



**“Test de relevancia económico:
Comparación con el derecho anglosajón”**

**TESIS: PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

Alumno: Hernán Solís J.

Miguel Ángel Sáez

Profesor Guía: Antonio Faúndez Ugalde

Santiago, Julio 2018

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.....	1
MARCO TEÓRICO.....	3
1. ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE ELUSIÓN TRIBUTARIA PREVIO A LA LEY DE REFORMA TRIBUTARIA.....	3
2. NORMA GENERAL ANTIELUSIVA EN EL PROYECTO DE REFORMA TRIBUTARIA.....	5
3. PRINCIPALES MODIFICACIONES DE LA NGA CON LA REFORMA TRIBUTARIA	6
3.1. Art. 4° bis inciso primero.....	6
3.2. Art. 4° bis inciso segundo.....	9
3.3. Art. 4° bis inciso tercero.....	9
3.4. Art. 4° bis inciso cuarto.....	10
3.5. Art. 4° bis inciso quinto.....	11
3.6. Art. 4° Ter.....	12
3.7. Art. 4° Quáter.....	15
3.8. Art. 4° Quinquies.....	15
4. EL TEST DE RELEVANCIA JURÍDICO ECONÓMICO.....	18
4.1. CONTEXTO NACIONAL.....	18
4.2. EL ORIGEN DE LAS DOCTRINAS ANTIELUSIVAS EN EL DERECHO ANGLOSAJÓN.....	19
4.2.1. EEUU.....	20
4.2.2. CODIFICACIÓN DE LA ECONOMIC SUBSTANCE EN LA GAAR EN EEUU. 22	
4.2.3. REINO UNIDO.....	26
4.2.4. GENERAL ANTI AVOIDANCE RULE (GAAR) EN REINO UNIDO.....	27
5. ESPAÑA.....	30
6. EL ABUSO DE LA LEY EN EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA.....	31
6.1. EL ORIGEN DEL CONCEPTO DE ABUSO A LA LEY.....	31
6.2. ELEMENTOS DEL ABUSO A LA LEY.....	32
7. CONCLUSIÓN.....	33
Bibliografía.....	35

INTRODUCCIÓN

La ley N°20.780 sobre “*Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario*” promulgada por la Presidenta Michelle Bachelet el 26 de Septiembre de 2014 y publicada en el diario oficial el día 29 de septiembre de 2014, introdujo una serie de modificaciones a la legislación tributaria nacional, siendo algunas de las más relevantes las que se introducen al Código Tributario.

Estas modificaciones incluyen un conjunto de disposiciones que regulan en términos generales la elusión tributaria, además de diversas normas relacionadas con la elusión en materias específicas. Junto con esto, en el protocolo de reforma tributaria contemplaba herramientas de calificación o recalificación de negocios con fines de ahorro tributario como el test de “impropiedad” y el de “propósitos comerciales”, y siendo éste último, el único test que quedó plasmado finalmente en la norma.

Si bien es cierto, nuestro sistema tributario ya contaba con normas de carácter específico para enfrentar el problema de la elusión, la principal novedad de la Ley N° 20.780 es que viene a introducir una norma general antielusiva (en adelante NGA), la que es prácticamente idéntica a la norma española, entregando la facultad a los tribunales para declarar que determinados actos, contratos o negocios jurídicos, son elusivos derivados de planificaciones tributarias agresivas.

Así, luego de la aprobación de las modificaciones legales se incorporaron ocho nuevos artículos regulando la declaración judicial de abuso, a saber: 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 26 bis, 100 bis, 119 y 160 bis.

En términos generales la norma propuesta en el proyecto de Reforma Tributaria, en particular, en su definición de la elusión, era prácticamente una copia textual de la Ley

General Tributaria Española de 2003. Sin embargo, durante la tramitación parlamentaria se produjeron importantes modificaciones. Mientras el proyecto original distinguía y trataba separadamente la elusión y la simulación; la ley aprobada confunde ambos elementos, tratando el abuso de formas jurídicas y la simulación como especies de elusión (Osorio Morales, González Orrico, Vildósola Godoy, & Vidal Chavarría, 2016, pág. 148).

Otra modificación importante introducida durante el debate parlamentario fue la eliminación del test de impropiedad como mecanismo de aplicación de la norma, dejando así solamente vigente el test de relevancia jurídico y económico. Este último test es usado por países que usan el abuso de formas jurídicas para regular la elusión, el cual exige comparar los negocios realizados con los que serían adecuados en relación con el resultado obtenido. Éste test de relevancia jurídico y económico es la esencia del concepto de abuso de formas jurídicas.

En este contexto, la finalidad de este trabajo es analizar el alcance que ha tenido el test de relevancia económico incorporado por la NGA frente al abuso de la forma jurídica, recogido de la legislación extranjera. Para ello se revisará la experiencia en el derecho anglosajón.

MARCO TEÓRICO

1. ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE ELUSIÓN TRIBUTARIA PREVIO A LA LEY DE REFORMA TRIBUTARIA

Previo a la dictación de la ley de reforma tributaria no existía una norma de carácter general que prohibiera la elusión, solamente existían normas especiales, cuyo ámbito de aplicación se encontraban circunscritos a las materias expresamente comprendidas en dichas normas, por ejemplo, se encuentra en el Art. 64 del Código Tributario, sobre la facultad de tasación del Servicio de Impuestos Internos y los dispuesto en el Art. 63 de la ley N°16.271 sobre impuesto a las Herencias y Donaciones.

Previo a la entrada en vigencia de la ley N°20.780 de Reforma Tributaria, se distinguían tres conductas que podía asumir un contribuyente frente a la legislación de esa época.

En primer lugar, se consideraba la economía de opción o planificación tributaria, la cual “consiste en la facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, o incluso de renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con el fin de obtener un ahorro tributario” (Ugalde Prieto & García Escobar, 2009).

Por lo tanto, en la doctrina siempre se ha considerado que la planificación tributaria constituye una conducta plenamente lícita y no susceptible de sanción alguna, pero en cierta forma lo anterior, se contrapone con el mensaje enviado al congreso de proyecto de reforma tributaria, en el cual se pone un manto de duda en cuanto a la licitud de la planificación tributaria. En el texto se expresaba que *“existe un creciente consenso en torno a que nuestro sistema tributario y sus normas de fiscalización permiten obtener ventajas mediante planificaciones tributarias elusivas. Nuestro sistema tiene dificultades para sancionar las planificaciones que tienen el solo propósito de sacar ventajas*

tributarias en la realización de una operación o un conjunto de operaciones relacionadas entre sí”.

Agrega el texto “La incorporación en el Código Tributario de una norma antielusión, que va a permitir al Servicio de Impuestos Internos rechazar ventajas tributarias obtenidas mediante planificaciones elusivas y sancionar a los contribuyentes y asesores tributarios que hayan participado en su diseño”.

La planificación tributaria – entendida como la elección de algunas de varias alternativas lícitas permitidas por la ley para el desarrollo de sus negocios o actividades mediante las cuales éste tiene un ahorro tributario (González Orrico, 2014) – hoy encuentra su límite en la elusión, la cual se configura mediante el abuso de formas jurídicas o simulación que hoy el Código Tributario regula.

En segundo lugar, otra conducta se refiere a la evasión, que no es más que el no pago de la obligación tributaria, conducta que se califica como ilícita o antijurídica. No ahondaremos en esta conducta.

La tercera conducta es la elusión. Una definición etimológica del significado de la palabra acudimos al diccionario de la Real Academia Española, donde elusión es “acción y efecto de eludir” y por eludir palabra proveniente del latín *eludere*, se entiende que es “evitar con astucia una dificultad o una obligación”.

De acuerdo al diccionario del SII se define elusión como “Acción que permite reducir la base imponible mediante operaciones que no se encuentran expresamente prohibidas por disposiciones legales o administrativas” (SII, s.f.).

Para algunos autores “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 alguna de aquellas sea infrecuente o atípica- y que no se encuentran tipificadas expresamente como hecho imponible por la ley tributaria” (Ugalde

Prieto & García Escobar, 2009, pág. 71). Es decir el sujeto del impuesto está tomando una opción respecto a las posibilidades que otorgan las normas jurídicas.

Otros autores, se refieren a la elusión como una violación indirecta de la ley tributaria, es decir, una infracción a sus propósitos pero no de su letra (Vergara Quezada, Norma Antielusiva General sobre los fines en nuestras leyes tributarias, 2016). Y es similar a la definición que posee la OECD en su glosario de términos y la define como “aquella disposición del contribuyente que tiene la intención de reducir su responsabilidad tributaria y que aunque podría ser estrictamente legal, generalmente está en contradicción con el propósito que la ley pretende seguir” (OECD, s.f.).

En lo que respecta jurisprudencia acerca de la elusión, se alude principalmente a la sentencia decretada por la Corte Suprema el 28 de Enero del 2003, en el caso Bahía S.A. A partir de este fallo se sostuvo que los tribunales habían sentado un precedente en cuanto a que la elusión era una conducta lícita. Pero existe otro fallo del 23 de Julio del 2013, Caso Coca Cola-Embonor, en la cual el TTA de Arica declara la operación como ilícitamente elusiva por carecer de una “legítima razón de negocios”. En estos ejemplos se da cuenta que la licitud o ilicitud de la elusión es discutible y todo dependerá de los medios y fines empleados para catalogarla.

En gran parte de la doctrina extranjera, principalmente en Alemania y España se indicaba que la elusión era ilícita, dado que sus doctrinas contemplaban normas generales anti elusivas. En Chile en cambio, la elusión no se consideraba per se ilícita, dado que si la reducción de la carga tributaria se obtiene por medio lícitos era aceptada, principalmente “porque el contribuyente no es el responsable de la 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 jurídicas no gravadas por el legislador” (Ugalde Prieto & García Escobar, 2009, pág. 73).

2. NORMA GENERAL ANTIELUSIVA EN EL PROYECTO DE REFORMA TRIBUTARIA

La NGA contenida en el proyecto de ley de reforma tributaria tuvo su principal inspiración y modelo en la norma española, la cual tiene una vigencia de más de 50 años, y que, a su vez, tiene su origen en la norma alemana y en el derecho anglosajón.

Con la incorporación de la NGA al Código Tributario, la administración tributaria ha decidido enfrentar la elusión como un problema, ya que ésta vulnera los hechos gravados establecidos en la ley, afectando así la equidad en la carga tributaria. En consecuencia se considera un acto negativo, ya que afecta la libre competencia, generando ventajas económicas frente a los no elusores, incrementa los costos de la administración tributaria, por necesidad de mayor fiscalización, y uno de los más complejos es que perjudica la recaudación tributaria, debido a que impide que el estado cuente con los recursos presupuestados

La NGA se concretaba mediante la inclusión de cinco nuevos artículos al Código Tributario.

3. PRINCIPALES MODIFICACIONES DE LA NGA CON LA REFORMA TRIBUTARIA

El Art. 4° bis que contiene la norma base, el Art. 4° Ter sobre “abuso de formas jurídicas”, el Art. 4° quáter sobre simulación y el Art. 4° quinquies, relativo a diversos aspectos de la declaración de existencia del abuso o de la elusión.

3.1. Art. 4° bis inciso primero

Partamos señalando que el Art. 4 bis tiene su fuente en el Art. 13 de la Ley General Tributaria Española, que en su actual redacción dispone: “Artículo N°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”.

Por su parte nuestra doctrina lo plantea de la siguiente manera:

*“Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los **hechos imponibles**, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles”.*

Comentario:

- i) Legalidad: En este artículo se concreta el principio de legalidad de los tributos. Tal como lo señala la circular N°65 del SII afirma que “el principio de legalidad supone que la aplicación de tributos conforme a lo dispuesto en los hechos gravados establecidos en la ley, no pueden quedar al arbitrio de los contribuyentes, es decir, los impuestos son obligatorios, y nadie puede sustraerse a su aplicación mediante actos elusivos. (Servicio de Impuestos Internos, 2015)
- ii) Naturaleza Jurídica: Esta primera parte del Art. 4 bis es relevante en cuanto dispone que el nacimiento y exigibilidad de las obligaciones tributarias está dada por la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizado por los contribuyentes, lo que significa que para su calificación no basta una mera apreciación económica de los mismos. (Boetsch Gillet, 2016). Es decir, en el

proceso de calificación jurídica se elimina la utilización de la interpretación económica.

- iii) Forma: El concepto de “forma” introducido por la Reforma al Código Tributario no alude a las formalidades o requisitos externos con que algunos actos deben celebrarse, sino que hace referencia al principio tributario de la “sustancia sobre la forma” (substance over form). Así también el SII lo interpreta en la Circular N°65 “prevalencia de la sustancia sobre la forma”, es decir, considera la verdadera naturaleza de la transacción. Este principio tiene sus orígenes en la jurisprudencia norteamericana, adscrita al sistema del *common law* (Varela Barraza, 2010) y nuestro ordenamiento jurídico es de raíz europeo – continental (*civil law*) y es donde ésta NGA debe ser analizada conforme a los principios de nuestra cultura, es decir, los conceptos de “forma” y “sustancia o fondo” deberán ser elaborados en bases jurídicas (Boetsch Gillet, 2016). El término “forma jurídica” equivale al tipo contractual y ésta norma limita su aplicación a solamente a los contratos regulados por ley y no se considerarán aquellos contratos atípicos que lleven a cabo los contribuyentes.
- iv) Con la NGA, al legislador tributario le interesaría, para verificar si se ha verificado o no un hecho imponible, hacer valer la real voluntad y finalidad o motivos tenidos en cuenta por las partes (“sustancia”) por sobre el objeto aparente y externalizado (“forma”). Si la voluntad declarada por las partes no coincide con la voluntad real, podríamos estar frente a una simulación, primera hipótesis de elusión a que se refiere el Art. 4 bis y que se regula en el Art. 4 quáter y, por otro lado, si la finalidad o propósito de las partes (motivo que los llevo a celebrar el contrato) no se encuentra acorde con el ordenamiento jurídico, podríamos estar frente a un “abuso de forma jurídica”, segunda

hipótesis de elusión a que se refiere el Art. 4 bis y que se regula en el Art. 4 ter. (Boetsch Gillet, 2016)

- v) *“cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado”...* Esta frase se refiere a que los contratos son lo que son y no lo que las partes dicen que son.
- vi) *“... prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.”*, esta frase debe ser entendida como que el acto o contrato se haya ejecutado efectivamente, que el mismo no haya sido declarado nulo por sentencia judicial, y que vicio o defecto no sea la omisión de una solemnidad prevista en la ley. De lo contrario no cabe prescindencia alguna de los vicios o defectos. (Boetsch Gillet, 2016)

3.2. Art. 4° bis inciso segundo

“El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes”.

- i) De acuerdo con el Art. 26 del Código Tributario, buena fe, corresponde al actuar consciente del contribuyente apegada al derecho, de la manera que éste ha sido interpretado por la Dirección. Se busca que cada contribuyente actúe bajo este principio, estableciendo que, si se eluden los hechos imponibles establecidos, no se está actuando de buena fe, y por lo tanto, es posible que se sancione al contribuyente según los conceptos establecidos en los artículos siguientes. Junto con lo anterior, es aquí en donde se le entrega la facultad al servicio de probar la existencia de abuso o simulación.

- ii) La buena fe se vincula con ciertos valores como son la honradez, corrección, rectitud, veracidad, coherencia y racionalidad, necesariamente implica que para que se reconozca la buena fe se debe partir de la base que los actos o contratos llevados cabo por los contribuyentes, necesariamente tienen coincidencia entre su naturaleza jurídica y su forma.

3.3. Art. 4° bis inciso tercero

En cuanto a la no existencia de buena fe por parte del contribuyente el inciso tercero señala

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

- i) Lo opuesto a la buena fe es actuar de mala fe y su definición es “la convicción que tiene una persona de haber adquirido el dominio, posesión, mera tenencia o ventaja sobre una cosa o un derecho de manera ilícita, fraudulenta, clandestina o violenta”.
- ii) Se configura únicamente en la medida en que se concrete una elusión o un acto ilícito y que solo existe en la medida en que judicialmente se declara abuso o simulación y por lo tanto, no habiendo elusión, necesariamente hay un obrar lícito y por ende, de buena fe y así lo debe reconocer el SII. (Boetsch Gillet, 2016)

3.4. Art. 4° bis inciso cuarto

En los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4° ter y 4° quáter.

- i) Esta disposición es una expresión del principio de especialidad consagrado en el Art. 13 del Código Civil, que señala: *“Las disposiciones de una ley, relativas a cosas o negocios particulares, prevalecerán sobre las disposiciones generales de la misma ley, cuando entre unas y las otras hubiere oposición”.*
- ii) Es decir, cuando exista una norma especial que sancione una conducta elusiva, se regirá en primera instancia por la disposición de la norma especial.

En la circular N°65 del SII señala casos de normas especiales antielusión:

- a. Disposiciones sobre tasación del Art.64 del CT
- b. Normas sobre gastos rechazados del Art. 21 de la LIR.
- c. “Justificación de inversiones” de los Art. 70 y 71 de la LIR
- d. El N°8 del Art. 17 de la LIR
- e. Art. 41 E de la LIR
- f. Las normas del Art. 41 F de la LIR

3.5. Art. 4° bis inciso quinto

Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente. Para la determinación del abuso o la simulación deberán seguirse los procedimientos establecidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis.

- i) Para determinar elusión se requiere que sea mediante una declaración judicial dictada por los tribunales de justicia

- ii) Con respecto a la carga de la prueba queda establecido que le corresponderá al SII, quien tiene la facultad de probar la existencia de abuso o simulación. “Le compete al SII acreditar las imputaciones elusivas, con pruebas reales del hecho y no con meros indicios, toda vez que tanto la existencia del abuso como la simulación deben ser declaradas, a requerimiento del Director, por el Tribunal Tributario y Aduanero, competente, aplicando el procedimiento legal” (Aste Mejías, 2016, pág. 411)

3.6. Art. 4° Ter

El abuso tributario que corresponde a la primera hipótesis de elusión establecida por la ley de reforma tributaria, se encuentra regulado en éste artículo que dispone lo siguiente:

“Los hechos imponibles contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.

Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o

diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.

En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imposables establecidos en la ley”.

- i) Como lo plantea la doctrina alemana, estamos ante un abuso de formas cuando existe una inadecuación entre el resultado económico que se persigue y la forma utilizada para ello, empleándose configuraciones jurídicas inadecuadas y que son a menudo engorrosas y complicadas.
- ii) Si no se configura el resultado que el legislador busca precaver (evitar total o parcialmente el hecho gravado o se disminuya la base imponible o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación) pero solo se verifican los medios (actos o negocios jurídicos que no produzcan resultados jurídicos o económicos relevantes y que sean distintos a los tributarios), no se podrá declarar abuso.
- iii) Por otro lado, si se configura el resultado pero se utilizan otros medios no descritos en la norma tampoco se podrá declarar el abuso, tal como se declara en el inciso segundo.
- iv) Dentro de los medios para que se declare abuso es que éstos deben ser “actos o negocios jurídicos” que “individualmente o en su conjunto no produzcan resultados o efectos económicos relevantes para un contribuyente o un tercero”. De acuerdo a la Circular N°65 del SII, por “negocio jurídico” se entiende un hecho humano, voluntario o consciente y lícito y que tiene por objetivo establecer entre las personas relaciones jurídicas, crear, modificar o extinguir derechos y obligaciones cuyos efectos son deseados por las partes y sancionados por la ley.

- v) Lo primero a analizar es saber si el acto o negocio jurídico produjo “efectos” o “resultados”. Por efectos se entiende los derechos y obligaciones que emanan para las partes del negocio jurídico. Para determinar si hubo o no abuso no basta con analizar estos efectos directos, sino que resulta imprescindible establecer si el acto o negocio produjo un determinado resultado y éste comprende toda consecuencia casualmente derivada del negocio. (Boetsch Gillet, 2016)
- vi) Para que tenga lugar el abuso es imprescindible que el o los actos o negocios “no” produzcan resultados o efectos “jurídicos” o “económicos”. Se produce un dificultad interpretativa con respecto a la circular N°65 por parte del SII de esta norma, debido a que en ésta dice que para verificar si hubo o no elusión se debe entender estrictamente a cuestiones de orden económico o patrimonial. Dado que se puede perfectamente dar el caso de que un determinado acto no produzca ningún efecto económico pero sí que genere consecuencias jurídicas (Boetsch Gillet, 2016).
- vii) Lo que queda por discutir es el carácter “relevante” del resultado o efecto a fin de establecer si se configuró o no un abuso. Para establecer la relevancia resulta imprescindible analizar y establecer la causa del acto o negocio. La relevancia no es un concepto de carácter puramente económico sino que también jurídico.
- viii) Se entiende que el abuso en materia tributaria tiene lugar cuando por medio de la celebración y ejecución de actos o negocios jurídicos exclusivamente se obtenga algún ahorro tributario sin que los mismos actos o negocios produzcan ningún otro resultado o efecto jurídico o económico relevante para el contribuyente o un tercero. Este ahorro tributario debe consistir en evitar total o

parcialmente la realización del hecho gravado, la disminución de la base imponible, la disminución de la obligación o la postergación o diferimiento del nacimiento de la obligación tributaria.

- ix) Si se llega a obtener cualquier otro ahorro tributario distinta de los anteriores, dicha operación no podrá ser catalogada de abuso de formas jurídicas y por lo tanto, no será aplicable la NGA.
- x) Con respecto a la parte final del artículo en cuanto a la sanción del abuso, se habilita al SII a obrar sin considerar el contrato del contribuyente haciendo aplicable la ley tributaria defraudada.
- xi) Observamos que el Art. 4° Ter del CT no entrega un concepto de las normas jurídicas, ni describe los actos que configuran dicho abuso y solo se limita a determinar los efectos de estos actos, lo que dificulta la diferenciación entre planificación tributaria y elusión.

3.7. Art. 4° Quáter

Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación. En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados. Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento.

En este artículo se analiza un concepto más complejo, que es la simulación. Ésta trata de aparentar la realización de acciones que realmente no se están realizando, es decir, 2 o más contribuyente se conciertan para engañar y perjudicar al Fisco, mediante la desaparición de la carga tributaria o simplemente disminuyéndola.

3.8. Art. 4° Quinquies

La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter será declarada, a requerimiento del Director, por el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 160 bis.

Esta declaración sólo podrá ser requerida en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el Servicio al contribuyente respectivo, exceda la cantidad equivalente a 250 unidades tributarias mensuales a la fecha de la presentación del requerimiento.

Previo a la solicitud de declaración de abuso o simulación y para los efectos de fundar el ejercicio de ésta, el Servicio deberá citar al contribuyente en los términos del artículo 63, pudiendo solicitarle los antecedentes que considere necesarios y pertinentes, incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del artículo 100 bis. No se aplicarán en este procedimiento los plazos del artículo 59.

El Director deberá solicitar la declaración de abuso o simulación al Tribunal Tributario y Aduanero dentro de los nueve meses siguientes a la contestación de la citación a que se refiere el inciso anterior. El mismo plazo se aplicará en caso de no mediar contestación, el que se contará desde la respectiva citación. El precitado término no se aplicará cuando el remanente de plazo de prescripción de la obligación tributaria sea menor, en cuyo caso se aplicará éste último. Terminado este plazo, el Director no podrá solicitar la declaración de abuso o simulación respecto del caso por el que se citó al contribuyente o asesor.

Durante el tiempo transcurrido entre la fecha en que se solicite la declaración de abuso o simulación, hasta la resolución que la resuelva, se suspenderá el cómputo de los plazos establecidos en los artículos 200 y 201.

En caso que se establezca la existencia de abuso o simulación para fines tributarios, el Tribunal Tributario y Aduanero deberá así declararlo en la resolución que dicte al efecto, dejando en ella constancia de los actos jurídicos abusivos o simulados, de los antecedentes de hecho y de derecho en que funda dicha calificación, determinando en la misma resolución el monto del impuesto que resulte adeudado, con los respectivos reajustes, intereses penales y multas, ordenando al Servicio emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda. Lo anterior, sin perjuicio de los recursos que, de acuerdo al artículo 160 bis, puedan deducir el Servicio, el contribuyente o quien resulte sancionado con las multas que pudieren aplicarse.

Es a través de este artículo que se establece para los contribuyentes y el SII el procedimiento a seguir en el caso en que se quiera acusar “Abuso o Simulación” para proceder con la aplicación de las normas anti elusivas.

Si bien se definen los conceptos de abuso y simulación, la ley establece que estos pueden ser declarados y acusados solo por el tribunal tributario y aduanero a requerimientos del Director correspondiente. Por lo anterior, se concluye que serán sancionadas estas acciones en la medida que la evasión o elusión de impuestos sea de montos significativos e impactantes en las arcas públicas.

4. EL TEST DE RELEVANCIA JURÍDICO ECONÓMICO

4.1. CONTEXTO NACIONAL

Como se ha señalado en este trabajo, y como han señalado diversos autores, la norma antielusiva propuesta en el proyecto de reforma tributaria, era prácticamente idéntica al artículo N°15 de la Ley General Tributaria Española del año 2003. Pero así como la norma española, la mayoría de las normas antielusivas de distintos países se basan en el carácter inusual o artificioso de las formas jurídicas empleadas, además de la falta de motivos económicos que las justifiquen (Osorio Morales, González Orrico, Vildósola Godoy, & Vidal Chavarría, 2016, pág. 180).

Como se ha señalado, el fenómeno elusivo tiene un sustrato común en todos los modelos normativos, por lo que generalmente se utilizan *test* que parten de una evaluación del medio negocial utilizado para alcanzar un determinado resultado económico (Novoa García, 2004, pág. 277).

Como señalan también diversos autores, la norma española considera el test de abuso de formas Alemana (Inadecuación o Unangemessenheit), que seguía la tradición continental de cuestionar ciertas anomalías negociales y el de ausencia de intención de negocios anglosajona (Business Purpose Test), que buscaba excluir los negocios sin verdadera entidad económica o comercial (Novoa García, 2004, pág. 393).

La norma nacional, luego de las modificaciones posteriores al protocolo, no contempla un examen de impropiedad (Osorio Morales, González Orrico, Vildósola Godoy, & Vidal Chavarría, 2016, pág. 181). Por lo tanto, prevaleció el test de relevancia jurídico – económico como único mecanismo para fijar el estándar de aplicación de la cláusula antiabuso. Pero las

indicaciones posteriores al protocolo no solo eliminaron el test de impropiedad, sino que redujeron o si se quiere, recortaron, el de relevancia, único presupuesto específico formal con que se cuenta para establecer la existencia del abuso de las formas jurídicas (Osorio Morales, González Orrico, Vildósola Godoy, & Vidal Chavarría, 2016).

Por lo anteriormente expuesto, resulta entonces de suma relevancia, entender el origen de este test, y sus conceptos desarrollados para una correcta interpretación de la norma local.

4.2. EL ORIGEN DE LAS DOCTRINAS ANTIELUSIVAS EN EL DERECHO ANGLOSAJÓN

La función de los jueces en el derecho anglosajón puede variar con respecto a la función de los jueces en los sistemas civiles continentales. Estos últimos tienen la función de llevar a cabo la interpretación de la ley al pie de la letra, mientras que los jueces en el sistema jurídico anglosajón tienen una labor muy diferente, debido a que incluso pueden actuar tomando una decisión con respecto a algún estatuto no contemplado por el legislador (Vergara Quezada, Norma Antielusiva General sobre los fines en nuestras leyes tributarias, 2016). Es decir, que en el derecho anglosajón los jueces no solo resuelven conflictos entre las partes, sino que al hacerlo, los tribunales superiores de justicia, crean reglas generalmente obligatorias, lo que en comparación con el sistema civil continental solamente podrá ser realizado a través de la promulgación de una ley.

Es por ello que para algunos autores nacionales las doctrinas anti elusivas anglosajonas no pueden ser aplicables en nuestro sistema jurídico (Vergara Quezada, Norma Antielusiva General sobre los fines en nuestras leyes tributarias, 2016).

A continuación veremos el origen de las doctrinas antielusivas en 2 países referentes del derecho anglosajón como son EEUU y Reino Unido, y como éstas doctrinas o fallos jurisprudenciales llevaron a plasmar en su ley tributaria la norma general antielusiva.

4.2.1. EEUU

En Estados Unidos las reglas antielusión han sido el fruto de la creación de distintas doctrinas jurisprudenciales que se encuentran íntimamente ligadas entre sí, siendo las más relevantes la doctrina del propósito comercial o de los motivos económicos válidos (business purpose test), la doctrina de la simulación (sham transaction doctrine), la doctrina de las operaciones por etapas (step transaction doctrine) y, la más general, la doctrina de la sustancia sobre la forma (substance over form).

Estas doctrinas fueron elaboradas con el fin de tratar ciertos abusos que en el sistema norteamericano se producían debido a la interpretación literal de las normas tributarias. Es por ello, que la Corte Suprema Norteamericana recurrió al propósito que habría tenido en mente el legislador al crear la regla que está siendo utilizada por el contribuyente, tratando de darle un sentido real a dichas normas, y estableció doctrinas en las que primaba el fondo o sustancia sobre las formas jurídicas (Vergara Quezada, Norma Antielusiva General sobre los fines en nuestras leyes tributarias, 2016).

En el párrafo siguiente se explicarán estas doctrinas (Tooma, 2008):

- a) Doctrinas de las transacciones simuladas (sham): Esta doctrina sostiene que no es posible cambiar la naturaleza de una transacción con solo modificar su nombre y requiere de tres aspectos interrelacionados, como son, una actividad ficticia, una falta de motivos de negocios y una discrepancia, entre la sustancia y la forma de la transacción. Esta doctrina fue desarrollada en tres fallos de la corte, Gregory v Helvering, Knetsch v United, y Frank Lyon Co v United States.

b) Doctrina Step Transaction: Esencialmente, consiste en tratar las diferentes etapas de una operación como una sola transacción, como si estos pasos estuvieran integrados de manera interdependiente, orientados a un único resultado. Para aplicar esta doctrina se exige llevar a cabo 3 pruebas:

- i. Analizar si se llega a un mismo resultado con varias o una única transacción.
- ii. El tribunal requiere revisar si las transacciones individualmente logran algún resultado relevante
- iii. Finalmente la prueba del compromiso obligatorio, en la cual se exige establecer si el contribuyente se ha obligado a llevar a cabo los pasos respectivos a través de una serie de transacciones.

c) Doctrina de la sustancia económica: Sostiene que aunque las transacciones del contribuyente satisfagan las exigencias del texto de la ley, los beneficios de la transacción deberían ser revocados si carece de sustancia económica. Esta doctrina se subdivide en tres diferentes:

- i. Doctrina de la sustancia sobre la forma: Analiza si ha existido una planificación, en nivel de realidad económica o propósito de negocios, y si las conductas son similares a las existentes en el mercado.
- ii. Doctrina del business purpose: Sostiene que si el único motivo para realizar una transacción es pagar menos impuestos, entonces no se debe permitir el uso del beneficio fiscal buscado por el contribuyente. El origen de la doctrina del Business Purpose suele ubicarse en el caso *Helvering vs. Gregory*, de gran influencia en los países anglosajones. En *Helvering* se negó efectividad a una reorganización empresarial con el argumento de que carecía de un

objetivo comercial propio, siendo su única finalidad la de evitar el pago del impuesto.

- iii. Doctrina de la sustancia económica propiamente tal: es más bien una metodología sobre la interpretación de la ley tributaria en el derecho anglosajón, la cual indica que la mera satisfacción de la letra de la ley no da derecho a un beneficio tributario si el legislador no tenía en mente semejante caso. Esta doctrina exige al tribunal examinar si el contribuyente modificó su posición económica de manera significativa con la transacción respectiva, sin tener en cuenta la intención del contribuyente, lo que lo distingue de la doctrina del business purpose.

El caso Gregory v. Helvering, US, del año 1935, es citado comúnmente como el caso que dio origen tanto al concepto de Substance Over Form (Sustancia sobre la forma), como a la doctrina del Business Purpose, y ambos conceptos se han aplicado desde largo tiempo en Estados Unidos comúnmente a transacciones motivadas por la elusión tributaria, pero es necesario un análisis de la distinción para una adecuada aplicación.

A partir de este precedente se fue dando mayor aplicación la doctrina del business purpose, la cual exige que una operación o transacción deba tener algún propósito distinto al exclusivamente ahorro tributario. (Boetsch Gillet, 2016)

4.2.2. CODIFICACIÓN DE LA ECONOMIC SUBSTANCE EN LA GAAR EN EEUU

En EE.UU. se considera que todas estas doctrinas de antielusión fiscal mencionadas anteriormente en realidad constituyen una derivación del principio de sustancia vs forma. No obstante, la Technical Explanation of the Revenue Provisions of the Reconciliation ACT of 2010, documentó tanto el contenido como las razones de la codificación de la

doctrina de la sustancia económica, siendo así una suerte de «interpretación autorizada» de la norma y que ha sido elaborado por el Joint Committee on Taxation (JCT, en adelante), se aparta parcialmente de esta tesis, afirmando que las doctrinas del «sham transaction», «business purpose» y «substance over form» están estrechamente relacionadas (y en algunos casos son intercambiables) con la «economic substance doctrine». (Calderón Carrero & Ruiz Almendral, 2010).

De acuerdo con el documento de la Joint Committee of Taxation existe una falta de uniformidad en la aplicación de la doctrina de la sustancia económica. Algunas cortes aplican el denominado test cumulativo (conjunctive test), el cual requiere que el contribuyente demuestre tanto la sustancia económica de la operación (componente objetivo) y el propósito de negocios o business purpose (aspecto subjetivo) para que la transacción pueda pasar el escrutinio judicial. Un enfoque estrecho o enfoque disyuntivo es usado por algunas cortes, el cual considera que cualquiera de los dos elementos, “Propósito comercial o de negocios” o “Sustancia Económica” es suficiente para que se respete la transacción. Un tercer enfoque considera que la sustancia económica y el propósito comercial son "factores más precisos a considerar" para determinar si una transacción tiene efectos económicos prácticos distintos de la creación de beneficios fiscales. (JCT, 2010, pág. 145).

En el documento de la JCT se destacan varios aspectos de la norma y su aplicación posterior:

1. En primer lugar sostiene que la cláusula aporta una definición uniforme de la doctrina de la sustancia económica, pero que no altera la flexibilidad con la que los tribunales pueden realizar su aplicación.
2. Se indica que la relevancia aplicativa de la cláusula debe ser analizada caso a caso como si tal cláusula no hubiera sido establecida.

3. La disposición no pretende alterar el tratamiento tributario de ciertas transacciones comerciales básicas que, bajo la práctica judicial y administrativa de larga data, se respetan, simplemente porque la elección entre alternativas económicas significativas se basa en gran parte o en su totalidad en ventajas tributarias comparativas.
4. La disposición aclara que la doctrina de la sustancia económica implica un análisis conjunto (conjunctive test): debe haber una investigación judicial sobre los efectos objetivos de la transacción en la posición económica del contribuyente, así como una consulta sobre los motivos subjetivos del contribuyente para participar en la transacción.
5. Finalmente el JCT aporta una serie de precisiones sobre su enfoque relativo a la concurrencia del “Non Federal-income-tax business purpose”. Esto es lo que en el propio documento se denomina “test subjetivo”. Se indica que tal finalidad económica/empresarial debe ser sustancial, poseer materialidad y no ser accesorio o insignificante.

Para clarificar mejor el aspecto subjetivo o la búsqueda de motivaciones distintas a las tributarias se cita el precedente del Tax Court en el caso ACM Partnership v. Commissioner en el que se estableció que:

“La clave para (la determinación de si una transacción tiene sustancia económica) es que la transacción debe estar racionalmente relacionada con un propósito no tributario útil que sea plausible a la luz de la conducta del contribuyente y útil a la luz de la situación económica y las intenciones del contribuyente. Tanto la utilidad del propósito declarado como la racionalidad de los medios elegidos para llevarlo a cabo deben evaluarse de acuerdo con las prácticas comerciales de la industria relevante. Por lo general, no se encontrará una relación racional entre el propósito y los medios, a menos que haya una

expectativa razonable de que los beneficios no tributarios sean al menos proporcionales a los costos de transacción”

De esta manera, el nuevo artículo 7701 (o) del Código de EEUU se refiere a la aplicación de la doctrina de sustancia económica, disponiendo que una transacción tiene “sustancia económica” sólo si concurren dos requisitos en forma copulativa:

- a) Que dicha transacción modifique sustancialmente la posición del contribuyente con independencia de ventaja o ahorro tributario resultante de la misma y,
- b) Que además el contribuyente tenga un propósito sustancial, aparte de la ventaja tributaria, para realizar la transacción. (Boetsch Gillet, 2016)

En resumen, los beneficios fiscales de una operación no son aplicables si tal operación no posee sustancia económica o carece de finalidad negocial (Business Purpose).

La nueva cláusula general antiabuso establecida en EE.UU. tiene elementos muy similares a otras normas antiabuso, como la norma de conflicto española (art. 15 de la Ley General Tributaria), el art. 42 de la Ordenanza alemana o el art. 254 de la Income Tax Act canadiense.

La reforma, titulada «Codification of Economic Substance Doctrine and Imposition of Penalties» modifica, además del citado artículo 7701, los artículos 6662, 6662A, 6664 y 6676 del Internal Revenue Code, estableciendo por un lado la citada «codificación» de la doctrina de la sustancia económica, y por otro un severo régimen de sanciones para los casos de abuso más graves, o simplemente, para aquellos en los que el contribuyente no pueda probar que actuó de buena fe al diseñar una determinada operación. (Calderón Carrero & Ruiz Almendral, 2010)

Esta codificación recoge el enfoque tanto cumulativo (conjunctive) lo que exige un análisis de los “efectos objetivos” de la operación sobre la situación económica del contribuyente, es decir, estableciendo la sustancia económica de la operación y además del análisis de

los motivos subjetivos del contribuyente para realizar la operación o su propósito empresarial o comercial. (Boetsch Gillet, 2016)

4.2.3. REINO UNIDO

En el Reino Unido se promovió la primacía de la interpretación literal de la ley, de manera que el contribuyente lograra comprender el verdadero sentido directamente del texto sin ninguna intermediación.

Hasta la década de los 80 no existía una doctrina general antielusiva, los principales casos se solucionaban a través de normas especiales antielusivas.

El desarrollo de la elusión tributaria en el Reino Unido puede ser descrito en tres etapas históricas:

Primera Etapa: Corresponde a un fallo del año 1935, "Westminster", en él, se reconoce el derecho que tienen los contribuyentes de organizar sus negocios con el objeto de rebajar su carga tributaria. No se pueden establecer obligaciones tributarias sobre la base de una sustancia económica y por otro lado, los tribunales deben respetar los derechos de los particulares (Osorio Morales, González Orrico, Vildósola Godoy, & Vidal Chavarría, 2016).

Segunda Etapa: El caso *W T Ramsay vs. Inland Revenue Commissioners* es el que constituye un relevante punto de inflexión en la lucha contra el fraude a la ley tributaria en el Reino Unido, la influencia de la doctrina del Step Transaction ha sido y es muy alta, así, en el Reino Unido, hace uso de esta doctrina para recalificar toda una serie de operaciones realizadas en fraude de la ley. En esta sentencia del año 1981 se abandona la interpretación literal de la ley, para pasar a considerar en el proceso hermenéutico de la ley, para interpretarla como un todo (Vergara Quezada, Norma Antielusiva General sobre los fines en nuestras leyes tributarias, 2016).

Otro fallo fue el caso Furniss, ésta sentencia de 1984 es generalmente considerada en el Reino Unido como la máxima expansión de la primacía de la sustancia sobre la forma. En este fallo se señala que se debe adoptar una figura hipotética cuando un cierto esquema se lleva a cabo con la incorporación de uno o más pasos sin ninguna intención comercial o de negocios.

La última etapa corresponde a la instauración de una norma general antielusiva en el Reino Unido, que pasamos a ver a continuación.

4.2.4. GENERAL ANTI AVOIDANCE RULE (GAAR) EN REINO UNIDO

La GAAR en la ley tributaria inglesa se basa principalmente en los principios desarrollados en un Informe de una comisión de estudio sobre la potencial incorporación de una norma antielusiva en Inglaterra. Dicho informe se basó en la premisa de que la recaudación de impuestos es el principal mecanismo por el cual el estado paga los servicios y las instalaciones que proporciona a sus ciudadanos, y que todos los contribuyentes deben desde esa perspectiva financiar de manera justa. Esta es la misma premisa que subyace a la GAAR.

Por lo tanto, la GAAR rechaza el enfoque adoptado por los tribunales británicos en una serie de antiguos casos, en el sentido de que los contribuyentes son libres de utilizar su ingenio para reducir sus impuestos utilizando cualquier medio legal, por más artificial que esos medios sean y por muy diferentes que puedan ser las consecuencias fiscales desde la real posición económica.

En lo que respecta al funcionamiento de la GAAR, el parlamento británico ha rechazado de manera decisiva este enfoque y ha impuesto un límite legal en que los contribuyentes pueden tratar de reducir sus impuestos.

Ese límite se alcanza cuando las planificaciones tributarias utilizados por el contribuyente para lograr ese propósito, van más allá de cualquier cosa que razonablemente pueda considerarse como un curso de acción razonable (Gobierno Británico, 2013).

El principal objetivo de la GAAR es disuadir a los contribuyentes de utilizar acuerdos abusivos y también disuadir a los posibles promotores de promover dichos acuerdos.

Pueden haber planificaciones de impuestos evasivas que sean cuestionados por el fiscalizador usando otras partes del Código Tributario, pero si no son abusivos, no están dentro del alcance la GAAR.

Si un contribuyente sigue adelante con una planificación abusiva, entonces la GAAR opera para contrarrestar la ventaja fiscal abusiva que el contribuyente está tratando de lograr.

La neutralización que permite la GAAR será un ajuste de impuestos que sea justo y razonable en todas las circunstancias. El ajuste fiscal apropiado no es necesariamente el que aumenta más impuestos.

La GAAR se aplica a las "planificaciones fiscales" que son "abusivas". En términos generales, una planificación fiscal es cualquier planificación que, visto objetivamente, tiene la obtención de una ventaja fiscal como su principal objetivo o uno de sus propósitos principales.

Entonces la pregunta es ¿cómo se identifica aquellas planificaciones que son abusivas?.

La GAAR solo entra en funcionamiento cuando el curso de acción del contribuyente tiene como objetivo lograr un resultado fiscal favorable que el Parlamento no anticipó cuando introdujo las normas fiscales en cuestión y, críticamente, donde ese curso de acción no puede considerarse como razonable.

Para garantizar que el contribuyente tenga el beneficio de duda razonable al determinar si las planificaciones son abusivas, se incluyen una serie de garantías en las reglas de la GAAR. Éstas incluyen:

- a) Exigir al fiscalizador que establezca que las planificaciones son abusivas (no corresponde al contribuyente demostrar que los arreglos no son abusivos)
- b) Aplicar una prueba de "doble razonabilidad": Esto requiere que el fiscalizador demuestre que los acuerdos "no pueden considerarse razonablemente como un curso de acción razonable"; la prueba de "doble razonabilidad" establece un umbral alto al preguntar si sería razonable mantener la opinión de que la planificación fue un curso de acción razonable; la planificación se trata como abusiva solo si no sería razonable mantener tal visión.
- c) Permitir que la corte o tribunal tenga en cuenta cualquier información relevante sobre el propósito de la legislación en la que se sugiera que el contribuyente ha abusado, o sobre el tipo de transacciones que se han convertido en práctica establecida en el momento en que se realizaron las planificaciones.
- d) exigir al fiscalizador que obtenga la opinión de un panel consultivo independiente en el sentido de determinar si una planificación constituye un curso de acción razonable, antes de que el fiscalizador pueda finalmente aplicar la GAAR.

Si se determina que una planificación es abusiva, entonces la GAAR establece que se contrarrestará esa ventaja fiscal producto de esa planificación llevada a cabo. La GAAR establece que esto se hará de una manera justa y razonable. En la mayoría de los casos, será un ejercicio relativamente sencillo decidir qué ajustes se deben realizar para lograr un resultado justo y razonable (por ejemplo, aumentar los ingresos tributables o disminuir las deducciones permitidas, mediante un monto claramente identificable).

Habrán por otro lado, algunos casos en donde el ejercicio es menos directo. Por ejemplo, cuando el contribuyente podría haber llevado a cabo una de varias transacciones alternativas no abusivas para lograr el mismo propósito no tributario que si el abusivo no

se hubiera llevado a cabo. En este escenario, la respuesta justa y razonable sería seleccionar la transacción que un contribuyente probablemente llevaría a cabo en tales circunstancias (esto podría ser que no se hubiera llevado a cabo ninguna transacción), y ajustar las consecuencias fiscales sobre la base de que este se había llevado a cabo una transacción alternativa (o que no se había llevado a cabo ninguna transacción).

Es importante tener en cuenta que la transacción alternativa más probable no sería necesariamente la que daría lugar a la carga impositiva más alta.

5. ESPAÑA

La norma general antielusiva española se encuentra en el artículo 15 de la Ley General Tributaria del año 2003. Tiene sus orígenes en las doctrinas del business purpose test anglosajón (motivos económicamente válidos) y por otro lado, la idea alemana del abuso de las formas o posibilidades de configuración jurídica

El art. es el siguiente:

Art. 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

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

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

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

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

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

Una de las primeras consideraciones viene a tratar el carácter “artificial o impropio” del acto o negocio, por lo que se deberá analizar si se está utilizando para la finalidad para la que el derecho regula el correspondiente tipo negocial (Taboada, 2009).

En segundo término, que en todas las figuras empleadas en los distintos países para combatir la elusión fiscal existe en todas ellas existe una utilización de formas jurídicas, que se consideran inaceptables a efectos de la aplicación de los impuestos y la reacción del ordenamiento jurídico frente a esta utilización es prescindir de tales formas y atender a la sustancia, fundamentalmente económica de los negocios realizados, es decir, se hace prevalecer a la sustancia sobre la forma (Taboada, 2009).

6. EL ABUSO DE LA LEY EN EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

Desde hace algunos años influyentes académicos europeos, comenzaron a analizar los fallos de la Corte Europea de Justicia relacionados con el abuso, y notaron que se estaba dejando atrás el inicial caos conceptual que existió sobre el abuso, una idea que no era aceptada, al menos a simple vista, por todas las jurisdicciones de la Unión Europea y por años careció de una nomenclatura uniforme y de un contenido claro.

6.1. EL ORIGEN DEL CONCEPTO DE ABUSO A LA LEY

Se ha destacado que el origen del concepto de abuso a la ley del derecho comunitario europeo, se remonta a una propuesta de reglamento (CE, Euratom) de la Comunidad Europea, que buscaba combatir tanto las prácticas consideradas fraudulentas como abusivas cometidas en contra de los intereses financieros de la Comunidad Europea. El artículo 3 de la propuesta consideraba como un abuso de la normativa comunitaria a *“los actos realizados con el fin de obtener una ventaja indebida, mediante la creación, a través de operaciones ficticias o artificiales, de una situación formalmente conforme a las condiciones legales, cuando estas operaciones carezcan de motivación económica pertinente y sean contrarias a las finalidades de la legislación comunitaria de que se trate”*. Finalmente, se eliminó la referencia al abuso en aquella directiva, sin embargo, los elementos esenciales de la definición anterior guiaron la discusión posterior sobre esta materia, que fue objeto de varios fallos de la Corte Europea de Justicia (Vergara Quezada, ABUSO Y ELUSIÓN, 2017).

6.2. ELEMENTOS DEL ABUSO A LA LEY

Los elementos distintivos del abuso a la ley desarrollado por la jurisprudencia de la Corte Europea de Justicia, de acuerdo a Alexandre Saydè, son:

- El primer elemento es subjetivo, y corresponde a la elección de una regulación más beneficiosa, es decir, que permite obtener algún tipo de ventaja.
- El segundo elemento es objetivo, y se refiere a que las condiciones para la aplicación de esa ley deben haber sido logradas por medios artificiosos.
- El tercer elemento es teleológico, a saber, la ventaja legal obtenida debe ir en contra del propósito de la ley.

7. CONCLUSIÓN

Como hemos mencionado, la forma en que quedó redactado el Art. 4 ter del Código Tributario genera problemas de aplicación práctica. Esto porque entrega una definición demasiado amplia de abuso para efectos tributarios, y contiene un solo parámetro objetivo, que es, que no se produzcan efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero y que sean distintos a los meramente tributarios. Tampoco existe una aclaración sobre lo que se considera relevante o entrega herramientas sobre cómo medir esa relevancia económica.

A diferencia del artículo 15 de la LGT, similar al art 42 de la Ordenanza tributaria Alemana, exige la concurrencia de 3 elementos:

- 1.- La existencia de una ventaja fiscal: Todas las normas anti abuso, ya sean de tradición continental o anglosajonas hacen referencia a la existencia de una ventaja fiscal.
- 2.- La utilización de una vía inadecuada, artificiosa o impropia para el fin perseguido: Este test o análisis busca que exista congruencia entre la forma utilizada y el fin económico o resultado de la operación. En este caso el análisis de la realidad económica solo cobra sentido en relación con el propio negocio cuya estructura se está analizando.

La norma general anti-abuso canadiense también utiliza el criterio de razonabilidad de la operación en relación con la forma de la misma.

3.- La ausencia de otras finalidades distintas al ahorro fiscal: La norma del Art.15 de la Ley General Tributaria Española precisa que la sospecha de abuso se diluye cuando de la forma jurídica elegida para la operación o transacción se deriven efectos jurídicos o económicos relevantes distintos al ahorro fiscal.

Este criterio de determinar abuso puede ser interpretado en el sentido de que constituye una manera de llegar al mismo objetivo del business purpose. Sin embargo, mientras las normas continentales hacen mayor referencia a la forma empleada (de ahí la referencia en la norma alemana al abuso de formas o Gestaltungsmissbrauch), las anglosajonas ponen el acento en la existencia de motivos económicamente válidos.

En realidad el análisis de esos otros motivos/finalidades es esencial, precisamente para determinar si la forma es o no adecuada, pues ésta será adecuada también en relación con la finalidad económica perseguida.

A nuestro entender tanto el artículo 15 de la Ley General Tributaria Española como el artículo 4 ter de nuestro Código Tributario pueden interpretarse más en línea con la doctrina de la sustancia económica, debido a que se exige efectos jurídicos o económicos relevantes.

Debido a la ausencia del test de impropiedad y la posibilidad de analizar los efectos económicos en relación a la forma utilizada, es que se hace más útil para la norma local utilizar un test objetivo como el de sustancia económica de la norma norteamericana. Esto, por la forma en que está configurado este elemento objetivo. "The transactions changes in a meaningful way the taxpayers economic position", es decir, las transacciones cambian de manera significativa la posición económica de los contribuyentes vs "actos o negocios jurídicos que individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes"

Pensamos entonces, que debido a la imposibilidad de usar un test de impropiedad que pueda analizar los efectos económicos en relación a las formas jurídicas utilizadas,

creemos que la utilización de un test objetivo o incluso un test conjuntivo como el utilizado en la codificación de la sustancia económica en Estados Unidos puede ayudar a otorgar mayor certeza jurídica.

Bibliografía

- Aste Mejías, C. (2016). *Curso sobre derecho y Código Tributario*. Thomson Reuters.
- Boetsch Gillet, C. (2016). *La norma General Anti Elusión. Analisis desde la perspectiva del derecho privado*. Santiago: Ediciones UC.
- Calderón Carrero, J. M., & Ruiz Almendral, V. (2010). *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*. Aranzadi.
- Cattaneo Escobar, I. Burgos Arredondo, J. (2017). *Elusión Tributaria*. Revista de Estudios Tributarios. CET. N°17
- García Escobar, J. (s.f.). *SOMBRAS CHINESCAS SE OTEAN EN LOTANANZA: CLAUSULA O NORMA GENERAL ANTIELUSIVA*. Obtenido de <http://www.ichdt.cl/userfiles/Articulo%20clausula%20antielusiva.pdf>
- Gobierno Británico. (2013). *Finance Act*. Obtenido de Legislation Gov. UK: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/pdfs/ukpga_20130029_en.pdf
- González Orrico, J. (2014). Notas sobre el procedimiento para declarar la existencia de abuso o simulación en el Proyecto de Reforma Tributaria. *ACTUALIDAD JURIDICA - UDD*.
- JCT, J. C. (2010). *Technical Explanation of The Revenue Provisions of the Reconciliations Act*.
- Matus Fuentes, M (2016). *La Elusión tributaria y su sanción en la ley N°20.780*. Revista lus et Praxis, Año 23, N°1, pp 67-90
- Ministerio de Hacienda Español. (s.f.). *Ministerio de Hacienda*. Obtenido de <http://www.minhAFP.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/Derecho%20tributario%20General/LEY%2058-2003.pdf>
- Novoa García, C. (2004). *La Clausula Antirrusiva en la nueva LGT*.
- OECD. (s.f.). *Glossary of tax terms*. Obtenido de <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>
- Osorio Morales, H., González Orrico, J., Vildósola Godoy, C., & Vidal Chavarría, V. (2016). *Elusión - Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas*. Santiago: Librotecnia.
- Ruiz Almendral, V.(2010). *¿Tiene futuro el test de los motivos económicos válidos en las normas antiabuso?*. Centro de Estudios Financieros. España
- Servicio de Impuestos Internos. (2015). *Circular N°65*. Obtenido de <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2015/circu65.pdf>

- SII. (s.f.). *DICCIONARIO BÁSICO TRIBUTARIO CONTABLE* . Obtenido de http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_e.htm
- Taboada, C. P. (2009). *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova.
- Tooma, R. A. (2008). *Legislating against tax avoidance*. Amsterdam: IBFD.
- Ugalde Prieto, R., & García Escobar, J. (2009). *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*. Santiago: LegalPublishing.
- Varela Barraza, Y. (Mayo de 2010). *El principio de la sustancia sobre la forma ¿Existe una cierta inclinación del sistema tributario chileno hacia la aceptación de tal principio?* Obtenido de http://www.ichdt.cl/files/Sustancia_sobre_forma_MANUAL_TRIBUTARIO_JUNIO_2010.pdf
- Vergara Quezada, G. (2016). *Norma Antielusiva General sobre los fines en nuestras leyes tributarias*. Santiago: Libromar.
- Vergara Quezada, G. (2017). ABUSO Y ELUSIÓN. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 2-42.
- Vergara Quezada, G (2015). *Análisis crítico de la norma antielusiva genérica de la ley N°20.780*. CET
- Wahn Pleitez, R. (s.f.). ELUSIÓN TRIBUTARIA Y NORMAS ANTIELUSIVAS:. *CET*.
- Waizer Harry (1981). Business Purpose Doctrine: The Effect of Motive on Federal Income Tax Liability. *Fordham Law Review*. Volume 49 Issue 6