



Facultad de Derecho

NORMA ANTIELUSIVA GENERAL EN CHILE Y EN EL DERECHO
COMPARADO

Aplicación de la norma general antielusiva en Chile

POR: SYLVIA KARINA GARCÉS ORTEGA

Tesina presentada a la Facultad de Derecho de la Universidad del Desarrollo para optar
al grado de Magíster en Derecho de la Empresa

PROFESOR GUÍA:

Sra. PAULA ABUGATTAS NAZAL

Marzo 2019

CONCEPCIÓN

CONTENIDO

1.- INTRODUCCIÓN

2.- LA ELUSIÓN TRIBUTARIA

3.- LA NORMA GENERAL ANTIELUSIVA EN DERECHO COMPARADO

3.1.- Comentarios iniciales

3.2.- Concepto

3.3.- La norma general antielusiva en Alemania

3.4.- La norma general antielusiva en España

4.- LA NORMA GENERAL ANTIELUSIVA EN CHILE

4.1.- Breve historia de la Ley

4.2.- Aplicación de la norma general antielusiva en Chile

4.2.1.- Comentarios

4.2.2.- Comentarios sobre la sentencia de la Corte de Apelaciones de Concepción, de fecha 10 de agosto de 2018

4.3.- La importancia del rol que tiene la causa en la configuración del abuso de las formas jurídicas

4.3.1.- Comentarios preliminares

4.3.2.- Análisis del rol que juega la causa en la configuración del abuso de las formas jurídicas

5.- CONCLUSIONES

6.- BIBLIOGRAFÍA

1.- INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene como objetivo principal comentar sintéticamente en qué consiste la “Norma General Antielusiva”¹, en el ámbito del derecho tributario en Chile y en el derecho comparado, especialmente en Alemania y en España, para efectos de comentar sobre el problema que se ha suscitado en cuanto a su aplicación práctica.

En tal sentido, dedicaremos algunas líneas a analizar un fallo reciente en nuestro país sobre la aplicación de la norma general antielusiva.

En forma previa, hablaremos sobre el concepto de Elusión, para comprender en forma conjunta ambas instituciones, y destinaremos parte de este trabajo para referirnos sobre el papel que juega la causa en el abuso de las formas jurídicas.

¹ La Norma General Antielusiva introducida al Código Tributario Chileno a través de la Ley N°20.780 publicada en el Diario Oficial el 29.09.2014.

2.- LA ELUSIÓN TRIBUTARIA

Antes de hablar sobre la Norma General Antielusiva o, también en adelante abreviadamente “NGA”, parece pertinente referirnos a la “Elusión”, como concepto previo y necesario para la comprensión de dicha institución jurídica.

En palabras del abogado y docente de Derecho Tributario don Rodrigo Ugalde Prieto, *la elusión tributaria consiste en evitar por medios lícitos que un determinado hecho imponible se realice, mediante el empleo de formas o figuras jurídicas aceptadas por el Derecho –aun cuando alguna de aquellas sea infrecuente o atípica – y que no se encuentran tipificadas expresamente como hecho imponible por la ley tributaria².*

A su vez, es la misma norma tributaria la que señala *“Se entenderá que existe elusión de los hechos imposables en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4ºter y 4ºquáter, respectivamente³”.*

Cabe destacar, que la Elusión no ha sido definida por la normativa incorporada a nuestro ordenamiento jurídico tributario por la Ley N°20.780, sino por el Servicio de Impuestos

² Ugalde Prieto, Rodrigo, *Elusión, Planificación y Evasión tributaria*, Santiago, Chile, Editorial LexisNexis, 2006, pp.71.

³ Artículo 4ºbis, inciso 3º del Código Tributario, introducido por la Ley 20.780, publicada en el Diario Oficial el 29.09.2014.

Internos en la Circular N° 65, del año 2015, como “aquella conducta que busca dejar sin aplicación la ley tributaria a través del abuso de las formas jurídicas o la simulación⁴”.

Al respecto, existe doctrina que considera a la elusión tributaria como de carácter lícita y otros como ilícita, en aquellos casos en que el contribuyente haya diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de fraude a la ley, ya sea a través del abuso de las formas jurídicas o de la simulación.

Sin embargo, algunos autores sostienen que la elusión sería lícita, en aquellos casos en que obedece a una economía de opción⁵, existiendo dificultad en nuestro derecho al momento de precisar o establecer cuáles son los límites entre la economía de opción y la elusión en materia tributaria.

En nuestra jurisprudencia nacional, existen fallos que han sostenido que la elusión es lícita, toda vez que ésta consistiría en evitar algo con astucia, lo que no necesariamente tiene que ser antijurídico si es la misma Ley la que le da al contribuyente la posibilidad de organizarse jurídicamente para lograr un menor pago de impuestos. En ese sentido, nuestra

⁴ Circular N°65/2015, p.2, disponible en [\[http://www.sii.cl/documentos/circulares/2015/circu65.pdf\]](http://www.sii.cl/documentos/circulares/2015/circu65.pdf).

⁵ Así lo sostiene el abogado y docente Sr. Jaime García Escobar, en diversos artículos.

Corte Suprema de Justicia lo ha declarado en autos Rol N°4038-2001, caratulados Inmobiliaria Bahía con Servicio de Impuestos Internos⁶.

Algunos autores sostienen la licitud de la elusión, cuando la conducta del contribuyente se desarrolla dentro del marco legal y constitucional, de manera tal que utilizará las herramientas jurídicas lícitas a su alcance para poder pagar un menor impuesto.

Ya esgrimidos algunos conceptos de elusión y habiendo hecho mención sobre la licitud e ilicitud de la misma, podemos hacernos una idea para llegar a entender el pensamiento y conducta de aquel contribuyente que elige la opción de evitar el pago de un tributo o pagarlo en menor medida, cuando se le presenta esa posibilidad. Lo anterior, porque es de toda lógica que esa persona natural o jurídica, elija aquella alternativa más favorable a sus propios intereses individuales, por sobre aquellos de carácter general, velando en primera instancia por su patrimonio personal, en perjuicio del patrimonio fiscal.

En ese entendido, un contribuyente puede llegar a incurrir en una conducta elusiva, arriesgando o no sanciones, desde el punto de vista tributario, según lo disponga el

⁶ Sentencia disponible en [<https://oficinajudicialvirtual.pjud.cl/frameInv.php>]

ordenamiento jurídico aplicable, sin perjuicio de las demás que le fueren imputables de conformidad a la ley común⁷.

Por lo anterior, las legislaciones de distintos países han optado por regular este tipo de conductas elusivas a través de la introducción de normas en sus ordenamientos jurídicos internos, como una forma de disminuir ese tipo de prácticas y/o controlar en cierta medida las mismas.

En consecuencia, nace la idea de legislar al respecto, dando origen a la norma general antielusiva en países como Alemania, España, Francia, Estados Unidos y Chile, entre muchos otros.

A continuación, procederemos a revisar sucintamente el tratamiento de la norma general antielusiva, en el caso de Alemania y España.

3.- LA NORMA GENERAL ANTIELUSIVA EN EL DERECHO COMPARADO

3.1.- Comentarios iniciales

En esta parte del trabajo, mencionaremos brevemente el tratamiento que se le ha dado a la norma general antielusiva en los ordenamientos jurídicos de Alemania y España, con el objeto de tener hacernos una idea de lo que ocurre con este tipo de normas a nivel

⁷ Por ejemplo, la nulidad del acto o contrato civil.

internacional, especialmente en aquellos países que fueron fuente de inspiración para la creación de la norma e introducción de la misma en Chile.

3.2.- Concepto

Podemos definir la Norma General Antielusiva o NGA, como aquellas de carácter abstracto y general, que a diferencia de las normas antielusivas específicas, buscan regular y sancionar las conductas elusivas no identificadas en específico, facultando a la administración del Estado para recalificar aquellos negocios elusivos y perseguir la imposición de la sanción establecida en el ordenamiento jurídico que resulte aplicable.

3.3.- La norma general antielusiva en Alemania

La Norma General Antielusiva se introdujo en el Derecho Alemán, mediante la promulgación el 13 de diciembre de 1919, de la Ordenanza Tributaria del Reich, a través de la cual se facultó ampliamente a los jueces para interpretar la Ley Tributaria sin necesidad de limitarse a las definiciones formales y literales que daba la ley fiscal común.

A contar de esa fecha, la norma facultó para interpretar la Ley Tributaria, con una mirada más amplia, considerando aspectos como la importancia económica, su objetivo y la evolución de las condiciones. De esa forma, contribuyó a considerar el derecho tributario como una ley autónoma en relación al derecho privado, teniendo en cuenta que sus objetivos y finalidades son distintos.

Al igual que en caso de Chile, la Norma General Antielusiva fue escasamente aplicada desde sus orígenes, por lo que en el año 1934 se modificó la norma, estableciendo –entre otros puntos- que en caso de abuso, los impuestos que deben ser abonados son los que corresponderían de acuerdo a la forma jurídica efectivamente realizada.

Cabe recordar que la regulación de la norma en este entonces, se dio en un contexto económico, social y político, previo a la Segunda Guerra Mundial, por lo que una vez terminado el conflicto bélico, y considerando el ambiente y las consecuencias de la post guerra, Alemania volvió a la interpretación tradicional de la Ley Tributaria, con el objeto de impedir que la autoridad hiciera abuso de las facultades interpretativas a su favor, y en perjuicio del patrimonio de los contribuyentes, como había ocurrido en el periodo anterior.

El actual sistema antielusivo tributario alemán se consolida con la dictación de su Código Tributario, en el año 1977, específicamente por lo dispuesto en el artículo o sección 42 de dicho cuerpo legal, que contiene la norma general antielusiva. Sin embargo, en la práctica, al igual que en el caso de Chile, se ha dificultado su aplicación práctica, toda vez que se ha cuestionado la legitimidad y constitucionalidad de la norma puesto que, según estiman algunos autores, entraría en conflicto con algunos otros principios del derecho, como la libertad contractual en materia de derecho civil, libertad económica en materia constitucional, entre otros.

Se ha criticado a la norma antielusiva general alemana toda vez que no brindaría seguridad jurídica, al mantenerse los problemas de interpretación y aplicación, desde los orígenes de la norma, puesto que dentro de los requisitos que se deben verificar para su aplicación es que el contribuyente haya efectuado un negocio jurídico inadecuado, no dejando en claro lo que se entiende por ello, dando lugar al intérprete para preguntarse ¿qué es lo apropiado?, facultando entonces al juzgador para decidir en definitiva, considerando la prueba aportada por las partes, el contribuyente y autoridad o fiscalizador tributario.

3.4.- La norma general antielusiva en España

En el año 1963 se introdujo al sistema jurídico tributario Español la institución de la cláusula general antielusiva, adoptando el concepto de “fraude de ley” para perseguir aquellas conductas elusivas de tributos.

Al igual que el caso Alemán, hubo problemas en su interpretación y aplicación, provocando con ello la derogación de la norma que estaba expresamente estipulada en el artículo 24 de la Ley General Española, que indicaba “Uno. *No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones. Dos. Para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude*

de Ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se de audiencia al interesado⁸”.

En este sentido, dicha norma no fue aplicada por el Tribunal Constitucional Español, prefiriendo seguir la aplicación de la norma común dispuesta en el Código Civil para resolver aquellos casos de conflicto.

Actualmente, con la entrada en vigencia de la Ley de la ley 58/2003⁹, de 17 de diciembre, se incorporó el artículo 15 que prescribe: *“Conflicto en la aplicación de la norma tributaria. 1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias: a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido; b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios. 2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la*

⁸ Disponible en [<https://www.boe.es/boe/dias/1963/12/31/pdfs/A18248-18261.pdf>]

⁹ Disponible en [<https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>]

aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley. 3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.

La Ley 58/2003, también fue modificada parcialmente por la Ley 34/2015¹⁰, de 21 de septiembre, de 2015, publicada en el Boletín Oficial del Estado de España. Dicha norma introdujo cambios importantes a la Ley General Tributaria Española, entre las que podemos mencionar:

- Aquellas de carácter técnico sobre temas procesales específicos, así como el refortalecimiento de la Administración del Estado, para perseguir la sanción del fraude.
- Prevención del fraude a través del incentivo al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.
- Se incorpora un tipo específico de sanción en el art. 206 bis, titulado “*Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria*”, toda vez que

¹⁰ Disponible en [<https://www.boe.es/buscar/pdf/2015/BOE-A-2015-10143-consolidado.pdf>]

se estableció la posibilidad de sancionar el conflicto en aplicación de la norma cuando la Administración hubiera publicitado dicha conducta como constitutiva de elusión fiscal.

- Se amplían algunos plazos de prescripción
- Se incorpora el artículo 95 bis titulado “*Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias*”, materializándose así un registro de morosos.
- Compatibilidad del procedimiento de liquidación en sede administrativa y el procedimiento penal

4.- LA NORMA GENERAL ANTIELUSIVA EN CHILE

4.1.- Breve historia de la Ley

Con fecha 1 de abril del año 2014, por medio del mensaje N°24/362¹¹ la Presidenta de la República de la época, Sra. Michelle Bachelet Jeria, envió a la Cámara de Diputados un proyecto de ley con el objeto de impulsar una reforma tributaria en nuestro país, a través de cambios estructurales al sistema de tributación de la renta y la introducción de diversos ajustes al sistema tributario vigente a esa fecha.

¹¹ Mensaje N° 24/362, disponible en [\[https://www.camara.cl/pley/pdfpley.aspx?prmID=9500&prmTIPO=INICIATIVA\]](https://www.camara.cl/pley/pdfpley.aspx?prmID=9500&prmTIPO=INICIATIVA)

El mensaje señala expresamente en su página 4, lo siguiente: “La elusión y la evasión hacen que nuestro sistema tributario sea inequitativo y que quienes tienen los recursos para financiar planificaciones tributarias terminen pagando menos impuestos de lo que corresponde”.

De esa manera, nace en nuestro país la idea de incorporar una Norma General Antielusiva, lo que constituye una gran novedad en nuestro derecho tributario, toda vez que hasta la dictación de la Ley N°20.780¹², el ordenamiento jurídico en Chile solo contaba con normas antielusivas de carácter específico, que de cierta manera daban algún grado de resguardo al ente recaudador fiscal pero, muy atrasado respecto de otras legislaciones como la española y alemana, que ya habían avanzado en la estipulación de normas antielusivas de carácter general, abordando de esa forma aquellos casos que no estaban regulados a través de la norma específica, dotando a la administración del Estado para desestimar o recalificar aquellos actos, contratos o negocios celebrados elusivamente, con la finalidad de perseguir la aplicación de una sanción a los responsables.

En consecuencia, con la entrada en vigencia de la Ley N°20.780, se consolida en nuestro país, todo un estatuto para identificar y castigar aquellos negocios jurídicos que se han

¹² Sobre Reforma Tributaria que modificó el sistema de tributación de la renta e introdujo ajustes en el sistema tributario chileno, publicada en el Diario Oficial con fecha 16 de septiembre del año 2014. Disponible en [<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1067194>]

concretado mediante el abuso de las formas jurídicas o la simulación, cuando su causa fundamental ha sido evitar o postergar el devengo de hechos gravados o disminuir su base imponible.

En ese contexto, a continuación, nos referiremos al rol de la causa en el abuso de las formas jurídicas.

4.2.- Aplicación de la norma general antielusiva en Chile

4.2.1.- Comentarios

A la luz de lo revisado en este trabajo, podemos señalar que para la aplicación de la de una norma general antielusión es esencial que exista una clara regulación de la misma, en cuanto a su interpretación y calificación, el establecimiento de un procedimiento reglado tanto para el contribuyente como para el persecutor, garantizando la transparencia e igualdad de las partes en el proceso.

En nuestro país, para lograr el uso de la norma, es menester que el caso concreto al que se quiere aplicar no esté enmarcado dentro de la norma especial, ya que así lo ha dispuesto expresamente el legislador.

Desde la entrada en vigencia de la norma, no existía en Chile aplicación práctica de la misma, pese a que el mismo Servicio de Impuestos Internos elaboró un catálogo de esquemas tributarios¹³, con los que se busca describir situaciones de diversa naturaleza –

¹³ Disponible en [http://www.sii.cl/destacados/catalogo_esquemas/index.html]

no necesariamente de carácter elusivo- que pueden implicar un potencial de incumplimiento tributario, o respecto de las cuales el contribuyente debiera poner especial atención.

4.2.2.- Comentarios sobre la sentencia de la Corte de Apelaciones de Concepción, de fecha 10 de agosto de 2018

El fallo de la Corte de Apelaciones de Concepción¹⁴, confirmó la sentencia apelada de fecha 13 de noviembre de 2017, del Juez Tributario y Aduanero (TTA) de la Región del Biobío, abriendo con ello el debate sobre la aplicación de la norma general antielusiva en Chile.

El 13 de noviembre de 2017, el TTA del Biobío resolvió a favor del Servicio de Impuestos Internos y en contra de las pretensiones de la Sociedad Inbet S.A., toda vez que esta última habría realizado artificialmente una división social solo con fines elusivos.

¹⁴Disponible
[http://corte.pjud.cl/SITCORTEPORWEB/DownloadFile.do?TIP_Documento=3&TIP_Archivo=3&COD_Opcion=1&COD_Corte=46&CRR_IdTramite=23188210&CRR_IdDocumento=20557158]

El fallo de la Corte de Apelaciones de Concepción, en su considerando 7° señala: “ *Que, en resumen, el Tribunal Tributario y Aduanero argumenta, en síntesis, que la pérdida se origina por una serie de modificaciones sociales de empresas que generan utilidades y pagan altas sumas de dinero por concepto de impuesto y que luego, una de ellas, Bethia Dos S.A., se incorpora por fusión a otra Sociedad, asignándole sus activos, en este caso a Vialat S.A., empresa que se encontraba en situación de pérdida que se ó é ven a arrastrando por m s de 10 años. Es así que el sentenciador considera que Bethia S.A. se divide y crea Bethia Dos S.A. para generar artificioamente un mecanismo que permitiera traspasar activos y FUT a VIALAT S.A., para posibilitar con ello la devolución de PPUA, por lo que más allá del cumplimiento de las formalidades legales, no concurren los requisitos que habilitan esta devolución al no cumplirse los presupuestos normativos, puesto que es indispensable prescindir de las formas externas de los actos celebrados, penetrando en su interioridad y develando los intereses subjetivos subyacentes”.*

Se ha estado en boga porque se le ha relacionado la aplicación de la norma general antielusiva, lo que para algunos como el director de Tax Advisory de Puente Sur, Ignacio Geep, el fallo generaría inseguridad, toda vez que –señala que: Un temor que surge es que aún con una norma general antielusión vigente, se termine sancionando en el futuro el abuso en base a principios en lugar de procedimientos reglados, eludiendo por tanto la norma¹⁵.

¹⁵Disponible en [<https://www.df.cl/noticias/economia/actualidad/fallo-de-la-corte-de-apelaciones-abre-polemica-por-aplicacion-de-la/2018-11-13/122538.html>]

4.3.- La importancia del rol que tiene la causa en la configuración del abuso de las formas jurídicas

4.3.1.- Comentarios preliminares

Esta parte del trabajo tiene como objetivo principal comentar sintéticamente el papel o rol que cumple *la causa*¹⁶, como elemento del acto jurídico y su relación con la configuración del abuso de las formas jurídicas, en el ámbito del derecho tributario en Chile, considerando la norma general antielusiva vigente.

Como ya se ha indicado en párrafos precedentes, la institución jurídica del abuso, junto con la simulación, fueron introducidas a nuestro orden jurídico tributario a través de la Ley N°20.780 y, constituyen las dos únicas instituciones consideradas por el legislador para configurar la elusión de los hechos imposables.

Con la entrada en vigencia de dicha ley, se ha dado un reconocimiento legal expreso a la figura del abuso, como un ilícito a ser sancionado, de conformidad a lo dispuesto por el artículo 4 ter, segunda parte del inciso 1, del Código Tributario¹⁷, que señala: “Se

¹⁶ Entiéndase el concepto “Causa” como elemento de validez de los actos jurídicos. El artículo 1467 del Código Civil al definir la causa se refiere a los motivos que inducen al acto o contrato y no a los motivos que inducen a las declaraciones de voluntad de las partes del acto o contrato.

¹⁷ Disponible en [<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6374>]

entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso”.

En este punto, cabe mencionar que el legislador no sólo sanciona la elusión, según dispone el artículo 4 bis del Código Tributario, sino que específicamente sanciona la figura del abuso de las formas jurídicas, según dispone el artículo 4º ter, primera parte del inciso 1, del mismo Código: *“Los hechos imposables contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas...”*.

Del análisis de la norma, podemos concluir que la elusión como conducta ilícita pasa a ser sancionada como norma de carácter general, delimitada o circunscrita únicamente a la concurrencia de las figuras de abuso y de simulación.

En un negocio jurídico las partes pueden pretender la adopción de determinadas formas jurídicas con el propósito de obtener ciertos resultados o efectos, y que no corresponden exactamente a la voluntad real. Tratándose de la simulación, es posible que las partes

pretendan la celebración de un contrato de compraventa que persigue simular un contrato de donación entre vivos, por ejemplo. Esta simulación, desde la perspectiva de la norma tributaria, genera el problema que por su verificación se ha perseguido evitar la generación del impuesto a las donaciones y del cumplimiento de las actuaciones exigidas para la determinación del tributo en esa materia. En este supuesto, constitutivo de simulación absoluta, se advierte que la causa del contrato es, más bien, la propia de una donación.

4.3.2.- Análisis del rol que juega la causa en la configuración del abuso de las formas jurídicas

Para analizar la factibilidad de una relación entre la causa y la configuración del abuso de las formas jurídicas en materia tributaria, es preciso mencionar previamente que el derecho tributario se encuentra de alguna forma relacionado con instituciones de otras ramas del derecho, existentes en nuestro ordenamiento jurídico. Así, a modo de ejemplo, en el derecho tributario se encuentra la obligación de los contribuyentes de pagar tributos, donde las normas tributarias sirven de instrumento para conseguir esos fines. Por otro lado, lo anterior se relaciona de alguna forma con los principios de autonomía de la voluntad y libertad contractual consagrados en nuestro Código Civil. Dichos principios, pueden ser utilizados en la práctica por cada contribuyente, en el ejercicio de sus negocios, de la forma que más acomode a sus propios intereses, con la finalidad de minimizar el pago de impuestos, siempre que se ajuste a un actuar lícito.

Consideramos que es legítimo que el contribuyente quiera configurar sus relaciones jurídicas ejerciendo los principios del derecho civil de autonomía de la voluntad y libertad contractual, sin perjuicio de los efectos tributarios que produzcan. Sin embargo, el límite se encontrará dado por la licitud de las mismas.

Al respecto, el legislador, con la Ley 20.780 introdujo al Código Tributario disposiciones que ya se encontraban en nuestro ordenamiento jurídico común, como la buena fe y la economía de opción, con el objeto de combatir la elusión fiscal de una forma más genérica que las clásicas normas particulares que se venían usando. En este punto y con dicha finalidad, incluyó la denominada Norma General Anti Elusiva (NGA), ya mencionada en este trabajo.

Es necesario indicar que, para que se origine el hecho gravado se requiere de la ocurrencia de un acto previo realizado por el contribuyente, y destinado a producir efectos jurídicos.

En ese orden de ideas, de conformidad a nuestro ordenamiento jurídico, para que esos actos puedan producir consecuencias jurídicas se requiere que los mismos cumplan ciertos requisitos de existencia y validez. De no cumplirse dichos requisitos, el acto sería susceptible de nulidad.

La importancia del cumplimiento de los requisitos de existencia y validez que el ordenamiento exige para un acto jurídico determinado, es que dicho acto producirá consecuencias o efectos jurídicos.

Ahora bien, es necesario determinar si el acto jurídico se produce con abuso de las formas jurídicas y, respecto de esta última institución, es preciso ver el tratamiento que hace el legislador con la nueva normativa, como asimismo, la forma en que dichas normas deben ser entendidas al interior de nuestro ordenamiento jurídico, teniendo presente, el expreso e imperativo mandato consagrado en el artículo 2 del Código Tributario, en cuanto a aplicar –en lo no previsto en él– las normas del derecho común, particularmente las disposiciones del Código Civil.

La norma que sanciona el abuso, como una forma de elusión, se encuentra contenida en el inciso 1 del artículo 4 ter, del Código Tributario, que dispone: *“Los hechos imposables contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.”*

De acuerdo a la norma general antielusiva, habrá abuso cuando se produzca el resultado indicado en la misma, es decir: i) 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 y además se cumplan los siguientes requisitos: (ii) *mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto*, (iii) no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, (iv) que sean distintos de los meramente tributarios a los que se refiere el inciso 1 del artículo 4 ter del Código Tributario.

Nos referiremos con mayor detalle respecto a la parte de la norma que señala que el resultado indicado debe ser la consecuencia de *actos o negocios jurídicos*.

En este punto, aparentemente al legislador tributario no le importa si el acto adolece de vicios o defectos que hagan susceptible su nulidad, desde el punto de vista del derecho común, sino que únicamente interesaría que el acto jurídico exista. Sin embargo, tal prescindencia no es tan así atendido que si el acto o contrato mediante el cual se concretó la elusión, es declarado nulo, desaparecería el acto elusivo y, en consecuencia, nunca existió ni nació la obligación tributaria, en mi humilde opinión.

En lo que dice relación con la expresión *negocio jurídico*, en el ordenamiento jurídico chileno es un término no definido ni utilizado sino hasta su inclusión en el Código Tributario, sin embargo, no se ha señalado en la norma su significado ni consecuencias.

Por tanto, en el contexto en que está redactada la norma, el *negocio jurídico*, no debiera tener ningún tratamiento jurídico diferente al del acto jurídico, como tampoco consecuencias o efectos que no sean los mismos para ambos.

En consecuencia, para el acto jurídico al que se refiere la norma tributaria, deberíamos considerar por analogía los mismos requisitos del acto jurídico civil, según normas del Código Civil.

Sin perjuicio de lo anterior, es dable considerar la interpretación que al respecto hace el Servicio de Impuestos Internos (SII), en la Circular N° 65 del 23 de julio de 2015¹⁸, para determinar el alcance. El SII señala que *“el artículo 4° ter del Código Tributario establece un criterio objetivo y no un análisis de las intenciones o fines que pudieron tener los contribuyentes. El examen, en este caso, consistirá en determinar si la naturaleza de los actos o negocios jurídicos, individualmente o en su conjunto, utilizados por los contribuyentes se dejan explicar por razones distintas de las meramente tributarias.”*

Respecto a la interpretación que hace el propio SII, podemos concluir que deja en claro que el criterio que se debe observar en el examen de la conducta que se investigue como

¹⁸ Disponible en [<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2015/circu65.pdf>]

merecedora de la declaración de abuso es “*un criterio objetivo y no un análisis de las intenciones o fines que pudieron tener los contribuyentes*”.

La intención del contribuyente, la voluntad interna (en contraposición a la exteriorizada), es un asunto particular, que corresponde al fuero interno del mismo, es un elemento de carácter subjetivo.

Por tanto, la intención, no podría ser considerada al momento de calificar una conducta contractual como merecedora o no de un tributo, considerando además que todo contribuyente en el ejercicio de sus negocios naturalmente intentará resguardar sus intereses patrimoniales por sobre los intereses fiscales.

La Circular 65, ya referida, indica que el examen debe consistir en determinar si la “*naturaleza*” de los actos o negocios jurídicos utilizados por los contribuyentes “*se dejan explicar por razones distintas de las meramente tributarias*”. Lo anterior, es sumamente importante, pues es indicativa de que el elemento diferenciador entre lo que son los efectos jurídicos o económicos relevantes de aquellos que son meramente tributarios radica en las “razones que explican los actos utilizados por los contribuyentes”, las que desde un punto de vista jurídico, se identificarían con la causa del acto o contrato en los términos previstos en el Código Civil, atendido a que la causa es el motivo que induce al acto o contrato, y el motivo de este último, es la satisfacción de una necesidad o interés de las partes.

Por tanto, consideramos que la razón, que explica el acto o contrato utilizado por las partes, es la causa del mismo, entiéndase como el resultado que las partes pretenden obtener, y que se explica por las obligaciones que para ellas nacen (los efectos jurídicos) como consecuencia de su celebración.

Podemos sostener que la causa del acto o contrato es precisamente la que determina la naturaleza del mismo, y en tal sentido y a modo de crítica, no resulta entendible lo que dispone el artículo 4 bis del Código Tributario, en el sentido de que las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponibles, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la *naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado*, se pretenda lograr dicha finalidad prescindiendo de la causa jurídica de ellos, como tampoco se entendería que dicho elemento (la causa), que determina la naturaleza del acto, su función, y que explica las obligaciones asumidas por las partes (los efectos del acto), no fuera en el artículo 4 ter siguiente (donde se tipifica el abuso), el elemento relevante y diferenciador del meramente tributario.

Por otro lado, ya zanjado que las intenciones de las partes (los motivos de los contribuyentes) y los motivos del acto o contrato (la causa) son cosas diferentes, esto es, una cosa son los motivos que inducen a las declaraciones de voluntad de las partes de un acto o contrato (irrelevantes desde el punto de vista jurídico), y otra muy diferente, los motivos que inducen al acto o contrato, queda pendiente aclarar y que resulta de

preguntarnos ¿cuál será el criterio a seguirse, o de qué forma han de entenderse las “razones” – identificada con la causa jurídica del acto o negocio- que expliquen que los actos o negocios jurídicos utilizados por los contribuyentes son distintas de las meramente tributarias?, ¿cómo ha de entenderse la causa que determinará la distinción del resultado o efecto jurídico económico relevante del acto, de aquel meramente tributario?

Según la doctrina nacional (Vodanovic¹⁹), que nos ilustra sobre las distintas teorías aceptadas por el Código Civil chileno sobre el modo que ha de entenderse la causa, nos señala que para algunos profesores, como don Manuel Somarriva U., la causa debe ser entendida como los *motivos psicológicos*, entendiéndose por ellos, no solo a los móviles abstractos y permanentes que se integran en el contrato, sino también a los móviles concretos, individuales y variables que en un caso determinado han incitado a las partes a contratar.

Sin embargo, también nos señala que otros autores como don Arturo Alessandri R., sostienen que el Código Civil se pronunció por la teoría clásica o de la causa *final*, entendida ella como el fin en vista del cual una parte celebra el acto jurídico. Es la consideración que determina esencialmente al contratante a obligarse, es el fin directo e inmediato que se propone alcanzar una persona obligándose. Va envuelta en el contrato

¹⁹ Vodanovic H., Antonio. Curso de Derecho Civil. Tomo I. Parte General y las personas. Editorial Nascimento. Santiago. 2a ed. 1945, pp. 481 y siguientes.

mismo, constituyendo un elemento esencial de él; siempre es la misma para cada especie de contratos, cualesquiera que sean las partes, y en consecuencia, para esta teoría los contratos –desde el punto de vista de la causa- pueden agruparse en contratos a título oneroso y contratos a título gratuito, dividiéndose los primeros en bilaterales y unilaterales, debiendo entenderse que ella concurre en cada uno de los referidos contratos de distintas formas.

Por otro lado, encontramos en la doctrina la opinión del académico Sr. Gonzalo Ruz Lártiga ²⁰, quien señala: *“En Chile, nuestra Excelentísima Corte Suprema ha dicho que la causa de un contrato es el interés jurídico que induce a las partes a contratar y este es independiente del móvil subjetivo que se haya tenido para contratar. No sabemos si expresamente o no, pero lo cierto es que nuestra Corte Suprema con esta definición objetiviza la causa, abraza una vertiente muy moderna de la teoría de la causa que es la que se refiere al estudio de la noción de interés como causa objetiva, ella se impone hoy en Europa favorecida por el impulso de las teorías económicas del derecho. Se dice por los autores que analizan la definición de la Excma. Corte que para nuestra jurisprudencia la causa sería un elemento estático, que emana de la naturaleza de la acción, lo que no sería sino una confirmación de que el código civil chileno siguió la teoría clásica.”*

²⁰ Ruz L., Gonzalo. Explicaciones de derecho civil. Parte general y acto jurídico. Legal Publishing. Santiago. 2011, p. 431.

También encontramos al profesor Rivera²¹, quien preguntándose qué tipo de causa es la que consagra nuestro Código Civil, nos señala que el problema se ha presentado tradicionalmente, de la siguiente manera: ¿el Código Civil chileno se refiere a la causa final de que habla la teoría clásica, o a la causa ocasional o a ambos tipos de causa o, por último, un concepto unitario de la noción de causa? Dicho autor, indica que esta cuestión ha sido debatida y que la mayoría de la doctrina nacional se pronuncia por la causa final, que es constante, uniforme y abstracta para todos los actos o contratos.

De lo expuesto precedentemente, nos parece que la relevancia de los resultados o efectos del acto de aquellos meramente tributarios que determinará si se verifica o no el abuso en materia tributaria, se deben explicar a través de la causa que consagra nuestro Código Civil. El examen de la causa, esto es, de los motivos que inducen al acto o contrato, es lo que a nuestro entender permitirá distinguir o diferenciar si los resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes del acto realizado son o no distintos de los meramente tributarios que indica el inciso 1 del artículo 4 ter del Código Tributario.

Consideramos que la relevancia de los efectos, al interior de la norma que sanciona el abuso, más que ponderarla en la consecuencia fiscal, hay que entenderla en si el acto o negocio tiene o no una causa jurídica que lo explique. La relevancia ha de ser lo que se

²¹ Rivera R., José M. La causa en el derecho chileno. Legal Publishing Chile. Santiago, 2012, p. 184.

afirma del negocio (de acuerdo con su naturaleza) por sobre el eventual efecto tributario alcanzado. Lo relevante del acto o negocio utilizado por el contribuyente que determina y diferencia que su efecto jurídico es distinto de lo meramente tributario es, sencillamente, si el acto o negocio elegido responde o no a la causa que le es propia.

Asimismo, resulta particularmente importante en el análisis que se haga para verificar si concurre o no el abuso configurado en la norma referida, observar la doctrina de la causa final o clásica seguida por nuestro Código Civil, esto es, en su concepción objetiva, en atención a que ella contempla criterios que son consecuentes con la certeza jurídica que estas materias impositivas requieren.

Dejar entregado el elemento diferenciador de los efectos jurídicos del acto de aquellos meramente tributarios que señala la norma a criterios subjetivos y/o ajenos a lo jurídico, es vago e impreciso y puede dar cabida a la arbitrariedad, lo que nos llevaría a una falta de certeza jurídica, y al riesgo de poner en peligro la estabilidad de nuestro ordenamiento y normas jurídicas.

5.- CONCLUSIONES

En esta materia, no hay que confundir las intenciones, los móviles subjetivos o motivos de la declaración de la voluntad del contribuyente, con la causa (razones) que son el motivo del acto o contrato. Las primeras son irrelevantes para el derecho, mientras que la causa, el motivo que se representa alcanzar y que induce al acto o contrato, es lo que determina la naturaleza de él y que explica sus efectos jurídicos, sin perjuicio de que a consecuencia se hayan ahorrado el pago de impuestos.

La norma que regula esta materia no puede ser interpretada en términos más amplios o extensivos sin incurrirse en analogía, según ya mencionamos.

El elemento diferenciador de lo que son los efectos “jurídicamente relevantes” de aquellos que son “meramente tributarios” a que se refiere el artículo 4 ter del Código Tributario, se encuentra en la causa del acto o contrato en los términos previstos en el Código Civil. La causa es lo que permite identificar un acto jurídico de otro de acuerdo a su naturaleza jurídica, es la que explica los resultados que las partes pretenden a través del acto o contrato, y en consecuencia, es la que explica las obligaciones que para las partes nacen (los efectos jurídicos) como consecuencia de su celebración²². Asimismo, ella debe ser

²² Hacemos presente que, en todo caso, el juez se encuentra habilitado para determinar la calificación de un acto o contrato, incluso con prescindencia de las afirmaciones vertidas por las partes. Como lo ha explicado la jurisprudencia: “Que, es un principio básico de la jurisdicción que el tribunal conoce el derecho (*iura novit curia*), de manera que para resolver el asunto controvertido no se encuentra limitado por las alegaciones de derecho que hayan formulado las partes. En consecuencia, nada impide que un tribunal califique los hechos del juicio recurriendo a normas jurídicas válidas que buscan el objetivo

entendida en los términos que preferentemente lo ha hecho la doctrina nacional, esto es, en su concepción objetiva que consagra la teoría de la “causa final o clásica”. Entenderla de otra forma, como podría ser la situación en que ella se intentará justificar por las motivaciones de las partes (económicas o de cualquier otra naturaleza) a nuestro juicio sería incurrir en el error de confundir los motivos particulares de la declaración de la voluntad de las partes, con los motivos del acto o contrato. Los primeros son irrelevantes para el derecho, y los segundos, son lo que se afirma del negocio de acuerdo con su naturaleza por sobre el eventual efecto tributario.

Revisados los clásicos fallos de la Corte Suprema en materia de elusión y, en particular, la sentencia de la Corte de Apelaciones de Concepción, de fecha 10 de agosto de 2018, podemos concluir que ninguno tiene un pronunciamiento expreso en cuanto a la norma general antielusiva en la parte resolutive del fallo.

Es de esperar que, en un futuro, la jurisprudencia de nuestros tribunales emplee el uso de la norma como una forma de dar un precedente en la lucha contra la elusión tributaria, respetando los procedimientos y supuestos establecidos en la misma ley.

racional de determinar correctamente uno de los elementos de la base imponible del hecho gravado” (CORTE SUPREMA, 2ª Sala, 19.4.2018, Rol de Ingreso N.º 74.550-2016).

6.- BIBLIOGRAFÍA

UGALDE PRIETO, RODRIGO Elusión, Planificación y Evasión tributaria, Santiago, Chile, Editorial LexisNexis, 2006, pp.71.

VODANOVIC. H., ANTONIO. Curso de Derecho Civil. Tomo I. Parte General y las personas. Editorial Nascimento. Santiago. 2a ed. 1945, pp. 481 y siguientes.

RUZ L., GONZALO. Explicaciones de derecho civil. Parte general y acto jurídico. Legal Publishing. Santiago. 2011, p. 431.

RIVERA R., JOSÉ M. La causa en el derecho chileno. Legal Publishing Chile. Santiago, 2012, p. 184.

CÓDIGO TRIBUTARIO, disponible en <https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6374>

HISTORIA DE LA LEY N°20.780 disponible en <https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1067194>

Circular N°65/ 2015, p.2, Servicio de Impuestos Internos, disponible en <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2015/circu65.pdf>

Corte Suprema de Justicia en autos Rol N°4038-2001, caratulados Inmobiliaria Bahía con Servicio de Impuestos Internos Sentencia disponible en <https://oficinajudicialvirtual.pjud.cl/frameInv.php>

https://www.boe.es/legislacion/codigos/codigo.php?id=030_Ley_General_Tributaria_y_sus_reglamentos&modo=1

https://www.cuatrecasas.com/es/publicaciones/legal_flash_ley_342015_de_21_de_septiembre_de_modificacion_parcial_de_la_ley_582003_general_tributaria.html

<https://www.bcn.cl/obtienearchivo?id=recursolegales/10221.3/44975/6/HL20780.pdf>

Mensaje N°24/362, disponible en: <https://www.camara.cl/pley/pdfpley.aspx?prmID=9500&prmTIPO=INICIATIVA>

Ley 20.780 disponible en <https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1067194>

Fallo inmobiliaria Bahía disponible en <https://oficinajudicialvirtual.pjud.cl/frameInv.php>

Ley General tributaria española 1963, disponible en <https://www.boe.es/boe/dias/1963/12/31/pdfs/A18248-18261.pdf>

Ley 58/2003 de España, disponible en : <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>

Ley 34/2015 de España, disponible en <https://www.boe.es/buscar/pdf/2015/BOE-A-2015-10143-consolidado.pdf>

Diario financiero, disponible en <https://www.df.cl/noticias/economia/actualidad/fallo-de-la-corte-de-apelaciones-abre-polemica-por-aplicacion-de-la/2018-11-13/122538.html>

Portal News.cl, disponible en <http://portal.nexnews.cl/showN?valor=MzE1MU03MjZQNTE2MDM1MjQyMDcyNTEwMTI0ODE5MjUzOTUxMzY0NzE3MjQ0MTY2NDcxNTc3MTE1MTM1MjAwMTMxMzY0NE01NTU1NTU1NTU1NTU1>

Catálogo esquemas tributarios SII, disponible en http://www.sii.cl/destacados/catalogo_esquemas/index.html