

ELUSIÓN Y EVASIÓN

Samuel Vergara Hernández

I. NATURALEZA JURÍDICA DE LOS HECHOS IMPONIBLES REALIZADOS

¿Cómo nacen y se hacen exigibles las obligaciones tributarias?

Según lo dispuesto en el inciso 1º del nuevo Art. 4º bis del Código Tributario, introducido por la Ley 20.780 *-en el contexto de las medidas antielusión (abuso de formas jurídicas y simulación), incorporadas a nuestro sistema tributario-*, las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijan los hechos imponibles, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.

La disposición legal antes transcrita, que empezó a regir el 30 de septiembre del 2015, tiene la virtud de establecer claramente que los hechos imponibles realizados, que dan nacimiento a la obligación tributaria, deben entenderse según su “**naturaleza jurídica**”, y **NO** según su **naturaleza económica**.

Lo anterior implica que **se descarta**, en nuestro ordenamiento jurídico, la “**interpretación económica de las leyes tributarias**”, puesto que las obligaciones tributarias, cuando se realiza el hecho gravado, nacen y se hacen exigibles con arreglo a la “**naturaleza jurídica**” de los hechos, actos o negocios realizados, con prescindencia de la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y sin considerar, por ende, su naturaleza económica.

En todo caso, se deja claramente establecido que no importan los vicios o defectos de los actos o negocios jurídicos realizados como hechos imponibles, para determinar el nacimiento y exigibilidad de las obligaciones tributarias.

En razón de que el hecho imponible es el presupuesto fijado por la Ley tributaria, para configurar el tributo, su naturaleza no puede ser más que jurídica, pues es producto de la propia norma y creación de ella.

Por eso, se dice que es inexacta la noción de una pretendida naturaleza económica del hecho imponible, con ello solo puede entenderse que el legislador tributario, a la hora de establecer hechos imponibles, puede adoptar hechos de la realidad: de naturaleza económica, por ejemplo un ingreso o un gasto; de naturaleza jurídica, por ejemplo un arrendamiento; de naturaleza física, por ejemplo la superficie de un predio; o de cualquier otra naturaleza. Pero siempre son presupuestos normativos y deberán fijarse sus requisitos, alcance y efecto de

acuerdo con la propia norma que los tipifica, y no por su forma de presentarse en la realidad

En conclusión, el inciso 1º del Art. 4 bis del Código Tributario, introducido por la Ley 20.780, que empezó a regir el 30 de septiembre del año en curso (2015), tiene la virtud de establecer los hechos impositivos, cuya realización da nacimiento a la obligación tributaria, deben entenderse con arreglo a su naturaleza jurídica, razón por la cual se descarta –en nuestro ordenamiento jurídico- la interpretación económica de la norma tributaria y, además, se debe prescindir de la forma o denominación que las partes le den al hecho, acto o negocio jurídico.

II. PRINCIPIO DE LA BUENA FE EN MATERIA TRIBUTARIA

¿En qué casos se aplica el principio de buena fe en materia tributaria?

La **buena fe** (del latín, bona fides) es un principio general del Derecho, y consiste en la conciencia de actuar honrada y rectamente. La buena fe exige una conducta recta u honesta en relación con las partes interesadas en un acto, contrato o proceso.

En términos simples, la **buena fe** es la conciencia de actuar honradamente y conforme a Derecho.

En **Derecho Tributario**, se reconoce, implícitamente, que el contribuyente actúa de buena fe cuando declara de “motu proprio” o por exigencias legales sus impuestos, sin perjuicio del ejercicio de las facultades fiscalizadoras de la Administración Tributaria. En efecto, en nuestro ordenamiento tributario, los impuestos, por regla general, son determinados y declarados por el propio contribuyente.

Además, se reconoce expresamente la buena fe del contribuyente en dos disposiciones legales, a saber: Artículos 4 bis y 26, ambos del Código Tributario.

1º) Reconocimiento de la buena fe del contribuyente cuando ejecuta actos o negocios jurídicos que no impliquen elusión tributaria. Según lo dispuesto en los incisos 2º y 3º del Art. 4 bis del Código Tributario:

“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.

“No hay buena fe si, mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos impositivos establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos

imponibles en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente.”

De las normas tributarias transcritas, se infiere lo siguiente:

a) Existe una presunción de que los contribuyentes actúan de “**buena fe**”, razón por la cual la “**mala fe**” del contribuyente debe probarse por el Servicio de Impuestos Internos (abuso de forma jurídica y simulación);

b) La mala fe es sinónimo de malicia o dolo, esto es, de intención positiva de inferir perjuicio, en este caso al Fisco;

c) En cambio, las actuaciones culposas del contribuyente no importan mala fe, sino que están amparadas por el principio de buena fe;

d) El error en que incurre el contribuyente descarta la mala fe;

e) El SII debe reconocer los efectos que se desprenden de los actos o negocios jurídicos ejecutados por los contribuyentes, según la forma jurídica adoptada por éstos;

f) En consecuencia, el Servicio de Impuestos Internos no puede prescindir de la forma jurídica adoptada por los contribuyentes en la ejecución o celebración de sus actos o negocios jurídicos, salvo que pruebe que se han realizado de mala fe, mediante abuso de forma jurídica o simulación;

g) La elusión de los hechos imponibles es contraria a la buena fe, es decir, supone mala fe;

h) Se entiende que hay elusión de los hechos imponibles en los casos en que el contribuyente ha incurrido en abuso de formas jurídicas o simulado negocios jurídicos, en perjuicio del Fisco;

i) La ley tributaria no prohíbe el “**uso de formas jurídicas**”, sino el “**abuso de formas jurídicas**”, en los términos definidos en el Art. 4 ter del Código Tributario, motivo por el cual el contribuyente elige libremente las formas jurídicas de sus actos y negocios, en la medida en que los ejecute de buena fe;

j) En todo caso, para que haya buena fe, no basta como motivo determinante del acto o negocio jurídico el mero ahorro impositivo o beneficio tributario, sino que es necesario, además, de un motivo o efecto jurídico o económico, relevantes;

j) La simulación de actos o negocios jurídicos, con el fin de eludir los hechos imponibles (yo diría evadir la obligación tributaria) es siempre contraria a la buena fe, es decir, constituye mala fe; y

k) El abuso y la simulación suponen conductas dolosas del contribuyente, incluido el dolo eventual.

2º) Interpretación de buena fe. El Artículo 26 del Código Tributario es otro precepto legal que hace aplicación del principio de la buena fe en materia tributaria, cuyo tenor es el siguiente:

“Artículo 26.- No procederá el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de **buena fe** a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentadas por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular.

“El Servicio mantendrá a disposición de los interesados, en su sitio de Internet, las circulares o resoluciones destinadas a ser conocidas por los contribuyentes en general y los oficios de la Dirección que den respuesta a las consultas sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias. Esta publicación comprenderá, a lo menos, las circulares, resoluciones y oficios emitidos en los últimos tres años.

“En caso que las circulares, dictámenes y demás documentos mencionados en el inciso 1º sean modificados, se presume de derecho que el contribuyente ha conocido tales modificaciones desde que han sido publicadas de acuerdo con el artículo 15º.”

De la lectura del precepto legal antes transcrito, se infiere lo siguiente:

a) No procede el cobro con efecto retroactivo, si el contribuyente se acoge de buena fe a una determinada interpretación de la norma tributaria, contenida en documentos oficiales;

b) Los documentos oficiales deben emanar del Director Nacional o de los Directores Regionales del SII;

c) Los documentos oficiales deben estar destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular;

d) Constituyen documentos oficiales las circulares, las resoluciones y los oficios, entre otros;

e) El Servicio mantendrá a disposición de los interesados, en su sitio de Internet, las circulares o resoluciones destinadas a ser conocidas por los contribuyentes en general y los oficios de la Dirección que den respuesta a las consultas sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias. Esta

publicación comprenderá, a lo menos, las circulares, resoluciones y oficios emitidos en los últimos tres años; y

f) En caso que las circulares, dictámenes y demás documentos oficiales sean modificados, se presume de derecho que el contribuyente ha conocido tales modificaciones desde que han sido publicadas de acuerdo con el artículo 15° del Código Tributario.”

Administración también debe actuar de buena fe. Pero no solo el contribuyente debe actuar de buena fe, sino también la Administración Tributaria, la que debe informar y asistir al contribuyente, entre otros deberes, en razón de los derechos que la Constitución y la ley garantiza a éste (artículos 8° bis a 8° quáter del Código Tributario). Por consiguiente, el Servicio de Impuestos Internos no debe ocultar información al contribuyente; y, es más, está obligado a informar al contribuyente y asistirlo en lo concerniente al ejercicio de sus derechos, tal como prescriben las normas citadas.

En conclusión, en la interpretación y aplicación de las leyes tributarias, así como en las actuaciones del contribuyente y de la Administración Tributaria, rige el principio de la buena fe, que trae aparejada la introducción de la ética social o moral en el ámbito.

III. DOLO EN LA ELUSION TRIBUTARIA

¿Es necesario que haya dolo en el abuso y la simulación?

Esta interrogante surge con motivo de la aseveración que el Servicio de Impuestos Internos hace en la Circular 65 del 2015, en el sentido que se trata, en las conductas de abuso de forma jurídica y simulación de negocio jurídico, de “**medidas objetivas**” que no dependen de la existencia o prueba del “**dolo o malicia**”.

En efecto, el SII, en dicha Circular 65 del 2015, dice que, en general, una de las diferencias esenciales entre las normas legales destinadas a la sanción de conductas evasivas, entendidas estas como aquellas constitutivas de delitos tributarios, y las establecidas para el control de la elusión, sean éstas especiales o generales, consiste en que la aplicación de estas últimas no depende de la existencia o prueba del dolo o malicia. Así, por ejemplo, este Servicio puede tasar precios o valores, controvertir la deducción de ciertos gastos, aplicar las normas sobre precios de transferencia o incluso aplicar las facultades que le concede la nueva NGA (Norma General Antielusión), sin consideración a la intención o dolo del contribuyente que pactó o determinó los precios o valores, rebajó el gasto o llevó a cabo los actos abusivos o simulados. Y agrega que el artículo 4° ter del Código Tributario establece un criterio objetivo y no un análisis de las intenciones o fines que pudieron tener los contribuyentes. El examen, en este caso, consistirá en determinar si la naturaleza de los actos o negocios jurídicos, individualmente o en

su conjunto, utilizados por los contribuyentes se dejan explicar por razones distintas de las meramente tributarias. De esta forma, se busca asegurar el cumplimiento del principio de legalidad y la teoría del hecho imponible recogida en el artículo 4º bis.

Si se tienen en consideración los conceptos de buena fe, y su opuesto, la mala fe, el dolo y la malicia, el abuso y la simulación, en el contexto de las medidas antielusión de carácter general, establecidas en los artículos 4 ter y 4 quáter del Código Tributario, y normas relacionadas, como los artículos 4 bis, 4 quinquies, 100 bis y 160 bis, de mismo Código, relativas a las infracciones tributarias (abuso y simulación), así como lo expuesto sobre la materia por la doctrina y la jurisprudencia, la respuesta no puede ser sino positiva y contraria a la aseveración del Servicio de Impuesto Internos.

El abuso de forma jurídica y la simulación requieren para su configuración de la existencia y prueba del dolo o malicia, en razón de los siguientes argumentos de Derecho:

1º Reconocimiento de la buena fe del contribuyente

Según lo dispuesto en el inciso 2º del Art. 4 bis del Código Tributario, el Servicio de Impuestos Internos está obligado a reconocer la “**buena fe**” de los contribuyentes, la que 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 éstos se hayan celebrado por los contribuyentes; pero, de acuerdo con lo preceptuado en el inciso tercero del mismo precepto legal, **no hay buena fe (es decir, hay mala fe)**, si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imposables establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos imposables en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4º ter y 4º quáter, respectivamente.

Dicho con otras palabras, si el contribuyente está de buena fe, lo que se presume según la ley, el Servicio de Impuestos Internos está obligado a 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 éstos se hayan celebrado por el contribuyente, porque hay uso de formas jurídicas y no abuso de ellas.

La buena fe no está definida en nuestro ordenamiento jurídico; pero del análisis de las disposiciones legales que se refieren a ella, en el Código Civil, se puede inferir el siguiente concepto: es la conciencia o conocimiento de obrar honradamente y conforme a Derecho.

En el Derecho Tributario, la aplicación de la doctrina general sobre el principio de la buena fe, como modelo de conducta, supone que tanto la Administración Tributaria como los contribuyentes deben tomar en consideración los intereses legítimos de la otra parte y no pueden con su propia conducta, sobre la que la otra parte ha depositado su confianza, actuar contradictoriamente (Kruse, citado por

González Méndez, A, Buena Fe y Derecho Tributario, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2001, p. 144).

2º El contribuyentes está de mala fe si elude los hechos imposables

Por el contrario, **el contribuyente no está de buena fe, sino de mala fe**, si mediante actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, elude los hechos imposables establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes; y se entiende que existe elusión de los hechos imposables en los casos de abuso o simulación.

La mala fe tampoco está definida en la ley, y significa dolo, malicia o mala intención, es la conciencia de obrar mal y en perjuicio de otro.

Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, la mala fe es la “malicia o temeridad con que se hace algo o se posee o detenta algún bien”.

Así, la mala fe, tratándose del abuso de las formas jurídicas y de la simulación de negocios jurídicos, significa la realización de actos o negocios jurídicos que eluden los hechos imposables establecidos en las leyes tributarias, realizados con dolo o malicia, es decir, de mala fe.

En general, si se analizan las disposiciones legales del Código Civil chileno y del Derecho comparado, tanto de Europa como de Latinoamérica, se llega a la conclusión que la mala fe supone realizar actos con conocimiento de la antijuridicidad de la conducta y del perjuicio causado a terceros. Al respecto, puede consultarse Alferillo Pascual, E, “La mala fe”, 122 Universitas 411-482 (2011). Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional de México (UNAM), quien sostiene que la mala fe es el conocimiento que tiene o debió tener el sujeto de la circunstancia, dato, situación, calidad, etc., relevantes para el Derecho, a la luz de las particularidades propias de cada acto, cuya utilización antifuncional es reprobada.

3º El abuso supone dolo, malicia o mala fe

El “abuso” como concepto supone una actuación dolosa o de mala fe, ya que se define, según el Diccionario de la RAE, como la **acción y efecto de abusar**. Este verbo supone usar mal, excesiva, injusta, impropia o indebidamente algo o a alguien.

Así, el abuso significa usar mal o indebidamente, contrariando el Derecho; y el uso significa usar bien, en forma apropiada, conforme a Derecho.

El abuso es una conducta negativa realizada intencionalmente por el sujeto abusador, en perjuicio de algún interés legítimo o derecho.

Por lo mismo, no es concebible una conducta abusiva sin mala intención, dolo o malicia. La intención de perjudicar a otro esta ínsita en la conducta abusiva.

Por consiguiente, el abuso de formas jurídicas no puede ser realizado sino con dolo, malicia o mala fe.

4º La simulación es una actuación dolosa

La simulación ilícita no puede ser sino dolosa, es decir, realizada de mala fe con la intención de perjudicar los intereses ajenos.

Según la doctrina, la simulación es la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente entre las partes, para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que no existe o que es distinto de aquél que se ha llevado a cabo (Ferrada, F, "La simulación de los negocios jurídicos", Madrid, Revista de Derecho Privado, 1931, p. 74, citado por Joan-Francesc Pont Clemente, La simulación en la nueva Ley General Tributaria, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2006, p. 93).

En consecuencia, la simulación supone engaño y éste requiere de dolo o malicia para su configuración.

El autor nacional don Raúl Diez Duarte (La simulación de contrato en el Código Civil, Editado por Fallos del Mes, Santiago-Chile, 1982, p. 36) señala que, celebrada la simulación ilícita con la intención positiva de perjudicar a terceros, es respecto de dichos terceros, un delito civil, un simple hecho jurídico. Concurren en ella los requisitos de dolo y daño, perpetrados a terceros, únicos requisitos que exige el Código Civil tratándose de la responsabilidad extracontractual.

Nótese que la simulación ilícita y el abuso de forma jurídica serán tratados en otros boletines tributarios.

5º El abuso y la simulación constituyen infracciones tributarias

En conformidad a lo previsto en el inciso final del Art. 4º quinquies del Código Tributario, en caso que se establezca la existencia de abuso o simulación para fines tributarios, el Tribunal Tributario y Aduanero deberá así declararlo en la resolución que dicte al efecto, dejando en ella constancia de los actos jurídicos abusivos o simulados, de los antecedentes de hecho y de derecho en que funda dicha calificación, determinando en la misma resolución el monto del impuesto que resulte adeudado, con los respectivos reajustes, intereses penales y multas, ordenando al Servicio emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda. Lo anterior, sin perjuicio de los recursos que, de acuerdo con el artículo 160 bis del mismo Código Tributario, puedan deducir el Servicio, el contribuyente o quien resulte sancionado con las multas que pudieren aplicarse.

Y, conforme a lo dispuesto en el Art. 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, ^L4° quinquies y 160 bis del mismo Código, será sancionado con multa de hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, de no mediar dichas conductas indebidas, y que se determinen al contribuyente. Con todo, dicha multa no podrá superar las 100 unidades tributarias anuales. La multa se aplicará una vez que la sentencia que falle el reclamo se halle ejecutoriada, en el caso de haberse deducido reclamación en contra de la respectiva liquidación, giro o resolución, 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 seis años contados desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos.

6º Jurisprudencia reciente de la Excelentísima Corte Suprema

La Excelentísima Corte Suprema, en sentencia de fecha treinta de marzo de 2015, dictada en autos rol N° 16.694-14, resolvió rechazar el recurso de casación en el fondo interpuesto por el Servicio de Impuestos Internos en contra de sentencia de treinta de mayo de dos mil catorce, dictada por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Valparaíso, considerando que parte relevante de las garantías o derechos sustantivos y adjetivos asegurados a quien se imputa una infracción penal, se hacen extensivas también a quien se pretende sancionar con penas pecuniarias por la evasión maliciosa de obligaciones tributarias. Y es sobre esta premisa que esta Corte Suprema ha sostenido en fallos anteriores que si los hechos que motivaron el Acta de Denuncia se encuadraron dentro de las conductas sancionadas en el artículo 97 N° 4 del Código Tributario, el elemento subjetivo de “malicia”, entendido como un actuar consciente y voluntario del contribuyente denunciado a sabiendas que lo declarado no se ajusta a la verdad, debe ser acreditado por el Servicio de Impuestos Internos, pues entender lo contrario significaría presumir la mala fe y dar al artículo 21 del Código Tributario el alcance de una presunción legal de dolo o malicia que no contiene y que, en todo caso, está controvertida por la presunción de inocencia y “de no culpabilidad”. El deber procesal que corresponde al ente denunciante se transforma aquí en la obligación de demostrar la culpabilidad con eficacia tal que logre quebrantar el estado de inocencia que frente a la imputación de un ilícito asiste al contribuyente, sin perjuicio de su derecho de aportar la prueba que estime pertinente en aval de su teoría, pero su indiferencia en ese sentido no le puede acarrear ningún perjuicio. (SSCS Rol N°10.753-13, Rol N° 1805-14, y Rol N° 7217-14, todas de 13 de octubre de 2014).

Este sentencia deja claramente establecido que el dolo o malicia se opone a la buena fe, en materia de infracciones tributarias, y la buena fe ampara al contribuyente en virtud de lo previsto en el Art. 4º bis del Código Tributario, razón por la cual mientras el Servicio de Impuestos Internos no pruebe la existencia de la actuación dolosa del contribuyente en el contexto de un abuso de forma jurídica o de una simulación de negocio jurídico, prevalece el principio de buena fe y, en consecuencia, no puede considerarse que éste ha actuado de mala fe. Lo mismo

cabe decir del responsable del diseño y planificación de los actos o negocios cuestionados, en razón del principio de buena fe que rige en nuestro ordenamiento jurídico con carácter general.

En conclusión, en nuestro ordenamiento jurídico los conceptos de dolo, malicia o mala fe son sinónimos, y se oponen al concepto de buena fe que ampara la actuación de los contribuyentes, mientras no se prueba la mala fe, dolo o malicia por parte del Servicio de Impuestos Internos, en el contexto de un abuso de forma jurídica o de una simulación de negocio jurídico, motivo por el cual la pretensión del SII de liberarse de la carga de la prueba del dolo no se ajusta a Derecho. En consecuencia, el abuso de forma jurídica o la simulación no son medidas objetivas que no dependen de la existencia o prueba del dolo o malicia, sino que, por el contrario, requieren de dolo o malicia para su configuración.

IV. DEFINICIÓN Y ELEMENTOS DEL ABUSO DE LAS FORMAS JURÍDICAS

¿Cómo se define el abuso de las formas jurídicas y cuáles son sus elementos?

Prohibición de abusar de las formas jurídicas. El Art. 4º ter del Código Tributario, incorporado por la Ley 20.780, prohíbe eludir los hechos imposables contenidos en las leyes tributarias mediante el abuso de las formas jurídicas. Esta prohibición legal sirve de fundamento jurídico a la tipificación de la infracción tributaria respectiva, establecida en el Art. 100 bis del mismo Código.

Definición de abuso de las formas jurídicas. Según lo dispuesto en el inciso 1º del Art. 4º ter del Código Tributario, se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, **no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero**, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.

Elementos de la definición legal. De acuerdo con la definición legal, para exista abuso de las formas jurídicas, es necesario:

- a) Que se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación;
- b) Que la acción (de evitar del hecho imponible, de disminuir la base imponible o de diferir el nacimiento de la obligación tributaria), se ejecute mediante actos o negocios jurídicos o conjuntos de ellos; y

- c) Que los actos o negocios jurídicos, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios.

Primer elemento: Que se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación.

Respecto de este elemento de la definición legal, cabe decir que, en la redacción de la norma, se utiliza la partícula impersonal “se”, en sustitución del sujeto de la acción elusiva, contribuyente o asesor, en su caso. Dicho con otras palabras, la partícula “se” indica el sujeto de la acción, que puede ser el contribuyente o el asesor, dependiendo de quien diseñó o planificó los actos o negocios jurídicos elusivos.

En este sentido, cabe señalar que el inciso 1º del Art. 160 bis del Código Tributario dispone que el Director del SI deberá solicitar la declaración de abuso o simulación a que se refiere el artículo 4º quinquies y, en su caso, la aplicación de la multa establecida en el artículo 100 bis ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de manera fundada, acompañando los antecedentes de hecho y de derecho en que se sustenta y **que permitan la determinación de los impuestos**, intereses penales y multas a que dé lugar la declaración judicial a que se refiere este artículo.

Dicho con otros términos, los **“impuestos eludidos”** debe ser objeto de determinación o liquidación provisional. Por el contrario, si no existe posibilidad de liquidación de los impuestos eludidos, no puede configurarse el abuso de las formas jurídicas.

Segundo elemento: Que la acción elusiva (de abuso de las normas jurídicas) se ejecute mediante actos o negocios jurídicos o conjuntos de ellos.

La figura elusiva puede consistir en un acto o negocio jurídico o en un conjunto de actos o negocios jurídicos.

En nuestro ordenamiento jurídico, por lo común, se utiliza el concepto de **“acto jurídico”**, como manifestación de voluntad destinada a crear, modificar o extinguir derechos y obligaciones correlativas; y, excepcionalmente, se utiliza la expresión -de origen alemán- **“negocio jurídico”**, entendida como acuerdo de voluntades destinado a crear, modificar o extinguir derechos y obligaciones, y reservándose la expresión acto jurídico para las manifestaciones de voluntad que producen efectos o consecuencias jurídicas. Al respecto, puede consultarse Ramón Domínguez Águila (Teoría General del Negocio Jurídico, Editorial Jurídica de Chile, 1975).

Tercer elemento: Que los actos o negocios jurídicos, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios.

En virtud de este elemento de la definición legal, para que haya abuso de las formas jurídicas, los actos o negocios jurídicos ejecutados o celebrados no debe producir resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes, para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios.

Por el contrario, si los actos o negocios jurídicos producen efectos jurídicos o económicos relevantes, para el contribuyente o un tercero, entonces estaremos en presencia del “uso de formas jurídicas”, es decir, de actuaciones lícitas, que descartan la medida antielusión de abuso de las formas jurídicas.

La ley se refiere a la producción de resultados o efectos jurídicos relevantes, razón por la cual no basta la mera intención o voluntad dirigida a producir los efectos o resultados económicos o jurídicos.

El resultado o efecto referido puede ser, indistintamente, jurídico o económico, motivo por el cual no deben concurrir copulativamente.

La relevancia del efecto jurídico o económico dice relación con la consecución de motivos jurídicos o económicos válidos de forma importante, es decir, es relevante el efecto que sobresale por su importancia o significación.

Según la doctrina española, en los negocios jurídicos con “causa típica”, como el arrendamiento, la compraventa, el mutuo, el comodato, la asociación o cuentas en participación, la cuenta corriente mercantil, el mandato, etc., esto es, los negocios jurídicos tipificados o regulados en la ley, siempre hay un motivo jurídico relevante y, consecuentemente, un efecto jurídico relevante cuando se ejecutan o cumplen.

Por el contrario, en los “**negocios jurídicos atípicos**” (no regulados en la ley) es necesario que la Administración acredite la ausencia de un resultado o efecto jurídico relevante, en razón de que a ella le corresponde probar el abuso, sin perjuicio –por cierto- de la actividad probatoria que despliegue el contribuyente y sus asesores en el sentido contrario.

En todo caso, debe verificarse la concordancia entre el motivo y el resultado obtenido, ya que no basta el motivo. Dicho con otras palabras, en los negocios jurídicos típicos hay que verificar la concurrencia de los efectos jurídicos previstos en la propia ley.

Insuficiencia de la definición. La concurrencia de los elementos de la definición legal de abuso de las formas jurídicas es insuficiente para configurar la medida antielusiva de que se trata, ya que es necesario que concurren otros

elementos o requisitos, que expusimos y expondremos en otros boletines tributarios.

Por ejemplo, se requiere, además de los elementos de la definición legal:

- Que los actos o negocios jurídicos elusivos sean ejecutados de mala fe, o sea, con dolo o malicia, porque la buena fe del contribuyente se presume, en conformidad a lo previsto en el Art. 4º bis del Código Tributario;
- Que el SII pruebe el abuso de las formas jurídicas, pues sobre él recae la carga de la prueba;
- Que sea posible liquidar o determinar los impuestos eludidos;
- Que las diferencias de impuestos, determinadas provisoriamente por el Servicio al contribuyente respectivo, exceda la cantidad equivalente a 250 unidades tributarias mensuales a la fecha de la presentación del requerimiento;
- Que, previo a la solicitud de declaración de abuso y para los efectos de fundar el ejercicio de ésta, el Servicio cite al contribuyente en los términos del artículo 63 del Código Tributario, pudiendo solicitarle los antecedentes que considere necesarios y pertinentes, incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del artículo 100 bis del Código Tributario;
- Que el SII efectúe el requerimiento judicial de la declaración de abuso, fundadamente, dentro del plazo de prescripción y con las formalidades legales;
- Que el abuso sea declarado judicialmente por el Tribunal Tributario y Aduanero competente, en un procedimiento especial establecido al efecto en el Código Tributario (Art. 160 bis); y
- Un requisito negativo, que no se trate de una conducta de economía de opción o planificación tributaria, cuya licitud se reconoce expresamente en el inciso 2º del Art. 4º ter del Código Tributario.

En conclusión, la concurrencia de los elementos de la definición legal de abuso de las formas jurídicas es insuficiente para que se configure la medida antielusión de que se trata, pues se requiere la concurrencia de otros requisitos legales, como vimos y veremos en otros boletines tributarios.

V. CONTRADICCIÓN NORMATIVA DE LAS MEDIDAS ANTIELUSIVAS

¿Puede aplicarse el abuso de forma jurídica cuando no se puede aplicar una medida antielusiva especial por falta de concurrencia de sus requisitos legales?

Para responder esta interrogante hay que tener en consideración la normativa vigente a la luz de la doctrina o teoría de las contradicciones normativas o antinomias.

Introducción sobre las antinomias o contradicciones normativas. Desde el punto de vista de la lógica jurídica, el sistema jurídico debe ser coherente, es decir, armónico, de manera que entre todas las normas que componen el sistema haya la debida correspondencia. No debería existir en el ordenamiento jurídico contradicciones normativas o antinomias.

La incompatibilidad entre dos normas que integran un mismo ordenamiento jurídico constituye un problema lógico-jurídico, denominado contradicción normativa o antinomia, que atenta contra la idea de coherencia o consistencia del sistema jurídico.

Un sistema jurídico es inconsistente cuando correlaciona un supuesto de hecho con dos o más soluciones normativas que no puedan conciliarse entre sí, de manera que la conjunción de esas soluciones incompatibles constituye una contradicción normativa.

Las contradicciones normativas o antinomias pueden clasificarse en:

- a) **Antinomia total-total**, si ninguna de las dos normas jurídicas incompatibles puede ser aplicada en ninguna circunstancia sin entrar en conflicto con la otra.
- b) **Antinomia total-parcial**, si una norma jurídica no puede ser aplicada en ninguna circunstancia sin entrar en conflicto con otra norma del sistema, pero esta segunda contempla supuestos adicionales respecto de los que puede ser aplicada sin conflicto con la primera.
- c) **Antinomia parcial-parcial**, si dos normas jurídicas poseen ambas una parte de su ámbito de aplicación incompatible, pero otra que no lo es. De todos los supuestos de aplicación de ambas normas, sólo en algunos son incompatibles.

Las antinomias o contradicciones normativas se solucionan mediante la aplicación de ciertos principios, criterios o reglas, a saber:

1º Criterio de jerarquía o principio de que la ley superior prevalece sobre ley inferior;

2º Criterio cronológico o principio de que ley posterior deroga ley anterior; y

3º Criterio de especialidad o principio de que ley especial prevalece sobre ley general.

En nuestro ordenamiento jurídico se hace aplicación de estos principios, no solo en el Código Civil, sino también en las normas tributarias, como veremos a continuación.

Solución a posible antinomia entre la norma de abuso de forma jurídica y normas antielusivas especiales. De acuerdo con lo dispuesto en el inciso 4º del Art. 4 bis del Código Tributario, incorporado por la Ley 20.780, en los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4º ter y 4º quáter.

Según lo prescrito en la norma legal antes indicada, si existe una norma especial para evitar la elusión deben aplicarse las consecuencias jurídicas de esta norma especial, sobre las consecuencias jurídicas previstas en las normas de los artículos 4º ter y 4º quáter, que regulan las medidas antielusivas denominadas, respectivamente, abuso de las formas jurídicas y simulación.

Dicho con otras palabras, la norma legal indicada hace aplicable el criterio de especialidad o el principio de que ley especial prevalece sobre ley general, para solucionar un posible problema de contradicción normativa respecto de las medidas antielusión.

Respuesta a la interrogante planteada. Así, si se tiene en consideración que las normas antielusivas especiales, como la tasación fiscal, la justificación de inversiones, la regulación de los precios de transferencia, la subcapitalización o sobreendeudamiento, etc. tienen requisitos específicos diferentes de los requeridos en la norma que establece la medida antielusión general denominada abuso de forma jurídica, la contradicción normativa o antinomia que podría suscitarse entre ellas sería del tipo total-parcial, ya que la norma especial tiene supuestos adicionales a la norma general respecto de los que puede ser aplicada sin entrar en contradicción con la primera; y, por otro parte, la norma general tiene supuestos generales que no concurren en la norma especial.

Por ejemplo, tratándose de la norma especial del Art. 64 del Código Tributario que establece la facultad del SII para tasar, que tiene un supuesto especial (valor de enajenación notoriamente inferior al valor corriente en plaza), y si no concurre el supuesto especial indicado, no procede la aplicación de la medida antielusión especial, porque este supuesto especial no está contenido en el supuesto general del abuso de forma jurídica; pero, además, la norma antielusión general tiene supuestos propios que no concurren en la norma especial, como la liquidación provisional del impuesto que debe acompañar el SII para solicitar la aplicación de la medida.

En consecuencia, si el hecho realizado por el contribuyente no puede subsumirse en el supuesto de hecho diferencial (ANTINOMIA TOTAL-PARCIAL) de la norma antielusiva especial, entonces es imposible, jurídicamente, que se pueda subsumir en la norma que establece el abuso de las formas jurídicas, que es de carácter general y que no contempla el supuesto diferencial.

En conclusión, si no se puede aplicar una norma antielusión especial, no procedería la aplicación de la medida antielusiva general denominada abuso de forma jurídica, en razón del criterio de especialidad, consagrado especialmente en la ley.

VI. SIMULACIÓN COMO MEDIDA ANTIELUSIVA

¿Cómo se define y cuales son los elementos de la simulación?

Concepto y elementos de la simulación en el Derecho Civil. En la legislación civil no se define la simulación, la que solo se limita reconocer la posibilidad de su existencia y a mencionarla (artículo 1700 y 1876 del Código Civil, y artículo 429 del Código de Procedimiento Civil), o a regular su prueba y determinar sus efectos (artículo 1707 del Código Civil).

Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, la simulación es la acción y efecto de simular, y este concepto significa representar algo, fingiendo o imitando lo que no es.

Francisco Ferrada afirma que simular, en una acepción vulgar, es hacer aparecer lo que no es, mostrar una cosa que no existe. Etimológicamente, simular es dar aspecto y semejanza a lo no verdadero. Disimular, por el contrario, consiste en ocultar al conocimiento de los demás una situación existente. Entre ambos términos, el punto en común es el fin de la conducta: el engaño. Pero mientras que en la simulación el engaño recae sobre una situación no verdadera, en el disimulo el engaño versa sobre el no ser de una situación real (citado por Joan-Francesc Pont Clemente, La simulación en la nueva LGT, Editorial Marcia Pons, Madrid, 2006, p. 92).

Para Raúl Diez Duarte (La simulación de contrato en el Código Civil chileno, Teoría Jurídica y Práctica Forense, Fallos del Mes, 1982, p. 60), hay simulación toda vez que exista disconformidad consciente entre la voluntad y su declaración, convenida entre las partes, con el fin de engañar a terceros.

La Excelentísima Corte Suprema ha dicho que la simulación es un hecho que se produce dando a un acto jurídico las apariencias de otro diverso (RDJ Tomo 22, Sec. 1ª, pág. 272; RDJ Tomo 46, Sec. 1ª, 737; RDJ Tomo 55, Sec. 1ª, pág. 188.

Los **requisitos de la simulación**, según Raúl Diez Duarte (ob. cit., p. 60), son los siguientes:

- a) Disconformidad entre la voluntad interna y su declaración;
- b) Disconformidad deliberada y consciente;
- c) Concierto entre partes;
- d) Intención de engañar a terceros.

Respecto de la **naturaleza jurídica de la simulación**, la doctrina nacional (Arturo Alessandri Rodríguez, Raúl Diez Duarte y Ricardo Parra Labarca), distingue la simulación lícita de la ilícita. La primera es fuente de responsabilidad contractual y la segunda es fuente de responsabilidad extracontractual. Así, celebrada la simulación ilícita con la intención positiva de perjudicar a terceros es -respecto de dichos terceros- un delito civil, un simple hecho jurídico, pues concurren los requisitos de dolo y de daño a terceros, a que se refiere el Título XXXV del Libro IV del Código Civil (Diez Duarte, ob. cit., p. 36). Por su parte, don Arturo Alessandri Rodríguez (De la Responsabilidad Extracontractual en el Derecho Civil chileno, Santiago, 1943, p. 58) señala que la simulación ilícita reviste dos tipos de responsabilidad: una responsabilidad contractual, respecto de la contraparte del acto bilateral; y una responsabilidad extracontractual de ambas partes respecto del tercero perjudicado. Por último, don Ricardo Parra Labarca cita a los autores antes mencionados, en el mismo sentido (La simulación, Editorial La Ley, Santiago, 1994, p. 203).

Por lo tanto, la simulación ilícita, al ser ejecutada por las partes del negocio simulado con la intención de perjudicar a terceros, es una actuación dolosa que constituye delito civil, tal como expusimos en un boletín anterior.

La **simulación ilícita puede ser absoluta o relativa**. En la simulación absoluta tras el negocio jurídico simulado no hay ningún otro negocio. En cambio, en la simulación relativa se realiza aparentemente un negocio jurídico, queriendo y llevando a cabo otro distinto.

Simulación como medida antielusión tributaria. Al contrario de lo que sucede en el Derecho Civil, el Art. 4 quáter del Código Tributario, incorporado por la Ley 20.780, define la simulación en los siguientes términos:

“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.”

Según la definición legal, los elementos de la simulación para efectos tributarios son los siguientes:

- a) Que se simulen actos o negocios jurídicos; y

- b) Que dichos actos y negocios jurídicos 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.

Sin embargo, para la configuración legal de la simulación, como medida antielusiva, es necesario que se reúnan los siguientes requisitos:

1º Que se simulen dolosamente actos o negocios jurídicos;

2º Que la simulación se haga para disimular 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;

3º Que se trate de una simulación relativa, porque los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados;

4º Que el acuerdo simulatorio sea doloso, ya que se requiere de una disconformidad deliberada y consciente entre la voluntad real y la declarada, con la intención de perjudicar los intereses fiscales; y

4º Que el Fisco haya sufrido un perjuicio real y efectivo, en razón de la ocultación o disimulo de la configuración del hecho gravado, o de la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria o de su verdadero monto o data de nacimiento.

Respecto de este último requisito, cabe señalar que el artículo 4º quinquies del Código Tributario dispone que la existencia del abuso o de la simulación será declarada, a requerimiento del Director del SII, por el Tribunal Tributario y Aduanero competente; pero esta declaración solo podrá ser requerida en la medida que el monto de la diferencia de impuestos determinados provisoriamente por el SII al contribuyente excedan cierto monto (250 UF mensuales a la fecha del requerimiento). Además, en caso que se establezca la existencia de abuso o simulación para fines tributarios, el Tribunal Tributario y Aduanero deberá así declararlo en la resolución que dicte al efecto, indicando el monto del impuesto que resulte adeudado, con los respectivos reajustes, intereses penales y multas, ordenando al Servicio emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda.

En conclusión, para que se configure la simulación tributaria no es suficiente la concurrencia de los elementos de la definición legal, sino que también es menester que concurren los demás requisitos indicados precedentemente, los que derivan de la naturaleza ilícita de la simulación, como delito civil, y de las exigencias legales, particularmente el perjuicio sufrido por el Fisco, el cual debe ser determinado provisionalmente por el SII y declarado por el Tribunal Tributario y Aduanero.

VII. DIFERENCIA ENTRE EL ABUSO Y LA SIMULACIÓN

¿En qué se diferencia el abuso de forma jurídica y la simulación?

Para responder esta interrogante, es necesario analizar las definiciones legales de ambas medidas antielusivas y sus elementos constitutivos.

De tal análisis resultan relevantes dos criterios de distinción, uno relacionado con el hecho gravado y el otro con el ocultamiento de la verdad.

Respecto de hecho imponible, en el abuso de forma jurídica el contribuyente no realiza el hecho gravado, sino que realiza un hecho no gravado o gravado en menor medida, mediante el abuso de la forma jurídica. En cambio, tratándose de la simulación, como medida antielusión, el contribuyente realiza el hecho gravado, pero lo disimula (lo oculta) mediante actos o negocios jurídicos simulados.

Respecto del ocultamiento de la verdad, en el abuso de forma jurídica no hay ocultamiento de la verdad, porque el contribuyente abiertamente, y cumpliendo todos los requisitos legales, ejecuta un hecho distinto al hecho gravado, sin un motivo jurídico o económico relevantes, distinto del mero ahorro impositivo, es decir, abusando de las formas jurídicas. En cambio, tratándose de la simulación, el contribuyente oculta la verdad simulando ejecutar un acto o negocio jurídico, para disimular el hecho gravado realmente realizado.

Sin duda, la gravedad de las conductas es distinta, porque en el abuso de las formas jurídicas no se realiza el hecho imponible ni se oculta la verdad de los hechos; y, por el contrario, en la simulación, se realiza el hecho imponible y se oculta la verdad.

Por eso, no se justifica que ambas medidas antielusión estén sancionadas del mismo modo, cuando la entidad y gravedad de la conducta es distinta. Por ejemplo, en España no se sanciona como infracción tributaria el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, que según la doctrina es una figura de fraude de ley o de abuso; pero sí se sanciona como infracción la simulación.

En todo caso, no es fácil distinguir el abuso de forma jurídica de las conductas de planificación tributaria o de economía de opción, ya que lo relevante es determinar un efecto jurídico o económico distinto del mero ahorro impositivo, lo que puede resultar muy difícil de determinar en la práctica.

En conclusión, el abuso de forma jurídica se distingue de la simulación, principalmente, porque en la primera medida antielusión no hay realización directa

del hecho gravado ni ocultamiento de la verdad de los hechos; y, en la segunda medida antielusiva, hay realización directa del hecho gravado y ocultamiento de la verdad.