

Reflexiones en torno a la potestad de la administración tributaria para la calificación de hechos, actos o negocios jurídicos. El nuevo artículo 4° bis del Código Tributario

JAIME ANDRÉS GONZÁLEZ ORRICO

Abogado

Profesor de Derecho Tributario

FACULTAD DE DERECHO UNIVERSIDAD DEL DESARROLLO

Magíster en Gestión Tributaria

UNIVERSIDAD DEL BÍO BÍO

RESUMEN: La cuestión acerca de los contornos de la facultad de calificación de hechos, actos o negocios jurídicos celebrados por los particulares que ostenta la administración tributaria, ha sido materia de ardua discusión en la doctrina, pues merced a la existencia de un sustrato económico presente en todo hecho gravado, aquélla se ha visto tentada a utilizar criterios que postulan la aplicación de la ley tributaria haciendo valer el contenido económico subyacente a las relaciones jurídicas que expresan la situación fiscal. La ausencia en nuestro Código Tributario de una norma clara sobre la materia ha sido, hasta ahora, la fuente de la disputa entre el Fisco y los contribuyentes, cuestión a cuyo respecto la Ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014, vino a marcar un punto de inflexión, gracias a la incorporación, entre otras normas, de un nuevo artículo 4° bis que regula la materia. La consideración de criterios estrictamente jurídicos, como asimismo el respeto a la buena fe del contribuyente en el proceso aplicativo de la norma tributaria, expresamente referidos en los dos primeros incisos del artículo que se introduce, constituyen elementos de la mayor relevancia en torno a los cuales el presente trabajo pretende reflexionar, como una forma de aportar al futuro debate que su entrada en vigencia generará.

* * *

1. El proceso aplicativo de la norma tributaria. Interpretación jurídica y calificación de los hechos

El artículo 6°.1 del Código Tributario, norma que inaugura el Párrafo 2° (“De la fiscalización y aplicación de las disposiciones tributarias”) del Título Preliminar, dispone que: “Corresponde al Servicio de Impuestos Internos el ejercicio de las

atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el presente Código y las leyes y, en especial, la *aplicación y fiscalización* administrativa de las disposiciones tributarias” (la cursiva es nuestra).

Se ha escrito que “La actividad de comprobación de la situación tributaria de un sujeto tiene por objeto determinar si éste ha cumplido adecuadamente sus obligaciones fiscales. Y a este respecto, la comprobación administrativa puede desarrollarse en dos direcciones, que es necesario analizar separadamente: la comprobación de elementos de hecho y la de la correcta aplicación de las normas jurídicas”.¹

A la primera, la comprobación de hechos, se refiere el artículo 63.1 del Código Tributario (CT), cuando dispone que “El Servicio hará uso de todos los medios legales para *comprobar* la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y para *obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieren adeudarse*” (la cursiva es nuestra).

La utilización por el legislador de las expresiones *comprobación* y *obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieren adeudarse*, demuestra que dentro de las potestades públicas de aplicación y fiscalización de los impuestos no solamente se contempla la posibilidad de contrastar los hechos declarados por el contribuyente, sino también indagar si existen hechos no declarados que, en último término, signifiquen una mayor tributación.

Puede afirmarse, entonces, que por un lado toca a la administración tributaria comprobar lo declarado por el administrado, mientras que por el otro, le corresponde investigar en busca de eventuales hechos no declarados. Por cuestiones de orden práctico, normalmente aludimos a las potestades de fiscalización que ostenta el Servicio de Impuestos Internos (SII) para referirnos a esta actividad.

Lo que interesa poner de relieve, en todo caso, es que se trata de un quehacer cuyo objeto es el establecimiento de hechos, de modo que las eventuales controversias que se susciten en esta dimensión estarán esencialmente referidas a la prueba. Pensemos, por ejemplo, en el rechazo del crédito fiscal derivado de objeciones formuladas por el SII tildando de falsas ciertas facturas, con posterioridad a su pago, en que el contribuyente, para mantener dicho crédito, deberá acreditar, entre otros hechos, la efectividad material de la operación y de su monto (art. 23, N° 5, inciso 3°, letra d), del D.L. N° 825/1974).

Empero, fuera de esta actividad orientada al establecimiento de hechos, la fiscalización tributaria puede tener por objeto escrutar que a esos hechos se

¹ PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Edit. Thomson Reuters, 24ª edic., Pamplona, 2014, p. 266.

haya aplicado correctamente el Derecho. Esto es de toda lógica, porque el cumplimiento de las obligaciones tributarias de declarar impuestos y de pagarlos en conformidad a lo declarado, no supone exclusivamente la preparación y posterior entrega de antecedentes de hecho, sino que, en la mayoría de los casos, importa la aplicación e interpretación de diversas normas jurídicas. Esta labor puede resultar sencilla cuando se resuelve, por ejemplo, en tener que efectuar simples cálculos aritméticos.

Como fuere, la aplicación de una norma jurídica siempre comporta una actividad de calificación "o encaje de los hechos en el presupuesto abstracto definido por el legislador. Operación esta que presupone la de interpretación (determinar cuál es el contenido de su mandato y a qué situaciones se aplica)".² Ambas operaciones se verán reflejadas en la declaración de impuestos que presentará el contribuyente, por cierto en la medida de que se trate de un impuesto de tal naturaleza, como ocurre, v. gr., con el impuesto a la renta de primera categoría o con el impuesto global complementario.

La distinción que hemos puesto en evidencia produce consecuencias jurídicas relevantes.

En relación con los hechos, desde luego y como lo adelantáramos, las cuestiones que se susciten serán vinculadas a la prueba de tales acaecimientos, y en torno a la que se aporte y a su valoración se disiparán las dudas, jugando un rol fundamental los artículos 21 y 132 del CT, tanto en sede administrativa, cuanto en sede judicial.

De otro lado, respecto a la interpretación de normas jurídicas, recordemos que el art. 6°.2, letra A, N° 1° del CT, reconoce al Director del SII la facultad para "Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias". Con arreglo a tales parámetros de aplicación de la ley, obligatorios para los funcionarios de esa repartición pública, que no para los tribunales y los contribuyentes, los Directores Regionales deben acometer el ejercicio de su potestad de supervigilar el cumplimiento de las leyes tributarias, conforme lo dispone el artículo 19, letra a), del D.F.L. N° 7/1980, en relación con el artículo 6°.2, letra B, N° 1, e inciso final, del CT.

FERREIRO LAPATZA ha enfatizado que para aplicar una norma de derecho tributario a un caso concreto es preciso antes entenderla, interpretarla y, de acuerdo con ello, determinar: 1°) Si la norma es aplicable; y 2°) Cuál es el mandato que en ella se contiene.³

² PÉREZ ROYO, F., ob. cit., p. 266.

³ FERREIRO LAPATZA, J., *Curso de derecho financiero español. Instituciones*, Edit. Marcial Pons, 23ª edic., Barcelona, 2006, p. 297.

Respecto a las reglas aplicables a la interpretación de las normas jurídico-tributarias, el mismo autor citado expresa que “La negativa a admitir ‘criterios especiales de interpretación’ en derecho tributario es hoy ampliamente compartida por la doctrina”.⁴ La razón es sencilla: El derecho tributario forma parte del ordenamiento jurídico en su conjunto, fundiéndose a un mismo nivel con la totalidad de las normas jurídicas que lo componen.

De cara a nuestro sistema tributario, huelga señalar que no existen reglas particulares sobre interpretación de la ley tributaria, de manera que a partir del artículo 2° del CT, debemos recurrir a las disposiciones que el Código Civil contempla acerca de la materia, específicamente los artículos 19 a 24.

Empero, “junto con la interpretación –anota GARCÍA NOVOA–, cuyo objeto ... son normas y, por tanto, hipótesis abstractas previstas en las mismas, la fijación y calificación de hechos constituye una fase previa e imprescindible del proceso de aplicación del Derecho objetivo en permanente interacción con la norma”.⁵

Esta una cuestión fundamental, porque “el legislador se orienta siempre hacia conceptos ya elaborados en el Derecho civil, en el Derecho mercantil o en el Derecho administrativo, al delimitar los criterios de las reglas matrices de incidencia de los tributos”.⁶

Lo anterior equivale a decir que los actos o negocios jurídicos celebrados por los particulares, se alcanzan por el Derecho tributario como simples o meros hechos a efectos de gatillar la aplicación del tributo. Por la misma razón, entonces, la calificación jurídica, el *etiquetar un determinado acto o negocio jurídico*, se encuentra en la base de la interpretación de las normas tributarias; constituye una etapa de precisión o acertamiento de los hechos, necesaria para posteriormente subsumirlos en la hipótesis normativa que corresponda.

La dificultad de esta labor no radica en la existencia de características o circunstancias particulares o especiales de las normas tributarias; antes bien, el problema hunde sus raíces en dos aspectos de suyo relevantes, a saber: 1°) el sujeto llamado a calificar los hechos, que no es otro que la administración tributaria, dotada de facultades exorbitantes; y 2°) los hechos a calificar, vale decir, las circunstancias del mundo real de carácter objetivo o personal, aunque en el caso más común, el objeto de la calificación será el *hecho imponible*, y por tanto, un elemento fáctico indicativo o demostrativo de riqueza, y con un sustrato económico, por mucho que en el sistema jurídico aparezca revestido de una determinada forma.⁷

⁴ *Ibíd.*, p. 307.

⁵ GARCÍA NOVOA, C., *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Edit. Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 234.

⁶ TAVEIRA TORRES, H., *Derecho tributario y Derecho privado. Autonomía privada, simulación y elusión tributaria*, Edit. Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, p. 62.

⁷ Cfr. GARCÍA NOVOA, C., *ob. cit.*, pp. 234-235.

En este escorzo, la calificación por parte del SII forma parte de sus facultades de *aplicación y fiscalización* de las disposiciones tributarias (art. 6°.1 CT), las que se incardinan más ampliamente en el privilegio de autotutela declarativa que ostenta la Administración tributaria, y en cuya virtud puede ella misma determinar la existencia y cuantía del crédito impositivo, atribuyéndole al contribuyente el carácter de sujeto pasivo de la obligación tributaria de dinero.

Pero la calificación supone, aún, la existencia de una fase cognoscitiva previa, en la que confluyen, de una parte, el deber de colaboración que pesa sobre el contribuyente, y de otra, el ejercicio de las facultades exorbitantes de que se encuentra premunida la Administración fiscal. En este contexto, y como bien lo destaca ALTAMIRANO, “[e]l contribuyente tiene la doble obligación de ingresar el tributo y de dar cumplimiento a una serie de deberes formales vinculados con la relación jurídico-tributaria, que consiste en aquellos actos positivos que el contribuyente debe realizar para que se cumpla la obligación tributaria. En este sector de la relación jurídico-tributaria se ubica el deber de colaboración, que es paralelo con la obligación de pagar el tributo y además un compromiso civil que se vincula con el adecuado ejercicio de las facultades de fiscalización que tiene la Administración”.⁸

La cuestión acerca de los contornos de la facultad de calificación de hechos, actos o negocios jurídicos celebrados por los particulares que ostenta la administración tributaria, ha sido materia de ardua discusión en la doctrina, pues merced a la existencia de un sustrato económico presente en todo hecho gravado, aquélla se ha visto tentada a utilizar criterios que postulan la aplicación de la ley tributaria haciendo valer el contenido económico subyacente a las relaciones jurídicas que expresan la situación fiscal.⁹

⁸ ALTAMIRANO, A., *Derecho Tributario. Teoría general*, Edit. Marcial Pons, Buenos Aires, 2012, p. 466.

⁹ Clara manifestación de lo que hemos señalado, lo constituye el proceso públicamente conocido como el caso *Inmobiliaria Bahía S.A.*, resuelto por la Excma. Corte Suprema, con fecha 28 de enero de 2003, recaída en los autos Rol 4038-01.

Los hechos que dieron origen al litigio se remontan a la emisión de ciertas liquidaciones de IVA, por parte del SII, a la sociedad Inmobiliaria Bahía S.A., estimando que las operaciones que efectuaba se encontraban afectas a dicho impuesto por corresponder a un arrendamiento de inmuebles amoblados, tipificado en el artículo 8, letra g, del D.L. 825/1974 o, en su defecto, la actividad comercial de hotelería, como hecho gravado servicio, de aquel definido en el artículo 2, n.º 3, del mismo texto legal. La sociedad objeto del accertamiento tributario, se limitaba a arrendar bienes inmuebles, y otro ente societario, Prestaciones Caldera Limitada, arrendaba los bienes muebles que las guarnecían; bienes que, en su conjunto, se arrendaban a pasajeros. De este modo, la renta pagada por éstos se distribuía en un 60% por concepto de arriendo del inmueble, no afecto a IVA, mientras que el 40% restante se aplicaba por concepto de arriendo de los muebles, afectándose con el impuesto.

El SII prescindió de ambos negocios jurídicos, procediendo a emitir las liquidaciones en contra de una de las sociedades, considerando el total de las operaciones como afectas a IVA, esgrimiendo como fundamentos el que ambas sociedades estaban constituidas por los mismos socios, que operaban en conjunto y que, por ende, desarrollaban económicamente una actividad hotelera. Una lúcida exposición acerca de los alcances del fallo señalado, puede hallarse en MONTECINOS ARAYA, J., “De la elusión y la evasión tributaria”, en *Revista de Derecho*, Universidad de Concepción, N° 207 (2000), pp. 151-162.

En nuestra opinión, la ausencia en el Código Tributario de una norma clara sobre la materia ha sido, hasta ahora, la fuente de la disputa entre el Fisco y los contribuyentes. Y decimos que hasta ahora, porque la dictación de la Ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014, vino a marcar un punto de inflexión en la controversia, gracias a la incorporación, entre otras normas, de un nuevo artículo 4° bis que, según estimamos, fija con suficiente claridad los límites o márgenes que circundan la potestad de calificación de hechos, actos o negocios jurídicos por la administración tributaria.

La consideración de criterios estrictamente jurídicos, como asimismo el respeto a la buena fe del contribuyente en el proceso aplicativo de la norma tributaria, expresamente referidos en los dos primeros incisos del artículo que se introduce, constituyen elementos de la mayor relevancia en torno a los cuales el presente trabajo pretende reflexionar, como una forma de aportar al futuro debate que su entrada en vigencia generará.

2. El nuevo artículo 4° bis del Código Tributario

La redacción original de esta norma que introduce la Ley N° 20.780, de 2014, cuya entrada en vigencia se producirá a partir del día 30 de septiembre de 2015, comprendía tan solo un inciso, que hoy corresponde al primero, y que en esta parte es copia fiel del artículo 13 de la Ley General Tributaria Española, Ley N° 58/2003.¹⁰

Hacia el final de la tramitación del proyecto de ley, la disposición que analizamos fue objeto de modificaciones, para establecer una regulación más acuciosa que la primitiva. Así, se incorpora la buena fe en materia tributaria como un elemento inherente a la actividad calificadora, precisando el legislador qué supone aquélla y cuándo cabe entender que no la hay, esto último a partir de las figuras jurídicas del abuso o la simulación. En este contexto, la disposición aparece en realidad como un verdadero preámbulo de las normas específicas que el legislador tributario ha establecido para regular estas últimas, lo que plantea la interrogante acerca de si las reglas de calificación que ostenta la Administración tributaria constituyen también un instrumento o herramienta más para combatir la elusión fiscal.

Pero, con independencia de lo señalado, la relevancia de esta disposición legal viene determinada, a nuestro juicio, por el establecimiento de una regla general sobre calificación que debe ser observada por los propios contribuyentes y, al mismo tiempo, por el Servicio de Impuestos Internos en el ejercicio de sus potestades de aplicación y fiscalización de las normas tributarias.

¹⁰ *Ley general tributaria española y normas complementarias (Delito fiscal y contrabando)*, Edit. Tecnos, 13ª edic., preparada por Juan Martín Queralt, Madrid, 2009, p. 70.

2.1 Las reglas de calificación.

Dispone el artículo 4° bis, inciso 1°, del CT, que: “Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponible nacarán 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”.

Agrega el inciso 2° del mismo artículo que: “El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes”.

Analizaremos por separado, en los números que siguen, cada una de las disposiciones transcritas.

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

Sabemos que todo texto legal precisa de lectura y de interpretación, y que las normas tributarias no escapan a esta realidad. Sin embargo, este problema adquiere una mayor envergadura cuando el intérprete tiene a la vista no solo un texto legal, sino dos o más, a saber: 1) el texto del acto o negocio jurídico celebrado por los contribuyentes, y cuya complejidad dependerá ciertamente de la materia regulada (no será lo mismo un simple contrato de compraventa de un bien inmueble, que un proceso de fusión de sociedades); 2) el texto de derecho privado que lo contempla en su tipificación o en sus presupuestos; y 3) el texto de la norma impositiva que recoge el acto o negocio jurídico en su hipótesis de incidencia.¹¹

En este escorzo, la norma que analizamos ordena identificar la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados por 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 comercial tiene, a efectos del impuesto a la renta de primera categoría, el carácter de renta imponible, habrá que recurrir a las normas pertinentes de la Ley de Impuesto a la Renta.

En otros casos la calificación dependerá de conceptos definidos o regulados en otras parcelas del ordenamiento jurídico. De este modo, frente a la interro-

¹¹ Cfr. TAVEIRA TORRES, H., ob. cit., p. 69.

gante 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, deberemos buscar respuesta en los artículos 1440 y 1441 del Código Civil.

La norma deja en claro que la calificación debe hacerse con criterios exclusivamente jurídicos, lo que, en sí mismo, no constituye ninguna novedad. Entonces, ¿por qué el legislador la ha querido contemplar expresamente en el Código Tributario? En nuestra opinión, la razón no es otra que la de superar toda duda en cuanto a que, cualesquiera sean los supuestos, la calificación no puede hacerse en función de la realidad económica que se anida en los actos o negocios jurídicos realizados.

Como explica TARSITANO, “Según la tesis de la *realidad económica*, es vinculante para el intérprete la situación económica real sobre ciertos efectos producidos por los actos jurídicos y contratos, de donde se extrae, como corolario, que cuando el presupuesto de hecho aparezca vinculado a esas estructuras jurídicas, es legítimo concluir que la voluntad de la ley ha sido abarcar a toda otra figura jurídica a la que pueda atribuirse el mismo o análogo resultado económico”.¹²

Sin embargo, la aceptación de la tesis de la realidad económica o de la *interpretación económica*, supone al mismo tiempo afirmar la irrelevancia de las formas jurídicas utilizadas por los contribuyentes, y atender, por consiguiente, únicamente a las relaciones económicas que subyacen a la definición del hecho imponible. Se juzga el silencio del legislador como una definición abierta del mismo, en circunstancias de que, por aplicación del principio de legalidad en materia tributaria, la no regulación supone, en principio, ausencia de imposición.

En este contexto, no debe inducir a error lo dispuesto en el inciso 4°, parte final, del art. 160 bis del CT, cuando, una vez constatada la existencia de abuso o simulación en el procedimiento judicial especialmente diseñado al efecto, a cuyo tenor: “El Tribunal apreciará la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica y deberá fundar su decisión teniendo en consideración la *naturaleza económica* de los hechos imponibles conforme a lo establecido en el artículo 4° bis” (la cursiva es nuestra).

Ciertamente que la redacción del precepto transcrito parece sugerir la idea de que el órgano jurisdiccional se encuentra compelido a aplicar la norma tributaria considerando la realidad económica que se anida en el acto o negocio jurídico

¹² TARSITANO, A., “Teoría de la interpretación tributaria”, en César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez (coords.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Edit. Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, p. 866.

celebrado en abuso de las formas jurídicas o con simulación. Estimamos, no obstante, que la referencia expresa al artículo 4° bis del CT permite afirmar que los efectos económicos derivados de un determinado acto o contrato solo pueden ser considerados una vez que el Juez, como intérprete de la ley que es, ha concluido su labor hermenéutica, lo que de manera inconcusa no es lo mismo que sostener que nuestro sistema impositivo admite la interpretación económica de las normas que lo configuran.

La referencia a la *naturaleza económica* apunta, en definitiva, a las consecuencias tributarias de la calificación que efectúa el Tribunal, y que en el caso de un procedimiento de declaración judicial de la existencia de abuso o simulación, coincidirán, en todo o en parte, con las propuestas por el Servicio de Impuestos Internos en su requerimiento, materia cuyo análisis excede los límites de nuestro trabajo.

En suma, creemos que se trata de una norma que insta al intérprete a entender que cuando la ley impositiva no establezca una regulación distinta o especial, los conceptos, los requisitos y las formas dispuestas por otras ramas del Derecho serán mantenidos en sus características originales. Y si el legislador ha promovido algún cambio en tales elementos, como ocurre v. gr. con el concepto de *venta* en el impuesto a las ventas y servicios, los criterios de calificación continuarán siendo estrictamente jurídicos.

2.1.2 Cuenta, entonces, la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado

Lo primero que debemos precisar es el concepto de *forma jurídica*.

Al respecto, DOMÍNGUEZ ÁGUILA explica: "En general, el objeto que se persigue con la exigencia de formas puede ser variado. El más opuesto al consensualismo es imponer formas precisas y previstas por la ley para cautelar la expresión de la voluntad misma, de modo que la única manera de manifestarla válidamente sea mediante el empleo de ciertas formas. En otros, se trata de obtener con las formas una facilidad *probatoria*, de maneras que, mediante el cumplimiento de ciertas formas, quede *constancia* del negocio. También se exige la forma para dar a conocer la existencia del negocio a terceros, con un fin de *oponibilidad*, de modo que estos no puedan alegar desconocimiento de sus efectos. También hay formas para proteger a los incapaces, formas para facilitar el control tributario de un negocio, etc."¹³

¹³ DOMÍNGUEZ ÁGUILA, RAMÓN, *Teoría general del negocio jurídico*, Edit. Jurídica de Chile, 2ª edic., Santiago, 2012, p. 122.

Sin embargo, el concepto de *forma jurídica* a que alude la norma en análisis debe ser entendido en un sentido diverso del señalado. Es decir, el legislador no se está refiriendo al cumplimiento de eventuales requisitos de forma que pueden resultar propios a determinados actos o negocios jurídicos. Como apunta GARCÍA NOVOA, “Es aquí donde, una vez más, juega un papel decisivo la tipicidad contractual, es decir, la configuración por el ordenamiento jurídico de distintos tipos de contratos”.¹⁴ Se entiende, así, que existen formas adecuadas para el logro de ciertos resultados económicos por los particulares, y precisamente esas formas son los denominados *tipos contractuales*. Forma jurídica, entonces, equivale a *tipo contractual*.

Ahora bien, se trata de un mandato que complementa al visto en el número 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, debe 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 misma.¹⁵

En el mismo contexto, DOMÍNGUEZ ÁGUILA señala 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.” 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”.¹⁶

A la 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.

La calificación de un contrato consiste en establecer su naturaleza jurídica, encuadrándolo en alguno de los tipos que regula la ley o en otro que, no estando considerado por ella, sea expresión de la libertad contractual de las partes, operándose sobre la base de la esencia misma de los hechos que configuran el acto y no sobre la denominación que los contratantes pudieran haber empleado.¹⁷

¹⁴ GARCÍA NOVOA, C., ob. cit., p. 70.

¹⁵ LÓPEZ SANTA MARÍA, J., *Los contratos. Parte general*, Edit. AbeledoPerrot, 5ª edic., Santiago, 2010, p. 191.

¹⁶ DOMÍNGUEZ ÁGUILA, RAMÓN, ob. cit., p. 36.

¹⁷ LÓPEZ SANTA MARÍA, J., ob. cit., p. 451.

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 correcta”.¹⁸

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?

Sobre este punto, LÓPEZ SANTA MARÍA explica que: “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”.¹⁹

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”.²⁰

Con todo, lo relevante es que la norma deja en claro que cuando el hecho gravado se estructura sobre la base de un acto o negocio jurídico, su calificación ha de llevarse adelante en términos estrictamente jurídicos, recurriendo en primer lugar a los preceptos de derecho privado, verificando luego si la norma impositiva da al concepto privatista un sentido o noción distinta y propia del derecho tributario –v. gr, el concepto de *venta* en el impuesto a la ventas y servicios (art. 2º, N° 1, del D.L. N° 825/1974)–, para finalmente incardinar el acto o negocio jurídico realizado en la hipótesis tributaria descrita en aquella norma.

¹⁸ PÉREZ ROYO, F., ob. cit., p. 268.

¹⁹ LÓPEZ SANTA MARÍA, J., ob. cit., p. 453.

²⁰ CAYÓN GALIARDO, A., “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.

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, como lo anotáramos.

2.1.3 Los vicios o defectos que pudieran afectar a los hechos, actos o negocios realizados resultan, en principio, intrascendentes a efectos tributarios

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

Fluye de este precepto que la actividad calificadora de la administración tributaria es autónoma, en el sentido de que no puede extenderse ella al análisis de los requisitos de validez de los actos o negocios jurídicos gravados. Por la misma razón, estos últimos tributarán incluso cuando frente al derecho civil resulten ineficaces y siempre en la medida, claro está, de que los tribunales competentes no hubieren declarado tal ineficacia, en cuyo caso la Administración fiscal deberá reconocer las consecuencias jurídico-tributarias que de ello se derivan. Entre nosotros, un ejemplo de lo señalado lo constituye el art. 21, inciso 2°, del D.L. N° 825/1974, que autoriza a deducir del débito fiscal determinado en el IVA, las cantidades restituidas al comprador cuando una venta o promesa de venta de bienes corporales inmuebles, “queden sin efecto por *resolución*, resciliación, *nulidad* u otra causa ...” (la cursiva es nuestra).

Dicho en otros términos, la autonomía de la actividad calificadora constituye al mismo tiempo su propio límite, vale decir, ella solo se limita a los efectos tributarios del acto o negocio jurídico celebrado, sin que pueda la autoridad tributaria constatar el incumplimiento de los requisitos de existencia y de validez de este último, como impedimento de la tributación que la ley le acuerda.

Lo que se busca evitar es que la aplicación del tributo que corresponda al acto o negocio jurídico celebrado quede supeditada a la ausencia de 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 Código.²¹

²¹ Vid. RAMOS PAZOS, R., *Derecho de familia*, Edit. Jurídica de Chile, 7ª edic., Santiago, 2010, p. 230.

En el ejemplo anterior, lo que establece el art. 4° bis, inciso 1°, del CT, es que no es suficiente para evitar el pago del impuesto correspondiente a las rentas de arrendamiento obtenidas durante el exceso del plazo, el hecho de que no se consigne la autorización de la mujer en el respectivo contrato de arrendamiento, el cual producirá efectos entre las partes mientras el tercero –la mujer– no alegue la inoponibilidad.

Por último, y desde otro ángulo, consignemos que la circunstancia de que un determinado acto o negocio jurídico genere la aplicación de un impuesto no impide, en cambio, que las partes puedan impugnarlo con arreglo a las normas de derecho privado que resulten aplicables, merced a lo que, complementando la regla en análisis, dispone el artículo 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*” (la cursiva es nuestra). Y, a la inversa, la calificación que la autoridad tributaria formule de un determinado acto o negocio jurídico, no altera los efectos civiles derivados del mismo.

2.2 La consideración de la buena fe en materia tributaria

Recordemos lo que dispone el inciso 2° del artículo 4° bis del CT: “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”.

Hasta antes de la introducción de esta norma, nuestro Código Tributario se refería a la buena fe solamente en el artículo 26.1, disponiendo que: “No procederá el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de *buena fe* a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentadas por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular” (la cursiva es nuestra).

Huelga señalar que el legislador tributario no ha dado una definición genérica de la buena fe, de modo que resulta necesario buscar el sentido natural y obvio del término, en aplicación del artículo 20 del Código Civil. Así, el Diccionario de la Lengua Española define *buena fe* como “Rectitud, honradez”, “Criterio de conducta al que ha de adaptarse el comportamiento honesto de los sujetos de derecho”, “En las relaciones bilaterales, comportamiento adecuado a las expectativas de la otra parte”. De otro lado, el mismo diccionario indica que la

expresión *a buena fe* significa “Con ingenuidad y sencillez, sin dolo o malicia”; y que *de buena fe* significa “Con verdad y sinceridad”.²²

Sobre el particular, BOETSCH GILLET anota: “... considerando las múltiples funciones jurídicas que la buena fe cumple y que el ordenamiento jurídico reconoce, es posible concluir que la misma se encuentra íntimamente asociada a una serie de valores que de una u otra forma establecen el estándar del principio, a saber: honradez, corrección, rectitud, veracidad, confianza legítima, coherencia y racionalidad”.²³

El sustrato del principio de la buena fe en materia tributaria es el mismo que anota la doctrina señalada, y supone siempre una actuación recta, veraz y racional del contribuyente.

Nótese que en el caso del artículo 26.1 del CT la buena fe aparece ligada a un estado de ignorancia y de error excusable del contribuyente, quien adecuó su conducta a una determinada interpretación de las leyes tributarias formulada por la administración tributaria, pero que ya no se encuentra vigente. Y es precisamente esta particularidad la que permite afirmar que la actuación del contribuyente, aunque generadora de impuestos, ha sido ejecutada de manera recta y racional, lo que justifica que los efectos en la imposición que la misma genera solo se proyecten hacia el futuro, impidiendo que el SII pueda efectuar un cobro retroactivo de tributos.

Empero, tratándose de la *buena fe* en materia de calificación de hechos, actos o negocios jurídicos, la cuestión no resulta tan clara.

Desde luego, podemos adelantar que este artículo 4° bis, inciso 2°, del CT, tiene un alcance mucho mayor que el del artículo 1546 del Código Civil, a cuyo tenor: “Los contratos deben ejecutarse de buena fe, y por consiguiente obligan no sólo a lo que en ellos se expresa, sino a todas las cosas que emanan precisamente de la naturaleza de la obligación, o que por la ley o la costumbre pertenecen a ella”. Lo que queremos significar es que el legislador no se está refiriendo exclusivamente a la buena fe en la celebración y ejecución de un contrato entre las partes; antes bien, apunta a la buena fe que precedió a la selección de un determinado tipo negocial, de cara al tratamiento tributario que la ley le acuerda.

La utilidad de la norma es evidente. El Servicio debe reconocer la buena fe de los contribuyentes, lo que implica aceptar, en buenas cuentas, que los efectos jurídicos que se derivan de los actos o negocios jurídicos celebrados, o de un

²² Disponible en <http://lema.rae.es/drae/?val=fe> (18 de mayo de 2015).

²³ BOETSCH GILLET, C., *La buena fe contractual*, Edit. Jurídica de Chile, Santiago, 2011, p. 52.

conjunto o serie de ellos, no solo son aquellos que el derecho privado consulta, sino que también precisamente aquellos que la ley impositiva establece a su respecto.

Fluye, entonces, que el sentido principal del concepto en análisis se encuentra ligado a la noción de equidad y probidad en las relaciones de derecho, configurándose así como un concepto contrario al fraude. Por la misma razón, el legislador entiende, esta vez en el inciso 3° del art. 4° bis del CT, que: *“No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imponibles establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos imponibles en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente”* (la cursiva es nuestra).

De otro lado, podemos afirmar que la buena fe en materia tributaria constituye también un límite al ejercicio de las potestades de calificación que ostenta la autoridad tributaria en sede administrativa. Dicho en otros términos, toda actividad de calificación supondrá de parte de la administración fiscal el reconocimiento de la buena fe del contribuyente en la selección y utilización de ciertas formas jurídicas, lo que le habilitará para acertar la obligación tributaria de dinero en ese contexto. Empero, si la calificación importa desatender las formas jurídicas empleadas, por considerar que el administrado vulneró la buena fe, entonces surge para el ente fiscal la carga de poner en movimiento la actividad jurisdiccional del Estado, solicitando del Tribunal Tributario y Aduanero competente que efectúe una declaración de abuso o simulación, con arreglo al procedimiento que consulta el artículo 160 bis del Código Tributario.

3. Algunas conclusiones

No podemos terminar estas reflexiones sin antes formular algunas conclusiones en relación con dos aspectos de suyo relevantes.

Un primer aspecto guarda relación con la determinación de si las potestades de calificación de hechos, actos o negocios jurídicos que ostenta la administración tributaria constituyen o no una herramienta más para combatir la elusión fiscal.

Estimamos, las potestades analizadas no importan ninguna regla especial, ni muchos menos específica, para evitar los negocios jurídicos de los contribuyentes con ánimo elusorio. En tal sentido, suscribimos la opinión de GARCÍA NOVOA, conforme a la cual, “solo cuando se dota la Administración de auténticas potestades extraordinarias para, por ejemplo, recalificar, interpretar las normas de acuerdo con su finalidad económica o aplicar el tributo por analogía, o, en

general, para desconocer los actos o negocios realizados con fines elusorios, podríamos hablar de una verdadera 'medida' contemplada por la ley, con la finalidad de evitar la elusión del tributo. Y ello independientemente de que algunas de estas medidas [v. gr., la aplicación analógica del tributo o la interpretación económica] sean de todo punto inadmisibles ...".²⁴

Finalmente, un segundo aspecto dice relación con la recepción de la interpretación económica de nuestro Código Tributario.

Reiterando lo ya señalado, es posible concluir que el legislador ha sido claro en establecer que la calificación de los hechos, actos o negocios jurídicos realizados por los particulares, es una actividad que ha de llevarse a cabo con apego a criterios estrictamente jurídicos. Se marca, así, una diferencia notoria con legislaciones comparadas que admiten la interpretación económica de las normas, como es el caso, a guisa de ejemplo, del artículo 1° de la Ley de Procedimiento Tributario argentina. Según explica GOTLIB, con arreglo a dicha disposición, "en la interpretación de las disposiciones de dicha ley o de las leyes impositivas sujetas a este régimen, se atenderá a su *fin* y a su *significación económica*. Solo cuando no sea posible fijar, por la letra o por el espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado" (la cursiva es nuestra).²⁵

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. DOMÍNGUEZ ÁGUILA, RAMÓN, *Teoría general del negocio jurídico*, Edit. Jurídica de Chile, 2ª edic., Santiago, 2012.
4. FERREIRO LAPATZA, JOSÉ, *Curso de derecho financiero español. Instituciones*, Edit. Marcial Pons, 23ª edic., Barcelona, 2006.
5. GARCÍA NOVOA, CÉSAR, *La cláusula antielusiva en la nueva ley general tributaria*, Edit. Marcial Pons, Madrid, 2004.

²⁴ GARCÍA NOVOA, C., ob. cit., p. 211.

²⁵ GOTLIB, G., *Vicios y mitos de la interpretación tributaria. Del principio de la realidad económica al derecho común*, Edit. Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2005, p. 25.

6. GOTLIB, G., *Vicios y mitos de la interpretación tributaria. Del principio de la realidad económica al derecho común*, Edit. Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2005.
7. *Ley general tributaria española y normas complementarias (Delito fiscal y contrabando)*, Edit. Tecnos, 13ª edic., preparada por Juan Martín Queralt, Madrid, 2009.
8. LÓPEZ SANTA MARÍA, JORGE, *Los contratos. Parte general*, Edit. AbeledoPerrot, 5ª edic., Santiago, 2010.
9. PÉREZ ROYO, FERNANDO, *Derecho financiero y tributario. Parte General*, Edit. Thomson Reuters, 24ª edic., Pamplona, 2014.
10. RAMOS PAZOS, RENÉ, *Derecho de familia*, Edit. Jurídica de Chile, 7ª edic., Santiago, 2010.
11. TARSITANO, ALBERTO, "Teoría de la interpretación tributaria", en César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez (coords.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Edit. Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, p. 866.