

## ANALISIS DE LA NUEVA CLAUSULA GENERAL ANTIELUSIVA

### Felipe Yáñez V.

Abogado, Licenciado en Derecho,  
Universidad de Chile.  
Magister en Derecho Tributario,  
Universidad de Colonia (Alemania).



### RESUMEN

El presente artículo efectúa una revisión crítica de las nuevas normas anti elusivas introducidas por la reforma tributaria al Código Tributario (2014), analizando -en primer lugar- el impacto de tal reforma sobre la interpretación de las normas tributarias, para luego enfocarse en la calidad del trabajo legislativo, intentando develar sus defectos y contradicciones. El artículo concluye afirmando que estas disposiciones requieren un perfeccionamiento urgente.

### 1.- INTRODUCCIÓN

Uno de los aspectos más controvertidos de la reforma tributaria recientemente aprobada consiste en la introducción en el ordenamiento tributario chileno de una norma general antielusiva (conocida en el ámbito internacional por su sigla en inglés GAAR), que permite al Servicio de Impuestos Internos (SII) impugnar las conductas de los contribuyentes que tendrían por objeto eludir la aplicación de las normas tributarias por dos vías distintas: el abuso de las posibilidades de configuración jurídica y la simulación.

Como ha advertido con claridad PALAO TABOADA, la actitud que asume un ordenamiento tributario frente a este tipo de conductas es una de las grandes cuestiones del Derecho Tributario, tanto por la profundidad con que influye sobre el resto del ordenamiento, como por su constante evolución.<sup>97</sup> Y es además –como apunta el mismo autor- un problema que nunca podrá ser resuelto de forma definitiva, en cuanto es consecuencia de la tensión que existe en el Derecho Tributario entre la exigencia de tipicidad derivada del principio de legalidad tributaria y el deseo de los contribuyentes de sustraerse en lo posible a la imposición. En otras palabras, se trata de un asunto que posee un considerable componente ideológico.<sup>98</sup>

Por este motivo, resulta difícil analizar una norma como ésta desde una perspectiva estrictamente técnica, sin reflejar en dicho análisis –a lo menos, parcialmente- las personales concepciones sobre el papel que le cabe a los impuestos en la existencia de las comunidades políticas modernas. Pese a esta dificultad evidente, el objeto de este artículo es precisamente centrarse en un análisis técnico de la norma recientemente aprobada por el legislador chileno, buscando desentrañar algunas de las dificultades o desafíos que la misma planteará al aplicarse en los casos concretos en que se le invoque por la administración tributaria.

Por razones de extensión y de oportunidad, este análisis se centrará exclusivamente en los aspectos técnicos y dogmáticos de la novísima norma general antielusiva, dejando para otra oportunidad un análisis a las normas procedimentales asociadas a esta cláusula general.

## 2.- ANÁLISIS DE LA NUEVA NORMA

La norma en estudio incorpora al Código Tributario cuatro nuevas disposiciones correlativas (artículos 4 bis, 4 ter, 4 quater y 4 quinquies), en las cuales se ha pretendido regular en forma exhaustiva la nueva actitud que asumiría el ordenamiento tributario chileno frente al sinfín de formas -presentes y futuras- a las que un contribuyente puede recurrir para sustraerse al nacimiento o pago de un impuesto.<sup>99</sup>

---

<sup>97</sup>Palao Taboada, Carlos, “*Normas anti-elusión en el derecho interno español y en el derecho comunitario europeo*”, en Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (2003), p.1.

<sup>98</sup>Ibid.

<sup>99</sup>El término está tomado –a medias- de las reflexiones de Carlos Palao y del reciente trabajo de Pedro Massone, cfr. MassoneParodi, Pedro, Principios de Derecho Tributario, Legal Publishing, Santiago 2013, T.I, p.410 ss.

## 2.1.- Artículo 4 bis

En dicho artículo se establece un nuevo principio de interpretación de la ley tributaria, que se aparta del vigente hasta la fecha, derivado del ámbito del derecho privado, a saber: que los hechos, actos o negocios realizados por los particulares se interpretan, en primer y primordial lugar, de conformidad a la denominación y configuración que le den dichos particulares, a menos que el legislador haya establecido una excepción expresa y de derecho estricto (lo que se conoce comúnmente como “cláusulas especiales anti-elusivas”) o que la denominación y/o configuración empleada sea una mera apariencia jurídica (una “simulación”), que disimula, oculta o desfigura hasta hacer irreconocible el hecho, acto o negocio verdaderamente ejecutado o celebrado. Conforme a dicho principio “privatista” de interpretación de la ley tributaria, los efectos tributarios de tales hechos, actos o negocios –sean formales (v.gr. declaraciones ante el órgano administrativo) o materiales (v.gr. pago de tributos)- surgen y se ejecutan con arreglo a la configuración o denominación que le han dado los particulares.

Por el contrario, conforme al nuevo principio de interpretación de la ley tributaria que se pretende introducir con esta norma, las obligaciones tributarias nacerán y se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera sea la forma o denominación que los interesados le hubieren dado (...). En otras palabras, bajo esta nueva perspectiva, la ley tributaria ya no se interpretaría teniendo en cuenta a la autonomía privada como regla y medida de toda actividad humana de significación tributaria, sino que la atención se pondría primordialmente en la naturaleza jurídica de dicha actividad, suponiendo que ésta sea claramente identificable.

Naturalmente, éste es el principal problema operativo que supone una norma de este tipo, en la medida que no todos los hechos, actos o negocios realizados por los particulares tienen una naturaleza jurídica evidente e indiscutida. Sin embargo, la nueva norma parece suponer que en todos los casos es posible determinar esa naturaleza jurídica, de forma unívoca e irrefutable. Por el contrario, la realidad jurídica suele sugerirnos lo contrario. El solo ejemplo de los llamados negocios jurídicos atípicos pueden ilustrar este problema: ¿cuál es la naturaleza jurídica de un negocio no tipificado por una ley vigente?, ¿en caso de opiniones divergentes, quién determina esa “naturaleza”? ¿El contribuyente, atendido el objetivo que persigue con el acto; el Servicio de Impuestos Internos, para así garantizar el interés fiscal; el juez, para establecer lo justo en el caso concreto? Este es, sin duda, un problema que se incorpora irremediablemente al ordenamiento tributario con este tipo de normas y que sólo puede morigerarse (pero no eliminarse) con adecuados y efectivos medios de protección judicial y administrativa a los derechos del contribuyente. En ese sentido, como se

apunta al comentar el artículo 4 quinquies, se echa de menos en la nueva normativa un grado mínimo de participación del contribuyente en el proceso administrativo de declaración de existencia de “abuso” o “simulación”, ya sea por la vía de aportar información y la de impugnar actuaciones de la administración.

Aunque es sabido que la novísima norma tomó su inspiración del artículo 13 de la Ley General Tributaria española (“LGT 2003”),<sup>100</sup> el texto del artículo 4 bis finalmente aprobado por el Congreso Nacional se refiere específicamente a “las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponderables”, mientras que la norma española hace referencia a “las obligaciones tributarias” en general. Lo primero que llama la atención en esta innovación del legislador chileno es la falta de coherencia de la terminología empleada. Nos parece inapropiado el uso del concepto de “hecho imponderable”, en lugar de su sinónimo de “hecho gravado”, teniendo en cuenta que éste último es el término utilizado en la legislación chilena y, particularmente, en el Código Tributario, donde se introducen estas nuevas normas. La mínima coherencia que puede exigirse a un ordenamiento jurídico es que llame a las cosas por su nombre y que una misma cosa sea siempre llamada de la misma manera, a fin de no confundir innecesariamente al intérprete de dicho ordenamiento con cuestiones preliminares como ésta. Este reparo puede parecer de mínima cuantía, pero es —a nuestro entender— un reflejo más de la precipitación con la que se han redactado y aprobado estas normas.

Dejando a un lado esta objeción terminológica, lo primero que conviene analizar en este punto es cuál es el sentido de la innovación introducida por el legislador chileno. Al parecer, lo que el redactor ha buscado es limitar este nuevo principio de interpretación a las obligaciones tributarias puramente sustantivas, dejando vigente una interpretación “privatista” para las obligaciones tributarias adjetivas. Esto explicaría que la reforma haga referencia específica a las obligaciones “establecidas en las leyes que fijen los hechos imponderables” y no a las obligaciones tributarias en general, como lo hace su inspiración española. Si ésta fue la intención del redactor, nos parece que su intento resulta fallido. La redacción no logra limitar la aplicación del nuevo principio a las puras obligaciones sustantivas, al poner énfasis en las leyes donde se contienen la fijación de hechos imponderables (o mejor, de hechos gravados) en lugar de concentrarse en las normas que contienen dichas fijaciones. Esta distinción no es irrelevante, pues

---

<sup>100</sup>La simple comparación de ambas normas basta para verificar este punto. La norma española puede revisarse en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186> (última revisión: 30 de noviembre de 2014). A mayor abundamiento, esta inspiración ha sido advertida por diversas personas o instituciones, como puede apreciarse al examinar la historia de la Ley N°20.780, por ejemplo, en las páginas 267, 1137 disponible en <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1067194> (última revisión: 30 de noviembre de 2014).

normalmente las leyes que fijan hechos gravados también contienen normas procedimentales y, por ende, es difícil encontrar una ley que sólo establezca obligaciones sustantivas y no incluya otras de carácter adjetivo, o viceversa. Lo anterior implica que en la mayoría de los casos esta mención específica a leyes fijadoras de hechos gravados carecerá de relevancia práctica. Pero aún es posible prever que se promuevan disputas en torno a si procede o no aplicar este nuevo paradigma interpretativo respecto de una u otra ley. Basta pensar en el mismo caso de la ley que contenga esta reforma: ¿calificará o no como una ley que fija hechos gravados? ¿o la ley a que hace referencia la nueva GAAR es a la ley reformada y no a la ley modificatoria? ¿Cuál regla sería aplicable al propio Código Tributario, que es modificado por esta ley de reforma tributaria? En principio, debiera quedar al margen de la misma, por ser una ley claramente procedimental. Pero algún intérprete podría afirmar que el ámbito de aplicación debería depender de la ley modificatoria y, bajo este supuesto, la reforma sí establece hechos gravados, por lo que la modificación debería interpretarse conforme al nuevo principio “realista”. Como se ve, la nueva redacción no acierta a determinar un sentido y alcance unívoco de las normas y, desde esta perspectiva, hubiera sido preferible que el legislador nacional no innovase respecto de su par español.

A continuación, en el mismo artículo 4 bis se introduce un corolario del anterior principio: que los hechos, actos o negocios surtirán los efectos tributarios derivados de su naturaleza jurídica, con independencia de los vicios o defectos que pudieran afectarles. Esto quiere decir que –una vez determinada la naturaleza jurídica de la actuación particular analizada- ésta producirá los correspondientes efectos tributarios aún cuando adolezca de vicios o defectos que pudieran afectar su validez. A nuestro entender, lo anterior viene a introducir un principio de conservación del acto viciado o defectuoso para efectos tributarios, que ya estaba germinado en otras disposiciones del ordenamiento tributario (por ejemplo, en la Ley sobre IVA o en la Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas), aunque en este caso el efecto buscado parece ser impedir que el contribuyente pueda invocar los vicios o defectos de sus actuaciones, para frustrar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que se deriven de dicha actuación. En cualquier caso, la posterior declaración de nulidad en sede judicial de un acto viciado o defectuoso debiera primar, a nuestro entender, sobre lo dispuesto en este artículo, en la medida que una declaración de nulidad tiene efectos en todos los ámbitos del derecho, incluido el tributario.

Como hemos indicado anteriormente, esta norma del proyecto ha sido tomada en gran medida del artículo 13 de la LGT 2003. Se trata, pues, de una especie de trasplante de normas desde el ordenamiento español al chileno. Sin embargo, el legislador nacional parece ignorar que –al igual que en el caso de ciertas especies vegetales- algunas

normas no pueden ser incorporadas a otro ordenamiento sin ir acompañadas de sus debidos complementos o limitaciones. Esto sucede precisamente en el caso del artículo 13 de la LGT 2003, que no puede ser adecuadamente entendido y aplicado sin referencia al artículo inmediatamente siguiente de la ley española (artículo 14 LGT 2003), que establece una clara prohibición de la analogía (“No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.”). Se trata, pues, de un binomio indivisible de normas destinadas a orientar al intérprete de la ley tributaria (administrador o juez), al momento de determinar el sentido y alcance de la misma. En efecto, si el artículo 13 LGT 2003 establece un principio de interpretación “realista” de las normas tributarias, que faculta al intérprete para desentrañar la naturaleza jurídica de los hechos, el artículo 14 LGT 2003 se apresura en prevenir a ese mismo intérprete del límite de su actividad: los términos estrictos de la ley. En otras palabras, el principio de legalidad en materia tributaria.

Así pues, el principal defecto del artículo 4 bis no está en el contenido que propone el redactor, sino en lo que le falta a éste: la novísima norma omite incluir esta necesaria advertencia al intérprete tributario, en cuanto a que una interpretación “realista” de la ley tributaria jamás puede servir de excusa para buscar una aplicación analógica de la misma, aun a pretexto de obtener un resultado justo, pues dicha interpretación no abroga el principio de legalidad tributaria, que –como ha destacado PALAO- sigue siendo la columna vertebral del ordenamiento tributario, aún cuando contenga este tipo de normas.<sup>101</sup> Por este motivo, esta parte del proyecto constituye una señal preocupante para los contribuyentes, en la medida que podría servir de excusa para excesos interpretativos por parte de la administración tributaria, que se acercan a un principio de interpretación económica de la ley tributaria, que generalmente es desechado en los países de tradición jurídico europeo-continental, por constituir una grave amenaza a la seguridad jurídica.

En lugar de esta prohibición de la analogía, la última versión del artículo 4 bis ha incluido un novedoso reconocimiento de la buena fe del contribuyente y de sus efectos en materia de interpretación de la ley tributaria, que viene a complementar aquella contenida en el artículo 26 del mismo Código Tributario. Aun cuando la ubicación de esta norma se explica por su posterior vinculación con la elusión tributaria, creemos que el lugar más apropiado para esta normativa debió ser el estatuto de derechos o garantías del contribuyente (artículo 8 bis), lo cual permitiría –de paso- tutelarlos adecuadamente. Sin embargo, esta norma no sólo merece reparos en cuanto a su ubicación, sino también respecto a su contenido. En primer término, porque se limita a

---

<sup>101</sup> Véase supra nota 2.

establecer una obligación de la administración tributaria de reconocer la buena fe del contribuyente (aunque no dice cuándo), en lugar de presumir la existencia de ésta, como sucede normalmente en todos los ámbitos del derecho. Por lo demás, así lo han establecido expresamente otros ordenamientos en materia tributaria, como el caso de España (art. 33.1 de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes) o México (artículo 21 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente). Este reproche podría refutarse argumentando que la norma consigue un efecto similar al exigir al SII que –en cualquier caso específico- pruebe la existencia del abuso o de la simulación (art. 4 bis, inciso final). Sin embargo, en asuntos tan sensibles como éste no sólo cuentan los efectos, sino también las formas y particularmente las declaraciones del legislador, que orientan la intérprete a la hora de decidir un “caso difícil”, para usar el término acuñado por DWORKING.<sup>102</sup> Así pues, desde una perspectiva garantista, hubiera sido dable esperar que el legislador estableciese claramente una presunción de buena fe a favor del contribuyente, y no que ésta simplemente se derivase de las exigencias probatorias impuestas al Fisco. En segundo lugar, porque si bien la norma en cuestión precisa las consecuencias que tendría la buena fe en materia tributaria, la redacción empleada no es – a nuestro juicio- suficientemente clara en este punto. En efecto, cuando la novísima norma señala que la buena fe “supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos (...) según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes”, ha debido referirse más bien a que –por regla general- los actos jurídicos producen en materia tributaria los efectos que naturalmente se derivan de la forma civil o comercial que han escogido las partes. Por el contrario, sólo cuando no estemos frente a un contribuyente que actúe de buena fe, el SII podrá impugnar dichos efectos y promover la aplicación de una consecuencia jurídica distinta en materia tributaria. Como se ve, si existían términos técnicos más precisos para expresar estos efectos, el reproche que cabe hacer al legislador en este punto es que no haya cuidado una mayor precisión en el lenguaje. Otro aspecto que –a nuestro entender- merece reparos es la asociación que el nuevo artículo hace entre elusión y mala fe. En efecto, conforme a la nueva redacción “no hay buena fe si (...) se eluden los hechos imposables establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes”. Esto implica que la elusión de los hechos gravados sería una hipótesis de actuación de mala fe en materia tributaria. Dicho en otros términos, la elusión sería –a los ojos de esta nueva norma- una especie de actuación dolosa, con todo el reproche jurídico que tal calificación implica. Luego, si se tiene en cuenta el amplio concepto de elusión que la misma reforma establece en el artículo 4 ter (que comentaremos con más detalle en el apartado siguiente), que coloca bajo un mismo concepto a conductas tan disímiles como el abuso de las formas jurídicas y la simulación, podrá comprenderse que –desde una perspectiva garantista de los derechos del contribuyente- la calificación de la

---

<sup>102</sup>Dworkin, Ronald, *Los derechos en serio*, Editorial Ariel, Madrid 1984.

elusión como una actuación de mala fe o dolosa es una opción excesivamente severa y restrictiva frente a las posibilidades de actuación de los contribuyentes, sin considerar que además es un error desde el punto de vista dogmático.

Probablemente el extremo rigorismo de esta norma termine siendo ponderado y corregido por la práctica jurisprudencial, por la vía de insistir en la existencia de un dolo especial y “administrativo” en el ámbito tributario, que permite al SII ampliar los plazos para fiscalizar las actuaciones de los contribuyentes sin esperar a una declaración judicial previa (art. 200 del Código Tributario), pero –antes que eso suceda- esta norma constituye una deplorable opción del legislador, que expone a los contribuyentes y a sus asesores a la aplicación de sanciones propias de una conducta delictual por actuaciones que sólo suponen un abuso de las posibilidades de configuración de los actos jurídicos.

Finalmente, el artículo 4 bis explicita la preeminencia que tienen las normas específicas antielusivas frente a esta nueva GAAR. Aunque desde un punto de vista lógico esta precisión no era necesaria, por aplicación del principio de especialidad (*lex specialis derogat legi generali*), es loable que el legislador haya querido dejar clara constancia de este orden de precedencia, a fin de guiar al intérprete en la correcta interpretación de estas normas, cuestión que –como hemos visto- se echa de menos en el resto del articulado.

## **2.2.- Artículo 4 ter**

Los artículos restantes de este estatuto no son sino una consecuencia del nuevo principio “realista” de interpretación establecido en el artículo 4 bis. Así pues, el artículo 4 ter establece un efecto natural de la primacía de la naturaleza jurídica de una actuación por sobre la forma escogida por las partes, a saber: que la aplicación de la ley tributaria sobre un determinado acto no puede evitarse mediante el recurso -vacío de contenido- a una forma jurídica que produzca en principio un efecto tributario distinto. Esto no quiere decir que un particular no pueda evitar la ocurrencia de un hecho gravado configurando un acto de un modo distinto al previsto inicialmente por el redactor histórico de la ley. Esa posibilidad siempre quedará a salvo, cualquiera sea la postura que adopte un ordenamiento jurídico, a menos que se opte por una ley tributaria que pueda interpretarse analógicamente (*analogía legis*), lo cual supondría – en el caso del derecho chileno- modificar ciertos principios de rango constitucional y constituiría una primicia a nivel de derecho comparado. Por el contrario, lo que esta norma pretende impedir es que un particular pueda evitar el nacimiento de una

obligación tributaria mediante el recurso a lo que ha denominado –siguiendo la tradición alemana – un “abuso de las formas jurídicas”.<sup>103</sup>

En este punto, la versión final aprobada por el Congreso Nacional también ha limitado el efecto de esta primacía de la naturaleza jurídica a la sola interpretación de las normas que establecen hechos gravados. Al respecto, la nueva redacción genera dudas similares a las planteadas respecto al artículo 4 bis, en la medida que el tenor de la disposición legal parece sugerir que ella sólo sería aplicable a las normas que contengan hechos gravados,<sup>104</sup> de lo cual podría concluirse que las normas tributarias que no establezcan tales hechos sí podrían ser eludidas mediante el abuso de las formas jurídicas, a menos que una cláusula antiabusiva específica lo evite. Sin embargo, el anterioranálisis de su contenido permite advertir que esta última versión de la reforma ha derivado en una norma plagada de contradicciones e incoherencias, que probablemente harán su aplicación práctica muy dificultosa.

Como es sabido, la introducción al Código Tributario de un concepto indeterminado como el del “abuso de las formas jurídicas” implica dejar un amplio campo al desarrollo jurisprudencial (esto es, la jurisprudencia emanada de los tribunales de justicia, no la mera opinión administrativa del Servicio de Impuestos Internos) para dotarlo de contenido “operativo”. Esto explica que el redactor del proyecto – probablemente, de forma más o menos inconsciente- haya seguido la última versión española de la GAAR y haya especificado ciertas hipótesis de lo que debe entenderse por “abuso”. En este punto, la versión original del proyecto de reforma enviado al Congreso Nacional era bastante coherente, en la medida que reproducía casi literalmente párrafos de la legislación española. Sin embargo, no sucede lo mismo con la versión finalmente aprobada por el Parlamento, en la medida que ésta ha pretendido limitar la aplicación del concepto de “abuso” sólo a las normas que establecen hechos gravados, pero no ha tenido el cuidado de ajustar las hipótesis de abuso a este nuevo ámbito de aplicación. El resultado es manifiestamente absurdo, como se aprecia al leer el texto en cuestión.

Las hipótesis de “abuso” descritas por el legislador son, pues, las siguientes:

---

<sup>103</sup>El término utilizado por el proyecto de reforma original era el “abuso de las posibilidades de configuración jurídica” (“*Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts*”) y estaba tomado casi literalmente de la traducción que el Profesor Carlos Palao hiciera de la Ordenanza Tributaria Alemana.

<sup>104</sup>La disposición legal no habla de leyes o normas que establezcan hechos imponderables, sino directamente de “hecho imponible”, pero –en rigor- lo que se eluden no son los hechos gravados, sino las normas que los contienen.

a) “cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado” (¡aquí el legislador vuelve a usar la terminología clásica del Código Tributario!). En este caso, el ejemplo es una referencia circular: el hecho imponible (sic) se elude mediante un abuso consistente en evitar la realización del hecho gravado (sic). Por ende, esta hipótesis en lugar de guiar al intérprete, le confunde lógica y terminológicamente.

b) “cuando se disminuya la base imponible o la obligación tributaria”, lo que conduce a una hipótesis absurda: que el hecho gravado se elude mediante un abuso consistente en disminuir la base imponible o la obligación tributaria. ¿Cómo puede eludirse un hecho gravado modificando uno de los elementos de la obligación tributaria, que suponen necesariamente la previa ocurrencia del hecho gravado? Este absurdo es, claramente, consecuencia de no haber modificado este párrafo del proyecto original y una nueva muestra de la precipitación con que ha sido redactada y aprobada esta reforma.

c) “cuando se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación”. En este último punto, el redactor local ha innovado, incluyendo una tercera hipótesis no contemplada en la versión española y que consistiría en la postergación o diferimiento del impuesto. Esta hipótesis inédita de abuso aparecía en el proyecto original de reforma y nos parecía entonces cuestionable. Afirmar que un acto destinado a postergar o diferir el nacimiento de una obligación tributaria pueda suponer un abuso del ordenamiento tributario es claramente el resultado de una interpretación extremadamente restrictiva de la autonomía privada. En efecto, la voluntad de postergar deliberadamente el nacimiento de una obligación tributaria suele ser el arquetipo de las economías de opción. Por el contrario, a los ojos del redactor del proyecto, esta conducta podría suponer un abuso de la autonomía privada. Siguiendo esta vía podría llegarse a afirmar el absurdo de que un contribuyente que tiene a su disposición la posibilidad de ejecutar un acto, estaría obligado a hacerlo por motivos tributarios, en la medida que éste suponga el nacimiento de una obligación tributaria. Naturalmente, este tipo de conclusiones son inaceptables jurídicamente, por lo que –a nuestro entender– esta innovación del redactor debiera haber sido eliminada del proyecto, pues su aplicación puede conducir a excesos interpretativos por parte de la administración tributaria. Sin embargo, bajo la redacción finalmente aprobada por el Congreso Nacional esta innovación no sólo se mantuvo, sino que adquirió un alcance absurdo: que el hecho gravado pueda eludirse mediante la postergación o diferimiento del nacimiento de la obligación tributaria, transformando a dicha postergación o diferimiento en una actuación de mala fe.

Como se ve, este lamentable lapsus en que incurrió el legislador al aprobar el artículo 4 ter conduce a una disposición inicialmente concebida como guía para el intérprete

tributario en un asunto tan conflictivo como la determinación de un contenido operativo para el concepto indeterminado de “abuso de las formas jurídicas”, pero que ha resultado finalmente en una norma incoherente o vacía, que no sólo resulta incapaz de cumplir el objetivo fundamental para el cual había sido concebida, sino que además expone al contribuyente que incurra en un diferimiento o postergación de actos comerciales a la irrazonable calificación de tales conductas como dolosas, si tiene la desgracia que su caso sea resuelto por un intérprete literalista de esta norma.

Esta situación se ve agravada si se tiene en cuenta que el texto aprobado por el Congreso Nacional eliminó otros párrafos que contenía el proyecto original y que podría haber servido de contención a una interpretación literal de esta norma. En efecto, a renglón seguido, el proyecto original especificaba los actos mediante los cuales podían cometerse estos “abusos” (v.gr. actos o negocios, incluyendo fusiones, divisiones, transformaciones y otras formas de reorganización empresarial o de negocios), siempre y cuando tales actuaciones cumplieran con dos requisitos copulativos: que pudieran considerarse individualmente o en su conjunto, como “actos artificiosos o impropios” y, además, que dichos actos no generasen “efectos jurídicos o económicos relevantes”. En este punto, el redactor nuevamente seguía –casi literalmente- la versión española de GAAR. Sin perjuicio de los reparos metodológicos que nos merecía el proyecto original, la eliminación de estos párrafos en la versión finalmente aprobada constituyen un grave deterioro de la calidad de dicha norma, pues omiten un listado de criterios que –con independencia de las objeciones puntuales que pudieran merecer- habrían servido de guía al intérprete en la determinación de lo que deba entenderse por “abuso de las formas jurídicas” en un caso concreto. Por el contrario, bajo la norma finalmente aprobada, dicho intérprete se encuentra completamente desnudo de medios para acometer semejante tarea.

En efecto, bajo el nuevo artículo 4 ter, el legislador no ha descrito qué tipo de actos configuran un “abuso de las formas jurídicas”, sino que se ha limitado a determinar –de forma incoherente o vaga- cuáles son los efectos de un acto abusivo (evitar, disminuir, postergar o diferir impuestos). Así pues, el Ejecutivo ha cometido un grave error al eliminar del proyecto aquellos párrafos que definían las características debían tener los actos abusivos (artificiosos o impropios y carentes de efectos jurídicos relevantes). Como resultado de lo anterior, el legislador ha terminado aprobando un artículo que debía servir de directriz al intérprete de la norma tributaria –en primer lugar, al administrador y finalmente al juez- pero termina “embriagando” completamente a dicho intérprete en tres fases: primero, evitando que pueda concentrarse en el contenido de los actos constitutivos de “abuso”; luego, desviando su atención a los efectos de los mismos; y, finalmente, proporcionándole referencias circulares, vagas o incoherentes respecto a dichos efectos.

En este punto, el legislador debió haber considerado que, según el nuevo principio “realista” de interpretación de la ley tributaria, lo primero que debe considerarse al calificar un acto como “abusivo” no son los efectos que el mismo produce, sino el contenido de éste, en cuanto a si representa un acto “real” y supone un recurso “leal” a las posibilidades de configuración que ofrece el ordenamiento jurídico. Si el examen del acto supera esta etapa con éxito, poco importan los efectos que el mismo produzca, en la medida que están amparados por el principio de autonomía privada. Sólo en caso contrario, si se advierte la existencia de un “abuso”, el SII estaría facultado para analizar los efectos tributarios de dicha actuación y, en caso que éstos arrojen una eliminación o reducción de la obligación tributaria (y no el diferimiento, que nos parece un exceso), para aplicar las medidas que impidan el perjuicio al interés fiscal. Esta es la única manera de entender y aplicar la disposición comentada con pleno respeto a los derechos y libertades que reconoce el ordenamiento tributario a las personas.

Lamentablemente, en este punto, la norma aprobada por el Congreso Nacional no cumple los requisitos mínimos de coherencia y contenido que pueden exigirse a este tipo de normas, lo cual –a nuestro entender- hará urgente una nueva reforma que corrija las notorias imperfecciones de esta disposición legal.

### **2.3.- Artículo 4 quáter**

En este artículo, el proyecto original pretendía regular sistemáticamente los efectos de la simulación en materia tributaria, siguiendo el ejemplo de la versión española de GAAR, que le sirvió de modelo. Por eso, la primera parte de esta norma era una reproducción casi literal del artículo 16 LGT 2003.<sup>105</sup> Sin embargo, en este punto, la versión finalmente aprobada por el Congreso Nacional se ha apartado completamente del sentido original de esta norma, transformando a la simulación en una modalidad de elusión tributaria, distinta en su naturaleza, pero equivalente en sus efectos a los abusos de las formas jurídicas.

Esta innovación de la versión aprobada por el Congreso Nacional posiciona al ordenamiento tributario chileno dentro de aquéllos que adhieren a un concepto amplio de elusión, con el agravante de que todas las modalidades elusivas reciben el mismo reproche jurídico. En efecto, si bien es frecuente que legisladores y autores conciban a la elusión como un concepto “continente”, esto es, que incluye diversas conductas de escape a la obligación tributaria, lo usual es que bajo dicho contexto tales legisladores y autores distingan igualmente entre conductas que merecen reproche jurídico y otras

---

<sup>105</sup>Cfr. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186> (última revisión: 03 junio 2014)

que no, bajo el binomio “elusión lícita” y “elusión ilícita”.<sup>106</sup> Sin embargo, en este punto, el legislador chileno ha asumido una posición extrema, no sólo calificando a toda forma de elusión como ilícita, sino que dando igual tratamiento y estatus a las figuras de la simulación y del “abuso de las formas jurídicas”, que corresponde a lo que normalmente se concibe como el concepto restringido de elusión. Esta última innovación merece una especial atención, en la medida que nos parece un grave error dogmático. Se trata, pues, de conductas completamente disímiles en la teoría, aun cuando en la práctica puedan generar confusiones, como lo demuestra la propia experiencia española.<sup>107</sup> En efecto, bajo la figura de la simulación, no estamos en presencia de una actuación que sólo carece de sustancia (cuestión de suyo difícil de determinar), sino que nos encontramos frente a completa farsa: el contribuyente declara públicamente haber celebrado un acto, en circunstancias que de manera clandestina ha ejecutado otro. La completa falsedad de lo declarado no puede ser sino el resultado del ánimo deliberado del contribuyente de evitar el cumplimiento de una obligación tributaria y, consecuentemente, de una actuación premeditada encaminada a dicho fin. Esto explica que este tipo de conducta reciba el mayor de los reproches jurídicos concebible: su calificación como conducta de mala fe o dolosa. No sucede lo mismo con la figura del abuso de las formas jurídicas. En este último caso, el contribuyente no ejecuta una farsa, sino que celebra en público lo mismo que ejecuta en privado: actos o negocios reales, dando cumplimiento a todos los requisitos formales y materiales que dichos actos o negocios requieren. La controversia se centra en este caso en otro aspecto de los actos o negocios: su sustancia. Las normas que reprochan este tipo de conductas no se concentran en la validez formal de los actos, como lo hacen las normas que combaten la evasión, sino que lo hacen afirmando que los actos válidamente celebrados resultan artificiosos o impropios y carentes de efectos jurídicos relevantes. Esta calificación requiere de un análisis normalmente centrado en los efectos de dichos actos y, por ende, supone usualmente calificar la intención de las partes, lo que dota al reproche de una cuota de subjetividad que termina aminorando su gravedad. Por este motivo, resulta impropio castigar a los actos abusivos en pie de igualdad con los actos elusivos, por tratarse de formas completamente disímiles de escape a las obligaciones tributarias. Esta distinción es precisamente la que ha ignorado el legislador chileno, al igualar el tratamiento del abuso de las formas jurídicas y de la simulación en materia tributaria. El efecto de esta omisión es que el ordenamiento chileno acabará castigando a actos abusivos –que normalmente sólo

---

<sup>106</sup>Por ejemplo, Martínez Cohen, Rafael. El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el derecho tributario chileno, en Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso 2007, n.29, pp. 351-378.

<sup>107</sup>Cfr. Palao Taboada, Carlos, “La norma antielusión del Proyecto de nueva Ley GeneralTributaria”, en Revista de Contabilidad y Tributación CEF, n° 248 (2003)

reciben un reproche patrimonial (v.gr. pago de impuestos eludidos y multas)- con la severidad correspondiente de la simulación, que también incluye sanciones penales.

Sin embargo, las innovaciones introducidas por el legislador chileno a la norma de inspiración española no se detienen en este punto, porque luego añade la frase “con independencia de los actos o negocios simulados.”, cuyo sentido y alcance no resulta – a primera vista- claro. Puede tratarse de una frase redundante, en la medida que la primera frase ya establece el principio rector de esta norma (que el hecho gravado es el acto disimulado), por lo que carece de importancia –para efectos tributarios- lo que suceda con el acto simulado, que –conforme a lo anterior- naturalmente no debería tener efecto alguno en materia tributaria. Bajo este supuesto, la frase sería redundante y, por lo mismo, inútil. Una segunda alternativa es que exprese inadecuadamente lo que señala la versión española y que el redactor ha omitido en el proyecto, a saber: que la calificación de simulación conforme a este artículo no produce efectos fuera del ámbito tributario.<sup>108</sup> Si eso es lo que quiso decir el proyecto, hubiera sido preferible que lo dijera con las mismas palabras que su inspiración ibérica. Más aun, muchos de los peligros que esta norma implica para los contribuyentes se habrían visto disminuidos al limitar los efectos de la calificación de un acto como simulado al sólo ámbito tributario.

El proyecto finalmente aprobado por el Congreso Nacional incluye luego una declaración que se contenía inicialmente en el inciso 2º del artículo 4 quáter y que ahora se sitúa –restringida también en su extensión- en la segunda parte del único inciso de dicho artículo. Tal declaración no proviene de la versión española de GAAR y, al parecer, lo que ha querido es explicitar aquí –siguiendo la misma técnica usada en la redacción del artículo 4 ter- ciertas hipótesis de ocurrencia de simulación para efectos tributarios, pero tratando nuevamente de definir la simulación no en función de su contenido, sino de sus efectos: disimulación del hecho gravado, de los elementos de la obligación tributaria, el monto de la misma o la fecha de nacimiento de la misma. Esta técnica nos parece equivocada desde un punto de vista lógico y equívoca desde el punto de vista del intérprete, por las mismas razones que hemos apuntado a propósito del artículo 4 ter: lo relevante al momento de calificar un acto como elusivo no son sus efectos, sino su contenido o sustancia, que es precisamente aquello que diferencia a estas prácticas de una legítima economía de opción.

Como puede verse en los párrafos anteriores, lo que ha faltado a este proyecto es un acertado entendimiento dogmático de lo que ha definido intuitivamente como “abuso de las formas jurídicas” y su necesaria diferenciación de la simulación. Este punto nos

---

<sup>108</sup> Cfr. artículo 16.2 LGT española.

sitúa frente al siempre intrincado debate sobre lo que suele denominarse elusión tributaria. Al respecto, conviene mirar las cosas en perspectiva. Como hemos señalado en otra oportunidad,<sup>109</sup> las posiciones que existen frente al sentido y alcance que debe atribuírsele a la elusión tributaria pueden resumirse básicamente en dos grupos: por una parte, aquellos que sostienen que la elusión tributaria es un concepto “continente” o amplio, que incluye varias formas de sustraerse al nacimiento o al pago de un impuesto, entre las que se cuentan la llamada economía de opción, la simulación, el fraude de ley, el abuso del derecho, el negocio indirecto; y por otra parte, quienes sostienen que la elusión tributaria es sólo una de las formas específicas que pueden englobarse bajo un concepto más genérico de sustracción frente al nacimiento o cumplimiento de una obligación tributaria o, en otras palabras, una más de las variadas vías de escape que existen frente a la ley tributaria.

Bajo los términos del proyecto original de reforma enviado al Congreso Nacional, la incorporación del artículo 4 ter al Código Tributario suponía inclinarse por esta segunda opción. En efecto, el concepto del abuso de las posibilidades de configuración jurídica, que proviene del parágrafo 42 de la Ordenanza Tributaria alemana es expresión de lo que la dogmática alemana ha definido como elusión tributaria (*Steuerumgehung*), la cual se sitúa a medio camino entre los dos paradigmas del escape a la ley tributaria, a saber: la siempre lícita economía de opción o evitación del impuesto (*Steuervermeidung*) y la siempre objetable evasión tributaria (*Steuerumgehung*).<sup>110</sup>

Por este motivo, es correcto afirmar que este artículo incorpora en el derecho chileno una norma que reprime la elusión tributaria, aunque claramente le atribuye una extensión que escapa a los márgenes de un concepto razonable de la misma. En este punto, el proyecto ha impactado contra uno de los problemas prácticos típicos de este tipo de normativas, a saber: dónde se sitúa la frontera entre la conducta permitida (economía de opción) y aquella que resulta objetable (elusión tributaria). Y no ha sabido sortear con éxito el obstáculo, al definir como objetable una conducta, que –según hemos explicado– suele ser un ejemplo clásico de economía de opción, como es el caso de las hipótesis de postergación o diferimiento de la obligación tributaria.

Sin embargo, los defectos del proyecto inicial de GAAR se han visto doblemente agudizados en la versión finalmente aprobada por el Congreso Nacional. Primero,

---

<sup>109</sup> Nuestra comunicación a la ILADT, “La elusión fiscal y los medios para combatirla” (2008)

<sup>110</sup> Tipke, Klaus, “*An den Grenzen der Steuerberatung: Steuervermeidung, Steuerumgehung und Steuerhinterziehung*”, en Fachinstitut Der Steuerberater (editor), *Steuerberater-Jahrbuch 1972/73*, Editorial Dr. Otto Schmidt, Colonia 1973, p. 510.

porque la redacción final de la ley priva totalmente al intérprete de criterios que le permitan arribar a un contenido operativo del concepto indeterminado de “abuso de las formas jurídicas”. Y, en segundo lugar, porque sitúa en un equivocado pie de igualdad a dos conductas de contenido y reproche diverso, como es el “abuso” y la simulación, englobándolas a ambas bajo un excesivamente amplio concepto de elusión tributaria.

### 3.- CONCLUSIONES

A la luz del anterior análisis, nos parece conveniente distinguir entre el fin perseguido por la reforma tributaria de 2014 en este punto y los medios que el redactor ha estimado apropiados para conseguir dicho fin.

El fin del proyecto parecía ser la introducción de un nuevo principio interpretativo de la ley tributaria, que sustituye como paradigma a la interpretación “privatista” que ha inspirado el ordenamiento tributario, sin cuestionamiento ni contrapeso, en los casi noventa años de vigencia en nuestro país del sistema de impuestos que podríamos llamar “moderno”. Podría decirse que la reforma tributaria ha pretendido cambiar el foco de la interpretación desde una lógica formal a otra más bien realista. Es necesario reconocer que este fin guarda consistencia con la tendencia observada por muchos países en el mundo y especialmente en el ámbito de la OCDE, a la cual reiteradamente se dirigen las miradas de los Poderes Públicos cuando se debate sobre esta materia.

Sin embargo, los medios empleados para obtener este fin resultan, en gran medida, desconcertantes. Por razones atendibles, el redactor del proyecto ha decidido inspirarse en el ordenamiento tributario español, no sólo por sus evidentes conexiones idiomáticas y de tradición jurídica, sino también por su experiencia como economía integrante de la OCDE. Sin embargo, la inspiración en dicho modelo – no exento de errores y de polémicas- parece en varios aspectos fallida.

En primer término, la remisión a dicho modelo es incompleta. Como apuntamos anteriormente, se han omitido normas fundamentales como la prohibición de la analogía, que resultan imprescindibles para orientar debidamente al intérprete de la ley tributaria, especialmente al funcionario administrativo. En ese sentido, estas omisiones implican un riesgo evidente de excesos en dicha labor de interpretación, que pudieran conducir a la aplicación –velada o no- de la ley tributaria por analogía a situaciones no cubiertas por el hecho gravado establecido en dicha ley.

En segundo lugar, esta remisión al modelo español es fallida, en la medida que va acompañada de innovaciones que lo desfiguran completamente. La referencia al diferimiento del impuesto como una hipótesis de “abuso” era la más evidente de ellas

en el proyecto inicial. Como hemos señalado precedentemente, esta alternativa debiera haberse suprimido del proyecto, porque supone una visión extremadamente restrictiva de la autonomía privada en materia tributaria, permitiendo la calificación como “abuso” de hipótesis que son generalmente consideradas como ejemplos de economías de opción tributaria. Sin embargo, las desfiguraciones más graves provienen de la segunda versión de GAAR enviada al Congreso Nacional. En ella se eliminaron las escasas guías al intérprete que establecía el proyecto original, transformando a la norma aprobada en una mera declaración de principios que deberá ser profundamente analizada e interpretada especialmente por el juez tributario, para lo cual deberá recurrir a un acervo jurídico que se encuentra aún en una fase embrionaria. Y, como colofón de esta tragedia legislativa, el proyecto aprobado ha terminado englobando bajo un mismo concepto a dos figuras que –como los polos eléctricos- siempre debieran permanecer separadas, como es el caso del abuso de las formas jurídicas (elusión en sentido estricto) y la simulación.

Sólo cabe esperar que los jueces –principales destinatarios de estas normas- logren disimular con prudencia los múltiples defectos de estas novísimas disposiciones legales, a la espera que el legislador enmiende –más temprano que tarde- sus pasos.

#### **4.- BIBLIOGRAFÍA**

Dworkin, Ronald, *Los derechos en serio*, Editorial Ariel, Madrid 1984.

Martinez Cohen, Rafael. El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el derecho tributario chileno, en *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso* 2007, n.29, pp. 351-378.

Massone Parodi, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, Legal Publishing, Santiago 2013

Palao Taboada, Carlos, “La norma antielusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria”, en *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, n° 248 (2003)

Palao Taboada, Carlos, “*Normas anti-elusión en el derecho interno español y en el derecho comunitario europeo*”, en *Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales* (2003), disponible en [http://200.69.2.4/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/140c876dc2c8b2c403256e69002fd0fc/\\$FILE/Doctrina0304.pdf](http://200.69.2.4/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/140c876dc2c8b2c403256e69002fd0fc/$FILE/Doctrina0304.pdf) (última revisión: 30 de noviembre de 2014)

Tipke, Klaus, “*An den Grenzen der Steuerberatung: Steuervermeidung, Steuerumgehung und Steuerhinterziehung*”, en Fachinstitut Der Steuerberater (editor), Steuerberater-Jahrbuch 1972/73, Editorial Dr. Otto Schmidt, Colonia 1973.

Yañez Villanueva, Felipe, “Comunicación a la ILADT: La elusión fiscal y los medios para combatirla” (2008)