

Presentación del libro *Elusión. Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas* de Hugo Osorio Morales, Jaime González Orrico, Carla Vildósola Godoy y Vanesa Vidal Chavarría. Santiago: Librotecnia, 2016, 252 pp.

JAIME GONZÁLEZ O.

Secretario Abogado

TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE LA REGIÓN DEL BÍO BÍO

Profesor de Derecho Tributario

FACULTAD DE DERECHO

UNIVERSIDAD DEL DESARROLLO

Los autores Hugo Osorio Morales, Jaime González Orrico, Carla Vildósola Godoy Y Vanesa Vidal Chavarría, me han otorgado el honor inmerecido de efectuar la presentación de la obra *Elusión. Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas*, publicada por la Editorial Librotecnia, de reciente aparición.

Anticipando opinión, se trata de una obra madura, bien pensada y mejor escrita, que aborda con sensatez y fino criterio jurídico, el tema elegido.

La materia en comento corresponde no sólo a una de las más estudiadas en el último tiempo en el Derecho Comparado, sino a una de las más complejas y enrevesadas de la dogmática tributaria, donde convergen y se enfrentan reglas y principios de la mayor envergadura e interés jurídico. La libertad contractual y la autonomía de la voluntad, por una parte, como expresión última de la dignidad humana, y, por otra, la potestad de exigir los tributos conforme a una cierta capacidad contributiva, como el costo de convivir en una sociedad civilizada. El principio de legalidad tributaria, como expresión de la seguridad jurídica, propia de todo estado de derecho, y la igualdad en el reparto de la carga impositiva, como expresión de una sociedad justa y solidaria. En síntesis, se trata de permitir la convivencia –me gustaría decir pacífica y armónica, pero la realidad nos demuestra lamentablemente que no siempre es pacífica, no siempre es armónica– de dos poderes normativos. La potestad tributaria, de que es titular el Estado, y que junto a la potestad de castigar representan con mayor intensidad el poder estatal, y la potestad normativa privada, siguiendo la feliz expresión del jurista español Luis Díez Picazo. De modo que enfrentados a la tarea de plantear siquiera un “acercamiento”, como modestamente los autores califican sus afanes, no solo demanda una buena pluma, sino sobremanera buen

entendimiento, buen criterio, para no perderse en la norma positiva, teniendo siempre presente los intereses y valores en juego; y el enorme impacto que las soluciones planteadas tendrán en la vida cotidiana. Felizmente, la obra que comento satisface con creces ambas exigencias.

Como es sabido y muy comentado, la reforma tributaria de la Ley 20.780 de 2014, perfeccionada por la ley 20.899 de 2016, introdujo modificaciones estructurales a nuestro sistema tributario, especialmente, a la ley sobre impuesto a la renta. Al mismo tiempo, el Servicio de Impuestos Internos ha visto reforzadas sus potestades de fiscalización, en particular, mediante el establecimiento de una norma antiabuso o cláusula antielusiva general, calificando a la elusión derechamente como antijurídica, pero reconduciéndola a dos hipótesis taxativas: el abuso de las formas jurídicas y la simulación. Impropiiedad técnica que no escapa a la crítica de nuestros autores. Se introduce una norma sobre calificación en el artículo 4 bis, una cláusula antiabuso general en el artículo 4 ter y una norma sobresimulación en el artículo 4 quáter, junto con una nueva infracción en el artículo 100 bis que sanciona al asesor tributario que planifique o diseñe las operaciones calificadas de abusivas o simuladas, junto con un nuevo procedimiento en el artículo 160 bis, cuyo conocimiento le corresponde en primera instancia al tribunal tributario y aduanero, previo requerimiento del Director Nacional del SII.

La obra que se comenta se concentra en el análisis del abuso de las formas jurídicas, no sin antes destinar el Capítulo I a los aspectos centrales de la Elusión con un interesante acopio de citas bibliográficas, abordando las cuestiones indispensables a la altura de las mejores obras extranjeras.

El lector hallará un análisis cuidadoso y reposado de instituciones y conceptos jurídicos indeterminados, como los límites entre elusión y evasión, las relaciones entre el Derecho privado y el Derecho tributario, el rol de la analogía y de la interpretación económica, la calificación y la recalificación en el ámbito tributario, en fin, las cláusulas generales y especiales.

Merece destacarse el apartado destinado al *Common law*, muy actualizado, dando cuenta de los precedentes judiciales esenciales, para hacerse una idea acabada de la cuestión en Gran Bretaña y los EE.UU. Tal examen resulta fundamental, puesto que las doctrinas del test del propósito de negocios serio y de la prevalencia del fondo por sobre la forma, que tienen su origen en tal tradición, se han venido colando en nuestra praxis jurídica. Primeramente por vía de interpretaciones administrativas del Servicio, más tarde por la vía de modificaciones legales. Piénsese en la Ley 19.705, del año 2000, que introduce el concepto de procesos de reorganización de grupos empresariales y de legítima razón de negocios, como limitación al ejercicio de la facultad de tasar contemplada en el art. 64 del Código Tributario. También pueden traerse

a colación los recientes fallos de la Segunda Sala de la Corte Suprema, en los casos Embonor, Muñoz y Keymarket. Nunca ha sido bueno trasplantar conceptos e instituciones de una tradición jurídica completamente extraña; peor aún, discurrir sobre dichas instituciones, sin haberlas estudiado allí donde se forjaron. Este es un gran mérito de la obra que se presenta, puesto que el lector no encontrará en lengua castellana, un análisis tan completo y actualizado, como la que los autores nos regalan.

En el Capítulo II, enseguida, los autores proceden al estudio del abuso de las formas jurídicas, proponiendo un concepto, y sus elementos. Como es sabido, el Proyecto de Ley proponía en esta materia una transcripción casi literal de la norma española contemplada en la LGT, modificada el año 2003. Dicha reforma sustituyó el fraude de ley tributaria de 1963 por la de conflicto de aplicación de la norma tributaria, fundándose, entre otras fuentes, en la Ordenanza Tributaria Alemana de 1977, que justamente distingue entre el abuso de formas jurídicas y la simulación. Pues bien, como es sabido, el Proyecto sufrió un atasco en el Senado, produciéndose una negociación extraparlamentaria que cuajó en un Protocolo de Acuerdo, sufriendo la materia en estudio importantes modificaciones. Se introdujo el deber de la Administración de reconocer la buena fe de los contribuyentes, la necesidad de un procedimiento judicial, para el establecimiento del abuso o la simulación, en fin, que el peso de la prueba le corresponde al Servicio. Pero, en lo que interesa, sin que exista constancia de alguna razón, se suprimió la exigencia de lo que nuestros autores denominan el test de la impropiedad, esto es, el empleo o utilización de una forma jurídica inadecuada, extraña, inusual o artificiosa, y que postulan reponer por la vía doctrinaria. La verdad es que sin dicha exigencia el concepto mismo carece de contenido, lo que aumenta la discrecionalidad de la Administración, de allí que compartamos su posición. En resumen, los autores postulan, como elementos del abuso: el empleo o utilización de una forma jurídica inadecuada; la obtención de un ahorro fiscal; y la ausencia de otra razón sustancial o motivo válido. Estiman, sin embargo, que el abuso es de carácter objetivo, y no subjetivo, de modo que no será necesaria la presencia y la prueba de la intención o ánimo elusivo. Tal ha sido la posición dominante en el Derecho Comparado. La reforma española de 2003, precisamente, buscó eliminar todo componente subjetivo al conflicto en la aplicación de la norma tributaria, de allí que se impusiera esta expresión en vez de la de fraude de ley tributaria. También la posición de la doctrina alemana, coincidente con su derecho civil patrimonial, donde se imponen los actos no causados y abstractos a diferencia del modelo impuesto por el Código de Bello. La cuestión nos parece trascendente y nada de clara. Y de nuevo ha sido nuestro legislador, copiando mal, el que nos presenta las dificultades, porque a diferencia de sus modelos, nuestro Código establece una nueva infracción tributaria en el art. 100 bis, destinada a sancionar a la persona natural o jurídica que planifique o diseñe las operaciones declaradas abusivas o simuladas. Claramente, tratándose de una responsabilidad infraccional, propia

del Derecho Administrativo sancionador, no puede concebirse tal responsabilidad sin culpa. A menos, que postulemos un régimen híbrido: el abuso es objetivo para el contribuyente, y subjetivo para el asesor fiscal; impropiedad técnica que anuncia muchos conflictos interpretativos. La elusión combatida por medio de una norma antiabuso, en el Derecho comparado, no da lugar a la configuración de una infracción y correspondiente sanción.

En el Capítulo III, por último, los autores analizan los conceptos enunciados mediante el análisis de casos prácticos, muy bien elegidos y desarrollados, lo que constituye de por sí una originalidad en este tipo de obras y, por lo mismo, elogiable. Reconozco mi preocupación con esta parte de la obra, puesto que presenta la utilidad de colocar al lector frente a todas las dificultades conceptuales y prácticas que la entrada en vigencia de las nuevas potestades del Servicio necesariamente acarrearán al ejercicio de la profesión y, en general, a la asesoría de empresas.

Termino esta presentación, dejando constancia que no se ha querido efectuar un análisis exhaustivo de la obra, sino destacar algunos de sus aspectos más logrados, aconsejando vivamente su lectura. La problemática analizada no es fácil; por el contrario, ya dijimos que se trata de uno de los aspectos más densos, complejos y difíciles del Derecho tributario contemporáneo. Y que por lo mismo requiere finos y agudos conocimientos no solo de nuestra disciplina, sino del Derecho en general, conocimientos de que disponen de sobra nuestros autores, como se colige de la lectura de la obra que se presenta. Finalmente destaco la ecuanimidad y buen tino de los autores, puesto que frente a un tema tan delicado y de tantas proyecciones, no se pierden. Nunca faltan, en efecto, el rigor, la prudencia y la ecuanimidad, en materias que suscitan acalorados debates y que generalmente inducen a casi todos los autores a abanderizarse por alguna posición extrema. Tal logro no es menor, y se agradece. Felicito a los autores que han entregado a la bibliografía nacional una obra asombrosamente bien pensada, y que se ofrece de gran utilidad práctica.

Muchas gracias.