

Notas sobre el procedimiento para declarar la existencia de abuso o simulación en el Proyecto de Reforma Tributaria (boletín 9290-05)

JAIME ANDRÉS GONZÁLEZ ORRICO

Abogado

Profesor de Derecho Tributario

FACULTAD DE DERECHO UNIVERSIDAD DEL DESARROLLO

Magíster en Gestión Tributaria

UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO

RESUMEN: El Proyecto de Reforma Tributaria, iniciado mediante el Mensaje Presidencial N° 24-362, de 1 de abril de 2014¹, establece ciertos mecanismos para rechazar las ventajas tributarias obtenidas por los contribuyentes, cuando estas se han fundado en el despliegue de conductas que terminan por esquivar la norma impositiva. Particularmente, su artículo 7° propone la incorporación de una norma o cláusula general antielusiva al Código Tributario, en dos vertientes, a saber: el abuso de las formas jurídicas y la simulación. Pero junto con pretender el establecimiento de la referida cláusula, el Proyecto contempla también la creación de un procedimiento destinado a declarar la existencia de una o ambas figuras. En este contexto, el presente trabajo pretende entregar una visión general del referido procedimiento, no sin antes intentar una aproximación conceptual a las nociones de planificación tributaria, elusión y evasión; revisar brevemente el panorama actual de nuestra legislación frente al tema y, del mismo modo, apuntar cuál ha sido hasta ahora la opinión de nuestra jurisprudencia, haciendo referencia a algunas sentencias de los recientemente creados Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Introducción

Las normas tributarias, al establecer y regular los tributos, persiguen una finalidad primordial: lograr un ingreso para el Estado.

¹ Nuestro trabajo considera las modificaciones introducidas al PRT original, mediante la Indicación n° 55-362, formulada por el Ejecutivo con fecha 14 de abril de 2014. Disponible en http://www.camara-dediputados.cl/pley/pley_detalle.aspx?prmID=9702&prmBL=9290-05.

Tal fin se consigue normalmente a través de un mecanismo jurídico que ya conocemos: la ley liga a la realización de ciertos hechos la obligación a cargo de determinadas personas de pagar como tributo al Estado una suma de dinero².

El tributo se configura así jurídicamente como una obligación, como una relación jurídica en virtud de ciertos hechos entre dos o más personas, por lo que una, denominada acreedor, puede exigir de la otra, llamada deudor, una determinada prestación³.

La relación tributaria –ha escrito MONTECINOS ARAYA–, de otro lado, es una relación de derecho, no siendo ya posible su concepción como una relación de poder, de preeminencia absoluta del órgano público respecto del contribuyente. Por la trascendencia de los intereses y bienes jurídicos comprometidos, es el propio constituyente el que fija los principios conforme a los cuales debe desarrollarse tal relación⁴.

Como puede advertirse, la obligación de pagar como tributo una determinada cantidad de dinero viene a constituir el núcleo fundamental del ordenamiento jurídico tributario, el que debe ocuparse no solo de determinar en qué casos nace tal vínculo jurídico, sino que además le cabe precisar quién ha de soportarla, cuál es su contenido y cuándo corresponde considerarla extinguida⁵.

En concreto, y merced al principio de legalidad tributaria, corresponde al legislador no solo crear el tributo, sino que establecer la totalidad de los elementos de la relación tributaria entre el Estado y el contribuyente, de modo que la obligación quede determinada en todos sus aspectos y pueda cumplirse sin necesidad de otros antecedentes⁶.

Huelga señalar que, aun cuando la relación jurídica tributaria no se conciba actualmente como una relación de *imperium*, el impuesto –especie por excelencia del género tributo– viene instituido de manera unilateral por el legislador, sin que se requiera de la voluntad de los administrados en tal sentido.

Acaso sea esa la razón que explica la primera y más instintiva reacción del contribuyente ante las exigencias tributarias, esto es, abstenerse de su cumplimiento. Dicha abstención, como bien lo apunta la doctrina, puede concretarla el administrado: i) si evita la incidencia tributaria o se sujeta al régimen más favorable sin chocar frontalmente contra el ordenamiento, mediante la legítima

² FERREIRO LAPATZA, JOSÉ, *Curso de derecho financiero español. Instituciones*, Edit. Marcial Pons, 23ª edic., Barcelona, 2006, p. 359.

³ Ídem.

⁴ MONTECINOS ARAYA, JORGE, “De la elusión y la evasión tributaria”, en *Revista de Derecho, Universidad de Concepción*, N° 207 (2000), p. 159.

⁵ Cfr. FERREIRO LAPATZA, JOSÉ, ob. cit., p. 359.

⁶ Vid. EVANS, E., y EVANS, E., *Los tributos ante la constitución*, Edit. Jurídica de Chile, Santiago, 1997, p. 51.

economía de tributos; ii) si incumple directamente la legislación; o iii) si se sirve de negocios que son aparentemente válidos, pero que se han constituido con fraude a la ley civil o simulación y que generan el mismo efecto de exclusión del campo de incidencia de los tributos o coinciden con hipótesis de incidencia menos onerosos, o si usa negocios lícitos (atípicos, indirectos o fiduciarios), que no constituyen simulación, con el objetivo de esquivar la norma tributaria⁷.

En este contexto, el Proyecto de Reforma Tributaria (en adelante PRT), iniciado mediante el Mensaje Presidencial N° 24-362, de 1 de abril de 2014, establece ciertos mecanismos para rechazar las ventajas tributarias obtenidas por los contribuyentes, cuando estas se han fundado en el despliegue de conductas que terminan por esquivar la norma impositiva.

Particularmente, el artículo 7° (N°s 1 al 4), propone la incorporación de una norma o cláusula general antielusiva al Código Tributario (CT), en dos vertientes, a saber: el abuso de las formas jurídicas y la simulación.

El punto no es pacífico y, por el contrario, resurge aquí con renovado vigor la disputa en torno a si la elusión, como reacción del contribuyente frente al tributo, representa una conducta lícita o ilícita.

Ahora bien, junto con pretender el establecimiento de la referida cláusula, el PRT contempla también la creación de un mecanismo destinado a declarar la existencia del abuso o de la simulación.

Concretamente, se trata de un procedimiento que será llevado adelante exclusivamente por la Administración Tributaria, y cuya decisión toca al Director del Servicio de Impuestos Internos (SII), sin intervención previa de la Judicatura Tributaria y Aduanera, y sin la posibilidad de impugnar directamente la decisión que se adopte, pues lo que el proyecto autoriza es la reclamación de la liquidación, giro o resolución que se emita merced a la señalada declaración.

1. Aproximación conceptual

1.1 Planificación tributaria o economía de opción

Se ha escrito que la planificación tributaria "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"⁸.

⁷ Vid. TAVEIRA TORRES, HELENO, *Derecho tributario y derecho privado. Autonomía privada, simulación y elusión tributaria*, Edit. Marcial Pons, Argentina, 2008, p.143.

⁸ UGALDE, R. y GARCÍA, J., *Elusión, planificación y evasión tributaria*, Edit. LegalPublishing, 3° edic., Santiago, 2009, p. 53.

En un sentido más restringido, TAVEIRA TORRES estima que la planificación tributaria “es una expresión que debe servir para designar, tan solo, la técnica de organización preventiva de negocios que busca una lícita economía de tributos”⁹.

En lo que hace al fundamento último de la planificación tributaria, en Chile la doctrina sostiene que se encuentra en el artículo 19, N° 21, de Constitución Política de la República, en tanto asegura “El derecho a desarrollar cualquier actividad económica que no sea contraria a la moral, al orden público o a la seguridad nacional, respetando las normas que la regulen”¹⁰.

Luego, si en la elección de algunas de las varias alternativas lícitas permitidas por la ley para el desarrollo de sus negocios o actividades el contribuyente logra un ahorro tributario, en la medida de que respete las normas legales que regulan la actividad económica que desarrolla, está actuando dentro del marco constitucional y nada se le puede reprochar, ya que nadie está obligado a organizar sus negocios de la manera que resulte más favorable para el Fisco¹¹.

De otro lado, GARCÍA NOVOA, citando a Xavier, señala: “En cualquier caso, las posibilidades de planificación fiscal que deben reconocerse al ciudadano no pueden fundarse únicamente en la libertad económica y en el ejercicio de la autonomía privada. Lo que la libertad económica legitima, y, al mismo tiempo, condiciona, es el régimen de los negocios jurídicos, inspirado en el principio de la autonomía de la voluntad en sus manifestaciones de autodecisión y autorregulación. Libertad significa, en suma, posibilidad de comportamientos alternativos, y en el campo de la contratación ello se resumirá básicamente, primero, en la posibilidad de contratar o no contratar. En segundo lugar, en la posibilidad de optar entre una pluralidad de tipos o modelos negociales. Y por último en la libertad de configuración de negocios...”¹².

En suma, los autores parecen coincidir en que la planificación tributaria opera sobre la base de que es el legislador quien, de manera explícita, ofrece al contribuyente dos o más fórmulas jurídicas, que si bien tienen tratamientos distintos, todas regulan el fin práctico que el contribuyente persigue¹³.

1.2 Elusión

Se ha escrito que la reacción del contribuyente frente al impuesto admite un enfoque económico y otro jurídico. El propio legislador, desde el primer ángu-

⁹ TAVEIRA TORRES, HELENO, ob. cit., p. 145.

¹⁰ UGALDE, R. y GARCÍA, J., ob. cit., p. 56. En igual sentido, ALTAMIRANO sostiene que “...la ley no contempla ningún deber patriótico de pagar más impuestos que los que las normas tributarias exigen...” (ALTAMIRANO, ALEJANDRO, *Derecho tributario. Teoría general*, Edit. Marcial Pons, Buenos Aires, 2012, p. 257).

¹¹ Ídem.

¹² GARCÍA NOVOA, CÉSAR, *La cláusula antielusiva en la nueva ley general tributaria*, Edit. Marcial Pons, Barcelona, 2006, p. 105.

¹³ Cf. RADOVIC SCHOEPEN, ANGELA, *Obligación tributaria*, Edit. Conosur Ltda., Santiago, 1998, p. 24.

lo, muchas veces, buscará propiciar un determinado comportamiento de los agentes económicos. Para ello se valdrá del impuesto que ahora no tendrá por función primordial allegar recursos al erario público, sino obtener un determinado comportamiento del contribuyente, considerado valioso para la economía. Aunque ello signifique dejar de recaudarlo o recaudarlo en menor medida. En este plano, el contribuyente adoptará, desde el punto de vista fiscal, la decisión económica más favorable, sin que viole ni la letra ni el espíritu de la ley¹⁴.

Desde el punto de vista jurídico, en cambio, la reacción frente al impuesto por parte del contribuyente es un tema menos sencillo, puesto que si bien, como ya lo apuntáramos, el administrado no se halla compelido a organizar sus negocios de la forma en que resulte más beneficiosa a los intereses fiscales y puede, por tanto, buscar un ahorro impositivo, la selección de los medios o mecanismos a utilizar para tal efecto, su necesaria conjugación con la entidad de dicho ahorro, y aun la concurrencia de este último con otros fines de igual corte económico –v. gr., la obtención de un mayor grado de eficiencia productiva–, o su exclusividad, constituyen elementos a considerar para calificar semejante conducta de cara al ordenamiento jurídico tributario.

En este contexto, la doctrina mayoritaria estima que la elusión es una forma lícita de reaccionar frente al impuesto por parte del contribuyente. En palabras de GARCÍA NOVOA, "...la elusión fiscal se calificaría por un rasgo negativo: su oposición antitética a la 'evasión', que no es otra cosa que el incumplimiento ilícito de la obligación de pagar el tributo"¹⁵.

La doctrina nacional, por su parte, ha definido la elusión señalando que "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 como hecho imponible por la ley tributaria"¹⁶.

Según se desprende de la definición apuntada, la elusión ha de ser anterior o previa a la verificación del hecho imponible, puesto que es precisamente a través de esta circunstancia que se impide el nacimiento de la obligación tributaria; verificado que sea el hecho gravado, habrá nacido esta última y no podrá hablarse, entonces, de elusión.

Pero, como lo adelantamos, existen opiniones que califican la elusión como una conducta ilícita, las que se sustentan en razones no menos valederas que las de aquellos que la consideran una conducta apegada a la ley.

¹⁴ MONTECINOS ARAYA, JORGE, ob. cit., p. 152.

¹⁵ GARCÍA NOVOA, CÉSAR, ob. cit., p. 35.

¹⁶ UGALDE, R. y GARCÍA, J., ob. cit., p. 71.

En efecto, se sostiene por parte de la doctrina que “es un error grave confundir la licitud del negocio jurídico adoptado por las partes... con los efectos de éste, principalmente de cara a la legislación tributaria, en virtud del principio de la relatividad de los efectos contractuales cuando éstos traen perjuicios a terceros”¹⁷.

En el contexto nacional, VERGARA HERNÁNDEZ va más allá, y señala que elusión es “toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como finalidad evitar la configuración del hecho gravado y consecuentemente el nacimiento de la obligación tributaria...”¹⁸. El mismo autor recuerda las modificaciones que introdujo la Ley N° 19.506 de 1997 a la Ley Orgánica del SII (D.F.L. N° 7/1980, de Hacienda), facultándose al Director Nacional, en el art. 7°, letra b bis), para “...adoptar las medidas necesarias y mantener los contactos con el extranjero ...para evitar la elusión y la evasión de impuestos en el ámbito internacional” (énfasis añadido). Por consiguiente –agrega–, “no cabe duda de que la elusión tributaria es conducta ilícita, ya que solo se evita o combate lo ilícito. Dicho con otras palabras, lo lícito no se combate o evita, sino que se permite o promueve”¹⁹.

Para otro sector de la doctrina, calificar la elusión como una conducta ilícita dependerá del grado de complejidad de las operaciones que le sirvan de sustento. Así, MASSONE PARODI estima que la licitud puede aceptarse en el sentido de que la elusión no está, en principio, sujeta a sanción o castigo, afirmando que: “Esto es particularmente válido para aquellas formas de elusión que podríamos calificar como rudimentarias y, por ello, próximas al ahorro de impuesto... Pero más allá de eso, a medida que la elusión va ganando en sofisticación y artificialidad, ella se va tornando inaceptable, ya que se convierte en un fraude a la ley que establece el impuesto y, a la vez, en un atentado contra la igual repartición de los tributos, tal y como ha sido diseñada por el legislador, en cumplimiento del mandato constitucional”²⁰.

Como podrá apreciarse, la cuestión relativa a la licitud o ilicitud de la elusión tributaria es compleja, pues representa un conflicto que involucra los principios de autonomía de la voluntad, libertad de empresa, legalidad e igual repartición de los tributos, y en cuyo telón de fondo resalta uno de los más relevantes fines del Derecho: la seguridad jurídica²¹.

¹⁷ TAVEIRA TORRES, HELENO, ob. cit., p. 163.

¹⁸ VERGARA HERNÁNDEZ, SAMUEL, *Planificación tributaria y tributación*, Edit. Nova Lex, s. l., s. f., p. 74.

¹⁹ *Ibídem*, p. 75.

²⁰ MASSONE PARODI, PEDRO, *Principios de derecho tributario. Aspectos generales*, Edit. Thomson Reuters, 3ª edic., Santiago, 2013, t. I, p. 460.

²¹ Sobre este principio, Vid. GARCÍA NOVOA, CÉSAR, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Edit. Marcial Pons, Madrid, 2000.

1.3 Evasión

ROSEMBUJ ha explicado que “la elusión tributaria se diferencia de la evasión fiscal, puesto que en esta última hay un comportamiento ilegal del contribuyente tendente a la no satisfacción del tributo ya debido, por haberse verificado el hecho imponible”²².

No debe pensarse, empero, que la evasión coincida siempre con una figura delictiva. La evasión –ha dicho MONTECINOS ARAYA– es más amplia que la noción de fraude o delito tributario. Evadir es simplemente dejar de pagar el impuesto en la medida legal, por las razones que sean, aunque el sujeto obre de buena fe o por ignorancia. La obligación impositiva surgirá por el solo ministerio de la ley, aunque acreedor y deudor lo ignoren, y si no se paga se habrá evadido el impuesto²³.

Cabe apuntar, finalmente, que nuestro legislador tributario, fuera de las conductas expresamente descritas como delito tributario, considera punible “el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto...” (art. 97, 4, inciso primero, del CT).

2. Panorama actual de nuestra legislación frente al tema.

Breve referencia

2.1 Ausencia de una norma o cláusula general antielusiva

No es un hecho que se nos oculte el de la falta o ausencia en nuestro sistema tributario de una norma o cláusula general antielusiva, sea para atacar el abuso de las formas jurídicas, sea para sancionar la simulación con la inoponibilidad de sus efectos frente a ese tercero que constituye la Administración Tributaria.

Tampoco existe, como resulta previsible, un procedimiento preestablecido para declarar la existencia de una u otra figura, o de ambas.

Por el contrario, sí tenemos ciertas normas que facultan al Servicio de Impuestos Internos, en casos específicos, para prescindir de la realidad contractual y atacar, por ejemplo, una simulación, pero solo para efectos tributarios, claro está.

Es lo que ocurre con el art. 63 de la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones, que habilita al SII para indagar la sinceridad de las cláusulas contractuales que pudieren tener por objeto eludir el pago del impuesto.

²² ROSEMBUJ, TULLIO, *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*, Edit. Marcial Pons, 2ª edic., Madrid, 1999, p. 96.

²³ MONTECINOS ARAYA, ob. cit., p. 161.

Dispone el inciso 1° de dicho artículo:

“El Servicio de Impuestos Internos podrá investigar si las obligaciones impuestas a las partes por cualquier contrato son efectivas, si realmente dichas obligaciones se han cumplido o si lo que una parte da en virtud de un contrato oneroso guarda proporción con el precio corriente en plaza, a la fecha del contrato, de lo que recibe en cambio. Si el Servicio comprobare que dichas obligaciones no son efectivas o no se han cumplido realmente, o lo que una de las partes da en virtud de un contrato oneroso es notoriamente desproporcionado al precio corriente en plaza de lo que recibe en cambio, y dichos actos y circunstancias hubieren tenido por objeto encubrir una donación y anticipo a cuenta de herencia, liquidará y girará el impuesto que corresponda”.

Es importante hacer notar que hasta antes de las modificaciones que la Ley N° 19.903 le introdujo a la norma jurídica transcrita en lo precedente, el SII debía dictar una resolución fundada para prescindir de la voluntad declarada en el contrato, para luego solicitar al juez ordinario competente, con arreglo a las normas del procedimiento tributario, se pronunciare sobre la procedencia del impuesto y su aplicación definitiva.

Otro caso en que el legislador permite a la Administración Tributaria desatender la voluntad declarada se encuentra en el artículo 64 del CT, que contiene la denominada facultad de tasar. Allí, el inciso tercero dispone que: “Cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporal, o al servicio prestado, sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, el Servicio, sin necesidad de citación previa, podrá tasar dicho precio o valor en los casos en que éste sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación”.

El inciso cuarto de la misma disposición reconoce igual potestad, pero referida a la situación de los inmuebles.

El precepto en referencia, apunta la doctrina, “supone que las partes han disimulado el precio verdadero, y han declarado uno notoriamente inferior al valor comercial del bien, con el objeto de disminuir la base imponible del impuesto”²⁴.

Fuera del CT, el art. 17, N° 8, inciso 5°, Ley de Impuesto a la Renta, contempla una norma similar a las que venimos citando, en los siguientes términos: “El Servicio de Impuestos Internos podrá aplicar lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, cuando el valor de la enajenación de un bien raíz o de otros

²⁴ *Ibidem*, p. 158.

bienes o valores, que se transfieran a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa, sea notoriamente superior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares en la localidad respectiva, o de los corrientes en plaza considerando las circunstancias en que se realiza la operación”.

Se trata, esta última, de una situación muy particular, dado que las partes consignan un precio o valor que, en concepto del ente fiscal, resulta muy superior al que verdaderamente corresponde, de acuerdo a los parámetros que la norma establece.

2.2 Algunos alcances de la jurisprudencia

Pensamos que la ausencia de una norma o cláusula general antielusiva explica el hecho de que nuestra jurisprudencia pocas veces haya enfrentado la problemática distinción entre elusión y evasión fiscal.

Una de las sentencias que más ha llamado la atención de los autores es la de 28 de enero de 2003, dictada por la Excma. Corte Suprema en los autos Rol 4038-01; proceso públicamente conocido como *el caso Inmobiliaria Bahía S.A.*

Expresa el motivo 18° del fallo aludido que: “...el Servicio confunde... 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”. Y agrega el motivo 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 ... Ello no solo 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 mantenimiento de los muebles, operaciones que, como resulta lógico entender, son más frecuentes que el de la de los primeros, sujetos a menor desgaste”.

Pero el análisis del Tribunal de Casación toca un punto tan trascendente como el anterior, llevando ahora sus reflexiones sobre las potestades de la Administración Tributaria en materia de recalificación de los contratos. Al efecto, consigna el motivo 20° del fallo en referencia: “Al obrar así en el fallo recurrido se termina aceptando en buenas cuentas, que queden sin efecto por vía administrativa actos válidamente celebrados como son dos contratos sociales, cuya nulidad corresponde que la declarada por otros tribunales, y para ello se ha tenido que suponer que ha existido una simulación sin que haya habido debate ni prueba

sobre ese asunto. De este modo el Servicio ... se aleja de su competencia por el simple expediente de efectuar liquidaciones de impuestos ...”.

La sentencia parece entender que la elusión es lícita, por tener el actuar del contribuyente –en el caso concreto– su fundamento en la circunstancia de que la propia ley contempla y entrega las herramientas para pagar impuestos en una medida legítima a la que se optó. En este sentido, y a propósito del mismo fallo, se ha recordado que “No existe un mandato jurídico que obligue a los contribuyentes a adoptar aquellas fórmulas de negocios que le signifiquen el mayor pago de impuestos posible. El ahorro tributario, en principio, no constituye un obrar ilícito. La elección del medio jurídico para la obtención de determinados efectos económicos es librada al arbitrio de cada uno. Los particulares, dentro de la esfera de la libertad contractual y de la autonomía de la voluntad, podrán celebrar los actos y negocios que deseen, y ... otorgarles el contenido y los alcances que les parezcan mejor a sus intereses”²⁵.

Empero, MARTÍNEZ COHEN tiene una opinión distinta. En directa referencia a la sentencia de que se viene tratando, expresa: “Sin embargo, señala respecto de la elusión que ‘no tiene que ser necesariamente antijurídica’ por lo cual implícitamente distingue entre elusión lícita e ilícita, calificando los hechos de la causa de la primera forma, aceptando implícitamente que puedan existir figuras de elusión ilícita, más aún cuando, justificando de alguna forma su resolución, indica que pueden existir en los hechos materia del proceso, finalidades ajenas a la elusión de impuestos”. Y agrega el mismo autor: “La verdad es que la sentencia en sí nos parece contradictoria, pues si en un principio acepta como elusivo, y por tanto legítimo, el actuar del contribuyente por atenerse a la ley, y luego acepta que exista elusión antijurídica, no entendemos cómo podría existir esta última si el contribuyente actúa dentro de la ley. Se está o no dentro de la ley, no puede haber figuras intermedias”²⁶.

De otro lado, específicamente en relación con el segundo aspecto que aborda el fallo, se ha puesto por escrito que “De cara a nuestro ordenamiento, podemos constatar que no existe una cláusula antielusiva de carácter general, que otorgue la competencia necesaria al Servicio de Impuestos Internos para prescindir de la realidad contractual, por la simple vía administrativa, reconduciendo los hechos a una norma jurídica que imponga a los particulares la obligación de pagar el tributo o ... a una tributación más gravosa”²⁷.

²⁵ MONTECINOS ARAYA, JORGE, “La potestad del Servicio de Impuestos Internos en materia de recalificación de los contratos. La línea divisoria entre la evasión y la elusión tributaria”, en *Revista de Derecho*, Universidad de Concepción, N°s 215-216 (2004), pp. 353-354.

²⁶ MARTÍNEZ COHEN, RAFAEL, “El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el derecho tributario chileno”, en *Revista de Derecho*, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, N° 29 (2007), pp. 367-368.

²⁷ MONTECINOS ARAYA, JORGE, “La potestad ...”, p. 355.

Verdaderamente parece ser este último el quid del asunto, dado que la Corte Suprema no reprocha tanto la imposibilidad de que el ente fiscal pueda impugnar un acto o contrato por simulación, cuanto la forma empleada en el caso concreto: si no existe una norma tributaria especial que ampare la prescindencia respecto a los negocios o contratos empleados por el contribuyente, o que permita desentenderse de la voluntad declarada en los mismos, el Fisco debe recurrir a las herramientas generales de las cuales se halla premunido todo acreedor.

La nueva Justicia Tributaria y Aduanera ha seguido este último predicamento, enfrentada a situaciones en las que el ente fiscal pretendió desatender el valor probatorio de una escritura pública, para fundar el accertamiento tributario practicado a un contribuyente.

Concretamente, en una ocasión el SII citó a justificar inversiones al beneficiario de una estipulación a favor de otro, sosteniendo que el ingreso de un bien raíz a su patrimonio constituía una inversión, no obstante que, de acuerdo al mérito de la escritura pública, el precio de la compraventa fue pagado por un tercero con dineros propios. El ente fiscal procedió a liquidar los impuestos correspondientes y el contribuyente afectado dedujo reclamo tributario en su contra ante el Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción, órgano jurisdiccional que estableció la siguiente doctrina: "... el ente fiscal no ha cuestionado la validez de la escritura pública –en tanto instrumento público– ni la veracidad de las declaraciones en ella contenidas, en especial de la cláusula en que se declara que el precio fue pagado al contado y en dinero efectivo por don ... al vendedor.- Es más, para que el Servicio de Impuestos Internos pueda desentenderse de las declaraciones contenidas en un acto o contrato, se requiere de una norma expresa que así lo autorice, tal cual ocurre, por ejemplo, con el artículo 64, inciso 3°, del Código Tributario... Por consiguiente, fuera de los casos excepcionales en que la ley expresamente autoriza al ente fiscal para desentenderse de lo pactado en un acto o contrato..., debe recurrir a las causales de impugnación que el legislador haya previsto, acreditando la concurrencia de los supuestos de hecho que las hacen procedentes" (motivo 23°)²⁸.

En otro caso, en que el ente fiscal cuestionó el carácter elusivo de un depósito convenido, pactado en un instrumento denominado por las partes como "convenio de trabajo", entre una trabajadora miembro del grupo empresarial al cual pertenecía la sociedad empleadora, calificando la operación como una planificación tributaria destinada a evitar el pago de los impuestos correspondientes, el mismo Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción, dando lugar al reclamo, precisó que: "... el tema de la Planificación Tributaria o Elusión no

²⁸ STTA de Concepción, 20 de noviembre de 2012, RIT N° GR-10-00026-2012; disponible en http://www.tta.cl/opensite_20110708155435.aspx (2 de mayo de 2014). En igual sentido, Vid. STTA de Concepción, 15 de julio de 2013, RIT N° GR-10-00100-2013, disponible en la misma dirección electrónica.

... siempre conlleva a lo ilegal o ilícito, y no permite una calificación a priori, sino que debe siempre analizarse cada situación en particular ...”²⁹⁻³⁰.

Por último, resulta pertinente traer a colación la doctrina sentada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Arica, en sentencia de 3 de abril de 2012, en los autos caratulados “Coca-Cola Embonor S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

En este fallo, la elusión tributaria aparece como una desviación de los fines propios de una planificación tributaria, denunciando el fallo que la reclamante no aplicó la interpretación administrativa dentro de su contexto, para respaldar su operación, sino que se asiló en ella “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” (motivo 49°).

3. Proyecto de Reforma Tributaria

Para quienes sostienen la licitud de la planificación tributaria, la forma de atacarla “no es la de intentar asimilarla a la evasión, sino la de cerrar –por vía legislativa– las denominadas brechas de elusión”³¹.

En tal sentido, la elusión aparece como el producto de una deficiente técnica legislativa utilizada en la creación de las normas impositivas, de los vacíos que el propio ordenamiento jurídico presenta y de los cuales el contribuyente se beneficia.

En otros términos, “El problema de la elusión ... debe solucionarse por el legislador. Ello es así por tratarse de materias de dominio legal y por razones de seguridad jurídica”³².

De este modo, aparecen como alternativas posibles para el legislador las siguientes: a) Puede, en primer lugar, tipificar el tributo del modo más extensivo posible; b) Puede, en segundo lugar, modificar derechamente el precepto legal que permite la elusión, perfeccionando la disposición de modo de colmar la laguna legal existente; y c) Puede, por último, establecer ficciones o presunciones como mecanismos de reacción legal ante la evasión³³.

²⁹ STTA de Concepción, 7 de noviembre de 2013, RIT N° GR-10-00062-2012. Disponible en http://www.tta.cl/opensite_20110708155435.aspx (2 de mayo de 2014).

³⁰ Los depósitos convenidos se regulan en los arts. 20 y siguientes del D.L. N° 3.500. Se trata de aportes en dinero que los trabajadores dependientes pueden convenir con sus empleadores con el único propósito de incrementar el monto de la pensión o anticiparla.

³¹ UGALDE, R. y GARCÍA, J., ob. cit., p. 90.

³² MONTECINOS ARAYA, JORGE, “De la elusión ...”, p. 159.

³³ Ídem.

No obstante lo señalado, existe una cuarta alternativa para combatir la elusión, constituida por el establecimiento de una norma o cláusula general antielusiva, que confiere amplias potestades a la Administración Tributaria para atender, más que a las formas jurídicas empleadas por los contribuyentes, a los efectos económicos que se derivan de las mismas, para aplicar los impuestos que correspondan.

Y es por esta última alternativa que ha optado el PRT iniciado mediante el Mensaje Presidencial N° 24-362, de 1 de abril de 2014.

3.1 Establecimiento de una norma o cláusula general antielusiva.

Figuras que comprende

Tal como lo adelantáramos, el PRT propone el establecimiento de ciertos mecanismos para rechazar las ventajas tributarias obtenidas por los contribuyentes, cuando estas se han fundado en el despliegue de conductas que terminan por esquivar la norma impositiva, incorporando una norma o cláusula general antielusiva, que junto con contemplar una norma de calificación de los hechos, actos o negocios realizados por los contribuyentes, reconoce dos vertientes, a saber: el abuso de las formas jurídicas y la simulación.

3.1.1 Calificación de hechos, actos o negocios realizados por los contribuyentes.

Como preámbulo de las normas específicas que regulan el abuso y la simulación, la primera disposición que el PRT propone incorporar al Código Tributario es el artículo 4 bis, del siguiente tenor: “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”.

La norma propuesta puede descomponerse en los tres ámbitos que la misma comprende.

- Las obligaciones tributarias nacerán y se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados...

En términos simples, la disposición propuesta ordena identificar la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios suscritos o celebrados por el o los contribuyentes. Para ello, como no puede ser de otro modo, habrá que recurrir, en primer término, a las normas tributarias. Así, por ejemplo, para determinar si el ingreso percibido por una de las partes de la relación negocial tiene, a efectos del Impuesto Global Complementario, el carácter

de renta imponible, habrá que recurrir a las normas pertinentes de la Ley de Impuesto a la Renta.

Sin embargo, en otros casos la calificación dependerá de conceptos definidos o regulados en otras parcelas del ordenamiento jurídico. De este modo, frente a la interrogante de si el título en cuya virtud se transfirió el dominio de un bien corporal mueble es gratuito u oneroso, a efectos de determinar la tributación en el Impuesto a las Ventas y Servicios, debemos buscar la respuesta en los artículos 1440 y 1441 del Código Civil.

- cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado...

Se trata de un mandato que complementa al anterior, pero que al mismo tiempo nos recuerda el principio de la libertad contractual y la manera en que el producto del ejercicio de esta libertad –los contratos– deben calificarse.

En la base del principio de la libertad contractual se halla el principio de la autonomía de la voluntad.

Decir que la voluntad es autónoma –anota LÓPEZ SANTA MARÍA– significa que ella es libre para crear los derechos y obligaciones que le plazcan. La voluntad se basta a sí misma³⁴.

DOMÍNGUEZ ÁGUILA, en el mismo contexto, explica que: “El derecho debe reconocer al individuo su poder de acción y ello se manifiesta, por ejemplo, al concebirse la libertad de empresa como una garantía constitucional, debidamente resguardada de la intromisión estatal ... por significar precisamente limitaciones a la libertad individual”³⁵. Y agrega el mismo autor: “... por eso, si la voluntad está en el centro de la noción de negocio jurídico, es también imprescindible reconocer a la ley, como emanación del interés general, una labor de regulación y de contención de sus excesos”³⁶.

A luz del artículo 1545 del Código Civil, la libertad contractual supone la facultad de que gozan los privados para celebrar los contratos que les parezcan, determinando su contenido, efectos y duración.

Ahora bien, junto con reconocer semejante libertad, la norma propuesta en el PRT nos reconduce también al ámbito de la calificación de los contratos.

³⁴ LÓPEZ SANTA MARÍA, JORGE, *Los contratos. Parte general*, Edit. AbeledoPerrot, 5ª edic., Santiago, 2010, p. 191.

³⁵ DOMÍNGUEZ ÁGUILA, RAMÓN, *Teoría general del negocio jurídico*, Edit. Jurídica de Chile, 2ª edic., Santiago, 2012, p. 36.

³⁶ Ídem.

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 empleado³⁷.

En otros términos, las relaciones o situaciones jurídicas son lo que efectivamente son y no lo que las partes dicen que son. Si las partes llaman arrendamiento a un contrato y el análisis de sus cláusulas pone de manifiesto que su contenido es el propio de una venta con pago a plazo, ésta será la calificación correcta³⁸.

Con todo, el punto no es tan sencillo, puesto que si la calificación consiste en establecer la naturaleza jurídica del contrato, ello supone conocer el verdadero sentido y alcance de la voluntad de las partes expresada en las cláusulas del mismo, vale decir, su interpretación. ¿Y cuál de estas dos actividades debe ejecutarse primero?

Al respecto, LÓPEZ SANTA MARÍA señala: "Si se discute si el contrato es uno de los nominados por la ley o si él es atípico, es inconcuso que una resolución acertada comenzará por investigar cuál fue la voluntad que declararon efectivamente las partes al contratar. Primero se establecerá la voluntad común para sólo después de fijado el alcance del contrato efectuar la calificación correspondiente. Otro proceder sería equivocado ¿Cómo podría el juez calificar de innominado el contrato si no conoce la voluntad de las partes, desde que el texto contractual es de una oscuridad abismante? Sólo investigando, en primer lugar, cuál fue la voluntad que dio nacimiento al contrato podrá él llegar después a una calificación acertada"³⁹.

Pero más allá de la discusión a que hemos hecho referencia, hasta este punto, al menos, nos parece que la disposición que el PRT pretende incorporar al CT deja meridianamente claro que la calificación de los hechos, actos o negocios realizados, debe hacerse con criterios estrictamente jurídicos. No estamos, por ende, en presencia de una regla de carácter especial que señale que en determinados supuestos o circunstancias la calificación deba hacerse con un criterio económico o en función de la realidad económica, lo que es de suyo relevante. Lo que acabamos de señalar no implica que los efectos económicos derivados de un determinado acto o contrato no deban ser considerados, al contrario, deben serlo, pero una vez que el intérprete ha concluido su labor hermenéutica⁴⁰.

³⁷ LÓPEZ SANTA MARÍA, JORGE, ob. cit., p. 451.

³⁸ PÉREZ ROYO, FERNANDO, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Edit. Thomson Reuters, 23ª edic., Pamplona, 2013, p. 263.

³⁹ LÓPEZ SANTA MARÍA, JORGE, ob. cit., p. 453.

⁴⁰ En Argentina, FOLCO señala que "Lo económico, exclusivamente, remite como guía para la ponderación del substrato material subyacente" (FOLCO, CARLOS MARÍA, *Procedimiento tributario. Naturaleza y estructura*, Edit. Rubinzal – Culzoni, 3ª edic., Buenos Aires, 2011, t. I, p. 340).

En otros términos, como bien lo apunta CAYÓN GALIARDO, “La calificación versa sobre hechos y operaciones realizados para subsumirlos en la norma tributaria, pero no consiste en una mera actividad interpretativa, ya que ... encierra facultades que trascienden el examen de la ley. En concreto, la potestad calificadora que se atribuye a la Administración supone el análisis de un supuesto de hecho y su encaje dentro de un concepto jurídico para la atribución del régimen tributario aplicable”⁴¹.

- y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.

A diferencia de las dos reglas anteriores, aquí se propone un mandato con directa significación tributaria.

Lo que se busca evitar es que la aplicación del tributo que corresponda al acto o negocio jurídico celebrado pueda ser eludido mediante la simple fórmula de introducir, a sabiendas, un vicio o defecto que incida en su validez, pero que no impide la producción de efectos jurídicos en tanto los interesados no ejerciten las acciones de nulidad u otras que sean pertinentes.

Así, por ejemplo, el artículo 1756 del Código Civil dispone que: “Sin autorización de la mujer, el marido no podrá dar en arriendo o ceder la tenencia de los predios rústicos de ella por más de ocho años, ni de los urbanos por más de cinco, incluidas las prórrogas que hubiere pactado el marido”. La sanción para el caso de infracción de esta norma es la inoponibilidad de esos contratos más allá de los plazos máximos señalados, conforme lo establece el artículo 1757 del mismo Código⁴².

En el ejemplo anterior, lo que la norma propuesta viene a dejar en claro es que no es suficiente para evitar el pago del impuesto correspondiente a las rentas de arrendamiento obtenidas durante el exceso del plazo, el que –puestos de acuerdo los interesados– no se consigne la autorización de la mujer en el respectivo contrato de arrendamiento, que ciertamente producirá efectos entre las partes mientras el tercero –la mujer– no alegue la inoponibilidad.

3.1.2 Norma o cláusula general antielusiva

La segunda disposición que el PRT propone incorporar es el artículo 4 ter, cuyo inciso 1° consagra propiamente una cláusula general antielusiva, siendo su texto del siguiente tenor: “Las leyes tributarias no podrán ser eludidas mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica. En caso de abuso nacerá

⁴¹ CAYÓN GALIARDO, ANTONIO, “El abuso de las formas jurídicas: la calificación de los hechos y la interpretación de las normas tributarias”, en Patricio Masbernat (coord.), *Problemas actuales de derecho tributario comparado. Una perspectiva de Iberoamérica*, Edit. Librotecnia, Santiago, 2012, p. 39.

⁴² Vid. RAMOS PAZOS, RENÉ, *Derecho de familia*, Edit. Jurídica de Chile, 7ª edic., Santiago, 2010, p. 230.

la obligación tributaria correspondiente a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos”.

Lo primero que podemos afirmar frente a la norma propuesta es que ella no castiga la economía de opción, como tampoco el ahorro tributario, ni la utilización de formas jurídicas ofrecidas por el Derecho para la realización de determinados negocios que, desde la óptica tributaria, reciben un tratamiento más favorable o menos oneroso. La disposición apunta a dotar a la Administración Tributaria de la posibilidad de recalificar la operación cuando el exclusivo propósito del acto o negocio ha sido reducir el importe de la obligación tributaria⁴³.

Afirmamos que el ahorro fiscal ha de ser el exclusivo propósito tenido en vista para la celebración del acto o negocio, por dos razones: a) porque no existe una norma que obligue a los administrados a organizar sus actividades económicas del modo que resulte más favorable a la Hacienda Pública; y b) porque el PRT fija el *abuso* como límite para la utilización de figuras jurídicas que acarrear un ahorro tributario.

Y es que, como bien lo apunta GARCÍA NOVOA, “El conflicto que se deriva de una actuación elusiva del particular no es un conflicto entre derechos subjetivos, sino entre derechos, deberes y libertades de los ciudadanos y la potestad funcional de la Administración para proteger la potencialidad recaudatoria del sistema tributario. El abuso que cabría oponer a la libertad de configuración de los contribuyentes no sería, pues, un ‘abuso de derecho’, sino un abuso en la aplicación de la norma”⁴⁴.

Para el Diccionario de la Real Academia Española, *abusar* significa “Usar mal, excesiva, injusta, impropia o indebidamente de algo o de alguien”⁴⁵.

A partir de la definición anterior, y siempre en el contexto de la materia que nos convoca, *abusa* aquel contribuyente que utiliza de manera excesiva, injusta, impropia o indebida una o más formas jurídicas negociales.

En otros términos, el abuso implicará “que la forma buscada desborde los límites razonables de la autonomía de la voluntad y la libertad de configuración, para revelarse como un instrumento impropio para obtener el resultado económico que se persigue y para el cual el ordenamiento habilita otro tipo comercial”⁴⁶.

Pero este uso inapropiado o inadecuado de ciertas formas jurídicas no basta; ha menester que se haga para evitar o aminorar la carga impositiva, de suerte que el negocio no tenga ninguna viabilidad económica al margen del ahorro impositivo.

⁴³ Cfr. ALTAMIRANO, ALEJANDRO, ob. cit., p. 257.

⁴⁴ GARCÍA NOVOA, CÉSAR, *La cláusula antielusiva...* cit., pp. 302-303.

⁴⁵ Disponible en <http://lema.rae.es/drae/?val=abusar> (5 de mayo de 2014).

⁴⁶ GARCÍA NOVOA, CÉSAR, *La cláusula antielusiva...* cit., p. 304.

En suma, si el PRT identifica el abuso con la elusión, la cláusula así propuesta es, al fin de cuentas, una “cláusula antiabuso”.

3.1.3 Abuso de las formas jurídicas

Un primer instrumento de la elusión tributaria que el PRT identifica, es el abuso de las formas jurídicas, materia que se regula también en el artículo 4 ter propuesto, específicamente en sus incisos 2° a 4°, cuyo texto es el siguiente:

“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, solo 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”.

Como se advierte, los requisitos copulativos para que proceda la aplicación de la norma propuesta son los siguientes:

- Que los actos o negocios, incluyendo fusiones, divisiones, transformaciones y otras formas de reorganización empresarial o de negocios, individualmente considerados o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos de los meramente tributarios, y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

- Que mediante ellos 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.
- Que las diferencias impositivas excedan 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 la norma.

En lo que toca a los tres primeros requisitos enunciados, la fórmula adoptada por el PRT tiene su origen en el Derecho español⁴⁷.

Allí, la doctrina ha enfatizado que es posible distinguir requisitos relativos a la conducta y al resultado. En relación con la primera, con las características de los negocios realizados, encontramos los requisitos enunciados en los dos primeros guiones. Se trata de dos *tests* que han de producirse de manera concurrente: el de *artificiosidad*, por un lado, y el de la *ausencia de motivo económico válido*, por otro. En cuanto al resultado o finalidad perseguida, ha de plasmarse en la obtención de una ventaja fiscal, de un trato fiscal más favorable o benigno que el que correspondería el negocio usual. La ventaja podrá consistir en evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado, o disminuir la base imponible o la obligación tributaria, o bien, en postergar o diferir el nacimiento de dicha obligación. En suma, la ventaja se traducirá en que la deuda impositiva sea determinada por una cuantía menor a la que correspondería a una situación desprovista de los artificios señalados⁴⁸.

Sin duda que el segundo *test*, vale decir, el de la *ausencia de motivo económico válido* es el que más generará problemas. Desde luego, y tal como lo apuntamos, la norma propuesta no exige que el fin exclusivo sea el ahorro fiscal –aun cuando entendemos que tal exigencia está implícita–, de manera que es posible que tal afán concorra con otros objetivos de igual naturaleza económica, estribando la dificultad en definir si, en este supuesto, el fin de ahorro tributario debe ser el principal o si basta con que esté presente para gatillar la aplicación de la cláusula antielusiva. Pero si se acepta la posibilidad de poder calificar una operación como elusiva, en razón de tener como principal objetivo la obtención de una ventaja fiscal, no podrá estar ausente el uso de formas jurídicas inadecuadas o impropias, vale decir, la utilización abusiva o artificiosa de las normas, tal como lo ha puesto de relieve la doctrina extranjera⁴⁹.

Se ha dicho que este requisito “se identifica en las doctrinas anglosajonas, de donde igualmente procede, como *business purpose test* o *economic substance*

⁴⁷ En efecto, la norma reproduce casi en su integridad el artículo 15 de la Ley General Tributaria Española, Ley N° 58/2003. Vid. *Ley general tributaria española y normas complementarias (Delito fiscal y contrabando)*, Edit. Tecnos, 13ª edic., preparada por Juan Martín Queralt, Madrid, 2009.

⁴⁸ Cfr. PÉREZ ROYO, FERNANDO, ob. cit., p. 266.

⁴⁹ GARCÍA NOVOA, CÉSAR, *La cláusula antielusiva...* cit., p. 304.

test. La conducta no obedece a ningún propósito comercial que no sea el ahorro fiscal e, incluso, desde el punto de vista económico, sería desventajosa, si no fuera por ese ahorro ...”⁵⁰.

Finalmente, en lo que hace al último requisito señalado, el PRT condiciona la aplicación de la norma propuesta, a que la cuantía de las diferencias impositivas exceda de 250 unidades tributarias mensuales a la fecha de la emisión del informe de fiscalización en que se proponga su aplicación.

Es probable que el límite propuesto en el PRT, traiga como consecuencia el que la Administración Tributaria priorice la utilización de la simulación como mecanismo para combatir la elusión, pues, según veremos, no se contemplan restricciones de ese orden a su respecto.

3.1.4 Simulación

Esta otra vertiente de la elusión se propone incorporar al CT en un nuevo artículo 4 quáter, del siguiente tenor:

“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”.

Siguiendo a PONT CLEMENTE, “se define la simulación como aquella declaración de un contenido de voluntades no real, emitida conscientemente entre las partes, para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que no existe o que es distinto de aquel que se ha llevado a cabo”⁵¹.

También se ha dicho, que “La simulación consiste en el hecho de crear un acto aparente que no corresponde a ninguno real, o en disfrazar total o parcialmente un acto verdadero bajo la apariencia de otro”⁵².

Ahora bien, en ambas definiciones fluye una distinción fundamental en materia de simulación, vale decir, que esta puede ser absoluta o relativa.

⁵⁰ PÉREZ ROYO, FERNANDO, *ob. cit.*, p. 268.

⁵¹ PONT CLEMENTE, JOAN-FRANCES, *La simulación en la nueva LGT*, Edit. Marcial Pons, Madrid, 2006, p. 93.

⁵² VODANOVIC H., ANTONIO, *Manual de derecho civil. Parte preliminar y general*, Edit. LexisNexis, Santiago, 2003, t. II, p. 211.

Hay simulación absoluta cuando realmente ningún acto jurídico quiere celebrarse, y solo se finge realizar uno.

Hay simulación relativa, en cambio, cuando aparentemente se celebra un negocio jurídico, pero en realidad se quiere realizar otro. En esta especie existen dos actos o negocios: el ostensible o simulado, y el acto oculto, sincero, real o disimulado, que es el que realmente las partes han querido celebrar y llevar a cabo.

Se ha estimado que la simulación es uno de los instrumentos más habituales de la elusión fiscal. La elusión mediante simulación puede lograrse tanto a través de la simulación absoluta como de la simulación relativa. Sin embargo, el supuesto más común será este último, pues su esquema responde con más exactitud a una actividad elusiva: se crea un negocio simulado para encubrir la verdadera realidad, que no es otra que el negocio disimulado. Y en este caso, el negocio simulado o sus consecuencias jurídico-económicas no estarán gravadas o tendrán una carga impositiva inferior que el acto o negocio disimulado⁵³.

Respecto a la simulación absoluta, tal como lo indicamos, ningún acto o negocio jurídico ha querido celebrarse, ninguna realidad, por tanto, pretende encubrirse o disimularse por su intermedio. Desde esta perspectiva, entonces, difícilmente un contribuyente recurrirá a aquélla para aparentar contratos no gravados o sujetos a un tratamiento tributario menos oneroso, antes bien, mediante su utilización puede perseguirse una clase distinta de beneficios o ventajas impositivas. Así, por ejemplo, mediante la suposición de gastos puede disminuir la base imponible en el Impuesto a la Renta, o bien, simulando la adquisición de bienes del activo realizable puede abultar el monto de los créditos fiscales en la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios.

Y de hecho, la norma propuesta por el PRT parece referirse únicamente a casos de simulación relativa. En efecto, el inciso 1° del art. 4 quáter propuesto indica que el hecho gravado será el efectivamente realizado por las partes (el disimulado), con independencia de los actos o negocios simulados (aparentes). Enseguida, el inciso segundo del mismo artículo indica que el ente fiscal desestimaré y no le serán oponibles los actos y negocios jurídicos “practicados con la finalidad de *disimular* la configuración del hecho gravado...”.

Circunscrita la cuestión a la simulación relativa, el punto estribará en establecer los hechos realmente producidos y a los que la norma impositiva debe ser aplicada⁵⁴.

⁵³ Cfr. GARCÍA NOVOA, CÉSAR, *La cláusula antielusiva...* cit., p. 144.

⁵⁴ Cfr. PÉREZ ROYO, FERNANDO, ob. cit., p. 269. Para conocer la opinión de la Jurisprudencia Española sobre la materia, Vid. DELGADO PACHECO, ABELARDO, *Las normas antielusión en la Jurisprudencia Tributaria Española*, Edit. Aranzadi, Navarra, 2004.

4. Procedimiento para la declaración de existencia de abuso o simulación en el Proyecto de Reforma Tributaria

La materia se propone regular en un nuevo artículo 4 quinquies que se incorporará al CT.

En tal sentido, el PRT establece que la aplicación de la cláusula antielusiva, en cualquiera de sus vertientes, requiere una manifestación de voluntad expresa por parte de la Administración Tributaria.

Para tales efectos, se crea un procedimiento destinado a declarar la existencia del abuso o de la simulación, que será llevado adelante exclusivamente por la Administración Tributaria, y cuya decisión toca al Director del Servicio de Impuestos Internos, sin intervención previa de la Judicatura Tributaria y Aduanera.

Cabe anotar, además, que se contempla la posibilidad de impugnar directamente la decisión que se adopte, pues lo que el proyecto autoriza es la reclamación de la liquidación, giro o resolución que se emita merced a la señalada declaración.

4.1 Concepto

De acuerdo al contenido del artículo 4 quinquies propuesto, podemos conceptualizar el procedimiento diciendo que "es aquel que tiene por objeto la declaración administrativa de haber incurrido el contribuyente en abuso o simulación, efectuada por el Director del Servicio de Impuestos Internos, previo informe favorable de los Subdirectores Jurídico, Normativo y de Fiscalización".

4.2 Características

Como características de este procedimiento, podemos anotar las siguientes:

- a) Es un procedimiento de carácter administrativo, por estar a cargo de un órgano de la Administración del Estado, y no necesariamente porque coincida con el que contempla la Ley N° 19.880, sobre Procedimiento Administrativo.
- b) No contencioso, puesto que no se exige citación del contribuyente, ni se le reconoce la posibilidad de formular descargos o rendir pruebas.
- c) Opera solo para la declaración de abuso o simulación de los artículos 4 ter y 4 quáter, propuestos agregar al CT.

4.3 En quien recae la declaración

De acuerdo a lo que dispone el inciso 1° del art. 4 quinquies propuesto, la declaración de existencia de abuso o simulación le corresponde al Director del Servicio de Impuestos Internos.

4.4 Requisitos para la declaración de abuso o simulación

4.4.1 Enumeración

La norma propuesta establece una serie de exigencias para que sea procedente efectuar la declaración de existencia de abuso o simulación y, por ende, para dar inicio al respectivo procedimiento.

Los requisitos son los siguientes:

- 1) Existencia de un proceso de revisión de antecedentes o de una fiscalización en curso.
- 2) Que, en dicho contexto, aparezcan antecedentes que permitan concluir la existencia de un abuso o simulación por parte del contribuyente.
- 3) Solicitud previa de informe favorable.
- 4) En caso de abuso de las formas jurídicas, debe considerarse la cuantía de las diferencias impositivas.
- 5) Informe favorable de ciertos Subdirectores del SII.
- 6) Expresión de fundamentos.
- 7) Debe emitirse dentro del plazo que la ley señala.

4.4.2 Análisis de los requisitos

4.4.2.1 Existencia de un proceso de revisión de antecedentes o de una fiscalización en curso

La norma no exige exclusivamente que exista un proceso de fiscalización en curso. Basta con que la Administración Tributaria esté conociendo de ciertos antecedentes proporcionados por el contribuyente.

Tampoco se exige la citación del administrado, para efectos de solicitar la declaración. Por lo señalado, es posible sostener que no estamos en presencia

de un procedimiento de carácter contencioso, en cuanto el afectado no puede formular alegaciones, ni aportar antecedentes⁵⁵.

Pero la conclusión anterior no parece ya tan clara, si consideramos lo prevenido en artículo 21, inciso 2°, del CT: "El Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos. En tal caso, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64 practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder".

Por consiguiente, si la declaración de existencia de abuso o simulación supone desconocer las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente, merced a considerárseles no fidedignos, no vemos más alternativa para la Administración Tributaria que la de citar a este último.

Será, en todo caso, la jurisprudencia quien habrá de fijar el verdadero sentido y alcance de la disposición en comento, si el PRT llegase a convertirse en ley.

4.4.2.2 Que, en dicho contexto, aparezcan antecedentes que permitan concluir la existencia de abuso o simulación

En el proceso de análisis que lleva adelante el SII deben aparecer antecedentes que le permitan concluir la concurrencia de las circunstancias constitutivas de abuso o simulación, de los arts. 4 ter y 4 quáter, según corresponda, o de ambos.

Es, por tanto, la existencia de esos antecedentes lo que justificará la solicitud posterior que debe efectuar la Unidad respectiva del SII.

4.4.2.3 Solicitud previa de informe favorable

La norma propuesta establece como requisito para la declaración de existencia de abuso o simulación una solicitud o requerimiento formulado por la Unidad del SII que esté conociendo los antecedentes o efectuando la fiscalización respectiva, dirigida a los Subdirectores Jurídico, Normativo y de Fiscalización.

¿Que se entiende por Unidad del SII? ¿Es sinónimo de Dirección Regional?

A este respecto, cabe recordar que el art. 2° de la Ley Orgánica del SII (D.F.L. N° 7/1980) no menciona en su estructura a las *Unidades*; norma que solo alude a la Dirección Nacional, Dirección de Grandes Contribuyentes y a las Direccio-

⁵⁵ Esto difiere de la legislación española en que se inspiran las normas propuestas. Allí, el art. 159.2 de la Ley General Tributaria Española reconoce al contribuyente el derecho a presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes. Vid. *Ley general tributaria...* cit.

nes Regionales. Sin embargo, el art. 7, letra ñ), faculta al Director para “Fijar y modificar la organización interna de las Unidades del Servicio ...”.

De este modo, podemos afirmar que Unidad no equivale a Dirección Regional, aun cuando esté bajo su jurisdicción. Por esta razón, la solicitud puede provenir de cualquiera de las Unidades dependientes de la Dirección Regional del SII que corresponda, vale decir, no es necesario que la solicitud emane directamente de esta última, sin perjuicio de las formalidades, entre ellas la firma, que deba cumplir el documento que contenga la petición.

Ahora bien, en lo que hace a la solicitud misma, ella presenta las siguientes particularidades: a) Pensamos que debe ser suscrita, a lo menos, por el Director Regional respectivo, porque es la autoridad máxima del SII dentro de los límites de su respectiva jurisdicción territorial (art. 18 de la Ley Orgánica del SII); b) Debe formularse antes de la emisión de la liquidación, giro o resolución, según corresponda; c) Debe fundarse en la concurrencia de las circunstancias previstas en los artículos 4 ter y/o 4 quáter; y d) Además, debe ir acompañada del expediente completo relativo al conocimiento de los antecedentes o al proceso de fiscalización llevado adelante por la Unidad requirente (art. 4 quinquies, inciso 3°, propuesto).

Con relación a los efectos de la solicitud, esta produce la suspensión del cómputo del plazo para liquidar, girar o resolver.

En efecto, el inciso 5° de la norma propuesta establece que: “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”.

4.4.2.4 En caso de tratarse de una figura constitutiva de abuso de las formas jurídicas, debe considerarse la cuantía de las diferencias impositivas

El inciso final del art. 4 ter propuesto establece que la declaración de abuso de las formas jurídicas solo 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 declaración.

La disposición no precisa qué ha de entenderse por “informe de fiscalización”, ya que el art. 4 quinquies no lo menciona. Sin embargo, entendemos que la norma se está refiriendo a la solicitud o requerimiento que formula la Unidad respectiva del SII que conoce de los antecedentes o del proceso de fiscalización, porque es precisamente en ella en la que se propone la declaración de abuso.

4.4.2.5 Informe favorable de ciertos Subdirectores del Servicio de Impuestos Internos

La decisión del Director del SII debe ir precedida de un informe favorable de los Subdirectores Jurídico, Normativo y de Fiscalización.

La norma propuesta exige que estas autoridades actúen de consuno, esto es, de común acuerdo. En consecuencia, si uno de estos funcionarios no estuviere de acuerdo en la declaración de abuso o simulación, el informe será desfavorable.

En cuanto al plazo para emitir el informe, la norma propuesta indica que 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. El plazo puede ser ampliado fundadamente por dichas autoridades, hasta por un mes.

Transcurrido el plazo original, más su prórroga, si fuere el caso, sin que se haya comunicado una decisión –no hay informe–, se entenderá denegada la solicitud. Como consecuencia de lo anterior, se reanuda el cómputo del plazo para efectuar las actuaciones de fiscalización o dictar las resoluciones que correspondan, según las reglas generales.

4.4.2.6 Expresión de fundamentos

La norma propuesta exige dejar constancia expresa de los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la resolución del Director (concordante con el art. 11.2 de la Ley N° 19.880 sobre Procedimiento Administrativo).

Tal decisión debe ir acompañada del informe favorable de los Subdirectores, quedando constancia en la respectiva liquidación, giro o resolución.

En este último punto se nos presenta una duda, pues el art. 4 quinquies, inc. 1°, propuesto, indica que la declaración se efectuará en la correspondiente liquidación, giro o resolución, lo cual supone que la decisión misma habrá de constar en estos actos administrativos tributarios y, por ende, que los mismos vendrán firmados por el propio Director del SII.

Sin embargo, el inciso 7° del mismo artículo propuesto, parece establecer algo distinto: la declaración se efectúa en una resolución del Director, acompañada del informe favorable, de lo cual quedará constancia en la respectiva liquidación, giro o resolución. Por lo tanto, es posible entender que la declaración misma no se contendrá en la correspondiente liquidación, giro o resolución, ni necesitarán la firma del Director, lo que ciertamente es un tema discutible.

Otro aspecto que puede generar dudas es el relativo a la posibilidad de que el Director del SII delegue la facultad de declaración administrativa de abuso o simulación.

Cabe apuntar, en tal sentido, que en el PRT original la declaración se haría por el Director Regional, Director de Grandes Contribuyentes o Subdirector de Fiscalización, propuesta que luego varió con las modificaciones introducidas mediante la Indicación N° 55-362 formulada por el Ejecutivo con fecha 14 de abril de 2014, radicándose la facultad exclusivamente en el Director del SII.

Si fuese admisible la delegación de esta facultad, puede estimarse válidamente que el cambio planteado carece de sentido.

4.4.2.7 Debe emitirse dentro del plazo que la ley señala

La norma propuesta (inc. 3°) no se refiere directamente al plazo para emitir la decisión por parte del Director del SII, sino que solo menciona el que existe para emitir el informe por parte de los Subdirectores.

Empero, el inciso 4° de la norma de que se trata expresa que “Transcurrido el plazo ... sin que se haya comunicado una decisión, se entenderá denegada la solicitud ...”.

Luego, y entendiendo que la decisión es del Director del SII, una alternativa plausible es afirmar que el plazo se ha concedido tanto para emitir el informe favorable, cuanto para que dicha autoridad comunique su decisión respecto a la existencia del abuso o simulación.

4.5 Efectos de la declaración

La calificación de existir abuso o simulación produce exclusivamente efectos relativos a las materias de tributación fiscal interna, de competencia del SII (art. 4 quinquies, inc. 1°, propuesto). Se refuerza aquí lo que dispone actualmente el art. 4° del CT: “Las normas de este Código sólo rigen para la aplicación o interpretación del mismo y de las demás disposiciones legales relativas a las materias de tributación fiscal interna a que se refiere el artículo 1°, y de ellas no se podrán inferir, salvo disposición expresa en contrario, consecuencias para la aplicación, interpretación o validez de otros actos, contratos o leyes”.

Ergo, a partir de la declaración del Director del SII no se podrán inferir otras consecuencias para la aplicación, interpretación o validez de otros actos o contratos.

La norma propuesta se encarga también de precisar que el SII determinará los impuestos que correspondan conforme a los antecedentes de que disponga, aplicando además los intereses penales y multas respectivos (inc. final).

En relación con este último efecto, la norma parece entender que basta el solo informe favorable de los Subdirectores para proceder al accertamiento tributario⁵⁶. Sin embargo, entendemos que lo que habilita a la determinación de las diferencias tributarias es la decisión del Director del SII, pues se trata de una consecuencia precisa de la declaración de abuso o simulación.

Un punto que puede generar controversia es el relativo a la fecha a partir desde la cual se deberán los recargos legales, circunstancia que indefectiblemente importa decidir previamente si la aplicación de la cláusula antielusiva tendrá efectos desde que se declare la existencia del abuso o la simulación o, por el contrario, desde el momento en que se realizó el negocio abusivo o simulado.

En opinión de GARCÍA NOVOA –a la cual adherimos–, la aplicación de recargos legales debe operar desde la fecha de la declaración⁵⁷.

4.6 Impugnación de la declaración de abuso o simulación

La norma propuesta no permite impugnar directamente la Resolución que declara la existencia de abuso o simulación.

Al efecto se establece que: “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 ...” (inc. 6°).

En suma, la impugnación se tramitará con arreglo al procedimiento general de las reclamaciones tributarias.

Bibliografía

1. ALTAMIRANO, ALEJANDRO, *Derecho tributario. Teoría general*, Edit. Marcial Pons, Buenos Aires, 2012.
2. CAYÓN GALIARDO, ANTONIO, “El abuso de las formas jurídicas: la calificación de los hechos y la interpretación de las normas tributarias”, en Patricio Masbernat (coord.), *Problemas actuales de derecho tributario comparado. Una perspectiva de Iberoamérica*, Edit. Librotecnia, Santiago, 2012, pp. 25-62.
3. DELGADO PACHECO, ABELARDO, *Las normas antielusión en la Jurisprudencia Tributaria Española*, Edit. Aranzadi, Navarra, 2004.

⁵⁶ En lo que interesa, la norma propuesta establece que: “Con el informe favorable ..., el Servicio determinará los impuestos que correspondan ...”.

⁵⁷ GARCÍA NOVOA, CÉSAR, *La cláusula ... cit.*, p. 305.

4. DOMÍNGUEZ ÁGUILA, RAMÓN, *Teoría general del negocio jurídico*, Edit. Jurídica de Chile, 2ª edic., Santiago, 2012.
5. EVANS, E., y EVANS, E., *Los tributos ante la Constitución*, Edit. Jurídica de Chile, Santiago, 1997.
6. FERREIRO LAPATZA, JOSÉ, *Curso de derecho financiero español. Instituciones*, Edit. Marcial Pons, 23ª edic., Barcelona, 2006.
7. FOLCO, CARLOS MARÍA, *Procedimiento tributario. Naturaleza y estructura*, Edit. Rubinzal – Culzoni, 3ª edic., Buenos Aires, 2011, t. I.
8. GARCÍA NOVOA, CÉSAR, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Edit. Marcial Pons, Madrid, 2000.
9. GARCÍA NOVOA, CÉSAR, *La cláusula antielusiva en la nueva ley general tributaria*, Edit. Marcial Pons, Madrid, 2004.
10. GONZÁLEZ, NATALIA, “Reforma tributaria”, disponible en <http://www.lyd.com/centro-de-prensa/destacados/2014/04/la-carga-tributaria-en-chile/> (21 de abril de 2014).
11. Indicación del Poder Ejecutivo, N° 55-362, de 14 de abril de 2014, Cámara de Diputados.
12. *Ley general tributaria española y normas complementarias (Delito fiscal y contrabando)*, Edit. Tecnos, 13ª edic., preparada por Juan Martín Queralt, Madrid, 2009.
13. LÓPEZ SANTA MARÍA, JORGE, *Los contratos. Parte general*, Edit. AbeledoPerrot, 5ª edic., Santiago, 2010.
14. MARTÍNEZ COHEN, RAFAEL, “El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el derecho tributario chileno”, en *Revista de Derecho*, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, N° 29 (2007), pp. 351-378.
15. MASSONE PARODI, PEDRO, *Principios de derecho tributario. Aspectos generales*, Edit. Thomson Reuters, 3ª edic., Santiago, 2013, t. I.
16. MONTECINOS ARAYA, JORGE, “De la elusión y la evasión tributaria”, en *Revista de Derecho*, Universidad de Concepción, n° 207 (2000), pp. 151-162.
17. MONTECINOS ARAYA, JORGE, “La potestad del Servicio de Impuestos Internos en materia de recalificación de los contratos. La línea divisoria entre la evasión y la elusión tributaria”, en *Revista de Derecho*, Universidad de Concepción, N°s 215-216 (2004), pp. 351-356.
18. *Ordenanza Tributaria Alemana [= Abgabenordnung, 2000]*, trad. Carla Schuster, Edit. Colex, Madrid, 2001.
19. PÉREZ RODRIGO, ABUNDIO, *Manual de Código Tributario*, Edit. LexisNexis, Edit. Thomson Reuters, 9ª edic., Santiago, 2013.
20. PÉREZ ROYO, FERNANDO, *Derecho financiero y tributario. Parte General*, Edit. Thomson Reuters, 23ª edic., Pamplona, 2013.
21. PONT CLEMENTE, JOAN-FRANCESSC, *La simulación en la nueva LGT*, Edit. Marcial Pons, Madrid, 2006.

22. *Proyecto de Reforma Tributaria*. Boletín N° 9290-05, Cámara de Diputados.
23. RADOVIC SCHOEPEN, ANGELA, *Obligación tributaria*, Edit. Conosur Ltda., Santiago, 1998.
24. RAMOS PAZOS, RENÉ, *Derecho de familia*, Edit. Jurídica de Chile, 7ª edic., Santiago, 2010.
25. ROSEMBUJ, TULLIO, *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*, Edit. Marcial Pons, 2ª edic., Madrid, 1999.
26. UGALDE, R. Y GARCÍA, J., *Elusión, planificación y evasión tributaria*, Edit. LegalPublishing, 3ª edic., Santiago, 2009.
27. VERGARA HERNÁNDEZ, SAMUEL, *Planificación tributaria y tributación*, Edit. Nova Lex, s. l., s. f.
28. VODANOVIC H., ANTONIO, *Manual de derecho civil. Parte preliminar y general*, Edit. LexisNexis, Santiago, 2003, t. II.