diferente del manifestado, sea en su totalidad, sea sólo parcialmente.

Por su parte, el profesor Paillás⁷² distingue tres tipos de simulación⁷³: absoluta, relativa e interposición de personas. Este tratadista nos dice que existe simulación absoluta si existe una mera ficción, como si queriendo sustraer sus bienes a la acción de los acreedores, una persona simula la venta de ellos a un tercero. Si bien existe voluntad de simular, no existe voluntad real de que los actos simulados produzcan efectos jurídicos, ni existe un acto jurídico disimulado, haciendo que esta falta de voluntad se traduzca en falta de causa. La sanción a los actos jurídicos simulados absolutamente es la nulidad absoluta, y para otros será la inexistencia.

En cambio, la simulación relativa consiste en ocultar un acto jurídico real bajo el disfraz de otro diferente con el objeto de alcanzar ciertos resultados, como si se simulara una donación en la forma encubierta de una venta; o consiste en disfrazar sólo algún elemento constitutivo del acto jurídico, como si en una compraventa se disimulara el precio, disminuyéndolo para alcanzar una menor tributación.

⁷² PAILLÁS PEÑA, ENRIQUE, *Op. Cit.*, p. 9.

⁷³ Víctor Vial dice que esta distinción obedece a la forma en que se materializa la simulación, distinguiendo igualmente entre simulación absoluta, relativa e interposición de personas, según si esta se refiere a la existencia de un acto jurídico, a su naturaleza o a las personas de los contratantes (VIAL DEL RÍO, VÍCTOR, *Op. Cit.*, p. 141).

La simulación relativa supone dos actos jurídicos: uno ostensible o simulado y otro secreto o disimulado. Ante terceros, se regirán por el acto ostensible, pero entre ellos –y para el derecho, según veremos- lo relevante y a lo que se sujetarán será a la voluntad real de los contratantes, que podría o no estar contenida en una contraescritura, esto es, un documento en virtud del cual los contratantes prueban su voluntad real (nuestra legislación da al término “contraescritura” un doble sentido: es la denominación del acto jurídico y a la vez del documento que lo prueba).

Pero la simulación relativa no acarrea necesariamente la nulidad. Flour y Aubert⁷⁴ sostienen que en sí misma, la simulación no es ni una causa de nulidad ni una causa de validez; ella no anula una convención que, de ser ostensible, habría sido válida; ni valida una convención que, de ser ostensible, habría sido nula. En este sentido se dice que ella es neutra. Así, puede simularse una donación para encubrir una compraventa. Si no existe ningún vicio de existencia o validez, la donación podría ser válida, pero si no se realiza la insinuación, debiendo hacerla, el acto sería nulo por falta de dicha autorización judicial.

La interposición de persona es un tipo particular de simulación (relativa), que no recae en la naturaleza o los elementos del acto o contrato, sino en las personas que en él toman parte. Un ejemplo es aquella persona que contrata a su propio nombre con otra persona, pero en realidad concurre al acto por voluntad de un tercero ajeno al negocio. La doctrina ha sostenido que en este caso habría una simulación de mandato –también han señalado que podría haber simulación de gestión de negocios-, conociéndose la figura como

⁷⁴ FLOUR, JACQUES et AUBERT, JEAN-LUC, *Droit civil. Les obligations*. Vol. I, L'acte juridique, Paris, 1975, N° 383, p. 300, citado por PAILLÁS PEÑA, ENRIQUE, *Op. Cit.*, p. 24.

“prestanombre”. Sería, sin dudas, un mandato especial, pues los efectos del acto se radican siempre en el prestanombre, y no habría representación (caso de mandato sin representación).

Al igual que en los casos de nulidad relativa, la interposición de personas no es sancionada necesariamente con la nulidad, y en muy contadas excepciones la ley las prohíbe, como cuando quiere que no se vulneren ciertas incapacidades o prohibiciones legales (artículos 966, 1314, 2144 y 1061, todos del Código Civil).

Como colofón, dos notas importantes acerca de la simulación: el legislador consagra la primacía de la voluntad secreta –real- por sobre la declarada, conforme a lo dispuesto en los artículos 1545 y 1707 del Código Civil, y protege la buena fe de los terceros, que podrían verse perjudicados por la simulación de los contratantes, sancionándola con la inoponibilidad. Asimismo, los terceros podrán, en el evento que el acto aparente les sea desfavorable, probar la simulación y ampararse bajo la protección del acto disimulado.

2.2. Prueba de la simulación.

Puede que quien tenga interés en alegar y probar la simulación sea una de las partes contratantes o un tercero al acto ostensible. Respecto al primer caso, la discusión ha sido extensa y se remonta al tiempo de los jurisconsultos romanos. Sobre el segundo, existe consenso.

2.2.1. Prueba de la simulación entre las partes.

Parte de la doctrina romana sostenía que no podía invocar una de las partes la nulidad del acto simulado, pues la simulación siempre supone un acuerdo de voluntades entre los contratantes (no hablamos de dolo), y que se resumen en el adagio latino “*nemo auditur turpitudinem suam allegans*”, esto es, “nadie es oído al alegar su propia torpeza”. Por el contrario, otros jurisconsultos pensaban que sí le era lícito invocar la simulación a una de las partes involucradas, pues la simulación no se funda en la torpeza, sino en la falta de consentimiento en el acto simulado.

La forma más perfecta de probar la verdadera voluntad de las partes es la contraescritura, que puede materializarse en instrumentos públicos o privados, conforme a lo dispuesto por el artículo 1707 del Código de Bello. Sin embargo, como lo ha establecido la jurisprudencia, no es necesario que exista un documento que abiertamente reconozca la voluntad real de los contratantes. Podría acreditarse mediante la interpretación armónica de uno o más instrumentos, públicos o privados, en que se evidencien menciones de esta voluntad real, o que se desprenda de los actos o contratos celebrados posteriormente. Siguiendo la doctrina de la supremacía de la voluntad real pero oculta por sobre la falsa y ostensible, que adopta nuestra legislación en los artículos ya citados, la voluntad real contenida en un instrumento privado primará por sobre aquella voluntad simulada en un instrumento público.

Pero a falta de una contraescritura, que es difícil de obtener para fines probatorios, ¿podrían utilizarse otros medios de prueba para acreditar la simulación de la declaración manifestada en una escritura pública? Es decir,

¿un contratante puede probar, por un medio distinto a la contraescritura, la falsedad de las declaraciones que él mismo hizo junto a los demás contratantes? El artículo 1700 inciso primero parte final es categórico al señalar que “*En esta parte [a la verdad de las declaraciones de los interesados] no hace plena fe sino contra los declarantes*”. Por tanto, entre los contratantes, sus declaraciones hacen plena fe.

Esta norma se aparta de lo establecido por el Código Napoleón, y por aquellos que se vieron influenciados por él. En Francia se acoge la doctrina que da valor probatorio al principio de prueba escrita en contra de las declaraciones de las partes.

Sin embargo, cabe una excepción en nuestro derecho, y es aquella que da el mismo valor –plena fe- a la confesión judicial. El inciso primero del artículo 1713 del Código Civil dispone que “*La confesión que alguno hiciere en juicio por sí, o por medio de apoderado especial, o de su representante legal, y relativa a un hecho personal de la misma parte, producirá plena fe contra ella, aunque no haya un principio de prueba por escrito; salvo los casos comprendidos en el artículo 1701, inciso 1.º y los demás que las leyes exceptúen*”.

En derecho comercial, si hubiera simulación en un acto de comercio, las partes podrían probarla sin limitaciones, pues los artículos 128 y 129 del Código de Comercio disponen que el juez podrá admitir prueba testimonial aun cuando altere o adicione el contenido de las escrituras públicas. Sin embargo, el artículo 353 en relación con el 350 de dicho cuerpo legal hace inaplicable esta regulación a las sociedades comerciales, quitándole gran parte de la utilidad a esta norma.

2.2.2. Prueba de la simulación por los terceros.

Estos son los casos más frecuentes y que tienen mayor relevancia para fines tributarios, pues en general será el Fisco quien impugnará un acto celebrado entre las partes, con un supuesto fin defraudatorio fiscal.

Los terceros no se encuentran sujetos a las limitaciones en que se encuentran las partes, en cuanto a que la plena fe de las declaraciones no los alcanza⁷⁵. Tampoco quedan sujetos a la limitación en el uso de la prueba testimonial. Como sucede, la mayor de las pruebas serán las presunciones judiciales. Ferrara al respecto reflexiona: *“la simulación, como divergencia psicológica que es de la intención de los declarantes, se sustrae a una prueba directa, y más bien se induce, se infiere del ambiente en que ha nacido el contrato, de las relaciones entre las partes, del contenido de aquél y circunstancias que lo acompañan. La prueba de la simulación es indirecta, de indicios, de conjeturas (per coniecturas, signa et urgentes suspiciones) y es la que verdaderamente hiere a fondo a la simulación, porque la combate en el mismo terreno”*⁷⁶. Bastará que una sola presunción sea grave, precisa y suficiente para conseguir la convicción del juez.

Como el profesor Paillás nos dice, *“ese antecedente o circunstancia de donde deriva la presunción debe estar probado en el juicio, pues no consiste sino en un hecho demostrado por un medio de prueba cualquiera (menos por presunción judicial, ya que ésta no puede basarse en otra presunción); por eso*

⁷⁵ Debemos entender que no cualquier tercero puede entablar la acción de simulación, sino sólo aquel tercero que tenga un interés jurídico en que ésta se declare, y sólo cuando el negocio simulado le perjudique, debiendo probar el daño que le ocasiona el engaño.

⁷⁶ FERRARA, FRANCISCO, *Op. Cit.*, p. 384, citado por PAILLÁS PEÑA, ENRIQUE, *Op. Cit.*, p. 72.

*un principio de prueba por escrito, un papel doméstico, una declaración enunciativa contenida en un instrumento y que no diga relación directa con lo dispositivo, la deposición de un testigo, una confesión extrajudicial o una confesión judicial sobre un hecho no personal del declarante, puede establecer un indicio o antecedente que sirva de base a la presunción*⁷⁷.

2.3. Forma de invocar la simulación judicialmente.

La pretensión de quien desea invocar la simulación no tiene establecido un procedimiento especial. Puede ser alegada en cualquier clase de juicio, no importando su naturaleza o procedimiento, *“con tal que diga relación con la materia de que se trata, que guarde armonía con los hechos que se debaten y se formule la correspondiente petición que pueda ser allí resuelta*”⁷⁸.

La jurisprudencia ha acogido pretensiones en que la simulación se ha hecho valer mediante tercerías de dominio, declarando la Corte Suprema que no existen incompatibilidades entre las pretensiones de la tercería de dominio y la de declarar el acto jurídico como simulado (incluso se ha alegado, con éxito, la simulación de un juicio ejecutivo que tenía por propósito defraudar los intereses de un tercero)⁷⁹.

Tampoco debemos perder de vista que la acción de simulación debe entablarse cuando el acto simulado provoca un perjuicio a quien la alega. Finalmente, es de suma importancia procesal solicitar al tribunal que declare el

⁷⁷ PAILLÁS PEÑA, ENRIQUE, *Op. Cit.*, p. 72.

⁷⁸ PAILLÁS PEÑA, ENRIQUE, *Op. Cit.*, p. 75.

⁷⁹ Revista de Derecho, año 1961, sección I, p. 175.

acto o contrato simulado, y consecuentemente, la nulidad de éste, absoluta o relativa, según corresponda⁸⁰.

2.4. La simulación en el derecho tributario.

Partamos diciendo que, como esta institución es transversal al derecho, recibe aplicación en el derecho tributario.

Para fines fiscales, nos interesará solamente la simulación ilícita, esto es, aquella que provoca no sólo un engaño si no también un perjuicio a un tercero. Esta situación se configurará toda vez que un contribuyente celebre actos simulados absoluta o relativamente con el objeto de disminuir su carga tributaria.

El Código Tributario contempla dos situaciones de simulación de actos y contratos: la del N° 4 inciso 3° y la del número 24, ambos numerandos del artículo 97.

El artículo 97 N° 4 inciso 3° del Código Tributario dispone que *“El que, simulando una operación tributaria o mediante cualquiera otra maniobra fraudulenta, obtuviere devoluciones de impuesto que no le correspondan, será sancionado con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio y con multa del cien por ciento al cuatrocientos por ciento de lo defraudado.”*. Esta figura típica exige los siguientes elementos:

⁸⁰ Para aquellos que adhieren a la doctrina de la inexistencia, ésta será el efecto de la simulación absoluta. Respecto de la simulación relativa, en que existen dos actos jurídicos, Vial nos dice que el acto simulado queda al descubierto, y como es un acto jurídico vacío, también es inexistente; y el acto disimulado o secreto puede o no tener una causa lícita, y se sancionará según los vicios que se adviertan, compartiendo el criterio antes estudiado que sostiene la neutralidad de la simulación.

primero, la simulación de una operación tributaria o cualquiera maniobra fraudulenta, y segundo, que como consecuencia de esta simulación o maniobra fraudulenta se obtuvieran devoluciones de impuesto que no le correspondan. Se trata de un delito de resultado donde la devolución es una condición objetiva de punibilidad.

Para ilustrar esta infracción, expondremos la siguiente causa. El Tribunal Tributario y Aduanero de Punta Arenas, en causa Rol GS-09-00007-2011, dictó sentencia condenatoria en contra de dos contribuyentes por infringir el artículo 97 N° 4 inciso 3° del Código Tributario, en virtud de los siguientes antecedentes. Don AAA y doña BBB eran contadores y cónyuges. Él se dedicaba al ejercicio libre de la profesión, y ella trabajaba en el Departamento de Contabilidad de la Ilustre Municipalidad de Cabo de Hornos, por lo que tenía a su cargo la confección de las declaraciones y formularios tributarios de la Municipalidad.

La irregularidad consistió en que doña BBB, al presentar el Formulario 1879 del Municipio, incluyó a don AAA como prestador de servicios, reteniéndole en tal calidad la suma de \$632.584.-, por lo que don AAA, que ya había declarado en el formulario correspondiente que no había tenido movimiento, lo modificó y emitió boleta de honorario con la retención por dicho monto, en circunstancias que nunca había prestado servicio alguno a dicha Municipalidad. A la luz de estos antecedentes, don AAA fue acusado de autor y doña BBB de coautora, ambos del ilícito del artículo 97 N° 4 inciso 3° del Código Tributario.

El Tribunal estimó que, una vez comprobado que don AAA nunca prestó servicio alguno a la Ilustre Municipalidad de Cabo de Hornos, y constatado el hecho que Tesorería le devolvió los impuestos solicitados, se daba por acreditada la infracción, condenándoseles a cada uno al pago de una multa equivalente al cien por ciento de lo obtenido como devolución de impuestos, reajustado conforme al artículo 53 del Código del ramo.

En este caso, se trataba de una simulación absoluta, pues con la boleta de honorarios y el Formulario 1879 se intentó probar la existencia de un contrato civil que nunca existió, esto es, el contrato de arrendamiento de obra inmaterial (artículo 2006 y siguientes del Código Civil).

Sin perjuicio de la utilidad innegable de esta disposición, no cubre ni combate adecuadamente el fraude fiscal, pues requiere que el resultado de la simulación se traduzca en la obtención de devolución de impuestos que no le correspondan al contribuyente. La ley no sanciona al que simula una operación tributaria con el objeto de disminuir su carga tributaria, sino al que obtuviere devoluciones de impuesto que no le correspondan.

La segunda disposición tributaria que trata sobre la simulación, es el N° 24 del artículo 97 del Código Tributario, que establece en su inciso primero que *“Los contribuyentes de los impuestos establecidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta, que dolosamente reciban contraprestaciones de las instituciones a las cuales efectúen donaciones, en los términos establecidos en los incisos primero y segundo del artículo 11 de la ley N° 19.885, sea en beneficio propio o en beneficio personal de sus socios, directores o empleados, o del cónyuge o de los parientes consanguíneos hasta el segundo grado, de cualquiera de los*

nombrados, o simulen una donación, en ambos casos, de aquellas que otorgan algún tipo de beneficio tributario que implique en definitiva un menor pago de algunos de los impuestos referidos, serán sancionados con la pena de presidio menor en sus grados mínimo a medio”.

En lo que es atinente a este trabajo, la segunda parte de la infracción supone la simulación de una donación que otorgue algún beneficio tributario que tenga como consecuencia un menor pago de impuestos contenidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Para que se cumpla esta figura típica, es necesario que se cumplan dos requisitos: primero, que se simule una donación, y segundo, que la supuesta donación sea de aquellas que otorgan beneficios tributarios que impliquen un pago menor de algunos de los impuestos a la renta.

La declaración de simulación, nuevamente en este caso, es bastante limitada –sólo se remite a las donaciones, y dentro de éstas, sólo a aquellas que dan derecho a franquicias tributarias-, por lo que no resulta, en la práctica, una herramienta útil.

Como hemos apreciado, la ley sólo se limita a sancionar la simulación en casos particulares, omitiendo cualquier pronunciamiento acerca de su aplicación para los casos de defraudación tributaria.

En ningún caso el Servicio podrá declarar, por sí mismo, la simulación de un acto o contrato, sino que siempre deberá recurrir a un Tribunal. Así lo ha establecido la Corte Suprema, que ha señalado en los considerando 9° y 10° de

la sentencia en la causa Rol 10423-1987, dictada con fecha 12 de diciembre de 1988: “9°) *Que la simulación en materia civil, no se encuentra consagrada institucionalmente, y el reconocimiento que de ella ha hecho la jurisprudencia y la doctrina, proviene de la relación de diversas normas del Código Civil, especialmente de sus artículos 1445 y 1702. Que probada la simulación, el acto es nulo, de nulidad absoluta, y su declaración tiene lugar de conformidad con lo dispuesto en el Título XX del Libro IV del citado Cuerpo Legal, entre los cuales se encuentra el artículo 1687, que establece que la nulidad debe ser declarada judicialmente, y que una vez que la sentencia tiene mérito de cosa juzgada, da derecho a las partes para ser restituidas a su estado anterior como si nunca hubiera existido el acto o contrato nulo;*

10°) *Que de lo anterior resulta que no basta que en una reclamación tributaria proveniente de liquidaciones que la Dirección de Impuestos Internos efectúa a un contribuyente de acuerdo con lo que disponen los artículos 70 y 71 de la Ley de Renta, se exprese que no existe hecho gravado por haber sido simulado el contrato que da cuenta de la inversión que no se ha justificado. Para ello habría sido necesario que en un juicio idóneo para el efecto, se haya declarado la simulación, y, por consiguiente, la nulidad absoluta del acto jurídico de que se trata”.*

3. El abuso de derecho.

Carlos Ducci nos dice que la teoría del abuso del derecho “es aquella según la cual el ejercicio de un derecho en forma abusiva no estaba autorizado por ley”⁸¹, lo que en definitiva se traduce en determinar “si el titular de un derecho subjetivo, por el hecho de ser tal, puede ejercerlo sin limitación alguna,

⁸¹ DUCCI CLARO, CARLOS, *Derecho civil: parte general*, cuarta edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2010, p. 222.

*lo que significaría que puede utilizarlo arbitrariamente en forma caprichosa, sin que ello le reporte beneficio alguno, o bien, que puede ejercitarlo, culpable o dolosamente, infiriendo un daño a un tercero*⁸². Sin embargo, Alessandri y Somarriva⁸³ nos señalan que ciertos derechos escapan al abuso de derecho, por tratarse de derechos absolutos. Se trata de aquellos contenidos en los artículos 112, 514 N° 5, y 1317, todos del Código Civil, o aquel derecho del testador para disponer libremente de su parte de libre disposición, incluso si quiere dañar o perjudicar a sus propios herederos forzosos. Todos estos son casos de derechos en que la ley permite que la motivación sea incluso dañosa, pues no exige que se dé razón de ellas, ni puede impugnarse.

El abuso de derecho es un fenómeno que se sucede y estudia desde el mismo comienzo del Derecho. Como técnica jurídica que combate este tipo de fraude, es una institución moderna, sin perjuicio de advertir que esta figura ha concitado la preocupación de los más antiguos jurisconsultos. La teoría del abuso de derecho ha recorrido un largo camino hasta alcanzar lo que es hoy, y no se encuentra exenta de debates en la actualidad, discusiones muchas de ellas que se remontan al derecho romano.

Partiremos exponiendo la raíz privada de esta institución, para luego detenernos en el desarrollo que ha tenido en el combate al fraude tributario.

⁸² *Ibidem*.

⁸³ ALESSANDRI RODRÍGUEZ, ARTURO y SOMARRIVA UNDURRAGA, MANUEL, *Curso de Derecho Civil: parte general y los sujetos de derecho*, primera parte, cuarta edición, redactada, ampliada y puesta al día por VODANOVIC H., ANTONIO, Editorial Nascimento, Santiago, 1971, p. 301.

La primera discusión que afrontó el derecho, sobre este tema, es determinar si realmente existe el fenómeno de abuso de Derecho⁸⁴, o si se trata de un concepto contradictorio en sus términos. La doctrina se divide entre aquellos que sostienen que el derecho romano reconoció esta figura, mientras otros argumentan en el sentido contrario, señalando que más bien se trataba de consecuencias aceptadas y autorizadas por el derecho.

Si bien es discutido que entre los jurisconsultos romanos existiera una noción equivalente al abuso de Derecho, sí recibió gran influjo, indirectamente, de manos del pretor y el desarrollo de la equidad. Cicerón ya dijo “*summum ius summa iniuria*”, es decir, “el supremo derecho es la suprema injusticia”, evidenciando que una aplicación irrestricta de la norma jurídica podía acarrear injusticias, y por eso los pretores, para atenuar y morigerar las consecuencias que se derivaban de la aplicación literal de la ley, introdujeron y desarrollaron el concepto de “equidad”, que sin duda prestó ayuda al combate del abuso del derecho. Sin embargo, estas manifestaciones no fueron sino casuísticas –en relación a esto, existen varias sentencias que acogen una interpretación jurídica en detrimento de la literalidad de la norma-, y no se construyó sobre ellas una teoría que la comprendiera.

Otro paso importante en el desarrollo de esta institución se sucedió en la Edad Media, influenciada por los principios cristianos. Informada por los estos valores –en especial la solidaridad-, surge la doctrina de “los actos de emulación”⁸⁵, consistente en el ejercicio de un derecho subjetivo con el

⁸⁴ Pese a que al fenómeno que hoy denominamos “abuso de derecho” tiene una larga historia en la ciencia jurídica, no fue conocido con dicho nombre en la antigüedad, sino a partir de mediados del siglo XIX por la jurisprudencia francesa. Nosotros ocuparemos ese término en este párrafo, hecha previamente esta advertencia.

⁸⁵ Se le atribuye esta teoría a Cino de Pistoia, y no estuvo exenta de oposición. Los sabinianos negaban cualquier restricción a los actos realizados en ejercicio de un derecho, incluso a los

propósito de causar daño a otra persona o a un bien ajeno. Pablo Rodríguez Grez⁸⁶ nos dice que tres son los requisitos copulativos para que estemos frente a un acto emulativo: primero, debe existir *animus nocendi*, es decir, el ánimo de dañar al realizar el acto; segundo, que el ejercicio del derecho sea extraordinario o anormal; y finalmente, el acto debe carecer de utilidad para el agente. Como puede apreciarse, el acto emulativo es esencialmente subjetivo – requiere para su configuración del ánimo de dañar o *animus nocendi*-, y sus requisitos son de difícil precisión.

Rodríguez Grez añade dos elementos más que aportaron, durante la Edad Media, al desarrollo de lo que hoy conocemos como “abuso del derecho”. Por una parte, las Partidas de Alfonso Décimo el Sabio restringen el ejercicio del derecho de propiedad (prohibía cavar un pozo o fuente si no resultare necesario y sólo se hiciera para perjudicar al propietario de la heredad vecina), y por otra, surge la teoría de las inmisiones. “*Según ella, y en oposición a la teoría de los actos de emulación de carácter eminentemente subjetivos, no interesa la intención de quien ejerce el derecho, sino un resultado puramente objetivo. En suma, el acto de inmisión (del latín immissio) deriva del ejercicio de la propiedad causando perjuicio al vecino*”⁸⁷.

Más tarde, la jurisprudencia –en especial la anglosajona y francesa- irán delineando la doctrina del abuso del derecho, y las diversas legislaciones extranjeras la recogerán y plasmarán en sus leyes, consagrando legalmente el principio que nadie puede ejercer un derecho subjetivo si no se corresponde con el interés protegido en la norma que lo instituye.

maliciosos, y los proculeyanos, por el contrario, niegan que sea legítimo el ejercicio de un derecho cuando se le cause daño a un tercero.

⁸⁶ RODRÍGUEZ GREZ, PABLO, *El abuso del derecho y el abuso circunstancial*, primera edición, Editorial Jurídica, Santiago, 1999, p. 125.

⁸⁷ RODRÍGUEZ GREZ, PABLO, *Op. Cit.*, p. 126.

CAPÍTULO III: LA ELUSIÓN TRIBUTARIA

I. GENERALIDADES.

Como hemos advertido en repetidas ocasiones en el desarrollo de nuestro trabajo, no existe un concepto unívoco de “elusión tributaria”. Nuestra memoria transitará, en este capítulo, por las distintas posturas que ha adoptado la doctrina frente a este fenómeno, a su reconocimiento en la legislación, y en el pronunciamiento de los Tribunales de Justicia.

La doctrina no ha arribado a ningún acuerdo respecto del concepto de elusión, ni de los medios que emplea, ni de su naturaleza jurídica. A este respecto, las posiciones dogmáticas son variadas: desde aquellas que no logran identificar con claridad los elementos esenciales de la figura en estudio, confundiéndola con otros fenómenos, hasta otras que, identificándolas, disienten en los medios empleados y/o en su naturaleza jurídica. Asimismo, nos detendremos a estudiar las tendencias de los autores sobre la naturaleza jurídica de la elusión fiscal, uno de los temas centrales de este trabajo, y que introduce las primeras nociones de lo que encontraremos en los siguientes capítulos.

En cuanto a nuestro derecho positivo, la ley no nos entrega mayores luces. Ni en la codificación ni en las leyes especiales existe una definición de elusión, ni tampoco el ordenamiento jurídico entrega las herramientas para sistematizar un concepto. Sin embargo, traemos a colación las opiniones vertidas en la discusión parlamentaria de la Ley N° 19.738 de 2001, sobre combate a la evasión tributaria, contenidas en la Historia de la Ley, para que

nos entregue un panorama tanto del debate como del estado por el que legislativamente atravesaba el tema hace ya más de una década. Asimismo, se harán referencias a la discusión parlamentaria de la Ley N° 20.630, reforma promovida por el Presidente Piñera, que perfecciona la legislación tributaria y financia la Reforma Educacional.

En un subcapítulo independiente, trataremos la discusión sobre la licitud e ilicitud de la elusión, para ofrecer un tratamiento más detallado y contraponiendo más claramente las posturas de los partidarios de una y otra corriente.

Una vez que nos hayamos referido al problema de la licitud o ilicitud de la elusión, y ya habiendo analizado el concepto con sus características y delimitaciones, nos abocaremos al estudio de la jurisprudencia judicial.

A este respecto, debemos decir que nuestra jurisprudencia es menos nutrida de lo que quisiéramos exponer. Por casi diez años, la sentencia por antonomasia sobre estos temas fue aquella dictada en enero de 2003 por la Corte Suprema, “Inmobiliaria Bahía S.A. con Servicio de Impuestos Internos”. Lamentablemente, el fallo ha traído más confusiones que luces, en especial porque no se condice con el desarrollo que había demostrado la doctrina en estas materias. Pero un nuevo pronunciamiento de nuestro Máximo Tribunal, hace justicia respecto al nivel que ha tenido el debate en las aulas. Hablamos del fallo dictado en primera instancia por el Tribunal Tributario de Arica y Parinacota en la causa caratulada “Coca Cola Embonor S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, fallo que fue confirmado por la Corte de Apelaciones respectiva y refrendada a su vez por la Corte Suprema.

Partamos nuestro capítulo con una referencia anecdótica pero introductoria de la elusión. Nicolás Eyzaguirre, Ministro de Hacienda del gobierno de Ricardo Lagos, cuando presentó el proyecto de ley sobre combate a la evasión tributaria (Ley N° 19.738), explicó de manera muy sencilla, directa y demostrativa lo que constituye la elusión: *“Para que lo entienda la gente, la elusión es hacer ingeniería tributaria, o sea, se supone que si usted es gato paga dos y si es perro paga cuatro, entonces con delineadas técnicas usted ladra como perro, huele como perro, luce como perro, pero se presenta como gato. Entonces hay que hacer una ley que diga que si usted huele como perro, ladra como perro, luce como perro, usted es perro”*.

Otra aproximación, imprescindible, hace referencia a su acepción en el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, que define “elusión” como la *“acción y efecto de eludir”*, y “eludir”, cuya raíz etimológica se remonta al latín “eludere”, posee tres acepciones: en la primera, nos indica que eludir es *“evitar con astucia una dificultad o una obligación”*; en la segunda, que consiste en *“esquivar el encuentro con alguien o con algo”*, y en la tercera y última acepción, *“no tener en cuenta algo, por inadvertencia o intencionadamente”*.

Como puede advertirse, las referencias precedentes, si bien nos dan nociones muy generales sobre este fenómeno, carecen de relevancia técnico jurídica, pues no explican ni distinguen la elusión de otros fenómenos jurídicos. Esto nos da pie para comenzar el estudio en profundidad sobre la materia, con las definiciones que la doctrina del Derecho ha delineado sobre este mecanismo de resistencia fiscal.

II. CONCEPTO DOGMÁTICO DE ELUSIÓN TRIBUTARIA.

La doctrina se ha esmerado desde hace décadas –infructuosamente– por erigir un concepto común de elusión tributaria. Los hay quienes no logran distinguir con claridad los conceptos de evasión, elusión y planificación fiscal, quienes sostienen que la distinción es artificiosa, y quienes identifican elementos diferenciadores y propios de este fenómeno, siendo compartidos en mayor o menor medida por los tratadistas. Nos abocaremos a analizar las opiniones de los autores más ilustres, representativos e influyentes sobre estos temas, primero en el derecho comparado, y luego en el nacional.

1. Derecho comparado.

El primer desarrollo dogmático significativo en Europa Continental sobre la evasión y elusión, nos conduce a los profesores Ernest Blumenstein y Albert Hensel. El primero considera la elusión como la utilización de formas o estructuras jurídicas autorizadas, con el propósito de aliviar la carga tributaria. Para Blumenstein, “*la esencia de la elusión consiste en usar intencionadamente un procedimiento que evite un hecho que integre el presupuesto de la imposición, o que atenúe la magnitud del impuesto (...)*”⁸⁸, y que se diferencia de la evasión, pues en esta última el contribuyente impide, con medios ilegales, que la Administración evalúe el hecho imponible. Para este autor, lo que configura la elusión son dos elementos⁸⁹: el primero, objetivo, que consiste en la anormalidad de las formas jurídicas civiles empleadas con respecto a la

⁸⁸ LINO CASTILLO, JULIO, *Evasión fiscal legítima*, Comunicación presentada a las IV Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios (octubre de 1970), [en línea] http://www.ipdt.org/uploads/docs/01_Rev03-04_JLC.pdf

⁸⁹ Dino Jarach indica que son tres elementos, separando dentro de los requisitos objetivos, como uno independiente, obtener la disminución del impuesto (JARACH, DINO, *El hecho imponible*, tercera edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, p. 147).

relación económica perseguida y consecuente disminución de impuesto, y un segundo elemento, subjetivo, consistente en la intención de evitar o disminuir el tributo.

Vemos que en Blumenstein se anticipan los primeros elementos distintivos de la elusión: evitar intencionadamente que se produzca el hecho gravado y obtener una ventaja tributaria. La manera de lograrlo será mediante el uso de formas jurídicas anormales, más no ilícitas.

En tanto, Hensel caracteriza la elusión como aquel mecanismo que impide que nazca la obligación tributaria, evitando el hecho imponible previsto por la ley, y reserva el concepto de “fraude fiscal” al incumplimiento de una obligación tributaria válidamente nacida como consecuencia de la verificación del hecho imponible. En una definición que adopta lo medular de Blumenstein, Hensel ratifica los elementos ya señalados. En ninguno de los dos autores, la elusión es un comportamiento ilícito.

El influyente profesor argentino Héctor Villegas, después de describir la economía de opción, se refiere a la elusión –que también denomina “evasión por abuso de las formas jurídicas”- señalando: *“(…) si existe el aprovechamiento de una regulación legal no muy eficiente o demasiado liberal, pero mediante la simulación o distorsión de la forma jurídica, estamos ante la llamada “elusión fiscal”, que en modo alguno puede considerarse como evasión legal, dado que se trata, al contrario, de una conducta manifiestamente ilegal⁹⁰ y que produce una disminución de la carga fiscal⁹¹.*

⁹⁰ VILLEGAS, HÉCTOR B., *Op. Cit.*, p. 385.

⁹¹ Antes de seguir en el análisis de la doctrina sostenida por este autor, conviene detenernos y mencionar que, en contraposición a la elusión fiscal, Villegas explica lo que entiende por economía de opción, explicando que *“si el supuesto evadido aprovecha realmente las*

Para Villegas no es reprochable en sí mismo obtener una ventaja tributaria, tal como lo indica en su definición de economía de opción. Es por ello que será fundamental determinar, como él dice, si las *“estructuras jurídicas diferentes de las razonablemente usuales, constituye realmente una conducta antijurídica”*, señalando como formas esenciales de la elusión ya no la simulación o distorsión de la forma, sino las estructuras jurídicamente diferentes de las razonablemente usuales.

Podemos observar que Villegas toma un giro en su argumentación. Primeramente, en una posición más enfática, asegura que para constituir elusión el contribuyente debe incurrir en simulación y abuso de las formas, para luego exigir que exista una atipicidad en las estructuras jurídicas. Más adelante señala que, pese a la libertad de formas que pueden adoptar los particulares en virtud de la autonomía de la voluntad, la irregularidad de las mismas pueden constituir actos antijurídicos en ciertas ocasiones.

Luego, cita al autor brasileño Araújo Falcão, para explicar su postura: *“No toda ventaja fiscal lograda por el contribuyente constituye una elusión. Para ello es indispensable que haya una distorsión de la forma jurídica, una atipicidad o una anormalidad de ésta frente a la realidad económica que se exterioriza mediante aquélla. De otra manera no hay elusión. Puede ocurrir que el contribuyente arregle sus negocios para pagar menos impuestos. Nada lo*

oscuridades o lagunas de la ley para dedicarse a empresas rentables que le producen disminución en su carga fiscal sin que nada se le pueda objetar legalmente, es evidente que se ha colocado en una clara hipótesis de “economía de opción”, perfectamente válida y hasta explicable, puesto que ninguna norma legal puede prohibir a un contribuyente arreglar lícitamente sus negocios de manera tal de pagar menos tributos” (VILLEGAS, HÉCTOR B., Op. Cit., p. 384). La exposición de los conceptos de elusión fiscal y economía de opción de Villegas, nos dan cuenta de la falta de consenso en la conceptualización mínima de dichos comportamientos.

*impide, en tanto no se produzca aquella manipulación del hecho generador en lo que respecta a su vestidura jurídica*⁹².

Entonces, resumiendo la postura del autor brasileño y la de Villegas en un segundo momento, elusión es toda ventaja que deriva de la manipulación del hecho gravado a través de formas jurídicas distorsionadas, atípicas o anormales. Sin embargo, estas cualidades de las formas jurídicas no son ilícitas, sino atípicas; no existe disconformidad con el Derecho, más cuando por un lado el derecho común abre sus puertas a aquellos actos que no estén prohibidos, y por el otro no existe la obligatoriedad de usar los actos o contratos típicos establecidos en la ley para ordenar los negocios de los particulares, y mucho menos utilizar aquellos que les sean más gravosos fiscalmente.

Avanzando en su análisis, Villegas retoma su idea original y agrega que la forma jurídica anormal, para ser antijurídica, además debe tener por propósito deliberado no pagar el tributo que grava el acto, y siempre que dicha anormalidad no tenga una explicación racional distinta de evadir el legítimo gravamen. Finalmente, como corolario, Villegas sostiene que la elusión constituye un fraude fiscal, pues en ella existe una voluntad ostensible y otra diferente oculta, todo con el fin de ocasionar un engaño que a su vez perjudique las arcas fiscales.

Podemos concluir, de lo expuesto, que Villegas sostiene que la elusión o evasión por abuso de las formas es el aprovechamiento de la regulación legal deficiente, mediante el uso de formas jurídicas anormales, inadecuadas y atípicas, con el sólo objetivo deliberado de evitar el pago de un tributo, y en las

⁹² VILLEGAS, HÉCTOR B., *Op. Cit.*, p. 386.

que no coincide la voluntad manifestada con la verdadera y que se mantiene oculta tras las formas anormales. Observamos que Villegas enfatiza, finalmente, en la ausencia de coincidencia entre *intentio iuris* (efectos jurídicos que el ordenamiento atribuye a una determinada manifestación formal) y la *intentio facti* (voluntad empírica, que en nuestro caso se manifiesta a través del hecho económico perseguido) que caracteriza la elusión en relación a la economía de opción⁹³.

Bruno Ariel Rezzoagli expone la opinión del destacado tratadista italo-argentino Dino Jarach, para quien la “*elusión tributaria es una figura consistente en eliminar o reducir la carga tributaria mediante la utilización de medios jurídicos lícitos, es decir, bajo el amparo de efugios o resquicios legales, no tenidos en cuenta por el legislador en la etapa de elaboración de la ley, ya sea por una deficiente redacción o bien porque esa ley origina efectos no previstos al entrar en relación con el resto del ordenamiento jurídico tributario*”⁹⁴. Para este autor, la elusión es por sí misma lícita, debiendo usar por supuesto medios lícitos.

En tanto, el tratadista argentino y profesor de la Universidad de Barcelona, Dr. Tulio Rosembuj, afirma que “*La elusión supone esquivar la aplicación de la norma tributaria sea por torción o por distorsión para obtener una ventaja patrimonial que no se realizaría si no se pusieran en práctica por el*

⁹³ Dino Jarach, sobre esta distinción, se expresa en los siguientes términos: “*Es cierto que es necesario analizar la manifestación de voluntad de las partes en sus dos componentes: manifestación de voluntad dirigida a crear los efectos empíricos, es decir, la relación económico-social y manifestación de voluntad dirigida a la absorción de la relación económica-social bajo un determinado esquema y una determinada disciplina jurídica privada, para poder deducir si las dos son relevantes para el presupuesto de hecho de la obligación impositiva o solamente la primera*” (JARACH, DINO, *Op. Cit.*, p. 80).

⁹⁴ REZZOAGLI, BRUNO ARIEL, *Op. Cit.*, p. 4.

*contribuyente, hechos, actos y negocios jurídicos con la finalidad exclusiva de soslayarla*⁹⁵.

Además, Rosembuj se detiene en su libro en una sentencia pronunciada por la Primera Sala del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE), en el caso “Hans Marcus Kofoed contra Skatteministeriet”, C-321/05, de fecha 5 de julio de 2007. En dicho juicio, se pronunció el Abogado General –que inviste la calidad de abogado imparcial e independiente, y en tal calidad emite su opinión sobre la causa, la que es considerada en el fallo del Tribunal pero sin que su opinión sea vinculante para los magistrados-, Sra. J. Kokott, describiendo la conducta como “elusión fiscal intencional”. Rosembuj lo explica de la siguiente manera: “*La elusión fiscal, por definición, hasta ahora, se considera un comportamiento objetivo, un modo de desobediencia no intencionado del orden jurídico, v.g. el fraude de ley. La nota de intencionalidad aproxima la elusión a la evasión [entendiendo el autor que “la evasión implica el incumplimiento del deber legal que origina la realización del hecho imponible y cuyo núcleo es la ocultación de los rendimientos o beneficios obtenidos, sea por simulación o por abuso de formas”]*, cuyo contenido es, de inicio, intencional. La idea es que hay conducta objetiva lícita y conducta subjetiva ilícita; pero, además, una conducta objetiva que se descubre ilícita en su finalidad y cuyo reflejo está en la estructura artificial de la operación o transacción realizada. Por lo tanto, si esto es correcto, hay *elusión fiscal objetiva, elusión fiscal intencional y evasión por simulación o abuso de formas*”⁹⁶ (el subrayado es nuestro).

El tributarista español Narciso Amorós Rica sostiene que la elusión “es *la abstención o evitación voluntaria o involuntaria de hechos o actos encajados,*

⁹⁵ ROSEMBUJ, TULIO, *Op. Cit.*, p. 35.

⁹⁶ ROSEMBUJ, TULIO, *Op. Cit.*, p. 37.

*o incluidos en el presupuesto objetivo de un tributo. En suma, la abstención u omisión de participar, realizar o contribuir a un hecho imponible quebrando o impidiendo, por tanto, que exista un criterio lógico o causal para atribuir a una persona el hecho imponible*⁹⁷. Parece imperioso controvertir esta afirmación, pues si un contribuyente se abstiene de ejecutar un hecho gravado (lo que implica que incluso no llega a nacer la obligación tributaria), no se comete elusión, por lo que describir esta figura a través de “omisiones” o de “evitación involuntaria” no parece riguroso, al punto que quien se coloque en esa posición ni siquiera podría ser calificado –por esa omisión- como contribuyente o sujeto pasivo de una obligación que nunca nació.

Por otra parte, nos parece erróneo plantear que lo relevante es romper el nexo causal entre una persona y el hecho imponible. Lo relevante en la elusión es evitar que exista un nexo entre el hecho o acto jurídico realizado y el hecho gravado tipificado, de manera que la figura elusiva no tenga correspondencia estricta (o formal) con el supuesto de hecho legal.

Siguiendo su análisis, Amorós identifica tres características de la elusión: debe ser perfectamente cierta (conducta inequívoca, clara y transparente), ser perfectamente general (la forma jurídica adoptada debe ser de aquellas utilizadas normal y cotidianamente por los contribuyentes), y ser perfectamente sin intención (el contribuyente utiliza la figura sin preocuparse de las consecuencias tributarias). Respecto de esta última característica anotada por el catedrático español, Valenzuela Baraona y Ugalde y García la rechazan, pues consideran que la elusión es la consecuencia de una voluntad consciente dirigida a obtener una ventaja tributaria.

⁹⁷ VALENZUELA BARAONA, JUAN CRISTÓBAL, *Op. Cit.*, p. 32.

Por nuestra parte, creemos que ninguna de las tres características identificadas por Amorós se ajustan al fenómeno. La conducta elusiva se manifiesta concretamente en la configuración de las formas jurídicas, revistiendo el contribuyente los actos o contratos bajo configuraciones distintas a los supuestos de hecho contemplados en la ley tributaria, pero que reflejan una capacidad contributiva gravada, ocultándola. La elusión es, a fin de cuentas, la ocultación intencionada de la capacidad contributiva del contribuyente, por tanto, siempre que exista elusión, implicará que existe una capacidad contributiva que se oculta a la Administración –no será una conducta transparente-, a través de la libertad de las formas jurídicas que ofrece el derecho privado –recurriendo a formas atípicas o irregulares no previstas por el legislador al establecer manifestaciones de capacidad contributiva.

Por su parte, el profesor español Dr. Manuel González Sánchez señala que *“la elusión consiste en buscar una figura que no hallándose tipificada como presupuesto de hecho sirva adecuadamente al resultado que se pretende o bien que sirva mejor que otra regulada como presupuesto de hecho por ser más adecuada a las circunstancias de tiempo, lugar y materia”*, consistiendo la elusión en *“evitar la carga tributaria u obtener una carga tributaria menor, a través de mecanismos lícitos”*, agregando que *“la elusión también puede darse buscando fórmulas de menor tributación”*⁹⁸. Vemos que el autor español extiende los efectos de la elusión no sólo a evitar el hecho gravado, sino que también puede tener como finalidad una disminución de la carga impositiva. Ciertamente, estas consideraciones de González Sánchez parecen percibir de

⁹⁸ VALENZUELA BARAONA, JUAN CRISTÓBAL, *Op. Cit.*, p. 34.

manera acabada el fenómeno, pues relaciona las formas jurídicas utilizadas con los resultados económicos obtenidos.

Por otro lado, el profesor italiano Andrea Amatucci sostiene que la elusión tributaria consiste “(...) *en la minimización de la actividad que el sujeto realiza abusando de formas tipificadas con efectos plenamente lícitos y merecedores de tutela; en tal modo no es la forma que produce el fenómeno, pero sí su uso irregular*”⁹⁹. Es interesante y llamativo la reflexión que hace Amatucci: considera que lo característico de esta figura no son las formas jurídicas en sí mismas –como proclama gran parte de la doctrina comparada-, sino la irregularidad de su uso. Por último, constatamos que para Amatucci la elusión puede o no hacer uso del abuso de las formas, y seguir siendo lícita.

En el derecho anglosajón y el comunitario también se distingue entre *tax planning*, *tax avoidance* y *tax evasion* (conceptos que corresponden en castellano a “planificación”, “elusión” y “evasión tributarias”, respectivamente), terminología utilizada no sólo por la doctrina, sino también recogida por las autoridades fiscales y organizaciones internacionales. Tal como se señala, “*la expresión tax avoidance abarcaría aquellas formas de minimización impositiva que son inaceptables para los gobiernos, frente al aceptable tax planning, que claramente ningún gobierno pretende combatir (...)*”¹⁰⁰. Sin embargo, los órganos de justicia comunitaria no han delimitado claramente los conceptos de *tax evasion* y *tax avoidance*.

⁹⁹ Citado por IBARRA RODRÍGUEZ, ALEJANDRO, *Op. Cit.*, p. 47.

¹⁰⁰ PriceWaterHouseCoopers, *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*, editorial Lex Nova S.A., primera edición, Valladolid, España, 2010, p. 339.

Respecto al derecho anglosajón, se han hecho clásicas las referencias que hacen los autores hispanohablantes. En Reino Unido, la *Royal Commission on the Taxation of Profits and Income*, en 1955, definió tax avoidance o elusión tributaria como “*aquellos actos por los cuales las personas que los realizan ordenan su conducta de tal modo que satisfacen menos impuestos de los que hubieran tenido que satisfacer de no haber mediado tal conducta. Esta conducta se considera legalmente correcta a menos que una regla especial dictada al efecto la considere o declare ilegal*”.

En el Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation de 1992 (que se constituyó a fin de analizar los efectos tributarios derivados de la implementación de la Unión Europea), más conocido como Informe Ruding (en honor al Presidente de la Comisión, el neerlandés Onno Ruding), se describe *tax avoidance* de la siguiente manera: “*Generally speaking, the expression “unacceptable tax avoidance” comprises the use of tax-saving devices that the legislation does not actually prohibit, but did intend to cover. Although the legal structure of the arrangements may be proper, and no specific tax provision is violated, the structure may be disregarded if its sole purpose is to avoid taxes*”¹⁰¹.

Leticia Barrera¹⁰² -citando a Jeffrey Waincymer-, expone que según el *Carter Commission Report* de Canadá (1966), la elusión describe todo intento, a través de medios legales, de prevenir el nacimiento o de reducir la obligación tributaria que de otro modo tendría efectos tributarios, basándose en la ventaja

¹⁰¹ Esta definición podríamos traducirla de la siguiente manera: “*Hablando en términos generales, elusión de impuestos inaceptable, comprende el uso de mecanismos para el ahorro de impuestos, que la legislación no prohíbe expresamente, pero que sí intentó cubrir. No obstante la estructura legal de los mecanismos sea adecuada, y no haya ninguna ley o prohibición tributaria que se infrinja, la estructura será objetada si es que su único propósito es evitar el pago de impuestos*”.

¹⁰² BARRERA, LETICIA, *La elusión tributaria y las normas antiabuso*, [en línea] www.aef.org.ar

que proporciona alguna disposición normativa o bien la ausencia de ella. La elusión siempre implica la existencia de diferentes alternativas, una de las cuales puede resultar en una reducción de impuestos frente a otra. Asimismo, la motivación pareciera ser un elemento esencial de la elusión fiscal. De modo tal que una persona que elige una opción determinada entre varias posibles porque ella le permite ahorrar el impuesto más gravoso, debe diferenciarse del contribuyente que realiza la misma elección por un motivo de negocio o personal (más adelante volveremos sobre este elemento característico de las normas antielusivas generales, el propósito comercial válido).

2. Derecho nacional.

Nuestra doctrina nacional, al igual que la comparada, se encuentra dividida. La escisión se produce, evidentemente, en la licitud o ilicitud que le atribuyen a la elusión. Las definiciones que aquí estudiaremos y sus características, están íntimamente ligadas a la posición que cada autor adopte sobre su naturaleza jurídica.

Los profesores Ugalde y García nos entregan, en una primera versión, la siguiente definición de elusión: *“consiste en evitar por medios lícitos que un determinado hecho imponible se realice, mediante el empleo de formas o figuras jurídicas aceptadas por el Derecho –aun cuando algunas de ellas sea infrecuente o atípica- y que no se encuentran tipificadas expresamente como hecho imponible por la ley tributaria”*¹⁰³.

¹⁰³ UGALDE PRIETO y GARCÍA ESCOBAR, *Op. Cit.*, p. 71.

Es un elemento trascendente en la obra de ambos autores destacar, como el elemento esencial y diferenciador de la elusión, su naturaleza lícita. Citan a reconocidos autores para sostener esta idea central, que la identifican como una de las libertades inexorables de un Estado de Derecho “que se precie de tal”.

Más tarde, analizando las características de la elusión, los autores mencionan las siguientes: primero, se trata de una acción u omisión previa a la verificación del hecho gravado; segundo, se trata de una noción de carácter negativo (la finalidad es que no se produzca el hecho gravado); tercero, la elusión –que es lícita-, para serlo, no debe incurrir en abuso de las formas jurídicas; cuarto, sin perjuicio de reconocer que se trata de un fenómeno económico, se exterioriza a través de procedimientos y utilización de normas jurídicas. Luego menciona otros dos elementos, que a nuestro parecer no revisten la calidad de características de la elusión: uno, que radica el fundamento de la licitud de la elusión en la libertad para desarrollar actividades económicas (que más bien es acerca de la fundamentación de la naturaleza de la elusión), y la segunda, que la interpretación de las normas tributarias debe hacerse de manera estricta y literal. Como veremos luego, estos autores no hacen sino remitirse al trabajo de Valenzuela Baraona en este aspecto.

Para finalizar el análisis de los postulados de Ugalde y García, nos referiremos a su apreciación respecto de la naturaleza lícita de la elusión. Para los autores, *“El fundamento es claro, a saber: no es el contribuyente el responsable de la buena (o mala) legislación, de modo que si las leyes tributarias alcanzan a algunos negocios u operaciones y no a otros similares o parecidos a los primeros, el contribuyente es libre de evitar que el hecho*

*imponible previsto se realice, recurriendo a las formas o figuras jurídicas no gravadas por el legislador, aun cuando aquello pueda ser considerado como un error legislativo, ya que tales errores son de responsabilidad del Estado y no de los contribuyentes, los que en su cumplimiento tributario deben atenerse a las leyes vigentes en el momento de la realización de las respectivas operaciones o negocios*¹⁰⁴. En resumen, el contribuyente está en su legítimo derecho a recurrir a las formas jurídicas que más se adecúen para disminuir su carga impositiva, pues la responsabilidad de una legislación técnico-jurídica eficiente es carga del Estado.

De manera independiente, y con antelación al libro “*Elusión, planificación y evasión tributaria*”, el profesor Jaime García Escobar publicó un estudio patrocinado por la Escuela de Derecho de la Universidad del Desarrollo, que tituló “*La naturaleza Jurídica de la elusión tributaria*”¹⁰⁵. Expone en él y por separado los argumentos de quienes la consideran lícita y de quienes la consideran ilícita.

Fundamentando en dicho trabajo el carácter lícito de la elusión, enfatiza que la licitud de la misma deviene de los medios lícitos que utiliza para alcanzar sus fines (por tanto, excluiría por definición el fraude a la ley, el abuso del derecho y los demás ilícitos civiles). Para García, en último término, la licitud de la elusión radica en la libertad para desarrollar actividades económicas.

García, hablando sobre los defensores de las posturas que se inclinan por la ilicitud de la elusión, cita a Héctor Villegas, Carlos Palao y Heinrech

¹⁰⁴ UGALDE PRIETO y GARCÍA ESCOBAR, *Op. Cit.*, p. 73.

¹⁰⁵ GARCÍA ESCOBAR, JAIME, “La naturaleza jurídica de la elusión tributaria”, *Revista de Derecho del Consejo de Defensa del Estado*, N° 13, Santiago, agosto de 2005, [en línea] <http://www.cde.cl/wps/wcm/connect/96e82fa1-45c1-4ea4-b372-e56ead41e8b1/9.pdf?MOD=AJPERES>

Wilhelm Kruse. El primero –aunque no lo mencione García- considera antijurídica la elusión por la inconsistencia entre la *intentio facti* y la *intentio iuris*; Palao la considera ilícita por cuanto la identifica con el fraude a la ley tributaria (en la configuración española, como veremos, la elusión es denominada “fraude de ley tributaria”), y el último autor la considera una violación indirecta a la ley impositiva.

Agrega García que desde la perspectiva de quienes la consideran ilícita, la elusión tendría las siguientes características: primero, importa una conducta dolosa (pero García discrepa con Rivas, que es quien sostiene este elemento, en razón que puede incitar a confusiones con los delitos tributarios); segundo, se debe distinguir claramente de la evasión, donde la obligación tributaria ha nacido válidamente a la vida del Derecho; tercero, debe distinguirse de la planificación tributaria, pues ésta se hace de conformidad con el Derecho; y cuarto, la elusión se manifestaría fundamentalmente a través del fraude a la ley, la simulación y el abuso del derecho.

Finalmente, sostiene que “*Si estimamos que la elusión es ilícita, sus efectos, obviamente nocivos para el desarrollo del país, serían los siguientes: a) hace que disminuyan los ingresos fiscales; b) distorsiona la asignación de recursos; c) viola los principios de equidad horizontal y vertical; d) desplaza la carga tributaria hacia los que declaran correctamente; e) afectan la competencia, pues el elusor tiene ventaja de mercado frente al no elusor; f) aumenta los costos de fiscalización; y g) reduce la disposición de los contribuyentes a declarar correctamente*”¹⁰⁶. A nuestro entender, estas consecuencias representan los efectos macro y microeconómicos de la elusión,

¹⁰⁶ GARCÍA ESCOBAR, JAIME, *Op. Cit.*, p. 12.

independiente de que la consideremos lícita o ilícita: la expectativa recaudatoria se ve afectada de la misma manera; pero en el caso de inclinarnos por la licitud de la elusión, esta expectativa no tendría cabida más que en el deseo infundado de la Hacienda Pública de aumentar su recaudación.

Por otra parte y en el mismo sentido que los autores precedentes, aunque con anterioridad a ellos, Juan Cristóbal Valenzuela Baraona, tras reflexionar sobre varias definiciones doctrinarias de derecho comparado y nacionales, conceptualiza la elusión como *“un medio jurídico de resistencia frente al impuesto, por el cual el sujeto pasivo pretende evitar la generación de un hecho gravado impidiendo el nacimiento de la obligación tributaria, o bien lograr una menor tributación a través de maniobras lícitas no contempladas en la ley como alternativa y que sirvan al resultado que se pretende”*¹⁰⁷.

Además, este autor recoge brevemente la discusión acerca de si la elusión se trata de un fenómeno jurídico, económico, o una tercera alternativa ecléctica, que sostiene que la elusión es de naturaleza extrajurídica, de dimensión social.

Valenzuela Baraona, sobre las características de la elusión, apunta las siguientes: primero, se trata de un medio de resistencia fiscal a priori; segundo, es una noción esencialmente negativa; tercero, lleva implícita la licitud de sus medios y por lo tanto no permite el abuso de las formas jurídicas; y cuarto, la elusión como procedimiento jurídico exige una interpretación literal de las leyes tributarias.

¹⁰⁷ VALENZUELA BARAONA, JUAN CRISTÓBAL, *Op. Cit.*, p. 36.

Finalmente, Valenzuela Baraona distingue dos clases de efectos de la elusión. El primero o principal, es aquel que consiste en obtener una ventaja tributaria alcanzando el mismo fin querido originalmente; y el segundo o consecuencial, es que las prácticas elusivas conllevan una merma en la recaudación fiscal.

Por su parte, el profesor Víctor Manuel Avilés, afirma que *“la elusión implica la actividad consciente desplegada por el contribuyente a objeto de evitar incurrir en el hecho gravado o disminuir su importe, conforme se encuentran establecidos en la ley, sin que ello le impida obtener los efectos jurídicos y económicos previstos y deseados en el respectivo negocio. A tal efecto, existen diferentes caminos, los que pueden implicar el forzar las normas jurídicas más allá de su contenido razonable o alterar los factores de conexión a ella (fraude a la ley) o desplegar estructuras complejas al efecto, las que sin considerar la finalidad fiscal, no se explicarían en base a otros objetivos (carentes de una legítima razón de negocios, por usar la terminología del artículo 64 del Código Tributario)”*¹⁰⁸.

En un sentido contrario, que considera la elusión como un ilícito, se pronuncian Norberto Rivas Coronado y Carlos Paillacar Silva¹⁰⁹. Los autores describen la elusión de la siguiente manera: *“el contribuyente, con la intención de evitar la configuración del hecho gravado y, consecuencialmente, el nacimiento de la obligación tributaria, realiza una conducta dolosa, abusando de las formas jurídicas o del derecho, cometiendo fraude de ley o cualquier otro ilícito atípico (derecho civil)”*, definiendo la elusión más adelante como *“toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como única finalidad evitar el*

¹⁰⁸ AVILÉS HERNÁNDEZ, VÍCTOR MANUEL, *Legalidad tributaria y mecanismos antielusión*, segunda edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2014, p. 215.

¹⁰⁹ RIVAS CORONADO y PAILLACAR SILVA, *Op. Cit.*, p. 21.

nacimiento de una obligación tributaria, valiéndose para ello de fraude a la ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito que no constituya infracción o delito". Los autores, avanzando en su análisis, identifican las siguientes características de la elusión: primero, su ilicitud, pues transgrede el ordenamiento jurídico mediante dolo; y segundo, supone una violación de un principio de derecho o de una norma jurídica expresa que contempla una medida antielusión de carácter general o particular. Describen dos situaciones más, pero nos parecen que no corresponden a características propiamente tales, ni tienen relevancia para delimitar conceptualmente el fenómeno en estudio.

Como se señaló, Rivas y Paillacar consideran la elusión una conducta ilícita o antijurídica, y para ello descansan sus argumentos en la posición de Héctor Villegas, ya expuesta, concluyendo que la elusión es siempre antijurídica, ya sea que vulnere principios de derecho o normas antielusivas.

Por otra parte, Marianne von Gierke Barassi y Vanessa Cárdenas Navarro, alumnas de la Universidad de Magallanes al escribir el documento que se refiere, consideran que la *"elusión es una figura consistente en no pagar determinados impuestos que se han establecido, amparándose en subterfugios o resquicios legales, no previstos por el legislador al momento de redactar la ley, bien sea por una redacción deficiente de la misma, o bien porque dicha ley produce efectos no previstos al entrar en juego con el resto de las normas tributarias"*¹¹⁰. Como podemos observar, las autoras adhieren –casi textualmente y sin citarlo– a la definición de Dino Jarach.

¹¹⁰ CÁRDENAS NAVARRO y VON GIERKE BARASSI, *Op. Cit.*, p. 2.

Avanzando en su estudio, las autoras toman parte de la discusión de la naturaleza jurídica de la elusión, adhiriendo a los postulados del profesor Héctor Villegas, que la considera ilícita.

Bárbara Rogel Céspedes, en su Memoria de Grado, y tras analizar las principales corrientes dogmáticas sobre la naturaleza de la elusión, y en especial teniendo en cuenta la modificación introducida por el artículo 4° N° 2 de la Ley N° 19.506, concluye que “(...) *el legislador rechaza y combate la elusión tributaria, ya sea a través de cláusulas especiales anti elusivas en distintos textos legales para cerrar las brechas elusivas en el ámbito nacional y a través de esta ley antedicha que tiene como objetivo combatir la elusión tributaria en el ámbito internacional. Entonces, debemos concluir que la elusión tributaria no puede referirse a conductas lícitas, porque lo lícito no se combate y no se evita, sino que, por el contrario, se promueve*”¹¹¹.

Finalmente, existe una tercera corriente en Chile, que considera que la elusión fiscal se confunde con la planificación tributaria. A este respecto, citamos a don Franco Brzovic, quien señala que “*la elusión en Chile legalmente no existe. La gente paga los impuestos o los evade. La elusión no está sancionada en la ley chilena y por eso cada vez que los distintos gobiernos han querido resolver sobre algunos temas que ellos estiman que hay una elusión tributaria, tienen que recurrir al Congreso con un proyecto de ley (...) básicamente la ingeniería tributaria lo que hace es buscar que el contribuyente sea el que determine el momento en que va a pagar impuestos. Es un tema de*

¹¹¹ ROGEL CÉSPEDES, BÁRBARA, *La elusión tributaria y la teoría del abuso del derecho y el fraude a la ley en el derecho tributario chileno*, Memoria de Prueba para optar al grado de Licenciado de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Austral de Chile, Valdivia, 2008, p. 13.

oportunidad en el pago, no de evadir los impuestos"¹¹². A nuestro parecer, además de tratarse de un tema de oportunidad, queda a discreción del contribuyente el importe del impuesto a pagar, según la configuración jurídica que adopte.

III. LA ELUSIÓN EN EL DERECHO POSITIVO CHILENO.

El fenómeno elusivo es ampliamente conocido tanto en la legislación comparada como entre la doctrina tributarista extranjera. Asimismo, en Chile se discute desde hace décadas este fenómeno, no sólo en las aulas universitarias, sino también en la Administración y en la Legislatura. Sin embargo, el parlamento no ha definido ni tratado sistemáticamente, ni en la ley codificada ni en la especial, la elusión, lo que obviamente denota la legitimidad que se le atribuye a esta práctica.

Esto no quiere decir que la elusión no despierte el interés y preocupación de los parlamentarios, sino muy por el contrario, pero no se le ha dado un tratamiento técnico-jurídico sistemático. Así, comprobamos que ni en el Código Tributario ni en las leyes especiales (como la Ley de Impuesto a la Renta o sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios), se hace referencia explícita a la elusión¹¹³.

¹¹² BRZOVIC, FRANCO, "Ley de evasión y elusión tributaria", en Revista de Derecho, Universidad Finisterrae, N° 5, Santiago, 2001, p. 57.

¹¹³ Sólo encontramos una referencia a la elusión en el N° 2 del artículo 4° de la Ley N° 19.506, que modifica el artículo 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, intercalando a continuación de la letra b), la siguiente letra nueva: "*b bis) Asesorar al Ministerio correspondiente en la negociación de Convenios Internacionales que versen sobre materias tributarias, interpretar sus disposiciones, impartir instrucciones para su aplicación, adoptar las medidas necesarias y mantener los contactos con el extranjero que sean convenientes para evitar la elusión y la evasión de impuestos en el ámbito internacional*". Además, se menciona en diversos Tratados Internacionales que los países suscribientes se comprometen a combatir la elusión fiscal.

Sin embargo, la posición de la Administración y del Legislador ha sido clara en un sentido restringido: combatir algunas manifestaciones de la elusión. Diversos han sido los esfuerzos de los gobiernos y del parlamento para combatir el fenómeno elusivo, sin embargo, mencionaremos aquellos más importantes en nuestra historia reciente.

1. Ley N° 19.738, sobre normas para combatir la elusión tributaria.

Con fecha 24 de agosto de 2000, el Presidente Ricardo Lagos envió a la Cámara de Diputados el Mensaje N° 178-342, que más tarde se convertiría en la Ley N° 19.738, sobre normas para combatir la evasión tributaria.

El proyecto de ley tenía como finalidad última proveer a las arcas fiscales de los recursos necesarios para financiar los programas sociales y de desarrollo (educación, salud, erradicación de campamentos, seguridad ciudadana, entre otros), pero no mediante el alza en los impuestos, sino combatiendo la evasión y elusión tributarias. Los tres objetivos fundamentales del proyecto eran, primero, fortalecer la capacidad de fiscalización y cobranza de los impuestos; segundo, introducir modificaciones a la legislación para cerrar fuentes de evasión y elusión; y finalmente, modernizar y fomentar una mayor eficiencia en los organismos de la administración tributaria.

Pero el proyecto de ley –en lo que nos respecta- sólo se limita a crear normas antielusivas particulares, esto es, tipificar como ilícitas algunas de las conductas elusivas que utilizaban los contribuyentes, o modificar otros regímenes favorables al contribuyente . Además, dotó de mayores atribuciones

a los fiscalizadores, e incrementó la planta de funcionarios del Servicio de Impuestos Internos.

Antes y después de este proyecto de ley, el más sistemático en nuestra historia reciente hasta el presentado por la Presidenta Bachelet, se han dictado otras normas con el propósito de combatir las fisuras legislativas que permitían a los contribuyentes disminuir su carga tributaria, aunque gran parte de dichas medidas, y como explicaremos más tarde, no han hecho sino igualar un tratamiento disímil y arbitrario respecto de situaciones o condiciones análogas, de manera que más que atacar la elusión, han cerrado alternativas de planificación tributaria.

En conclusión, la legislación no define qué debe entenderse por elusión, pero la combate en sus manifestaciones particulares; esto, porque dejando de lado las disquisiciones dogmáticas, el debate político se ha centrado en el impacto que genera en la Hacienda Pública: la elusión implica una merma en los ingresos públicos, y por tanto, un menoscabo al momento de definir y financiar las políticas públicas.

1.1. Normas antielusivas en el Proyecto de Ley.

Dentro de las denominadas normas antielusivas del Proyecto de Ley, debemos distinguir dos tipos. Por una parte, aquellas normas que persiguen igualar el tratamiento jurídico entre dos regímenes tributarios, y por otra, aquellas que cierran una brecha para evitar la elusión.

Entre algunas de las disposiciones que propuso el proyecto en el primer sentido ya indicado, podemos mencionar las siguientes: igualar el tratamiento tributario en la tributación de acciones de pago, que las gravaba sólo en el caso de las sociedades anónimas abiertas, extendiéndola a las sociedades anónimas cerradas, en el sentido que igualmente constituye un retiro tributable equivalente al monto de la adquisición de las acciones.

Otro caso es el de igualar el tratamiento de presunción de derecho sobre la habitualidad en la subdivisión de terrenos rurales, que ya regía para los predios urbanos, cuando la enajenación se produce dentro de los cuatro años siguientes a la adquisición del terreno.

Este tipo de “normas antielusivas”, más que atacar la elusión propiamente tal, cierran alternativas de planificación tributaria.

En el segundo grupo de reformas, aquellas que cierran las brechas abiertas por los contribuyentes para alcanzar un ahorro impositivo, podemos mencionar como caso ejemplar las modificaciones que se propusieron al artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta. Las reformas a este artículo comprendían, entre otros, las siguientes que se mencionan.

El proyecto proponía rechazar las deducciones como gastos de aquellos intereses pagados o adeudados a una sociedad relacionada, cuando la empresa deudora tenga una relación patrimonial deuda-capital superior a lo que razonablemente se acepta en términos generales para los distintos sectores económicos. En el caso de la iniciativa, se consideraba que existía dicho sobreendeudamiento cuando en el ejercicio respectivo, el endeudamiento total

fuera superior a tres veces el patrimonio del contribuyente. De esta manera, se buscaba evitar que las casas matrices de las sociedades chilenas recibieran utilidades disfrazadas de intereses, tributando por el 4% en vez de por el 35%.

También se limitaba la deducción de las pérdidas de las utilidades en las reorganizaciones empresariales que se efectúen sólo con fines tributarios para eludir el pago de impuestos, señalándose las situaciones en que ello se produce, especialmente cuando se efectúen cambios en la propiedad y el giro de la empresa. Esta norma buscaba evitar que se produzcan fusiones con el sólo propósito de obtener un ahorro impositivo por la absorción de pérdidas de sociedades “cascarones”, esto es, sociedades sin actividad y que sólo mantienen contabilidad con pérdidas. Las estimaciones del Servicio establecían que, entre 1994 y 1997, sólo en las Direcciones Regionales de Santiago Oriente y Santiago Centro, las pérdidas fiscales ascendían a US\$5,8 millones de dólares.

Asimismo, modificaba el N° 5 del artículo 31 de la Ley de la Renta, por la cual, no obstante la aplicación del régimen de depreciación acelerada, para los efectos de la aplicación de los impuestos Global Complementario o Adicional, se consideraría como gasto la depreciación normal. La diferencia que resulte entre ambas depreciaciones en el ejercicio respectivo, sólo podría deducirse como gasto para los efectos del impuesto de primera categoría. Se estimaba por parte del Servicio, que de los retiros en exceso declarados por los socios de empresas de personas y empresarios individuales, un 50% se originaba en la depreciación acelerada.

1.2. Opiniones de los participantes del debate del Proyecto de Ley.

Finalmente, creemos revelador para entender nuestra actual legislación tributaria relativa a la evasión y elusión, hacer mención a las opiniones generadas en la tramitación de la ya mencionada ley.

En el debate propiciado en torno a la discusión parlamentaria de la Ley N° 19.738, que combate la evasión y elusión tributarias, pudo apreciarse cuáles eran las posturas de los parlamentarios y especialistas en relación a este tema. A continuación, referiremos algunos extractos de las opiniones de aquellos parlamentarios, especialistas y representantes de la Administración que tuvieron ocasión de participar en la formación de la ley.

Axel Buchheister, en representación del Instituto Libertad y Desarrollo, manifestó que *"la elusión es un concepto cuestionable, pues implica sostener que las personas se refugian en figuras legales y lícitas, para no pagar los impuestos. Sostuvo que es imposible precisar cuáles son los tributos que "debieran" pagarse, toda vez que las personas sólo están obligadas a pagar los impuestos que establece la ley y si se sujetan a ésta, nada adeudan. En consecuencia, la elusión sería un juicio de valor a la ley vigente que consiste en que las personas no pagarían los tributos que el Servicio de Impuestos Internos estima que tendrían que pagar"*, agregando que *"(...) por consiguiente, cuando se modifica la ley para acabar con situaciones de supuesta elusión, lo único que se estaría haciendo es subir la carga tributaria, por cuanto se está extendiendo un tributo a hechos que no estaban legalmente gravados hasta ese*

momento"¹¹⁴. A la luz de las consideraciones de la dogmática nacional sobre la elusión, Axel Buchheister se inclina por la postura sostenida por Franco Brzovic.

Emilio Soria, en representación del Colegio de Contadores Públicos y Auditores Universitarios, sostiene que la elusión tributaria "(...) *consiste en ejecutar conductas legales que implican no realizar el hecho gravado con impuestos o realizarlo de una manera que implique una disminución real del tributo*"¹¹⁵.

El diputado demócrata cristiano Pablo Lorenzini sostuvo por su parte que "*Siempre he aceptado que la elusión es permitida. Si se practica, es porque alguien se aprovecha de los resquicios de la ley, de las faltas claras, de las interpretaciones, de las circulares. Las oportunidades están ahí y se han dado; por lo tanto, no son ilegales. Pero evidentemente, algunas elusiones son inmorales -desde el punto de vista de la moralidad; no de la legalidad*"¹¹⁶. Es de destacar que es un argumento recurrente sostener que los reproches a la elusión provienen más de campos como la moralidad que desde una perspectiva jurídica.

En tanto, el diputado demócrata cristiano, don Enrique Krauss, ex Ministro del Interior y de Economía de los Presidentes Eduardo Frei Montalva y Patricio Aylwin Azócar, respectivamente, en la sesión se pronunció en los siguientes términos: "*Estoy plenamente de acuerdo con enfrentar la evasión, la cual supone una actitud maliciosa, dolosa, tendenciosa, en que se esquivo el pago tributario. Sin embargo, la elusión -y en esto cabe reconocer la habilidad*

¹¹⁴ *Historia de la Ley N° 19.738, Normas para combatir la evasión tributaria*, Biblioteca del Congreso Nacional, p. 92.

¹¹⁵ *Historia de la Ley*, p. 99.

¹¹⁶ *Historia de la Ley*, p. 239.

de los técnicos tributaristas del Estado para encontrar términos que están un poco dormidos en el diccionario- significa la acción de eludir. Y, ¿qué es eludir? Esquivar una dificultad, un problema; evitar algo con astucia o con maña. Esa es la defensa del contribuyente respecto de las normas que pretenden obligarlo a pagar una determinada suma, lo cual no es condenable en absoluto. Está en la naturaleza humana; corresponde al sentido natural de defensa, porque lo contrario sería suponer que el país estaría conformado por un conjunto de masoquistas que se sentirían felices de pagar impuestos. Cuando estas normas se transformen en ley van a ser cuestionadas, y es lógico que así sea”¹¹⁷. Es, a lo menos, controvertida la opinión del diputado Enrique Krauss, pues se coloca en el extremo de sostener que aquellos ciudadanos que cumplan fielmente sus obligaciones tributarias –sin mediar la maña que caracteriza a la elusión- son masoquistas. Además, evidencia la visión abiertamente antagónica en que sitúa a los contribuyentes respecto del Estado, prescindiendo de consideraciones tales como el deber de contribuir, la igualdad y la solidaridad que implica intrínsecamente la repartición de las cargas públicas.

El Ministro de Hacienda de la época, Nicolás Eyzaguirre, en su exposición expresó que *"El proyecto contempla también disposiciones que proveen el restante 20 por ciento de los recursos que se espera recaudar. Tales normas guardan relación con precisiones legales que inhiben el uso de facilidades tributarias contempladas en la ley en una extensión o intensidad que sobrepasa el espíritu con que entendemos que ella fue concebida. Esto es lo que denominamos elusión, acción que -lo destaco y clarifico-, si bien es enteramente legal, importa una pérdida de recursos fiscales en usos que, de acuerdo con nuestra visión, se apartan de los que se pretendió estimular. La*

¹¹⁷ *Historia de la Ley*, p. 241.

precisión de normas tributarias a fin de evitar la elusión es una dinámica característica de todas las administraciones tributarias del mundo, pues la creatividad de los particulares o de los contribuyentes obliga el continuo refinamiento de las normas"¹¹⁸.

La senadora de la Unión Demócrata Independiente, Evelyn Matthei, en su alocución manifestó que *"molesta mucho -muchísimo- el concepto majadero de "elusión" que el Gobierno ha puesto en el tapete. Si uno lee en el Diccionario de la Lengua Española el significado de las palabras "evadir" y "eludir", podrá darse cuenta de que ambas expresiones son lo mismo. En efecto, evadir es "eludir con arte o astucia una dificultad prevista"; y eludir es "esquivar una dificultad, un problema. Evitar algo con astucia o maña". Por lo tanto, ambos términos son sinónimos absolutos. En el fondo, el Gobierno ha querido introducir una sanción moral implícita a un comportamiento de los productores y de los consumidores que es perfectamente legal. Además, no es efectivo que hayan utilizado la ley en una forma no prevista*"¹¹⁹.

El senador de Renovación Nacional Sergio Romero se manifestó en los siguientes términos: *"En lo personal, creo sinceramente que existe un mal tratamiento de los conceptos. Aquí se habla de "elusión", un término que naturalmente no toda la población lo ha asimilado con suficiente precisión. Yo utilizo otra frase que, tal vez, es más adecuada y que el señor Ministro, con mucha gentileza, la ha acogido en su intervención: yo hablo de "descansos tributarios", y éstos son legales, legítimos. Esa expresión la empleaba don Víctor García Garzena, un gran Senador, gran especialista en materias tributarias. Los "descansos tributarios" no son una evasión, sino que, como se*

¹¹⁸ *Historia de la Ley*, p. 573.

¹¹⁹ *Historia de la Ley*, p. 577.

dice, reflejan la tranquilidad que tiene el contribuyente para suspender, en un momento determinado, una larga caminata para pagar impuestos en Tesorería, y sentarse en un sillón o en una banca en la plaza, frente a Teatinos. Ése es un mecanismo tributario, señor Presidente. Repito: no es una evasión, ni tampoco es un delincuente quien utiliza, bien aplicado, el concepto recién referido"¹²⁰. Es una consecuencia natural del razonamiento del senador Romero llegar a sostener la discrecionalidad del contribuyente para determinar la cuantía y la oportunidad en que se enterarán los tributos, cuando es la Constitución la que establece la obligación de contribuir, estableciendo además el baremo de la tributación: la capacidad contributiva.

Para finalizar, el senador demócrata cristiano Jorge Lavanderos mostró tenazmente su disposición a combatir la elusión, y sin centrarse en cuestiones dogmáticas, atacó vehementemente la elusión que practica la gran minería privada del país. Concluyendo su intervención, el senador Lavanderos señaló que "*(...) hay muchas formas de tratar de defender los grandes intereses creados que atentan contra la principal riqueza de Chile, el cobre, que de alguna manera es tocado por el proyecto en debate. Por tanto, a mi juicio, ésta es la materia principal. No hay otra. Porque la mayor evasión -la colosal evasión- se registra en la minería del cobre, donde cada año se eluden más de 6 mil millones dólares [sic]*"¹²¹.

Como apreciamos de las transcripciones precedentes, las posturas sobre qué es elusión, si es legítima o ilegítima, lícita o ilícita, y si es una amenaza a la economía o un "descanso tributario", deja completamente abierto el debate.

¹²⁰ *Historia de la Ley*, p. 587.

¹²¹ *Historia de la Ley*, p. 596.

2. Ley N° 20.630, que perfecciona la legislación tributaria y financia la Reforma Educacional.

El Presidente Sebastián Piñera envió a la Cámara de Diputados, con fecha 2 de agosto de 2012, el Mensaje N° 182-360, con el Proyecto de Ley que perfecciona la legislación tributaria y financia la Reforma Educacional, que más tarde se convertiría en la Ley N° 20.630.

Los recursos que se buscan allegar tenían por fin la financiar la Reforma Educacional que el movimiento social y estudiantil había exigido a lo largo de los años anteriores. Este incremento de recursos se lograría mediante diversas herramientas, entre las que contamos: aumentando la tasa del impuesto de primera categoría a un 20%, eliminación de ciertas exenciones tributarias, cierre de “vacíos legales que permiten el arbitraje tributario por parte de los contribuyentes” (elusión), aumentando las facultades fiscalizadoras relativas a los precios de transferencia, e igualando ciertos regímenes tributarios cuyo tratamiento diferenciado carecía de razón.

Es realmente llamativo –aunque políticamente comprensible-, que el Proyecto esquivase usar el término “elusión tributaria”, describiendo el mismo fenómeno como “arbitraje tributario” de los contribuyentes.

Entre las medidas de iniciativa presidencial para terminar con algunas prácticas de “arbitraje tributario”, encontramos las siguientes.

Mejoramiento de las reglas de fuente. Se detectó que ellas presentan falencias y algunos vacíos, los que se relacionan con la imposibilidad de gravar en Chile el mayor valor obtenido en la enajenación de activos extranjeros cuyo valor provenga en forma material de activos subyacentes situados en Chile.

Homologación en la determinación del costo de los derechos sociales y acciones, y en el tratamiento tributario de la ganancia de capital en su enajenación.

Modificaciones a los gastos rechazados: se introduce una disposición referente al caso en que sea posible determinar el socio o accionista beneficiario del gasto rechazado. En el caso que los gastos rechazados sean atribuibles a un socio en particular, la partida de gasto tributará con Impuesto Global Complementario o Adicional, impuestos incrementados en un 10% del monto del gasto rechazado, de manera que sea preferible repartir o distribuir utilidades, antes que encubrirlas como gastos.

Modernización de las reglas sobre precios de transferencia. Se incorporan nuevas normas de relación, la posibilidad de suscribir acuerdos anticipados de precios, y de efectuar rectificaciones al precio, valor o rentabilidad de las operaciones efectuadas con partes relacionadas. También se permite al contribuyente aportar los antecedentes que estime necesarios para acreditar que los valores utilizados en sus operaciones con partes relacionadas se ajustan a las condiciones de mercado, considerando alguno de los métodos de valoración contemplados en el nuevo artículo 64 del Código Tributario.

De momento dejaremos hasta aquí el análisis de los proyectos de ley más importantes, para retomarlo en el próximo capítulo al referirnos a la iniciativa de la Presidenta Bachelet.

IV. LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA ELUSIÓN.

Como hemos podido apreciar a lo largo de este capítulo, las posiciones doctrinarias respecto a la naturaleza jurídica de la elusión están encontradas, en el derecho comparado y en el nacional.

Los tratadistas se encuentran divididos en tres corrientes principalmente: aquellos que consideran la elusión como una figura lícita, aquellos que la consideran ilícita, y una tercera corriente ecléctica, que estima que podría ser lícita o ilícita.

No todos los autores que adhieren a una de estas posiciones comparten los mismos argumentos para sostener su naturaleza jurídica; pero sí es importante señalar –por obvio que parezca- que para las dos primeras posturas, la naturaleza jurídica de la elusión es intrínseca a su definición.

De aquí en más, advertiremos que se vislumbra un problema que se iniciará en este apartado –y que ahora sólo enunciaremos-, pero que a medida que avancemos irá tornándose más comprensivo de fenómenos que estudiaremos más adelante, adquiriendo su mayor relevancia cuando tratemos las normas antielusivas.

El gran problema que encierra la determinación de la naturaleza jurídica de la elusión –y nos atrevemos a decir que la raíz principal de este trabajo-, deviene de la colisión de dos posiciones jurídicas encontradas: el formalismo y el sustancialismo jurídicos. Son dos formas de entender el Derecho: el predominio de la forma por sobre el fondo, o viceversa, ambas con un importante sustento constitucional. Ya de esta enunciación se puede inferir que las posturas que se inclinan por la licitud de la elusión comulgan con corrientes formalistas –y contrarias a combatir la elusión mediante mecanismos antielusivos generales-, y los tratadistas que adscriben a la corriente que considera la elusión una conducta ilícita, serán tributarias de corrientes sustancialistas.

En ambos casos, existen poderosos argumentos que han nacido y se han desarrollado a lo largo de la historia del Derecho. No es baladí por ejemplo desatender las formalidades y el estricto apego a la legalidad en relación con el trasfondo económico, así como tampoco parece razonable prescindir de ciertos elementos, tales como la finalidad de la ley para interpretar una norma tributaria.

A continuación, intentaremos exponer con un propósito enunciativo los argumentos de unas y otras doctrinas, que en definitiva fundamentarán nuestro estudio posterior de los mecanismos antielusivos generales y particulares, para finalmente contrastarlos y vincularlos con nuestros principios constitucionales, momento en que nos extenderemos exhaustivamente sobre estas cuestiones.

1. La elusión fiscal como conducta lícita.

En nuestro país, a diferencia de lo que sucede en el derecho comparado, la doctrina que se posiciona en este sentido es mayoritaria. Sus argumentos más sólidos residen en el principio de legalidad, en la seguridad y certeza jurídica, en la libertad económica, y en la autonomía privada, reflejada en la libertad en las formas jurídicas.

El principio de legalidad, que ya fue estudiado al iniciar este trabajo, instituye la obligación mandatada por el Constituyente al legislador, de establecer y determinar con claridad aquellos elementos esenciales de la obligación tributaria –así como de las exenciones y franquicias. El principio de legalidad constituye una limitación a la potestad tributaria estatal, y garantiza a los contribuyentes que sólo se les podrá deducir de su patrimonio aquellas manifestaciones de la capacidad contributiva que determine la ley.

Por tanto, los contribuyentes, acogiéndose a este principio, pueden evitar configurar el hecho gravado descrito por la ley para organizar sus negocios de manera tal que, sin incumplir abiertamente con ella, minimicen su carga tributaria. Cualquier tributo que el Estado persiga fuera de la obligación tributaria establecida con arreglo a la ley, violaría la legalidad impuesta por el Constituyente, y que en último término, tiene sustento constitucional en los artículos 6° y 7° de la Carta Fundamental.

Por su parte, el principio de certeza jurídica –largamente inspirador no sólo de nuestro derecho nacional, sino de nuestra tradición jurídica civilista-, relacionado funcionalmente de manera íntima con la legalidad, hace prevalecer este dogma por sobre cualquier decisión discrecional, ya no sólo de la Administración, sino también respecto del juez. Cualquier interpretación de una

ley (que no haga el propio legislador), que ampliase o extendiera los supuestos de hecho que configuran el impuesto, erosiona la certeza jurídica; en consecuencia, existiendo una legislación que establece clara, completa y coherentemente los elementos de la obligación tributaria, cualquier manifestación en contrario transgrede este principio. Si la ley no ha sancionado la elusión como un ilícito, entonces mal podría la Administración o el Poder Judicial hacerlo.

Tratando las definiciones de elusión, veíamos cómo los profesores Ugalde y García enraizaban en último término la elusión en la libertad para desarrollar actividades económicas. Los defensores de la licitud de la elusión alegan vehementemente que ningún contribuyente está obligado a organizar sus negocios de manera tal que incremente su carga impositiva. Incluso se citó precedentemente al diputado Enrique Krauss, que entendía que si así sucediera, nos encontraríamos frente a “ciudadanos masoquistas”.

La libertad para realizar actividades económicas encuentra su fuente constitucional en el Artículo 19 N° 21, cuyo inciso primero reza: *“Artículo 19.- La Constitución asegura a todas las personas: (...) 21º.- El derecho a desarrollar cualquiera actividad económica que no sea contraria a la moral, al orden público o a la seguridad nacional, respetando las normas legales que la regulen”*.

Finalmente, la manera que utiliza la técnica jurídica para canalizar estos principios en busca de la economía tributaria, es mediante la libertad de formas del derecho privado. Nada obliga a los contribuyentes para revestir sus negocios con las formas jurídicas que indica el legislador. No hay acto jurídico que por ser atípico o poco adecuado se encuentre prohibido, mientras no atente

contra la ley, la moral, las buenas costumbres, la seguridad nacional o el derecho ajeno.

Como consecuencia de lo anterior, no tiene sentido que algún tratadista dijera que la elusión es lícita y sostuviera simultáneamente que puede alcanzarse mediante la utilización de ilícitos civiles, tales como el fraude a la ley, el abuso del derecho o la simulación. Los defensores de la licitud de la elusión descartan de antemano la utilización de medios ilícitos para conseguirla, pues le transmitirían tal carácter.

Como ha quedado patente de este apartado, la elusión no viola ningún precepto legal, lo que unido y armonizado con todos los principios recién señalados, no puede llevarnos a una conclusión distinta: la elusión es una figura lícita. En conclusión, fundándose en estos cuatro pilares –legalidad, certeza jurídica, libertad económica y libertad de las formas-, la doctrina mayoritaria se inclina por considerar la elusión como un fenómeno completamente lícito, sin perjuicio que se han sostenido otros argumentos en el mismo sentido.

2. La elusión fiscal como conducta ilícita.

Son múltiples y variados los argumentos de los autores que consideran que la elusión es un mecanismo inconstitucional, ilícito e ilegítimo para ahorrar impuestos.

Por una parte, desde un punto de vista económico, la elusión disminuye la recaudación fiscal, altera el funcionamiento del mercado porque constituye una herramienta de competencia desleal, y provoca que la Administración

reciba información incompleta y falsa sobre el estado económico del país, lo que en definitiva acarrea un perjuicio al momento de adoptar las decisiones de política pública.

Ya señalamos a este respecto las consecuencias negativas que le asignaban Ugalde y García a la elusión cuando ésta era ilícita. Sobre este punto, Valenzuela Baraona y Naranjo Jaque estiman certeramente que de estas consecuencias perjudiciales al erario nacional no se sigue la ilicitud del fenómeno en estudio. Nosotros agregamos también en su oportunidad que la Administración tiene una expectativa sobre los impuestos que recaudará, pero esta expectativa puede o no encontrarse fundada conforme adhiramos a la licitud o a la ilicitud de la elusión. Si creemos que la elusión es ilícita, la expectativa recaudatoria del Fisco está completamente fundada y efectivamente le ocasiona un perjuicio que no debiera producirse; en cambio, si somos partidarios de la legalidad de la elusión, la expectativa de la Administración carece de sustento legal, y por tanto el perjuicio económico no es tal, porque la expectativa es infundada.

Por otra parte, algunos autores no pueden sino vincular los ilícitos civiles a la materialización de la elusión, transmitiendo la naturaleza ilícita desde los medios al resultado. En tanto, hay otros que son de la opinión que aun cuando se materializa por medio lícitos, crea una discordancia entre la formalidad y la intención buscada. Éstos, entre los que contamos a Héctor Villegas, creen que existiendo esta disconformidad entre *intentio facti* e *intentio iuris*, pese a usar medios lícitos, contaminan la figura y deviene la ilicitud de ella. Hay otros, como Amatucci, que sostienen que la ilicitud está en la irregularidad en que se usan las formas jurídicas atípicas, no en sí mismas.

Pero sin duda, los argumentos más fuertes de la doctrina que considera a la elusión una figura ilícita, provienen desde la propia Constitución: el deber de contribuir, la igualdad ante la ley, el principio de generalidad, la justicia tributaria, y finalmente la tributación conforme a la capacidad contributiva de las personas. En este apartado abordaremos tangencialmente algunos de estos principios, sobre los que nos detendremos a cabalidad en el capítulo final de este trabajo.

Como dijimos, uno de los principales argumentos de esta doctrina lo encontramos en el deber de contribuir, consagrado en el artículo 19 N° 20° inciso 1°, que se ve gravemente vulnerado con el supuesto derecho subjetivo de los contribuyentes a pagar menos impuestos de aquellos que les corresponden según su capacidad contributiva.

La elusión atenta, por otra parte, en contra de la igualdad ante los tributos, pues quien elude deja que cumplir con su deber constitucional, rompiendo dicha igualdad pues no sólo deja indemne a quien deja de pagar los tributos, sino que impone un gravamen comparativamente más gravoso y deja en una posición más desventajosa a quien cumple con su obligación, actuando como un incentivo perverso.

La elusión vulnera igualmente el principio de capacidad contributiva. Legitimar la elusión implica permitir que los contribuyentes oculten dicha capacidad, al burlar las manifestaciones de la misma establecidas por ley, pagando finalmente según lo que planifican demostrar.

3. Corriente ecléctica: la elusión puede o no ser lícita.

Para una tercera corriente, la naturaleza jurídica de la elusión podrá ser lícita o ilícita, según los medios que ésta use. Si usa medio lícitos, será elusión lícita, y si utiliza medios ilícitos, será ilegal.

Para otros autores, inclusive, usando medios lícitos, la elusión no es tal, sino que sería planificación tributaria, y si recurre a ilícitos civiles, la conducta es evasión.

V. JURISPRUDENCIA JUDICIAL.

Nuestra judicatura se ha pronunciado en contadas ocasiones sobre el problema que nos convoca. Contamos sólo dos casos relevantes sobre este particular; el primero, Inmobiliaria Bahía, que no aportó mayor claridad sobre el tema. La doctrina se empeñó en repetir que la Corte Suprema declaraba la elusión fiscal como lícita. Pero ni el propio Tribunal definió qué consideraba como elusión; incluso más, sostuvo que no toda elusión era necesariamente antijurídica sin delinear el límite entre una y otra.

La segunda sentencia relevante de la Corte Suprema, es aquella que confirma el fallo de segunda instancia (que a su vez había confirmado la de primera) en el juicio de Coca Cola Embonor S.A. Dicha sentencia no es por sí misma de interés, pues no se pronuncia expresamente sobre los considerandos de los sentenciadores de instancia, pero confirma el fallo dictado por la Corte de Apelaciones de Arica, que hace suyo lo razonado por el Tribunal Tributario y Aduanero de dicha jurisdicción.

Además, comentaremos entre estas sentencias, un tercer fallo de primera instancia del contribuyente Comercial Keymarket Limitada, dictada entre los pronunciamientos de Inmobiliaria Bahía y Embonor, adhiriéndose el Tribunal Tributario y Aduanero del BíoBío al criterio que inspiró a la primera.

1. Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. con Servicio de Impuestos Internos.

El caso más célebre sobre la materia es el fallo de la Corte Suprema en la causa caratulada “Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, Rol de ingreso a la Corte Suprema N° 4038-2001, dictada con fecha 28 de enero de 2003.

Los hechos en esta causa son los siguientes: dos sociedades relacionadas, Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. y Prestaciones Caldera Limitada, explotaban conjuntamente cabañas amuebladas en el complejo turístico denominado Jardines de Bahía Inglesa. La Inmobiliaria, que sólo tenía en su patrimonio bienes inmuebles, arrendaba las cabañas a los turistas, y la sociedad Prestaciones Caldera Limitada arrendaba por su parte los bienes muebles y ofrecía además otras prestaciones a los turistas. En la práctica, cuando un cliente se presentaba en la recepción del Complejo, un trabajador de la sociedad de responsabilidad limitada lo hacía firmar un contrato de arrendamiento; luego, al terminar la estadía, el recepcionista liquidaba la cuenta, estimando que el 60% de lo cobrado correspondía a renta por los inmuebles, y el restante 40% por la renta de los bienes muebles. La razón para proceder de esta manera es que el arrendamiento de inmuebles amoblados

está gravado con IVA, al igual que el arrendamiento de bienes muebles, pero no así el arrendamiento de bienes inmuebles sin amoblar.

La discusión surgió de las liquidaciones que emitió el fiscalizador, pues el Servicio estimó que los contribuyentes ejercían una sola actividad comercial, de carácter turístico, por tanto toda la actividad quedaba gravada con IVA, y no sólo el 40% de lo que pagaban los clientes del Complejo por concepto de arrendamiento de los muebles.

Por su parte, la Inmobiliaria alegó que ella constituía una persona jurídica diferente de Prestaciones Caldera Limitada, no sólo por tener pactos sociales completamente distintos –pese a que sus socios y accionistas eran los mismos-, sino porque además sus objetos sociales eran completamente diferentes. Por tanto, tratándose de dos contribuyentes distintos (sustentándose en la individualidad de las personas jurídicas respecto de sus socios o accionistas), que ejercían actividades distintas (uno, exclusivamente arriendo de inmuebles, y el otro de muebles), no correspondía calificarse unitariamente la complementación de servicios, sino de manera individual y por separado.

En la sentencia del Tribunal Tributario de fecha 12 de mayo de 1997, éste consideró que la actividad de explotación del complejo turístico –la Sociedad Inmobiliaria argumentaba que su giro era el inmobiliario, y por sí misma sólo arrendaba inmuebles, denominándose al complejo turístico “Los Jardines de Bahía Inglesa” sólo como nombre de fantasía- constituía una actividad de carácter hotelera, quedando comprendida en el N° 3 del Artículo 20 de la Ley de la Renta y afecta al Impuesto a las Ventas y Servicios en su totalidad. En la causa, no pudo probarse la forma como se regulaba la relación

comercial entre las sociedades, y por tanto, no podía allegarse a la determinación del porcentaje que correspondía a cada una de ellas del total de la renta pagada por los pasajeros.

En el considerando 17°, el Juez declara “17°. *Que, según se ha expuesto en los considerandos 8° y siguientes, y teniendo especialmente presente los antecedentes acompañados por la propia ocurrente, a fs. 14, extracto de escritura de constitución de Prestaciones Caldera Limitada, este Tribunal concluye, que ambas sociedades fueron constituidas en forma simultánea, siendo sus accionistas y socios, respectivamente, los mismos, con el objeto de explotar conjuntamente un complejo de carácter hotelero, pero fraccionando ideológicamente dicha actividad, para los efectos tributarios*” (el subrayado es nuestro), rechazando finalmente el reclamo presentado por la Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A.

Frente al fallo del Tribunal Tributario, la Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. decide apelar, pronunciándose la Corte de Apelaciones de Santiago en sentencia de fecha 31 de julio de 2001, Rol de Ingreso N° 3253-1997, declarando que las alegaciones del recurrente nada alteraban lo decidido en la sentencia de primer grado, confirmándola, con el voto en contra del Ministro señor Cornelio Villarroel, quien fue de la opinión de revocar la sentencia sólo en cuanto a la prescripción alegada (la recurrente sostenía que como a la Inmobiliaria no le correspondía pagar IVA por las rentas que enteraban los pasajeros por el arrendamiento de las cabañas, no debía declarar dicho impuesto, y por tanto debía declararse la prescripción).

La Corte Suprema, conociendo el recurso de casación en el fondo deducido por la sociedad inmobiliaria, en los autos Rol N° 4038-2001, dicta sentencia con fecha 28 de enero de 2003. En el considerando 18° del fallo, nuestro Máximo Tribunal declaró “18°) *Que, así, el Servicio confunde, en este caso, dos conceptos jurídicos que tienen una diferencia notoria: el de evasión tributaria ilícito-, con el de elusión, que consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente, como aquí ocurre, para pagar impuestos en una medida legítima a la que se optó, y no en aquella que se le liquida; 19°) Que, en la presente situación, ello se ha hecho mediante la constitución de dos sociedades, aunque por las mismas personas, para explotar en conjunto un negocio, utilizando los beneficios tributarios que la propia ley entrega y, de este modo una, la requerida en el presente asunto, se hace cargo de la parte inmobiliaria, y la otra del aspecto mobiliario y de prestación de servicios, por todo lo cual se paga el impuesto que se pretende, en este segundo caso, como se indica en las ya tantas veces dichas liquidaciones. Ello no sólo es lícito, por tener un fundamento legal, sino que puede tener finalidades ajenas a la elusión de impuestos, como podrá serlo el facilitar la adquisición, administración y mantención de los muebles, operaciones que, como resulta lógico entender, son más frecuentes que el de la los primeros, sujetos a menor desgaste” (el subrayado es nuestro).*

En su parte resolutive, la sentencia acoge la casación en el fondo y por tanto declara nula la sentencia pronunciada por la Corte de Apelaciones, dictaminando en la sentencia de reemplazo que se acoge la reclamación y se dejan sin efecto las liquidaciones impugnadas.

Como bien podemos advertir al tenor de lo expuesto y considerado por la Corte Suprema, la sentencia ha provocado más confusión que certezas. Distingue por una parte la evasión de la elusión, esboza un concepto de ella, “evitar algo con astucia”, y señala que la elusión puede o no ser antijurídica. De esta manera, se distancia de la doctrina que ha intentado sin éxito, como lo demuestra este fallo, consensuar un significado unívoco a “elusión”, y más aún, se vuelve inútil el esfuerzo por determinar una única naturaleza jurídica a un fenómeno que puede tener ambas características.

Declara además que la figura utilizada por el contribuyente es una herramienta que la propia legislación puso a su disposición. No la concibe como un vacío legal, sino como una alternativa establecida por la ley para el provecho del contribuyente. A mayor abundamiento, luego lo califica de “*beneficios tributarios que la propia ley entrega*”.

En otro aspecto, la Corte Suprema esboza –sin revelar si existen más requisitos- que la figura utilizada por los contribuyentes es lícita por dos razones. Primero, porque tiene sustento legal (entendiéndose por tal, que las formas adoptadas para revestir un hecho económico produzcan las consecuencias tributarias que establece la ley), y que la figura no pueda explicarse exclusivamente en función de la economía fiscal.

En conclusión, lo que nos heredó esta sentencia puede resumirse en lo siguiente: primero, aparenta distinguir entre evasión y elusión tributarias; segundo, bosqueja un concepto de elusión carece de toda relevancia jurídica; tercero, distingue una elusión lícita de una ilícita, sin señalar los límites entre ellas; cuarto, considera que la alternativa que adopta el contribuyente para

organizar sus negocios es contemplada y entregada por la propia ley (lo que hace sospechar que no existe una diferenciación clara con la planificación fiscal), y que a mayor abundamiento denomina “beneficio tributario; quinto, que la figura utilizada no sólo es legal, sino también legítima; y finalmente, que la elusión fiscal, para ser lícita, debe cumplir con a lo menos dos requisitos, tener fundamento legal y que pueda explicarse por razones distintas del ahorro impositivo.

2. Comercial Keymarket Limitada con VIII Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos.

Un caso más reciente, dictado por un Tribunal Tributario y Aduanero, es la causa caratulada “Comercial Keymarket Limitada con VIII Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos”, Rol GR-10-00062-2012, tramitada ante el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del BíoBío.

Enunciaremos muy brevemente los hechos del caso, pues lo pertinente a la referencia hecha a la elusión es incidental a éstos. La sociedad dedujo reclamo contra una liquidación efectuada por la VIII Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos, la que rechazó gastos por depósito convenido a doña Gilda Repetto Capponi, por un monto ascendente a \$200.000.000, suma que la contribuyente dedujo de su renta bruta. El depósito fue acordado entre la trabajadora –el Servicio no objetó esta calidad- y la sociedad, cuya propiedad recaía en sus hermano, y se encontraba relacionada con otras sociedades donde la misma trabajadora era socia y/o accionista. En tanto, la empresa dedujo el depósito al considerarlo gasto necesario para producir la renta.

El Servicio tachó la figura de “maniobra”, concepto que el Magistrado¹²² equiparó al de planificación tributaria, “*toda vez que esta operación se trata de un manejo e interpretación de la norma para obtener beneficios tributarios*”. Agrega luego que en el desarrollo dogmático de “planificación tributaria” se le ha denominado también “elusión”, y que ésta no implica que sea ilegítima.

El Tribunal fundamenta su razonamiento citando al tratadista argentino Vicente Óscar Díaz, y a los profesores Rodrigo Ugalde y Jaime García. Además, trae a colación la opinión de Ricardo Escobar Calderón, ex Director del Servicio, quien también acepta la licitud de la elusión. Asimismo, y en el mismo sentido, se sustenta en la sentencia de la Corte Suprema en el caso de Sociedad Inmobiliaria Bahía.

Finalmente, concluye que “*lo anterior, demuestra que el tema de la Planificación Tributaria o Elusión, no es tema que siempre conlleva a lo ilegal o ilícito, y no permite una calificación a priori, sino que debe siempre analizarse cada situación en particular. Además si el Excelentísimo Tribunal Superior no ha censurado a la elusión tributaria, lógicamente que la Planificación Tributaria en los términos indicados no admitiría ningún reproche per se*”.

A todas luces, y nuevamente contra todas las distinciones doctrinarias, no sólo en el derecho comparado sino en nuestro propio país, se equiparan los conceptos de “planificación tributaria” con el “elusión”.

3. Coca-Cola Embonor S.A. con Servicio de Impuestos Internos.

¹²² Todas las referencias relativas a la elusión que se realizan respecto de esta sentencia, se encuentran en el considerando Vigésimo Séptimo.

Esta causa, ya fallada en ambas instancias y por la Corte Suprema, es la más relevante desde el fallo de Inmobiliaria Bahía. Incluso, tiene un fundamento de mayor aplomo dogmático, forjando conceptos que no sólo implican un paso adelante en el entendimiento del fenómeno elusivo, sino que además ayudan a dilucidar esta figura.

3.1. Los hechos.

Los hechos en que se funda este caso son de suyo interesante, pero lamentablemente escapan a la pertinencia de este trabajo. Debido a ello, haremos una relación somera de ellos.

El año 1999, el Grupo Coca Cola Embonor, encabezado por su casa matriz Coca Cola Embonor S.A., con la intención de aumentar su participación en el mercado, se propone adquirir la sociedad Embotelladoras Williamson Balfour S.A. (EWBSA), que participaba en el embotellamiento y distribución de los productos Coca Cola en Chile.

Con este fin, se constituyó una sociedad anónima filial de Coca Cola Embonor en Islas Caimán, denominada Embotelladora Arica Overseas, sociedad última que adquirió la Sociedad Inchcape Latin American Bottling S.A. (en adelante ILABSA), de propiedad de la empresa extranjera Inchcape PLC (Williamson Balfour en Chile). ILABSA era a su vez dueña de diversas sociedades operativas del giro embotellador en Chile (EWBSA Viña del Mar, EWBSA Concepción, EWBSA Temuco, EWBSA Talca y EWBSA Puerto Montt, y que en conjunto se les denominó “Sociedades Operativas”).

Para financiar esta operación, Embonor señaló que se establecieron dos etapas. La primera consistió en registrar la Agencia y la Filial de Embonor en Islas Caimán. Mediante la agencia, efectuó el aporte de capital a la filial (Embotelladora Arica Overseas), la que a su vez pasó a ser dueña de las Sociedades Operativas. Para financiar el aporte de capital, Embonor, mediante su Agencia en Islas Caimán, efectuó una operación de emisión de bonos de los Estados Unidos. Como resultado de dicha operación, a la fecha de vencimiento del pago del capital, la Agencia había recaudado US\$160 millones, suma que sostenía la reclamante fue íntegramente destinada a financiar el aporte de capital en la sociedad Embotelladora Arica Overseas y, luego dicho financiamiento fue refinanciado –mediante créditos normales y sindicados contraídos por Embonor a través de su Agencia- para generar ahorros en el pago de intereses.

La segunda etapa consistió en la adquisición por parte de la sociedad Embotelladora Arica Overseas de las "Sociedades Operativas" y deja establecido que en concreto, la implementación de esta etapa de la operación significó la compra, por parte de Embotelladora Arica Overseas, de la totalidad de las acciones de ILABSA, al vendedor Inchcape PLC, según consta en contrato de 20 de mayo de 1999, con lo cual la Filial pasó a ser dueña de las Sociedades Operativas chilenas.

Pues bien, con fecha 30 de marzo de 2011, el Servicio de Impuestos Internos notificó a Embonor la Citación N° 9, solicitando rectificar, aclarar, ampliar o confirmar determinadas partidas de su Declaración de Impuesto a la Renta correspondiente al año tributario 2010. Con los antecedentes, el Servicio emitió la Resolución N° 85, de 9 de mayo de 2011 -reclamada en el juicio en

estudio-, mediante la cual ordena modificar la pérdida tributaria de la Sociedad Matriz del año tributario 2010, de \$193.348.090.900 a \$95.472.050.660, y modificar la pérdida de arrastre correspondiente al año tributario 2010, de \$188.815.467.514 a \$91.904.837.374, modificando en consecuencia, los registros de determinación de la Renta Líquida Imponible y FUT, correspondiente al año tributario 2010.

Señaló el Servicio que Coca Cola Embonor S.A. no habría acreditado la procedencia del gasto por intereses de la Agencia de Embonor en Islas Caimán, determinando pérdidas de la Agencia y de la Matriz, por lo que objetó la pérdida del ejercicio y la pérdida de arrastre declarada el año tributario 2010.

Además, el Servicio alegó fundar sus pretensiones en dos puntos: primero, la falta de acreditación de la pérdida de la Agencia que incidió en el resultado tributario de la Sociedad Matriz, dado que la documentación aportada durante la fiscalización no fue clara ni completa, impidiendo que pueda acreditarse la pérdida de la Agencia reconocida por su Matriz; y segundo, la ausencia de la debida y directa correlación entre los ingresos y gastos, para acreditar y justificar fehacientemente los gastos en que incurrió la Agencia para el cumplimiento del fin propuesto por la Matriz y, además, la Agencia no obtuvo rentas que pudieran asociarse a los créditos e intereses derivados de los mismos, obteniendo sólo resultados negativos por más de 10 años, incidiendo igualmente en los resultados tributarios de su Matriz.

En conclusión, como señaló el Tribunal en su considerando Décimo Quinto, “(...) *la discusión fundamental y decisiva en autos está en determinar si (...) el pago de intereses, por un monto ascendente a \$ 97.876.040.240,*

imputados a gastos por la sociedad Coca Cola Embonor S. A., en el año tributario 2010, efectuado por intermedio de su Agencia en Islas Caimán, a distintos bancos extranjeros, (...) corresponde a un gasto necesario para producir la renta de Coca Cola Embonor S.A.”.

3.2. Sentencia de primera instancia.

La sentencia de primera instancia, pronunciada con fecha 3 de abril de 2012 por el Tribunal Tributario y Aduanero de Arica y Parinacota, causa RIT GR-010-00003-2011, consideró que a la luz de toda la documentación tenida a la vista, no se encontró algún antecedente que demostrara inequívocamente la relación entre ingresos y gastos y una debida concatenación de sucesos jurídicos, que permitiera concluir que Coca Cola Embonor S.A. mantuvo una unidad irrestricta con las otras sociedades, que satisfaga los requerimientos de la Ley de Impuesto a la Renta, en los términos de considerar los intereses pagados a los bancos como gastos susceptibles de deducirse de su renta líquida imponible (Considerando Vigésimo Cuarto). Además, en el considerando Vigésimo Quinto, el Tribunal de primer grado estimó que “(...) *la documentación aportada por COCA COLA EMBONOR S.A., RUT N° 93.281.000-K, en la fase de fiscalización y durante el desarrollo de esta causa, no tiene la idoneidad suficiente para acreditar fehacientemente la pérdida de la Agencia con la debida y directa correlación entre rentas producidas y gastos necesarios, en consideración a que la agencia no obtuvo rentas que se vinculen a los créditos e intereses respectivos, sino que solo resultados negativos por un extenso período de años*”.

El Tribunal hace dos apreciaciones que nos parecen relevantes, especialmente para compararlas con la sentencia de segunda instancia. En el considerando Trigésimo, el Tribunal hace referencia al Decreto de Hacienda N° 638 de 2003¹²³, el que hace un listado de los Estados, países o lugares considerados paraísos tributarios o regímenes fiscales preferenciales nocivos, dentro de los cuales se encuentran las Islas Caimán, *“lo que exige para los efectos de esta causa se acredite, de forma especial y específica, la concatenación documentaria fidedigna entre los gastos de la Agencia y su vinculación con la generación de Rentas afectas al Impuesto a la Renta de Primera Categoría de la persona jurídica que está soportando el gasto de intereses, que en definitiva es COCA COLA EMBONOR S.A., RUT N° 93.281.000-K, por sí o a través de su Agencia y en caso alguno, si no se producen efectivamente rentas afectas a impuesto, es suficiente con que exista una teórica potencialidad de producir dichas rentas, como lo pretende y reitera la actora en sus escritos.”*.

Por otra parte, en los considerandos Trigésimo Segundo y Trigésimo Tercero, el Juez Tributario señala con meridiana claridad que quien adquirió el dominio de las Sociedades Operativas fue la sociedad filial, Embotelladora Arica Overseas, que pese a ser una persona jurídica relacionada con la Sociedad Matriz, constituye una persona jurídica distinta, con su propia personalidad, y con domicilio extranjero, quedando excluida del alcance del derecho chileno. El Magistrado también manifiesta que cabe hacer la distinción entre la filial y la agencia o establecimiento permanente, pues esta última tiene unidad de personalidad jurídica con la Sociedad Matriz.

¹²³ Es un error extendido citar el Decreto 638 de 2003, pero en realidad el decreto que fija la lista de países o territorios considerados paraísos fiscales o regímenes fiscales preferenciales nocivos para efectos del N° 2 del Artículo 41° de La Ley sobre Impuesto a la Renta, es el Decreto 628 de 2003, del Ministerio de Hacienda, promulgado el 24 de julio y publicado el 3 de diciembre, ambos de 2003.

Ahora bien, en la parte más atractiva para el objeto de este trabajo, el Tribunal estimó que Embonor *“planificó una operación comercial de gran envergadura”*, haciendo presente *“que en todas las empresas antes individualizadas la reclamante, según sus propios dichos, tiene el control accionario y con ello la administración de todas ellas”* (ambas citas corresponden al considerando Cuadragésimo Cuarto).

Agrega en el considerando Cuadragésimo Sexto *“Que, si se efectuara un análisis académico desde la perspectiva de las “Técnicas de la Planificación Tributaria”, sobre la operación descrita, se debería tener presente que en el Territorio de Ultramar del Reino Unido Islas Caimán, la tributación está determinada sólo por impuestos indirectos, es decir, las rentas, los retiros o distribuciones de utilidades o de capital o flujos de dinero en general, desde el patrimonio de una empresa al de sus accionistas o socios, no están gravados con impuesto directo alguno, por lo que los dineros remesados por concepto de pagos de la deuda, desde la empresa matriz en Chile, a una filial (persona jurídica distinta y de distinta nacionalidad) en ese territorio, tienen como efecto tributario en Chile, el rebajar la Base Imponible de Impuestos (por el hecho de ser un gasto) y, consecuentemente, disminuir el pago de Impuestos a la Renta de Primera Categoría y Global Complementario o adicional, en cada período en que los fondos se remesen o se pongan a disposición del acreedor. Por su parte, en la empresa ubicada en Islas Caimán, se puede distribuir o retirar esos fondos por parte de los socios o accionistas, sin que queden afectos a impuesto o generen efecto tributario alguno. Si lo anterior lo relacionamos con el hecho que, en definitiva la reclamante COCA COLA EMBONOR S.A., RUT N° 93.281.000-K, es dueña o controladora de la filial en Islas Caimán y los*

accionistas de ambas empresas son las mismas personas, esas personas podrían recibir fondos, a cualquier título, sin pagar impuesto a la renta (...)” (el subrayado es nuestro). Finalizando este considerando, el Tribunal se manifiesta de la siguiente manera sobre la operación: *“Adicionalmente, este Tribunal no puede eludir la consideración que, si COCA COLA EMBONOR S.A., RUT N° 93.281.000-K, adquirió las plantas productivas mediante la fusión con Nueva Embonor S.A., el año 2005: ¿qué sentido tiene que pague intereses por créditos para que un tercero las adquiera, antes de que ingresen a su patrimonio, en condiciones que puedo haberlas adquirido directamente? y ¿qué sentido tiene que pague intereses por créditos para que un tercero las adquiera, si para que ingresen a su patrimonio debe pagar un precio superior al que el tercero pagó por esas plantas?. No puede este Tribunal concluir otra cosa que la deuda y el pago de los intereses carece jurídicamente de causa”* (el subrayado es nuestro).

Finalmente, antes de rechazar en todas sus partes la reclamación de Coca Cola Embonor S.A. (y condenarla en costas), el Tribunal señala en el considerando Cuadragésimo Noveno: *“Que, por de lo expuesto, este Tribunal ha llegado a la convicción que las operaciones descritas, efectuadas por COCA COLA EMBONOR S.A., RUT N° 93.281.000-K, no son una gestión eficiente para la compra de las plantas, sino, por el contrario, han generado la duplicación del costo de los activos, que van a acarrear pérdidas tributarias en Chile de manera artificial, pero que disminuye o evita el pago de impuestos a la renta; a favor de la producción de utilidades, también artificial, en la Filial extranjera, ubicada en un territorio donde no existe la carga de los impuestos a la renta; por lo que, tratándose de costos artificiales, evidentemente no corresponden a aquellos necesarios para producir la renta.*

Por lo concluido, se hace evidente que no es aplicable, en caso alguno el artículo 26 del Código Tributario, ya que a juicio de este Tribunal, COCA COLA EMBONOR S.A., RUT N° 93.281.000-K, no aplica la interpretación administrativa dentro de su contexto, sino se asila en ella, sólo para dar la apariencia de plausible a una operación de planificación tributaria destinada a eludir la carga tributaria, en una operación que, a todas luces, no puede ser vista con una “legítima razón de negocios” (el subrayado es nuestro).

3.3. Sentencia de segunda instancia.

La Corte de Apelaciones de Arica, conociendo del recurso de apelación deducido por Coca Cola Embonor S.A., causa Rol 3-2012, pronunciada el 6 de junio de 2012, rechazó el recurso deducido, ahondando en los argumentos del sentenciador de primer grado, y cuyos razonamientos más importantes, atendiendo a la finalidad de la presente Memoria, exponemos a continuación.

Respecto a la alegación de la recurrente, en orden a que el fallo de primera instancia había presumido –erróneamente- su mala fe, y por tanto no había podido acogerse al régimen establecido en el Artículo 26 del Código Tributario, la Corte señaló lo que sigue¹²⁴. En primer lugar, en los pronunciamientos administrativos, queda meridianamente claro que siempre podrán deducirse como gastos necesarios los intereses cuyo origen provengan

¹²⁴ La sentencia de segunda instancia además se hace eco del alegato del abogado del Servicio, señalando que “Sobre el particular, en estrados el abogado del Servicio de Impuestos Internos adujo que en el presente caso nos encontramos frente a una planificación tributaria agresiva o proceso de reorganización empresarial de la que participa la recurrente, donde se utilizaron regímenes tributarios extranjeros o paraísos tributarios, que sólo vino a conocerse su real magnitud en la fase jurisdiccional dado que la recurrente privó al señalado Servicio de los antecedentes mínimos y suficientes para efectuar una correcta fiscalización, todo ello con la finalidad de obtener una disminución de la carga tributaria (al deducir como gastos los intereses provenientes de los financiamientos y pérdidas de arrastre) y no ser objeto de control y fiscalización por parte del Servicio de las operaciones cuestionadas en la oportunidad correspondiente”.

de créditos destinados, directa o indirectamente, en la adquisición de bienes susceptibles de generar rentas gravadas con el Impuesto de Primera Categoría, siempre que quien esté deduciendo los intereses como gastos, sea aquel contribuyente que adquiera los bienes susceptibles de generar rentas gravadas con el señalado impuesto. Sin embargo, en el caso sub lite, la persona jurídica que dedujo los gastos, Coca Cola Embonor S.A., es distinta de aquella que adquirió los bienes (las Sociedades Operativas), esto es, Embotelladora Arica Overseas, filial de la primera, pero con personalidad jurídica diferente. Y en segundo término, el Artículo 26 del Código Tributario no tiene aplicación sobre el particular, por cuanto la liquidación no estaba cobrando impuestos con efecto retroactivo, sino que le negaba la calidad de necesarios a los gastos por los intereses deducidos por la recurrente.

Ya finalizando su pronunciamiento, el Tribunal de Alzada, observando en su complejidad y a cabalidad la operación ejecutada por la recurrente, llega a la convicción, en el considerando Decimocuarto, que *“(...) la reorganización empresarial que realizó la reclamante no obedece a una legítima razón de negocios que la justifique, es decir, aquello que la jurisprudencia anglosajona denomina “business purpose test”, esto es, la planificación es aceptable en la medida que tenga un propósito comercial o económico diferente que el solo objetivo de evitar un impuesto y, en consecuencia, lo actuado ha sido derechamente con el objeto de evitar el pago de impuestos, configurándose en los hechos una duplicidad de costos que la misma ha volcado en su declaración de impuestos, siendo, por ende, correcto el rechazo efectuado por el Servicio de Impuestos Internos y, por ello, correcta la Resolución 85/2011 cuya impugnación se ha pretendido mediante el presente litigio”* (el subrayado es nuestro).

Finalmente, la Corte rechaza la alegación de la recurrente en orden a revocar la condena en costas, primero porque fue vencida en todas sus partes, y en segundo lugar, *“por cuanto ya se ha expresado que la misma no ha actuado de buena fe y, en consecuencia, carece de lógica señalar que ha tenido motivos plausibles para litigar, razones por las que se mantendrá a su condena en costas.”* (Considerando Decimoquinto).

3.4. Sentencia de casación.

Finalmente, la causa se ventila en la Corte Suprema, que conoce el recurso de casación en el fondo entablado por Coca Cola Embonor S.A., en contra del fallo de segunda instancia que confirmó el de primera, en la causa Rol 5118-2012, sentencia de fecha 23 de julio de 2013.

En su sentencia, la Corte Suprema rechaza las alegaciones de la recurrente, en razón que en su escrito de casación dice haber acreditado, por una parte, que los gastos incurridos por la Agencia de Coca Cola Embonor S.A. en la Islas Caimán tienen el carácter de gasto necesario para producir la renta, y por la otra, la existencia de ingresos generados por la agencia que opera en el exterior. Sin embargo, los tribunales de instancia no tuvieron por acreditados ninguno de los dos hechos en que la recurrente funda su recurso de casación, quedando vetado para la Corte Suprema pronunciarse sobre dichos hechos, por no constituir instancia.

Por lo que la Corte Suprema desestima las alegaciones de la recurrente, y confirma la sentencia de segunda instancia pronunciada por la Corte de Apelaciones de Arica.

Como podemos apreciar, el contribuyente fue definitivamente condenado a pagar las sumas determinadas por el Servicio, pero no invocando la ilegalidad de la planificación tributaria, la que fue tratada tangencial e incidentalmente. Sin embargo, introducen en nuestra jurisprudencia el criterio del *business purpose test* de la jurisprudencia anglosajona, como criterio orientador para reconocer aquellas planificaciones que sólo buscan obtener un ahorro impositivo. Volveremos sobre este tema al estudiar las normas antielusivas generales en el derecho comparado y cuando analicemos el proyecto de Reforma Tributaria de la Presidenta Bachelet.

CAPÍTULO IV: REACCIÓN DEL ESTADO FRENTE A LA ELUSIÓN FISCAL

I. GENERALIDADES.

Ya hemos estudiado la potestad tributaria, esto es, aquella facultad inherente e irrenunciable del Estado para exigir coercitivamente a los contribuyentes el pago de los tributos, base y fundamento de cualquier sistema impositivo.

También nos hemos referido a las diversas reacciones que adoptan los contribuyentes frente a la potestad tributaria, destacando tres fenómenos relevantes para nuestro trabajo. El primero, la evasión fiscal, respecto de la cual las voces son unánimes al considerarla ilegal; la planificación tributaria o economía de opción, que despierta un concierto absoluto al considerársele lícita; y finalmente la elusión, respecto de la cual se discute su licitud, siendo mayoritaria en nuestro país aquella corriente que la considera lícita.

Hágase la advertencia, que ya se hizo oportunamente al tratar estos temas, que pese a la tendencia mayoritaria que estima a la elusión como un fenómeno lícito, no existe acuerdo en la definición y extensión de dicho comportamiento, aventurándose en ocasiones incluso a declararla lícita sin siquiera mencionar o referir un concepto.

Llegado a este punto, nos toca centrar nuestro estudio en el combate estatal contra la elusión. Analizaremos las normas antielusivas, su clasificación, y el combate contra la elusión en el derecho comparado. Asimismo, nos referiremos al Proyecto de Ley de Reforma Tributaria que modifica el sistema

de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, contenido en el Mensaje N° 24-362, de 1 de abril de 2014, presentado por la Presidenta Michelle Bachelet.

Como en los capítulos anteriores, nuestro trabajo será principalmente descriptivo en este capítulo. El análisis más detenido e integrado de las normas antielusivas será el objeto del último capítulo de esta Memoria de Grado.

Partiremos analizando las técnicas más usuales y genéricas para combatir la defraudación fiscal, como son las presunciones y ficciones jurídicas tributarias, para luego entrar de lleno al estudio de las normas antielusivas, herramientas legislativas propias del Derecho Tributario.

II. PRESUNCIONES Y FICCIONES JURÍDICAS.

1. Presunciones jurídicas.

Las presunciones jurídicas son herramientas técnico-jurídicas que facilitan la aplicación del derecho, situándose en el campo probatorio. En el ámbito tributario, las presunciones prestan gran utilidad en la recaudación de impuestos y en el combate de la defraudación fiscal. Diremos preliminarmente que por una presunción se tendrá por cierta una cosa antes de que conste de otro modo. Susana Camila Navarine nos dice que las presunciones jurídicas consisten en *“el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado”*¹²⁵.

¹²⁵ NAVARINE, SUSANA CAMILA, *Presunciones y ficciones en el Derecho Tributario*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1985, citado por VALENZUELA BARAONA, JUAN CRISTÓBAL, *Op. Cit.*, p. 58.

La doctrina comparada ha distinguido tres maneras de entender las presunciones jurídicas. La primera, califica las presunciones como un medio de prueba. Esta es la posición que adopta la legislación chilena. El Código Civil, en el artículo 47 inciso primero, señala que “*se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas*”.

La segunda considera que las presunciones son un subrogado de prueba por la existencia de una probabilidad o una disposición legal. Entre los que adhieren a esta doctrina, encontramos al destacado romanista Álvaro D’Ors, quien señala que “*llamamos presunción al acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado; la presunción es, por lo tanto, una dispensa de prueba por la existencia de una probabilidad*”¹²⁶.

La tercera corriente, encabezada por el profesor español Manuel Serra Domínguez, considera que “*la presunción es una actividad intelectual que, partiendo de un indicio, afirma un hecho distinto pero relacionado con el primero causal o lógicamente*”¹²⁷.

La más tradicional de las clasificaciones de las presunciones jurídicas distingue entre presunciones simples, del hombre o judiciales, y presunciones legales o de derecho, y dentro de estas últimas se distinguen las presunciones absolutas o de derecho propiamente tal y presunciones relativas o meramente legales.

¹²⁶ D’ORS, ÁLVARO, *Elementos de derecho privado romano*, Pamplona, Publicaciones del Estudio General de Navarra, 1960, p. 76 y ss.

¹²⁷ Citado por VENEGAS ÁLVAREZ, SONIA, *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México*, primera edición, Universidad Autónoma de México, México D.F., 2007, p. 7.

Las presunciones *hominis* o judiciales son aquellas que colige el juez tras un proceso inductivo. Las presunciones legales por su parte, darán por cierto un hecho desconocido a través de la comprobación de un hecho conocido. La presunción legal es un mandato legal dirigido al juez, para que tenga por cierto un hecho después de verificado otro.

Ahora bien, las presunciones legales pueden ser presunciones de Derecho, cuando la presunción no admite prueba en contrario después de verificarse el hecho base, o presunciones simplemente legales, cuando admiten prueba en contrario para desvirtuarla, lo que en definitiva invertirá la carga probatoria.

En materia tributaria, el legislador puede establecer presunciones a fin de combatir la elusión fiscal, presumiendo que una vez cumplido el hecho en que éste se funda, se entenderá verificado el hecho gravado. Entonces, estructuralmente, una norma se configurará como presunción cuando contenga los siguientes elementos: hecho base, hecho presunto y relación lógica entre ambos. Adicionalmente, la presunción ofrece ventajas procesales a la Administración que persigue el impuesto, pues invierte el *onus probandi*.

2. Ficciones jurídicas.

Las ficciones jurídicas ignoran la naturaleza real de un hecho o de un acto, creando una verdad jurídica distinta de la real, atribuyendo consecuencias o efectos jurídicos a determinados supuestos de hecho que, de no mediar la ficción, tendrían otro tratamiento jurídico, acorde con su naturaleza.

El prominente jurista francés Henri Capitant¹²⁸ define las ficciones legales como “*un procedimiento de técnica jurídica que consiste en suponer un hecho o una situación diferente de la realidad para deducir de ahí consecuencias jurídicas*”.

Como señala José Luis Pérez de Ayala, “*para que sea eficaz el uso de las ficciones en materia tributaria, la doctrina solicita que la ficción esté precedida y combinada con una presunción legal sobre cuál es el comportamiento ocultado en el fraude; de igual manera, se pide que tanto la presunción como la ficción estén coordinadas y que la conducta que se presume como ocultada y la que se finge por la ficción legal, coincidan*”¹²⁹.

III. NORMAS ANTIELUSIVAS.

La determinación de la naturaleza jurídica de la elusión merece nuestra mayor atención. Sin duda que la elusión provoca un detrimento a la hacienda pública, tal como lo plantean los gobiernos de todo el mundo. Pero mientras no se dirima el problema de su naturaleza, las administraciones no pueden fundar su pretensión en el Derecho.

Más claramente: si la elusión es lícita, entonces la pretensión administrativa sobre los impuestos eludidos carece de sustento, y no puede hablarse propiamente de un detrimento fiscal. Por el contrario, si la consideramos ilícita, la Administración vería defraudada la expectativa que la ley ha fundado.

¹²⁸ CAPITANT, HENRI, *Fiction, Vocabulaire Juridique*, París, Les Presses Universitaires de France, 1936, p. 279, citado por VENEGAS ÁLVAREZ, SONIA, *Op. Cit.*, p. 43.

¹²⁹ PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS, *Las ficciones en el Derecho Tributario*, Edersa, Madrid, 1970, p. 23, citado por VENEGAS ÁLVAREZ, SONIA, *Op. Cit.*, p. 43.

Pues bien, la experiencia en el derecho comparado es que, en mayor o menor medida, los Estados combaten la elusión tributaria. Y ello es así porque la elusión tributaria tiene como primera finalidad corregir las conductas que atentan contra la capacidad económica en su vertiente de igualdad en la imposición.

Dejaremos enunciada una idea que desarrollaremos más adelante, pero que conviene esbozar desde ya: que los Estados combatan la elusión tributaria no pueden llevarnos a concluir que, necesariamente, toda manifestación de elusión es ilícita. Antes debemos revisar con qué herramientas combate y sanciona el ordenamiento esta conducta.

1. Concepto.

La doctrina ha denominado normas o cláusulas “antielusivas”, “antiabuso” o “antifraude” a aquel género de disposiciones que, como su nombre lo indica, tienen por objeto prohibir, impedir o desalentar la elusión tributaria.

En Chile, el profesor Jaime García Escobar sostiene que las cláusulas antielusivas “*constituyen manifestaciones de tipo legal, que tienen como principal objetivo impedir el desarrollo de la elusión, a la que obviamente la estiman como ilícita*”¹³⁰.

¹³⁰ GARCÍA ESCOBAR, JAIME, *Op. Cit.*, p.13.

La medida en que se evite o desaliente la elusión, guardará correspondencia con la decisión política del legislador respecto de la naturaleza jurídica de la elusión, esto es, considerarla lícita o no.

Establecer normas antiabuso es una tarea altamente compleja y técnica, que ha cosechado mayor o menor éxito no sólo a partir de su redacción, sino muy especialmente por la aplicación que los demás órganos estatales han hecho de ellas.

Como veremos más adelante, no toda cláusula antielusiva nos puede llevar a concluir que este fenómeno es siempre y para todos los casos ilícito, sino más bien dependerá de la opción que adopte el legislador para evitarla, pues ocurre con frecuencia que la ley sólo se limita a clausurar ciertos tipos de manifestaciones elusivas, obviando otras.

2. Clasificación.

Las normas antielusivas tiene dos manifestaciones: cláusulas antielusivas generales o antielusivas en sentido estricto, y especiales, específicas o, como lo denomina la doctrina italiana, normas correctivas con finalidad antielusiva.

Existe un tercer tipo de cláusula antielusiva, denominadas “normas antielusivas sectoriales”, cuya estructura, como nos explica Pasquale Pistore, corresponde a las cláusulas generales, pero su campo de aplicación se restringe a un ámbito limitado.

Lo que sucede en la gran mayoría de los países es que conviven tanto las medidas antielusivas generales como las particulares, cuando no sólo estas últimas.

Desde el derecho tributario internacional, también pueden clasificarse como cláusulas antielusivas domésticas (aquellas que son establecidas unilateralmente por los Estados) o convenidas (que derivan de los Convenios para evitar la doble imposición).

IV. NORMAS ANTIELUSIVAS ESPECIALES O PARTICULARES.

1. Concepto.

Las normas antielusivas particulares son aquellas que combaten manifestaciones específicas de elusión. El legislador identifica las operaciones elusivas de los contribuyentes y las prohíbe expresamente o las reconduce mediante otras técnicas jurídicas (como las ficciones o presunciones) a un hecho gravado.

Valenzuela Baraona, refiriéndose a los mecanismos legislativos para combatir la elusión, manifiesta que *“la intervención de este poder [refiriéndose al Poder Legislativo] está dada por la creación de normas, de leyes de carácter particular, en otras palabras se trata que la ley tipifique como hechos gravados los distintos caminos utilizados por el contribuyente para eludir el impuesto, y así lo haga a medida de que vayan apareciendo otros”*¹³¹.

¹³¹ VALENZUELA BARAONA, JUAN CRISTÓBAL, *Op. Cit.*, p. 66.

En relación a las normas antielusivas especiales, el profesor Jaime García Escobar se expresa de la siguiente manera: “*son manifestaciones del Poder Legislativo, quien frente a un “hoyo de elusión”, dicta una norma que tiene como objetivo taparlo, vale decir, se trata de una legislación que se va dictando en la medida que el órgano administrativo (el Servicio de Impuestos Internos en Chile) va detectando conductas desarrolladas por los contribuyentes, a través de las que se genera elusión tributaria. Pueden adoptar las formas de hechos imponibles complementarios, presunciones o ficciones tributarias*”¹³².

W. Raphael Whan Pleitez nos dice, refiriéndose a las normas antielusivas particulares y siguiendo a la doctrina italiana, que “*son más bien formas de tipificación de los actos o negocios sujetos a efectos elusivos, que buscan alcanzar el respectivo control, al amparo del principio de legalidad, de manera preventiva*”¹³³.

Uno de los temas que se discuten respecto a las normas particulares, es si éstas constituyen, en sentido estricto, normas antielusivas. La discusión arranca desde la siguiente consideración: la elusión se abre espacio en las brechas que el sistema tributario va dejando; pero si el legislador completa el vacío legal, configurando por ejemplo como hecho típico –mediante una ficción– la conducta elusiva, lo que efectivamente hace es extender el supuesto de hecho de la norma a un hecho que con antelación no era imponible. De manera que la violación a esa norma no constituiría ya elusión, sino evasión.

¹³² GARCÍA ESCOBAR, JAIME, *Op. Cit.*, p. 13.

¹³³ WHAN PLEITEZ, W. RAPHAEL, “Elusión tributaria y normas antielusivas: su tratamiento en el derecho comparado, algunas conclusiones al respecto”, *Revista de Estudios Tributarios*, Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile, diciembre 2011, p. 56.

Las normas antielusivas particulares tienen diversa estructura, pero en general podemos decir que recurren a ficciones jurídicas, presunciones o a regímenes autónomos. El rasgo más característico de estas normas será su objetividad, basándose normalmente en la descripción de un hecho totalmente objetivo (como las reglas de relación entre personas).

Finalmente, debemos tener en consideración que imponer disposiciones antielusivas particulares sólo implica que el Estado está comprometido contra la elusión tributaria de manera puntual y parcial, pues opta por castigar una o más conductas elusivas, quedando indemne las demás y las que en el futuro puedan implementarse. No podemos concluir que, tras esta decisión legislativa, existe el ánimo de prohibir o sancionar la elusión en general.

2. Normas antielusivas particulares en el derecho comparado.

Las normas antielusivas particulares son usadas con frecuencia en la legislación extranjera, como una herramienta más dentro del combate a la elusión. Sin embargo, en las últimas décadas la tendencia legislativa internacional va en el sentido de establecer normas generales antiabuso, lo que responde a la creciente necesidad de incrementar el erario público como consecuencia de la asignación de un rol más activo del Estado en la sociedad, lo que ciertamente se ha visto posibilitado por una mayor confianza en la institucionalidad administrativa y en una efectiva tutela jurisdiccional.

Volviendo a la experiencia internacional, las normas antielusivas particulares regulan más o menos las mismas materias en todos los países:

precios de transferencia, normas sobre subcapitalización y endeudamiento, transacciones entre relacionados, presunciones de gastos, entre muchos otros.

Respecto a las desventajas que han identificado en el derecho comparado, la Comisión Carter identificó en 1966 cinco problemas que producirían las normas antielusivas especiales. Primero, la imposibilidad de prever todas las actuaciones en fraude posibles; segundo, el peligro de que la legislación detallada llegue a crear nuevas oportunidades de fraude; tercero, el peligro de la posible penalización de operaciones perfectamente legítimas; cuarto, que estas normas puedan constituir auténticas “hojas de ruta” de los verdaderos defraudadores; y quinto, complejizan la legislación.

3. Normas antielusivas particulares en Chile.

En nuestro país, las normas antielusivas especiales o correctivas han tenido gran proliferación. Fruto de ello son las constantes modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta. Esta tendencia en nuestro país refleja la intención del legislador respecto al combate contra la elusión: sólo están gravadas aquellas conductas típicas que describe el legislador en las normas antielusivas particulares, quedando al arbitrio privado recurrir a nuevas figuras para la consecución del ahorro fiscal.

En nuestro país, fundadamente o no (pero influenciada por la doctrina moderna francesa que desconfiaba -y con razón- de las funciones judiciales, en especial por los antecedentes históricos anteriores a la Revolución), existe desconfianza cuando se trata de conferir facultades discrecionales a la Judicatura, pero especialmente a la Administración, por lo que será el propio

legislador quien identifique las conductas elusivas y las sancione en el sentido que estime conforme a derecho.

El profesor Avilés Hernández es partidario de establecer normas especiales antifraude, mecanismos “*creados en base a criterios objetivos y comprobables (v. gr., el precio de mercado) y no amplios o indeterminados (v. gr., legítima razón de negocios). Estimamos que esta vía es más respetuosa con el principio de la reserva de ley en materia tributaria y con la forma en que el mismo ha equilibrado los diferentes intereses en juego en esta materia*”¹³⁴.

Obviamente que decidirse por esta alternativa legislativa, representativa de una visión política, jurídica y económica, provocará efectos deseados y no deseados (según la perspectiva). Cerrar una posibilidad específica de elusión prohibiéndola por ley o haciéndola equivalente a otro hecho gravado, no hace más que plantear el desafío de buscar la forma de conseguir el mismo o análogo resultado económico por otro camino. Las fórmulas jurídicas se desarrollarán tan rápido como las necesidades privadas lo requieran, y por tanto, cada norma antielusiva particular no es sino un desafío jurídico para eludirla.

El profesor Víctor Manuel Avilés¹³⁵ menciona como ejemplos de normas antielusivas en nuestro país las siguientes: las reglas de precios de transferencia del artículo 41 E de la Ley de Impuestos sobre la Renta, la facultad del Servicio para tasar conforme al artículo 64 del Código Tributario, las reglas sobre retiros encubiertos del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la

¹³⁴ AVILÉS HERNÁNDEZ, VÍCTOR MANUEL, *Legalidad tributaria y mecanismos antielusión*, *Op. Cit.*, p. 234.

¹³⁵ AVILÉS HERNÁNDEZ, VÍCTOR MANUEL, *Legalidad tributaria y mecanismos antielusión*, *Op. Cit.*, pp. 211-212.

Renta, las sobretasas administrativas del inciso primero del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, entre otras.

V. NORMAS ANTIELUSIVAS SECTORIALES.

Algunos países han dispuesto en su ordenamiento normas antiabuso denominadas “sectoriales”, esto es, normas de contenido abstracto para combatir la elusión, pero sólo aplicables a un grupo de actos o contratos, o a los actos y contratos que no se encuentren excepcionados en la norma.

La legislación más destacada que adopta esta cláusula es Italia. Se dice que la norma antielusiva italiana es sectorial porque para que ella tenga aplicación, el contribuyente debe recurrir a una o más de las operaciones que enumera la ley, limitándose su aplicación a ellas.

En primer lugar, la norma antiabuso sectorial italiana establece que serán inoponibles a la Administración Financiera los actos, hechos y negocios, incluso los relacionados entre sí, carentes de razones económicas válidas, dirigidos a rodear deberes o prohibiciones previstos por el ordenamiento tributario y a obtener así reducciones de impuestos o reembolsos que serían de otro modo indebidos. La segunda parte de la norma sectorial dispone que la Administración financiera desconocerá las ventajas tributarias conseguidas mediante actos, hechos y negocios contemplados en el primer inciso, aplicando las leyes tributarias de modo que los impuestos sean determinados en base a las normas eludidas.

Para que tenga aplicación esta norma antielusiva debe obtenerse un ahorro impositivo en una o más de las siguientes operaciones: transformaciones, fusiones, escisiones, liquidaciones voluntarias y distribuciones a los socios de sumas provenientes del patrimonio neto; aportes a las sociedades y negocios que tengan por objeto la transmisión de empresas; las cesiones de créditos; cesión de excedentes de impuestos, entre otras.

VI. NORMAS ANTIELUSIVAS GENERALES O ANTIELUSIVAS EN SENTIDO ESTRICTO.

1. Concepto.

Entendemos por normas antielusivas generales aquellas disposiciones de rango legal que facultan a la Administración para calificar y/o recalificar los actos y negocios jurídicos celebrados por los contribuyentes, a objeto de ser reconducidos al régimen que ésta estime como propia para el negocio o acto, sujetándola al régimen tributario correspondiente.

El profesor español Dr. Antonio Cayón Galiardo señala que *“Estaremos ante una cláusula general antiabuso cuando el legislador no fija por sí mismo el presupuesto de hecho al que se le aplicará la norma –subrogatoria- sino que, en términos generales y para todos los casos e impuestos, atribuye una facultad al aplicador del derecho para detectar un abuso de las formas jurídicas, bien recalificando simplemente las operaciones, bien calificándolas como negocios en fraude de ley, negocios simulados, etc.”*¹³⁶.

¹³⁶ CAYÓN GALIARDO, ANTONIO, “El abuso de las formas jurídicas: la calificación de los hechos y la interpretación de las normas tributarias”, Problemas actuales de derecho tributario, MASBERNAT MUÑOZ, PATRICIO (Ed.), *Op. Cit.*, p. 41.

En España, el Dr. García Novoa define las cláusulas antielusivas generales como “*estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirán en la asignación a la Administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio o aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir*”¹³⁷.

El catedrático de la Universidad Autónoma de Madrid, Abelardo Delgado Pacheco¹³⁸, se refiere a las normas antielusivas generales como aquellas que, dentro del ordenamiento, cumplen la función de habilitar a la Administración tributaria para recalificar determinados actos o negocios jurídicos o para exigir un tributo prescindiendo de actuaciones simuladas o abusivas del contribuyente o simplemente realizadas en fraude de ley.

Valenzuela Baraona entiende que en las normas antielusivas generales la calificación (o recalificación) de los actos de los contribuyentes debe quedar entregada a los tribunales, y no a la Administración, y complementa su idea agregando dos elementos esenciales para el funcionamiento de estas normas. Por una parte, mayores atribuciones al Servicio de Impuestos Internos para que pueda identificar las conductas elusivas y poder accionar ante Tribunales, y por la otra, que éstos sean independientes y se encuentren preparados para

¹³⁷ GARCÍA NOVOA, CÉSAR, *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 259.

¹³⁸ DELGADO PACHECO, ABELARDO, *Las Normas Antielusión en la Jurisprudencia Tributaria Española*, Aranzadi, Cizur Menor, 2004, p. 15.

conocer de estas causas, de manera que desarrollen una línea jurisprudencial uniforme¹³⁹.

Asimismo, este autor concluye sobre las normas antielusivas generales que *“Así, en nuestra opinión, y teniendo en cuenta las prevenciones hechas a propósito del rol que juegan los Tribunales de Justicia, éste es el mejor camino para combatir la elusión y, por qué no, las demás formas de fraude fiscal”*¹⁴⁰.

El profesor Avilés Hernández afirma que *“las normas (o cláusulas) antielusivas generales son aquellas normas legales en que, dados ciertos supuestos, el legislador autoriza derechamente a la autoridad tributaria para prescindir de las formas jurídicas por las que ha optado el contribuyente, determinar otras como aplicables y, de tal manera, hacer tributar el negocio respectivo conforme estas últimas, considerando por ejemplo la realidad económica subyacente. La característica central de estas normas radica en el hecho que no se refieren a uno o más hechos gravados específicos sino que a todo el conjunto de normas que los establecen o un universo más o menos amplio, con carácter supletorio”*¹⁴¹.

2. Posiciones dogmáticas respecto a las normas antielusivas generales.

Las normas antielusivas generales despiertan reacciones extremas en la dogmática jurídica, desde aquellos que defienden su necesidad y utilidad, hasta aquellos que se oponen y la rechazan enérgicamente.

¹³⁹ Al tiempo de escribir el autor su Memoria de Grado, no existían los actuales Tribunales Tributarios y Aduaneros, por lo que entendemos que este requisito que exige su autor se encuentra cumplido.

¹⁴⁰ VALENZUELA BARAONA, JUAN CRISTÓBAL, *Op. Cit.*, p. 70.

¹⁴¹ AVILÉS HERNÁNDEZ, VÍCTOR MANUEL, *Legalidad tributaria y mecanismos antielusión*, *Op. Cit.*, p. 221.

Sus defensores destacan los efectos preventivos o disuasivos de estas normas sobre los contribuyentes, incrementando la recaudación fiscal. Otra de las razones esgrimidas por los simpatizantes de esta tendencia, es que evita el desorden de las leyes antielusivas particulares, siempre inorgánicas y muchas veces poco efectivas, situación que se convierte en terreno fértil para las prácticas elusivas.

Los italianos Gallo y Pistore se muestran a favor de establecer estas disposiciones en el ordenamiento tributario italiano. Este último autor, hablando sobre el sistema tributario de su país, señala que “*debe procederse a simplificar el ordenamiento tributario italiano y a introducir una cláusula antielusión que respete el equilibrio entre las exigencias de la lucha contra el fraude y el respeto a las garantías del contribuyente*”¹⁴².

Otros, como Ramón Falcón y Tella, son partidarios de las normas antielusivas generales pues permitirían gravar “*economías de opción abusivas, buscadas de propósito abusando de las posibilidades de configuración jurídicas que la libertad de pactos proporciona*”¹⁴³. Sin embargo, la economía de opción, por definición, no puede calificarse de abusiva, si no dejaría de serlo.

Otros en cambio, desconfían de estas normas y las rechazan. Dentro de la doctrina comparada, los tratadistas italianos son quienes se han opuesto más tenazmente –y con éxito- al establecimiento de estas disposiciones.

¹⁴² PISTORE, PASQUALE, *Abuso del Diritti ed elusione fiscale*, Cedam, Padova, 1995, p. 318, citado por LALANNE, GUILLERMO, *Economía de opción y fraude de ley en el derecho tributario*, p. 129, [en línea] http://www.ipdt.org/editor/docs/03_Rev44_GAL.pdf

¹⁴³ FALCÓN Y TELLA, RAMÓN, *La tributación de las rentas obtenidas por las entidades en atribución de rentas. La nueva regulación introducida por la Ley 46/2002*, Arazandi, Madrid, 2003, p. 7.

Primero, se detienen en la utilidad de estas normas, las que según sus detractores no son un aporte significativo a la equidad tributaria. En segundo lugar, son fuente de arbitrariedades e incertidumbre en el ordenamiento tributario, donde justamente los principios de legalidad y tipicidad -batallas jurídicas ganadas hace ya varios siglos- se verían severamente afectados.

El profesor español Ferreiro Lapatza, centrándose en el argumento de la igualdad tributaria para fundar las normas generales antiabuso, nos dice que este principio es *“difícil [de] defender en un ordenamiento que hace de la excepción y el beneficio fiscal la regla general. Que trata de forma desigual centenares de situaciones sometidas al mismo impuesto. Que promueve, en este sentido, la desigualdad y el agravio comparativo e incita a contribuyentes y asesores a buscar las mil distintas ventajas que sus normas, tan prolijas, procuran a quien las conoce al detalle”*¹⁴⁴.

Lo cierto es que, pese a estas disquisiciones doctrinarias, gran parte los países han adoptado normas antielusivas generales, otorgando mayores atribuciones a los órganos administrativos encargados de la fiscalización impositiva. Dentro de las naciones que hacen excepción a esta postura, destaca Italia, que se ha inclinado por establecer una norma antiabuso sectorial, como ya hemos visto.

3. Normas antielusivas en el derecho comparado.

Nos detendremos brevemente en dos casos paradigmáticos en el derecho comparado continental. El primero, la experiencia alemana, con un

¹⁴⁴ FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN, “Prólogo” a la obra de Carlos García Novoa, *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, p. 15, citado por LALANNE, GUILLERMO, *Op. Cit.*, p. 128.

vasto desarrollo dogmático y jurisprudencial; y el segundo, el caso español, que ha tomado como referencia a Alemania, y del que se sirve nuestro Proyecto de Reforma Tributaria de 2014.

3.1. Alemania: abuso de las posibilidades de configuración jurídica.

Alemania es uno de los países que desde más temprano ha formulado en su legislación una norma general antielusiva. Ya en 1919 codificó el Derecho Tributario en la Ordenanza Tributaria Alemana (*Abgabenordnung*), y estableció esta primera disposición antiabuso: *“Mediante el abuso de formas y posibilidades de tipificación del derecho privado, no puede ser evadida ni disminuida la obligación tributaria. En caso de abuso, deben ser abonados los impuestos que corresponderían de acuerdo con la tipificación adecuada de las operaciones y situaciones efectivamente realizadas”*¹⁴⁵.

Actualmente, la norma antielusiva está contenida en el § 42 de la Ordenanza, en el capítulo de “deuda tributaria”, y dispone que *“La ley tributaria no podrá ser eludida mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el derecho. En caso de abuso nacerá el crédito tributario tal como hubiera nacido con arreglo a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos”*.

El Tribunal Supremo Federal Alemán, Bundesfinanzhof, en una doctrina uniforme durante décadas, ha declarado que *“se produce un abuso en las posibilidades de configuración jurídica (Gestaltungsmöglichkeiten) cuando se utiliza una forma inadecuada al fin económico (wirtschaftlichen Ziel) perseguido*

¹⁴⁵ SCHULTZ FIGUEROA, ROBERT, *Elusión tributaria desde el punto de vista de la legislación extranjera*, Actividad normativa equivalente a tesis para optar al título de Magíster en Derecho Tributario, Universidad de Chile, Santiago, 2012.

*por las partes, que pretende obtener una ventaja tributaria y que no se puede justificar por otras razones económicas o extratributarias*¹⁴⁶. Al cabo de reunir estas tres condiciones, se está en condiciones de declarar el abuso de las formas jurídicas.

El 29 de diciembre de 2007 entró en vigencia la reforma al artículo 42 de la Ordenanza Tributaria, cuya redacción actual ha quedado como sigue: *“Artículo 42. (1) No se podrá rodear [eludir] la ley tributaria mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica. Si se realiza la hipótesis (Tatbestand) prevista en una ley tributaria especial, destinada a prevenir la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por esa disposición. De otro modo, la pretensión tributaria se generará, en caso de abuso del inc. (2), en la forma que se generaría mediante el uso de una configuración jurídica adecuada a las operaciones económicas. (2) Existe abuso cuando se elige una configuración jurídica inapropiada que, en comparación con una apropiada, conduce a una ventaja tributaria no prevista por la ley, para un contribuyente o para un tercero. Esto no se aplica, cuando el contribuyente prueba razones no tributarias para la opción elegida, que son relevantes de acuerdo a una visión conjunta de las circunstancias*¹⁴⁷.

El objetivo de la reforma a la norma antifraude alemana era resolver la controversia suscitada entre el BFH y la Administración Tributaria en torno a la preferencia aplicativa entre las normas antielusivas generales y las especiales,

¹⁴⁶ Entre otras: BFH 27-07-1999, BStBl 1999, 769, 770, citado por RUIZ ALMENDRAL, VIOLETA, “El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)”, Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación, N^{os} 257-258, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, p. 16.

¹⁴⁷ Traducción tomada de MASSONE PARODI, PEDRO, *Principios de Derecho Tributario*, Tomo I, tercera edición actualizada y ampliada, LegalPublishing, Santiago, 2013, p. 477, que a su vez la tomó de LINN, ALEXANDER, *Germany, Tax Treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*, Cahiers, v. 95 a, Rotterdam, 2010, p. 336.

decantándose finalmente la modificación por preferir las especiales, aplicándose en subsidio la general contenida en el artículo 42 de la Ordenanza.

La modificación también acertó al recoger la doctrina jurisprudencial, en el sentido de exigir la concurrencia copulativa de tres requisitos para que se produzca un abuso en las posibilidades de configuración jurídica: primero, que se utilice una forma inadecuada al fin económico perseguido por las partes; segundo, que se pretenda obtener una ventaja tributaria; y tercero, que las operaciones no se puedan justificar por otras razones económicas o extratributarias.

La norma antifraude adoptada por la legislación alemana fue el modelo que siguió buena parte de la tradición jurídica continental, en especial España, de la a su vez Chile tomó como modelo en el Proyecto de Ley de Reforma Tributaria de la Presidenta Bachelet.

3.2. España: conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

La primera norma antielusiva general en España se consagró primeramente en el artículo 24.2 de la Ley General Tributaria (en adelante indistintamente “LGT”) de 1963, que disponía en su texto original: *“Para evitar el fraude de ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado”*.

Más tarde, la ley 25/1995, de 20 de julio, modifica el artículo 24 quedando con la siguiente redacción: *“Artículo 24. 1. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado. 2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos. 3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones”*.

Como podemos apreciar, la legislación española optó por configurar su norma antielusiva a través del fraude a la ley, figura genérica comprensiva de todo tipo de operaciones que acarreen defraudación fiscal, incluida especialmente la elusión.

Como se señala¹⁴⁸, las características esenciales del fraude de ley tributario son las siguientes: primero, la realización o uno o más negocios jurídicos amparados en la mera literalidad de una norma (de cobertura), consiguiéndose de esa forma contravenir la finalidad de otra norma tributaria

¹⁴⁸ HUESCA BOADILLA, RICARDO, *Procedimientos Tributarios, Comentarios a la Ley General Tributaria y Reglamentos de desarrollo con jurisprudencia*, Tomo I, Editorial La Ley, Madrid, 2007, p. 51.

(defraudada), lográndose por esta vía eludir el pago del tributo que procedería de aplicarse efectivamente la norma defraudada; segundo, debe existir intencionalidad de parte del contribuyente, puesto que la norma exige el propósito de eludir el pago de los impuestos; tercero, el fraude a la ley tributaria debe ser declarado en expediente especial, y; cuarto, el objetivo es que al final del proceso se aplique la norma defraudada, con el recargo de la mora, pero sin otro tipo de sanciones.

En la práctica, esta norma resultó muy poco aplicable, pues ya el artículo 6.4 del Código Civil español¹⁴⁹ sancionaba el fraude a la ley, norma que informaba a todo su ordenamiento jurídico –dicho precepto se encuentra en el Capítulo III, sobre la “Eficacia general de las normas jurídicas”- y, por tanto, comprendía la legislación y práctica tributaria.

El tenor del artículo 24 de la LGT suscitó dos críticas fundamentales que provocarían finalmente su modificación el año 2003, y que fueron recogidas tanto en el Informe sobre Reforma Tributaria elaborado en 2001 como en la Memoria del Proyecto de LGT.

La primera de estas críticas decía relación con el principio de legalidad de los tributos y la estructura del fraude a la ley donde, según revisamos al estudiar los mecanismos de resistencia al tributo, existe una norma de cobertura y una defraudada. El problema se suscitó porque se tomó como fuente de redacción del fraude a la ley tributaria la teoría civilista de la misma. En el derecho privado, cuando existe una norma que intenta defraudarse, el

¹⁴⁹ El artículo 6.4 del Código Civil de España dispone que “4. Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir”.

autor o los contratantes recurrirán a actos o negocios jurídicos cuyos efectos atribuidos por la norma jurídica aquilatan, atemperan o simplemente burlan la finalidad perseguida por la disposición defraudada (norma de cobertura). Pero en el derecho tributario, donde prima el principio de legalidad, cuando un contribuyente se coloca fuera del alcance de la aplicación de la norma, simplemente escapa del ordenamiento tributario, pues sólo cabe aplicar el tributo ante aquella manifestación de la capacidad contributiva descrita por la ley en el hecho gravado. En conclusión, no existía propiamente tal una norma de cobertura.

El segundo problema de esta norma general antifraude era su evidente carácter subjetivo, que exigía probar la intención de defraudar al Fisco, dificultando en la práctica que la Administración aplicara esta norma de clausura.

Frente a estos inconvenientes, y tras un debate doctrinario fortísimo, se decidió modificar la norma antifraude. La actual norma antielusiva española, contenida en el artículo 15 de la LGT, establece lo siguiente:

“Artículo 15. 1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

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

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

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

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones”¹⁵⁰.

La doctrina española ha criticado con fuerza la nueva norma (partiendo por la nueva denominación de “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”), pues dejaría incólume aquellos problemas que motivaron la modificación legislativa. Sin embargo, dentro de los cambios más profundos en la configuración de norma antielusiva, está el tránsito desde una cláusula con un marcado carácter subjetivo a una cláusula objetiva, que prescinde de la intencionalidad y traslada la importancia al resultado, esto es, que se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la deuda tributaria.

El número 1 del artículo 15 establece dos elementos para determinar si el acto o negocio provoca un conflicto en la aplicación de la norma tributaria. El primer elemento exige que los actos o negocios sean artificiosos o inapropiados, individual o conjuntamente. El segundo elemento dice relación

¹⁵⁰ La redacción original del proyecto utilizaba las palabras “abuso” y “elusión”, pero fueron sustituidas por “conflicto” y “evitación”, respectivamente.

con determinar si los resultados económicos obtenidos por el contribuyente, después de realizados los actos o negocios jurídicos, podrían haber sido obtenidos mediante la utilización de actos o negocios propios, típicos o usuales, para a su vez establecer si las operaciones respondieron a obtener un ahorro impositivo.

Podemos apreciar que la norma invita al debate en varios aspectos. Por una parte, introduce elementos que abrigan incertidumbre, como es el usar el concepto de “impropio”, término arraigado en la formulación anglosajona de combate contra la elusión, pero sin tradición jurídica en el continente¹⁵¹. Por otra, la norma –se dice por algunos- podría prestarse para perseguir cualquier manifestación de economía de opción y calificársele dentro de los supuestos de conflicto de aplicación de normas tributarias.

La norma española obliga a hacer una doble revisión para satisfacer los supuestos de conflicto en la aplicación de normas tributarias: una respecto de la forma que adopta el contribuyente para materializar sus negocios, para

¹⁵¹ Sobre este respecto, valga hacer mención de la opinión vertida por el Consejo de Estado español al referirse a la cláusula antielusiva general propuesta: “*La redacción proyectada pone de manifiesto, en primer lugar, un recurso excesivo a conceptos jurídicos indeterminados, que dejan un margen de apreciación demasiado amplio e impreciso; es decir, no permite acotar con una mínima precisión los supuestos de hecho que puede abarcar el denominado abuso en la aplicación de la norma tributaria, lo que resulta evidentemente contrario al principio de seguridad jurídica.*”

De otra parte, la redacción proyectada tampoco es feliz ni clara. Se habla de negocios o actos impropios para la consecución del resultado obtenido; sin embargo, por lógica, si un negocio o un acto es impropio para la consecución de un resultado, no permite obtener ese resultado. Da la impresión que el anteproyecto utiliza el adjetivo “impropio” con el alcance que tiene esta expresión en la terminología jurídica anglosajona y que hace pensar más bien en un acto o negocio indebido.

En fin, en sus términos actuales, el artículo 15 podría dar lugar a calificar como abuso cualquier economía de opción, lo que no resulta adecuado. Esto es especialmente relevante en el ámbito societario internacional, pues no puede desconocerse que con frecuencia se produce una “huida” hacia la fiscalidad de otros países del entorno comunitario (Holanda, Luxemburgo), en muchos supuestos perfectamente legítimo y evidentemente justificada por la búsqueda de una menor tributación. La actual redacción del artículo 15 del anteproyecto podría dar lugar a que todos estos supuestos fuesen calificados como supuestos de abuso, lo cual no se corresponde con el objetivo que teóricamente persigue esta figura, que es la eliminación de lo que llama la memoria “fraude sofisticado” (Dictamen N° 1.403/2003, de fecha 22 de mayo de 2003, sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria, p. 22).

determinar lo artificioso o impropio del acto o negocio, y una sustancial, que dice relación con determinar si los efectos económicos que producen estos actos o contratos producen a su vez efectos jurídicos o económicos “específicos relevantes” distintos del ahorro fiscal.

VII. EL COMBATE A LA ELUSIÓN EN EL DERECHO ANGLOSAJÓN.

1. El papel de la jurisprudencia en el combate contra la elusión: doctrinas generales antielusivas.

La jurisprudencia en los países anglosajones, donde sus sentencias sientan precedentes con fuerza obligatoria, ha jugado un papel esencial en el combate contra la elusión. Los pronunciamientos judiciales han consolidado a través del tiempo, al igual como ha sucedido en el derecho continental, doctrinas teleológicas para interpretar las disposiciones tributarias.

Desde una perspectiva histórica, las interpretaciones de las leyes tributarias en los países anglosajones han seguido, en paralelo, el mismo devenir de las doctrinas continentales sobre esta materia, primando en un primer momento las corrientes formalistas para luego adquirir progresivamente mayor peso las substancialistas, hasta que la sentencia *Helvering v. Gregory* marca el punto de inflexión. En un primer momento, durante todo el siglo XIX y hasta mediados del siglo XX, la interpretación judicial fue estrictamente literal, negándose a acoger cualquier tesis teleológica. A este respecto, baste señalar que el caso *Duke of Westminster* en Gran Bretaña influyó en gran medida y a gran parte de la Commonwealth, como en Australia, donde su repercusión hizo abandonar en la práctica la norma antielusiva general. Pero más tarde, y

como veremos a continuación, las interpretaciones dieron un giro otorgándole preeminencia a los criterios teleológicos, iniciándose la doctrina de la sustancia económica.

Entre estas doctrinas teleológicas encontramos la de la sustancia económica (*economic substance*), la del test del propósito comercial o de los motivos económicos válidos (*business purpose test*), la doctrina de la simulación (*sham transaction doctrine*), la de los pasos escalonados (*step transactions*), y finalmente la de la sustancia por sobre la forma (*substance over form*), aunque esta última no se circunscriba exclusivamente al ámbito tributario. Todas estas corrientes jurisprudenciales intentan determinar, en primer lugar, la finalidad o la causa que justifica la adopción de una u otra figura del derecho privado, para luego determinar la finalidad de las normas tributarias.

Por otra parte, los autores discuten cuál de estas corrientes es la más comprensiva. Para algunos, será la doctrina de la sustancia por sobre la forma (*substance over form*), mientras que otros será más comprensiva la doctrina del propósito del negocio (*business purpose*). Sin duda, nos parece más adecuado englobar estas doctrinas en lo que podemos denominar doctrinas de la sustancia económica (en Alemania, con algunas diferencias, se le conoce como doctrina de la consideración económica). Pero en la práctica y fuera de estas disquisiciones teóricas, la jurisprudencia ha recurrido indistintamente a estas corrientes, sea aplicándolas por sí solas o integrándolas.

Mencionaremos a continuación dos de estas corrientes jurisprudenciales, *business purpose test* y *step transactions*. Además, cuando

tratemos la codificación de la norma antielusiva norteamericana, analizaremos la *economic substance doctrine*.

1.1. Business purpose test.

Esta doctrina nace al amparo del juez Learned Hand, quien dictó sentencia en 1934 en el caso *Helvering v. Gregory*¹⁵², que describiremos sucintamente.

La Sra. Evelyn F. Gregory, era la única propietaria de una corporación que entre sus activos tenía acciones de una segunda sociedad, la que quería adquirir para luego enajenar. Si la primera sociedad hubiera entregado a la Sra. Gregory las acciones de la segunda, se hubiera considerado como un dividendo gravado. Para evitar la tributación, se constituyó una nueva tercera sociedad, que recibe de la primera como capital las acciones de la segunda. Seis días más tarde, se disuelve la última sociedad constituida, y se le entregan a la Sra. Gregory en la liquidación las acciones de la segunda sociedad. El Sr. Helvering, Commissioner of Internal Revenue, sostuvo que la operación no era propiamente tal una reorganización empresarial, negando validez a las operaciones y existencia a la última de las sociedades constituidas. El Tribunal de primera instancia consideró que los actos habían sido reales, y por tanto, el propósito de los mismos era irrelevante. Contra esta sentencia, el Comisionado apeló.

¹⁵² Sin perjuicio que esta sentencia marca el precedente definitivo en esta doctrina, marcando una línea que encontró acomodo en los fallos sucesivos, existen precedentes en el mismo sentido, como en *Mitchell v. Commissioners*, de 1875, donde el juez se alejó de la interpretación literal de la disposición y apeló a una con sentido teleológico, al considerar en su fallo que lo determinante era la capacidad contributiva que se manifestó con la actuación del contribuyente, y no el sentido estricto de la ley para determinarlo.

El Tribunal de Apelación del Segundo Circuito Federal revocó la sentencia de primera instancia. En su fallo, hace diversas consideraciones que alimentarían por años la doctrina y marcarían el devenir de la jurisprudencia en Estados Unidos. Primero, hizo una defensa del derecho del contribuyente a elegir la alternativa jurídica que lo gravara con menos impuestos –“*no existe siquiera un deber patriótico de incrementar los propios impuestos*”. Por tanto, no le parecía al Tribunal que fuera relevante que el contribuyente intentase esquivar el tributo. Sin embargo, alejándose luego de una interpretación literal de la norma –“*el significado de una frase puede ser más que el de las palabras por separado, lo mismo que la melodía es más que las notas que la componen*”-, recurre a la interpretación teleológica de la norma tributaria, señalando que la ley permite a las personas hacer reorganizaciones empresariales, pero añadió que “*esquivar los impuestos no es una de las operaciones contempladas como reorganizaciones societarias*”. El Tribunal tampoco acogió la tesis del Sr. Helvering, por cuanto consideró que las operaciones fueron reales, pero que “*su único defecto es que no eran lo que la ley entiende como una reorganización, porque las operaciones no eran parte de la gestión de los negocios de cada compañía o de ambas*”.

Finalmente el Tribunal Supremo, que ratificó el fallo del Tribunal de Apelación, consideró que los actos realizados por la Sra. Gregory se trataban “*simplemente de una operación carente de finalidad de negocios o societaria (business or corporate purpose) (...) Toda la actividad, aunque se llevó a cabo con arreglo a las características de una [escisión] era en realidad una forma elaborada y tortuosa de transmisión disfrazada de reorganización societaria, y nada más*”.

Así, contrario a lo sostenido por Robert Schultz Figueroa, quien sostenía que *“Al final lo que realmente se cuestionó fue el hecho de que la única razón de la reorganización fuera evitar el pago del impuesto, y no el uso de una forma jurídica atípica”*¹⁵³, lo relevante para esta doctrina no es evitar el impuesto, sino que las operaciones efectuadas no tenían un verdadero propósito de negocio para las sociedades: la escisión y disolución de la tercera sociedad no era parte de la administración o gestión propia de los negocios, y es eso lo que le resta validez, no la intención de eludir.

Finalmente, debemos señalar que esta sentencia tuvo especial importancia para el Reino Unido, que la acogió en el caso *Ramsay v. Inland Revenue Commissioners*, el año 1981.

1.2. Step transactions doctrine.

Esta doctrina, que se ha traducido al castellano como “doctrina de las operaciones complejas”, “compuesta por varias partes o elementos”, “doctrina de las transacciones por etapas” o “doctrina de las operaciones escalonadas”, guarda especial afinidad con la doctrina del propósito comercial válido. Postula básicamente que en determinadas circunstancias, las operaciones deben ser calificadas (o recalificadas) en su conjunto, en vez de analizarlas por separado e individualmente.

La Cámara de Los Lores de Inglaterra declaró, en el caso *Ramsay*, que cuando un contribuyente celebra varios actos o negocios separados con el objeto de obtener un ahorro impositivo, la Administración Tributaria y los

¹⁵³ SCHULTZ FIGUEROA, ROBERT, *Op. Cit.*, p. 28.

Tribunales no están sujetos a la obligación de considerar cada uno de estos actos por separado y evaluarlos individualmente, sino que pueden ser considerados como una sola transacción compuesta.

En su versión más extensiva, la doctrina *step transactions* se integra esencialmente con la del *business purpose*, pues será el propósito de las partes el criterio que permita la integración de los elementos o negocios jurídicos celebrados y considerarlos finalmente como una sola operación.

2. Normas antielusivas particulares en Estados Unidos.

Señalaremos a continuación algunas normas antielusivas particulares del ordenamiento norteamericano.

2.1. Limitaciones al cambio de residencia.

El legislador en Estados Unidos ha previsto impedir que la nacionalidad o residencia norteamericana sirva como elemento para eludir impuestos.

En Estados Unidos tributan los ciudadanos norteamericanos y los residentes para fines fiscales. Asimismo, la normativa comprende la tributación de los extranjeros no residentes cuando cumplan determinados requisitos (entre otros casos, cuando perciban ingresos provenientes de EE.UU). Para la normativa federal, se considerarán ciudadanos a todas aquellas personas nacidas en el territorio norteamericano, a los hijos de r4r5ciudadanos norteamericanos que hayan nacido en el extranjero y a los inmigrantes legales.

Además de los ciudadanos, como se señaló, deberán tributar en dicho país aquellas personas que califiquen como residentes para fines fiscales. A este respecto, existen una serie de normas que establecen y computan los días para calificar como residente fiscal (basta permanecer 122 días durante cada uno de los últimos tres años para ser considerado residente).

El artículo 877 del *Internal Revenue Code* establece que el ciudadano norteamericano que renuncie a dicha condición será considerado residente fiscal en los Estados Unidos durante los diez ejercicios siguientes, salvo que la pérdida de la ciudadanía no tenga como principal objeto la elusión fiscal. La norma exige que se determine la intencionalidad del contribuyente, y como siempre es difícil determinarla, el ordenamiento establece una presunción en virtud de la cual se considerará que el contribuyente tiene ánimo de eludir los tributos cuando el importe de la deuda tributaria devengada en los últimos cinco ejercicios sea superior a cien mil dólares, o cuando el valor de su patrimonio neto sobrepase los quinientos mil dólares.

2.2. Transmisión de activos a entidades extranjeras.

Otra norma antielusiva particular es aquella que tiene por objeto evitar complicaciones recaudatorias derivadas de transmisiones de activo que se produzcan fuera de las fronteras de Norteamérica, y que se aplica a la ampliación de capital, reorganizaciones empresariales y liquidaciones que determinen la transmisión de activos a una sociedad extranjera, todo esto conforme al artículo 367 del *Internal Revenue Code*.

La disposición establece que la transmisión de activos de una sociedad residente a otra extranjera, cuando éstos tengan un valor superior al reflejado contablemente, obligará a la sociedad residente a incluir en su base imponible el importe de la revalorización.

2.3. Subcapitalización.

La normativa estadounidense limita la posibilidad de endeudamiento de sociedades residentes con entidades vinculadas residentes en el extranjero, a efectos de impedir que detrás del pago de intereses se encubran distribución de dividendos.

En Estados Unidos la legislación ha dejado en manos de la Administración la evaluación de las circunstancias en las que se ha otorgado el préstamo con la entidad extranjera, estableciendo en el artículo 385 del *Internal Revenue Code* los criterios aplicables a estas operaciones: relación entre endeudamiento y el capital social; la existencia de una garantía especial de pago de la deuda derivada del préstamo; las identidades y relaciones entre prestamista y prestario, y la posibilidad de que la sociedad obtenga préstamos de terceros.

3. La norma antielusiva general en Estados Unidos: economic substance doctrine and business purpose test.

La Ley de Reforma Sanitaria presentada por el Presidente Obama, US Health Care and Education Reconciliation Act of 2010, conocida popularmente como “ObamaCare”, que fue firmada en marzo de 2010 y confirmada por el

Supremo Tribunal de Justicia a finales de junio de 2012, introduce por primera vez en Estados Unidos una norma antielusiva general (*General Anti-Avoidance Rule* o “GAAR”), al reformar, entre otros, el artículo 7701 (o) del *Internal Revenue Code* (en adelante indistintamente “IRC”).

El *Joint Committee on Taxation* (en adelante también “JCT”), en la “*Technical Explanation of the Revenue Provisions of the Reconciliation Act 2010*”, expone tanto los motivos como el contenido de la codificación de la doctrina de la sustancia económica. La justificación central de esta codificación la fundamentó el JCT en la disparidad y falta de uniformidad jurisprudencial sobre los criterios para considerar que una sustancia económica concurre en una operación. Sin perjuicio de ello, aparecen dos finalidades detrás de esta codificación, independiente de la necesidad de incrementar la recaudación para financiar el ObamaCare: endurecer las medidas antifraude y fortalecer la posición de la Administración Tributaria.

Esta norma no hace sino consagrar legalmente la *economic substance doctrine* que ha desarrollado la jurisprudencia. Pero incluso esta norma antiabuso va más allá y adopta una de las vertientes más radicales de esta teoría, al exigir no sólo la aplicación de la doctrina de la sustancia económica, sino también y de manera conjunta con el *business purpose test*, lo que refuerza los fines antielusivos de la disposición.

La norma precitada define “sustancia económica” como la doctrina del common law de acuerdo con la cual los “beneficios fiscales” de una operación

no son aplicables si tal operación “no posee sustancia económica o carece de finalidad comercial”¹⁵⁴.

Los elementos de la norma antielusiva norteamericana son dos: primacía de la sustancia económica por sobre las formalidades utilizadas por el contribuyente y existencia de un propósito comercial válido. Por ello, para no incurrir en el supuesto de la GAAR, primero, la transacción –o conjunto de transacciones- debe modificar sustancialmente la posición del contribuyente con independencia del ahorro impositivo o la ventaja tributaria que generara, y segundo, el contribuyente debe tener un propósito sustancial, aparte de la ventaja tributaria, para realizar la transacción.

El documento elaborado por el JCT se detiene en el análisis de cinco aspectos de la GAAR y su aplicación posterior, que pasaremos a revisar a continuación. Primeramente, la norma uniforma la doctrina jurisprudencial de la sustancia económica, pero sin restarle flexibilidad a la discreción de los tribunales para su apreciación.

En segundo lugar, se sostiene que la aplicación de la norma debe ser analizada casuísticamente, como si tal cláusula no hubiera sido establecida. En palabras del JCT, la GAAR no debiera implicar una modificación de los “*estándares legales actuales sobre la determinación de cuando utilizar un enfoque de sustancia económica*”. Sin embargo, existe una excepción: la disposición antifraude no se aplicará tratándose de beneficios fiscales establecidos por el Congreso que tengan por objeto precisamente deducirlos

¹⁵⁴ CALDERÓN CARREÑO, JUAN MANUEL y RUIZ ALMENDRAL, VIOLETA, “La codificación de la “doctrina de la sustancia económica” en EE.UU. como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el “sustancialismo””, Revista Quincena Fiscal: revista de actualidad fiscal, N° 15-16, septiembre I-II, Madrid, 2010, p. 41.

por el contribuyente posteriormente, porque para eso fueron creados dichos incentivos¹⁵⁵.

En tercer lugar, la cláusula no pretende alterar el tratamiento fiscal de ciertas operaciones y estructuras básicas de la gestión empresarial, conforme a la práctica ya asentada y respetada por la jurisprudencia y la Administración, aunque dichas decisiones estén basadas en la conveniencia fiscal de adoptar una u otra alternativa. El Comité señala, como ejemplos, la decisión de una empresa de financiarse con recursos propios o ajenos, la forma en que se realizan las operaciones destinadas a conseguir una reorganización empresarial, la elección de utilizar una entidad extranjera o nacional para realizar una inversión extranjera, entre otros.

En cuarto lugar, la norma antielusiva recoge un “enfoque acumulativo”, exigiendo un análisis de los efectos objetivos de la operación –la operación debe alterar de forma substantiva la posición económica del contribuyente- y una subjetiva –el contribuyente debe tener una finalidad comercial, económica sustancial no fiscal para realizar la operación.

Finalmente, en quinto lugar, el JCT profundiza lo que denomina “test subjetivo”. Se señala que la finalidad económica/empresarial debe ser sustancial, poseer materialidad y no ser accesorio o insignificante.

VIII. LA REFORMA TRIBUTARIA IMPULSADA POR LA PRESIDENTA MICHELLE BACHELET.

¹⁵⁵ Esta consecuencia es natural a todas las normas antielusivas generales, pues su aplicación se restringe a los tributos fiscales.

1. Generalidades.

Con fecha 1 de abril de 2014, la Presidenta Michelle Bachelet envió a la Cámara de Diputados el Proyecto de Ley de Reforma Tributaria (en adelante indistintamente “el Proyecto de Ley”) que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, mediante el Mensaje N° 24-362.

La motivación de la Reforma Tributaria, según lo expresa el Mensaje Presidencial, es alcanzar mayor igualdad entre los chilenos, y el primer paso que en ese sentido da el Gobierno es un ambicioso plan de Reforma Educacional. Para financiar esta última es que se propone la Reforma Tributaria que pasaremos a analizar.

Concretamente, los objetivos de la Reforma son los que se enuncian a continuación. Primero, aumentar la carga tributaria para financiar la Reforma Educacional y otros programas sociales; segundo, avanzar en equidad tributaria, mejorando la distribución del ingresos; tercero, introducir nuevos y más eficientes mecanismos de incentivos al ahorro e inversión, y; cuarto, disminuir la evasión y elusión.

Dentro de las reformas propuestas, las principales materias son la modificación al impuesto a la renta (aumentar la tasa del impuesto de primera categoría, cambiar el sistema en el sentido que se tribute sobre base devengada y término del Fondo de Utilidades Tributables, ajustar la tasa máxima marginal del impuesto de las personas, ajustar la tributación sobre las ganancias de capital, ajustar la tributación de los fondos y modificación de las

normas sobre tributación internacional), mejorar los incentivos al ahorro e inversión, establecer impuestos vinculados al cuidado medioambiental, derogar el Decreto Ley 600, Estatuto de Inversión Extranjera, reducir la evasión y elusión, y fortalecer la institucionalidad tributaria.

Pese a lo relevante de las materias a reformar, nos centraremos en aquella parte de la propuesta que contempla introducir diversos mecanismos antielusivos.

2. Combate contra la evasión y elusión fiscales.

El Proyecto de Ley, en términos generales, propone entre otros los siguientes cambios: la incorporación de una “Norma General Anti-elusiva”, el establecimiento de la inoponibilidad de actos simulados, sanciones a los asesores tributarios que intervengan en los actos elusivos o de simulación, mayores atribuciones al Servicio para obtener información relevante a efectos de fiscalizar y aumentar la capacidad fiscalizadora del Servicio.

El artículo 7° del Proyecto de Ley, que contempla las modificaciones al Código Tributario, propone las normas para combatir la elusión y la simulación fiscal. A continuación, se transcriben las normas pertinentes del proyecto aprobado en el Informe de la Comisión de Hacienda contenido en el Boletín N° 9290-05:

“Artículo 7°. *Introdúcense las siguientes modificaciones al Código Tributario, contenido en el Artículo 1°, del decreto ley N°830, de 1974:*

Artículo 4 bis. *Las obligaciones tributarias nacerán y se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.*

Artículo 4 ter. *Las leyes tributarias no podrán ser eludidas mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica. En caso de abuso nacerá la obligación tributaria correspondiente a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos.*

Para estos efectos, se entenderá que existe abuso cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios, incluyendo fusiones, divisiones, transformaciones y otras formas de reorganización empresarial o de negocios, en los que concurran las siguientes circunstancias copulativas:

- a) *Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido, y*
- b) *Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso, y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.*

El Servicio podrá declarar la existencia del abuso de las formas jurídicas a que se refiere este artículo, conforme a lo dispuesto en el artículo 4 quinquies.

El ejercicio de la facultad a que se refiere el inciso anterior, sólo será procedente si el monto de las diferencias de impuestos que conforme a ella puedan determinarse al contribuyente, exceden la cantidad equivalente a 250 unidades tributarias mensuales a la fecha de la emisión del informe de fiscalización en que se proponga la aplicación de lo dispuesto en el presente artículo.

Artículo 4 quáter. *En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho gravado con los impuestos será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados.*

El Servicio desestimaré y no le serán oponibles los actos y negocios jurídicos practicados con la finalidad de disimular la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento, con arreglo al artículo siguiente

Artículo 4 quinquies. *La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4 ter y 4 quáter, precedentes, será declarada administrativamente por el Director del Servicio en la correspondiente liquidación, giro o resolución, previo informe favorable de los Subdirectores Jurídico, Normativo y de Fiscalización, conforme a lo dispuesto en los incisos siguientes, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente relativos a las materias de tributación fiscal interna que sean, según ley, de la competencia del Servicio de Impuestos Internos.*

El informe a que se refiere este artículo, será emitido por los funcionarios indicados en el inciso precedente, quienes deberán actuar de consuno para estos efectos, a requerimiento de la unidad del Servicio que esté conociendo los antecedentes o efectuando la fiscalización respectiva. La solicitud deberá fundarse en la concurrencia de las circunstancias previstas en los artículos 4 ter y/o 4 quáter, y efectuarse antes de emitirse la liquidación, giro o resolución, según corresponda.

El plazo para emitir el informe será de dos meses contados desde la recepción de la solicitud y el expediente completo por los Subdirectores indicados, circunstancia esta última de la cual se deberá dejar constancia en dicho expediente. Este plazo podrá ser ampliado fundadamente por dichas autoridades, hasta por un mes.

Transcurrido el plazo a que se refiere el inciso anterior, y la prórroga en su caso, sin que se haya comunicado una decisión, se entenderá denegada la solicitud, reanudándose el cómputo del plazo para efectuar las actuaciones de fiscalización o dictar las resoluciones que correspondan, según las reglas generales.

Durante el tiempo transcurrido desde que se solicite el informe hasta su emisión, o hasta el vencimiento del término para emitirlo sin que se haya efectuado, se suspenderá el cómputo del plazo para liquidar, girar o resolver.

El contribuyente siempre tendrá derecho a reclamar conforme a las normas del Libro III de este Código de la liquidación, giro o resolución que se

haya practicado o dictado en virtud de la declaración administrativa que constate la existencia de abuso o simulación a que se refiere el inciso primero.

En todos los casos en que, conforme a este artículo, se declare la existencia de abuso o simulación, sus fundamentos de hecho y de derecho deberán constar expresamente en la resolución del Director, acompañada del informe favorable a que se refiere el inciso primero, quedando de ello constancia en la respectiva liquidación, giro o resolución.

Con el informe favorable a que se refiere este artículo, el Servicio determinará los impuestos que correspondan conforme a los antecedentes de que disponga, aplicando además los intereses penales y multas respectivos”.

También creemos pertinente referirnos al nuevo artículo 100 bis del Código Tributario, que transcribimos a continuación, según el tenor de lo aprobado por la Cámara de Diputados.

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

Para estos efectos, en caso que la infracción haya sido cometida por una persona jurídica, la sanción señalada será aplicada a sus directores o

representantes legales si hubieren infringido sus deberes de dirección y supervisión.

Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, el Servicio sólo podrá aplicar la multa a que se refieren los incisos precedentes, cuando, en el caso de haberse deducido reclamación en contra de la respectiva liquidación, giro o resolución, ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada, o, cuando no se haya deducido reclamo y los plazos para hacerlo se encuentren vencidos. La prescripción de la acción para perseguir esta sanción pecuniaria será de 6 años contados desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos”.

3. Análisis de la normativa que combate la elusión fiscal.

3.1. Análisis del artículo 4 bis.

La norma del artículo 4 bis es una disposición dirigida al intérprete, y sienta la base del nuevo mecanismo antielusivo en nuestro país. Sin embargo, podría parecer que el artículo 4 bis no tuviese mucho de original.

En este sentido también se ha pronunciado Avilés Hernández, para quien esta disposición no hace sino reflejar un principio jurídico de larga data, que se expresa en el adagio “*en derecho las cosas son lo que son y no lo que dicen ser*”, pero resalta su utilidad para fines de proteger la seguridad jurídica. Afirma además que “*esta norma no da cuenta de una interpretación económica del hecho gravado, la que en nuestra opinión, bajo es sistema nominalista y*

*continental que nos rige, podría implicar una violación al principio de reserva legal de los tributos*¹⁵⁶.

Sin embargo, es de nuestra opinión que esta norma de calificación guarda mucha mayor relevancia teórica y práctica.

Partamos reseñando que el artículo 4 bis tiene su fuente en el artículo 13 de la Ley General Tributaria española, que en su actual redacción dispone: *“Artículo 13. Calificación. Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”*.

Cuando la disposición hace referencia a la “naturaleza jurídica del hecho”, debemos atender que el intérprete deberá develar, prescindiendo de las formas y denominaciones, la naturaleza jurídica del acto, por lo que consagra el principio de la prevalencia de la sustancia por sobre la forma. Compartimos con el profesor Avilés que la ley no establece un criterio de interpretación económica, ni la norma antielusiva lo hace en relación con la norma tributaria.

El mecanismo antielusivo que se pretende instaurar, en cuanto a lo que se refiere a la interpretación, contempla dos objetos diferenciados pero dependientes que, en su interacción, desvelan la elusión y la someten al régimen general impositivo.

¹⁵⁶ AVILÉS HERNÁNDEZ, VÍCTOR MANUEL, *Legalidad tributaria y mecanismos antielusión*, Op. Cit., p. 246.

El primero dice relación con la interpretación de los actos y negocios jurídicos celebrados por los contribuyentes, donde el legislador ordena al intérprete prescindir de las configuraciones jurídicas y denominaciones adoptadas por los contratantes, y en términos iusprivatistas, determinar la naturaleza jurídica del acto conforme a sus elementos esenciales, de la naturaleza y accidentales, recalificándolo cuando su verdadera naturaleza jurídica no coincide con aquella que pretendieron otorgarle los contratantes. El segundo es la interpretación de la ley tributaria, sobre la que nos referiremos más adelante.

Volviendo a la norma de calificación del artículo 4 bis, es evidente que en este proceso intelectual el intérprete tendrá que determinar, entre otros aspectos relevantes, la “realidad económica” que subyace a las formas del contrato. Sin embargo, ello no debe hacernos caer en la confusión de pensar que la ley adopta una interpretación económica, sino por el contrario. Este artículo supone que la realidad última es siempre jurídica, y no económica; es más, esta realidad última siempre estará íntimamente ligada al derecho privado.

Desde la perspectiva del Derecho, las relaciones económicas no son más que relaciones jurídicas privadas: el derecho de propiedad sobre los bienes, la enajenación de acciones, la reinversión de utilidades, las remuneraciones, el pago de intereses, son todas operaciones económicas que necesariamente deben cumplir las exigencias materiales y formales que impone el derecho privado para que tengan reconocimiento y amparo jurídico. Extramuros del derecho privado, no puede hablarse de “manifestaciones de riqueza”, “patrimonio”, ni siquiera de “capacidad contributiva”.

Por eso tampoco participamos de la corriente que niega la importancia del derecho privado y lo relega de la interpretación y calificación tributaria de los contratos. La realidad última no es económica, sino jurídica, y es en torno a ésta que el intérprete debe concentrar sus esfuerzos.

Si el intérprete, en el proceso intelectual ordenado por ley, concluye que el acto o contrato recalificado coincide con alguna figura gravada por la ley, entonces la figura adoptada por los contribuyentes es indiciaria de abuso de las formas jurídicas, conforme lo dispone el proyectado artículo 4 ter.

Sin perjuicio de lo anteriormente reseñado y concluido, la norma del artículo 13 de la LGT (contenida en el artículo 4 bis) ha sido utilizada por la Agencia Tributaria española (el análogo de nuestro Servicio de Impuestos Internos) como una verdadera norma antielusiva que persigue la manipulación de las formas por los contratantes, y cuyo objetivo sería garantizar la aplicación del tributo que corresponda a la verdadera capacidad contributiva determinada por la calificación de las formas.

Así entendida esta norma, no requeriría cumplir con las exigencias de los artículos 4 ter y 4 quáter, lo que facilita el trabajo de la Administración Tributaria, pero por otra parte, al librar al intérprete de la sujeción de los requisitos que deben cumplir los actos para ser considerados defraudatorios, se atenta severamente contra la seguridad jurídica.

Es por esto que advertimos desde ya la importancia de entender esta norma como una norma fundamental pero de carácter interpretativo, y no como una herramienta práctica para perseguir el abuso de las formas, siendo el

medio idóneo para alcanzar este propósito el proyectado artículo 4 ter del Código Tributario.

Volveremos sobre esta norma en el siguiente capítulo, cuando la contrastemos con los principios constitucionales.

3.2. Análisis del artículo 4 ter.

El artículo 4 ter es el que encarna la norma general antielusiva en la Reforma Tributaria. Como hemos dicho con anterioridad, utiliza la figura del “abuso de las posibilidades de configuración jurídica”, tomada del derecho alemán, pero adopta casi literalmente la norma antifraude de la LGT, contenida en el artículo 15.

Para que se configure el “abuso de las posibilidades de configuración jurídica”, el proyecto de artículo 4 ter del Código Tributario exige el cumplimiento de tres requisitos copulativos, que pasaremos a revisar a continuación.

3.2.1. Primer requisito: obtención de una ventaja tributaria.

El primer requisito para hacer aplicable esta disposición es que los hechos, actos o negocios produzcan una ventaja tributaria, la que podrá consistir en la evitación total o parcial de la realización del hecho gravado, en la disminución de la base imponible o la obligación tributaria, o en la postergación o difiriendo el nacimiento de la obligación impositiva.

Del tenor de la norma, podemos agrupar las ventajas tributarias en tres categorías. Primero, aquellas que buscan eludir total o parcialmente la realización formal del hecho gravado. Este es el supuesto más representativo de la elusión tributaria: esquivar formalmente el hecho imponible, pero reflejando igualmente una capacidad contributiva que aunque escape a la tipicidad del hecho gravado, queda comprendida en ella si interpretamos teleológicamente la norma tributaria fiscal.

Un segundo tipo de ventajas tributarias están constituidas por la disminución de la base imponible o de la obligación tributaria.

Finalmente y en tercer lugar, aquella ventaja consistente en el diferimiento o postergación del nacimiento de la obligación impositiva. Es decir, la ventaja tributaria en este caso puede ser presente o futura.

Quedará por dilucidar en Tribunales si las ventajas tributarias antes descritas deben ser la principal motivación del negocio, o la única causa de las transacciones.

Finalmente, y apelando a los principios generales, hacemos presente que en los casos que la propia ley disponga la posibilidad de descontar ciertas partidas de la base imponible o postergar o diferir el nacimiento de una obligación tributaria o incluso de la tributación de un acto, no podría declararse el acto como abusivo, pues no sería antijurídico este comportamiento.

3.2.2. Segundo requisito: utilización de actos artificiosos o impropios para conseguir el fin.

El segundo requisito para configurar el abuso de las posibilidades de configuración jurídica exige que los actos o negocios, considerados de manera individual o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

En otras palabras, el acto celebrado por el contribuyente debe ser “*artificioso*” o “*impropio*” –contraponiendo la ley a dichos conceptos los de “*usuales*” y “*propios*”, respectivamente- al fin económico perseguido por los contratantes. La norma alemana utiliza el concepto “inadecuado”, y la española los términos “notoriamente artificiosos o impropios”.

Esta norma denota un elemento esencial de las normas antielusivas (en el modelo seguido por nuestro ordenamiento jurídico): el abuso de las formas jurídicas. Como tantas veces hemos señalado, la estructura de las normas tributarias fiscales recoge, como manifestaciones de capacidad contributiva, conceptos propios del derecho privado, tipificando determinados actos o negocios. Siendo así, la principal vía que utilizan los contribuyentes para eludir el impuesto es el abuso de las formas jurídicas.

Como ya hemos referido al tratar las características de las normas antielusivas generales, su estructura técnica recurre a conceptos indeterminados –o incluso indeterminables. En la norma propuesta, el legislador opta por los conceptos “artificioso” e “impropio”.

Partamos el análisis de estos conceptos con la definición de la Real Academia Española. La palabra “artificial” tiene dos acepciones: “*Hecho o elaborado con artificio, arte y habilidad*” y “*Disimulado, cauteloso, doble*”. Luego, el significado de “artificio” en sus dos primeras acepciones, vincula el concepto al arte, en la tercera a “artefacto”, y en la cuarta acepción, la define –al igual que “artificial”- como “*Disimulo, cautela, doblez*”. Y “disimulo”, en su primera acepción significa “*Arte con que se oculta lo que se siente, se sospecha, se sabe o se hace*”, y en la segunda, “*Indulgencia, tolerancia*”.

En cuanto a “impropio”, la RAE lo define como “*Falto de las cualidades convenientes según las circunstancias*” y “*Ajeno a una persona, cosa o circunstancia, o extraño a ellas*”.

Como siempre, las definiciones del Diccionario de la Real Academia Española permiten que nos formemos una idea de estos conceptos, pero carecen de sentido técnico-jurídico.

Los conceptos en cuestión tienen distintos matices que es necesario mencionar. El concepto “impropio”, al que la ley contrapone el de “propio”, se ha asimilado en la doctrina alemana al concepto de “inusual”. Como ocurre en la mayoría de las veces, las palabras no son intercambiables entre sí, y no existe identidad entre ambos significados, pero los dos apuntan al mismo sentido: un acto o negocio –una forma en que se configuró- que no es el usual o el corriente para conseguir los fines económicos conseguidos por las partes. En cualquier caso, los actos impropios o inusuales no pueden, por sí mismos –incluso cumpliéndose los demás requisitos de la norma- configurar el abuso de las posibilidades de configuración jurídica, sino que constituyen, a lo más,

indicios de abuso. Una interpretación distinta sería arbitraria y extensiva, lesionando gravemente derechos amparados constitucionalmente, pues vetarían la posibilidad a los particulares para crear actos jurídicos atípicos, inusuales por regla general, y no es ni puede ser ese el espíritu de la norma antielusiva.

Por su parte, el concepto “artificioso”, denota que el contribuyente recurrió a uno o más actos, complejos y/o innecesarios, para conseguir un fin que pudo haber conseguido de una manera más simple y sencilla. La mayoría de las legislaciones de derecho civil no utilizan el concepto “artificioso”, más propio de la jurisprudencia anglosajona, pero se introdujo –no sin críticos acérrimos, como puede apreciarse en el Informe del Consejo de Estado- por la legislación española, sirviéndonos nosotros de ella.

Naturalmente, para poder sindicar a los actos y negocios como artificiosos e impropios, debemos determinar en relación a qué son artificiosos e impropios, o en otras palabras, realizar un “test de idoneidad” (usando la expresión de la profesora Ruiz Almendral) entre la forma y el fin económico conseguido con la operación. Para ello, es necesario introducir uno o más criterios objetivos para compararlos.

Lo relevante será verificar si existe correspondencia entre la forma jurídica adoptada y la “*configuración que el Derecho tributario ha realizado de la manifestación de capacidad económica que el acto o negocio encierra, u otro fin del tributo si éste fuera extrafiscal*”¹⁵⁷.

¹⁵⁷ RUIZ ALMENDRAL, VIOLETA, *El fraude a la ley tributaria a examen*, primera edición, editorial Aranzadi, Navarra, 2006, p. 83.

Sobre esta materia, la jurisprudencia alemana ha desarrollado el criterio del “tercero racional” (Verständige Dritte). Es una construcción jurídica que estandariza el entendimiento y cumplimiento de las normas impositivas, al igual que sucede en otras situaciones del derecho, como “*el hombre medio*” o el “*pater familia*”. En este caso, los actos o negocios serán “artificiales” o “impropios” cuando un tercero racional no los hubiera empleado para conseguir los fines económicos que consiguieron los contribuyentes.

Complementando el criterio anterior, podríamos decir que los actos serán impropios o artificiosos cuando del empleo de un acto típico se siga un resultado económico atípico para dicho acto, y que podría haberse conseguido utilizando otro acto típico. Y en el caso de los actos atípicos, serán éstos artificiosos o impropios cuando de ellos se siguieran resultados económicos que podrían haberse obtenido formalizando el acto mediante un contrato típico.

3.2.3. Tercer requisito: ausencia de finalidades distintas del ahorro impositivo, o de motivos económicos válidos.

El tercer requisito para configurar el abuso de las formas, dice relación con la exigencia de que el acto o negocio tenga como efectos económico y jurídico relevantes el ahorro fiscal.

Este tercer elemento ha sido planteado de manera transversal tanto en la doctrina continental del abuso de las formas en Alemania, como en el fraude de ley y luego en el conflicto en la aplicación de las normas tributarias en España, así como en las doctrinas jurisprudenciales (*business purpose test*) y

en la normativa anglosajona. Y así ha sucedido en ambas tradiciones jurídicas porque han coincidido en interpretar la norma tributaria de manera teleológica.

En el fondo, lo que la disposición hace es dejar sin amparo legal aquellas conductas del contribuyente que tengan como finalidad relevante el ahorro impositivo. Contrario sensu, sí quedarán amparadas bajo el alero del Derecho aquellos actos o negocios que tengan un propósito comercial válido. En definitiva, el ahorro impositivo no se considera como un motivo económico válido, como se venía planteando hasta ahora en nuestro país.

La forma impropia o artificiosa está íntimamente ligada al propósito comercial válido. En palabras de la profesora Violeta Ruiz Almendral, *“el análisis de otros motivos es esencial precisamente para determinar si la forma es o no adecuada, pues ésta será adecuada también en relación con la finalidad económica perseguida que no son más que los otros motivos económicos válidos”*¹⁵⁸.

3.3. Análisis del artículo 4 quáter.

El artículo 4 quáter toma como modelo el artículo 16 de la Ley General Tributaria española, que dispone *“Artículo 16. Simulación. 1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes. 2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios. 3. En la regularización que proceda como*

¹⁵⁸ RUIZ ALMENDRAL, VIOLETA, *El fraude a la ley tributaria a examen*, Op. Cit., p. 86.

consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente”.

La doctrina española ha criticado muy severamente el establecimiento de la norma antisimulación, por generar confusiones respecto del fraude de ley –abuso de las posibilidades de configuración jurídica en Chile- y no poder delimitarse claramente de ésta.

En efecto, desde una perspectiva teórica aparecen claramente las diferencias entre la simulación y el fraude a la ley. La primera, sea absoluta o relativa, siempre se caracterizará por un ocultamiento o engaño, en cambio la elusión es siempre abierta. Sin embargo, en la práctica los límites de ambas se vuelven difusos. Incluso una parte de la doctrina española sostiene que la simulación no es sino una especie dentro del fraude a la ley.

El Ejecutivo optó en el Proyecto de Ley por entregar la facultad de declarar la simulación a la Administración Tributaria, alzándose voces que recriminan quitarle esta atribución a los Tribunales. Sin embargo, debe tenerse presente que la simulación tributaria sólo tendrá efectos tributarios, y por tanto no afectará los derechos emanados de los actos o negocios simulados, ni afectará a los terceros. Sin perjuicio de lo cual, al igual que respecto de la declaración de abuso de las posibilidades de configuración jurídica, creemos imprescindible dotar de competencia a los Tribunales Tributarios para que conozcan de estas materias.

3.4. Análisis del artículo 4 quinquies.

Este artículo contiene el procedimiento administrativo por el que se registrarán las declaraciones de los nuevos artículos 4 ter y 4 quáter, esto es, las de abuso en las posibilidades de configuración jurídica y simulación tributaria.

3.4.1. Procedimiento.

La primera etapa la constituye la solicitud de Informe. Este procedimiento se podrá iniciar por la Unidad del Servicio que esté conociendo los antecedentes o que esté efectuando la fiscalización.

La Unidad requerirá un Informe que deberán emitir de consuno los Subdirectores Jurídico, Normativo y de Fiscalización. La solicitud del Informe debe cumplir dos exigencias: primero, fundar su solicitud en la concurrencia de las circunstancias previstas en los artículos 4 ter y/o 4 quáter, y segundo, que se solicite antes de emitir la liquidación, giro o resolución, según corresponda.

Durante el tiempo transcurrido desde que se solicite el informe hasta su emisión, o hasta el vencimiento del término para emitirlo sin que se haya efectuado, se suspenderá el cómputo del plazo para liquidar, girar o resolver.

La segunda etapa del procedimiento consiste en la emisión del Informe. Los Subdirectores tienen un plazo de dos meses para emitirlo. El plazo se computará a partir de la recepción, por parte de los tres Subdirectores, de la Solicitud y del expediente completo. Deberá dejarse constancia en él sobre la recepción del mismo por parte de los Subdirectores. El plazo podrá ampliarse, fundadamente y de consuno, por un mes más.

Nada dice la ley al respecto, pero creemos que, conforme a las reglas generales, el plazo debiera operar a partir de la recepción del último de los Subdirectores. Asimismo, la ampliación del plazo debe decretarse antes del vencimiento del plazo original de dos meses, siempre según a las normas generales.

Solicitado el Informe, podría ocurrir que éste fuera favorable (entendiéndose por tal aquel que estima que concurren las circunstancias de los artículos 4 ter o 4 quáter), que fuera desfavorable o se denegara la solicitud, o que no se emitiera el Informe dentro de plazo. En este último caso, se entenderá denegada la Solicitud, continuando el cómputo de los plazos para las actuaciones del Servicio.

La tercera etapa la constituye la Declaración administrativa de abuso o simulación. Siendo favorable el Informe, éste sería aparentemente vinculante para el Director del Servicio de Impuestos Internos –*“La existencia del abuso o de la simulación (...) será declarada administrativamente por el Director del Servicio (...) previo informe favorable de los Subdirectores Jurídico, Normativo y de Fiscalización”* (el subrayado es nuestro)-, y deberá declarar la existencia del abuso o de la simulación mediante una resolución. La norma no señala un plazo para que el Director declare administrativamente el abuso o la simulación.

La declaración de abuso o simulación, que debe constar en una resolución emitida por el Director del Servicio, deberá cumplir con las siguientes formalidades. En primer lugar, debe contener los fundamentos de hecho y de derecho que fundamentan la declaración. En segundo término, debe acompañar a la resolución el Informe favorable de los Subdirectores. Y

finalmente, en tercer lugar, se deberá dejar constancia de la Resolución del Director y de la entrega del Informe de los Subdirectores en la respectiva liquidación, giro o resolución.

Finalmente, respecto al derecho de reclamación del contribuyente, aunque no era necesario que lo dijera este artículo, el contribuyente podrá reclamar las liquidaciones, giros y resoluciones que se hayan dictado en virtud de la declaración administrativa de abuso o simulación de los artículos 4 ter y 4 quáter, conforme al Libro Tercero del Código Tributario.

Sin embargo, la ley no contempla que el reclamo se deduzca en contra de la declaración de abuso o simulación, sino respecto de las liquidaciones, giros y resoluciones.

3.4.2. Efectos.

Recordemos que lo que estamos analizando en este apartado es la declaración administrativa de actos o negocios jurídicos simulados u obtenidos con abuso de las posibilidades de configuración jurídica, con el objeto de reconducir el hecho, acto o negocio al régimen general de tributación según la verdadera naturaleza jurídica del mismo, que es manifestación de la capacidad contributiva de las partes, prescindiendo de las formas adoptadas por los contratantes.

Por tanto, la declaración administrativa de abuso o simulación sólo podrá tener efectos administrativos-tributarios. No podrá alcanzar, en ningún caso, a los acuerdos convenidos entre las partes ni respecto de los terceros.

Al finalizar el procedimiento con una declaración favorable, el Servicio deberá recalificar el acto o negocio jurídico, aplicando los tributos que se conformen a su naturaleza jurídica.

3.5. Análisis del artículo 100 bis.

Otra de las formas concebidas en el derecho comparado para atacar la elusión, es sancionando a los asesores tributarios que posibilitan que los contribuyentes eludan impuestos. El Proyecto de Ley ha seguido esta tendencia y en el nuevo artículo 100 bis contempla una disposición en este sentido.

Los sujetos pasivos de este artículo pueden ser personas naturales o jurídicas, respecto de los cuales se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios jurídicos constitutivos de simulación o abuso. La sanción, como se aprecia, es para quienes “diseñan” o “planifican” los actos abusivos o simulados, lo cual puede ser bastante difícil de determinar, pues habrá ocasiones en que un asesor planificará y otro (u otros) ejecutará o materializará lo planificado por el primero, pudiendo darse innumerables situaciones donde no quede claro quiénes serán considerados “asesores”, o en concurrencia de varios, de qué forma será distribuirá la sanción pecuniaria.

Tratándose de asesores personas jurídicas, la sanción se aplicará a sus directores o representantes legales, si hubieren infringido sus deberes de dirección y supervisión.

Las sanciones a las que están expuestos los diseñadores o planificadores alcanzan hasta el cien por ciento de los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, conforme a la declaración del Director del Servicio, con un tope de cien Unidades Tributarias Anuales.

La multa se aplicará en cualquiera de los siguientes supuestos: cuando habiéndose reclamado de la liquidación, giro o resolución, ésta se haya resuelto por sentencia firme y ejecutoriada, o cuando no habiéndose deducido reclamo, el plazo para entablarlo hubiera vencido.

Finalmente, la disposición establece un plazo de prescripción de 6 años para perseguir la sanción pecuniaria, contado desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos.

Salta a la vista la poca prolijidad y falta de resguardos mínimos en la redacción de esta norma. Una de las ausencias más llamativas es que en ninguna parte del proyecto se considera poner en conocimiento del asesor que se están cuestionando actos o negocios planificados por él, y que eventualmente podría ser sancionado pecuniariamente con una multa completamente desproporcionada.

Luego, incluso después de dictarse la Resolución declarando el abuso o la simulación, no hay exigencia legal alguna que obligue que el asesor sea notificado de que fue sancionado, para poder hacer valer su legítimo derecho a defensa deduciendo reclamación ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Por otra parte, la ley tampoco manifiesta expresamente que los asesores puedan controvertir su participación en la planificación mediante reclamación, pues el artículo 4 quinquies sólo hace alusión al contribuyente, y no a los asesores.

Además, y más grave todavía, es que el artículo 4 quinquies no establece que la reclamación puede formularse respecto a la declaración de abuso o simulación, sino contra la liquidación, giro o resolución, vetando cualquier tipo de control jurisdiccional sobre una sanción administrativa que podría llegar a las 100 Unidades Tributarias Anuales.

Sobre las violaciones a la garantía constitucional del debido proceso que dejamos enunciadas ahora, nos referiremos en profundidad en el próximo capítulo.

4. Discusión parlamentaria.

En todas partes del mundo, cuando se discute la imposición de una norma general antielusiva, antiabuso o antifraude, las consideraciones a favor y en contra son más o menos las mismas. Chile no escapa a esta regla. Aquí expondremos los argumentos que han esgrimido partidarios y detractores de su establecimiento.

4.1. Posturas afines al establecimiento de la norma antielusiva.

Las primeras razones que esgrimen sus partidarios están contenidas en el mismo Proyecto de Ley, en sus motivaciones y objetivos. Los principales

actores en la discusión parlamentaria a favor del proyecto son el Ministro de Hacienda, Alberto Arenas, los diputados oficialistas y el Servicio de Impuestos Internos. Asimismo, es importante destacar la participación de los profesores Pedro Massone y Eduardo Engel, de la Universidad de Valparaíso y Universidad de Chile, respectivamente, que desde un punto de vista académico han hecho una gran contribución al debate.

El Proyecto de Ley destaca entre las motivaciones para establecer esta cláusula, las siguientes. Primero, disminuir la inmensa brecha de desigualdad que experimenta nuestro país (Chile es el país con los mayores índices de desigualdad de Latinoamérica); segundo, aumentar la recaudación (la proyección del Ministro de Hacienda es que las medidas antielusivas alcancen al 0,52 por ciento del PIB) y equiparar la estructura y carga tributaria con los demás países OCDE; tercero, avanzar en la justicia y equidad tributaria y mejorar la redistribución del ingreso, que en Chile sólo se genera a través de las transferencias, pues nuestra estructura impositiva impide alcanzar este objetivo.

Los ponentes que se inclinaron por establecer la norma antielusiva, fundamentaron y apoyaron las razones expuestas por el Ejecutivo a través del Mensaje, y además aportaron las siguientes ideas.

Bajo el prisma de la política recaudatoria, las normas antielusivas generales son herramientas mucho más efectivas que las normas particulares, pues por la estructura de estas últimas no pueden prever cubrir otros supuestos de elusión, lo que hace recomendable la instauración de la norma antifraude general.

En relación a las atribuciones de los funcionarios del Servicio, las normas antiabuso generales no entregan facultades discrecionales a la Administración por dos razones. Primero, porque por una parte la propia ley está señalando un procedimiento para declarar los actos o negocios como abusivos. Además, se resolverá previo informe de tres Subdirecciones del Servicio. Y segundo, siempre podrá recurrirse a la revisión judicial de la declaración administrativa, conforme a las reglas generales contenidas en el Libro Tercero del Código Tributario, conociendo para tales efectos el Tribunal Tributario y Aduanero¹⁵⁹.

En cuanto al resguardo de la libertad de configuración jurídica derivada de la autonomía privada, se sostiene que las normas antifraude atacan la elusión y no la economía de opción, caracterizándose la primera porque el contribuyente se sustrae del pago del impuesto, restándose del reparto diseñado por la ley, rompiendo finalmente la distribución de la carga tributaria que debiera seguir el principio básico de que quien gana más, paga más.

Por otra parte, la jurisprudencia ya ha desarrollado criterios para combatir la elusión, como sucedió en el caso de Coca-Cola Embonor, ya estudiado, donde Tribunales expone y se acoge a la doctrina de la legítima razón de negocios. La norma propuesta no hace sino avanzar en el mismo sentido, institucionalizando este mecanismo de control.

Finalmente, se hizo referencia a las posibilidades prácticas de quienes están en las condiciones de eludir. Por una parte, sólo es alentador eludir

¹⁵⁹ Sobre este punto, y tal como dijimos anteriormente, la ley lo que prevé es la reclamación de la liquidación, giro o resolución que se haya "*practicado o dictado en virtud de la declaración administrativa que constata la existencia de abuso o simulación a que se refiere el inciso primero*". No parece que la ley haga aplicable el procedimiento del Libro III a la declaración de abuso o simulación.

cuando la carga tributaria es significativa, y por otra, sólo podrán eludir aquellos que estén en condiciones patrimoniales de sufragar los costos asociados a las asesorías tributarias. A fin de cuentas, los que eluden sólo son aquellos contribuyentes que están en condiciones económicas privilegiadas, pagando menos impuestos cuando debieran ser quienes más aporten, conforme a la justicia tributaria y la capacidad contributiva.

4.2. Posturas que rechazan el establecimiento de la norma general antielusiva.

Los mayores detractores de esta norma son los parlamentarios de oposición, algunas instituciones no gubernamentales, y muchos de los gremios a los que se les invitó a participar del debate parlamentario.

El principal argumento de estas posturas radica en la amenaza contra la certeza jurídica y económica que representa la cláusula antielusión, la que sería inconstitucional por contrariar el principio de legalidad en materia tributaria¹⁶⁰. La falta de tipicidad de las conductas abusivas atenta contra la seguridad jurídica y el principio de legalidad, quedando entregada a la Administración Tributaria la determinación sobre qué hechos económicos serán considerados hechos gravados, lo que contraviene no sólo la letra sino también el espíritu de la Constitución.

¹⁶⁰ El diputado Silva, a este respecto, refiriéndose a las facultades y atribuciones propuestas para los funcionarios del Servicio, señaló que *“son facultades que, agregó, llegan al límite de una consagración del total abuso de poder, cuando al director se le permite recalificar operaciones, sancionar a los asesores que ayudan en la planificación tributaria, o reinterpretar contabilidad. En la práctica se transforman en leyes penales en blanco, mientras que una de las virtudes del sistema tributario chileno, es que posee reglas claras que se pueden conocer y aplicar sin la discreción o la persecución de una autoridad”* (“Informe de la Comisión de Hacienda recaído en el Proyecto de Ley de Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario”, Boletín N° 9290-05, p. 34).

Otra de las consideraciones que tuvieron a la vista versó sobre el procedimiento mediante el cual el Servicio declarará abusivos los actos o contratos. Se estima que concentrar en el Servicio las calidades de parte y juez, contraviene la garantía constitucional del debido proceso (que tiene aplicación en sede administrativa), afectando la imparcialidad propia de un proceso conforme a Derecho. Tampoco hay claridad sobre si el contribuyente tendrá derecho a controvertir, en la etapa administrativa, la calificación de abuso en la posibilidad de configuración jurídica y de simulación.

Otra de las razones de los detractores de esta norma es que la discrecionalidad podría incluso infringir derechos amparados en la Constitución, como lo es la economía de opción. De esta manera, se atenta contra la libertad económica y la libertad de contratación, restringiendo el derecho a estructurar las empresas de la manera que estimen sus propietarios, incidiendo en último término en la seguridad jurídica.

Se señaló también entre los interventores que las fiscalizaciones del Servicios se centraban más en las medianas y pequeñas empresas, por resultarles más fácil, quedando indemnes las grandes empresas.

También se planteó un serio inconveniente de incompatibilidad entre nuestro sistema jurídico -basado en la relatividad de las sentencias- y la utilización de conceptos generales e indefinidos como actos o negocios “artificiosos” o “impropios”, que por su naturaleza requieren un desarrollo jurisprudencial para darles contenido.

También se indicó que la norma no establece claramente si el ahorro impositivo obtenido del abuso de las posibilidades de configuración debía ser el único objetivo de la operación, o el principal.

Otro de los argumentos presentes y relevantes en la discusión fue la ausencia de un elemento subjetivo en la norma antielusiva, pues sólo se tendrá en consideración la concurrencia de requisitos económicos –substancia por sobre la forma-, lo que podría llevar a una especie de responsabilidad objetiva del contribuyente.

Por otra parte, se señaló de parte del Instituto Chileno de Derecho Tributario y del Colegio de Abogados, que la norma propuesta en que sancionan a los asesores tributarios es inconstitucional por atentar contra la libertad económica y contractual, y contra el libre desarrollo del ejercicio profesional, creándose nuevamente una norma de responsabilidad objetiva.

Asimismo, los parlamentarios pusieron de manifiesto que siendo la recaudación un objetivo de gestión dentro del Servicio de Impuestos Internos, podría tornarse en un incentivo perverso la discrecionalidad para perseguir conductas elusivas, abriendo una “caza de brujas”.

En cuanto a la norma que sanciona la simulación, se discute que la Administración pueda calificar la simulación de un acto o contrato, cuando la ley siempre ha entregado esta facultad a los Tribunales, en atención a la preparación de los jueces y porque se sobrentiende que es una atribución propia del ejercicio jurisdiccional.

Finalmente, relativo a los medios prácticos de defensa de los medianos y pequeños contribuyentes para enfrentar los procedimientos administrativos y judiciales, se argumentó que éstos no podrían sufragar los gastos de representación jurídica que la nueva normativa legal impone, lo que contrasta con “el costo cero” que tiene para el Servicio iniciar un procedimiento fundándose en los proyectados artículos 4 bis, 4 ter y 4 quáter.

CAPÍTULO V: LAS NORMAS ANTIELUSIVAS A LA LUZ DE LA CONSTITUCIÓN

I. GENERALIDADES.

A lo largo de este trabajo, que concluye con este capítulo, hemos revisado las bases de todo sistema tributario, con un enfoque tradicional y siguiendo la doctrina nacional y extranjera más autorizada. Hemos asimismo intentado recoger los argumentos más importantes que fundamentan unas y otras posturas, cuando han existido posiciones encontradas.

En este capítulo, nos ocuparemos de analizar el establecimiento de una norma antielusiva modelo en nuestro ordenamiento, contrastándola con los principios, derechos y garantías constitucionales. A este respecto haremos un doble ejercicio. Por un lado, y concentrando el mayor esfuerzo de este capítulo, estudiaremos los derechos que podrían entrar en conflicto con este tipo de normas, deteniéndonos especialmente en el principio de legalidad tributaria, el derecho a desarrollar cualquier actividad económica, la seguridad o certeza jurídica y el debido proceso.

Por otro lado, buscaremos los fundamentos constitucionales que una norma antielusiva general pudiera encontrar en nuestro país. Sobre esta materia, sin embargo, sólo nos referiremos tangencialmente, pues a lo largo de esta memoria (especialmente en los dos capítulos precedentes) hemos analizado la naturaleza de la elusión y sus efectos, así como los mecanismos que la combaten, con sus respectivos sustentos jurídicos.

A efectos de proceder con el objeto de este capítulo, tomaremos como referencia la norma antielusiva contenida en el artículo 7° del Proyecto de Ley de Reforma Tributaria de la Presidenta Bachelet, y que quedaría consagrada en el nuevo artículo 4 ter del Código Tributario.

Las razones para seguir este esquema son dos. Primero, porque contiene los elementos comunes a las normas antielusivas generales que ha adoptado la legislación comparada: atribuciones a la Administración Tributaria para interpretar y calificar (o recalificar) actos o negocios jurídicos; utilización de conceptos jurídicos indeterminados; configuración de la norma mediante facultades discrecionales; y establecimiento de un procedimiento para declarar el abuso del acto o negocio. Y en segundo lugar, porque nuestro Proyecto de Ley toma como referencia la norma antifraude española, la que a su vez está fuertemente influida por la alemana, de manera que indirectamente estamos refiriéndonos a normas antielusivas modelo para el resto de las legislaciones.

Finalmente, reiteramos la prevención que, encontrándose el Proyecto en estado de tramitación al momento de escribir estas líneas, tomaremos como referencia el Boletín N° 9290-05, Informe de la Comisión de Hacienda sobre el Proyecto de Ley.

II. CONFLICTO DE CONSTITUCIONALIDAD DE LAS NORMAS GENERALES ANTELUSIVAS EN CHILE.

Son muchas las voces que se han alzado, con mayor o menor acierto, objetando el establecimiento de una norma antielusiva general en nuestro país,

invocando los más diversos argumentos, confluyendo todas en las repercusiones económicas y jurídicas que provocaría su instauración.

En nuestra disciplina, las voces más autorizadas han puesto de manifiesto los principios, derechos y garantías que serían vulnerados o lesionados por una norma antifraude general. Entre los autores existe el consenso que el más intensamente afectado sería el principio de legalidad en materia tributaria, base fundamental de todo sistema jurídico respetuoso de los derechos y libertades individuales.

En esta materia tendremos en especial consideración las reflexiones del profesor Víctor Manuel Avilés Hernández, quien ha tratado de manera exhaustiva el principio de legalidad en materia tributaria, así como también se ha referido, como muy pocos lo han hecho en nuestro país, a los mecanismos legislativos que combaten la elusión.

También porque en las conclusiones que alcanza en la segunda edición de su libro *“Legalidad Tributaria y mecanismos antielusión”* (y que ya había expuesto en su libro *“Reserva de ley en materia tributaria”* y en la primera edición de su libro *“Legalidad tributaria”*), recoge lo mejor de la doctrina comparada más influyente y destacada que se opone a la norma antielusiva general, alzándose sin duda como el trabajo más serio sobre esta materia en nuestro país.

Analizaremos también los efectos de estas normas respecto del derecho consagrado en el artículo 19 N° 21 de la Constitución, referido a la libertad para desarrollar actividades económicas. Con ocasión de este estudio,

nos referiremos especialmente a las consecuencias sobre la planificación tributaria o economía de opción, esta última figura tributaria concreta que deriva del derecho constitucional antes mencionado.

La afectación del principio de legalidad tributaria y del derecho a desarrollar cualquier actividad económica repercute a su vez en el tercero de los principios que estudiaremos, la seguridad jurídica, pilar fundamental de nuestro ordenamiento jurídico y del orden económico.

Al finalizar el estudio de los principios que colisionarían con una norma antielusiva general en nuestro país, nos referiremos al proyectado artículo 4 quinquies del Código Tributario, que contempla el procedimiento administrativo para declarar el abuso de las posibilidades de configuración jurídica (nuevo artículo 4 ter del Código Tributario) y la simulación administrativa (proyectado artículo 4 quáter del Código Tributario), y lo contrastaremos con la garantía del debido proceso. Y como corolario, haremos lo propio con el proyectado artículo 100 bis del mismo cuerpo legal, que contempla las sanciones a los asesores tributarios que presten servicios a los contribuyentes cuyas operaciones hayan sido declaradas abusivas o simuladas.

III. PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y NORMAS ANTIELUSIVAS.

En el Capítulo I de este trabajo revisamos lo fundamental del principio de legalidad tributaria, exponiendo la doctrina más clásica y tradicional de nuestro país. Sin embargo, hemos creído oportuno volver sobre este tema desde otro enfoque, resaltando aquellos elementos más valiosos para abordar la discusión de la norma antielusiva general.

1. Concepto de principio de legalidad general.

La fuente normativa del principio de legalidad arranca desde los artículos 6° y 7° de la Constitución, que consagran respectivamente los denominados principios de constitucionalidad y de legalidad, ambos subsumidos en el principio de juridicidad.

En virtud de estas disposiciones, la Carta Fundamental fija el ámbito de actuación de los órganos estatales, los que deberán someter su acción a la Constitución y a las leyes dictadas conforme a ella, previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley.

Se desprende de las normas mencionadas que son tres los requisitos que deben reunir los órganos públicos para actuar válidamente. Primero, quien sea designado o elegido para el cargo debe tomar posesión regular de él, es decir, con sujeción al ordenamiento jurídico. El segundo requisito dice relación con que el órgano público sólo puede actuar dentro de su competencia, esto es, dentro de las potestades que la Constitución y/o la ley le han conferido. Finalmente, en el ejercicio de sus competencias el órgano público debe observar las formalidades exigidas por el constituyente o por el legislador.

2. Concepto y alcance del principio de legalidad tributaria.

El principio de legalidad general se manifiesta en el ordenamiento impositivo a través del principio de reserva legal en materia tributaria, que se desprende de los artículos 19 N° 20, 65 inciso 4° N° 1, y 63 N°s 2 y 14, todos de

la Constitución, y en virtud del cual sólo el legislador está facultado para establecer los tributos así como sus elementos, salvaguardando además que la generación de la ley tributaria se conforme con los mandatos constitucionales.

Existe una larga y nutrida discusión entre los autores respecto al alcance de este principio. El profesor Avilés Hernández¹⁶¹ distingue dos doctrinas al respecto.

La doctrina clásica, absoluta u ortodoxa sostiene la coincidencia del principio de legalidad tributaria con el principio de reserva de ley, según el cual todos los elementos del tributo (hecho gravado, sujetos, objeto, base imponible, tasas y exenciones) deben reunirse en la ley en sentido formal. Para esta doctrina, el alcance del principio de legalidad tributaria proscribía la potestad reglamentaria autónoma, y permitiría la de ejecución sólo en los términos del N° 6 del artículo 32 de la Constitución, y en un sentido restringido. Agrega el profesor Avilés que entender la legalidad tributaria en este sentido lo convierte en una garantía de seguridad jurídica. Son partidarios de esta interpretación, con matices propios, los profesores Avilés Hernández, Evans de la Cuadra, Evans Espiñeira, Figueroa Valdés, Meza Encina e Ibaceta Medina y Massone Parodi.

La doctrina clásica sobre legalidad tributaria, entendida como antecede, se ha mantenido invariable desde su formulación original a fines del medioevo tardío, como medio de defensa de la propiedad privada y la libertad económica de la naciente y empoderada burguesía. Pasará este principio más tarde al Estado liberal, como facultad privativa del órgano representativo por

¹⁶¹ AVILÉS HERNÁNDEZ, VÍCTOR MANUEL, *Legalidad Tributaria y mecanismos antielusión*, *Op. Cit.*, pp. 53 y ss.

autonomasia: el Parlamento. Con lo esencial del principio de legalidad tributaria inalterado, se trasladará al Estado de Derecho, restringiendo la potestad tributaria a la autodeterminación de la ciudadanía a través del Poder Legislativo, conservando el marcado carácter individualista de esta institución, y configurándose desde una perspectiva histórica como una garantía a la libertad patrimonial, sustrayéndose de las arbitrariedades de los poderes administrativo y político.

Por otra parte, continúa el profesor Avilés Hernández, las doctrinas atenuadas se inclinan por abandonar la excesiva rigidez de la formulación clásica del principio de la legalidad tributaria, invocando, entre otras, las siguientes consideraciones: la rapidez con que se desarrolla la economía, la creciente necesidad de una fiscalización eficiente y la mayor representatividad que tiene el Ejecutivo en las democracias republicanas. Las Constituciones de Italia (artículo 23) y de España (artículo 31.1.) han adoptado el principio de legalidad tributaria en su vertiente atenuada. En nuestro país, es partidario del alcance atenuado de este principio Christian Asté Mejías, para quien la reserva de ley sólo comprendería la determinación de los sujetos y del hecho gravado.

De *lege ferenda*, Avilés Hernández sostiene que la necesidad de consagrar el principio de legalidad tributaria en términos clásicos u ortodoxos se desprende de la consagración del derecho de propiedad y de la juridicidad administrativa, pero con dos propuestas que lo morigeran respecto de la doctrina clásica. El primero, establecer expresamente la delegación de facultades legislativas en materia tributaria al Presidente de la República, pues siempre quedaría sujeto al control de constitucionalidad del Tribunal

Constitucional. El segundo matiz, dice relación con la autorización al Ejecutivo para que determine algunos conceptos que no sean esenciales al tributo.

3. Potestad autónoma y de ejecución en materia tributaria.

Las posiciones que se adopten en relación a la procedencia de las potestades autónomas y de ejecución en materia tributaria estarán directamente relacionadas con la postura previa sobre el alcance de la legalidad tributaria.

Existe un consenso compartido por la mayoría de la doctrina nacional en considerar que el principio de legalidad tributaria proscribiera la potestad autónoma de la Administración para establecer tributos o sus elementos esenciales.

Respecto a la potestad reglamentaria de ejecución, la mayoría de los autores se inclinan por considerar que en su virtud pueden regularse algunos aspectos normativos no esenciales de los tributos, siempre que estén suficiente y precisamente determinados los elementos fundamentales, o en palabras del profesor Avilés, siempre que los conceptos sean “*determinables según la ley al punto de excluir toda discrecionalidad y establecer una sola solución jurídicamente procedente*”¹⁶².

Por su parte, el Tribunal Constitucional ha declarado que es lícito el ejercicio de la potestad reglamentaria de ejecución por parte de la Administración, respecto de derechos y garantías constitucionales, con el sólo objeto de pormenorizar y particularizar los aspectos instrumentales de una

¹⁶² AVILÉS HERNÁNDEZ, VÍCTOR MANUEL, *Legalidad Tributaria, Op. Cit.*, p. 58.

norma para hacer facilitar la aplicación el mandato legal, y sólo cuando se cumplan las reglas de determinación y especificidad.

El requisito de determinación “*exige que los derechos que puedan ser afectados se señalen, en forma concreta, en la norma legal*”, mientras que el requisito de especificidad “*requiere que la misma [la norma legal] indique, de manera precisa, las medidas especiales que se puedan adoptar con tal finalidad*” (STC 325-01 considerando 40°, STC 465-06 considerando 25, entre otras).

4. Reproches constitucionales a la proyectada normativa antielusiva en Chile.

Una de las más enérgicas críticas que se le hacen a las normas antielusivas generales dice relación con las facultades que se confieren a la Administración Tributaria para interpretar y calificar actos o negocios jurídicos, pues suponen una vulneración al principio de legalidad tributaria.

En virtud de esta norma, un funcionario de la Administración Tributaria podrá establecer que determinado acto o negocio jurídico, que formalmente no reviste el carácter de hecho gravado, es en realidad un acto gravado. En otras palabras, por vía interpretativa, la Administración podrá determinar que la verdadera voluntad de las partes era celebrar un acto o negocio sujeto a tributación, recalificando este negocio como un hecho gravado, pese a que las formas adoptadas por los contratantes no puedan subsumirse formalmente en el supuesto de hecho del tributo.

En palabras de Natalia González, del Centro de Estudios Libertad y Desarrollo, *“dado que la Constitución Política dispone que los tributos se determinen por ley, tanto en su forma, su proporcionalidad y su progresión, al otorgarle la facultad de recalificación al Servicio de Impuestos Internos para cobrar los impuestos que debió haber pagado una transacción que formalmente no existe, pero que materialmente se supone debió ocurrir, parecería una norma en conflicto, precisamente, con que los tributos tengan que estar determinados y los hechos gravados por ley, pues quien va a determinar el hecho gravado es el Servicio de Impuestos Internos, y con un criterio desconocido, pues podría determinar el hecho más gravoso para el contribuyente y más beneficioso para el Servicio de Impuestos Internos o el Fisco, o la menos gravosa para el contribuyente (...)”*¹⁶³ (el subrayado es nuestro).

La opinión más autorizada en lo que respecta al principio de legalidad en nuestro país es la del profesor Avilés Hernández, quien en la segunda edición de su libro *Legalidad tributaria*, amplió sus contenidos a los mecanismos antielusión, por lo que expondremos sus argumentos y los enfrentaremos desde diversas perspectivas, al entender que es la mejor y más fuerte de las versiones que se oponen a la normas antielusivas generales.

Partamos señalando que el profesor Avilés Hernández rechaza, en principio, el establecimiento de normas antielusivas generales¹⁶⁴ por ser

¹⁶³ “Informe de la Comisión de Hacienda recaído en el Proyecto de Ley de Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario”, Boletín N° 9290-05, p. 75.

¹⁶⁴ Para este autor, serán constitucionales las normas antielusivas generales *“que permitan a la autoridad administrativa acreditar ante un tribunal que el negocio jurídico declarado no obedece a la causa o motivación real del contribuyente (fraude a la ley por ejemplo), con el objeto que una vez establecido ello, se proceda a aplicar los tributos que corresponden”* (AVILÉS HERNÁNDEZ, VÍCTOR MANUEL, *Legalidad tributaria y mecanismos antielusión*, Op. Cit., p. 234), complementando este mecanismo con un procedimiento respetuoso del debido proceso,

contrarias –entre otras pero principalmente- a la reserva legal tributaria, en especial tomando en consideración que nuestra Constitución adhiere a la vertiente clásica u ortodoxa de la legalidad tributaria, contrario a lo que sucede en países como España, donde son perfectamente compatibles con la Carta Fundamental¹⁶⁵.

Intentaremos resumir el razonamiento que lleva al profesor Avilés Hernández a rechazar las normas antielusivas generales en nuestro país por objeciones constitucionales.

En primer término, nuestra Carta Fundamental, pese a carecer de la claridad necesaria en este aspecto, acoge el principio de legalidad en su vertiente clásica, en virtud del cual el legislador es el único órgano público con atribuciones para establecer los tributos, entiendo por tal facultad no sólo la institución o creación del tributo, sino también de los “elementos esenciales” de él.

en especial en atención al establecimiento de un juez imparcial que determine la elusión. Sin embargo, una norma antielusiva como la planteada por el profesor Avilés, resta mucha utilidad al establecimiento de este tipo de mecanismos para combatir la elusión, no sólo por lo restringido de su hipótesis, sino también porque, en términos probatorios, sería prácticamente imposible acreditar la motivación o causa que informó a los contratantes. Asimismo, una norma como la planteada por el autor no declararía ilícita la elusión y, por tanto, se consideraría lícito el ahorro impositivo más allá de la economía de opción.

¹⁶⁵ Como mencionaremos un poco más abajo, esta afirmación no se corresponde fielmente con lo que acontece en España. En este país es incuestionable (tanto para la doctrina como para la jurisprudencia) que la reserva de ley recogida en el artículo 31.1 de la Constitución atribuye al legislador la facultad privativa de establecer *ex novo* los tributos y sus “elementos esenciales”, así como la determinación de los mismos, prohibiendo la legislación delegada y la regulación reglamentaria. Así lo ha declarado el Tribunal Constitucional español en las siguientes sentencias: 37/1981 de 16 de noviembre (fundamento jurídico 4º), 6/1983 de 4 de febrero (fundamento jurídico 4º), 179/1985 de 19 de diciembre (fundamento jurídico 3º), 19/1987 de 17 de febrero (fundamento jurídico 4º), 221/1992 de 11 de diciembre (fundamento jurídico 7º) y 233/1999 de 16 de diciembre (fundamentos jurídicos 9º y 34º). A mayor abundamiento, el Tribunal Constitucional ha declarado en una jurisprudencia uniforme, que no cabe ninguna clase de flexibilización en la regulación del hecho imponible, como queda demostrado en las siguientes sentencias: 37/1981 de 16 de noviembre (fundamento 4º), 185/1995 de 14 de diciembre (fundamento 5º) y 233/1999 de 16 de diciembre (fundamento 24º). Sin perjuicio de lo anterior, el Tribunal Constitucional español sí ha fijado criterios de atenuación del principio de legalidad tributaria, pero en relación con el tipo de prestaciones (distinguiendo entre impuestos, tasas y contribuciones) y con los distintos entes territoriales a los que se atribuye poder financiero, esto último derivado básicamente de la división política del país, donde la Constitución permite (en su esquema de autonomía dentro de la unidad) la distribución de competencias tributarias en las Comunidades Autónomas.

Este criterio estaría refrendado por la doctrina del Tribunal Constitucional, que complementando este principio, ha determinado que los “elementos esenciales” comprendidos bajo la reserva de ley en materia tributaria comprenderían al hecho gravado, la base imponible, la tasa, el sujeto pasivo y las exenciones.

Sin embargo, el profesor Avilés realiza una observación que atenúa la rigurosidad de la legalidad en materia tributaria. Siguiendo a Figueroa Valdés, concluye que es un hecho incontestable que, en elementos tales como la alícuota o la base imponible, la determinación quedará entregada en último término a la Administración o al propio contribuyente, más no su establecimiento. En palabra del profesor Avilés Hernández, *“De entenderse el principio de legalidad tributaria o reserva de ley en esta materia de manera absoluta en lo relativo a la base imponible podría concluirse que, incluso la remisión a la actividad del propio contribuyente en cuanto se le faculta a determinar la misma, es inconstitucional. Tal conclusión es un despropósito (...)”*¹⁶⁶.

Esta tesis está basada en una cuestión fáctica: la falta de determinación en materias altamente técnicas, complejas y de detalle, especialmente en la determinación de la base imponible, se hace inabordable por el legislador; realidad que no sólo afecta a nuestro país, sino también a países como España¹⁶⁷. Las dos grandes excepciones son Alemania, que lo regula con sumo

¹⁶⁶ AVILÉS HERNÁNDEZ, VÍCTOR MANUEL, *Legalidad tributaria y mecanismos antielusión*, *Op. Cit.*, pp. 111-112.

¹⁶⁷ En este país, el artículo 10.3 de la Ley del Impuesto de Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo), por remisión normativa al Código de Comercio, entrega la determinación de la base imponible a normas reglamentarias, pese a que el Tribunal Constitucional ha reiterado que la base imponible es uno de los “elementos esenciales” del

detalle en el Libro III del Código de Comercio, §§ 238 al 342 a), y en menor medida Italia, que lo regula en el Título V sección IX del Libro Quinto del Código Civil, artículos 2423 al 2435 bis).

El profesor Avilés fundamenta este matiz a la concepción clásica del tributo en la distinción entre facultades discrecionales y conceptos indeterminados, que desarrollaremos con mayor detención y desde otra perspectiva más adelante. El autor traza la línea definitoria en la desviación de poder o la inexistencia de un marco legal previo o a remisión expresa. Si logramos comprender a cabalidad lo que Avilés Hernández sostiene, se trataría de supuestos en que la autoridad administrativa actúa con infracción al principio de legalidad general, es decir, con completa falta de competencias por no existir tal atribución normativa.

En segundo lugar, y como natural consecuencia de la primera consideración, quedaría proscrita la potestad autónoma del Ejecutivo para establecer tributos. En lo relativo a la potestad de ejecución, si bien tendría cabida en nuestro ordenamiento, debe restringirse a aquellas materias meramente adjetivas que no que queden comprendidas en la reserva legal.

Esto tendría relación además con el carácter garantista que le atribuye Avilés al principio de legalidad. Basado en una interpretación teleológica, concluye este autor que la legalidad tributaria resguarda no sólo la libertad económica, sino también la propiedad privada, la igualdad y la certeza jurídica.

tributo, cediendo el principio de reserva legal, según lo sostenido por dicho Tribunal, ante la complejidad técnica de la determinación de la base imponible (Sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992 de 11 de diciembre), la necesidad de coherencia la reserva de ley o reconocer la limitación legal para determinar su cuantía (Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995 de 14 de diciembre) y ante el cumplimiento de otras necesidades que intenta satisfacer la Constitución (Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999 de 16 de diciembre).

En tercer lugar, el principio de legalidad en materia tributaria comprende no sólo la creación normativa, sino también la aplicación del Derecho. A este respecto, el profesor Avilés señala que *“Más allá de la discusión sobre el alcance de la potestad tributaria, cualquier actuación del Estado, a través de sus organismos encargados de la fiscalización y cobro del pago de impuestos, será nula en el evento de no ajustarse a una norma legal vigente, tanto en lo relativo al fondo o tributo mismo como en lo referente a la manera o forma en que el mismo ha de aplicarse”*¹⁶⁸.

En cuarto término, basado en sus conclusiones sobre el principio de legalidad tributaria como garantía individual, el profesor Avilés afirma la exclusión de la posibilidad de que la Administración Tributaria *“negocie o entre a transigir en materia tributaria, aun en el evento que la ley le faculte para ello. Dicha ley podría estimarse inconstitucional (...)”*. Complementa esta idea señalando que *“Si se ha establecido que una conducta es típica para efectos tributarios, es decir se encuentra comprendida dentro de los supuestos de hecho previstos por el legislador para que se produzcan determinadas consecuencias tributario-materiales, no es posible que se negocie la procedencia de estos efectos. Si fuera factible negociar la procedencia del tributo con la administración sería esta última la que, en definitiva, establecería la procedencia de aplicar o no un impuesto al caso concreto lo que, tal como hemos señalado, se encuentra reservado constitucionalmente al legislador”*¹⁶⁹.

¹⁶⁸ AVILÉS HERNÁNDEZ, VÍCTOR MANUEL, *Legalidad tributaria y mecanismos antielusión*, Op. Cit., p. 101.

¹⁶⁹ AVILÉS HERNÁNDEZ, VÍCTOR MANUEL, *Legalidad tributaria y mecanismos antielusión*, Op. Cit., p. 119.

En quinto lugar, una cláusula general como la española, que recoge el Proyecto de Ley, *“fuerza la tributación por analogía –lo que en extenso señalamos que no es constitucionalmente posible en nuestro sistema- o implica que la garantía de reserva de ley deja de tener vigencia efectiva por la vía de gravar la figura económica detrás de la descripción legal del hecho gravado”*¹⁷⁰, complementando la idea al sostener que la norma antielusiva general *“Carece de la especificidad que exige a la ley el principio de reserva analizado si la norma faculta a la administración para que, en base a un determinado fin económico supuesto, prescinda de las formas jurídicas sin, por ejemplo, haber seguido un juicio previo de fraude de ley o, en su caso (más cercano a la evasión), de simulación, en donde se declare la existencia de un acto aparente que oculta otro acto real”*¹⁷¹.

Estas objeciones nos obligan a analizarlas por separado y tratar previamente algunas materias ineludibles para un desarrollo sistemático de la norma antielusiva general.

5. Atribución de facultades jurisdiccionales a la Administración.

5.1. Jurisdicción y aplicación del derecho.

La aplicación del derecho es una función pública que el constituyente ha radicado en los tribunales establecidos por ley común. Así se desprende del inciso 1° del artículo 76, inciso 1° del artículo 77, inciso 4° N° 3 del artículo 19 e inciso 2° del artículo 38, todos de la Constitución. Sin ánimo de ahondar en el tema, podemos decir que la jurisdicción es la facultad que tienen los Tribunales

¹⁷⁰ AVILÉS HERNÁNDEZ, VÍCTOR MANUEL, *Legalidad tributaria y mecanismos antielusión*, Op. Cit., p. 223.

¹⁷¹ *Ibidem*.

para conocer, resolver y hacer resolver lo juzgado, consagrada en el artículo 76 de la Carta Fundamental¹⁷².

Entonces, gozarán de jurisdicción aquellos tribunales que sean establecidos por ley, sean de fuero común, que conocerán de la generalidad de los asuntos y materias (como la Corte Suprema, las Cortes de Apelaciones, los juzgados de letras, los tribunales de juicio oral en lo penal, entre otros), sean tribunales de fuero especial, que ejercen jurisdicción en materias especiales (Juzgados de Familia, Juzgados de Letras del Trabajo, entre otros).

La propia Constitución ha establecido tribunales especiales que gozan de jurisdicción, como lo es el Tribunal Constitucional (artículo 92 y siguientes), el Tribunal Calificador de Elecciones (artículo 95 y siguientes), o el Senado, que posee atribuciones para conocer y resolver las acusaciones entabladas por la Cámara de Diputados (artículo 53 N° 1, en relación con el artículo 52 N° 2, ambos de la Carta Fundamental).

Por tanto, el requisito para ejercer jurisdicción es que se atribuya por ley dicha facultad a un tribunal que ella misma establezca, sea ordinario o especial.

5.2. Jurisdicción administrativa.

¹⁷² La definición más exhaustiva y extendida de jurisdicción es la del profesor Cristián Maturana Miquel, para quien *“es el Poder-Deber del Estado, radicado exclusivamente en los tribunales establecidos en la ley, para que éstos dentro de sus atribuciones y como órganos imparciales, por medio de un debido proceso, iniciado generalmente a requerimiento de parte y a desarrollarse según las normas de un racional y justo procedimiento, resuelvan con eficacia de cosa juzgada y eventual posibilidad de ejecución, los conflictos de intereses de relevancia jurídica que se promuevan en el orden temporal y dentro del territorio de la república”* (MATURANA MIQUEL, CRISTIÁN, *Introducción al derecho procesal, la jurisdicción y la competencia*, Departamento de Derecho Procesal, Universidad de Chile, Santiago, 2006, p. 121).

Es en este establecimiento legal que pueden entregarse funciones jurisdiccionales a un funcionario u órgano administrativo, invistiéndolo como tribunal especial. A esta función jurisdiccional ejercida por órganos de la administración en función de una atribución legal, se le ha denominado “jurisdicción administrativa”.

En el voto de minoría del Tribunal Constitucional, se ha reconocido expresamente esta facultad administrativa, entre otros, en el voto de los Ministros Hernán Vodanovic Schnake, Mario Fernández Baeza y Marcelo Venegas Palacios en la STC Rol N° 1243-08, que refiriéndose al artículo 5° de la Ley N° 20.322, sostienen en el considerando Cuarto “*Que la jurisdicción administrativa es definida, “por distinción con la jurisdicción judicial”, como “un conjunto de jurisdicciones competentes en materia contencioso- administrativa; conjunto de jurisdicciones que garantizan el control jurisdiccional de la administración.” (Vocabulario Jurídico de la Asociación Henri Capitant, Temis, Bogotá, 1995, 506) (...).*”.

También lo ha hecho en múltiples ocasiones la Corte Suprema. Encontramos como uno de los casos más conocidos el de la acción de inaplicabilidad que se dedujo en contra del antiguo artículo 116 del Código Tributario, que autorizaba al Director del Servicio para delegar sus funciones jurisdiccionales atribuidas en el antiguo artículo 115 del mismo cuerpo legal. El voto de mayoría en la causa Rol 2.144-2005 de fecha 30 de agosto de 2006, determinó que, existiendo una doble atribución de potestades públicas,

administrativa y jurisdiccional, y siendo esta última esencialmente indelegable, la delegación del artículo 116 era inconstitucional¹⁷³.

En el caso del Servicio, la propia ley lo señala de manera expresa en el artículo 3° transitorio de la Ley N° 20.322, Orgánica de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, que dispone que *“En el ejercicio de sus facultades jurisdiccionales, los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos no estarán sujetos a lo dispuesto en el inciso final del artículo 6° del Código Tributario”*.

Sin embargo, la opinión mayoritaria, como veremos al tratar la garantía del debido proceso, se inclina por considerar que estas facultades de la Administración no son más que la manifestación del ejercicio de las facultades fiscalizadoras y sancionadoras.

En cualquier caso, se está conteste en que las consecuencias jurídicas, en lo que a nosotros nos interesa, son invariables, sea que la Administración actúe en el ejercicio de facultades jurisdiccionales o sancionadoras.

5.3. Jurisdicción administrativa e interpretación y calificación de los contratos.

Sea que la doctrina se incline por reconocer la atribución de facultades jurisdiccionales en órganos de la Administración, siempre que tal atribución se

¹⁷³ Sin embargo, a este respecto es sumamente interesante el razonamiento de los ministros Marín y Ballesteros en su voto de minoría (y que refleja el actual estado de este asunto en nuestro país), quienes sostienen, por el contrario, que las facultades atribuidas al Director del Servicio no son jurisdiccionales, sino parte de las potestades administrativas: la fiscalización y sanción y, por consiguiente, era legítima la delegación referida en el artículo 116 del Código Tributario, en cuanto ésta no era una delegación de potestades jurisdiccionales, sino administrativas.

hiciera por ley (invistiendo dicho funcionario u órgano la calidad de tribunal especial), o sea que la Administración actúa en ejercicio de facultades sancionadoras, la autoridad administrativa puede aplicar el derecho en distinto grado, según las atribuciones conferidas por ley, y siempre que estas últimas no sean contrarias a la Constitución.

Es importante recalcar que las facultades jurisdiccionales deben haberse atribuido de manera expresa, de lo contrario, su ejercicio adolecería de nulidad de derecho público. En este sentido por ejemplo, sin perjuicio que la Dirección del Trabajo está habilitada para interpretar administrativamente la legislación y reglamentación social, sólo los Juzgados de Letras del Trabajo son competentes para conocer *“las cuestiones suscitadas entre empleadores y trabajadores por aplicación de las normas laborales o derivadas de la interpretación y aplicación de los contratos individuales o colectivos del trabajo o de las convenciones y fallos arbitrales en materia laboral”* (letra a) del artículo 420 del Código del Trabajo)¹⁷⁴.

El estado actual de este asunto no se corresponde sino a unas de las consecuencias del principio de legalidad y a las atribuciones en el derecho público: los organismos estatales sólo están habilitados para realizar aquello a lo que han sido expresamente facultados. No existiendo una atribución constitucional o legal en este sentido, queda proscrita a la Administración la interpretación y calificación de los actos o contratos.

¹⁷⁴ Así lo ha declarado igualmente nuestra jurisprudencia judicial en los siguientes fallos: considerando sexto de la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Valparaíso con fecha 16 de marzo de 2012, causa Rol 2.796-2012; considerando décimo de la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Talca con fecha 8 de mayo de 2012, causa Rol 3.805-2012; considerando octavo de la sentencia pronunciada por la Corte de Apelaciones de La Serena con fecha 11 de agosto de 2011, causa Rol 8.184-2011, entre otras. Sin embargo, no es este un tema pacífico entre los jueces. Los Ministros señores Pedro Pierry y Haroldo Brito han sostenido que es inseparable de la función administrativa la calificación jurídica de los hechos (incluyendo la de los contratos); de lo contrario, la función administrativa carece de funcionalidad y se hace inaplicable la ley laboral.

En conclusión, sea que se trate de facultades jurisdiccionales otorgadas a la Administración Tributaria, sea el ejercicio de sus facultades fiscalizadoras y sancionadoras, la atribución administrativa para interpretar la ley o los contratos no entrarían en conflicto de constitucionalidad, siempre que exista ley en tal sentido, y siempre que no se infrinjan otros principios constitucionales. Sin embargo, en la actualidad, no existe ninguna norma que confiera atribuciones a la Administración para calificar (o recalificar) los actos o contratos de los particulares, constituyendo la norma antielusiva proyecta una excepción en nuestro ordenamiento.

6. Facultad administrativa para interpretar y calificar los contratos

El Proyecto de Ley confiere atribuciones jurisdiccionales al Director del Servicio de Impuestos Internos para que, cumplidos los requisitos exigidos en los artículos 4 ter y 4 quáter, declare los actos o negocios jurídicos como abusivos o simulados, con efectos sólo en sede administrativa.

El Director del Servicio, en su función jurisdiccional, podrá interpretar y calificar (o recalificar, si correspondiera) los actos o contratos de los particulares. Visto ya que dicha atribución era constitucional, nos corresponde analizar detenidamente estas facultades y cómo se estructuran.

Para comenzar, debemos detenernos en los conceptos de interpretación y calificación jurídicas. Estos, conforme a las doctrinas más tradicionales, se consideran partes independientes pero relacionadas de la función aplicativa del Derecho.

La interpretación se ha relacionado con una cuestión de hecho: establecer la verdadera voluntad de las partes en un contrato. Existen dos métodos de interpretación contractual: uno subjetivo y otro objetivo.

La interpretación subjetiva o clásica, establecida en el Código Civil francés¹⁷⁵, se dirige a averiguar la voluntad interna de los contratantes o su intención, entendiendo por este último concepto aquellas “*fuerzas y tendencias más o menos precisas que se desarrollan en el fuero interno de los individuos. Su lugar se sitúa en la conciencia de los hombres, y su rango distintivo es de orden psicológico*”¹⁷⁶.

La interpretación objetiva, adoptada en Alemania, sostiene que las convenciones deben interpretarse no en función de la voluntad interna de las partes, sino en el sentido normal de la declaración, conforme al alcance que les atribuiría un hombre honesto y razonable.

El Código Civil chileno, influido por el sistema jurídico francés, adoptó el criterio subjetivo de interpretación de los contratos, al consagrar en su artículo 1560 que “*Conocida claramente la intención de los contratantes, debe estarse a ella más que a lo literal de las palabras*”. Sin embargo, a diferencia de Francia, para que la intención de las partes sea preferida a la declaración de ellos, debe estarse seguro de la primera.

¹⁷⁵ El artículo 1156 de dicho Código dispone que “*En las convenciones se debe buscar cuál ha sido la intención común de los contratantes, antes que atenerse al sentido literal de las palabras*”.

¹⁷⁶ LÓPEZ SANTA MARÍA, JORGE, *Sistemas de Interpretación de los Contratos*, Ediciones Universitarias de Valparaíso, Valparaíso, 1971, p. 33.

En cambio, se dice que la calificación es una cuestión de derecho, pues ésta establece la naturaleza jurídica de la manifestación de voluntad determinada por la interpretación, atribuyéndole los efectos y las consecuencias jurídicas establecidas por el sistema jurídico. En palabras del profesor Jorge López Santa María, *“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, operándose 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”*¹⁷⁷.

Sin embargo, la doctrina más moderna no concibe la interpretación como un proceso independiente de la calificación, o por lo menos no vislumbra tan claramente los límites entre ambas figuras. En este sentido, el profesor español Luis Díez-Picazo mantiene que *“no es posible deslindar radicalmente la quaestio facti y la quaestio iuris. Al interpretar la quaestio facti se está llevando a cabo muchas veces una operación de valoración jurídica, lo mismo que al interpretar las normas no pueden perderse de vista los hechos”*. Agregando el autor que *“la fijación de la quaestio facti es siempre la fabricación de una historia, que se hace con la mayor objetividad posible y del modo más impersonal posible, por supuesto, pero de la cual no está nunca ausentes factores ya inicialmente valorativos. Por esto, al fabricarse la historia que se va a decidir, de algún modo se está ya insensiblemente dediciendo [sic], pues la escisión entre los hechos y las normas nunca se produce por completo, y los hechos son tenidos en cuenta desde el punto de vista de las normas”*¹⁷⁸.

¹⁷⁷ LÓPEZ SANTA MARÍA, JORGE, *Los Contratos*, Tomo II, tercera edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2001, p. 507.

¹⁷⁸ Díez-Picazo, LUIS MARÍA, *Experiencias jurídicas y teoría del Derecho*, Editorial Ariel, Barcelona, 1999, p. 228.

7. Interpretación de la ley tributaria.

7.1. Criterios interpretativos de la ley tributaria.

Como hemos señalado en otras partes en este trabajo, el problema de la interpretación de la ley tributaria radica en la estructura del hecho gravado, que hará referencia a actos o contratos del derecho privado, en cuanto éstos revelen la capacidad contributiva que se persigue gravar, u otra finalidad del tributo (cuando se trate de aquellos de fines extrafiscales).

Este problema encerrará uno de los mayores conflictos dentro de la disciplina impositiva. En nuestro país, el profesor Avilés, siguiendo en esta materia al profesor Jorge Streeter Prieto¹⁷⁹, sostiene que toda norma jurídica se compone de una norma primaria, relativa a la sanción asociada al incumplimiento de la disposición, y una norma secundaria, que contiene la exigencia de conducta dirigida a un sujeto determinado, siendo esta última la que permite distinguir a las normas tributarias de las demás, y en ella quedan comprendidos los elementos esenciales del tributo.

Avilés Hernández es de la opinión que *“el artículo 2° del Código Tributario recoge el criterio jurídico de interpretación y excluye el económico, desde el momento que hace aplicables supletoriamente al derecho tributario las normas generales de derecho en cuanto a la interpretación”*¹⁸⁰.

¹⁷⁹ STREETER PRIETO, JORGE, “La interpretación de la ley tributaria”, Revista Chilena de Derecho Económico, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile, N^{os} 21 y 22, 1967, citado por AVILÉS HERNÁNDEZ, VÍCTOR MANUEL, *Legalidad tributaria y mecanismos antielusión*, Op. Cit., p. 103.

¹⁸⁰ AVILÉS HERNÁNDEZ, VÍCTOR MANUEL, *Legalidad tributaria y mecanismos antielusión*, Op. Cit., p. 186.

Para el profesor Avilés, se aplican las normas interpretativas de los artículos 19 al 24 del Código Civil, con las menciones que se harán a continuación. Asimismo, la Constitución sería aplicable para interpretar las normas tributarias, obligando tanto a los legisladores como a los intérpretes, sean estos judiciales o administrativos.

Sin perjuicio de ello, el autor concluye que la interpretación tributaria tiene características especiales que deben considerarse. La primera, es que existen conceptos jurídicos expresamente definidos por el legislador, prescindiendo de las demás definiciones legales o incluso de las financieras. La segunda se desprende del marco constitucional tributario. En relación a esta última, el autor realiza dos consideraciones: primero, el tributo requiere de una ley expresa para su existencia; segundo, el tributo no puede afectar en su esencia ni imponer condiciones o requisitos que impidan el libre ejercicio de los derechos de propiedad y la libertad económica. La tercera característica especial en la interpretación tributaria tiene relación con una mayor importancia del elemento histórico. Finalmente, deben entenderse comprendidos en la interpretación tributaria los tratados internacionales en materia de derechos humanos, conforme al artículo 5° de la Carta Fundamental.

En tanto, la dogmática comparada ha llegado a un consenso: el mayor problema de la interpretación de las normas tributarias radica en la interpretación de los conceptos del derecho privado de los que se sirve la legislación fiscal para configurar los supuestos de hecho del tributo.

Para una parte minoritaria de la doctrina española y alemana, los conceptos de derecho privado debieran interpretarse conforme a las reglas iusprivatistas.

La doctrina italiana mayoritaria, que ha calado profundamente en algún sector de la española, y de ahí ha pasado a nuestra dogmática y jurisprudencia, ha defendido férreamente que, a falta de una definición tributaria de los conceptos privados, el intérprete de las normas fiscales deberá establecer el sentido y alcance de los conceptos de derecho privado conforme a las reglas hermenéuticas de esta disciplina, desestimando cualquier elemento propio del derecho tributario.

El principal argumento para hacer prevalecer la interpretación iusprivatista de los conceptos de derecho privado en la norma tributaria, es el denominado “principio de unidad del ordenamiento jurídico”. Siguiendo a Andrés Báez Moreno¹⁸¹, este principio podría referirse a dos problemas distintos: el que dice relación con la unidad del ordenamiento jurídico como ausencia de contradicciones, o el relativo a la unidad del ordenamiento jurídico como exigencia de seguridad jurídica.

Respecto del primero de los ámbitos, la unidad del ordenamiento jurídico pierde fuerza cuando existen contradicciones entre distintas ramas del derecho. Karl Engisch¹⁸² clasifica las contradicciones, centrándonos nosotros en las denominadas “contradicciones técnicas”, que tendrán lugar en dos

¹⁸¹ BÁEZ MORENO, ANDRÉS, *Notas contables e Impuesto sobre Sociedades*, primera edición, Thomson Aranzadi, Navarra, 2005, p. 290 y ss.

¹⁸² ENGISCH, KARL, *Die Einheit der Rechtsordnung. Unverand. reprograf. Nachdr. d. 1935 bei Winter, Heidelberg, erschienen Ausg. / mit e. Geleitw. zum Neudr. von Arthur Kaufmann. Darmstadt: Wissenschaftliche Buchgesellschaft, 1987, pgs. 41-42, citado por BÁEZ MORENO, ANDRÉS, Op. Cit., p 290.*

supuestos: primero, cuando un mismo término tiene dos definiciones distintas en dos lugares distintos del ordenamiento, y segundo, cuando una misma definición de un mismo término adquiere un significado diverso en distintas ramas del sistema jurídico.

Respecto de esta última hipótesis, alegan quienes rechazan las normas antielusivas generales, es evidente que interpretar los conceptos privados contenidos en una norma tributaria conforme a la finalidad de ésta, prescindiendo de la hermenéutica civilista, provoca una contradicción lesiva a la unidad del ordenamiento jurídico¹⁸³.

Pero agrega Engisch, las contradicciones técnicas no son un problema, sino una necesidad. De un lado, porque es imperativo para acometer con éxito la interpretación de una norma que se considere la finalidad de la misma – recordemos que estamos en el supuesto en que la definición de un término tiene distinto significado según la rama específica de que se trate; por tanto, es imprescindible encontrar el significado particular que tendrá dicho término en cada disciplina-, y de otro, para evitar que se afecte más gravemente la unidad del ordenamiento, como sucedería tratándose de contradicciones de valoración, teleológicas o de principio.

En conclusión, en cuanto a la primera de las dimensiones de la unidad del ordenamiento jurídico, relativa a la ausencia de contradicciones, vemos que ésta no sólo es necesaria, sino que además no puede justificar la preeminencia de la interpretación privatista de los conceptos de derecho privado por sobre

¹⁸³ En este sentido, en el considerando 6º inciso décimo de la sentencia N° 45 de 1989, el Tribunal Constitucional de España, declaró que “*Es innegable, sin embargo, que la legislación tributaria, en atención a su propia finalidad, no está obligada a acomodarse estrechamente a la legislación civil (...)*”.

una interpretación finalista de la norma tributaria. Y esto, teniendo en especial consideración que una interpretación iusprivatista prescindiría de propósitos y obligaciones constitucionales, como es el deber de contribuir y la igualdad en la repartición de las cargas públicas según la capacidad contributiva.

La segunda dimensión de la unidad del ordenamiento jurídico dice relación con la exigencia de seguridad jurídica. La interpretación privatista se constituyó como una garantía de la seguridad jurídica, en tanto se considere al derecho tributario como una relación de poder, al que hay que resistirse¹⁸⁴. Sin embargo, si transitamos desde este enfoque tradicional, a uno donde el derecho tributario se concibe como una “relación obligacional”, la garantía de seguridad jurídica la ofrece el hecho gravado, pues sólo serán gravados los hechos, actos o contratos que el supuesto de hecho describa.

En palabras de Andrés Báez Moreno, *“La necesaria conexión entre las categorías privadas y el supuesto de hecho de las normas tributarias es propia de un entendimiento trasnochado del Derecho Tributario, como relación de poder, más que como relación jurídica obligacional. Según esta forma de entender nuestra disciplina, frente al poder de imposición, sólo los conceptos privados (entendidos en sí mismos como manifestaciones de riqueza en uno u otro sentido), pueden constituirse como límite (precario) y como garantía de un cierto nivel de seguridad jurídica. Por eso, la autonomía, tanto a nivel legislativo, como aplicativo, de los conceptos tributarios surge coetáneamente con el tránsito de la relación de poder a la relación obligacional. La función de garantía*

¹⁸⁴ En gran medida, la preeminencia del derecho privado por sobre el derecho tributario, en especial de los principios de autonomía privada y libertad en las formas jurídicas, ha abonado un fértil terreno para la defraudación fiscal, pues con el encandilamiento de estos principios –y en última ratio, del derecho de propiedad–, se ha perdido de vista la finalidad de las normas tributarias, justificándose máximas tales como la conocida *“indubio contra fiscum”*, o la permisividad con actos de los contribuyentes que defraudan la expectativa fiscal fundada.

que cumplían los conceptos privados, frente a la pura relación de poder, la cumple ahora el hecho imponible pues sólo la realización efectiva del mismo da lugar al nacimiento de la obligación tributaria. Las garantías (de la seguridad jurídica) deben trasladarse ahora al correcto entendimiento de ese hecho imponible, es decir, a una aplicación racional de teoría de la interpretación en los términos que nos resultan ya conocidos¹⁸⁵. Baste decir que el Tribunal Constitucional chileno parece seguir la teoría de la relación obligacional del derecho tributario, al señalar que el “deber de contribuir” se configura en nuestro ordenamiento como una “obligación jurídica” de rango constitucional.

Weber Grellet, pese a que parte de consideraciones distintas a las que estamos estudiando, estima que *“La defensa frente a un Fisco codicioso no la ofrece el principio de determinación (del Balance Fiscal por el Mercantil) sino el Derecho Constitucional y los principios tributarios que de la Constitución pueden derivarse. La dimensión constitucional del Derecho Tributario convierte la protección por parte del Derecho Mercantil en obsoleta”*¹⁸⁶. Pero esto tampoco puede servir para sobreponer el principio de reserva legal sobre cualquier otro, sino que debemos buscar una interpretación donde todos estos principios puedan alcanzar sus fines, pues la protección del contribuyente no puede derivar en la renuncia al legítimo derecho fiscal de exigir a sus ciudadanos que contribuyan al gasto público según sus capacidades.

Sin embargo, a la luz de lo señalado con anterioridad, queda en evidencia que más que un problema de preferencia entre estas dos ramas del derecho, se trata de un problema de precedencia: no debe preferirse una de estas ramas por sobre la otra, sino constatar que el derecho tributario se sirve

¹⁸⁵ BÁEZ MORENO, ANDRÉS, *Op. Cit.*, p. 292.

¹⁸⁶ *Ibidem*.

de los actos o contratos del derecho privado, por tanto sin éste no se puede estructurar aquél, o no por lo menos como se ha venido configurando el tributo en los distintos ordenamientos fiscales¹⁸⁷.

7.2. Interpretación teleológica de las normas tributarias.

Las doctrinas interpretativas teleológicas de las normas tributarias, emergente en países subdesarrollados pero de larga tradición en Europa continental y los países anglosajones, buscan determinar cuál es la finalidad de las normas tributarias dentro del ordenamiento jurídico.

Con el objeto de determinar la finalidad de las normas tributarias, debemos distinguir, como hemos hecho otras veces en este trabajo, entre normas tributarias de fines fiscales y normas tributarias de fines extrafiscales. Las primeras tendrán como principal objeto la recaudación pública para sufragar los gastos derivados de la vida en sociedad, mientras que las segundas tienen como principal objeto el incentivo o desincentivo de una actividad socialmente relevante. Sin embargo, cada día estos límites se van haciendo más difusos, y muchas veces los impuestos extrafiscales no tienen en vista necesaria ni principalmente el desincentivo de una actividad que se considera perjudicial para la sociedad¹⁸⁸, ni puede afirmarse con rotundidad que los impuestos fiscales no afecten total o parcialmente a incentivar o desincentivar ciertas

¹⁸⁷ En la doctrina alemana, Blumenstein y Locher distinguieron tres maneras de configurar el hecho imponible en la norma tributaria: valiéndose de los actos o contratos privados; no hacer referencia a las formas civiles, considerando sólo el hecho económico subyacente a ellas; o no establecer ninguna vinculación entre la norma tributaria y las transacciones civiles.

¹⁸⁸ A este respecto, podemos citar aquellos impuestos medioambientales que gravan los combustibles de origen fósiles, pero que no cumplen con la función de incentivo/desincentivo cuando dicho combustible es la única forma de energía, como en el caso del transporte de carga pesada terrestre. Se ha sostenido que establecer un tributo con fines extrafiscales (disminuir la contaminación) cuando la actividad a desincentivar es la única existente para alcanzar ciertos fines legítimos, lícitos y de interés social, donde los sujetos pasivos no pueden adoptar ninguna otra alternativa, sólo tendría fines recaudatorios.

actividades económicas, más tomando en consideración que muchas veces unos sectores productivos o unas clases de rentas son gravadas más intensamente que otras.

Dígase también que en las normas tributarias fiscales, su orientación obedecerá al principio de igualdad y de capacidad contributiva, mientras que en las extrafiscales la capacidad contributiva no es un criterio para establecer el tributo, pues su objetivo es conseguir que los contribuyentes sigan una conducta o se abstengan de ella. Tratándose nuestro trabajo fundamentalmente de las normas con fines fiscales, nos centraremos en éstas en lo sucesivo.

Retomando, si la interpretación teleológica de las leyes tributarias fiscales deberá observar la finalidad de ellas, y siendo ésta la recaudación pública y la financiación del Estado, el intérprete debería dirigir el proceso intelectual que implica la interpretación finalista a un criterio recaudatorio. Y esto es, evidentemente, un absurdo. Si la interpretación debiera sujetarse a los fines recaudatorios, deberíamos entender siempre que los actos y negocios pudieron haber sido configurados de manera más gravosa para el contribuyente, en beneficio del Fisco.

Como señala la profesora Violeta Ruiz Almendral¹⁸⁹, para salvar este estancamiento, la doctrina alemana –que ha seguido la española-, liderada por el profesor Dieter Birk, sostiene que más que preguntarse por el fin de la norma, debemos centrar la atención en cuál sería la solución más equitativa dentro de la frontera del tenor literal de la norma. Siendo la igualdad y capacidad económica los principios rectores de las normas tributarias fiscales, la finalidad

¹⁸⁹ RUIZ ALMENDRAL, VIOLETA, *El fraude a la ley tributaria a examen*, Op. Cit., pp. 44-45.

de ellas no estaría en la recaudación, sino en la manera en que las normas someten a imposición determinados hechos que reflejen capacidad contributiva, construyendo a partir de ahí el hecho imponible. En suma, cada uno de los tributos cumple una función dentro del sistema tributario, a partir del cual pueden deducirse sus fines.

Como señala Ruiz Almendral, *“la única solución para poder interpretar las normas tributarias con fines fiscales es realizar una interpretación conforme a la Constitución, y en concreto con apoyo en el principio de igualdad en la capacidad económica”*¹⁹⁰.

El Tribunal Supremo de España se ha pronunciado en el mismo sentido en el fundamento de Derecho 7º de la sentencia pronunciada con fecha 5 de marzo de 1988, ROJ STS 15218/1988, al considerar *“Que la realidad social, como canon interpretativo, se traduce en el Derecho Tributario por el principio de que para aplicar correctamente el precepto legal de acuerdo con el fin que le es propio, es preciso proceder a la exacta valoración de la función económica de los hechos sociales a los que se refiere la norma impositiva, principio que tiene su más acabada formulación técnica en la afirmación de que es exigencia del derecho impositivo que el impuesto sea aplicado a la relación económica o hecho de tal naturaleza, teniendo como base, no tanto la forma jurídica dada por los sujetos o adoptada por aquél, como la efectiva relación subyacente, es decir, lo que se denomina interpretación funcional de la norma tributaria y que se recoge en el artículo 25 de la citada Ley General [hoy artículo 13 de la LGT, análogo al proyectado artículo 4 bis del Código Tributario], según el cual el*

¹⁹⁰ RUIZ ALMENDRAL, VIOLETA, *El fraude a la ley tributaria a examen*, Op. Cit., p. 44.

impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible”.

De ese modo han entendido la interpretación teleológica de las normas tributarias tanto la tradición continental europea, basándose en la consideración económica, o como la anglosajona, a través de la doctrina de la sustancia por sobre la forma, radicándose en esta coincidencia primera las demás que asemejan tanto el proceso intelectual interpretativo y calificativo.

7.3. La consideración económica en la interpretación de las normas tributarias.

La mayoría de las legislaciones continentales, siguiendo a la dogmática germana, han adoptado como criterio interpretativo de las normas tributarias la denominada “consideración económica”. Como dijimos, esta tesis se funda en la igualdad en el reparto de las cargas públicas según el principio de capacidad contributiva. Igualmente, las legislaciones latinoamericanas y algunas asiáticas han acogido esta doctrina interpretativa.

En tanto, en el sistema anglosajón las técnicas antifraude –la GAAR en EE.UU. y la jurisprudencia judicial- adoptan como principal criterio la doctrina *substance over form*. En ambas tradiciones no se trata sino de distintas manifestaciones –pero con grandes similitudes- de interpretaciones teleológicas de la ley tributaria.

La doctrina de la consideración económica nace en Alemania en oposición al formalismo con que se interpretaron originalmente las normas

tributarias, y que sometía al derecho tributario a las reglas hermenéuticas del derecho privado, restándole aplicación y funcionalidad a la ley impositiva.

En lo esencial, esta doctrina aboga por una interpretación teleológica de la norma tributaria y por la autonomía del derecho tributario respecto al derecho privado, en especial atendiendo que los objetos y finalidades de ambos difieren radicalmente. La doctrina comparada ha puesto de manifiesto el error metodológico que conlleva interpretar la ley tributaria en virtud de los principios del derecho civil.

En suma, los conceptos del derecho privado deben ser interpretados conforme a la finalidad del establecimiento del tributo, que no será otro que gravar una manifestación de capacidad contributiva determinada por el legislador, que se sirvió para dicha determinación de los conceptos del derecho privado.

En términos prácticos, el intérprete deberá hacer dos evaluaciones o test. El primero dice relación con la finalidad que persigue la norma tributaria, con el elemento que pretende gravar dicha norma, que en la mayoría de los casos será la capacidad económica del contribuyente. El segundo dice relación con el acto o contrato celebrado por las partes, e implica un doble test: por un lado, el intérprete debe establecer la finalidad que dicho acto jurídico cumple en el derecho privado, para determinar a su vez los elementos que consideró el legislador como manifestaciones de capacidad contributiva, y por otro, un “test de idoneidad” –usando la terminología de la profesara Ruiz Almendral- entre la forma adoptada y el fin económico resultante de la operación del contribuyente.

8. Calificación administrativa: artículo 4 bis.

La principal función que tiene una norma como la proyectada en el artículo 4 bis del Código Tributario es interpretativa (sin perjuicio de las advertencias que ya se hicieron sobre la dimensión que la Administración española ha dado a esta norma, y que rechazamos abiertamente).

A primera vista, podríamos pensar que esta norma carece de mayor interés y novedad, pues no hace sino consagrar legalmente el principio según el cual las cosas son en el Derecho lo que son, y no lo que dicen ser. Pero una interpretación sistemática del establecimiento de las normas antielusivas generales nos puede ofrecer una perspectiva más general.

En primer lugar, digamos que tras esta disposición existe la clara intención de otorgar preeminencia a la substancia por sobre la forma. Esto queda patente en el artículo 4 bis al disponer que las obligaciones tributarias nacerán y se exigirán “*con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios*”, es decir, a su substancia, prescindiendo para estos efectos “*de la forma*” o de la “*denominación que los interesados le hubieran dado*”.

El objetivo de esta norma es asegurar que los contribuyentes tributen conforme a la naturaleza jurídica de los actos y contratos que celebren, en el entendido que éstas manifiestan el objeto último de la mayoría de los tributos de fines fiscales, la capacidad contributiva, tal y como recoge la Constitución en el artículo 19 N° 20.

Sin embargo, y aquí reside el principal de los argumentos de los detractores del establecimiento de las normas antielusivas generales, esta norma puede verse como una vulneración al principio de legalidad tributaria, pues se autoriza al intérprete para que, prescindiendo de las formas y denominaciones de las partes, busque la verdadera naturaleza del acto o negocio. En este proceso, podrá allegarse a la conclusión que la naturaleza del acto es diferente a la pretendida por los contratantes, debiendo aplicarse la legislación tributaria a esta “verdadera” naturaleza jurídica. En suma, los contribuyentes no podrán ocultar la verdadera naturaleza de sus operaciones tras las “posibilidades de configuración jurídica”, para usar la terminología del artículo 4 ter del Código Tributario.

En definitiva, los actos y contratos del contribuyente serán gravados aunque formalmente no se configure el supuesto de hecho del impuesto, vulnerándose en definitiva, vía interpretativa, el principio constitucional de legalidad tributaria. Tanto peor, quien determinará la naturaleza jurídica de los actos y negocios será la Administración Tributaria, que se constituirá como parte y juez.

En segundo lugar, digamos que esta norma tiene como consecuencia apartarse de las normas tradicionales interpretativas, contenidas en la legislación común. El artículo 4 bis, incardinado de manera tal que sea aplicable a todo el Derecho Tributario, se alza como el principio rector interpretativo del nuevo sistema impositivo, manifestando en consecuencia su autonomía en términos hermenéuticos, alejándose de las reglas iusprivatistas.

En tercer lugar, esta disposición sólo podría tener aplicación cuando, en virtud de la denominación o forma adoptada por los contribuyentes, se altere o impida la subsunción del verdadero acto o negocio a un determinado tipo normativo, modificando las consecuencias fiscales de los mismos. Así, luego de establecer la “verdadera” naturaleza del acto, el intérprete lo contrastará con el supuesto de hecho contenido en la norma tributaria, y existiendo coincidencia, le atribuirá las consecuencias impositivas que le correspondan.

Las objeciones a este artículo serán tratadas conjuntamente con aquellas realizadas al artículo 4 ter del Código Tributario.

9. La discrecionalidad del Servicio en la declaración de abuso y simulación.

9.1. Generalidades.

Se ha sostenido en el extranjero y particularmente en Chile¹⁹¹ que la facultad para recalificar los actos y negocios jurídicos queda a completa discreción de la Administración Tributaria, lo que claramente erosiona el principio de legalidad tributaria y la certeza jurídica.

Sin embargo esta objeción, en la dimensión que mencionamos, se funda en la falsa coincidencia entre los conceptos “discrecionalidad” con “arbitrariedad”. Por eso, a continuación vamos a revisar esta materia.

¹⁹¹ En este sentido, el Informe Técnico de la Reforma Tributaria emitido por la Cámara Chilena de la Construcción, señala que “*resulta lícito sostener que un acto jurídico es ilícito para el solo efecto de las normas tributarias, pero no es contrario a todo el ordenamiento jurídico, que dicha calificación esté entregada a la completa discreción del órgano fiscalizador, sin contrapeso alguno y que todo ello es coherente con las garantías que constituyen el Orden Público Económico*”, p. 18, [en línea] <http://www.cchc.cl/wp-content/uploads/2014/04/Informe-Tecnico-sobre-Reforma-Tributaria.pdf>

9.2. Discrecionalidad como técnica jurídica en la configuración de potestades públicas.

La discrecionalidad administrativa se enmarca dentro de la regulación o configuración legal de las potestades públicas. Esta regulación que realiza el legislador puede hacerla por dos vías: a través de las potestades regladas o mediante las potestades discrecionales.

Tratándose de las potestades regladas, el legislador determinará exhaustivamente todas y cada una de las condiciones necesarias para que la Administración ejerza su potestad, limitándose esta última a constatar el supuesto de hecho y subsumirlo. En cambio, si el legislador sólo fija o determina algunas de las condiciones que deben cumplirse para el ejercicio de la potestad, dejando a la Administración la apreciación subjetiva de uno o más de los elementos, estaremos frente a potestades discrecionales.

Sin embargo, la discrecionalidad nunca es absoluta: siempre debe observar elementos reglados esenciales. El profesor Santamaría Pastor¹⁹² señala los siguientes elementos reglados que siempre deben concurrir en las potestades discrecionales: la existencia de la potestad, el supuesto fáctico que legitima su empleo, la competencia y el fin de la potestad. Por su parte, en un criterio similar con el anterior, los profesores Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández¹⁹³ distinguen los siguientes elementos: su existencia,

¹⁹² SANTAMARÍA PASTOR, JUAN ALFONSO, *Principios de Derecho Administrativo General I*, 2ª edición, Editorial Iustel, Madrid, 2009, p. 337.

¹⁹³ GARCÍA DE ENTERRÍA, EDUARDO y FERNÁNDEZ, TOMÁS-RAMÓN, *Curso de Derecho Administrativo*, V. I., 15ª edición, Thomson Civitas, Navarra, 2011, p. 479.

su extensión, la competencia para ejercerla y la misión que se pretende alcanzar.

La profesora Eva Desdentado Daroca¹⁹⁴ se refiere a la discrecionalidad como un fenómeno en que surge un “ámbito de indiferencia”, en que la ley remite la potestad de valoración a la Administración. El profesor Santamaría Pastor, en el mismo sentido, sostiene en alusión a este ámbito que “*la Administración puede elegir entre diferentes soluciones, todas ellas igualmente válidas*”¹⁹⁵.

La discrecionalidad puede referirse a dos ámbitos distintos: discrecionalidad en la decisión, cuando se entrega la potestad de actuar o no, y discrecionalidad en la elección, cuando siendo obligatoria la actuación o ejercicio de una atribución, la esfera de indiferencia se sitúa en las alternativas que se pueden escoger o hacer efectivas.

Esta doctrina ha sido acogida por nuestro Tribunal Constitucional, que ha señalado invariablemente que “*Como señala una doctrina clásica en la materia (García de Enterría, Eduardo, y Fernández, Tomás-Ramón; Curso de Derecho Administrativo; T. I; Edit. Civitas; Madrid, 2002; págs. 454 y sgtes.), la discrecionalidad, en primer lugar, se ubica en el terreno de la configuración de las potestades públicas. La potestad es un poder de actuación que da una norma jurídica a un órgano del Estado con una finalidad determinada. Las potestades son atribuciones configuradas por la norma, que a su vez son entregadas a un órgano definido del Estado. No se trata, por tanto, de una*

¹⁹⁴ DESDENTADO DAROCA, EVA, *Discrecionalidad administrativa y planeamiento urbanístico: construcción teórica y análisis jurisprudencial, segunda edición*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1999, p. 54 y ss.

¹⁹⁵ SANTAMARÍA PASTOR, JUAN ALFONSO, *Principios de Derecho Administrativo General I, Op. Cit.*, p. 338.

atribución que espontánea o libremente cree o se autoatribuya el órgano respectivo. La potestad la otorga el ordenamiento jurídico. Es, por eso, un caso de remisión legal. En segundo lugar, no hay potestades discrecionales absolutas; lo que existe son elementos de dicha atribución que pueden tener rasgos de ese carácter. Por eso, se afirma que en la potestades íntegramente regladas, los elementos que las configuran (su titular, la forma en que se ejercen, su finalidad, la forma que adoptan los actos que se dictan en su ejercicio, la oportunidad de su ejercicio, los hechos y fundamentos en que se fundan, etc.) están detalladamente definidos por la norma que las confiere. En la potestad discrecional, en cambio, hay uno o más de dichos elementos abiertos, entregados al órgano respectivo para ser completados por su apreciación subjetiva. Ello implica que el órgano debe optar entre elementos igualmente justos o equivalentes. Mientras que los conceptos jurídicos indeterminados no admiten un enunciado preciso y el órgano que los interpreta tiene una sola opción válida, en la discrecionalidad, en cambio, el órgano puede optar entre alternativas igualmente legítimas; hay, en este sentido, una suerte de libertad de opción entre alternativas intercambiables o equivalentes. Como señalan los autores recientemente citados (ob. cit., pág. 457), la razón de la existencia de potestades con elementos discrecionales radica, por una parte, en que en la potestad íntegramente reglada no hay espacio para ningún juicio subjetivo, salvo el de constatación o verificación del supuesto para su ejercicio. Ese diseño puede hacer extremadamente difícil su aplicación. Por la otra, hay un criterio de eficacia. Para lograr ciertos propósitos de modo idóneo, el legislador convoca a la apreciación singular de un órgano determinado”¹⁹⁶.

¹⁹⁶ STC Rol N° 1.341-09, considerando decimocuarto.

9.3. Discrecionalidad y legalidad: un conflicto aparente.

El Tribunal Constitucional, conociendo acerca de una acción de inaplicabilidad del artículo 248 del Código Procesal Penal, reflexionó sobre la legalidad penal y la discrecionalidad, en un razonamiento cuya lógica resulta del todo pertinente y aplicable en materia tributaria.

El principio de legalidad penal, antes de la Reforma Procesal Penal, ordenaba la persecución y sanción en sede penal de todas las conductas constitutivas de delitos. Tras la Reforma, se confiere al Ministerio Público la competencia para iniciar y sostener la persecución penal, sin que éste pueda suspenderse o interrumpirse a su mero arbitrio. La diferencia que introdujo la Reforma fue que confirió al Ministerio Público la facultad –excepcional- de suspender, no continuar o poner término a la persecución penal. El Tribunal Constitucional acogió la atribución de esta potestad discrecional al Ministerio Público –que hace excepción al principio de legalidad penal-, pues se justificaba en el principio de racionalidad del uso de los recursos públicos.

El Tribunal Constitucional concluyó que la facultad de no perseverar en la investigación “*es una expresión de las facultades discrecionales que se le han otorgado al Ministerio Público para llevar adelante la dirección de la investigación de manera exclusiva. Ello no obsta a que dicha discrecionalidad esté sometida a varios requisitos, ya que se trata de una discrecionalidad no arbitraria*” (Considerando Sexagesimotercero STC Rol N° 1.341-09).

A la luz de lo precedentemente señalado, debemos preguntarnos sobre la potestad discrecional en los artículos 4 ter y 4 quáter del Proyecto de Ley, y

podremos apreciar que la ley ha dejado un ámbito muy limitado a ella, siendo mayoritariamente potestades regladas.

En el artículo 4 ter, sólo queda a la discrecionalidad del Servicio declarar el abuso del acto o negocio, al tenor de la norma que señala que “*El Servicio podrá declarar la existencia del abuso de las formas jurídicas a que se refiere este artículo, conforme a lo dispuesto en el artículo 4 quinquies*” (el subrayado es nuestro). Se trata, según la clasificación estudiada, de una potestad discrecional de decisión. El artículo 4 quáter, por su parte, no reserva ningún ámbito a la discrecionalidad administrativa.

Podemos concluir que, a la luz de lo expuesto, las disposiciones que contienen los supuestos de abuso y simulación utilizan, con una preeminencia incontestable, potestades regladas y no discrecionales, técnica ampliamente reconocida, lícita y a mayor abundamiento constitucional.

10. ¿Conceptos jurídicos indeterminados o discrecionalidad?

En términos generales, la discrecionalidad podrá referirse a la necesidad de intervención (discrecionalidad de decisión) o a las posibles medidas que puedan adoptarse (discrecionalidad de elección). Para otros en cambio, la discrecionalidad sólo tendría cabida en los llamados “conceptos jurídicos indeterminados”.

María Villoslada Gutiérrez –cuyo trabajo ha sido de gran utilidad en este apartado-, sirviéndose de los profesores García de Enterría, Fernández y Parejo, señala que nos encontramos ante conceptos jurídicos indeterminados

“cuando la ley define el supuesto de hecho a través de conceptos abstractos que sólo pueden ser concretados en su aplicación práctica, bien porque la norma se refiere a una realidad cuyos límites no pueden ser bien precisados en su enunciado ya que no admite una cuantificación o determinación rigurosa o bien porque el legislador ha tomado una decisión consciente de no acotarlos de manera precisa para permitir soluciones acomodadas a las circunstancias”¹⁹⁷.

Es común que tiendan a confundirse los términos “potestades discrecionales” con el de “conceptos jurídicos indeterminados”. A este respecto, es útil traer a colación el pronunciamiento del Tribunal Supremo español que, en sentencia de fecha 6 de diciembre 1986, afirmó que *“supone una confusión entre los llamados conceptos jurídicos indeterminados con los poderes discrecionales, perfectamente diferenciados en defensa de una más acabada garantía judicial por la técnica jurídica moderna, según la cual los segundos se caracterizan por la pluralidad de soluciones justas posibles entre las que libremente puede escoger la Administración, según su propia iniciativa, por no estar comprendida dentro de la norma la solución concreta, mientras que los primeros son configurados por la ley como un supuesto concreto de tal forma que solamente se da una única solución justa en la aplicación del concepto a la circunstancia de hecho”*.

Otra de las diferencias que pueden apreciarse entre la discrecionalidad y los conceptos jurídicos indeterminados, es que la primera se sitúa en el plano volitivo, nunca en el cognitivo, como sí lo hacen los conceptos jurídicos indeterminados. En otras palabras, en la discrecionalidad la Administración puede escoger, con criterios extrajurídicos, entre las distintas alternativas a su

¹⁹⁷ VILLOSLADA GUTIÉRREZ, MARÍA, *El control de la discrecionalidad*, Trabajo de fin de grado, Universidad de La Rioja, La Rioja, 2013, p. 9, [en línea] http://biblioteca.unirioja.es/tfe_e/TFE000238.pdf

disposición; en cambio, tratándose de los conceptos jurídicos indeterminados, corresponde interpretar y aplicar la ley: en tanto existe una sola solución válida, no puede desatenderla en ningún caso.

Esta distinción es relevante –para una parte de la doctrina- en atención al control jurisdiccional, que no tendrá lugar respecto del ejercicio de facultades discrecionales, que obedece como dijimos a razones extrajurídicas, mientras que sí cabe el control jurisdiccional en la interpretación y calificación de los conceptos indeterminados, por tratarse de cuestiones de derecho donde sí existen criterios o parámetros de evaluación.

Este último razonamiento, dominante en la doctrina española, ha tenido especial acogida en nuestro ordenamiento jurídico y en nuestra jurisprudencia constitucional, como queda de manifiesto en la facultad del fiscal para no perseverar en la investigación, decisión que escapa del control del órgano jurisdiccional¹⁹⁸.

El profesor Claudio Moraga Klenner explica así la relación entre conceptos jurídicos indeterminados y discrecionalidad: “(...) *la potestad discrecional no se confunde con los conceptos jurídicos indeterminados. Mientras la primera es una modalidad normativa de potestad pública, que autoriza a la Administración para tomar una decisión dentro de un margen más o menos amplio y en el cual subyacen diversas posibles decisiones igualmente legítimas o válidas; los conceptos jurídicos indeterminados tienen un único concepto posible, muchas veces, eso sí, difícil de precisar. Con todo, el punto de contacto entre la potestad discrecional y los conceptos jurídicos*

¹⁹⁸ Puede verse a este respecto la STC Rol N° 1.341-09, considerando quincuagesimoquinto.

*indeterminados se halla en el hecho de que en ambos casos existe un ámbito que la ley no ha predefinido: en el caso de la potestad discrecional, no se ha definido una única decisión orgánica posible; en el caso de los conceptos jurídicos indeterminados, la ley no ha definido su contenido en forma íntegra*¹⁹⁹.

11. Las normas antielusivas generales y la supuesta infracción al principio de reserva legal en materia tributaria.

11.1. La creación normativa: límite de la reserva de ley en materia tributaria.

Ya hemos señalado el alcance que se le otorga al principio de legalidad tributaria en nuestro país, así como sus principales características y sus consecuencias. Asimismo, intentamos exponer de manera fiel y completa las objeciones de constitucionalidad que se le hacen a las normas antielusivas generales desde el principio de reserva legal. Además, ya hemos resuelto algunas cuestiones previas que nos ayudarán a enfrentar los argumentos formulados contra el establecimiento de estas normas antifraude.

Partiremos señalando que compartimos el criterio del profesor Avilés, en cuanto a que en nuestro país la Constitución adopta un criterio más cercano a las vertientes clásicas u ortodoxas que a la atenuada, pero consideramos que debe ceñirse a la producción normativa. Como la mayoría de la doctrina comparada, somos de la opinión que sostiene que hacer extensivo este principio a la interpretación o aplicación del derecho es desproporcionado.

¹⁹⁹ MORAGA KLENNER, CLAUDIO, *Tratado de Derecho Administrativo. La actividad formal de la Administración del Estado*, PANTOJA BAUZÁ, ROLANDO, (Coordinador), Tomo VII, Editorial AbeledoPerrot LegalPublishing, Santiago, 2010, p. 38.

Estamos convencidos que el principio de reserva legal sólo comprende y se aplica en lo relativo a la producción normativa. El Constituyente faculta al Legislador sólo para que establezca o instituya un impuesto, quedándole proscrito a cualquier otro órgano público esta atribución, en especial a la Administración. Así también, creemos que el principio de tipicidad quedaría entregado al legislador, en cuanto a que es éste el que debe determinar los denominados “elementos esenciales” del tributo, expresión que nos suscita graves reparos metodológicos²⁰⁰.

Pero este principio mal podría abarcar la interpretación de la ley tributaria, facultad privativa –en última instancia- de los órganos jurisdiccionales, los que deberán hacer una ponderación considerando no sólo el principio de legalidad tributaria, sino también el deber de contribuir, la generalidad y la igualdad en la capacidad contributiva.

Además, en ninguno de los sentidos que le ha dado el Tribunal Constitucional chileno al principio de reserva legal en materia tributaria, se vislumbra que su ámbito de aplicación puede transgredir los límites de la producción normativa.

²⁰⁰ La doctrina de los elementos esenciales tiene su origen en Alemania en la década de 1960, conociéndosele en ese país como “teoría de la esencialidad” (Wesentlichkeitstheorie), la que no sólo recibe aplicación en materias relativas a la ley tributaria, sino a toda materia que requiere un especial pronunciamiento del Parlamento, el que no puede desentenderse de regular ciertas materias esenciales en un Estado de Derecho. Sin embargo, esta teoría ha recibido un constante asedio por parte de la doctrina alemana, en el sentido de destacar la dificultad lógica que implica la determinación de cuáles son los “elementos esenciales” no sólo del tributo, sino de cualquier cosa. Este conflicto lógico queda de manifiesto cuando se sostiene, por una parte, la esencialidad de la base imponible, quedando comprendida por tanto bajo la reserva legal, y la determinación de la misma, que quedaría entregada a la regulación reglamentaria. Pareciera entonces que existen elementos más esenciales que otros, o que la esencialidad admite graduaciones (lo que es un sinsentido lógico). Debido a esto la dogmática que se opone a este criterio jurisprudencial ha tildado a esta teoría de “banal”, “fórmula vacía” y “callejón sin salida”.

Por otra parte, también se ha señalado que una interpretación basada en la consideración económica es contraria a la Constitución, pues vulnera la tipicidad del tributo (y la reserva de ley). Sin embargo, estos autores parecen olvidar que el principio de tipicidad y el de reserva de ley no son los únicos en materia tributaria. Para estos autores no es suficiente que sea el legislador el que establezca los tributos y sus elementos esenciales, sino también que se interpreten los conceptos jurídicos de la ley tributaria conforme a las reglas hermenéuticas iusprivatistas, las que se aprecian como las únicas que pueden conciliarse con el principio de legalidad.

Esta tesis, sin duda, ha dado fundamento a la licitud de la elusión. El contribuyente, en virtud de la legalidad, planifica un negocio jurídico distinto del tipificado por la norma tributaria, y se sustrae total o parcialmente a la tributación.

Pero llevar esta interpretación a estos extremos no hace sino infringir otro principio constitucional: el deber de contribuir según la capacidad económica. Una interpretación donde el principio de reserva de ley prime por sobre cualquier otro, haría ilusorio y dejaría en la inutilidad más absoluta el deber de contribuir y los demás principios constitucionales ya mencionados.

Nos parece una necesidad imperiosa armonizar ambos principios constitucionales para conseguir una aplicación jurídica que no lesione a uno ni otro. Es en este contexto que la interpretación teleológica de la ley tributaria, basada en la consideración económica, se alza como una interpretación respetuosa de ambos.

En relación al principio de reserva legal, el establecimiento del tributo debe radicarse en el legislador, quedándole proscrita al Ejecutivo su potestad autónoma en materia tributaria. Asimismo, conforme al principio de tipicidad, es el propio Parlamento el que debe definir con la mayor precisión los denominados “elementos esenciales” del tributo, limitándose a este respecto la potestad de ejecución de la Administración a aquellos aspectos “no esenciales” del impuesto. Mientras, respecto del deber de contribuir, obligación jurídica de rango constitucional, el intérprete deberá desvelar la verdadera naturaleza del negocio jurídico, determinar la capacidad económica que revela tal operación, y contrastarla con los hechos típicos gravados.

Si de la interpretación del hecho, acto o negocio –que deberá obedecer a un criterio substancialista- se determinara que se adoptó una formalidad artificiosa o impropia en relación con los fines obtenidos (jurídicos con sustratos económicos), y se determina por otra parte que dicha artificialidad no obedece a un propósito comercial válido, sino que tuvo por objeto el ahorro impositivo, el acto habrá sido celebrado en abuso de las posibilidades de configuración jurídica.

Por otra parte, si en la interpretación teleológica de la ley tributaria el intérprete determina que el fin de la misma es gravar determinado objeto (v. g. la renta), y puede subsumirse el hecho, acto o negocio en alguno de los supuestos típicos –establecidos por el legislador-, el aplicador del derecho concluirá que dicho acto deberá tributar conforme a su naturaleza jurídica.

11.2. El deber de contribuir y la igualdad en materia tributaria.

En cuanto al deber de contribuir, que como ha señalado el Tribunal Constitucional se constituye como una obligación jurídica (de rango constitucional), el ordenamiento debe garantizar que todos los contribuyentes tributen conforme a su capacidad contributiva, cuyos límites se circunscriben al mínimo exento y al tributo confiscatorio.

La consideración económica en la interpretación de la norma tributaria concilia los principios de reserva legal y tipicidad, y el deber de contribuir. Por una parte, el intérprete debe establecer cuál es la finalidad que persigue gravar un tributo determinado, como es la renta en la Ley sobre Impuesto a la Renta, siendo de gran utilidad para estos fines la definición de renta que recoge el Código Tributario en el número 1 del artículo 2°. En un segundo momento, deberá contrastar el acto o negocio jurídico y determinar qué capacidad contributiva está reflejada en él, aunque no haya sido aprehendida en el supuesto de hecho. El objetivo es establecer si dicha manifestación de capacidad contributiva está sujeta a tributación conforme a una interpretación teleológica de la norma.

La garantía, en este caso, sigue radicándose en la tipicidad legal del impuesto, quedando obligado el intérprete a determinar la aplicación del tributo a los elementos fijados por el legislador, pero bajo una interpretación que debe respetar además de la reserva de ley, el deber de contribuir, la igualdad y la capacidad contributiva.

11.3. La analogía y la norma antielusiva general.

También se ha acusado a este tipo de normas de recurrir a la analogía para integrar el sistema tributario. Sobre este tópico, partamos diciendo que no existe prohibición expresa de analogía en materia tributaria, sin perjuicio que la Corte Suprema ha señalado su prohibición como consecuencia del principio de reserva de ley tributaria, en los términos extensivos del profesor Avilés Hernández.

Parte importante de la doctrina española y alemana (en este último país la jurisprudencia se ha inclinado en el mismo sentido de su doctrina mayoritaria) han puesto de manifiesto la inconsistencia teórica que conlleva la prohibición de la analogía en materia tributaria, pues las normas tributarias no conforman aquellas materias clásicas donde rige esta prohibición (básicamente respecto de las normas excepcionales y las penales), ni puede derivarse del principio de legalidad tributaria, pues ello dependerá, en último término, de la estructura concreta del supuesto de hecho -si dicha estructura legal admite la extensión de su consecuencia jurídica no cabría oponer frente a la misma la vigencia del principio de reserva de ley, ya que en la formulación de tal estructura legal se encontraría implícito el juicio del legislador acerca de la conveniencia o inconveniencia de su integración analógica-, siendo sus únicos límites los derivados de la lógica, además de reiterar que la reserva de ley sólo tiene aplicación en la producción normativa, no en la interpretación ni en la integración jurídica.

Es más, se ha sostenido que la interpretación analógica es una fuente eficaz para atender las exigencias del principio de igualdad, a objeto de evitar tratamientos jurídicos desiguales a igual capacidad contributiva. Quedaría por

dilucidar si la igualdad cede frente a la seguridad jurídica, o es esta última la que debería ceder en virtud de la igualdad.

Pero dejando de lado la discusión metodológica de la procedencia de la interpretación analógica, nos abocaremos a la relación que existe entre ésta y la norma antielusiva general.

Para un sector de la doctrina comparada, la norma antielusiva general autoriza el uso de la interpretación analógica en los casos en que el contribuyente abusa de la posibilidad de configuración jurídica. Dentro de esta corriente, podemos a su vez distinguir dos sectores: para aquellos que sostienen la prohibición de la analogía en el Derecho Tributario, la norma contiene una autorización especial de analogía, siendo por tanto constitutiva, mientras que para aquellos que adhieren a la tesis que acepta la analogía, la norma tendrá carácter declarativo. Estas posiciones coinciden en que el origen del abuso radica en la existencia de una laguna legal.

En cambio, otro sector de la doctrina, minoritario, sostiene que no existe laguna legal, sino más bien una interpretación errónea, incorrecta o artificiosa, con la clara finalidad de disminuir la carga impositiva. La ley señala con suficiente detalle los hechos gravados, los que, como es fácil observar, son variados y extensos, pues la finalidad del legislador es gravar todas las manifestaciones de capacidad contributiva según el objeto del tributo. Por tanto, no es que la ley no haya previsto el acto o contrato determinado, sino que el contribuyente, prevenido del mismo, a través de una serie de actos planificados, busca alternativas formalmente lícitas y ajenas al supuesto de hecho, que escapen al gravamen que, de no mediar dicha planificación, gravarían su

capacidad contributiva manifestada en el acto o negocio jurídico que normalmente usaría.

Quien fuera profesor de la Universidad Autónoma de Madrid, Carlos Palao Taboada²⁰¹, explicaba de la siguiente manera la relación entre analogía, laguna de la ley tributaria y norma antifraude. En los casos de elusión –fraude de ley en España- no hay propiamente una laguna legal, ni existe deficiencia por parte del legislador al establecerla, sino que la norma existe y es justamente la norma que el contribuyente elude; el legislador sí quiso gravar el acto o negocio elusivo, pero ve frustrada su voluntad por maniobras fraudulentas. De no mediar la elusión –fraudulenta- de la norma tributaria, se hubiera producido el hecho gravado. Pese a lo contundente de su argumento, y basado en la prohibición expresa del uso de la analogía en España, este autor sostenía que la norma antifraude era una excepción a dicha prohibición.

Nosotros somos de la opinión, siguiendo a la profesora Violeta Ruiz Almendral, quien sigue en esta materia al profesor alemán Claus-Wilhelm Canaris, y parcialmente la doctrina del profesor Palao Taboada, que en la norma antielusiva no hay analogía, ni existe laguna en la ley, ni tampoco esta norma crea una nueva para corregir la elusión.

Estas confusiones tienen diferentes orígenes. Por una parte, se confunden los conceptos indeterminados con las lagunas legales, o se ven lagunas a través del prisma de la literalidad de las normas tributarias. No puede sostenerse concluyentemente que interpretar las normas más allá de la literalidad de las palabras constituye por sí misma una interpretación analógica.

²⁰¹ PALAO TABOADA, CARLOS, "¿Existe el fraude a la ley tributaria?", Revista Estudios Financieros, N° 182, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1998.

Por otro lado, existe una pretendida similitud entre la norma antielusiva y la analogía, en cuanto la primera recurriría a la segunda a falta de una norma que grave el acto o negocio jurídico. Sin embargo, esta aparente similitud no es tal pues, a diferencia de lo que sucede en los casos de analogía, en la norma antielusiva general no existe vacío o laguna, sino que no ha podido aplicarse porque el contribuyente la ha sacado deliberadamente el acto del ámbito de aplicación.

IV. DERECHO DE LIBERTAD ECONÓMICA Y NORMAS ANTIELUSIVAS.

1. Generalidades.

El derecho a la libertad de desarrollar cualquier actividad económica no es reconocido en el derecho comparado como un derecho fundamental, porque no se le considera derivado de la dignidad humana, aunque sí tiene un reconocimiento como derecho subjetivo en los sistemas europeos y americanos. Además, esta norma es novedosa respecto de nuestro propio sistema normativo, pues ninguna Carta Fundamental anterior le confirió rango constitucional.

Sebastián López Magnaso, para explicar desde una perspectiva histórica el sentido y alcance de la libertad para desarrollar actividades económicas, cita al profesor español Luis Díez-Picazo, quien señala que *“el valor o bien jurídico protegido por la libertad de empresa [consagrada en el artículo 38 de la Constitución Española] es la iniciativa económica privada como elemento esencial de una economía de mercado y, en definitiva, de una*

sociedad abierta. Las actividades de producción y distribución de bienes o servicios están, así, constitucionalmente abiertas a los particulares. Desde un punto de vista histórico, la libertad de empresa se afirmó en polémica con los postulados económicos del Antiguo Régimen, que se condensaban en el mercantilismo –el cual no era sino una doctrina de dirigismo estatal- y en la necesidad de pertenecer al gremio o corporación correspondiente para poder ejercer la mayoría de las actividades productivas. La libertad de empresa es, por tanto, la versión contemporánea de lo que los primeros liberales reclamaban bajo la denominación de “libertad de industria y comercio”. Es significativo que la famosa expresión “laissez faire” fuera originalmente lo que, según se cuenta, los comerciantes franceses pidieron a Colbert, el célebre ministro de Luis XIV, cuando les preguntó qué podía hacer por ellos”²⁰².

En nuestro país, este principio está consagrado en el artículo 19 del N° 21 inciso 1° de la Constitución, que dispone “*Artículo 19.- La Constitución asegura a todas las personas: (...) 21°.- El derecho a desarrollar cualquiera actividad económica que no sea contraria a la moral, al orden público o a la seguridad nacional, respetando las normas legales que la regulen*”.

La Corte Suprema ha considerado que la libertad económica forma parte, junto a la no discriminación arbitraria y la libertad para adquirir toda clase de bienes, del Derecho Constitucional Económico o del Orden Público Económico²⁰³. Por su parte, el Tribunal Constitucional ha estimado que la

²⁰² DÍEZ-PICAZO, LUIS MARÍA, *Sistema de Derechos Fundamentales*, 2^{da} edición, Thomson Civitas, Navarra, 2005, p. 510, citado por LÓPEZ MAGNASCO, SEBASTIÁN, *Libertad de empresa y no discriminación económica: doctrina y jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Cuadernos del Tribunal Constitucional, N° 48, Santiago, 2012, p. 72.

²⁰³ “Cabe precisar que el numeral 21 no puede considerarse aisladamente, puesto que con los N°s 22 y 23 conforman lo que se denomina - Orden público económico - o - Derecho constitucional económico - , es decir se trata de un conjunto de principios y reglas que fijan el contenido de las libertades en materia económica y que igualmente contemplan los instrumentos a través de los cuales el Estado puede actuar o intervenir en el proceso

libertad a desarrollar actividades económicas es una consecuencia del principio de subsidiariedad e igualdad²⁰⁴.

Respecto de la relación de la libertad empresarial y las normas antielusivas, se ha dicho que una de las manifestaciones de aquella es la libertad de organización empresarial, y como vertiente de ésta, la planificación tributaria o economía de opción. Pues bien, las normas antielusivas son *per se* tan amplias y de interpretación tan extensiva que sin lugar a dudas socaban el derecho a ejercer la legítima planificación tributaria, calificándola en definitiva de abusiva. No olvidemos que el profesor Jaime García Escobar, uno de los autores que en nuestro país ha dedicado más tiempo a estudiar y escribir sobre el fenómeno de la elusión y de las medidas antielusivas, sostiene que en última instancia la licitud de la elusión descansa en la libertad para desarrollar actividades económicas.

2. Contenido del derecho a desarrollar cualquier actividad económica.

Desde una perspectiva histórica, los integrantes de la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución dejaron patente que la intención al establecer el N° 21 del artículo 19 de la Carta Fundamental era proyectar la libertad personal en el desarrollo de las actividades económicas y concretar la subsidiariedad del Estado. El comisionado Sr. Roberto Guerrero, al tiempo fiscal del Banco Central, identifica la libertad económica con “*la libertad de*

económico, pero fijando también los límites que debe respetar el actuar estatal. En estas materias confluye el derecho con la economía, situación que no debe perderse de vista al aplicarse en el marco regulatorio señalado” (Inciso segundo del considerando 3°, sentencia Rol 4.732-2005, pronunciada por la Corte Suprema con fecha 26 de septiembre de 2005).

²⁰⁴ “*Que, el derecho consagrado en el artículo 19, N° 21, antes transcrito, y que protege la libre iniciativa privada es una expresión de los contenidos filosófico-jurídicos del Capítulo I de la Constitución Política, y viene a ser una consecuencia del principio de subsidiariedad, como también del deber del Estado de resguardar el derecho de las personas a participar con igualdad de oportunidades en la vida nacional”* (STC Rol N° 146-1992, considerando octavo).

producción, la libertad de comercio y la libertad de trabajo o profesional (...). Indica que aquí cabe tomar en consideración también el denominado libre intercambio comercial, tanto interno como externo, o sea, la facultad de comerciar libremente dentro del país y con el exterior”²⁰⁵.

El profesor Humberto Nogueira Alcalá sostiene que el contenido esencial de la libertad de desarrollar cualquier actividad económica “*implica la libertad para emprender la libertad de desarrollar la libre iniciativa económica privada dentro del marco jurídico constitucional, lo que posibilita la libertad de los operadores privados (personas y cuerpos intermedios) para disponer autónomamente de realizar emprendimientos económicos con o sin fines de lucro, la libertad de inversión y la libertad de contratación, las políticas de precios y seguros, determinando la organización de los recursos, la forma jurídica lícita que adoptará la actividad económica (sociedades, cooperativas, empresas cogestionadas o autogestionadas), y la determinación de los fines de ella, tales como actividades primarias, secundarias o terciarias (desarrollando actividades extractivas mineras, pesqueras u otras, agrícolas, forestales, industriales, comerciales, de servicios, entre otras), la libertad de acceder al mercado, la libertad para actuar y permanecer en el mercado y la libertad para salir del mercado, cesando la actividad económica, dentro del marco constitucional y las regulaciones legales dictadas conforme a la Carta Fundamental. Tal libertad no es absoluta y tiene como límites los derechos fundamentales de los trabajadores y el bien común, los cuales son cautelados por las regulaciones jurídicas pertinentes y las orientaciones generales de dirección de política económica de los respectivos gobiernos”²⁰⁶.*

²⁰⁵ Sesión N° 384, celebrada el miércoles 14 de junio de 1978, *Actas Oficiales de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución Política de la República*.

²⁰⁶ NOGUEIRA ALCALÁ, HUMBERTO, *Derechos fundamentales y garantías constitucionales*, Tomo 4, segunda edición actualizada, Librotecnia, Santiago, 2013, p. 25.

Teodoro Rivera Neumann dice, en relación a los elementos esenciales del derecho contenido en el N° 21 del artículo 19 de la Constitución, que *“un objetivo prioritario de cualquier actividad económica es la producción de bienes o servicios con el objeto de generar beneficios, sean estos utilidades, remanentes u otros (...) comprende necesariamente el derecho de acceder al mercado ofreciendo bienes y servicios (...) incluido el derecho a formar nuevas empresas o a adquirir otras existentes, etc. Igualmente implica el derecho de permanecer en el mercado y de competir, resguardando las normas generales de competencia y los derechos de los consumidores, como cambiar de rubro o retirarse de él, optando por concluir las actividades empresariales”*. Agrega que este derecho *“puede ser ejercido en forma individual o grupal, sea como persona natural o mediante un ente jurídico (...). Ello conlleva, así, el principio de libre organización, adopción de sus decisiones y autoridades [de la empresa] y la determinación de sus propios fines para la prestación de servicios o producción y de sus procedimientos. Además, debemos entender como parte relevante del derecho a desarrollar cualquier actividad económica la libertad de contratar libremente tanto en lo que respecta al personal que en ella labora como con sus proveedores y clientes. Parte importante (...) es igualmente la libertad de inversión, esto es el derecho de decidir, asumiendo el riesgo de ganancia o pérdida, la destinación de recursos para la consecución de los fines empresariales, fijando las políticas comerciales (...).”²⁰⁷*

Por su parte, el Tribunal Constitucional, adoptando el criterio de la Corte de Apelaciones de Santiago, ha sostenido *“Que, por su parte, en relación al*

²⁰⁷ RIVERA NEUMANN, TEODORO, “Reflexiones en torno a la Libertad de Empresa en la Constitución de 1980”, en *20 años de la Constitución Chilena 1981-2001*, Universidad Finis Terrae, Santiago, 2001, pp. 416-417, citado por LÓPEZ MAGNASCO, SEBASTIÁN, *Op. Cit.*, p. 76.

alcance de la libertad de emprender este tribunal ha precisado que “este derecho, denominado por la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución Política de la República ‘libre iniciativa privada para desarrollar cualquiera actividad económica’ y usualmente ‘derecho a desarrollar cualquiera actividad económica lícita’, significa que toda persona, sea ésta persona natural o jurídica, tiene la facultad de iniciar y mantener con libertad cualquiera actividad lucrativa en las diversas esferas de la vida económica, garantizando, por consiguiente, la norma constitucional, entre otras actividades, la realización de actividades productivas, de servicios y de comercialización de todo tipo de bienes, bajo dos grandes condiciones: la primera, que la actividad a realizar no sea, considerada en sí misma, ilícita, y lo son sólo las que la propia Constitución menciona genéricamente, esto es, las contrarias a la moral, al orden público y a la seguridad nacional, y la segunda, que la actividad económica a realizar se ajuste a las normas legales que la regulen.” (Rol 280, considerando 22º, 20 de octubre de 1998). A su vez, la Corte Suprema ha sentenciado, siguiendo a la doctrina especializada, que “analizada la norma en estudio desde este punto de vista, el contenido esencial del derecho garantizado por el numeral 21º es la libertad que se garantiza a todas las personas sean naturales o jurídicas, para satisfacer sus necesidades múltiples e ilimitadas mediante la utilización de bienes escasos y limitados, no siendo indispensable, ergo, el carácter lucrativo de las mencionadas actividades.”(Corte de Apelaciones de Santiago, 31 de agosto de 2004, confirmado por la Corte Suprema, Rol N° 4732-2005, 26 de septiembre de 2005). Así las cosas, el artículo 19 N° 21 “comprende la libre iniciativa y la prosecución indefinida de cualquiera actividad económica, sea productiva, comercial, de intercambio o de servicio, habiendo sido introducida por el constituyente de 1980 con especial énfasis y estudio, según consta de la historia fidedigna del precepto” (Corte de Apelaciones de Santiago, 25 de mayo

de 1996, *Gaceta Jurídica* 192, p. 29); agregándose que ello puede realizarse “libremente, personalmente o en sociedad, organizada en empresas, en cooperativas o en cualquier otra forma de asociación lícita” (Corte de Apelaciones de Santiago, 19 de marzo de 1992, *Temas de Derecho*, 1993, p. 125-126)”²⁰⁸.

La Corte Suprema, estudiando la disposición que consagra la libertad empresarial, señala que “*En consecuencia la norma constitucional en análisis garantiza a todos los individuos la libertad para emprender cualquiera actividad económica, derecho de contenido amplio e importa la libertad que se garantiza a todos las personas, físicas o morales, para satisfacer sus necesidades mediante la utilización de bienes escasos y limitados, no siendo indispensable, por tanto, el carácter lucrativo de las mencionadas actividades económicas, no correspondiéndole al Estado, involucrarse en actividades de naturaleza empresarial a menos que concurra la circunstancia que una ley de quórum calificado lo autorice*”²⁰⁹.

3. Límites al derecho a desarrollar cualquier actividad económica.

El texto constitucional hace una distinción entre prohibición y regulación. Respecto a las actividades económicas que atenten contra la moral, el orden público o la seguridad nacional, existe una prohibición absoluta a ejercerlas. Por otra parte, aquellas actividades que no estén dentro de las recién mencionadas, deberán cumplir con la normativa legal que las regulen.

²⁰⁸ STC Rol N° 467-2006, considerando vigésimoséptimo.

²⁰⁹ Inciso final del considerando 12 de la sentencia pronunciada por la Corte Suprema, Rol 4732-2005, dictada con fecha 26 de septiembre de 2005.

Acerca de la regulación de las actividades económicas, que la Constitución entrega al legislador, se ha señalado reiteradamente que la normativa legal no puede impedir el ejercicio de las actividades económicas – salvo cuando atenten contra la moral, el orden público o la seguridad nacional- o hacerlas impracticables. El Tribunal Constitucional ha reconocido que, en concordancia con lo dispuesto en el N° 26 del artículo 19 de la Carta Fundamental –“*La seguridad de que los preceptos legales que por mandato de la Constitución regulen o complementen las garantías que ésta establece o que las limiten en los casos en que ella lo autoriza, no podrán afectar los derechos en su esencia, ni imponer condiciones, tributos o requisitos que impidan su libre ejercicio*”-, el legislador podrá regular el ejercicio de las actividades económicas sobre las que no pese prohibición constitucional, pero debe hacerlo de forma prudente y dentro de latitudes razonables²¹⁰.

Refiriéndose a este último parámetro establecido por el Tribunal Constitucional, Rivera Neumann afirma que “*latitudes razonables*” imponen “*la exigencia que las regulaciones estén orientadas hacia el bien común y respeten, además, los principios inspiradores de la Constitución: la libertad, la igualdad, la subsidiariedad del Estado, entre otros (...). Es inconstitucional, así, cuando el Estado establece un sistema impositivo por el cual se apropia de un porcentaje significativo e irrazonable de la utilidad, o establece normas de acceso, de permanencia y de salida del mercado que imposibilitan la actividad empresarial o la desvirtúan completamente. Igualmente lo es, cuando se cualquier forma pretende privar la administración y organización de la empresa*

²¹⁰ STC Rol N° 43-87, considerando 22.

*a sus propietarios, pudiendo únicamente establecer regulaciones generales tendientes a salvaguardar la moral, el orden público o la seguridad nacional*²¹¹.

4. La planificación tributaria y el derecho a desarrollar actividades económicas.

Algunos autores reconducen la planificación tributaria (y la elusión) al derecho contenido en el artículo 19 N° 21 de la Constitución, considerándolo una manifestación de él.

De ahí que muchos tratadistas vean en las normas antielusivas, en conjunto con las facultades conferidas a la Administración Tributaria, un atentado contra la libertad de empresa, pues se estaría proscribiendo el derecho a ordenar y disponer de las cuestiones empresariales, a través de condicionar sus efectos tributarios al criterio administrativo.

Nosotros, por el contrario, creemos que no existe una vinculación estrecha entre la planificación tributaria, o la elusión, con la libertad para desarrollar cualquier actividad económica, ni que la primera derive de la segunda.

El bien jurídico protegido por este derecho constitucional es la libertad empresarial para desarrollar actividades económicas, que no puede entenderse en todo su alcance sin relacionarlo con el principio de subsidiariedad. Ambos apuntan, por una parte, a potenciar y fortalecer la iniciativa privada como el principal motor de la economía, y por otra parte, a establecer sujeciones a la

²¹¹ RIVERA NEUMANN, TEODORO, *Op. Cit.*, pp. 417-418, citado por LÓPEZ MAGNASCO, SEBASTIÁN, *Op. Cit.*, p. 78.

actividad empresarial estatal, reconociéndole un papel subsidiario frente a la actividad privada, la que en ningún caso podrá ser lesionada en la medida que impidan su libre ejercicio, salvo cuando atente contra la moral, el orden público o la seguridad nacional.

Para sostener esto es que hemos abusado de las citas de connotados profesores de Derecho Constitucional, así como de las referencias a sentencias de la Corte Suprema y del Tribunal Constitucional: para evidenciar que de ninguno de los alcances que se le han dado al derecho a la libertad empresarial puede vincularse el nacimiento de un derecho subjetivo a la planificación tributaria o a la elusión, y menos al supuesto derecho subjetivo a obtener un ahorro impositivo fuera de los supuestos en que la ley expresamente lo contempla.

Con esto no queremos decir que la economía de opción no tiene acogida en nuestro ordenamiento jurídico. A nuestro juicio, la planificación tributaria es una consecuencia de estructura de la regulación pública y privada del Derecho. El propio sistema tributario, en múltiples ocasiones, establecerá tratamientos tributarios opcionales para los contribuyentes que, pudiendo acogerse a ellos, podrán gozar de los beneficios que otorga la norma. Incluso, quedará siempre a la libre disposición del contribuyente abstenerse de realizar los actos o negocios que gatillen la tributación.

5. Límites de la planificación tributaria.

Al llegar a este punto, surge naturalmente la pregunta acerca de los límites de la economía de opción.

La economía de opción es el ejercicio de la autonomía privada al servicio de una planificación fiscal eficiente que resulte en una menor carga tributaria, dentro del marco legal vigente. Una definición como la antedicha, en la que todos podríamos estar de acuerdo, acarrea las siguientes consecuencias. Primero, la economía de opción utiliza y constituye en sí misma un medio lícito para ahorrar impuestos, por tanto, aceptando en los términos precedentes la economía de opción, no cabe hablar de “economías de opción odiosas”, “economía de opción indeseadas” o “economías de opción abusivas”, pues en sentido estricto, a esta últimas no pueden calificárseles de economías de opción. Y en segundo lugar, tampoco cabe confundir esta figura con el fraude a la ley o el abuso de las formas jurídicas, que sin duda constituyen infracciones indirectas –aunque no menos condenables y reprochables desde el Derecho- al ordenamiento jurídico.

Entonces, ¿qué comprende el principio fundamental de la economía de opción, según el cual todo contribuyente puede organizar sus negocios de manera tal que pague menos tributos?

En opinión de la profesora Violeta Ruiz Almendral, *“no es ocioso recordar que la frase “cada cual tiene derecho a arreglar sus asuntos de manera que se disminuya su carga tributaria” significa estrictamente eso: “que se tiene derecho a elegir entre vender o mantener en el patrimonio unas determinadas acciones únicamente para que la posible ganancia se beneficie de un tipo más reducido, o derecho a preferir invertir en Deuda pública, frente a otras posibilidades de inversión, únicamente por motivos tributarios”. Extramuros de la economía de opción, y por lo tanto sin protección jurídica*

*alguna, es la conducta consistente en alterar la forma jurídica correspondiente a una determinada operación económica para que tribute menos*²¹².

A nuestro entender, la economía de opción encuentra su límite en el deber de contribuir, contenido en el inciso 1° del N° 20 del artículo 19 de la Constitución. Contribuir “en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley” es justamente la restricción a la autonomía privada con vista al ahorro impositivo. Tomando la ley en consideración como objeto del tributo la capacidad contributiva, cualquier hecho, acto o contrato que oculte o distorsione la verdadera capacidad del contribuyente, atenta contra el deber constitucional de contribuir.

V. PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA Y NORMAS ANTIELUSIVAS.

1. Generalidades.

El concepto de “seguridad jurídica”, tal y como lo entendemos hoy, está íntimamente unido al derecho moderno y a los fenómenos que lo rodean, en especial el nacimiento del Estado (y del monopolio de la fuerza y de la producción jurídica). En su concepción moderna, nace entre la coexistencia del monismo jurídico moderno, el pluralismo ideológico y el individualismo, todo esto en el escenario del nacimiento del Estado-Nación, y se ha visto influenciado por vastas manifestaciones dogmáticas.

Tras la crisis del iusnaturalismo, se transitará desde la idea de la justicia material hasta la de seguridad jurídica como fin principal del derecho, buscando

²¹² RUIZ ALMENDRAL, VIOLETA, “El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)”, *Op. Cit.*, p. 10.

mecanismos y técnicas formales que otorguen seguridad y certeza al individuo, culminando en la sustitución de la justicia material por la seguridad jurídica como justicia formal o procedimental.

Hoy, la seguridad jurídica es informada, de una parte, por el positivismo jurídico, y de la otra, reconduciéndolo o corrigiéndolo, por contenidos materiales de la moralidad democrática. Además, la pérdida de privilegios y el establecimiento del principio de igualdad y generalidad entre los ciudadanos han aportado en la configuración actual de la seguridad jurídica.

En el derecho positivo, la idea de seguridad jurídica liberal pasará al derecho público a través del constitucionalismo (como seguridad ante el poder estatal), y al privado por la codificación (como seguridad entre los ciudadanos). Siguiendo la evolución del derecho moderno, la seguridad jurídica se desarrollará al alero del derecho civil²¹³ y derecho penal.

Los ordenamientos de tradición jurídica latina concebirán la seguridad jurídica no como un derecho fundamental, sino como un principio general del derecho que informa a todo el ordenamiento. En la actualidad, por influencia del derecho social y del Estado Social europeo, además de las funciones liberales en el derecho privado y en el penal, la seguridad jurídica garantizará la relación del hombre con las necesidades sociales y su satisfacción, quedando comprendida en la denominada seguridad social. En palabras del profesor

²¹³ En el derecho privado, los registros notariales y demás registros públicos cumplen una función de garantía de la seguridad jurídica. En este sentido, el inciso tercero del considerando 6° de la sentencia pronunciada por la Corte de Apelaciones de Chillán con fecha 9 de septiembre de 2011, en la causa Rol 9.601-2011, expresa: “A su vez, la actuación registral dispuesta por el legislador se ha instituido con un carácter obligatorio en ciertos casos que expresamente dispone, con el objeto de lograr una plena seguridad jurídica registral, esto es, que los derechos y obligaciones adquieran la certeza y seguridad necesarias para lograr la estabilidad social y, consecuentemente, precaver eventuales litigios de orden patrimonial; sin embargo, en otras situaciones, se dispone que tal inscripción lo es a título meramente voluntario o facultativo, desde la perspectiva de quien la pretende”.

Peces-Barba, *“la seguridad social será seguridad jurídica, puesto que se establece por medio de la ley, en la nueva relación libertad-ley del Estado social, pero mezcladas con dimensiones de justicia material, de libertad y de igualdad material, y contribuirá a crear condiciones sociales de superación de necesidades o de certeza ante la vejez, la enfermedad o la muerte”*²¹⁴.

2. Dimensiones del principio de seguridad jurídica.

La doctrina ha distinguido tres dimensiones del principio de seguridad jurídica.

La primera dimensión es la seguridad jurídica en relación con el poder. Se desarrolla en el derecho público, especialmente en el derecho constitucional y administrativo, y regula el origen del poder, la atribución de potestades públicas, su ejercicio y sus límites.

La segunda dimensión de la seguridad jurídica es en relación con el mismo Derecho y *“supone la existencia de mecanismos, de técnicas, formuladas como principios de organización, de interpretación o como derechos subjetivos, que funcionan en el interior del Derecho (...)”*²¹⁵. Manifestación de esta dimensión son los procedimientos de creación²¹⁶ y derogación de las

²¹⁴ PECES-BARBA MARTÍNEZ, GREGORIO, “La seguridad jurídica desde la filosofía del Derecho”, Anuario de derechos humanos, N° 6, Facultad de Derecho Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1990, p. 221.

²¹⁵ PECES-BARBA MARTÍNEZ, GREGORIO, *Op. Cit.*, p. 224.

²¹⁶ Sobre el particular, la Corte Suprema en fallo de fecha 24 de mayo de 2010, causa Rol 1.552-2010, señala en el inciso final del considerando Quinto *“Por último, el principio de seguridad jurídica del numeral vigésimo sexto del artículo 19 de nuestra Carta Magna retrata una exigencia relativa a que la regulación, complementación o interpretación de las garantías que asegura la Constitución corresponde exclusivamente al legislador, y que ni el poder administrativo ni ningún otro poder público puede atribuirse la facultad de regular, complementar o interpretar las garantías que asegura el texto constitucional, lo anterior para el caso de dictarse una ley que para el ejercicio de un derecho exija un cúmulo tal de requisitos o de condiciones que en la práctica hagan ilusorio ese derecho, quedando sólo excluidos los estados*

normas, a su aplicación e interpretación y a su preservación o garantía. Derivan de esta dimensión principios de creación de la ley conforme a un procedimiento, la publicidad de las normas mediante su publicación (en el Diario Oficial en nuestro país²¹⁷), la irretroactividad de las leyes, la cosa juzgada²¹⁸, la prescripción, entre otras.

En cuanto a la interpretación de las normas, la ilustración creyó garantizar la seguridad jurídica a través de la mecanicidad del juez al dictar sentencia, con un método lógico-deductivo. Sin embargo, a medida que fue quedando en evidencia que el ideal del juez de la ilustración era impracticable, la seguridad jurídica se garantizará mediante la consolidación de los principios generales interpretativos (como la prohibición de aplicación analógica en materia penal, el principio *in dubio pro reo* o el principio de especialidad).

La tercera dimensión –que sería muy discutida en nuestro país- de la seguridad jurídica es en relación a la función promocional del Derecho del Estado social. El Derecho intervendrá disciplinas entregadas a la autonomía de la voluntad, como las limitaciones en los contratos de trabajo. En esta

de excepción. Al respecto el Tribunal Constitucional, ha dicho: "es afectado un derecho en su esencia cuando se le priva de aquello que le es consustancial, de manera tal que deja de ser reconocible y que se impide el libre ejercicio en aquellos casos que el legislador lo somete a exigencias que lo hacen irrealizable, lo entran más allá de lo razonable o lo privan de la tutela jurídica" (sentencia de 24 de noviembre de 1987, Revista de Derecho y Jurisprudencia, tomo LXXXIV, Secc. 6ª, página 4)".

²¹⁷ "En nuestro sistema jurídico, la certeza y seguridad jurídica sobre el verdadero derecho vigente está dada fundamentalmente por la confianza en la publicación de las leyes en el Diario Oficial, en las recopilaciones de la Contraloría General de la República, y en las ediciones oficiales de los Códigos de la República efectuadas por la Editorial Jurídica de Chile" (STC Rol N° 1444-2009, considerando 12°).

²¹⁸ Considerando Undécimo de la sentencia pronunciada por la Corte de Apelaciones de Santiago con fecha 19 de diciembre de 2008, Rol 1.486-2009, que refiriéndose a la cosa juzgada señala que "Sus objetivos son que las cosas no se encuentren en una constante incertidumbre, -principio de seguridad jurídica-, y que los pleitos finalicen en lapsos razonables, a lo que se ha agregado en algunos fallos la evitación de sentencias contradictorias. La cosa juzgada se vincula a la eficiencia de las respuestas jurisdiccionales desde el punto de vista de la utilización del recurso público y realización efectiva de los derechos". Una notable excepción al principio de seguridad jurídica lo constituye el Recurso de Revisión, donde se superpone la justicia por sobre la seguridad jurídica, en palabras de la Corte Suprema.

dimensión la seguridad jurídica garantiza la seguridad social y la protección de las necesidades básicas.

3. La ¿falsa? seguridad jurídica.

La más clásica de las concepciones sobre la seguridad jurídica, es aquella que la identifica con la previsibilidad de las consecuencias jurídicas frente a los diferentes actos jurídicos de los particulares. En un primer estadio, será la ley la que por sí misma asegure la certeza al atribuir a ciertos hechos o actos determinadas consecuencias. En un segundo momento, será el juez el encargado de proteger la seguridad jurídica al cumplir fielmente los mandatos del legislador y satisfacer la expectativa de los individuos en cuanto a los efectos previsibles de sus actos.

Pero cabe preguntarnos hasta qué punto la seguridad jurídica tiene el alcance de asegurar la previsibilidad de las consecuencias jurídicas de las normas.

Partamos diciendo que la seguridad jurídica es un objetivo esencial del derecho que incumbe, principal pero no exclusivamente, al legislador y al juez. El primero, que usará una herramienta en sí misma certera –en comparación y oposición a otras fuentes del derecho como la costumbre o los principios generales del derecho-, y el segundo, que será el encargado de aplicar el Derecho y materializar la seguridad jurídica perseguida por el legislador.

El primer desarrollo doctrinal moderno de la seguridad jurídica se inició por el pensamiento ilustrado. Los teóricos de este movimiento, fuertemente

influenciados por las arbitrariedades jurisdiccionales de tiempos anteriores a la Revolución Francesa, tenían el convencimiento de que la seguridad jurídica sólo podía asegurarse aplacando la subjetividad y discrecionalidad de los jueces. El legislador debía dictar leyes que pudieran resolver todos los conflictos de intereses que se presentaran ante el juez, debiendo este último guardar rigurosa sujeción al mandato legal, que no dejaba espacio para la subjetividad judicial. En palabras de Montesquieu en *El Espíritu de las Leyes*, “*Los jueces de la nación no son (...) más que la boca que pronuncia las palabras de la ley, seres inanimados que no pueden moderar la fuerza ni el rigor de las leyes*”.

Sin embargo, a poco andar quedó en evidencia que el ideal del legislador racional omniprevisor había perdido fuerza, a la luz del convencimiento sobre la imposibilidad de evitar la discrecionalidad del juez al pronunciarse sobre un conflicto. El juez soñado por Montesquieu es un fin inalcanzable (e indeseable para muchos).

Este pensamiento ilustrado, precursor del ideal del legislador racional, fue desarrollado por distintas corrientes jurídicas, todas ellas formalistas, entre las que encontramos como máximas exponentes continentales la Escuela Exegética francesa y la Jurisprudencia de los Conceptos alemana²¹⁹. En oposición a ellas, surgen corrientes antiformalistas, la Escuela Científica francesa y el Movimiento de Derecho Libre alemán.

²¹⁹ En Alemania, el formalismo tomó un rumbo distinto. Sustentándose en la Escuela Histórica fundada por Von Savigny, la Jurisprudencia de los Conceptos señaló una conexión lógica entre todas las leyes, de modo que las unas condicionan a las otras. Construyeron una pirámide conceptual o genealogía de los conceptos, donde el concepto más comprensivo –que debía determinar la filosofía del Derecho- condicionaba e influían los conceptos inferiores.

Las críticas más importantes que la Escuela Científica –cuyos principales exponentes fueron François Geny y Planiol- denunció contra el formalismo, derivan de la atribuida completitud de la ley. Sin perjuicio de la utilidad fundamental que presta la codificación y la ley, los elementos puramente lógicos y formales son insuficientes para lograr las aspiraciones de la vida jurídica. La consecuencia lógica de las corrientes formalistas será la inmovilidad del Derecho, que estanca su progreso al quedar sujeto a los formalismos legales.

En Estados Unidos, el Juez Oliver Holmes –en oposición al formalismo de Christopher Columbus Langdell, primer Decano de Harvard-, padre del realismo norteamericano, decía que *“la forma y el método de la lógica satisfacen esa ansia de certidumbre y de reposo que alberga toda la mente humana. Pero generalmente la certidumbre no es más que una ilusión, y el reposo no es el destino del hombre”*²²⁰.

En cualquier caso, para las escuelas de corriente formalista, el bien supremo sería la seguridad jurídica. En cambio, para las escuelas antiformalistas la justicia debe primar por sobre la seguridad jurídica. En el fondo, las posturas reflejan la tensión entre justicia y seguridad jurídica, sustancialismo y formalismo.

Esta fisura, aunque excepcional, rompe el principio de seguridad jurídica ilustrado: no siempre ni para todos los casos el juez podrá deducir de las normas generales la solución de un conflicto.

²²⁰ HOLMES, OLIVER, *La Senda del Derecho*, Abeledo Perrot, Bueno Aires, 1975, p. 29.

Estos planteamientos marcan un punto de inflexión en la Filosofía del Derecho y la Teoría General del Derecho. Los grandes pensadores de nuestra disciplina intentarán dar solución a esta certeza jurídica resquebrajada. A continuación sólo enunciaremos a algunos de los más destacados, pues esta materia supera por mucho los esfuerzos de este trabajo.

Kelsen y Hart, varias décadas después del nacimiento de las escuelas antiformalistas, han coincidido en el diagnóstico de éstos: el Imperio de la Ley era un fin inalcanzable. Estos autores sostenían que siempre existirá una zona de penumbra –o en la clásica distinción alemana de los tres círculos de certidumbre: en uno existirá una certeza positiva (sí es tributo), en otro una certeza negativa (no es tributo), pero entre ambas existe una zona de incertidumbre, donde no podemos asegurar que pertenezca a uno u otro círculo- donde no será claro que una norma sea aplicable o sea inaplicable. La metodología deductiva frente a situaciones como estas pierde toda utilidad y aplicación. Irremediablemente, el juez tendrá que resolver el conflicto utilizando normas, principios y argumentos ajenos a la ley.

Ronald Dworkin refutará la supuesta discrecionalidad asumida por Kelsen y Hart, en base a la distinción entre reglas y principios. El error de estos autores fue concebir el Derecho como un sistema de reglas, pero Dworkin niega que a falta de reglas quede a discrecionalidad del juez la decisión del caso para evitar la vulneración de la seguridad jurídica al recurrir a elementos extrajurídicos para resolver el conflicto. La solución está en los principios, que cumplen la función de integrar la moral en el Derecho. Los jueces deberán buscar los principios para esclarecer los casos difíciles, principios existentes antes de que se plantee siquiera el conflicto de intereses, limitándose a

reconocerlos y aplicarlos, cumpliendo la misma función cognoscitiva. De forma que el órgano jurisdiccional tiene un grado mínimo de discreción, y no una discrecionalidad amplia donde el juez “crea” la solución al caso.

Frente a la teoría de Dworkin, sus críticos apelaron a la inseguridad jurídica que existiría respecto a la existencia y contenido de los principios, a lo que Dworkin responderá que la publicidad de una ley no es la única manera de darle certeza a una norma jurídica, sino que son dos las formas de darle validez jurídica: validez como pertenencia a un sistema jurídico y a su validez como obligatoriedad.

La teoría de Dworkin de reglas y principios como integradores del Derecho ha recibido muchas críticas, tanto de positivistas como de no positivistas, principalmente porque supone la existencia de una –única- moral objetiva (los principios) y que es posible conocerla. Además, no se vislumbra por qué no existiría un conflicto entre principios tal y como se da entre las reglas, y de qué manera no discrecional podría resolverla el juez, asumiendo este autor que existe una única respuesta correcta. En conclusión, los principios –por lo menos de la manera en que Dworkin los entiende- no ofrecen mayores garantías para proteger la seguridad jurídica.

Otras corrientes, sin mayor repercusión, consideran que la fuente de la seguridad jurídica no está en las leyes, sino en el *contexto* en que se adoptan o resuelven los casos difíciles. Ocurre así en el movimiento estadounidense denominado Critical Legal Studies, corriente que adhiere al escepticismo o a la indeterminación del Derecho. Del contexto en que se adoptan las decisiones nacerían las convenciones, donde jueces y juristas comparten interpretaciones

de reglas y principios. El contexto compartido entre estos agentes es extrajurídico y del todo variado, desde un ámbito institucional hasta el formativo académico, así como factores personales y políticos.

Asumiendo un espacio de incertidumbre e indeterminación que socaba la seguridad jurídica como previsibilidad de las consecuencias jurídicas, por cuanto es imposible que la ley pueda prever todos los casos y dar respuesta a todos los conflictos de intereses, otros autores señalan que el centro de la seguridad jurídica debiera trasladarse desde la previsibilidad de la decisión judicial al control de la decisión del juez como intérprete. La nueva seguridad descansa en someter la actividad interpretativa y decisoria a pautas racionales, evadiendo la arbitrariedad y el subjetivismo. En suma, la seguridad jurídica coincidirá con una argumentación jurídica racional. La existencia de lagunas legales abrirá siempre un espacio para la discrecionalidad del aplicador del Derecho, pero no por ello la interpretación, calificación y aplicación carecerá de racionalidad: los jueces deberán justificar las decisiones que adopten. Esta doctrina ponderará la racionalidad del proceso de aplicación del Derecho según la adhesión que despierte entre la comunidad, siendo más o menos racional cuanto más o menos aceptables sean para ésta.

Las modernas teorías que intentan explicar o sustentar la seguridad jurídica, parten de la importancia sustancial que tiene la teoría de la argumentación jurídica y la filosofía del lenguaje. Sin embargo, el destacado jurista Neil MacCormick ha advertido acerca de los problemas que conlleva una concepción argumentativa del Derecho y su efecto de desnaturalizarla como conjunto de normas, especialmente con relación a los derechos de defensa de los ciudadanos.

4. La seguridad jurídica en Chile: previsibilidad de las consecuencias jurídicas.

Gran parte de la doctrina, con reconocimiento jurisprudencial importante, se ha inclinado por asimilar la seguridad jurídica con la previsibilidad de las decisiones judiciales, idea arraigada, como vimos, desde la Ilustración, que mantendría que *“la plenitud y determinación del Derecho garantizaban la certeza de las Leyes y, con ello, la previsibilidad y objetividad de las decisiones judiciales”*²²¹. La labor jurisdiccional será eminentemente cognoscitiva, remitiéndose el juez a reconocer la ley y conocer los hechos para subsumirlos a aquella.

Esta previsibilidad es irrenunciable para un adecuado ejercicio de la autonomía de la voluntad, necesaria para que el individuo pueda modelar su conducta conforme a las consecuencias jurídicas que el ordenamiento le atribuye, previendo las ventajas o desventajas de determinados comportamientos. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en el considerando 33° de la sentencia Rol 2299-2012, que citando a Aristóteles expresa *“Que la seguridad jurídica exige que las conductas permitidas o prohibidas sean predecibles por todos, transparentemente, así como la posible acción concreta de la autoridad administrativa con incidencia en los derechos fundamentales, merced a leyes claras y precisas, que dejen cuanto menos mejor a la discrecionalidad ejecutiva, por el riesgo de ceder frente a intereses personales, el agrado o la antipatía (La “Retórica” de Aristóteles, 1354 a32)”*.

²²¹ SINGER, J., *The player and the cards: Nihilism and Legal Theory*, The Yale Law Journal, 94, 1, 1984, p. 12, citado por ARCOS RAMÍREZ, FEDERICO, *La seguridad jurídica en la aplicación judicial del Derecho. De la previsibilidad a la argumentación*, en Anuario de filosofía del derecho, N° 19, Madrid, 2002, p. 194, [en línea] dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/756887.pdf

A mayor abundamiento, el Tribunal Constitucional ha expresado “*Que, asimismo, la Constitución Política consagra la existencia de un Estado de Derecho. Basta tener presente en tal sentido, por citar sólo algunas disposiciones, lo que disponen los artículos 5º, 6º y 7º, que forman parte de las Bases de la Institucionalidad. Se ha considerado que, entre los elementos propios de un Estado de Derecho, se encuentran la seguridad jurídica, la certeza del derecho y la protección de la confianza de quienes desarrollan su actividad con sujeción a sus principios y normas positivas. Esto implica que toda persona ha de poder confiar en que su comportamiento, si se sujeta al derecho vigente, será reconocido por el ordenamiento jurídico, produciéndose todos los efectos legalmente vinculados a los actos realizados. Esa confianza se ve naturalmente disminuida si el legislador, con posterioridad, le atribuye a dichos actos consecuencias jurídicas que son más desfavorables que aquéllas con las cuales quién los realizó en el pasado podía contar al adoptar sus decisiones. Se desprende de lo anterior, que tal como se ha reconocido en el Derecho Comparado, en principio y sin perjuicio de la o las excepciones que el propio ordenamiento constitucional contempla, la retroactividad de una ley atenta en contra de los valores antes mencionados, que son esenciales en un Estado de Derecho como el que establece nuestra Constitución*” (considerando Sexagesimoséptimo, sentencia Rol 207-95, Tribunal Constitucional).

5. Reproches de constitucionalidad a la nueva normativa antielusiva desde el principio de seguridad jurídica.

Las normas antielusivas generales siempre han estado precedidas de acusaciones relativas a la vulneración de la seguridad jurídica. En un

argumento insoslayable, se dice que la atribución de facultades interpretativas y calificadoras a la Administración Tributaria socaba la certeza en la norma jurídica y el hecho imponible, pues pese a configurarse un acto o contrato distinto del que el legislador expresamente gravó, por una vía distinta de la legal se extenderían los efectos a situaciones no contempladas en el supuesto de hecho tributario.

Por ello se las ha equiparado a las leyes penales en blanco, pues queda a criterio de la Administración sancionar un comportamiento que, pese a no estar tipificado en la ley, debe tributar (o en mayor medida de lo presupuestado).

El profesor Avilés Hernández agrega además que “(...) *afectar la seguridad jurídica por la vía de una cláusula antielusiva general de esta especie tiene como efecto no buscado el disminuir la actividad económica, lo que puede traducirse efectivamente en una menor recaudación fiscal*”²²².

Entonces, las normas antielusivas generales atentan contra la autodeterminación o autonomía de la voluntad, pues un individuo no tendrá certeza de las consecuencias que acarreará celebrar uno u otro acto o contrato, afectando la certeza jurídica. La previsibilidad, una de las mayores virtudes de la ley, desaparece junto con la confianza en el Derecho²²³.

²²² AVILÉS HERNÁNDEZ, VÍCTOR MANUEL, *Legalidad tributaria y mecanismos antielusión*, *Op. Cit.*, p. 234.

²²³ Sin perjuicio de ello, destacados autores se han alzado en contra de la supremacía de la seguridad jurídica (en especial en el mundo anglosajón) por sobre la justicia. En un análisis del pensamiento del juez Holmes, su defensa de la justicia material lo hacía inclinarse por pensar que aquel individuo que anteponía la certeza por sobre la justicia era un hombre previsor y amoral que precisaría que las decisiones judiciales fueran anticipables antes que justas o equitativas.

Pero como ya hemos visto, la concepción ilustrada de la certeza jurídica adoptada en Chile, no puede garantizar ciertamente unas consecuencias jurídicas previsibles a todo evento ni para todos los casos. Veamos primero si la configuración legal de la norma protege la seguridad jurídica y, en segundo término, si la aplicación de la misma la asegura.

En relación a la estructura normativa de los nuevos artículos 4 bis, 4 ter y 4 quáter, vimos ya que el legislador utiliza conceptos jurídicos indeterminados y la configura predominantemente a través de potestades regladas y no discrecionales. Además, confiere a la Administración Tributaria la atribución para determinar y declarar el abuso de derecho y la simulación, declaración que no afectará la certeza jurídica de los actos y contratos más que para fines tributarios, subsistiendo los derechos adquiridos y las obligaciones contraídas, entre las partes y respecto de terceros.

En cuanto a la aplicación del Derecho mediante las normas antifraude, las facultades de recalificación siempre constituirán fuente de incertidumbre. Sin embargo, si lo que realmente atenta a la certeza es la facultad de recalificación, el problema no es ni nuevo ni indeseable. Desde las primeras codificaciones el legislador ha atribuido al juez la facultad para calificar los hechos, actos y contratos según la verdadera naturaleza jurídica de los mismos, el que la determinará prescindiendo de las denominaciones que le asignen las partes. Y con mayor razón el juez estará facultado para calificar los actos cuando se vean perjudicados los intereses de un tercero, como lo es el Fisco en la elusión.

Lo novedoso en esta materia es que la ley está sancionando expresamente el abuso de las posibilidades de configuración jurídica, lo que en

atención a las particularidades y naturaleza de la elusión era improcedente en nuestro Derecho positivo.

El verdadero problema, a nuestro juicio, no se plantea ni siquiera desde la perspectiva de la amenaza contra la seguridad jurídica en cuanto a su configuración jurídica o en la aplicación que de ella haga el Servicio. La principal objeción proviene desde el debido proceso, cuya infracción repercute ciertamente en la seguridad jurídica, como incidencia indirecta.

VI. GARANTÍA DEL DEBIDO PROCESO Y NORMAS ANTIELUSIVAS.

1. Generalidades.

La garantía del debido proceso nace en la tradición del common law a partir de la Carta Magna²²⁴ con la denominación de “*due process*”, y se desarrolló en el transcurso de más de siete siglos por una frondosa jurisprudencia, primero en Inglaterra y luego en Estados Unidos, país que en su Quinta Enmienda de la Constitución consagra el derecho a un debido proceso. Esta garantía además es reconocida en el artículo 11° de la Declaración Universal de Derechos Humanos de la ONU y en el artículo 8° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

En nuestro país, la garantía de un debido proceso está consagrada en el artículo 19 N° 3 de la Constitución, pero al igual como ha pasado en la mayoría de las legislaciones, los comisionados encargados de redactar nuestra

²²⁴ El Capítulo XXXIX de la Carta Magna disponía que “*Ningún hombre libre podrá ser arrestado, detenido o preso, o desposeído de su propiedad, o de ninguna otra forma molestado, y no iremos en su busca ni mandaremos prenderlo, salvo en virtud de enjuiciamiento legal de sus pares y por la ley de la tierra*”.

Carta Fundamental no definieron ni formularon taxativamente sus elementos. Es más, la Constitución, de manera intencional, según consta en las Actas de la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución, utilizó los términos “racional y justo procedimiento” para referirse al debido proceso, con la intención de evitar la remisión al ordenamiento anglosajón.

Es de rigor referirnos a la relación entre la garantía del debido proceso, de consagración constitucional en la generalidad de los Estados, y las normas antielusivas generales, que por regla general entrega facultades jurisdiccionales a la Administración Tributaria.

Finalmente, advertimos al lector que nos referiremos al debido proceso sólo en cuanto entra en conflicto con las normas antielusivas, sin abocarnos al análisis exhaustivo de este principio que, dada la extensión que tiene, sería imposible abarcar en este trabajo.

2. Concepto y alcance de la garantía del debido proceso.

Siguiendo a José Albornoz Gabilán²²⁵, existen dos corrientes respecto a la concepción del debido proceso: una instrumental y otra sustancial.

Para quienes lo conciben como una garantía instrumental, el debido proceso es un continente que alberga múltiples y variados subprincipios procesales, los que varían conforme al correr del tiempo. Uno de los autores que ha tenido mayor impacto en nuestra doctrina nacional sobre el debido

²²⁵ ALBORNOZ GABILÁN, JOSÉ ESTEBAN, *El debido proceso administrativo y su reconocimiento en los procedimientos disciplinarios de los órganos de la Administración del Estado regidos por la ley 18.834 sobre Estatuto Administrativo*, Tesis para Optar al Grado de Magister en Derecho, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, 2011, p. 12.

proceso es el profesor panameño Arturo Hoyos, quien además se ha mostrado inclinado a esta corriente doctrinal. Para este autor, el debido proceso es “*una institución instrumental en virtud de la cual debe asegurarse a las partes, en todo proceso legalmente establecido y que se desarrolle sin dilaciones injustificadas, oportunidad razonable de ser oídas por una tribunal competente, predeterminado por la ley, independiente e imparcial, de pronunciarse respecto de las pretensiones y manifestaciones de la parte contraria, de aportar pruebas lícitas relacionadas con el objeto del proceso y de contradecir las aportadas por la contraparte, de hacer uso de los medios de impugnación consagrados por la ley contra resoluciones judiciales motivadas y conformes a derecho, de tal manera que las personas puedan defender efectivamente sus derechos*”²²⁶. En la doctrina nacional, don Enrique Evans de la Cuadra adhiere a esta corriente.

Para otros en cambio, el debido proceso es una garantía material, vinculada inexorablemente a las ideas matrices de un Estado democrático. En este sentido, Enrique Couture “*resalta una idea principal, cual es que la ley que contenga derechos y normas que deban ser respetadas en un debido proceso, deben generarse de una forma legítima y cumpliendo con la normativa parlamentaria, conforme al ordenamiento jurídico constitucional, además de entregar herramientas de protección a estas garantías*”²²⁷.

El Tribunal Constitucional, tomando como referencia la definición del profesor Juan Colombo Campbell²²⁸, ha entendido por debido proceso “*aquel que cumple íntegramente la función constitucional de resolver conflictos de intereses de relevancia jurídica con efecto de cosa juzgada, protegiendo y*

²²⁶ HOYOS, ARTURO, *El Debido Proceso*, Editorial Temis, Santa Fe de Bogotá, Colombia, 1998, p. 54, citado por ALBORNOZ GABILÁN, JOSÉ ESTEBAN, *Op. Cit.*, p. 13.

²²⁷ ALBORNOZ GABILÁN, JOSÉ ESTEBAN, *Op. Cit.*, p. 14.

²²⁸ COLOMBO CAMPBELL, JUAN, *El debido proceso constitucional*, Cuadernos del Tribunal Constitucional, N° 32, Santiago, 2006, p. 14.

resguardando, como su natural consecuencia, la organización del Estado, las garantías constitucionales y, en definitiva, la plena eficacia del Estado de Derecho. A este respecto, el debido proceso cumple una función dentro del sistema en cuanto garantía del orden jurídico, manifestado a través de los derechos fundamentales que la Constitución les asegura a las personas. Desde esta perspectiva, el imperio del derecho y la resolución de conflictos mediante el proceso son una garantía de respeto por el derecho ajeno y la paz social. En síntesis, el debido proceso, más allá de consagrar los derechos de los litigantes, y el poder-deber del juez en la forma que el constituyente ha establecido para eliminar la fuerza en la solución de los conflictos, genera un medio idóneo para que cada cual pueda obtener la solución de sus conflictos a través de su desenvolvimiento”²²⁹.

La doctrina nacional ha entendido que la garantía del debido proceso exige el cumplimiento de, a lo menos, los siguientes presupuestos procesales: notificación y audiencia del afectado, pudiéndose proceder en su rebeldía si no comparece una vez notificado; presentación de la pruebas, recepción de ellas y de su examen; sentencia dictada en un plazo razonable; sentencia dictada por un tribunal u órgano imparcial y objetivo; y posibilidad de revisión de lo fallado por una instancia superior igualmente imparcial y objetiva²³⁰.

El Tribunal Constitucional, respecto del alcance de la garantía al debido proceso, ha resuelto que “*el derecho a un proceso previo, legalmente tramitado, racional y justo, que la Constitución asegura a todas las personas, debe contemplar las siguientes garantías: la publicidad de los actos jurisdiccionales, el derecho a la acción, el oportuno conocimiento de ella por la parte contraria, el*

²²⁹ STC Rol N° 2259-12, considerando 8°.

²³⁰ EVANS DE LA CUADRA, ENRIQUE, *Los Derechos Constitucionales*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1999, p. 29.

*emplazamiento, adecuada defensa y asesoría con abogados, la producción libre de pruebas conforme a la ley, el examen y la objeción de la evidencia rendida, la bilateralidad de la audiencia, la facultad de interponer recursos para revisar las sentencias dictadas por tribunales inferiores (...)*²³¹.

En un sentido más amplio, la doctrina española ha entendido el debido proceso como una de etapas en que se hace efectiva la garantía de la tutela judicial efectiva. Así, el profesor Jesús González Pérez, quien es citado por don Juan Carlos Cassagne, señala que “(...) *el derecho a la tutela judicial efectiva que se despliega básicamente, en tres momentos diferentes del proceso (en el acceso a la jurisdicción, en el debido proceso y en la eficiencia de la sentencia) es, en definitiva, el derecho de toda persona a que se haga justicia que se traduce en el plano jurídico administrativo, en que siempre que crea que puede pretender algo con arreglo a derecho frente a un ente público, tenga la seguridad de que su petición será atendida por unos órganos independientes y preparados*”²³².

3. El debido proceso en el procedimiento administrativo.

El debido proceso es una garantía constitucional que debe primar no sólo respecto a los Tribunales de Justicia, sino a todo órgano que ejerza jurisdicción. Los incisos 6° y 7° del N° 3 del artículo 19 señalan que “*Toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado.*”

²³¹ STC Rol N° 2259-12, considerando Undécimo.

²³² CASSAGNE, JUAN CARLOS, “La Justicia Contencioso-administrativa y sus perspectivas al comenzar el siglo XXI”, en Procedimiento y Proceso Administrativo. Jornadas Facultad de Derecho Universidad Católica Argentina, LexisNexis, Buenos Aires, 2005, pp. 275, 277-278.

Corresponderá al legislador establecer siempre las garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos”.

Al tenor de la disposición constitucional, queda de manifiesto que el debido proceso deberá informar todo procedimiento conocido por un órgano que ejerza jurisdicción. En este punto, debemos volver sobre el debate concerniente a la naturaleza jurídica de los procedimientos administrativos, para determinar si estos órganos, dependientes del Ejecutivo, ejercen jurisdicción o simplemente ejercen sus facultades fiscalizadoras y sancionadoras. Y en este segundo supuesto, aceptando que carecen de jurisdicción, debemos determinar si igualmente el procedimiento administrativo debe sujetarse a la garantía del debido proceso. A este respecto existen dos posiciones encontradas, pero finalmente confluyen en las mismas conclusiones.

Por una parte, importantes tratadistas y el criterio mayoritario del Tribunal Constitucional han sido de la opinión que los órganos administrativos no poseen facultades jurisdiccionales, sino que hacen uso de sus facultades sancionadoras.

La dogmática ha sido de esta opinión desde comienzos del siglo pasado. Ya en 1920, don Leonidas Durán planteaba que *“los actos de la Administración pública, no comportan, en principio, castigo ni resolución de contiendas entre partes, pues sólo tienen como fin procurar la ausencia de obstáculos que se opongan al interés público”*²³³. Complementando esta idea, el profesor Claudio Moraga Klenner, citando a Reinhold Zippelius, adhiere a la doctrina que sostiene que *“(…) mientras la jurisdicción se ejerce para establecer*

²³³ DURÁN B., LEONIDAS, *La jurisdicción administrativa en general y lo contencioso administrativo en especial*, tesis de grado, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, 1920, p. 11, citado por MORAGA KLENNER, CLAUDIO, *Op. Cit.*, p. 172.

*cuál es el derecho aplicable en cada caso de conflicto, la actividad administrativa hace un uso instrumental del derecho en vistas de una función pública que debe cumplir, predispuesta por la Constitución o a las leyes*²³⁴.

En el mismo sentido, Jessica Avendaño Uribe sostiene que los órganos de la Administración del Estado no ejercen jurisdicción, *“pues no cumplen con los requisitos mínimos para que así sea, requisitos relacionados principalmente con criterios como: la independencia, imparcialidad y permanencia, entre otros, por lo tanto estos entes no harían más que ejercer funciones simplemente administrativas*²³⁵.

Por su parte, la mayoría de los Ministros del Tribunal Constitucional han señalado que la Administración actúa en ejercicio de su facultad sancionadora, pues carece de jurisdicción. Sin perjuicio de ello, ha señalado que igualmente la facultad sancionadora y los procedimientos administrativos deben ceñirse a los parámetros del debido proceso. En este mismo sentido, el Tribunal Constitucional ha decretado que *“En todo caso esta Magistratura ha sujetado las sanciones administrativas al estatuto constitucional del artículo 19 N° 3, en lo relativo a los principios de legalidad y tipicidad, exigiendo que el acto administrativo sancionador se imponga en el marco de un debido proceso, teniendo siempre el afectado derecho a impugnarlo ante los tribunales de justicia*²³⁶.

²³⁴ ZIPPELIUS, REINHOLD, *Allgemeine Staatslehre*, 15ª edición, C.H. Beck, München, 2007, p. 246, *ibidem*.

²³⁵ AVENDAÑO URIBE, JESSICA, *El debido proceso como derecho fundamental en la actividad administrativa*, Memoria de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Austral de Chile, Valdivia, 2003, p. 3, citado por CHAMORRO GALDAMES, JAIME, *El principio de imparcialidad en el marco del debido procedimiento administrativo sancionador*, Memoria de prueba para optar al grado de Licencia en Ciencias Jurídicas y Sociales, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, 2014, p. 102.

²³⁶ STC Rol N° 725-2007, considerando Decimosegundo.

Incluso, el Tribunal ha ido más lejos y ha resuelto en las sentencias roles 244-1996, 480-2006 y 725-2007, que los principios inspiradores del orden penal deben aplicarse al derecho administrativo sancionador, pues ambos son manifestaciones del *ius puniendi* estatal.

Sin embargo, el criterio del Tribunal ha sido claro al considerar constitucional la atribución de facultades jurisdiccionales a la Administración, como sucedía en el caso de las facultades que se conferían al Director del Servicio de Impuestos Internos contenidas en el antiguo artículo 116 del Código Tributario, para resolver las reclamaciones tributarias.

Por otra parte, otro sector jurisprudencial y doctrinario adhiere a la tesis que considera que no sólo los Tribunales de Justicia ejercen funciones jurisdiccionales. Esto basado principalmente en la letra del inciso 6° del número 3° del artículo 19° de la Carta Fundamental, cuyo mandato se dirige a cualquier “*órgano que ejerza jurisdicción*”.

El profesor José Luis Cea, profundizando en esta interpretación considera que “*es un error, por ende, limitar la justicia protectora –refiriéndose al proceso legal, previo, racional y justo- exclusivamente a los tribunales, sean ordinarios, especiales o arbitrales (...) y la locución “órgano que ejerza jurisdicción” comprende, desde luego, a los tribunales ordinarios y especiales de toda índole y jerarquía, pero también a las autoridades políticas, gubernativas y administrativas (...) con facultad legal para conocer acciones*

*litigiosas, comprobar los hechos, subsumirlos en las normas vigentes, decidir la controversia y ordenar la ejecución del respectivo fallo*²³⁷.

Por otra parte, algunos Ministros del Tribunal Constitucional, que han sido minoría en los fallos, son de la opinión que la Administración, conociendo de los procedimientos administrativos, ejerce facultades jurisdiccionales.

En cualquier caso, ambas corrientes coinciden en que los procedimientos administrativos, se considere que son conocidos en virtud de las facultades sancionadoras o ejerciendo facultades jurisdiccionales, deben regirse por la garantía del debido proceso.

El Tribunal Constitucional ha señalado reiteradamente que el debido proceso se aplica al procedimiento administrativo (STC roles números 725-2008, 766-2008, 1183-2009, 1413-2010, 1518-2010, 1602-2010, 2381-2013 y 2346-2012, entre otras). Asimismo, la doctrina está conteste en el mismo sentido.

4. El debido proceso y las normas antielusivas generales.

Conforme a lo ya estudiado, el procedimiento administrativo, se conozca en virtud de facultades jurisdiccionales o en el ejercicio de facultades sancionadoras, quedará sujeto a las garantías del debido proceso. Por tanto, cualquier procedimiento establecido para determinar o declarar el abuso en las

²³⁷ CEA EGAÑA, JOSÉ LUIS, *Tratado de la Constitución de 1980. Características Generales, garantías constitucionales*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1988, p. 303, citado por TORO JUSTINIANO, CONSTANZA MARÍA FERNANDA, *El debido proceso: un estudio comparativo de la doctrina procesal penal y la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos*, Memoria de prueba para optar al grado de Licencia en Ciencias Jurídicas y Sociales, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, 2008, pp. 40-41.

posibilidades de configuración jurídica, la simulación, o la responsabilidad de los asesores tributarios, deberá cumplir con, a lo menos, los presupuestos del debido proceso.

En ese entendido, pasaremos a revisar si las normas de los artículos 4 quinquies, relativa al procedimiento administrativo para declarar el abuso en las posibilidades de configuración jurídica y la simulación, y el artículo 100 bis, relativo al procedimiento para sancionar a los asesores tributarios, cumplen con las garantías del debido proceso.

De la simple lectura del artículo 4 quinquies, queda de manifiesto que la norma no contempla la obligación de la Administración de notificar al contribuyente sobre una investigación por sus actos o contratos bajo la sospecha de configurarse los supuestos de los artículos 4 ter o 4 quáter. Tampoco establece el derecho del contribuyente para hacer alegaciones y presentar medios probatorios que desvirtúen las acusaciones del Servicio. La Administración tampoco tiene la obligación de examinar las pruebas ni ponderarlas al momento de decidir acerca de la declaración de abuso o simulación. En suma, se ven gravemente vulnerados principios esenciales del debido proceso, como es el emplazamiento válido, la bilateralidad de la audiencia, la libre producción de pruebas y, en suma, la legítima defensa que la Constitución asegura a todas las personas.

Pero sin duda alguna, esta vulneración se ve exacerbada tratándose del nuevo artículo 100 bis del Código Tributario, que sanciona a los asesores tributarios. Es tal la indefensión que, incluso, un asesor podría enterarse seis años después de prestar sus servicios que fue sancionado por ellos,

arriesgando multas que podrían alcanzar las 100 Unidades Tributarias Anuales, lo que a julio de 2014 equivale a \$50.613.600. Y todo a través de un procedimiento del que no se pone en conocimiento al asesor, proscribiendo completamente su derecho a defensa.

Evidentemente que ninguno de estos procedimientos cumple no ya con los cánones del debido proceso regulado constitucionalmente, sino ni siquiera con aquellas garantías que contempla la Ley N° 19.880.

Sin embargo, y pese a que los procedimientos de los artículos 4 quinquies y 100 bis nos parecen a todas luces inconstitucionales, cabe suplirlos recurriendo al procedimiento administrativo general contemplado en la Ley N° 19.880, que Establece las Bases de los Procedimientos Administrativos que Rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado, según dispone la segunda parte del inciso 1° del artículo 1° de dicha ley, pues en este sentido, *“en la ley subyace la idea de dar preferencia a la aplicación de normas jurídicas especiales que regulen sobre procedimientos administrativos particulares, de forma que la LBPA solamente se aplique donde no existe ese procedimiento administrativo, o bien, donde el procedimiento administrativo especial adolezca de vacíos que puedan y deban ser integrados por la LBPA, para crear así un sistema procedimental completo, coherente y, en lo posible, sin contradicciones”*²³⁸.

²³⁸ MORAGA KLENNER, CLAUDIO, *Tratado Jurisprudencial de Derecho Administrativo. Anotaciones sobre el Procedimiento Administrativo según la Jurisprudencia de los Tribunales Chilenos*, PANTOJA BAUZÁ, ROLANDO, (Coordinador), Tomo XIV, Volumen I, Editorial Thomson Reuters, LegalPublishing, 2013, p. 8.

Por tanto, mediante esta integración normativa²³⁹, deberían aplicarse las disposiciones de la Ley de Bases, de manera que queden aseguradas las garantías mínimas de un debido proceso.

VII. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LA NORMA ANTIABUSO EN LA LEGISLACIÓN CHILENA.

Una vez que ya hemos confrontado la norma antifraude general con los principios constitucionales de legalidad tributaria, con el derecho a la libre actividad económica, la seguridad jurídica y la garantía del debido proceso, analizaremos a continuación, someramente, los principios constitucionales nacionales que fundamentan este tipo de normas en nuestro país.

Partamos señalando que nuestro sistema tributario descansa en el artículo 19 N° 20 de la Constitución, que consagra el deber de contribuir con el fin de promover el bien común de la sociedad y, en último término, de los individuos. Este deber ha sido recogido en la legislación, convirtiéndolo en una obligación para los contribuyentes, que otorga al Estado acciones y herramientas jurídicas para exigir su cumplimiento, siempre que se cumplan los supuestos que dan nacimiento a esta obligación tributaria de pago.

Tratándose de los impuestos fiscales, el principal baremo que informa al deber de contribuir es la capacidad contributiva. Como lo ha señalado

²³⁹ “Que es importante destacar que la supletoriedad de la Ley N° 19.880 importa que sus principios y normas son aplicables en todos aquellos procedimientos que actualmente tiene la administración, se encuentren o no en regulación legal. Los que tengan regulación de ley se les aplicará en lo específico la norma especial. Los que tengan regulación reglamentaria o carezcan de regulación, se les aplicará íntegramente dicha ley. El carácter supletorio de la ley entraña aplicarla cuando es necesario integrar un procedimiento en el cual falta algún aspecto de la regulación básica en la tramitación de los procedimientos administrativos” (Sentencia pronunciada por la Corte de Apelaciones de Concepción con fecha 11 de mayo de 2007, Rol N° 3637-2005, considerando 17°).

reiteradamente el Tribunal Constitucional chileno y la doctrina nacional y comparada, la capacidad contributiva es una manifestación o concreción de la igualdad (artículo 19 N° 2 de la Constitución).

Sobre la capacidad contributiva se ha escrito mucho en la doctrina europea, especialmente en la alemana. Dentro de las distinciones que ha tenido mayor adhesión, está aquella que diferencia entre capacidad económica (referida a la riqueza individual total), la capacidad contributiva (relativa a la riqueza imponible) y la capacidad de pago (referida a la riqueza disponible). Sin embargo, siempre se sintetiza este principio rector del orden tributario en la sentencia que expresa que a mayor capacidad contributiva, mayor es el aporte que debe realizar el contribuyente al erario nacional.

Este principio tiene dos límites: uno inferior, que es el mínimo exento, y uno superior, que es el principio de no confiscatoriedad. Siendo la capacidad contributiva el fundamento constitucional de todo tributo fiscal, los impuestos no pueden gravar situaciones donde ésta sea inexistente o sea sólo aparente (mínimo exento). De ahí que en nuestro país, por ejemplo, el tramo que percibe menos rentas del trabajo se encuentra exento del impuesto de segunda categoría, o se establecen ciertas ficciones jurídicas en el artículo 17 de la Ley de la Renta que conllevan el mismo razonamiento. La capacidad contributiva se alza como la medida de los tributos.

Sin embargo, existen situaciones en las que se quebranta este principio rector. Así, se romperá legalmente la capacidad contributiva en el caso de las exenciones y beneficios tributarios. Nuestro Tribunal Constitucional ha señalado que tales quebrantamientos serán legítimos siempre que se funde en razones

objetivas de carácter económico, social o político, pero nunca en atención a privilegios de carácter personal²⁴⁰.

Es por eso que, pese a que las exenciones y beneficios son atribuciones implícitas a la potestad tributaria del legislador, se encuentran igualmente en el ámbito del control de constitucionalidad del Tribunal Constitucional, órgano que deberá determinar y ponderar *“la razonabilidad del beneficio, atendida su idoneidad en función de las finalidades que se persiguen con su concesión (o derogación). Lo anterior se explica, precisamente, porque la concesión de beneficios tributarios impacta en la capacidad impositiva de los contribuyentes en cuanto manifestación de la igualdad que impera en materia tributaria, según la cual a igual riqueza corresponde igual tributación”*²⁴¹.

Pero la igualdad tributaria en su vertiente de capacidad contributiva se rompe desde el propio ordenamiento cuando se fundamenta la licitud de la elusión fiscal, pues se autoriza que los contribuyentes no tributen en virtud de su capacidad contributiva, sino en virtud de las formalidades que manipulen para sustraerse de la tributación.

Digamos también que la capacidad contributiva no se agota en el requerimiento constitucional al crear los tributos. Es una institución que informa a todo el sistema tributario, abarcando los demás elementos de la configuración legal del impuesto (base imponible e incluso el objeto imponible), la interpretación y aplicación de las normas tributarias.

²⁴⁰ STC Rol N° 1452-09, considerando vigésimo.

²⁴¹ STC Rol N° 1452-09, considerando vigesimoprimer.

A este respecto, el profesor Fernando Vicente de la Casa cita a López Martínez, quien sostiene que *“En primer lugar, se ha de analizar que el elemento que origina el nacimiento de la obligación tributaria sea revelador de capacidad económica (...). En segundo lugar, el enjuiciamiento de constitucionalidad ha de penetrar en la estructura técnica de cada tributo, analizando los elementos de cuantificación y los regímenes impositivos que pueden producir, en cada caso concreto, una quiebra al señalado principio. Por último, ha de penetrar en la esfera interpretativa y aplicativa de las normas, realizando un análisis subjetivo del tributo, enjuiciando la idoneidad del sujeto para el cumplimiento de la obligación tributaria acorde a su particular capacidad económica. Y en todas y cada una de las dimensiones indicadas, el principio de capacidad económica se encuentra en perfecta conexión con el problema de los conflictos de [doble] imposición abordados: desde la primera, a la hora de la delimitación de los hechos generadores de los tributos (la búsqueda de la riqueza allí donde se localiza), por la posible ubicación de diversos hechos imposables sobre una misma capacidad económica, o por la fijación de los mismos sobre hechos que no denotan la capacidad económica expresada en el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, respondiendo en realidad a otras dimensiones ya gravadas; desde la articulación del resto de los elementos estructurales del tributo, ya que la determinación del saldo contributivo individual puede afectar a la base, a los tipos de gravamen o a la cuota; desde la esfera interpretativa y aplicativa de las normas, el enjuiciamiento de la idoneidad del sujeto para el cumplimiento de la obligación tributaria acorde a su particular capacidad económica (...)”*²⁴².

²⁴² DE VICENTE DE LA CASA, FERNANDO, “Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos”, *Crónica Tributaria*, N° 144, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda de España, Madrid, 2012, p. 156.

CONCLUSIONES

A lo largo de este trabajo hemos estudiado las bases constitucionales del derecho tributario chileno, y nos hemos detenido, especialmente en lo tocante al derecho constitucional tributario, en la potestad tributaria, sus límites y las garantías del contribuyente.

Hemos analizado luego las reacciones del contribuyente frente a la norma impositiva, en lo que la doctrina ha denominado genéricamente “mecanismos de resistencia al tributo”, como una manifestación natural de la aversión de los particulares para ceder parte de su patrimonio al Fisco.

En relación a la tensión dialéctica que reconoce la mayoría de la doctrina entre fines públicos del Estado y los privados de los contribuyentes, creemos imperativo señalar que, a nuestro juicio, es imposible disociar el aspecto público del privado, pues son dos caras de la misma moneda. El hombre, haciendo uso de un reduccionismo útil para ilustrar este tópico, se apoyará en el Estado para conseguir los fines sociales que requiere para vivir y prosperar, y en él mismo para velar por su interés personal. El éxito o fracaso de un Estado se corresponde con el éxito o fracaso de los ciudadanos. El respeto y garantía de los derechos, no sólo los individuales o económicos, dependen del Estado. La actividad empresarial, fundada en la libertad para

desarrollar actividades económicas y en la propiedad privada, no podría subsistir sin un Estado que lo permita y garantice.

En este sentido, R. Walz nos dice que *“la libertad negocial que posibilita el Derecho privado no puede garantizarse de forma gratuita (...) dicha libertad sólo puede ser garantizada por el Estado (...) a través de contribuciones dinerarias de sus ciudadanos”*²⁴³. También el Tribunal Constitucional Alemán se ha pronunciado en la línea que estamos tratando, al declarar que *“en el orden liberal de la Constitución el Estado cubre sus necesidades financieras fundamentalmente a través de una participación, mediante el sistema tributario, en el éxito de la actividad económica privada”*²⁴⁴.

Pero lo cierto es que en la práctica, los contribuyentes sienten la presión impositiva e intentan desentenderse de ella. Los medios que utilizan son principalmente tres: la evasión, la elusión y la economía de opción.

La evasión se circunscribe en uno de los extremos de la resistencia tributaria, pues en su configuración típica se constituye como el incumplimiento de una obligación tributaria perfecta, lo que ha llevado al consenso de considerarla ilícita.

Por otra parte, analizamos la economía de opción o planificación tributaria, que se posiciona en el otro extremo de estas figuras, concluyendo que no puede considerarse como un medio de oposición al tributo, pues ella no es sino –en la versión pacífica de la misma- la legítima adhesión a las

²⁴³ WALZ, R. W., *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung. Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik*. Heidelberg, Decker, 1980, p. 36, citado por RUIZ ALMENDRAL, VIOLETA, *El fraude a la ley tributaria a examen*, Op. Cit., p. 26.

²⁴⁴ BVerfG, BStBl. II 1995, pp. 655 y ss., *ibidem*.

alternativas más beneficiosa, en términos fiscales, de las que establece el legislador.

Sin embargo, como también señalamos, el límite de la economía de opción radica en no transgredir el principio de capacidad contributiva, alterándolo u ocultándolo. Cualquier acto o contrato que, tras el revestimiento de planificación tributaria, altere, distorsione u oculte la capacidad contributiva del contribuyente, se deberá entender como una figura elusiva ajena a la economía de opción.

Con mucha mayor detención tratamos la elusión fiscal, figura sumamente controvertida en nuestro país, a diferencia de lo que acontece en países continentales o anglosajones.

La doctrina mayoritaria de Chile ha concluido que la elusión es una figura lícita, basándose en el principio de legalidad tributaria, la autonomía de la voluntad, la seguridad jurídica y la libertad para desarrollar actividades económicas. Asimismo, la jurisprudencia de la Corte Suprema, el año 2003, en el caso de Inmobiliaria Bahía, suscribió esta tesis, lo que fortaleció esta corriente.

Desde el principio de reserva de ley, el constituyente atribuyó de manera exclusiva al Legislador la facultad para crear *ex novo* los tributos, así como la determinación de los “elementos esenciales” del mismo, conforme al principio de tipicidad. Fuera de los hechos gravados interpretados en la literalidad -civilista- de las normas tributarias, queda proscrito gravar hechos, actos o contratos que, pese a tener una naturaleza jurídica equivalente y reflejar

la misma capacidad contributiva que manifiesta el hecho gravado, no son considerados en el supuesto de hecho del tributo.

Otro de los argumentos centrales en la construcción lógica y discursiva de los partidarios de la licitud de la elusión, y que en Chile ha sido aceptado como dogma, pasando inadvertida en todo debate tributario, es el derecho subjetivo que tienen los contribuyentes para organizar libremente sus negocios de manera de pagar menos impuestos, que se radicaría en último término en la libertad económica.

Pedro Massone, en alusión a este derecho, se remonta a al Duque de Westminster, cuyo dictum establecía que *“todo hombre, si puede, tiene derecho a organizar sus negocios de modo que el impuesto atribuido según las leyes pertinentes sea menor de lo que sería de otro modo”*²⁴⁵.

Finalmente, para la doctrina predominante en Chile, los reproches a la licitud de la elusión constituyen “reproches morales”, restándole de antemano cualquier sustento jurídico, pues “nadie está obligado a tributar más de lo que debería”.

Para nosotros, por el contrario, la elusión es un comportamiento reprochable no sólo desde la moralidad, sino también desde el ordenamiento jurídico. La elusión, que en España es denominada derechamente “fraude de ley tributaria” y en Alemania “abuso de las formas jurídicas”, es la manipulación deliberada, por parte del contribuyente, de los actos o negocios jurídicos para

²⁴⁵ MASSONE PARODI, PEDRO, *Principios de Derecho Tributario, Tomo I: Aspectos generales*, Op. Cit., p. 411.

ocultar o alterar su verdadera capacidad contributiva, medida de los tributos fiscales y manifestación del principio de igualdad.

En cuanto al argumento que cimienta la licitud de la elusión en el principio de reserva legal y tipicidad, nos referiremos a él más adelante, cuando expongamos nuestras conclusiones sobre el contraste entre estos principios y la norma antielusiva general modelo en Chile.

En lo que se refiere al derecho a tributar en el menor grado posible, nuestro análisis debe partir necesariamente desde el fundamento normativo de este pretendido derecho subjetivo. Partamos diciendo que la normativa positiva chilena, de rango constitucional o legal, no consagra expresamente este derecho subjetivo. A falta de consagración expresa y de una línea argumentativa dogmática y jurisprudencial que sustente este derecho en el derecho positivo, corresponde revisar si nuestro ordenamiento jurídico lo admite tácitamente.

En la doctrina nacional, el profesor García Escobar hace derivar este derecho subjetivo del artículo 19° N° 21 de la Constitución, que consagra el derecho a desarrollar cualquier actividad económica. Sobre este respecto, nos parece que remitirse a esta disposición para justificar el derecho subjetivo a configurar los negocios de manera que se obtenga un ahorro impositivo, es ir muy lejos en el sentido y alcance de la norma, y requeriría un trabajo dogmático significativo que no se ha desarrollado en la doctrina. Es más, analizados los orígenes históricos de este derecho, las Actas de la CENC, las opiniones de distintos autores y diversas sentencias, podemos concluir que en ninguno de los

sentidos este derecho puede extenderse a la libertad para pagar menos impuestos.

Es más, un derecho en ese sentido no haría sino amparar la discrecionalidad del contribuyente para pagar lo que estime conveniente a sus intereses, y aunque sea una obviedad, debemos recordar que no son los contribuyentes los que deciden cuándo ni cuánto tributar, sino que deben apegarse a lo que determine la ley y, en este sentido, la Constitución es categórica en imponer el deber de contribuir conforme a la igual repartición de las cargas públicas, según la capacidad contributiva de cada cual. En suma, no se puede pretender que cada cual pague según su discrecionalidad; nunca ha sido eso la finalidad de las normas tributarias y, en todo caso, una interpretación como ésta sería manifiestamente contraria a la Constitución.

En lo que toca a la autonomía privada como fundamento de la licitud de la elusión, partamos de una consideración que hemos expresado reiteradamente: la ley gravará la capacidad contributiva de los contribuyentes, y para ello tipificará aquellas conductas que denoten dicha capacidad contributiva. Los hechos gravados serán, por lo general, actos o negocios jurídicos que celebren los contribuyentes, rigiendo entre ellos el estatuto del derecho privado. Nada obsta a que los contratantes opten por figuras contractuales típicas o atípicas, pues la autonomía de la voluntad abarca no sólo la determinación de celebrar o no un acto, o su contenido, sino también la forma que adopten, todo ello siempre que no atente contra la ley, la moral, las buenas costumbres o el orden público.

En este sentido, los contribuyentes podrían ampararse en el artículo 19 N° 21 de la Constitución, así como en el artículo 1545 del Código Civil, norma que acoge como principio rector del derecho privado la autonomía de la voluntad. Podemos concluir entonces que en virtud de estos dos preceptos un contribuyente podría decidir si desea realizar o celebrar un acto o contrato, configurar su contenido y adoptar las formas jurídicas que mejor le acomoden.

La insoslayable pregunta es si este derecho de autonomía (en el sentido etimológico de la palabra) faculta al contribuyente para ponerlo al servicio de obtener una disminución de impuestos. O en otras palabras, ¿el derecho subjetivo de autodeterminación en sede civil ampara el ahorro impositivo?

Es importante recordar en este punto que los derechos subjetivos tienen reconocimiento como tales en el sistema jurídico en la medida que su finalidad esté amparada por el Derecho. Este razonamiento es la base sobre la que se sustenta, por ejemplo, la teoría del abuso del derecho: el que actúa fuera de los límites de su derecho subjetivo o abusa del derecho, no actúa dentro de su derecho, ni conforme a él ni autorizado por él.

Como nos recuerda Violeta Ruiz Almendral –basándose en los tratadistas alemanes Walz, Danzer y Paschen-, *“la posibilidad que tienen los contribuyentes de elegir una u otra forma jurídica para sus negocios, de manera que la obligación tributaria sea mayor o menor, no constituye ningún derecho subjetivo, sino únicamente la consecuencia natural de que el sistema tributario anude consecuencias tributarias a determinados hechos jurídicos”*²⁴⁶.

²⁴⁶ RUIZ ALMENDRAL, VIOLETA, *El fraude a la ley tributaria a examen*, Op. Cit., p. 10.

Los actos y contratos, celebrados en virtud de la autonomía de la voluntad, reconocen en este sentido como límite la ley de rango constitucional: los contribuyentes no pueden revestir sus actos o contratos de formas que burlen el principio de capacidad contributiva en la tributación y, en definitiva, eludan su deber de contribuir.

En relación a la sentencia de la Corte Suprema que asevera la licitud de la elusión, no podemos sino considerarla un despropósito jurídico. Declaró lícita la elusión, pero fue incapaz de formular una definición de la misma, lo que sin duda atenta contra cualquier aspecto de seguridad jurídica, en cualquiera de los sentidos que hemos estudiado, más si tenemos en consideración que enunció la existencia de una “elusión antijurídica”.

No basta con declarar lícita una institución sin mencionar qué es precisamente lo lícito (o ilícito por exclusión). Por otra parte, confundió conceptos tales como elusión y economía de opción, distinciones jurídicas que hace décadas estaban medianamente asentadas.

Finalmente, en relación con el supuesto carácter moral atribuido a los argumentos que afirman la ilicitud de la elusión, creemos que este razonamiento olvida premeditadamente que el deber de contribuir es una obligación jurídica de rango constitucional, en que se funda la legítima expectativa fiscal de recaudar tributos con objeto de sufragar los gastos públicos. Nada de moral tiene una norma tan constitucional como el principio de reserva legal. Es por estas razones que, fundado en el deber de contribuir, la

igualdad ante (y según) ley y la capacidad contributiva, concluimos que el combate contra la elusión es una exigencia constitucional.

Avanzando en nuestro estudio, analizamos las respuestas legislativas del Estado frente a la elusión fiscal, distinguiendo principalmente dos maneras de acometer esta tarea: mediante las normas antielusivas especiales o correctivas y a través de las normas antielusivas generales.

Nuestro derecho positivo sólo contempla medidas antielusivas especiales, lo que ha llevado a la conclusión que nuestro Derecho permite las otras manifestaciones de elusión, pues no las sanciona a través de una norma antielusiva general.

El mecanismo legislativo correctivo goza de una amplia aceptación por la doctrina, tanto nacional como extranjera, debido a que no colisiona con ninguno de los alcances que se le han dado a los principios constitucionales de reserva de ley y seguridad jurídica. Pero en contra, no han sido medios idóneos para oponerse a la elusión tributaria.

Frente a esta conocida ineficacia, las normas antielusivas generales se alzan como un mecanismo recaudatorio eficiente y eficaz, pero les siguen importantes objeciones constitucionales, constituyendo la de mayor entidad el conflicto que se suscita con el principio de legalidad tributaria y tipicidad. En atención a estas razones, así como a la supuesta pérdida de certeza jurídica, es que en nuestro país la dogmática mayoritaria se opone a esta institución, contando con muchos detractores también en el extranjero.

Analizamos asimismo las principales disposiciones contenidas en el artículo 7° del Proyecto de Ley de Reforma Tributaria de la Presidenta Bachelet, intentando explicarlas a la luz de la doctrina y jurisprudencia española, pues fue considerada esta experiencia en la redacción original del Proyecto.

A este respecto, no podemos sino concluir que el combate contra la elusión fiscal, mediante la imposición de normas antielusivas generales, no puede agotarse en el establecimiento de una norma antielusiva que describa la elusión, el fraude a la ley y el abuso de las formas jurídicas; ni en las atribuciones, a la Administración o la Judicatura, de facultades para interpretar y recalificar los actos o contratos.

Creemos que el elemento esencial de todo mecanismo antielusivo general arranca desde la interpretación, por una parte, de los actos jurídicos privados, y por la otra, de la ley tributaria, pero rigiendo en ambos procesos el principio según el cual la substancia (la verdadera “naturaleza jurídica del hecho, acto o contrato” y la interpretación teleológica de la ley tributaria) debe primar por sobre las formas (“configuración jurídica”, “forma” o “denominación” de los actos e interpretación literal y privatista de los conceptos privados en las normas tributarias).

Finalmente, sirviéndonos como referencia de la norma del proyectado artículo 4 ter del Código Tributario, en el último capítulo de este trabajo, la contrastamos ante objeciones de constitucionalidad más importantes que se han formulado por la doctrina.

Analizando el principio de reserva de ley, estudiamos las facultades del Servicio, y comprobamos primeramente, que la atribución de facultades jurisdiccionales a la Administración –o administrativas en su vertiente fiscalizadora y sancionadora- no representaba un problema de constitucionalidad, pues esta delegación (o atribución) de funciones se ajustaba a los criterios establecidos por la Carta Fundamental, reforzada por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y la Corte Suprema, en cuanto se investía por ley al órgano administrativo como un tribunal especial, atribuyéndosele facultades jurisdiccionales.

En segundo término, descartamos que las nuevas normas contuvieran excesiva discrecionalidad en favor del Servicio. La discrecionalidad es una técnica jurídica donde el legislador, previamente, concede libertad para escoger alguna de las alternativas que coloca a disposición de la Administración, alternativas que con antelación fueron calificadas como indiferentes en el establecimiento de la ley. Además comprobamos que la estructura de configuración de los artículos 4 ter y 4 quáter respondía preeminentemente a potestades regladas y no a potestades discrecionales.

En un tercer lugar, examinamos los términos jurídicos indeterminados, y concluimos que no podía sostenerse la inconstitucionalidad de estas normas por recurrir a éstos, los que son recogidos y utilizados por la propia Constitución, en el convencimiento, por una parte, que no todo puede quedar reglado en fórmulas estáticas, sino que debe haber lugar a la apreciación casuística y teleológica de las normas, y por otra, porque los conceptos jurídicos indeterminados fomentan el desarrollo y evolución de la ciencia jurídica.

En cuarto término, examinamos la objeción que dice relación con el establecimiento de impuestos a través de la interpretación analógica de las leyes tributarias. A este respecto, mencionamos las objeciones a la prohibición de analogía en el derecho tributario, por ser contraria al principio de igualdad y por contener falencias lógicas y metodológicas. Pero suponiendo que la analogía está efectivamente prohibida, creemos haber demostrado que la norma antielusiva general no recurría a ese criterio interpretativo, pues el supuesto vacío normativo no era tal, sino más bien que esa conducta se constituía como una manipulación deliberada a defraudar la legítima pretensión fiscal contenida en la obligación de contribuir.

Finalmente, y recurriendo al criterio validado y utilizado por el profesor Avilés Hernández y Figueroa Valdés, que refiriéndose a la base imponible hacen la distinción entre el establecimiento (entregado al legislador) y la determinación (entregada a la Administración), no vemos por qué dicho criterio no podría aplicarse en lo relativo al hecho gravado. Si la regulación de la base imponible admite colaboración reglamentaria para determinarla, no se ve la razón lógica para que la Administración, en este mismo sentido, determine si un hecho, acto o contrato es constitutivo de abuso de las posibilidades de configuración jurídica, después de establecerlo el legislador.

En lo que dice relación con el derecho a desarrollar cualquier actividad económica, se ha planteado por la doctrina tributaria mayoritaria de nuestro país, que la elusión – y la planificación tributaria- tiene su fundamento último en la libertad constitucional para desarrollar cualquier actividad económica, por

tanto la norma antielusiva, de rango legal, debiera ceder frente al principio constitucional.

Conforme hemos revisado las opiniones de la dogmática constitucional nacional, así como de la jurisprudencia de la Corte Suprema y del Tribunal Constitucional, hemos podido apreciar que en ninguno de los sentidos expuestos se podía extraer la existencia de un derecho subjetivo para ordenar los negocios particulares de manera de conseguir un ahorro impositivo. El derecho a la libertad de empresa más bien tiene relación con la libre iniciativa privada para participar de la vida económica nacional, la que en virtud del principio de subsidiariedad de la actividad empresarial estatal, tiene preeminencia casi sin contrapeso, reservándose al Estado un papel residual.

Sin perjuicio de lo anterior, arraigamos la planificación tributaria en la autonomía privada. No existe mandato o restricción, constitucional o legal, relativa a la forma en que deben ordenar los particulares sus negocios, quedando entregada a su completa discreción. De aquí arranca, para nosotros, el fundamento de la economía de opción.

Sin embargo, esta facultad para autodeterminarse reconocida por nuestro ordenamiento, tiene como límite el deber constitucional a contribuir. Siendo el objeto principal de los tributos la capacidad contributiva – especialmente en el impuesto a la renta, donde se encuentra el terreno más fértil para la elusión-, la manipulación de la misma con fines tributarios atenta no sólo contra el deber de contribuir, sino también contra los principios de igualdad y generalidad.

El tercer principio constitucional que confrontamos con la norma antielusiva modelo fue la seguridad jurídica. La seguridad jurídica es, en principio, la seguridad a través del Derecho. Sin ninguna duda que es uno de los principios y objetivos esenciales del Derecho, y para su concreción requiere del concurso de los órganos partícipes en la creación, aplicación e integridad del ordenamiento jurídico.

El Poder Legislativo aportará a la seguridad jurídica mediante la dictación de leyes, el Judicial velará por el fiel cumplimiento de éstas, y el Tribunal Constitucional, como órgano de clausura, verificará que la legislación no transgreda las garantías y derechos constitucionalmente impuestos. Todo, con el fin de asegurar la certeza jurídica.

Creemos que queda suficientemente garantizada la seguridad jurídica a través del principio de reserva en materia tributaria, que reserva al legislador la facultad exclusiva de establecer los tributos. Además, para mayor seguridad, el legislador debe satisfacer el principio de tipicidad tributaria, describiendo los denominados “elementos esenciales” del tributo.

El segundo momento en la seguridad jurídica queda entregado al intérprete, administrativo o judicial, el que deberá concretar la seguridad jurídica en los conflictos de intereses de que deba conocer conforme a su competencia.

Las modificaciones proyectadas establecen un criterio autónomo y expreso que debe seguir el intérprete: deberá atender a la “verdadera” naturaleza jurídica de los actos y contratos, prescindiendo por tanto no sólo de

las formas, sino también de las reglas hermenéuticas de raíz iusprivatista, debiendo adoptar una interpretación teleológica para valorar la ley tributaria.

Como corolario a este principio, creemos que la anterior seguridad de los contribuyentes de obtener previsiblemente un ahorro impositivo mediante la distorsión u ocultación de su capacidad contributiva, adoptará una nueva perspectiva: el contribuyente que deliberadamente pretenda eludir un tributo, distorsionando u ocultando su capacidad contributiva en configuraciones jurídicas no gravadas pero con el mismo o similar resultado económico (consideración económica), sabrá que podrá ser objeto de un procedimiento administrativo donde sus actos o negocios serán calificados o recalificados, y tributarán conforme a su verdadera naturaleza jurídica, sea ésta determinada en sede administrativa o judicial.

Finalmente, cerramos nuestra investigación confrontando la norma del proyectado artículo 4 quinquies del Código Tributario con la garantía constitucional del debido proceso, dando cuenta de la infracción manifiesta a los elementos básicos de un proceso racional y justo, así como sucede igualmente con el proyectado artículo 100 bis. Sin duda que, para satisfacer los requerimientos constitucionales, el Proyecto de Ley, en esta materia, deberá modificar sustancialmente el procedimiento para declarar el abuso y la simulación, así como las sanciones previstas para los asesores tributarios.

BIBLIOGRAFÍA

ALBORNOZ GABILÁN, JOSÉ ESTEBAN, *El debido proceso administrativo y su reconocimiento en los procedimientos disciplinarios de los órganos de la Administración del Estado regidos por la ley 18.834 sobre Estatuto Administrativo*, Tesis para Optar al Grado de Magister en Derecho, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, 2011.

ALESSANDRI RODRÍGUEZ, ARTURO y SOMARRIVA UNDURRAGA, MANUEL, *Curso de Derecho Civil: parte general y los sujetos de derecho*, primera parte, cuarta edición, redactada, ampliada y puesta al día por VODANOVIC H., ANTONIO, Editorial Nascimento, Santiago, 1971.

ATRIA LEMAITRE, FERNANDO, “Los peligros de la Constitución: la idea de igualdad en la jurisdicción nacional”, Cuadernos de Análisis Jurídico, Universidad Diego Portales, Santiago, 1997.

AVILÉS HERNÁNDEZ, VÍCTOR MANUEL, *Reserva de ley en materia tributaria*, Tesis para obtener el grado de Magíster en Derecho, mención en Derecho Tributario, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, 2003.

AVILÉS HERNÁNDEZ, VÍCTOR MANUEL, *Legalidad tributaria*, primera edición, Editorial Jurídica de Chile, 2005.

AVILÉS HERNÁNDEZ, VÍCTOR MANUEL, *Legalidad tributaria y mecanismos antielusión*, segunda edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2014.

BÁEZ MORENO, ANDRÉS, *Notas contables e Impuesto sobre Sociedades*, primera edición, Thomson Aranzadi, Navarra, 2005.

BÁEZ MORENO, ANDRÉS, “El principio de reserva de ley tributaria y la base imponible del Impuesto sobre sociedades: una reflexión sobre la inconstitucionalidad del artículo 10.3 TRLIS”, *Revista española de derecho financiero*, N° 128, Civitas, Madrid, 2005.

BÁEZ MORENO, ANDRÉS, “Las tasas y los criterios de justicia en los ingresos públicos: una depuración adicional del ámbito de aplicación del principio de capacidad contributiva”, *Revista española de derecho financiero*, N° 144, Civitas, Madrid, 2009.

BÁEZ MORENO, ANDRÉS, “Algunas reflexiones sobre la prohibición de analogía en derecho tributario”, *Tratado sobre la Ley General Tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo I, Aranzadi Thomson Reuters, Navarra, 2010.

BRZOVIC, FRANCO, “Ley de evasión y elusión tributaria”, *Revista de Derecho*, Universidad Finisterrae, N° 5, Santiago, 2001.

CALDERÓN CARREÑO, JUAN MANUEL y RUIZ ALMENDRAL, VIOLETA, “La codificación de la “doctrina de la sustancia económica” en EE.UU. como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el “sustancialismo””, *Revista Quincena Fiscal: revista de actualidad fiscal*, N° 15-16, septiembre I-II, Madrid, 2010.

CASSAGNE, JUAN CARLOS, “La Justicia Contencioso-administrativa y sus perspectivas al comenzar el siglo XXI”, Procedimiento y Proceso Administrativo. Jornadas Facultad de Derecho Universidad Católica Argentina, LexisNexis, Buenos Aires, 2005.

CAYÓN GALIARDO, ANTONIO, “El abuso de las formas jurídicas: la calificación de los hechos y la interpretación de las normas tributarias”, Problemas actuales de derecho tributario, Editorial Librotecnia, primera edición, Santiago, 2012.

CHAMORRO GALDAMES, JAIME, *El principio de imparcialidad en el marco del debido procedimiento administrativo sancionador*, Memoria de prueba para optar al grado de Licencia en Ciencias Jurídicas y Sociales, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, 2014.

COLOMBO CAMPBELL, JUAN, *El debido proceso constitucional*, Cuadernos del Tribunal Constitucional, N° 32, Santiago, 2006.

CORDERO QUINZACARA, EDUARDO, “El sentido actual del dominio legal y la potestad reglamentaria”, Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Valparaíso, N° 32, 2009.

COWELL, FRANK A., *Engañar al Estado, un análisis económico de la evasión*, The MIT Press, edición en castellano Alianza Editorial S.A., Madrid, 1990.

D'ORS, ÁLVARO, *Elementos de derecho privado romano*, Pamplona, Publicaciones del Estudio General de Navarra, 1960.

DE VICENTE DE LA CASA, FERNANDO, "Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos", *Crónica Tributaria*, N° 144, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda de España, Madrid, 2012.

DELGADO PACHECO, ABELARDO, *Las Normas Antielusión en la Jurisprudencia Tributaria Española*, Aranzadi, Cizur Menor, 2004.

DESDENTADO DAROCA, EVA, *Discrecionalidad administrativa y planeamiento urbanístico: construcción teórica y análisis jurisprudencial, segunda edición*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1999.

DÍEZ-PICAZO, LUIS MARÍA, *Experiencias jurídicas y teoría del Derecho*, Editorial Ariel, Barcelona, 1999.

DUCCI CLARO, CARLOS, *Derecho civil: parte general*, cuarta edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2010.

EVANS DE LA CUADRA, ENRIQUE, *Los Derechos Constitucionales*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1999.

EVANS ESPIÑEIRA, EUGENIO, *Los tributos en la Constitución*, segunda edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2010.

FALCÓN Y TELLA, RAMÓN, *La tributación de las rentas obtenidas por las entidades en atribución de rentas. La nueva regulación introducida por la Ley 46/2002*, Arazandi, Madrid, 2003.

FIGUEROA VALDÉS, JUAN EDUARDO, *Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución Política de 1980*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1985.

FUENTES GUIÑEZ, RODRIGO, *El fraude a la ley: antecedentes, legislación, jurisprudencia*, editorial Congreso, Santiago, 1998.

GARCÍA DE ENTERRÍA, EDUARDO y FERNÁNDEZ, TOMÁS-RAMÓN, *Curso de Derecho Administrativo*, Volumen I., 15ª edición, Thomson Civitas, Navarra, 2011.

GARCÍA NOVOA, CÉSAR, *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004.

GIULIANI FONROUGE, CARLOS, *Derecho Financiero*, Volumen II, quinta edición, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1993.

HOLMES, OLIVER, *La Senda del Derecho*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1975.

HUESCA BOADILLA, RICARDO, *Procedimientos Tributarios, Comentarios a la Ley General Tributaria y Reglamentos de desarrollo con jurisprudencia*, Tomo I, Editorial La Ley, Madrid, 2007.

IBARRA RODRÍGUEZ, ALEJANDRO, “Delimitación conceptual de los términos “evasión tributaria, elusión tributaria, fraude a la ley tributaria y economía de opción””, Derecho penal contemporáneo, Revista Internacional, Edición enero-marzo 2006, Legis Editores S.A., Colombia, 2006.

JARACH, DINO, *El hecho imponible*, tercera edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982.

LÓPEZ MAGNASCO, SEBASTIÁN, *Libertad de empresa y no discriminación económica: doctrina y jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Cuadernos del Tribunal Constitucional, N° 48, Santiago, 2012.

LÓPEZ SANTA MARÍA, JORGE, *Sistemas de Interpretación de los Contratos*, Ediciones Universitarias de Valparaíso, Valparaíso, 1971.

LÓPEZ SANTA MARÍA, JORGE, *Los Contratos*, Tomo II, tercera edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2001.

MASBERNAT MUÑOZ, PATRICIO, “Garantías constitucionales del contribuyente: críticas al enfoque de la doctrina nacional”, *Ius et Praxis*, N° 2, Universidad de Talca, Chile, 2002.

MASBERNAT MUÑOZ, PATRICIO, “Análisis y crítica de la doctrina nacional relativa a los principios materiales de la tributación en Chile”, MASBERNAT MUÑOZ, PATRICIO (Ed.), *Problemas Actuales de Derecho Tributario Comparado*, Librotecnia, Santiago, 2012.

MASSONE PARODI, PEDRO, *Principios de Derecho Tributario*, Edeval, Valparaíso, 1975.

MASSONE PARODI, PEDRO, *Principios de Derecho Tributario*, Tomo I, tercera edición actualizada y ampliada, LegalPublishing, Santiago, 2013.

MATURANA MIQUEL, CRISTIÁN, *Introducción al derecho procesal, la jurisdicción y la competencia*, Departamento de Derecho Procesal, Universidad de Chile, Santiago, 2006.

MORAGA KLENNER, CLAUDIO, *Tratado de Derecho Administrativo. La actividad formal de la Administración del Estado*, PANTOJA BAUZÁ, ROLANDO, (Coordinador), Tomo VII, Editorial AbeledoPerrot LegalPublishing, Santiago, 2010.

MORAGA KLENNER, CLAUDIO, *Tratado Jurisprudencial de Derecho Administrativo. Anotaciones sobre el Procedimiento Administrativo según la Jurisprudencia de los Tribunales Chilenos*, PANTOJA BAUZÁ, ROLANDO, (Coordinador), Tomo XIV, Volumen I, Editorial Thomson Reuters, LegalPublishing, 2013.

NARANJO JAQUE, JOEL, *Planificación y elusión tributaria*, Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile, Santiago, 2012.

NAVARRO BELTRÁN, ENRIQUE, “Notas sobre principios de derecho constitucional tributario”, *Revista de Derecho Público*, Universidad de Chile, Santiago, 2008.

NOGUEIRA ALCALÁ, HUMBERTO, *Derechos fundamentales y garantías constitucionales*, Tomo 4, segunda edición actualizada, Librotecnia, Santiago, 2013.

PAILLÁS PEÑA, ENRIQUE, *La simulación: doctrina y jurisprudencia*, segunda edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1998.

PALAO TABOADA, CARLOS, “¿Existe el fraude a la ley tributaria?”, *Revista Estudios Financieros*, N° 182, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1998.

PECES-BARBA MARTÍNEZ, GREGORIO, “La seguridad jurídica desde la filosofía del Derecho”, *Anuario de derechos humanos*, N° 6, Facultad de Derecho Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1990.

PRICEWATERHOUSECOOPERS, *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*, editorial Lex Nova S.A., primera edición, Valladolid, España, 2010.

RADOVIC SCHOEPEN, ÁNGELA, *Sistema Sancionatorio Tributario*, segunda edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2010.

RODRÍGUEZ GREZ, PABLO, *El abuso del derecho y el abuso circunstancial*, primera edición, Editorial Jurídica, Santiago, 1999.

ROGEL CÉSPEDES, BÁRBARA, *La elusión tributaria y la teoría del abuso del derecho y el fraude a la ley en el derecho tributario chileno*, Memoria de Prueba para optar al grado de Licenciado de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Austral de Chile, Valdivia, 2008.

ROSEMBUJ, TULLIO, *Minimización del impuesto y responsabilidad social corporativa*, Editorial el Fisco, primera edición, 2009.

RUIZ ALMENDRAL, VIOLETA, “El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)”, *Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación*, N^{os} 257-258, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004.

RUIZ ALMENDRAL, VIOLETA, *El fraude a la ley tributaria a examen*, primera edición, editorial Aranzadi, Navarra, 2006.

RUIZ ALMENDRAL, VIOLETA, y ZORNOZA PÉREZ, JUAN, “La aplicación de las normas tributarias”, *Entre la ética, la política y el derecho: estudios en homenaje al profesor Gregorio Peces-Barba*, Volumen I, Editorial Dykinson, Madrid, 2008.

SANTAMARÍA PASTOR, JUAN ALFONSO, *Principios de Derecho Administrativo General I*, 2^a edición, Editorial Iustel, Madrid, 2009.

SCHULTZ FIGUEROA, ROBERT, *Elusión tributaria desde el punto de vista de la legislación extranjera*, Actividad normativa equivalente a tesis para optar al título de Magíster en Derecho Tributario, Universidad de Chile, Santiago, 2012.

SIMÓN ACOSTA, EUGENIO, “Del fraude de ley al conflicto en la aplicación de las normas tributarias”, Economía, derecho y tributación. Estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón, primera edición, Ediciones Universidad de Salamanca, Salamanca, 2005.

TORO JUSTINIANO, CONSTANZA MARÍA FERNANDA, *El debido proceso: un estudio comparativo de la doctrina procesal penal y la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos*, Memoria de prueba para optar al grado de Licencia en Ciencias Jurídicas y Sociales, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, 2008.

UGALDE PRIETO, RODRIGO y GARCÍA ESCOBAR, JAIME, *Elusión, planificación y evasión tributaria*, tercera edición, Legal Publishing Chile, Santiago, 2009.

VALENZUELA BARAONA, JUAN CRISTÓBAL, *Elusión tributaria. Normas antielusivas y facultades fiscalizadoras otorgadas al Servicio de Impuestos Internos, en relación al Impuesto a la Renta*, Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile, Santiago, 2001.

VARIOS AUTORES, *Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho Comunitario*, Documento N° 2/09, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda de España, Madrid, 2001.

VARIOS AUTORES, *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*, Directores María Teresa Soler Roch y Fernando Serrano Antón, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda de España, Madrid, 2002.

VENEGAS ÁLVAREZ, SONIA, *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México*, primera edición, Universidad Autónoma de México, México D.F., 2007.

VERGARA BLANCO, ALEJANDRO, "La propretarización de los derechos", *Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso*, Valparaíso, XIV, 1991-1992.

VIAL DEL RÍO, VÍCTOR, *Teoría General del Acto Jurídico*, quinta edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2013.

VILLEGAS, HÉCTOR B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 7ª edición, ampliada y actualizada, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2001.

WHAN PLEITEZ, W. RAPHAEL, "Elusión tributaria y normas antielusivas: su tratamiento en el derecho comparado, algunas conclusiones al respecto", en

Revista de Estudios Tributarios, Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile, diciembre 2011.

Recursos bibliográficos en línea.

ARCOS RAMÍREZ, FEDERICO, *La seguridad jurídica en la aplicación judicial del Derecho. De la previsibilidad a la argumentación*, en Anuario de filosofía del derecho, N° 19, Madrid, 2002, p. 194, [en línea] dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/756887.pdf

BARRERA, LETICIA, *La elusión tributaria y las normas antiabuso*, [en línea] www.aaef.org.ar

CALATAYUD PRATS, IGNACIO, “Comentario al artículo 15 de la nueva Ley General Tributaria. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, Revista de Hacienda Canaria, N° 10 Especial Ley General Tributaria, p. 12, [en línea] http://www.gobiernodecanarias.org/tributos/portal/recursos/pdf/revista/Revista10/RevistaHC_10_2.pdf

CÁRDENAS NAVARRO, VANESSA y VON GIERKE BARASSI, Marianne, *Evasión y elusión como fraude fiscal en el sistema tributario nacional*, [en línea] <http://opinioius1.files.wordpress.com/2011/02/evasion-y-elusion-como-fraude-fiscal2.pdf>

GARCÍA ESCOBAR, JAIME, “La naturaleza jurídica de la elusión tributaria”, Revista de Derecho del Consejo de Defensa del Estado, N° 13, Santiago,

agosto de 2005, [en línea] <http://www.cde.cl/wps/wcm/connect/96e82fa1-45c1-4ea4-b372-e56ead41e8b1/9.pdf?MOD=AJPERES>

LALANNE, GUILLERMO, *Economía de opción y fraude de ley en el derecho tributario*, p. 129, [en línea] http://www.ipdt.org/editor/docs/03_Rev44_GAL.pdf

LAMAGRANDE, ALFREDO, *Evasión fiscal: algunos modelos que intentan su explicación*, [en línea] <http://200.69.2.4/websam%5Caaef%5Caaefportal.nsf/Doctrina%20x%20T%C3%ADtulo/1C428A7E6716C7C703256D6C007EEE0A?opendocument>

LINO CASTILLO, JULIO, “Evasión fiscal legítima”, Comunicación presentada a las IV Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, 1970, [en línea] http://www.ipdt.org/uploads/docs/01_Rev03-04_JLC.pdf

REZZOAGLI, BRUNO ARIEL, *Ilícitos tributarios: diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal*, [en línea] <http://www.revistas.unam.mx/index.php/amicus/article/view/13543/12888>

RIVAS CORONADO, NORBERTO y PAILLACAR SILVA, CARLOS, “Caracterización de la elusión fiscal en el Impuesto a la Renta de Chile”, *Capic Review*, Vol. 5, 2007, [en línea] <http://www.capic.cl/capic/media/art2vol5.pdf>

VILLOSLADA GUTIÉRREZ, MARÍA, *El control de la discrecionalidad*, Trabajo de fin de grado, Universidad de la Rioja, 2013, p. 9, [en línea] http://biblioteca.unirioja.es/tfe_e/TFE000238.pdf