

Trabajo recibido el 14 de julio de 2015 y aprobado el 9 de abril de 2016

La elusión tributaria y su sanción en la Ley N° 20.780. Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo*

TAX AVOIDANCE AND IT REGULATION IN LAW N° 20.780. TOWARDS A "TAX AVOIDANCE TRANSACTION" CONCEPT

MARCELO MATUS FUENTES**

RESUMEN

El presente artículo revisa los principales aspectos jurídicos –sustantivos y adjetivos– de la elusión en el Código Tributario. El sentido de las palabras que el legislador utiliza para definir la elusión y los particularismos del procedimiento establecido para declararla judicialmente, en nuestra opinión, constituye el establecimiento de instituciones jurídicas nuevas y propias de la disciplina tributaria, y no se trata de una simple remisión a conceptos del Derecho común. El concepto de elusión que introduce la Ley N° 20.780 crea una categoría jurídica nueva que podemos llamar “negocios jurídicos elusivos”, esto es, negocios lícitos, que nacen a la vida del Derecho, pero que resultan inoponibles al Fisco sólo para establecer la verdadera y justa carga tributaria que intentan evitar, disminuir o diferir.

ABSTRACT

This paper reviews the main legal aspects –substantive and procedural– of tax avoidance in the Chilean Tax Cod. The sense of the words that the Legislator uses to define the avoidance and the particularity of the proceeding established to declare it judicially, in our opinion builds new tax legal institutions and it is not just a renvoi to private law concepts. The concept of tax avoidance that the Law N° 20.780 introduces creates a new juridical category that we can call “tax avoidance transaction”, this is, legal transactions that cannot be valid against the Tax Authority because of the appropriate and fair tax burden that they intend to avoid, reduce or differ.

PALABRAS CLAVE

Elusión, negocio jurídico elusivo, simulación, abuso de formas jurídicas.

KEYWORDS

Avoidance, tax avoidance transaction, simulation, abuse in de use of the legal transaction.

* Este trabajo forma parte del Proyecto Fondecyt Regular N° 1140290, titulado “Evaluación crítica y reconstrucción dogmática del concepto y los perfiles del tributo en el sistema jurídico chileno, y de sus parámetros justificativos, particularmente fines extrafiscales. Un estudio sustentado en el Derecho Comparado”, donde el autor forma parte como Tesista becario.

** Director Académico del Programa de Magíster en Derecho Tributario de la Universidad de Concepción. Docente de Derecho Tributario y Económico de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Concepción, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Concepción, Especialista en Derecho Tributario por la Universidad de Chile, Magíster en Ciencia Jurídica y Candidato a Doctor en Derecho por la Pontificia Universidad Católica de Chile. Correo electrónico: mmatus@udec.cl.

Introducción

Como se ha dicho, la Ley N° 20.780 modificó sustancialmente el Sistema de Tributación de la Renta e introdujo además diversos ajustes en el Sistema Tributario, entre ellos, aparece modificado el Código Tributario.

Una de las modificaciones más novedosas al Código Tributario es la introducción de la norma antielusiva general, o si se quiere, la facultad legal para la recalificación de actos, contratos, negocios jurídicos, o de una serie de ellos, que busca frenar los efectos elusivos de las denominadas planificaciones tributarias agresivas.

Así, intentando formular una especie de *norma antielusiva general* al estilo español o alemán¹, el Código Tributario consagra un complejo procedimiento para revelar el abuso de formas jurídicas o la simulación de negocios jurídicos, cuando su causa es fundamentalmente evitar o postergar el devengo de hechos gravados o disminuir artificiosamente su base imponible.

Decimos que se trata de un procedimiento complejo no necesariamente por los aspectos adjetivos, sino más bien por los aspectos sustantivos o de fondo. Esto es así, ya que conceptualmente la elusión fiscal no tiene contornos definidos², y como se verá, el legislador tributario al relacionar el concepto de elusión a los conceptos de “abuso de formas jurídicas” y de “simulación”, simplemente agrava la incertidumbre, ya que ambos conceptos en el Derecho común también tienen la característica de ser conceptos difusos³. Además, desde un punto de vista procesal, el Servicio de Impuestos Internos, reconociendo la buena fe de los contribuyentes⁴, deberá probar la elusión, esto es, deberá probar que los efectos de un acto, de un negocio jurídico o de una serie de ellos, fueron celebrados con abuso de formas jurídicas o con simulación, y que dichos negocios tuvieron la finalidad de evitar o postergar el nacimiento de hechos gravados, o lograron disminuir la base imponible de ciertos impuestos.

Revisaremos cada uno de estos conceptos jurídicos nuevos para verificar si comparten efectivamente las argumentaciones del Derecho privado y precisaremos cuáles son los efectos que el procedimiento establecido por la ley les confiere para los fines propios del Derecho tributario.

¹ WHAN (2011), p. 56. Brinda una visión simple, pero sistemática, de cómo evolucionan las cláusulas antielusivas en el Derecho comparado.

² MONTECINOS (2000), p. 154. Presenta la elusión como la reacción lícita del contribuyente frente a la resistencia natural que le provoca la carga impositiva y la distingue de la evasión desde que esta última sería una especie de reacción ilícita frente al mismo fenómeno.

³ PEÑAILLO (1992), p. 8.

⁴ Conforme a lo que establece el nuevo artículo 4° bis del Código Tributario.

De esta manera, la hipótesis de trabajo será afirmar que los conceptos utilizados por el legislador para definir la elusión tributaria no son, necesariamente, conceptos cuya identidad y efectos jurídicos puedan asimilarse a conceptos del Derecho común.

La comprobación de la hipótesis de trabajo resulta relevante no sólo para fines doctrinarios que permitan contribuir al desarrollo de la disciplina, sino que, además, presentarán claras directrices para su aplicación a un caso concreto.

La elusión y su recepción en el Código Tributario

En distintos textos de Derecho tributario⁵, y en algunos artículos especializados⁶, aparece con antigua data el concepto de elusión asociado al verbo o acción de eludir con astucia la carga fiscal, sea evitando o postergando el perfeccionamiento del hecho gravado, sea disminuyendo la base imponible de impuestos devengados⁷. Los contornos o límites del concepto y cobertura de la elusión tributaria podemos explicarlo con bandas, ya que se da un cierto espacio donde esta conducta elusiva se desarrolla. Estas bandas o límites son los conceptos de evasión y de planificación fiscal.

Cuando se habla de evasión fiscal se supone que el hecho gravado se ha verificado, devengándose la obligación de pagar el impuesto, pero el contribuyente lo oculta para evitar el cumplimiento de la obligación tributaria. Se trata de un incumplimiento voluntario, esto es, con la intención precisa de no pagar. Esta es la forma más básica de resistencia del contribuyente para cumplir su deber de contribuir. Las situaciones de evasión fiscal son contrarrestadas normalmente con hipótesis infraccionales, constituyendo en consecuencia la evasión una conducta sin lugar a dudas ilícita y antijurídica.⁸

La Planificación fiscal o Economía de opción, como normalmente se le dice⁹, permite al contribuyente optar por las distintas formas de configuración jurídica que proporciona la ley para desarrollar su actividad económica. Lo lógico o esperable será optar por aquellas formas de organización empresarial o por aquellos negocios jurídicos que, cumpliendo los efectos económicos deseados, tengan

⁵ TAVEIRA (2008), p. 151.

⁶ AMORÓS (1965), p. 588.

⁷ HOMES (2008), p. 906.

⁸ Ver, por ejemplo, las hipótesis infraccionales tipificadas en los números 1, 2, 4, 10 y 11 del artículo 97 del Código Tributario.

⁹ UGALDE y GARCÍA (2010), p. 8.

la carga fiscal más óptima o eficiente¹⁰. De esta manera, sólo se configuran los hechos gravados necesarios para los fines económicos buscados, evitando una carga fiscal innecesaria o evitable racionalmente.

La elusión fiscal es un concepto cuyos elementos diferenciadores no se encuentran definidos, si se quiere, puede decirse que se trata de un concepto difuso; un concepto que por un extremo puede satisfacer las hipótesis de la Planificación fiscal, y por el otro, hipótesis donde el contribuyente, con astucia o con fraude a la ley, oculta o disfraza un comportamiento evasivo. En concreto, este comportamiento resulta tan reprochable como la evasión, ya que, en definitiva, se trata de una evasión un tanto más sofisticada.

Se utiliza, además, el concepto de elusión lícita para referirse por algunos autores a la Economía de opción. En este caso se dice, incluso, que se trata de una elusión inducida por la ley¹¹, ya que es el propio ordenamiento jurídico el que motiva a que el contribuyente elija aquella configuración jurídica que mejor rendimiento fiscal le genere, descartando aquellas que suponen una carga fiscal mayor. Por ejemplo, frente al Impuesto Global Complementario, optar por desarrollar una actividad como profesional independiente acogido al artículo 42 número 2 del D.L. N° 824, o bien desarrollar la misma actividad organizado como sociedad, disminuyendo de esta manera la progresión del impuesto al dividir la renta en dos o más patrimonios relacionados.

En la elusión ilícita, o simplemente elusión para nosotros, el contribuyente mañosamente diseña y otorga distintos actos jurídicos que comparten una finalidad económica, en fraude a la ley tributaria, con abuso de formas jurídicas o con simulación, para evitar la configuración de hechos gravados, disminuyendo su base imponible o postergando el nacimiento de la obligación tributaria. Se trata entonces de una figura muy cercana a la evasión, pero en este caso no existe un incumplimiento voluntario manifiesto de la obligación tributaria, ya que ésta se elude o evita defraudando la ley tributaria. Es precisamente el fraude a la ley lo que caracteriza la elusión.

La elusión se diferencia de la evasión entonces por la falta del incumplimiento tributario en la primera, ya que en los casos de elusión, no se incumple la obligación tributaria, sino que, ella se evita mañosamente.

La elusión se diferencia de la planificación por el fraude de ley. En los casos de elusión la ley no permite la opción, sino que ésta es forzada por el

¹⁰ Desde un punto de vista financiero, la planificación fiscal busca revisar y optar por la estructura jurídica que mayor ahorro genere para el contribuyente frente a la obligación tributaria. Busca minimizar el costo tributario desde un punto de vista esencialmente económico, con especial celo por el respeto de la norma jurídica que tipifica la conducta demostrativa de capacidad contributiva.

¹¹ TAVEIRA (2008), p. 158.

contribuyente simulando negocios o creándolos para escapar de la hipótesis demostrativa de capacidad jurídica, pero consiguiendo similares efectos económicos.

El problema fundamental es que para distinguir la elusión de la planificación se requiere aplicar un procedimiento de calificación jurídica. De ahí que el objetivo del legislador es hacer desaparecer el espacio donde pueda tener lugar la elusión, acotando el extremo del concepto de Planificación fiscal al concepto de evasión.

El procedimiento de calificación jurídica es el centro de la discusión, ya que a través de él, de una u otra manera, se genera una tensión entre el principio de legalidad tributaria y el principio de la autonomía privada. Genera, asimismo, un conflicto constitucional al exigir la ponderación de las garantías o derechos del contribuyente frente al deber de contribuir, esto es, hasta dónde debe ceder el derecho a una contribución justa y proporcional y el principio de legalidad tributaria, para permitir que la Administración o Justicia tributaria puedan determinar la correcta y justa carga impositiva.

En efecto, el principio de legalidad tributaria exige que sea la ley quien tipifique una conducta como la expresión de capacidad contributiva. De esta manera, el contribuyente tiene la seguridad de que existe una vinculación entre la tipificación de la conducta y el nacimiento del hecho gravado. Lo que se quiere con los procedimientos antielusivos es revisar si una conducta configura o no un hecho gravado, pero quien realiza la vinculación no es la ley, sino la Administración tributaria o la Justicia.

Por ejemplo, en el caso de España, para descubrir la elusión se recurrió en su momento al procedimiento de "conflicto en la aplicación de la ley tributaria", en que se aplica un procedimiento para que la Administración fiscal analice los casos en que la aplicación de una norma del Derecho común permite burlar la aplicación de una ley tributaria.

En el caso de Alemania, se recurrió al procedimiento de determinación del abuso de formas jurídicas, obligando a la Administración fiscal a probar que el contribuyente, con el único objeto de burlar la aplicación de una ley tributaria, artificioosamente utiliza una configuración jurídica en sus negocios que produce similares efectos económicos pero distintos efectos jurídicos, burlando de esta manera la ley tributaria.

En general, en el Derecho comparado se observa que existen procedimientos antielusivos, y que estos se vinculan, en los sistemas romanistas, al fraude a la ley y, en los sistemas anglosajones, a privilegiar la sustancia de un negocio prescindiendo de la forma.

El legislador chileno para enfrentar el problema de la elusión, desde hace un tiempo, ha optado por un mecanismo legislativo casuístico, de tal manera que detectada una figura elusiva se modifica la ley (parche), cerrando las

posibilidades de evitar el nacimiento de la obligación tributaria o disminuirla o diferir en el tiempo su nacimiento. Ejemplos de esto encontramos en las normas relativas a rentas presuntas, retiros presuntos y gastos rechazados, entre otros.

Este sistema casuístico de norma antielusiva especial no se altera con las modificaciones introducidas con la ley N° 20.780, sigue vigente, y su concurrencia descarta la aplicación de una norma antielusiva general. Acá es la ley quien determina y sanciona la elusión, precisando de inmediato la consecuencia jurídica, mas no habilita a la Administración para recalificar negocios jurídicos por sí y ante sí, prescindiendo de la judicatura¹².

Sin perjuicio que este trabajo se centra en la nueva cláusula antielusiva general, parece necesario recordar que en nuestro país existen esfuerzos doctrinarios para definir la elusión¹³, esfuerzos legislativos para disminuir sus efectos en la recaudación fiscal¹⁴, y esfuerzos jurisprudenciales que han frenado, en el caso concreto, planificaciones fiscales agresivas¹⁵.

¹² Ver Sentencia Corte de Apelaciones de Concepción, rol N° 1569-2011 considerando 6°. "SEXTO: Que, respecto de las liquidaciones N°s. 534 y 535, de fecha 29 de diciembre de 1997, también reclamadas a fojas 136, conforme al mérito del proceso y a las alegaciones de los reclamantes, esta Corte ha visualizado la concurrencia de un procedimiento de planificación fiscal agresiva, o si se quiere de elusión tributaria. Para enfrentar el referido procedimiento elusivo, el Servicio de Impuestos Internos emite las liquidaciones N°s. 534 y 535 restándole eficacia a los actos jurídicos en virtud de los cuales se perfeccionaron los retiros efectuados por los socios de la sociedad Inmobiliaria e Inversiones Santa Lucía Limitada con el objeto de atribuirlos todos ellos al contribuyente Juan de Dios Pérez Flores.

Justifica este actuar el Servicio de Impuestos Internos el hecho de haberse constatado una simulación o ardid del contribuyente que pretendió burlar impuestos, y conforme a ello, además, según consta del expediente criminal rol N° 29932-1997 del Primer Juzgado del Crimen de Concepción, se presentó una querrela por delito tributario, entendiendo el Servicio de Impuestos Internos que la conducta que reprocha al contribuyente satisface además las hipótesis del delito tipificado en el artículo 97 N° 4 del Código Tributario.

Sin perjuicio de todo lo anterior, a juicio de esta Corte, y conforme a la normativa legal vigente a la época de los hechos que motivaron los actos administrativos reclamados, el Servicio de Impuestos Internos excedió abiertamente sus atribuciones legales, desde que, con infracción a lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario, prescindió de la contabilidad del contribuyente y de su documentación soportante sin restarle legalmente, y en forma previa, la eficacia jurídica que de ellos derivaba, como lo son, los efectos propios de escrituras públicas e instrumentos privados de comercio no impugnados legalmente.

A mayor abundamiento, como consta del antes citado expediente criminal, el contribuyente no fue condenado por estos hechos, sobreseyéndose a su respecto el procedimiento.

Además, es una máxima de nuestro ordenamiento jurídico que los actos jurídicos solemnes se prueban por su respectiva solemnidad, y para prescindir de ellos es necesario restarles eficacia jurídica conforme a la ley, sea por la vía de la nulidad del acto o de sus solemnidades, cuestión que el Servicio de Impuestos Internos indudablemente no hizo en este caso".

¹³ MASSONE (2014); UGALDE y GARCÍA (2010); MONTECINOS (2001).

¹⁴ Ley N° 19.738, de 2001.

¹⁵ Corte Suprema, rol N° 20358-2014, 9 de septiembre de 2014.

En concreto, en nuestro Sistema Tributario, frente a la ausencia de una norma antielusiva general, y trabajando sobre hipótesis antielusivas específicas o de puerto seguro (si la ley califica tal conducta como elusiva es que otras figuras no lo son), obligó a la jurisprudencia a recurrir a los elementos de interpretación para calificar los negocios jurídicos que formaban parte de una planificación fiscal agresiva, elaborando una técnica de interpretación económica de los negocios jurídicos involucrados. De esta manera, el negocio se apreciaba desde la perspectiva de los fines económicos que se perseguían, y si éstos resultaban manifiestamente artificiosos, aun cuando formalmente correspondiera calificarlos de cierta manera, con el objeto de aplicarles una carga tributaria superior, se les calificaba conforme a su finalidad económica, prescindiendo de su forma jurídica.

Si bien compartimos que el razonamiento expuesto es una manera de revelar evasiones sofisticadas, no podemos prescindir de nuestra obligación de reprocharla en aras del respeto al principio de seguridad jurídica. Esto es así, pensamos, ya que el fin no justifica los medios, y si el legislador optó por las cláusulas antielusivas especiales o de puerto seguro, es que, indirectamente, permitió el espacio a la elusión, de tal manera que si el contribuyente se estuvo a la norma vigente, no resulta apropiado que la Administración o la Justicia se entrometa en un espacio que por mandato de la Constitución quedó reservado al legislador.

La interpretación económica como mecanismo antielusivo es la herramienta propia de los Sistemas Tributarios que carecen de una cláusula antielusiva general, ya que el espacio que se le brinda a la elusión queda regulado por los principios generales del Derecho, correspondiéndole a la Justicia aplicarlos en el caso concreto. Los problemas de incerteza jurídica claramente se presentarán, quedándole al contribuyente ampararse en simples herramientas procesales y probatorias como se ha dado cuenta en los fallos que en este artículo se citan.

La modificación al Código Tributario introducida por la Ley N° 20.780, pretende enfrentar los efectos de la elusión con la configuración de una especie de “norma antielusiva general”, norma que faculta al Servicio de Impuestos Internos¹⁶ para recalificar las configuraciones jurídicas de organización empresarial, o de negocios jurídicos particulares, con el objeto de precisar si estas formas jurídicas pueden calificarse como negocios elusivos.

Evidentemente, la incorporación de esta cláusula general descarta total y absolutamente la interpretación económica como herramienta antielusiva, ya que el espacio donde la elusión puede materializarse deber ser revelado, necesariamente, a través del procedimiento que incorpora la cláusula antielusiva general.

¹⁶ En adelante indistintamente “Servicio de Impuestos Internos” o “Servicio”.

Pensamos que, siendo el procedimiento antielusivo una intromisión a la libertad contractual, su aplicación debe, en todo caso, inspirarse no sólo en fin recaudatorio, sino, además, en el respeto por la seguridad jurídica. De esta manera, como se dijo, el espacio de la elusión cubierto por las cláusulas especiales descartan la aplicación de la cláusula general y, en consecuencia, los espacios no cubiertos por las cláusulas especiales quedan cubiertos por la cláusula general, no siendo ya necesario recurrir a principios de interpretación económica.

El procedimiento antielusivo que contempla la nueva cláusula general es un mecanismo de recalificación jurídica que ha sido formulado con tantos particularismos e imposibilidades a la Administración, que sólo faculta a la Justicia tributaria para determinar en el caso concreto que un negocio jurídico corresponde recalificarlo para los fines revistos por la norma y, por tanto, será la aplicación de este procedimiento el que defina el concepto de elusión tributaria en Chile.

Lo anterior es así por las siguientes aseveraciones:

Uno) Establecimiento de principios generales y propios.

Los principios generales del Derecho son desde luego aplicables en esta materia, fundamentalmente, aquellos que informan la teoría general de las obligaciones, pero además el Código Tributario agrega los siguientes:

a) Que la ley tributaria se aplica a los negocios y situaciones jurídicas por ella previstas, con independencia de la forma o nomenclatura que les den las partes o de los vicios o defectos que los afecten¹⁷.

En virtud de este primer principio, se quiere dar a entender que la ley tributaria grava capacidades contributivas en su aspecto económico y no necesariamente jurídico.

b) Que la ley tributaria reconoce la buena fe de los contribuyentes¹⁸.

La buena fe en este contexto se refiere a que los efectos de los negocios jurídicos celebrados por los contribuyentes no buscan necesariamente eludir impuestos.

De esta manera, la prueba de la elusión corresponde a la Administración, ya que lo normal es que los negocios jurídicos no sean elusivos.

Dos) Conceptualización de la elusión a través de casos de elusión, en nuestra opinión, taxativos.

De acuerdo al texto del nuevo artículo 4º bis, se entiende que existe elusión de los hechos imposables en los casos de abuso de formas jurídicas o de simulación.

¹⁷ Artículo 4º bis del Código Tributario.

¹⁸ Artículo 4º bis del Código Tributario.

En nuestra opinión, el legislador limita la elusión sólo al abuso de formas jurídicas y a la simulación. La norma dice *“Se entenderá que existe elusión de los hechos imposables en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente”*.

Como el concepto de elusión se vincula directamente con el nacimiento de hechos gravados, esto es, con el nacimiento de la obligación de contribuir, aspectos jurídicos de anclaje constitucional en virtud del principio de legalidad, creemos que la elusión en Chile sólo se limita a las situaciones descritas en los artículos 4° ter y 4° quáter, no siendo posible la interpretación analógica de los conceptos de abuso de formas jurídicas y de la simulación.

El legislador utiliza el abuso de formas jurídicas y la simulación sólo para definir la elusión y precisar sus efectos tributarios, y al parecer los desvincula totalmente de los efectos jurídicos que estos conceptos tienen normalmente en el Derecho privado.

Así, desde una perspectiva tributaria, un negocio jurídico elusivo no es nulo, sólo resulta inoponible al interés fiscal, y se desestima sólo para hacer aplicable al contribuyente la carga impositiva que corresponda. En cambio, desde una perspectiva civil, un negocio jurídico elusivo, simulado u otorgado con abuso del derecho, es absolutamente nulo o inexistente¹⁹.

Esta dicotomía en los efectos jurídicos que emanan de un negocio jurídico elusivo nos permite sostener que el abuso y la simulación tributaria son conceptos propios de la disciplina, cuyos elementos pueden ser ilustrados a través de los principios generales del Derecho privado, pero no por ello se hacen sinónimos a los allí utilizados. Tanto es así, como se verá, que si el Tribunal Tributario y Aduanero, en el procedimiento de sanción para la elusión conforme al nuevo artículo 160 bis del Código Tributario, declara que un negocio jurídico es simulado²⁰, dicho negocio produce todos sus efectos jurídicos entre las partes, lo que es contrario a la doctrina privada autorizada. Lo que ocurre es que el efecto de la sentencia que declara la simulación tributaria sólo alcanza para restablecer la aplicación de una ley tributaria defraudada, y habilitar al Servicio de Impuestos Internos para liquidar, girar o resolver la diferencia de impuestos que se evitó con la celebración del negocio jurídico elusivo. Compartimos totalmente la opinión de don Ramón Domínguez Águila²¹ en el sentido que se trata más bien de *“una especie de inoponibilidad por fraude”*. Si bien el profesor Domínguez sólo se

¹⁹ PEÑAILILLO (1992), p. 20.

²⁰ Ilícita y absolutamente si se quiere.

²¹ Comentarios del profesor Ramón Domínguez Águila a los artículos 4° bis y ter del Código Tributario en cursos de asistencia técnica desarrollados por el Departamento de Derecho Económico de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Concepción, octubre 2014.

refiere a los negocios celebrados con abuso de formas jurídicas tributarias, somos de la opinión que este efecto de desestimación es aplicable también a los casos de simulación tributaria; primero, porque para efectos tributarios abuso y simulación comparten una individualidad conceptual que es precisamente el concepto de elusión; y segundo, porque el procedimiento judicial para declarar la elusión es único y no distingue en cuanto a sus efectos entre el abuso de formas jurídicas y la simulación.

Tres) Establecimiento de un procedimiento administrativo previo, con limitaciones para la Administración.

Fundamentalmente este procedimiento busca velar por las garantías del contribuyente. Plazos de caducidad, citación obligatoria, cuantía mínima.

Cuatro) Establecimiento de un procedimiento judicial contencioso donde la Administración y el contribuyente llevarán sus pretensiones a un Tribunal independiente e imparcial.

Este es quizá el aspecto más garantista de la reforma, pues no sólo restringe a la Administración para llegar al contencioso tributario, sino que, además, en él es ésta quien prueba la elusión, amparándose el contribuyente en la presunción de buena fe antes indicada.

Cinco) Limitación de los efectos de la declaración judicial de la elusión para fines exclusivamente tributarios.

Desde ya resulta oportuno precisar, como se dijo, que la declaración judicial de la elusión es asimilable a los efectos de la inoponibilidad al Fisco, cualquiera que sea el negocio jurídico elusivo. El Juez Tributario y Aduanero al declarar la elusión (el abuso de formas jurídicas y/o la simulación) restituye los efectos de la ley defraudada para que el negocio jurídico elusivo quede en definitiva cubierto por la hipótesis tributaria y, eventualmente, hace aplicable una multa²², nada más.

²² Artículo 100 bis del Código Tributario. "La persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios, constitutivos de abuso o simulación, según lo dispuesto en los artículos 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies y 160 bis, será sancionado con multa de hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, de no mediar dichas conductas, y que se determinen al contribuyente. Con todo, dicha multa no podrá superar las 100 unidades tributarias anuales.

Para estos efectos, en caso que la infracción haya sido cometida por una persona jurídica, la sanción señalada será aplicada a sus directores, o representantes legales si hubieren infringido sus deberes de dirección y supervisión.

Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, el Servicio sólo podrá aplicar la multa a que se refieren los incisos precedentes, cuando, en el caso de haberse deducido reclamación en contra de la respectiva liquidación, giro o resolución, ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada, o, cuando no se haya deducido reclamo y los plazos para hacerlo se encuentren vencidos. La prescripción de la acción para perseguir esta sanción pecuniaria será de 6 años contados desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos".

La declaración judicial de la elusión, ejecutoriada que ésta sea, habilita a la Administración para prescindir de la forma jurídica y liquidar, girar o resolver conforme al propósito económico de negocios celebrados establecido por la referida sentencia.

Seis) Se trata de un procedimiento infraccional.

En el mismo procedimiento que la ley confiere a la Administración para solicitar la declaración de elusión, se solicita la habilitación para liquidar, girar o resolver diferencias de impuestos, reajustes, intereses penales y multas, como, asimismo, se puede solicitar que se aplique la multa que el nuevo artículo 100 bis del Código Tributario señala para el asesor tributario, autor intelectual del negocio jurídico elusivo²³.

Si bien este procedimiento busca revelar la elusión principalmente, de dicha revelación subyacen consecuencias infraccionales, por lo que, en todo caso, dicho procedimiento no puede prescindir de los principios formativos del Derecho punitivo, como lo son el carácter personalísimo de la responsabilidad, el *non bis in idem*, la presunción de inocencia, la aplicación de la norma y la interpretación más favorable al infractor, y la irretroactividad de la ley, fundamentalmente.

Abuso de formas jurídicas, fraude a la ley y elusión tributaria

El nuevo artículo 4° ter sanciona el abuso de las formas jurídicas para efectos tributarios como aquella situación en que el contribuyente otorga actos o negocios jurídicos que tienen por objeto evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado, o que disminuyen la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, no provocando otros efectos económicos relevantes para los otorgantes o para los terceros distintos a los meramente tributarios.

Con el objeto de intentar establecer una línea divisoria, el inciso segundo de esta norma precisa que es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria.

De esta manera, la racionalidad de la conducta desde una perspectiva tributaria es la separación conceptual entre la economía de opción y la elusión, cuestión desde luego que no fija el legislador, sino que deberá decantarlo la Justicia tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, la norma establece ciertas pautas para definir la racionalidad de la conducta. Así, no constituye abuso:

²³ Artículo 100 bis del Código Tributario.

– La sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una menor carga tributaria; o bien,

– Que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno o bien los genere de manera reducida o difiera en el tiempo o en menor cuantía siempre que así lo establezca la ley tributaria.

Pensamos que estos casos son meramente ilustrativos y que buscan orientar al juez en su labor de precisar la racionalidad de la conducta.

Al mismo tiempo, somos de la opinión que en todos los casos de abuso se deberá probar el fraude de la norma tributaria.

Ahora bien, también reconocemos que desde una perspectiva técnica esta norma es altamente compleja, sin contornos definidos y, como se ve, los parámetros de la racionalidad a su tiempo también quedan en falta de elementos definidos. El trabajo de calificación del abuso resultará, salvo los casos absurdos, evidentes e ineptos, de muy escasa aplicación práctica, ya que no se trata de analizar un acto o negocio, sino una serie de ellos con una individualidad jurídica propia, y muchas veces ni siquiera relacionados directamente con efectos tributarios.

La línea divisoria entre la planificación y la elusión no ha sido fijada por el legislador, y somos de la idea de que, dada la alta complejidad de los procesos de planificación fiscal, esta norma no será utilizada con frecuencia, o en su caso, redundará en procesos de fiscalización interminables que caerán en la fase judicial por falta de superación del estándar de prueba suficiente.

Lo anterior puede verse graficado de mejor manera si se tiene en cuenta que la autonomía privada permite infinitas formas de configuración jurídica para alcanzar los fines económicos que se desean, donde los negocios fiduciarios y la fiducia en general constituirán quizá una barrera para la determinación del abuso de formas²⁴.

Es importante señalar que, en los casos de abuso, la norma precisa expresamente que se restablecerá la aplicación de la norma tributaria defraudada.

Finalmente, y de acuerdo a los trabajos que realizaron los profesores Heleno Taveira Torres y César García Novoa junto al autor, con ocasión de las clases públicas del Programa de Magíster en Derecho Tributario de Universidad de Concepción, se visualizó el hecho que el concepto de abuso de formas jurídicas integrado al concepto de elusión parece haber sido tomado de la doctrina y legislación alemanas, donde los negocios jurídicos son abstractos, esto es, carecen del elemento causa. Este argumento, al parecer cierto conforme a la historia fidedigna de la ley N° 20.780, conlleva a una situación anómala para

²⁴ En este sentido BÁEZ (2009) y PEÑAILILLO (2010).

nuestro Sistema Jurídico, ya que, como se sabe, la causa para nosotros es un elemento de existencia del acto jurídico. De ahí que, como se verá, tanto en las normas sustantivas como procesales que se incorporan al Código en materia de elusión se refieren a fines económicos, ya que, en la doctrina alemana, siendo los negocios abstractos, el abuso de formas se identifica con una interpretación económica.

Lo anterior, en definitiva, conlleva a un posible conflicto en la aplicación que se dé a la cláusula general, ya que para los negocios abstractos el abuso de formas es una modalidad de la interpretación económica, pero para los negocios causados la cláusula general supone reemplazar dicha modalidad por un procedimiento reglado. Lo cierto es que ambos conceptos son naturalmente incompatibles, por lo que, desde ya se advierte, de aplicarse alternativa o conjuntamente ambos conceptos para revelar la elusión, constituirá una novedad jurídica propia del sistema chileno.

Simulación y elusión tributaria

El nuevo artículo 4° quáter sanciona la simulación tributaria como sinónimo de elusión, precisando que para efectos tributarios se trata de actos o negocios jurídicos que disimulan la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento.

La imprecisión legislativa en este caso resulta evidente al definir la simulación con la acción de disimular, cuestión que si bien resulta obvia, se hubiese esperado que el legislador diera pautas precisas para identificar la conducta que se trata de sancionar.

En este caso, también para efectos tributarios, la declaración de simulación tiene por efecto que la ley tributaria se aplicará a los hechos efectivamente realizados por las partes.

Pensamos que, a diferencia de las situaciones de abuso de formas, en los casos de simulación se comparten de mejor forma los conceptos de la doctrina privada. Son aplicables en este caso, fundamentalmente, los conceptos de simulación lícita e ilícita, como la absoluta y relativa²⁵. Respecto de la simulación absoluta compartimos la opinión administrativa que se establece en la Circular N° 45 de 2014, en el sentido de constituir una hipótesis más bien de un delito tributario que de elusión.

Con todo, la simulación tributaria en cuanto a sus efectos se separa de la simulación civil, ya que sea que se trate de una simulación lícita o ilícita, pero

²⁵ PEÑAILILLO (1992), p. 21.

en todo caso relativa, el Tribunal Tributario y Aduanero no podrá en caso alguno declarar la nulidad de dichos actos o negocios simulados, sino sólo ordenar el restablecimiento de la norma tributaria defraudada, habilitando al Servicio de Impuestos Internos para liquidar, girar o resolver las diferencias de impuestos.

Por el contrario, la simulación absoluta, por el hecho de constituir una hipótesis delictual, escapa totalmente del procedimiento de la cláusula general, debiendo en consecuencia accionarse por la vía del ejercicio de la acción penal tributaria.

Elusión y delito tributario

La Ley N° 20.780 introdujo el concepto de elusión al Código Tributario tipificando las conductas de simulación y abuso de formas jurídicas como una forma de burlar la aplicación de normas tributarias, sea evitando o difiriendo la configuración del hecho gravado o bien disminuyendo la base imponible de un impuesto.

La sanción a esta conducta viene establecida como un caso de inoponibilidad por fraude de los actos o negocios jurídicos simulados u otorgados con abuso de formas, procediendo el Servicio de Impuestos Internos, previa declaración del Tribunal Tributario y Aduanero, a liquidar, girar o resolver las diferencias de impuestos que procedan.

No deja de llamar la atención la similitud semántica y conceptual entre el concepto de simulación tributaria que nos brinda el artículo 4° quáter, al señalar que *“se entenderá que existe simulación para efectos tributarios cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento”*, con el delito tributario del artículo 97 N° 4 inciso primero que señala: *“Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda o la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas, la adulteración de balances o inventarios o la presentación de éstos dolosamente falseados, el uso de boletas, notas de débito, notas de crédito o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores, o el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto”*.

Es indudable que los actos o negocios jurídicos simulados, antes de la Ley N° 20.780, podían ser considerados como el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, y podían motivar el ejercicio de una

querella por delito tributario. Mas, con la incorporación al Código Tributario del artículo 4° quáter parece ser que el legislador sustrajo del delito tributario a los actos y negocios simulados, acotando con ello la descripción típica de la acción u omisión antijurídica y culpable.

Coincidimos en este punto con el profesor Francisco Selamé Marchant²⁶, en el sentido que no sería impropio o aventurado sostener la derogación tácita y parcial del artículo 97 N° 4 del Código Tributario.

Consideramos oportuno el trabajo del profesor Jean Pierre Matus Acuña²⁷, quien intenta fijar una línea divisoria entre lo infraccional de la cláusula general antielusiva y lo delictual del delito tributario, siendo, a su juicio, el carácter objetivo del abuso de formas y la simulación lo que permite inclinarse para sancionar una conducta por la vía del procedimiento del artículo 160 bis del Código Tributario, y lo subjetivo del acto doloso que exige el tipo penal del artículo 97 N° 4 del mismo cuerpo normativo para inclinarse por el ejercicio de la querella criminal. Sin embargo, para nosotros, tal criterio resulta insuficiente para decantar una línea divisoria cierta, ya que es precisamente la intencionalidad de la conducta que se plasma en el consentimiento de un negocio jurídico elusivo lo que satisface la hipótesis infraccional y al mismo tiempo satisface el elemento del tipo penal. En ambas hipótesis subyace una intención de burlar el pago de impuestos, y calificarlo de objetivo o subjetivo resultaría muchas veces un tanto antojadizo para quien tiene el monopolio de la acción.

Por lo anterior, fundado en los principios de seguridad jurídica, presunción de inocencia y la interpretación más favorable para el imputado, y de lo dicho en este trabajo, pensamos que resulta más adecuado inclinarse por la tesis de restringir el delito tributario tipificado en el artículo 97 N° 4 a los casos de simulación absoluta, donde resulta evidente el dolo o malicia que merece el reproche penal, reservando los casos de fraude de ley, sea por abuso de formas o por simulación relativa, al ámbito de aplicación de la cláusula general antielusión.

Procedimiento de sanción y sus efectos

El Código Tributario reformado regula en sus nuevos artículos 4° quinquies y 160 bis, en conjunto, el procedimiento para sancionar los negocios jurídicos elusivos. Se distinguen en él dos fases o etapas: en la primera, se regula la actividad administrativa previa, y en la segunda, se configura el estadio procesal del contencioso tributario antielusión.

²⁶ *Cláusula antielusiva general, tres visiones distintas*. Seminario IFA El Mercurio, patrocinado por el Programa de Magíster en Derecho Tributario de la Universidad de Concepción, Santiago, abril (2015).

²⁷ MATUS (2014).

Tomando en consideración los efectos de la sentencia que recae en este procedimiento, somos de la opinión que se trata de un *contencioso administrativo tributario especial*, pues no se trata de resolver la correcta aplicación de una facultad administrativa del Servicio, esto es, determinar si el Servicio ha recalificado bien o no una hipótesis de simulación o abuso, sino que *se trata de un juicio declarativo*, cuya sentencia servirá como habilitación para que el Servicio pueda legalmente prescindir de una forma jurídica utilizada por el contribuyente para estructurar sus negocios, y aplicar la norma tributaria burlada a una situación económica que revela cierta capacidad contributiva.

Conforme a las normas citadas, la elusión será declarada por el Tribunal Tributario y Aduanero a requerimiento del Director del Servicio de Impuestos Internos.

El Servicio podrá calificar el comportamiento del contribuyente a la luz de los actos o negocios jurídicos que realice en desarrollo de sus negocios. Si, a juicio del Servicio, este comportamiento puede resultar elusivo, entonces procede a citar conforme al artículo 63 del mismo Código, solicitando al mismo tiempo todos los antecedentes que considere necesarios o pertinentes para determinar el abuso, la simulación o los hechos que configuran la infracción al asesor tributario autor de la elusión.

Determinada provisoriamente una diferencia de impuestos a consecuencia de actos otorgados en abuso o simulación, sólo podrá requerirse su declaración judicial si:

- La diferencia de impuestos excede a la cantidad de 250 UTM.
- El Servicio citó al contribuyente²⁸.
- Presentar el requerimiento dentro del plazo de 9 meses contados desde el vencimiento del plazo de citación o de su prórroga²⁹. Este plazo no se aplica si el remanente del plazo de prescripción conforme al artículo 200 es menor, en cuyo caso se prefiere este último.
- El requerimiento deberá solicitar la calificación del abuso y/o simulación, la indicación de los actos o negocios jurídicos elusivos, los antecedentes de hecho y de derecho en que se funda y, asimismo, el fundamento suficiente para que se determine en la misma sentencia el monto del impuesto adeudado, reajustes, intereses y multas.

Presentado el requerimiento se suspende el cómputo de los plazos contenidos en los artículos 200 y 201.

Visto así, el Servicio, frente a una posible situación de elusión, hace una recalificación jurídica provisoria de los negocios involucrados y anticipa una posible

²⁸ Es un caso de citación obligatoria.

²⁹ Ver circular N° 45/2014.

diferencia de impuestos para fundar su pretensión ante el Tribunal Tributario y Aduanero, ya que es este órgano judicial quien se encuentra facultado por la ley para desestimar los efectos jurídicos de negocios válidamente otorgados con el solo objeto de restablecer o determinar la correcta y justa carga tributaria que le corresponda a las partes de dichos negocios.

El requerimiento de calificación del abuso o simulación tributaria será presentado por el Director del Servicio ante el Tribunal Tributario y Aduanero con competencia en el lugar donde tenga su domicilio el contribuyente³⁰.

La controversia que se somete a la decisión del Tribunal será si procede o no la recalificación jurídica de los actos o negocios jurídicos tachados por el Servicio como elusivos.

La sentencia que resuelva esta controversia deberá fundar la calificación del abuso y/o simulación tributaria en los hechos y en derecho y, al mismo tiempo, determinar los impuestos adeudados con reajustes, intereses y multas.

La liquidación, giro o resolución, en virtud de la sentencia judicial que declara un negocio elusivo, no quedará cubierta por la hipótesis prevista en el artículo 124 del Código Tributario y, por lo tanto, no es reclamable. Si existe una diferencia entre lo habilitado por el Tribunal Tributario y Aduanero y lo liquidado, girado o resuelto por el Servicio, puede ser revisado, únicamente, por la vía incidental invocando el respectivo incidente en el procedimiento de cumplimiento de las resoluciones judiciales ante el mismo tribunal que la dictó.

En contra de la sentencia definitiva que declara la elusión sólo resulta admisible naturalmente el recurso de apelación, y en contra de la sentencia de segunda instancia proceden los recursos de casación formal y de fondo ante la Excelentísima Corte Suprema. Lo anterior es sin perjuicio de la procedencia del recurso de hecho conforme a las reglas generales.

Resulta oportuno recordar que en este procedimiento judicial pueden configurarse todos los requisitos para que el litigante diligente prepare y requiera en su caso la intervención del Tribunal Constitucional por la vía del recurso de inaplicabilidad, ya que, desde luego, en este procedimiento puede revisarse la constitucionalidad de la norma antielusiva general frente al principio de legalidad, libertad económica y el derecho de propiedad.

En este punto insistimos que la vinculación del tributo a la capacidad contributiva sólo puede ser determinada por la ley, y no por la Administración, por lo que somos de la opinión que el Tribunal Tributario y Aduanero deberá ser cauteloso a la hora de vincular la aplicación de una norma tributaria a cierta

³⁰ El mismo tribunal resulta competente para conocer la denuncia por la infracción contenida en el artículo 100 bis. Si se trata de personas jurídicas, se entenderá que es competente el Tribunal Tributario y Aduanero del lugar donde éstas tengan su casa matriz. Ver artículo 119 del Código Tributario.

capacidad contributiva, analizando el o los negocios cuestionados a la luz de la norma impositiva que configura el hecho gravado y no al mayor o menor mérito que tenga el proceso de reorganización empresarial o, como se dice, proceso de planificación fiscal.

Insistimos en la importancia que tiene precisar lo contencioso en este procedimiento, ya que, contrario a lo que sucede en el procedimiento general de reclamación tributaria, no se trata de revisar la legalidad de un acto administrativo, sino de revisar los efectos tributarios de negocios jurídicos válidamente celebrados. Se trata de un proceso intelectual de interpretación y aplicación no sólo de normas jurídicas, sino de cláusulas contractuales, y de los fines previstos por los otorgantes de dichos negocios, adentrándose en el sinuoso estudio de la causa. Por lo demás, este proceso intelectual no es libre para el juez, pues queda limitado por los medios de prueba admisibles y su valoración conforme a las reglas de la sana crítica.

La prueba de la elusión

El Código Tributario ha recogido el principio general de la buena fe en materia tributaria, principio que favorece la posición del contribuyente frente al ente fiscalizador.

“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”³¹.

Pensamos que este principio se verá reforzado por la aplicación del artículo 21 del mismo Código, toda vez que, si bien esta norma aboga por establecer la obligación del contribuyente de ser veraz en sus declaraciones, éstas quedan cubiertas por la presunción del principio de la buena fe antes dicho, tomando una relevancia mayor la segunda parte de esta norma, pues para prescindir de las declaraciones del contribuyente y llegar a liquidaciones de impuestos, el Servicio deberá, junto con tachar de no fidedigna la contabilidad, iniciar el procedimiento de recalificación jurídica de negocios por abuso de formas o simulación tributaria.

Recordemos que *“El Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones,*

³¹ Artículo 4º bis del Código Tributario.

*documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos*³². Y que frente a las pretensiones que se sometan a la decisión del Tribunal Tributario y Aduanero, el juez deberá apreciar la prueba *“de conformidad con las reglas de la sana crítica. Al apreciar las pruebas de esta manera, el tribunal deberá expresar en la sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales les asigna valor o las desestima. En general, tomará en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas o antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador”*³³. Y que, *“No obstante lo anterior, los actos o contratos solemnes sólo podrán ser acreditados por medio de la solemnidad prevista por la ley. En aquellos casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, el juez deberá ponderar preferentemente dicha contabilidad”*³⁴.

Se trataría entonces de una doble exigencia al Servicio, pues deberá demostrar que la contabilidad no es fidedigna, y luego probar la elusión a través del proceso de recalificación jurídica de negocios.

El principio de buena fe que la ley reconoce al contribuyente impone al Servicio la carga de destruir los presupuestos de esta presunción, la carga de tachar la contabilidad como no fidedigna³⁵, la carga de probar el abuso o la simulación, todo lo anterior, de conformidad a las reglas de los artículos 21 y 132 del Código Tributario.

Es necesario dejar aparcado desde ya que el procedimiento de sanción para la elusión que establece el artículo 160 bis del Código Tributario agrega que el juez deberá fundar su decisión teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imponible, conforme a lo establecido en el artículo 4° bis, esto es, que las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponible, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.

La regla anterior aparenta un reconocimiento a los criterios de interpretación económica, pero ello no es así: primero, por lo dicho, la norma general antielusión excluye la interpretación económica; y segundo, la exigencia de

³² Artículo 21 del Código Tributario.

³³ Artículo 132 del Código Tributario.

³⁴ Artículo 132 del Código Tributario.

³⁵ Cuando ésta es obligatoria para el contribuyente.

fundamentación lo es hacia la “naturaleza económica de los hechos imposables” y no a la naturaleza económica de los negocios consultados.

La consulta administrativa sobre el carácter elusivo de un negocio

Toda persona que demuestre un interés personal y directo, podrá requerir del Servicio un pronunciamiento administrativo sobre la calificación de un negocio como elusivo o no, esto es, si para efectos tributarios dicho acto o serie de ellos puede considerarse otorgado con abuso o simulación.

Previo a los trámites que se indican en el artículo 26 bis del Código Tributario, el Servicio resolverá para el caso concreto consultado si el negocio jurídico en cuestión es o no susceptible de ser calificado como elusivo.

La respuesta del Servicio será vinculante para con el consultante y se mantendrá mientras no varíen las circunstancias que motivaron el pronunciamiento.

Si el Servicio, por el contrario, no da respuesta a la consulta, esta se considera rechazada. Pensamos que, atendida la naturaleza y fines de este procedimiento administrativo, y la posibilidad que se le brinda al Servicio para ampliar el plazo de respuesta, el silencio administrativo en este caso debe entenderse en sentido negativo, esto es, que el negocio consultado no sería susceptible de ser calificado como abuso o simulación.

Sin perjuicio de lo anterior, estamos en conocimiento del proyecto de ley que se contiene en el Mensaje N° 1436-363, de fecha 9 de diciembre de 2015, por el cual se “simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias”, en cual se contiene una indicación de reforma al citado artículo 26 bis que descarta totalmente la posibilidad que esta norma pueda vincular de manera alguna al Servicio por sus pronunciamientos en esta materia cuando la consulta se haga por una persona que no acredite un interés actual.

Vigencia de estas normas

De acuerdo al artículo 10 de la Ley N° 20.780 en relación al artículo vigésimo quinto transitorio de la misma, las normas antielusión entran el vigencia a partir del día 30 de septiembre de 2015. Por lo que rige para planificaciones iniciadas o concluidas a contar de dicha fecha.

En este punto oportuno resulta referirse a la Circular N° 55 del Servicio³⁶ desde que, aun cuando entendemos que esta circular sólo constituye una instrucción a los funcionarios del Servicio de cómo interpretar la ley tributaria,

³⁶ Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 55, de fecha 24 de junio de 2015. Que imparte instrucciones sobre la vigencia de las normas antielusión establecidas en los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario y complementa la Circular N° 55 de 2014.

no deja de sorprender la ligereza con que el órgano fiscalizador una vez más vulnera la seguridad jurídica.

En efecto, la norma citada es clara al señalar que si el acto o negocio se otorga desde el día 30 de septiembre de 2015, sin lugar a dudas, dicho negocio jurídico puede ser revisado por el Servicio y, por tanto, cumpliendo los demás requisitos antes vistos, válidamente se podría provocar la intervención del Tribunal Tributario y Aduanero en busca de la declaración del abuso o simulación, y liquidar, girar o resolver las diferencias de impuestos correspondientes.

En similar situación quedan los procesos de planificación que por su naturaleza comprenden una serie de negocios concatenados o no, pero que persiguen una misma finalidad económica. En este caso, y prescindiendo de las dificultades probatorias, mientras el proceso de planificación no culmine, desde el 30 de septiembre de 2015, dichas planificaciones quedarán supeditadas al control antielusivo del Servicio. De ahí la expresión “concluidos” a que hace referencia la norma en comento.

Pero no podemos compartir el criterio administrativo que recoge la circular en su punto 8, esto es, que entiende no culminado el negocio, y por tanto susceptible de control, mientras produzca “efectos elusivos”, esto es, cuando “se encuentre pendiente el cumplimiento de sus efectos jurídicos o tributarios” como los contratos de tracto sucesivo, sujetos a plazo o condición, o cualquier acto cuyos efectos no estén completamente consumados.

Entenderlo como piensa la circular, supone que todos los actos jurídicos son revisables, y que el único límite es la caducidad contemplada en los artículos 200 y 100 bis del Código Tributario y, por tanto, la norma de vigencia, con esta interpretación, introduciría una hipótesis de retroactividad legal tributaria, que haría ilusorio, aparente o sin contenido la aplicación del principio de seguridad jurídica.

Basta pensar en una sociedad de personas que económicamente busca aprovechar la progresión de los impuestos personales. Todos los años, en la época de declaración del impuesto personal el negocio jurídico produce efectos tributarios que se traducen en la disminución de la carga fiscal del socio activo, lo que, siguiendo el criterio del Servicio, podría ser susceptible de una declaración de elusión.

No sólo se atenta contra el principio de la seguridad jurídica, lo que ya es un argumento poderoso para desechar la interpretación administrativa, sino que, dado el carácter infraccional de estas normas antielusivas, somos de la opinión que se vulnera además el principio de la irretroactividad de la ley penal, el principio de ejecución de la infracción, y la aplicación de la norma o interpretación más favorable al infractor.

Sin perjuicio de lo anterior, como lo advertimos, estamos en conocimiento del proyecto de ley que se contiene en el Mensaje N° 1436-363, de sus

indicaciones y del texto final del “Artículo 8°.-” de la nueva ley que “simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias”, donde el legislador nos dará razón, en el sentido que la cláusula general antielusión sólo puede operar hacia lo futuro, para actos celebrados o concluidos desde el 30 de septiembre de 2015. La circunstancia que el acto o negocio produzca “efectos elusivos” no es una circunstancia que habilite una aplicación retroactiva de la cláusula general antielusión, salvo que dicho negocio se modifique con posterioridad a la referida fecha.

Conclusiones

El Código Tributario sanciona la elusión utilizando conceptos del Derecho común, esto es, simulación y abuso de formas jurídicas.

No obstante ello, de la sola lectura de las normas tenidas a la vista, y particularmente de la lectura sistemática de los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis, se colige que tanto la simulación como el abuso de formas jurídicas son utilizados como conceptos propios de la disciplina tributaria, sea desde el punto de vista de la finalidad que buscan, como de los efectos jurídicos que la ley prevé para su sanción.

Las normas jurídicas antielusivas son normas tributarias cuyo incumplimiento se asocia a una pena, por lo que también son normas infraccionales y, por tanto, su aplicación e interpretación debe ser restrictiva y ajustarse a los principios generales del Derecho tributario y punitivo, en especial, la legalidad, la irretroactividad y la aplicación de la ley más favorable, lo que podría significar incluso una derogación tácita de algunas de las figuras penales tipificadas en el artículo 97 N° 4 del Código Penal, en la parte que se refiere a “*Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda, o el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto*”.

Para nosotros, son expresiones de la elusión tributaria todos los actos y negocios jurídicos que conjugan el principio de la autonomía de la voluntad, el abuso del derecho, el fraude a la ley, la simulación, la fiducia, los negocios indirectos y/o atípicos, con el objeto de sustraerse de la hipótesis legal demostrativa de capacidad contributiva o para disminuir la carga impositiva, sea o no este objetivo el principal que se tuvo a la vista por las partes al momento de otorgarlos. En general, podemos afirmar que existe elusión tributaria en los negocios jurídicos elusivos.

El procedimiento para declarar la elusión resulta suficientemente garantista para el contribuyente y excesivamente dificultoso para el Servicio, ya que este último deberá superar un alto estándar de prueba para revelar los aspectos subjetivos y económicos de los negocios jurídicos o, si se quiere, revelar su causa.

Finalmente, la tarea más importante corresponderá a la justicia tributaria, ya que le corresponderá a ella declarar la elusión al caso concreto.

BIBLIOGRAFÍA

- AMORÓS RICA, Narciso (1965): "La elusión y la evasión tributaria", en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* (Vol. 15, N° 59), pp. 573-619.
- BÁEZ MORENO, Andrés (2009): *Los negocios fiduciarios en la imposición sobre la renta* (Madrid, Thomson Reuters).
- HOMES JIMÉNEZ, Luis (2008): "Elusión, evasión y planificación tributaria: aproximación y alcances", en *Libro de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (Margarita, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario), pp. 905-923.
- MONTECINOS ARAYA, Jorge (2000): "De la elusión y evasión tributaria", en *Revista de Derecho Universidad de Concepción* (Año 68, N° 207), pp. 151-162.
- MONTECINOS ARAYA, Jorge (2004): "La potestad del Servicio de Impuestos Internos en materia de recalificación de los contratos. La línea divisoria entre la evasión y la elusión tributaria", en *Revista de Derecho Universidad de Concepción* (Año 72, N° 215-216), pp. 351-356.
- PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel (1992): "Cuestiones teórico-prácticas de la simulación", en *Revista de Derecho Universidad de Concepción* (Año 60, N° 191), pp. 7-28.
- PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel (2010): "La confianza en derecho privado. La fiducia en el derecho chileno", en *Revista de Derecho Universidad de Concepción*, (Año 78, N° 227-228), pp. 9-59.
- MATUS ACUÑA, Jean Pierre (2014): "Aspectos penales de la reforma tributaria", en *Revista de Derecho. Escuela de Postgrado* (Año 4, N° 6), pp. 261-268.
- WHAN PLEITEZ, Werner (2011): "Elusión tributaria y normas antielusivas: Su tratamiento en el derecho comparado, algunas conclusiones al respecto", en *Revista de Estudios Tributarios* (Año 2, N° 5), pp. 53-64.
- TAVEIRA TORRES, Heleno (2008): *Derecho tributario y Derecho privado. Autonomía privada, simulación y elusión tributaria* (Buenos Aires, Marcial Pons).
- UGALDE RODRIGO y GARCÍA, Jaime (2010): *Elusión, planificación y evasión tributaria*, Cuarta edición (Santiago, LexisNexis).

JURISPRUDENCIA CITADA

Sentencia Corte de Apelaciones de Concepción Rol ingreso N° 1569-2011.
Circular Servicio de Impuestos Internos N° 55, de fecha 24 de junio de 2015.

