

## **LA EVOLUCIÓN EN LA JURISPRUDENCIA DE LA EXCMA. CORTE SUPREMA EN LA CONCEPCIÓN DE LA ELUSIÓN FISCAL**

### **THE EVOLUTION BY THE SUPREME COURT JURISPRUDENCE IN THE CONCEPTION OF THE TAX AVOIDANCE**

**María Pilar Navarro Schiappacasse\***

Investigadora del Instituto de Ciencias Sociales de la Universidad de O'Higgins  
Doctora en Derecho y Ciencia Política por la Universidad de Barcelona  
Máster en Derecho de la Empresa y de los Negocios por la Universidad de Barcelona  
Magíster en Gestión y Dirección Tributaria por la Universidad Adolfo Ibáñez  
Abogada, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso  
mariapilar.navarro@uoh.com

**Resumen:** El presente artículo analiza los cambios experimentados por la jurisprudencia de la Excma. Corte Suprema en su concepción sobre la elusión fiscal, entre los años 2003 y 2015. Asimismo, se examina cómo se inserta en el ordenamiento tributario chileno la figura del abuso de las formas jurídicas.

**Palabras claves:** Normas generales antielusión – elusión fiscal – abuso de las formas jurídicas – legítima razón de negocios

**Abstract:** *This article analyses the changes experimented by the Supreme Court jurisprudence related to the conception of the tax avoidance from 2003 to 2015. In addition, it examines the place that the abuse of the legal form occupies in the Chilean legal system.*

**Key words:** *General Anti-Avoidance Rules – tax avoidance – abuse of the legal form – business purpose test*

\* Becaria Becas Chile convocatoria 2015.

## 1. INTRODUCCIÓN

Con anterioridad a la entrada en vigor del abuso de las formas jurídicas contemplado en el artículo 4° ter del Código Tributario, introducido por la Ley N° 20.780 de 2014, la legislación chilena solo contaba con normas especiales para enfrentar el fenómeno elusivo<sup>1</sup>. Por lo demás, estaba extendida la idea de que tales comportamientos no eran reprochables a los contribuyentes, sino que tenían su origen en defectos de la ley<sup>2</sup>.

Para forjar esta concepción de la elusión fiscal, resultó fundamental la postura que tomó la Excm. Corte Suprema en el año 2003, en la conocida sentencia de la causa “Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A.<sup>3</sup> con SII”<sup>4</sup>.

El presente artículo pretende examinar el cambio experimentado por la jurisprudencia de la Excm. Corte Suprema en su concepción de la elusión fiscal, en los casos “Coca-Cola Embonor S.A. con SII” y “Pablo Andrés Gajardo Muñoz con SII” para luego contrastar esta realidad con el nuevo escenario normativo surgido tras la introducción del abuso de las formas jurídicas en el Código Tributario.

Para tales efectos, el análisis se dividirá en tres partes. En la primera se analizará el concepto de elusión y se la diferenciará de la evasión fiscal. En la segunda se

---

1 A modo de ejemplo, se pueden mencionar los casos gravados con el impuesto único del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en adelante LIR, y las normas de limitación del uso de las pérdidas establecidas en el artículo 31 N° 3 del mismo cuerpo legal.

2 Es así como durante la tramitación de la Ley N° 19.738, iniciada el 2001 –que en un primer momento buscaba combatir la elusión y la evasión–, el Diputado Sr. Krauss manifestó que eludir era “*[e]ludir una dificultad, un problema; evitar algo con astucia o con maña. Esa es la defensa del contribuyente respecto de las normas que pretenden obligarlo a pagar una determinada suma, lo cual no es condenable en absoluto. Está en la naturaleza humana; corresponde al sentido natural de defensa, porque lo contrario sería suponer que el país estaría conformado por un conjunto de masoquistas que se sentirían felices de pagar impuestos. Cuando estas normas se transformen en ley van a ser cuestionadas, y es lógico que así sea*”. Por su parte, el Diputado Sr. Lorenzini expresó que si existe elusión es porque “*alguien se aprovecha de los resquicios de la ley, de las faltas claras, de las interpretaciones, de las circulares. Las oportunidades están ahí y se han dado; por lo tanto, no son ilegales. Pero, evidentemente, algunas elusiones son inmorales –desde el punto de vista de la moralidad; no de la legalidad–*”. Historia de la Ley N° 19.738 [en línea] <https://www.bcn.cl/historiadelaley/ncl/historia-de-la-ley/6039/> [consulta: 5 de diciembre de 2018], pp. 139, 159. De toda esta discusión resultó que se eliminara del título de la Ley N° 19.738, cualquier alusión a que se tratase de una ley de lucha contra la elusión, a pesar de contener normas que claramente la combatían. En esta misma línea GARCÍA ESCOBAR, J. 2006. ¿Elusión o planificación tributaria? Revista del Abogado (Publicación del Colegio de abogados de Chile) 37, p. 7.

3 En adelante, “S.A.” corresponde a la abreviación de “Sociedad Anónima”.

4 En adelante, “SII” corresponde a la abreviación de “Servicio de Impuestos Internos”.

revisará la jurisprudencia más relevante de la Excma. Corte Suprema en la cual fija su postura respecto de la elusión fiscal. Finalmente, se verá cómo se inserta el abuso de las formas jurídicas en este panorama.

## 2. SOBRE EL CONCEPTO DE ELUSIÓN FISCAL Y EVASIÓN FISCAL

La elusión fiscal es una de las grandes cuestiones del Derecho tributario que penetra profundamente en el tejido de dicha rama y presenta formas siempre nuevas<sup>5</sup>. Se trata de un término relativo, válido para una legislación en particular<sup>6</sup>, debido a la ausencia de un dato objetivo –como ocurre en la evasión–, lo que genera que aquella se conciba como un concepto abstracto e inasible en la dicotomía entre la forma y la sustancia<sup>7</sup>.

Se tiende a identificar como comportamiento elusivo la conducta desplegada por el contribuyente en forma previa a la verificación del hecho imponible<sup>8</sup> y, por tanto, anterior al nacimiento de la obligación tributaria<sup>9</sup>. Será cada legislación la que fijará el límite entre lo admisible tributariamente y lo que se considera elusión fiscal, de acuerdo con la modulación que haga de las normas que intentan corregir esta última<sup>10</sup>.

---

5 PALAO TABOADA, C. 2009. Normas anti-elusión en el Derecho interno español y en el Derecho comunitario europeo. En: La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal. Valladolid, Lex Nova, p. 255. Corresponde a un concepto que, como apunta el autor, fue utilizado por primera vez en la legislación española en el año 1977, por la Ley 50, de 13 de noviembre. PALAO TABOADA, C. 1978. La «elusión fiscal mediante sociedades». Comentarios a los artículos 38 a 40 de la Ley 50, de 14 de noviembre de 1977. Civitas. Revista Española de Derecho Financiero 15-16, p. 775.

6 CARRASQUER CLARI, M. L. 2002. El problema del fraude a la ley en el Derecho tributario. Valencia, Tirant lo Blanch, pp. 146-147. CIPOLLINA, S. 1992. La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale. Padova, CEDAM, p. 125.

7 PISTONE, P. 1995. Abuso del diritto ed elusione fiscale. Padova, CEDAM, pp. 11-12.

8 MONTECINOS ARAYA, J. 2000. De la elusión y la evasión tributaria. Revista de Derecho (Universidad de Concepción) 207 (68), p. 154.

9 HERRERO MADARIAGA, J. 1976. El fraude de ley como elusión ilícita de los tributos. Civitas. Revista Española de Derecho Financiero 10, pp. 322-323, para quien la elusión actúa sobre el presupuesto de hecho, afectando indirectamente su mandato; la evasión, en cambio, actúa abierta y directamente sobre el mandato, porque lo incumple.

10 Actualmente la Excma. Corte Suprema sigue el concepto de elusión dado por UGALDE Y GARCÍA, para quienes consiste en “evitar por medios lícitos que un determinado hecho imponible se realice, mediante el empleo de formas o figuras jurídicas aceptadas por el derecho –aun cuando alguna de ellas sea infrecuente o atípica– y que no se encuentran tipificadas expresamente como hecho imponible por la ley tributaria”. UGALDE PRIETO, R. y GARCÍA ESCOBAR, J. 2010. Elusión, planificación y evasión tributaria. 4ª edición. Santiago, Legal Publishing, p. 83.

Existen diversos mecanismos que el legislador puede adoptar para combatir la elusión fiscal. Una opción es incorporar en el ordenamiento jurídico una norma general antielusión<sup>11</sup>. Este tipo de disposiciones corresponden a “*estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirán en la asignación a la Administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio, para aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir*”<sup>12</sup>.

A nivel comparado se discute si la elusión es lícita o no. En este trabajo se sigue la postura de aquella doctrina que considera que es ilícita cuando existe una norma general antielusión establecida en el ordenamiento jurídico, pues, en tales casos, la planificación tributaria que verifique los presupuestos aplicativos del abuso de las formas jurídicas no será aceptada por el Derecho tributario<sup>13</sup>. Se trata de una ilicitud no en el sentido del Derecho penal o del Derecho administrativo sancionador, sino en el entendido de conducta que no es admitida por el Derecho tributario<sup>14</sup>.

Al contrario de lo que acontece respecto de la elusión, en la evasión hay un consenso mayor en cuanto a su definición y límites. Ello PISTONE lo atribuye al hecho de que su identificación está dada por un dato objetivo: hay una obligación tributaria que ha nacido y que no se ha satisfecho. Por tanto, la conducta del obligado tributario vulnera el ordenamiento jurídico de manera directa<sup>15</sup>. Para HENSEL, las conductas evasivas corresponden a un “*incumplimiento (culpable) de un crédito nacido y válido, en virtud de la realización del presupuesto*”<sup>16</sup>. BLUMENSTEIN, por su parte, opina en un mismo sentido cuando señala que en la evasión existe el hecho que es el fundamento de la imposición, pero se impide su exacta estimación por parte de la Administración tributaria mediante

---

11 Otros mecanismos consisten, por ejemplo, en establecer hechos gravados de la forma más amplia posible, introducir hechos gravados subrogatorios, incluir normas de tasación, y modernamente, se está planteando incluir obligaciones de información de ciertas operaciones, lo que se conoce como el *disclosure*.

12 GARCÍA NOVOA, C. 2004. La cláusula antielusiva en la nueva LGT. Madrid, Marcial Pons, p. 259.

13 MARÍN BENÍTEZ, G. 2013. ¿Es lícita la planificación fiscal? Sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario. Valladolid, Lex Nova, 2013, pp. 35-36.

14 MARÍN BENÍTEZ, G. 2013. ¿Es lícita la planificación fiscal?... cit., p. 36.

15 PISTONE, P. 1995. Abuso del diritto..., cit., p. 11.

16 HENSEL, A. 2005. Derecho tributario. Trad. de la tercera edición de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuellar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Madrid, Marcial Pons, p. 230, nota 164.

un comportamiento ilegal del contribuyente<sup>17</sup>. En Chile, MONTECINOS ARAYA entiende que la evasión “*será siempre una reacción ante el impuesto que infringe la ley [...]. La evasión es más amplia que la noción de fraude o delito tributario. Evadir es simplemente dejar de pagar el impuesto en la medida legal, por las razones que sean, aunque el sujeto obre de buena fe o por ignorancia. La obligación impositiva surgirá por el solo ministerio de la ley, aunque acreedor y deudor lo ignoren, y si no se paga se habrá evadido el impuesto*”<sup>18</sup>. Por su parte UGALDE y GARCÍA consideran que es “*el incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias, generalmente acompañado de maniobras engañosas que buscan impedir que sea detectado el nacimiento o el monto de la obligación tributaria incumplida*”<sup>19</sup>.

Las normas generales antielusivas son una respuesta legal al fenómeno elusivo, no al evasivo. Por ello es discutible que el Código incluya dentro del concepto de norma general antielusión a la simulación, ya que lo característico de esta última figura es que el hecho gravado se verifica, pero se disimulan ciertas circunstancias legalmente establecidas: su configuración o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación impositiva o su verdadero monto o data de nacimiento. Según lo dispuesto en el artículo 4° quáter del Código Tributario se grava el hecho efectivamente realizado por las partes, por tanto, la legislación parte de la base de que existe un hecho imponible que se verifica, pero ciertos aspectos se ocultan a la Administración tributaria.

En atención a lo previamente señalado, es dable afirmar que la simulación no tiene una naturaleza elusiva, sino derechamente evasiva. En este punto se comparte lo expresado por YÁÑEZ en el sentido de que en los casos de simulación “*no estamos en presencia de una actuación que sólo carece de sustancia (cuestión de suyo*

---

17 BLUMENSTEIN, E. 1954. Sistema di Diritto delle Imposte. Trad. de Francesco Forte. Milano, Guiffirè, p. 27.

18 MONTECINOS ARAYA, J. De la elusión y la evasión tributaria..., cit., p. 161.

19 UGALDE PRIETO, R. y GARCÍA ESCOBAR, J. 2010. Elusión, planificación y evasión tributaria..., cit., p. 109. También GARCÍA ESCOBAR, J. 2005. La naturaleza jurídica de la elusión tributaria. Revista de Derecho (Consejo de Defensa del Estado) 13, p. 131, para quien suponer que la evasión puede ser lícita “*es como hablar de la cuadratura del círculo*”. Para AVILÉS HERNÁNDEZ la evasión es “*el ocultamiento del hecho gravado en el que se ha incurrido o sus efectos, montos y alcances, de manera de evitar el pago de un impuesto, disminuir su importe o acceder a una exención, todo ello haciendo uso de medios fraudulentos o violatorios de la ley, con pleno conocimiento de lo que se hace y su objetivo. Hay evasión cuando habiendo nacido o debiendo nacer la obligación tributaria necesariamente, se despliega una conducta de ocultamiento a fin de llevar a error a la autoridad tributaria*”. AVILÉS HERNÁNDEZ, V. M. 2014. Legalidad tributaria y mecanismos anti elusión. 2ª ed. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, p. 221.

*difícil de determinar), sino que nos encontramos frente a una 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”<sup>20</sup>. En los casos de simulación hay un incumplimiento de la obligación tributaria nacida, pues la actuación del contribuyente realiza el presupuesto de hecho previsto en la norma tributaria; en el abuso de las formas jurídicas, en cambio, no existe una farsa<sup>21</sup>, los actos o contratos se celebran, son válidos y queridos por las partes<sup>22</sup>, pero su empleo se hace con abuso de las formas jurídicas.*

Teniendo presente las consideraciones anteriores, se excluirán los supuestos de simulación del análisis del tratamiento jurisprudencial de la elusión fiscal que se realizará en lo sucesivo.

La regulación de la figura del abuso de las formas jurídicas fue fijada por la Ley N° 20.780, pues las modificaciones que introdujo la Ley N° 20.899 se refirieron a aspectos vinculados con la consulta del artículo 26 bis y con la sanción aplicable al asesor fiscal que planifica o diseña actos o contratos que luego son declarados elusivos por un tribunal contemplada en el artículo 100 bis, ambos del Código Tributario.

Por tanto, desde el año 2014 la estructura normativa del abuso de las formas jurídicas no ha variado<sup>23</sup>, y según lo establecido en las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, este se encuentra vigente desde el 30 de septiembre de 2015<sup>24</sup>.

---

20 YÁÑEZ VILLANUEVA, F. 2014. Análisis de la nueva cláusula general antielusiva. Revista de Estudios Tributarios (Universidad de Chile) 11, p. 245.

21 YÁÑEZ VILLANUEVA, F. 2014. Análisis de la nueva cláusula general..., cit., p. 245.

22 FERREIRO LAPATZA, J. J. 2001. Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal. Quincena Fiscal 8, pp. 11, 16, 19-21.

23 Con todo, el proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria, Boletín N° 8269-05, presentado al Congreso el día 23 de agosto de 2018, actualmente en discusión en primer trámite constitucional en la Cámara de Diputados, modifica de forma importante la estructura del abuso de las formas jurídicas, pues: i) agrega un test de artificialidad que se vincula con la causa del acto jurídico, y ii) amplía de tal modo el ámbito de aplicación de la economía de opción, que, en la práctica, virtualmente elimina la figura del abuso. Para un análisis de los aspectos más relevantes de este cambio ver NAVARRO SCHIAPACASSE, M. P. 2018. Luces y sombras de las modificaciones a la norma general antielusión [en línea]. Disponible en <http://www.elmercurio.com/Legal/Noticias/Opinion/2018/11/20/Las-luces-y-sombras-de-las-modificaciones-a-la-norma-general-antielusion.aspx?disp=1> [consulta: 5 de diciembre de 2018].

24 El artículo 10 de la Ley N° 20.780, introdujo diversas modificaciones al Código Tributario,

Si se examina el artículo 4° ter del Código Tributario se constata que deben concurrir dos presupuestos para que se aplique la norma general antielusiva a una determinada actuación del contribuyente. En primer lugar, se exige que concurra un presupuesto genérico, ya que el inciso 1° del artículo 4° ter prescribe que se entenderá que se está en presencia del abuso 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”*. En segundo lugar, es necesario que no se supere el business purpose test o legítima razón de negocios, esto es, que el presupuesto genérico se obtenga *“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”*<sup>25</sup>.

Si concurren ambos presupuestos aplicativos, el ordenamiento tributario reacciona y priva de efectos jurídicos a la planificación, pues el inciso 3° del artículo 4° ter dispone que *“[e]n caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imposables establecidos en la ley”*.

### **3. LA EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL EXPERIMENTADA POR LA EXCMA. CORTE SUPREMA EN MATERIA DE ELUSIÓN FISCAL**

A continuación, examinaremos las tres etapas que hemos podido identificar en la jurisprudencia de la Excma. Corte Suprema en lo que se refiere a su concepción de la elusión fiscal.

#### **3.1 La primera etapa: el caso “Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. con SII”**

La causa se origina a raíz del reclamo presentado por el contribuyente Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. en contra de liquidaciones notificadas por el SII, por

---

entre las cuales se encontraba toda la regulación de las llamadas normas generales antielusión. De conformidad con lo dispuesto en el artículo décimo quinto transitorio, estas disposiciones entraron en vigor transcurrido un año desde la publicación de la ley. Esto último tuvo lugar el día 29 de septiembre de 2014, y según señaló la Circular N° 55, de 2014, las normas referidas están en vigor desde el 30 de septiembre de 2015.

<sup>25</sup> Durante la tramitación parlamentaria de la Ley N° 20.780 se eliminó un segundo test que contemplaba el artículo 4° ter y que consistía en determinar si los actos o contratos eran impropios o artificiales para la consecución del resultado obtenido. Actualmente, se pretende reincorporar a la norma, mediante el cambio propuesto por el proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria, con la novedad de que la artificialidad consiste en problemas de causa del acto jurídico.



diferencias de IVA<sup>26</sup> detectadas en diversos períodos tributarios, las que a juicio del ente fiscalizador tenían su origen en la no declaración de los débitos fiscales provenientes de ingresos de explotación de un complejo turístico. En concreto, por el arriendo de cabañas amobladas.

La planificación consistió en que la Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. arrendaba solo el inmueble cabaña, sin ningún tipo de mobiliario, ya que este último era arrendado por otra sociedad, compuesta por los mismos socios personas naturales de la sociedad reclamante. Terminada la estadía, los clientes de las cabañas pagaban los servicios, de los cuales el 60% era el valor del arriendo de la cabaña –inmueble no amoblado– percibido por Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. y el 40% restante se encontraba afecto a IVA y se emitía la boleta respectiva, ya que correspondía al arriendo de los muebles más los consumos de bar, y era cobrado por la sociedad relacionada.

El fundamento de las liquidaciones fue que la actividad desarrollada por el contribuyente era un servicio gravado con IVA, al considerarla hotelera, contemplada en el artículo 20 N° 3 de la LIR, en relación con el artículo 3° del Código de Comercio. En primera instancia el Director Regional rechazó el reclamo del contribuyente, confirmando las liquidaciones impugnadas, y en segunda instancia, la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago desestimó el recurso de apelación interpuesto por el reclamante.

La Excm. Corte Suprema zanja la discusión, acoge el recurso de casación presentado por el contribuyente y deja sin efecto los actos administrativos impugnados<sup>27</sup>. En lo que interesa para este análisis, la sentencia que anula el fallo de segunda instancia, ya que considera que la actividad no era hotelera, sino arriendo de cabañas realizado en una forma permitida por la ley, toda vez que confluían dos actividades diversas, realizadas por personas distintas.

De esta forma, la sentencia señalada, declara que el ente fiscalizador confunde la evasión tributaria ilícita con la elusión, que consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, más aún si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente para pagar los tributos en una medida legítima a la que optó y no en aquella que se le liquida (considerando 18°). Por tanto, indica que la figura utilizada no solo es lícita, por tener un fundamento legal, sino que puede tener finalidades ajenas a la elusión de impuestos, como es

---

26 En adelante, “IVA” corresponde a la abreviación de “Impuesto al Valor Agregado”.

27 Sentencia dictada en la causa Rol N° 4.038-2001, de 28 de enero de 2003.



facilitar la adquisición, administración y mantención de los muebles. En suma, el fallo declara que con su actuación el SII pretendió dejar sin efecto actos válidos, sin cuestionar su validez ni utilizar la vía idónea para ello (considerandos 19° y 20°)<sup>28</sup>.

A su turno, la sentencia de reemplazo el tribunal declara que *“la explicación del requerimiento, según se puede derivar de lo que se expone en el fallo que se revisa, radicaría en la creencia de que la constitución de las dos sociedades involucradas se hizo fraccionando ideológicamente dicha actividad, para los efectos tributarios, esto es, una cuestión al borde de la legalidad, cuando la verdad es que la propia ley permite que ello pueda llevarse a cabo y, en tanto no exista una disposición expresa que clarifique esta cuestión de un modo categórico, este Tribunal debe estimar que las liquidaciones no debieron cursarse porque la recurrente Inmobiliaria Bahía S.A. no estaba obligada a tributar por el arriendo de inmuebles de su propiedad, menos presuponiendo intenciones reñidas, por lo menos, con la ética”* (considerando 3°).

De esta forma, en una primera etapa la jurisprudencia de la Excm. Corte Suprema acepta que el contribuyente eluda la verificación del hecho imponible y señala que no existe una norma que permita al ente fiscalizador cuestionar actuaciones realizadas al borde de la legalidad, esto es, constituya una habilitación para prescindir del ropaje jurídico utilizado por el contribuyente. Si bien se declara en un primer momento la licitud de la elusión fiscal, el máximo tribunal admite que esta pueda, en ciertos casos, ser antijurídica, pero no especifica cuándo ello acontece<sup>29</sup>.

---

28 El criterio seguido por la Excm. Corte Suprema en este fallo sirvió de base para la decisión de diversos casos conocidos por la Iltma. Corte de Apelaciones de Concepción. Ello aconteció en las sentencias dictadas en las causas de segunda instancia Roles tributarios N° 101-2013, “Supermercado Cañete Limitada con SII”, de 17 de julio de 2014, considerando 10°; N°107-2013, “Comercial Maipú Limitada con SII”, de 27 de octubre de 2014, considerando 6°; Nos 62-2013, “Supermercados Big Key Limitada con SII”, 96-2013, “Comercial Key Limitada con SII”, 102-2013, “Sociedad de Servicios Laborales Ltda. con SII”, 11-2014, “Comercial Arauco Limitada con SII”, y 12-2014, “Comercial Laja Limitada con SII”, todas de 27 de octubre de 2014, considerando 6°; Nos 86-2013, “Supermercado La Violeta Limitada con SII”, 100-2013, “Comercial Lebu Limitada con SII”, y 103-2013, “Supermercado Manquimavida Limitada con SII”, todas de 30 de diciembre de 2014, considerandos 7°, 8° y 9°, respectivamente. Sin embargo, no se puede afirmar que el criterio de la sentencia de la causa “Sociedad Inmobiliaria Bahía con SII” sentara una jurisprudencia consolidada, ya que al llegar estas causas al máximo tribunal por vía de casación, este varió su criterio, como examinaremos en el apartado 3.3., y revocó los fallos de la Corte de Apelaciones de Concepción en las sentencias de las causas Roles Nos 23.492-2014, 31.985-2014, 31.983-2014, 32.114-2014, 32.128-2014, 32.121-2014, 31.957-2015, 1.814-2015, 1.854-2015 y 3.705-2015, respectivamente, todas de 14 de septiembre de 2015.

29 La doctrina analizó criterio de la Excm. Corte Suprema. Así, MARTÍNEZ COHEN considera que el criterio es contradictorio, pues si bien en principio señala que el actuar del contribuyente es elusivo y legítimo, parece aceptar que pueda haber elusión antijurídica, lo que no sería posible a su juicio, si el contribuyente actúa dentro de la ley. MARTÍNEZ COHEN, R. 2007. El error, la simulación,

### 3.2 Segunda etapa: el caso “Coca-Cola Embonor S.A. con SII”

La fiscalización del SII comienza cuando el contribuyente Coca-Cola Embonor S.A., en su declaración de impuesto anual a la renta del año tributario 2010, consigna una pérdida afecta al régimen general del impuesto de primera categoría de la LIR, ascendente a la suma de \$ 193.348.090.900 solicitando una devolución de \$539.819.495, valores en pesos chilenos. Este monto resulta de la diferencia entre el pago provisional por utilidades absorbidas y los créditos por gastos en capacitación, menos el importe relativo al impuesto único inciso 3° artículo 21 de la LIR.

El ente fiscalizador objeta el resultado tributario de la agencia en Islas Caimán del contribuyente y la pérdida de arrastre utilizada como gasto, en la parte correspondiente a pérdidas generadas por la agencia en Islas Caimán, pues argumenta que dichos gastos no se acreditaron en la fase administrativa. En consecuencia, el SII dicta una resolución en la que rechaza parte de la devolución de impuestos solicitada por estos conceptos y rebaja la pérdida de arrastre.

El término «elusión» fiscal no se encuentra en el texto de ninguna de estas sentencias dictadas durante la tramitación del juicio. Lo relevante de esta etapa dice relación con que expresamente en primera instancia se señala que la actuación del contribuyente no puede ser vista como una legítima razón de negocios, pues busca “eludir la carga tributaria”. La causa llega a conocimiento de la Excm. Corte Suprema, la que no realiza ningún tipo de declaración que se refiera a si es posible o no perseguir la correcta tributación de operaciones elusivas. De ello se sigue que no hay una reiteración del criterio manifestado en la causa Sociedad Inmobiliaria Bahía con SII, según el cual la elusión era un actuar con astucia, no necesariamente ilícito.

El contribuyente reclama de la resolución dictada por el SII y, en juicio, presenta antecedentes que permiten justificar los gastos que en sede administrativa no fueron fehacientemente acreditados<sup>30</sup>. La sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de

---

el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el derecho tributario chileno. Revista de Derecho (Pontificia Universidad Católica de Valparaíso) 29, p. 368. También se ha señalado que la regla general en materia de elusión era su carácter lícito y que, en los casos excepcionales, la ilicitud venía dada por la configuración del ilícito del artículo 97 N° 4 del Código Tributario, si concurría el dolo exigido. BARREDA LARREA, F. J. 2014. Legítima razón de negocios y juicio de Coca-Cola Embonor S.A. con Servicio de Impuestos Internos. Revista de Estudios Tributarios (Universidad de Chile) 10, pp. 273-274. Sin embargo, este tipo de soluciones van en contra del principio de intervención mínima del Derecho penal, ya que es discutible que se pueda considerar delito una actuación que desde el punto de vista de la correcta determinación de la obligación tributaria no resulta objetable.

30 Este caso presenta bastantes aristas a las que no nos referiremos, entre las cuales podemos mencionar la aplicación o no de lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario y el efecto que

la Región de Arica y Parinacota rechaza el reclamo<sup>31</sup>, ya que considera que no se derivaba una correlación ingresos-gastos, con lo cual no era posible rebajar estas cantidades de la renta líquida<sup>32</sup>.

Ahora bien, cabe señalar que la sentencia de primera instancia habiendo dado los argumentos necesarios para desestimar la reclamación del contribuyente, realiza una declaración adicional, ya que analiza la tributación en Chile de las agencias y otros establecimientos permanentes en el exterior<sup>33</sup>, tras lo cual concluye que una empresa ubicada en Islas Caimán, puede distribuir fondos a sus accionistas o ser estos retirados por sus socios, sin que queden afectos a impuesto o generen efecto tributario alguno, pues las rentas, los retiros o distribuciones de utilidades o de capital o flujos de dinero en general, desde el patrimonio de una empresa al de sus accionistas o socios no están gravados con impuesto directo alguno.

Por tal motivo, el tribunal de primera instancia se pregunta acerca del sentido que tiene pagar intereses –agencia en Islas Caimán– para que un tercero adquiriera las plantas productivas –filial en Islas Caimán–, si Coca-Cola Embonor S.A. podría haberlas adquirido directamente, como efectivamente ocurre con posterioridad, entrando finalmente en su patrimonio a un precio superior (considerando 46°). Así, concluye que la deuda y el pago de intereses carecían jurídicamente de causa y estima en el considerando 49° que las operaciones descritas no son una gestión eficiente para la compra de las plantas, que acarrearán pérdidas a Coca-Cola Embonor S.A. de manera artificial. De esta forma, estima que lo que busca el contribuyente es generar la duplicación del costo de los activos, lo que va a acarrear pérdidas tributarias en Chile de manera artificial, la consecuencia de toda esta operación es que se disminuye o evita el pago de impuestos a la renta. El sentenciador califica estos costos como artificiales y señala que no corresponden a aquellos necesarios para producir la renta, porque lo buscado fue dar la apariencia de plausible a una operación de planificación tributaria destinada a eludir la carga impositiva, la que, a todas luces, “no puede ser vista con una *‘legítima razón de negocios’*”.

---

produce que el contribuyente acompañe en juicio antecedentes que, de haber sido aportados en sede administrativa, habrían generado un acto administrativo terminal diverso.

31 Sentencia dictada en la causa RIT GR-01-00003-2011, de 2 de abril de 2012.

32 Ver caso 8: reorganización que genera el uso de gastos por concepto de intereses. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Catálogo de esquemas tributarios 2018 [en línea], [http://www.sii.cl/destacados/catalogo\\_esquemas/catalogo\\_esquemas\\_2018.pdf](http://www.sii.cl/destacados/catalogo_esquemas/catalogo_esquemas_2018.pdf) [consulta: 6 de diciembre de 2018], pp. 19-20.

33 Así, constata en el considerando 33° que según la normativa vigente se considerarán en Chile, respecto de las agencias, tanto las rentas percibidas como las devengadas, incluyendo los impuestos a la renta adeudados o pagados en el extranjero; respecto de las filiales, en cambio, determina que se gravan en Chile las rentas líquidas percibidas por concepto de dividendos percibidos en el extranjero y otras rentas provenientes de inversiones similares.

En segunda instancia la Iltma. Corte de Apelaciones de Arica confirmó la sentencia de primer grado<sup>34</sup>, declarando que no se habría acreditado la necesidad del gasto, el que por lo demás, habría sido efectuado por una persona distinta al contribuyente, y que carecería de la necesaria relación ingreso-gasto. Por tanto, concluye el tribunal de alzada que *“la reorganización empresarial que realizó la reclamante no obedeció a una legítima razón de negocios que la justifique, es decir, aquello que la jurisprudencia anglosajona denomina ‘business purpose test’, esto es, la planificación es aceptable en la medida que tenga un propósito comercial o económico diferente que el solo objetivo de evitar un impuesto y, en consecuencia, lo actuado ha sido derechamente con el objeto de evitar el pago de impuestos, configurándose en los hechos una duplicidad de costos que la misma ha volcado en su declaración de impuestos, siendo, por ende, correcto el rechazo efectuado por el Servicio de Impuestos Internos y, por ello, correcta la Resolución 85/2011 cuya impugnación se ha pretendido mediante el presente litigio”* (considerando 14°).

El pronunciamiento de la Excma. Corte Suprema<sup>35</sup> simplemente rechazó el recurso de casación, declarando que el contribuyente pretendía modificar los hechos fijados por los tribunales del fondo, lo que no era procedente, pues no podía alegar que la deducción de los intereses generados por la agencia correspondía a un gasto necesario para producir renta, sin estimar vulneradas las normas reguladoras de la prueba, requisito indispensable para revisar tales hechos<sup>36</sup>.

De todos modos, en ausencia de norma general antielusión, todo el examen de la falta de una legítima razón de negocios no podía sino estar contenida en considerandos que no afectaban el fondo de la decisión tomada, esto es, en *obiter dicta* con lo cual, pese a la relevancia del criterio sentado por los tribunales de instancia, el análisis referido al mero fin tributario de la planificación fiscal no fue decisivo en la resolución del caso.

El fallo ha sido criticado por la doctrina nacional. Así, se señala que en este caso hubo *ultra petita* de los tribunales de instancia, esto es, el tribunal se pronunció sobre aspectos que no fueron sometidos a su consideración, y se agrega que la regla de la legítima razón de negocios está contemplada en nuestro ordenamiento jurídico como una norma específica dada en materia de tasación, sin que pueda

---

34 Sentencia dictada en la causa Rol N° 2-2012 tributaria, de 6 de junio de 2012.

35 Sentencia dictada en la causa Rol N° 5.118-2012, de 23 de julio de 2013.

36 La argumentación de la Excma. Corte Suprema se encuentra en los considerandos 9° a 10° y 12° del fallo que rechaza la casación.

utilizarse con carácter genérico sin vulnerar las reglas más básicas del Derecho tributario<sup>37</sup>.

En tanto el tribunal analiza si los desembolsos cuestionados reúnen los requisitos exigidos para rebajar un gasto, no hay en los considerandos de la sentencia ninguna declaración que tienda a cuestionar la forma utilizada en el sentido que su único objetivo fuese disminuir la carga tributaria. Sin embargo, toda la argumentación que efectúa “a mayor abundamiento” (considerandos 33° y siguientes) excede el marco de la legalidad vigente en ese momento y emplea un razonamiento propio de una norma general antielusión, en este caso, de creación jurisprudencial.

Tal proceder, genera problemas derivados del respeto a los principios de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, pero también dificulta el ejercicio del derecho de defensa del contribuyente.

### **3.3 La tercera etapa: el caso “Pablo Andrés Gajardo Muñoz con SII”**

La jurisprudencia de la Excma. Corte Suprema ha experimentado un cambio en materia de elusión fiscal y acepta que el SII pueda desconocer los efectos jurídicos de planificaciones tributarias elusivas. Pese a que es un criterio que se ha sostenido en bastantes fallos, el análisis lo efectuaremos a partir de la causa “Pablo Andrés Gajardo Muñoz con SII”.

El caso se inicia a través de un proceso de justificación de inversión, en el que se requiere al contribuyente que acredite el origen de los fondos con los cuales efectuó ciertas erogaciones. Este probó que fueron realizadas con el producto de la venta de 180 acciones de dos sociedades “A” y “B”, adquiridas producto de la división de una tercera sociedad. La Administración tributaria consideró acreditado el origen de los fondos, pero a continuación, inició una auditoría para determinar la

---

37 VERGARA QUEZADA, G. 2015. ¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión? Revista de Estudios Tributario (Universidad de Chile) 14, pp. 226-229. Sin embargo, fallos recientes de las Cortes de Apelaciones utilizan razonamientos propios de normas generales antielusión, respecto de hechos ocurridos en una época en que no se encontraba en vigor el abuso de las formas jurídicas. Es lo que ocurre con el voto de mayoría de la sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago, dictada en la causa Rol N° 44-2018, de 13 de noviembre de 2018, que incluye el concepto de legítima razón de negocios en el análisis de la deducibilidad del gasto. Por su parte, en la sentencia de la Corte de Apelaciones de Concepción, dictada en la causa Rol N° 1-2018, de 10 de agosto de 2018, se afirma que no se acreditaron “*las razones de orden económico, comercial o financiero que sirven de fundamento a la decisión de dividir y fusionar las sentencias, respecto de las cuales, sólo se vislumbra un efecto puramente tributario que se manifiesta en la absorción de las pérdidas Vialat (Inbet S.A.) por las utilidades de Bethia Dos S.A. empresa que solo tuvo una vida jurídica de un par de días*”. Nuevamente la idea subyacente es la falta de una legítima razón de negocios.

correcta tributación del mayor valor de la venta de las acciones de las sociedades “A” y “B”. El contribuyente en la declaración de renta del año respectivo declaraba rentas mediante contabilidad simplificada acogidas a las normas del artículo 14 bis de la LIR.

Asimismo, se determinó que las sociedades “A” y “B”, desde su constitución el 8 de agosto de 2008 y hasta su disolución el 26 de septiembre del mismo año, nunca solicitaron inscribirse en el rol único tributario y, consecuentemente nunca dieron aviso de inicio de actividades. Estos elementos llevaron a intuir al SII que la operación realizada solo buscaba suspender el pago de impuestos de primera categoría derivados de la enajenación de las acciones, por lo que el contribuyente fue notificado de una liquidación, por diferencias de impuestos que se le determinan por la divergencia entre el valor de venta de las acciones de las sociedades “A” y “B” y su valor de adquisición. El contribuyente presentó un reclamo tributario<sup>38</sup>.

En primera instancia, el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de La Araucanía<sup>39</sup> declaró que el contribuyente *“al formular la solicitud de ingreso al sistema de tributación simplificada del artículo 14 bis de la Ley de la Renta, con el objeto de aparentar el cumplimiento de los requisitos establecidos en la ley<sup>40</sup> e ingresar subrepticamente en este sistema impositivo simplificado mientras efectuaba la venta de acciones por \$7.299.227.671.-, cuya tributación eludió invocando a su favor normas excepcionales que no le favorecían de manera alguna”* (considerando 26°), y concluye que *“el contribuyente ingresó simulando cumplir los requisitos legales al régimen especial del artículo 14 bis y permaneció en él solo el tiempo necesario para vender sus acciones [...], para así eludir por esta vía la tributación del mayor valor que se registra en dicha operación”* (considerando 34°). Lo que hizo fue que acceder *“de manera instrumental y con evidente mala fe un sistema simplificado de tributación al cual no tenía derecho y que, además, fue establecido por el legislador con otras finalidades”* (considerando 33°), pues lo pretendido fue *“eludir por esta vía la tributación del mayor valor que se registraba”* la operación de venta de acciones (considerando 34°)<sup>41</sup>.

---

38 Ver caso 6: reorganización de un grupo empresarial, para optar al régimen de tributación simplificada SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Catálogo de esquemas tributarios 2018..., cit., pp. 15-16.

39 Sentencia dictada en la causa RIT GR-08-00094-2021, de 6 de diciembre de 2013.

40 Como se verá, y pese a que el razonamiento de la Excm. Corte Suprema presupone que en este caso se está ante un supuesto de elusión fiscal, el tribunal de primera instancia declara que el contribuyente simula el cumplimiento de los requisitos del artículo 14 bis de la LIR, con lo cual, este caso está a medio camino entre la elusión fiscal y la evasión.

41 El tribunal de primera instancia señaló que el contribuyente no cumplía con los requisitos para



El contribuyente deduce recurso de apelación en contra de esta resolución. La Iltma. Corte de Apelaciones de Temuco confirmó el fallo de primera instancia<sup>42</sup> y el caso llega a la Excma. Corte Suprema<sup>43</sup>.

La sentencia de casación declara que el contribuyente no reunía los requisitos exigidos en el artículo 14 bis para ingresar a este régimen tributario preferencial. Sin embargo, la importancia de la sentencia radica en que distingue expresamente la planificación fiscal de la elusión fiscal. La primera –siguiendo expresamente a UGALDE y GARCÍA– la define como *“la facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas, o incluso renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con el fin de obtener un ahorro tributario”*; la segunda, por su parte *“no consiste en la elección lícita dentro de determinadas opciones que el propio legislador tributario entrega, sino que en el comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario”*, agregando a continuación que *“en este estado de cosas, resulta que la elusión tributaria, sin consistir necesariamente en un ilícito, evita el impuesto que, por la vía usual del desarrollo de la actividad, le habría correspondido, objetivo para el que utiliza formas jurídicas inusuales o anómalas”* (considerando 10°).

Cabe señalar que la Excma. Corte Suprema sigue una definición de planificación tributaria que más bien calza con el concepto de economía de opción. Si bien hay una relación entre economía de opción y planificación tributaria, ambas no son coincidentes, ya que se estima que la economía de opción no es otra cosa que una planificación tributaria cuyos efectos son admitidos por el Derecho tributario. Por ello, se considera más preciso aludir a planificación tributaria como “el plan general organizado para obtener el objetivo de un menor pago de impuestos, sea

---

acceder al régimen del artículo 14 bis de la LIR. En primer lugar, debido a que el contribuyente previo al ingreso al régimen especial no estaba obligado a llevar contabilidad completa, pues no se pudo acreditar que la reclamante llevara a cabo real y efectiva el giro de compraventa de acciones, que permitiría clasificarlo como contribuyente del artículo 20 N° 3 (considerandos 18° y siguientes). Y, en segundo término, porque si bien al momento de solicitar el ingreso al régimen el contribuyente declaró un capital propio inicial inferior al tope máximo de 200 unidades tributarias mensuales, en adelante UTM, establecido por la norma (era equivalente a 28,05 UTM), este fue aumentado ocho días después de efectuada la declaración del capital propio tributario mediante el formulario N° 3239 superando con creces el límite máximo antes señalado (considerandos 22° y siguientes).

42 Sentencia dictada en la causa Rol N° 4-2014 tributaria, de 4 de septiembre de 2014.

43 Sentencia dictada en la causa Rol N° 25.915-2014, de 27 de julio de 2015.



su resultado lícito y legítimo, o no<sup>44</sup>, concepción que en la doctrina nacional recogen OSORIO y GONZALEZ cuando señalan que la planificación tributaria corresponde a “cualquier tipo de actos o negocios tendientes a aminorar la carga tributaria”<sup>45</sup>.

Ahora bien, la definición de la elusión fiscal que la Excma. Corte Suprema utiliza es perfectamente compatible con el tipo de actuaciones a las que se aplica la norma general antielusión priva de efectos. En tales casos, habrá una no realización del hecho imponible o una disminución de la carga tributaria empleando para ello una forma jurídica artificiosa, o como dice la sentencia, que no es la vía usual.

El fallo considera que precisamente eso es lo que hizo el contribuyente, porque si bien en principio la ampliación del giro y la declaración del capital propio inicial no son cuestionables, y constituyen conductas lícitas, su conducta posterior resulta objetable, ya que realiza negocios que por su elevado monto habrían debido pagar impuesto de primera categoría y global complementario, ahorrando una importante suma de dinero.

Por ello afirma que “*actividades en principio lícitas, tuvieron un fin ilícito, cual es dotar a la operación de venta de acciones de un contexto que impidiese su normal tributación, generando una merma en las arcas fiscales que, en este caso, dadas las apariencias que se usaron para encubrir la actividad, no resulta admisibles*” (considerando 11°)<sup>46</sup>.

La sentencia afirma, por tanto, que las actuaciones lícitas tuvieron un fin ilícito, cual es, evitar que el incremento patrimonial experimentado por el contribuyente tributase de la manera que correspondía y, por tanto, confirma la actuación fiscalizadora. Ahora bien, cabe reiterar que la licitud o ilicitud de la planificación tributaria a la que se refiere la Excma. Corte Suprema no debe confundirse con la comisión de un delito o de una infracción administrativa. La ilicitud se refiere a que la actuación no es admitida por el Derecho tributario, por lo que los efectos derivados de la planificación no podrán ser hechos valer para fines impositivos.

---

44 MARÍN BENÍTEZ, G. 2013. ¿Es lícita la planificación fiscal?... cit., p. 42.

45 OSORIO MORALES, H. y GONZÁLEZ ORRICO, J. 2016. Aplicación teórica. En: OSORIO MORALES, H., GONZÁLEZ ORRICO, J., VILDÓSOLA GODOY, C. y VIDAL CHAVARRÍA, V. Elusión. Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas. Santiago, Librotecnia, p. 20.

46 Similares consideraciones pueden encontrarse en el fallo de reemplazo de la Excma. Corte Suprema en las causas listadas en el pie de página N° 28.

Se podría estimar que en este caso se resuelve un supuesto de elusión prescindiendo de una norma general antielusiva, la que por tanto sería innecesaria; sin embargo, la doctrina ha admitido que en ciertos casos la elusión puede ser corregida interpretando correctamente los requisitos impuestos por la normativa tributaria<sup>47</sup>. Esto es lo que ocurre en el caso en análisis, pues la sentencia de primera instancia declara que el contribuyente no cumple con las exigencias legales del régimen del artículo 14 bis de la LIR.

Los casos de elusión que se corrigen aplicando una norma general antielusiva son distintos, ya que en ellos existe un estricto cumplimiento de las exigencias legales<sup>48</sup>, razón por la cual sus efectos no pueden ser corregidos recurriendo a la interpretación de las normas tributarias involucradas.

#### **4. LA PREVISIÓN DE UNA NORMA GENERAL ANTELUSIÓN EN ESTE PANORAMA**

Ninguna de las sentencias previamente señaladas conoce un caso en el cual haya tenido aplicación una norma general antielusión. Desde una perspectiva normativa ello no podía ser de otra manera, pues a falta de una previsión legal de este tipo de disposiciones, los jueces solo podían interpretar las normas tributarias vigentes<sup>49</sup>.

Ahora bien, la sentencia de primera instancia de la causa “Coca-Cola Embonor S.A. con SII” es la que más se acerca a la forma como opera una cláusula general antielusiva, pero no en las consideraciones de fondo del fallo, sino en *obiter dicta*, por lo que no constituye el fundamento del rechazo del reclamo del contribuyente.

Lo característico de una norma general antielusión es que se utiliza cuando, luego de un proceso de interpretación y calificación, se llega a la conclusión de que la

---

47 FALCÓN Y TELLA, R. 1993. Interpretación económica y seguridad jurídica. *Crónica Tributaria*, 68, p. 31, aspecto que por lo demás reconoce el propio fallo de primera instancia en el considerando 32° al declarar que “*lo relevante en este punto es que el contribuyente cumpla a cabalidad con los requisitos que le impone la ley para ingresar al sistema simplificado de tributación*”.

48 CARRASQUER CLARI, M. L. 2002. El problema del fraude a la ley..., cit., pp. 133-134.

49 OSORIO MORALES, H. y VIDAL CHAVARRÍA, V. 2016. Reacción Nacional. En: OSORIO MORALES, H., GONZÁLEZ ORRICO, J., VILDÓSOLA GODOY, C. y VIDAL CHAVARRÍA, V. *Elusión. Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas*. Santiago, Librotecnia, p. 118, califican el sistema chileno previo a la incorporación del abuso del artículo 4° ter del Código Tributario como particularmente tolerante a la elusión fiscal.

conducta del contribuyente se apega estrictamente a la legalidad<sup>50</sup>. En el caso chileno, además, para que tenga aplicación una norma general antielusión, no debe existir una norma especial antielusión aplicable al caso, según dispone el artículo 4° bis del Código Tributario<sup>51</sup>.

De esta forma, la esencia de las normas generales antielusión está dada por su capacidad para adaptarse a las nuevas formas de elusión que encuentran los contribuyentes, ya que contemplan una hipótesis normativa mucho más amplia que la de las normas especiales antielusión.

La autoridad administrativa ha elaborado un catálogo de casos en los que analiza planificaciones tributarias observadas en las fiscalizaciones efectuadas<sup>52</sup>. Los casos incluidos corresponden a aquellos en los cuales potencialmente se podría considerar la aplicación del abuso de las formas jurídicas o de la simulación, pero no califican de forma previa el carácter de elusivo de una determinada planificación, ya que ello corresponde a un análisis que debe efectuarse caso a caso. El catálogo más bien cumple una función de certeza jurídica, toda vez que permite a los contribuyentes conocer la forma como el SII interpreta esta disposición y qué actuaciones estarán bajo sospecha de ser elusivas<sup>53</sup>. Tal catálogo no obliga al juez,

---

50 Como afirman LÓPEZ LÓPEZ, H. y BÁEZ MORENO, A. 2004. Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales. Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación. Legislación, consultas jurisprudencia 251, p. 124, si se puede “*aplicar la norma defraudada dentro del sentido posible de las palabras de ésta, la operación será estrictamente interpretativa*”. Con todo, no se puede desconocer que autorizadas voces en nuestro medio consideran que las normas generales antielusión tienen una naturaleza interpretativa. Al respecto, ver SAFFIE GATICA, F. J. 2015. La constitucionalidad de la reforma tributaria. En: Anuario de Derecho Público (Universidad Diego Portales), pp. 144; 146-147.

51 La norma del artículo 4° bis del Código Tributario no es propiamente una norma general antielusión. Lo propio de una norma general antielusión, consiste en otorgar “*unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio, para aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir*”. GARCÍA NOVOA, C. 2004. La cláusula antielusiva. ..., cit., p. 259. El artículo 4° bis, en cambio, contempla en su inciso 1° la regla de la calificación de las operaciones realizadas por el contribuyente muy similar al artículo 13 de la Ley General Tributaria española; en sus incisos 2° y 3° consagra la buena fe en materia tributaria y precisa sus efectos; en el inciso 4° establece la regla de relación entre las normas especiales antielusión y el abuso de las formas jurídicas y la simulación, y en el inciso final señala que la carga de la prueba pesa sobre el SII.

52 SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Catálogo de esquemas tributarios 2018..., cit.

53 De hecho, durante la tramitación de la Ley N° 20.899, el Senador Sr. Zaldívar, consultó la factibilidad de establecer un registro de contratos que se utilice para la aplicación de la norma general antielusión, tema que el Subsecretario de Hacienda se comprometió a estudiar. De esta propuesta no quedó ninguna constancia en la ley citada, pero derivó en este documento emitido por el SII. Historia de la Ley N° 20.899 [en línea] <http://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-laley/4829/> [consulta: 5 de diciembre de 2018], p. 441.

y el listado de planificaciones que contiene no es de carácter taxativo, ya que hay conductas elusivas que pueden ser corregidas mediante el abuso de las formas jurídicas que no se encuentran recogidas en él y, por lo demás, hay casos en que expresamente se señala que no darían lugar a la aplicación de las figuras del abuso y simulación. Asimismo, el hecho de que una planificación se incluya en el listado no implica que siempre será considerada elusiva<sup>54</sup>.

Con todo, no se puede desconocer que el hecho de que la Administración tributaria incluya que una determinada planificación tributaria en el catálogo es indiciario de que la fiscalización y correcta determinación de la obligación tributaria en dichos casos, debiera realizarse conforme con las normas del artículo 4° ter y 4° quáter del Código Tributario. Si no es esta la vía que se adopta deberá estar fundamentada en el acto administrativo que emita, la razón por la que no se siguió el procedimiento administrativo de calificación de actos o negocios como elusivos.

En este sentido, el SII solo se encuentra obligado por la respuesta que da a la consulta formulada por un contribuyente u obligado tributario acerca de la aplicación o no de las normas generales antielusión, según lo prescrito por el artículo 26 bis del Código Tributario. La opinión del Director favorable para el consultante podrá ser utilizada por este, y solo por este, en futuras fiscalizaciones. Esta consulta especial pretende dotar de certeza jurídica al abuso de las formas jurídicas, pues su regulación, y con mayor razón su empleo, supone una tensión importante del principio de seguridad jurídica<sup>55</sup>.

Esta idea de tensión con el principio de seguridad jurídica exige que si la Administración tributaria persigue hacer primar la sustancia sobre la forma, utilice la figura del abuso de las formas jurídicas y el procedimiento especialmente regulado para ello, pues se trata de una institución que hace excepción a las reglas civiles de validez de los contratos y que permite desconocer efectos jurídico-tributarios de actos que tienen plena eficacia entre partes. Esta es la vía que el legislador considera idónea para tal fin, lo cual se explica por la necesidad de resguardar debidamente los derechos de los contribuyentes.

---

54 Este tipo de guías al contribuyente también existen a nivel comparado. Ello ocurre en Reino Unido, por ejemplo, a través de unas guidance (directrices) de las GAAR que se han de actualizar cada cierto tiempo.

55 Ver CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. 1985. Ordenamiento tributario español. Madrid, Civitas, p. 147.

## 5. CONCLUSIONES

Luego de analizados los fallos de la Excma. Corte Suprema en materia de elusión se puede concluir que ninguno contiene un pronunciamiento propio de una norma general antielusión para resolver el asunto controvertido. Sin perjuicio de lo anterior, el razonamiento *obiter dicta* del fallo de primera instancia del caso Coca-Cola Embonor S.A., incluye elementos que son propios de la argumentación tendiente a justificar el uso de estas cláusulas generales. Ello, debido a que hace referencia a la ausencia de una legítima razón de negocios, aspecto contemplado de manera expresa en el artículo 4° ter, cuando prescribe que los actos o negocios “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”.

El proceder jurisprudencial no podía ser diverso, si se tiene presente que solo a partir del 30 de septiembre de 2015 se encuentra vigente el abuso de las formas jurídicas, regulado en el artículo 4° ter del Código Tributario de manera tal que, en virtud del principio de legalidad, la administración carecía de facultades para desconocer la forma jurídica empleada por el contribuyente y perseguir la tributación correspondiente.

El escenario en la actualidad es diverso, ya que el artículo 4° ter del Código Tributario permite, verificados sus presupuestos aplicativos, someter a tributación planificaciones tributarias “*exigiendo la obligación tributaria que emana de los hechos imposables establecidos en la ley*”. De esta forma, cuando los actos jurídicos que componen una planificación tributaria respeten la legalidad vigente y no sean captados por una norma específica antielusión, el SII solo podrá impugnar sus efectos tributarios requiriendo la intervención del Tribunal Tributario y Aduanero para que califique la operatoria negocial como elusiva. Solo el abuso tiene naturaleza elusiva, no así la simulación del artículo 4° quáter del Código Tributario, que no es sino un caso particularmente regulado de evasión.

Ahora bien, la incorporación de una norma general antielusión en un ordenamiento jurídico determinado es una de las formas como se puede luchar en contra de la elusión fiscal, pero no es la única vía. Lo característico de este tipo de disposiciones es que cuenta con un presupuesto de hecho amplio que le permite captar gran cantidad actuaciones elusivas, incluso, si al momento de su introducción en el ordenamiento jurídico una determinada planificación fiscal aún no se utilizaba.

Debido a que el empleo de una norma general antielusión supone cuestionar los efectos jurídicos de actos efectivamente realizados y válidos, y por tanto es

innegable que introduce un grado de inseguridad jurídica en el ordenamiento, su utilización solo puede tener lugar en los casos establecidos por el legislador y a través del procedimiento establecido en la ley, pues este es el cauce que se estima idóneo para respetar adecuadamente los derechos de los contribuyentes. En efecto, no se puede perder de vista que en los casos en que la elusión fiscal no puede ser corregida interpretando debidamente las normas tributarias, la planificación tributaria respeta la letra de las normas vigentes, utilizando formas jurídicas de manera abusiva.

En definitiva, en los casos en que tiene aplicación el abuso de las formas jurídicas hay una vulneración indirecta del ordenamiento jurídico. Esto explica que los efectos tributarios de la planificación no sean aceptados, pese a que se esté en presencia de un acto válidamente celebrado y que produzca plenos efectos fuera del ámbito impositivo.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

AVILÉS HERNÁNDEZ, V. M. 2014. Legalidad tributaria y mecanismos anti elusión. 2ª ed. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 264p.

BARREDA LARREA, F. J. 2014. Legítima razón de negocios y juicio de Coca-Cola Embonor S.A. con Servicio de Impuestos Internos. Revista de Estudios Tributarios (Universidad de Chile) 10: 261-284.

BLUMENSTEIN, E. 1954. Sistema di Diritto delle Imposte. Trad. de Francesco Forte. Milano, Guiffirè, 497p.

CARRASQUER CLARI, M. L. 2002. El problema del fraude a la ley en el Derecho tributario. Valencia, Tirant lo Blanch, 399p.

CIPOLLINA, S. 1992. La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale. Padova, CEDAM, 270p.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. 1985. Ordenamiento tributario español. Madrid, Civitas, 525p.

FALCÓN Y TELLA, R. 1993. Interpretación económica y seguridad jurídica. Crónica Tributaria 68: 25-31.

FERREIRO LAPATZA, J. J. 2001. Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal. Quincena Fiscal 8: 9-24.

GARCÍA ESCOBAR, J. 2006. ¿Elusión o planificación tributaria? Revista del Abogado (Publicación del Colegio de abogados de Chile) 37: 6-8.

GARCÍA ESCOBAR, J. 2005. La naturaleza jurídica de la elusión tributaria. Revista de Derecho (Consejo de Defensa del Estado) 13: 123-140.

GARCÍA NOVOA, C. 2004. La cláusula antielusiva en la nueva LGT. Madrid, Marcial Pons, 452p.

HENSEL, A. 2005. Derecho tributario. Trad. de la tercera edición de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuellar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Madrid, Marcial Pons, 424p.

HERRERO MADARIAGA, J. 1976. El fraude de ley como elusión ilícita de los tributos. Civitas. Revista Española de Derecho Financiero 10: 319-334.

Historia de la Ley N° 19.738 [en línea] <https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/6039/> [consulta: 5 de diciembre de 2018], 742p.

Historia de la Ley N° 20.899 [en línea] <http://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-laley/4829/> [consulta: 5 de diciembre de 2018], 766p.

LÓPEZ LÓPEZ, H. y BÁEZ MORENO, A. 2004. Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales. Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación. Legislación, consultas jurisprudencia 251: 119-137.

MARÍN BENÍTEZ, G. 2013. ¿Es lícita la planificación fiscal? Sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario. Valladolid, Lex Nova, 376p.

MARTÍNEZ COHEN, R. 2007. El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el derecho tributario chileno. Revista de Derecho (Pontificia Universidad Católica de Valparaíso) 29: 351-378.

MONTECINOS ARAYA, J. 2000. De la elusión y la evasión tributaria. Revista de Derecho (Universidad de Concepción) 207 (68): 150-162.

NAVARRO SCHIAPACASSE, M. P. 2018. Luces y sombras de las modificaciones a la norma general antielusión [en línea]. Disponible en <http://www.elmercurio.com/Legal/Noticias/Opinion/2018/11/20/Las-luces-y-sombras-de-las-modificaciones-a-la-norma-general-antielusion.aspx?disp=1> [consulta: 5 de diciembre de 2018].



OSORIO MORALES, H. y GONZÁLEZ ORRICO, J. 2016. Aplicación teórica. En: OSORIO MORALES, H., GONZÁLEZ ORRICO, J., VILDÓSOLA GODOY, C. y VIDAL CHAVARRÍA, V. Elusión. Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas. Santiago, Librotecnia, pp. 15-67.

OSORIO MORALES, H. y VIDAL CHAVARRÍA, V. 2016. Reacción Nacional. En: OSORIO MORALES, H., GONZÁLEZ ORRICO, J., VILDÓSOLA GODOY, C. y VIDAL CHAVARRÍA, V. Elusión. Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas. Santiago, Librotecnia, pp. 118-138.

PALAO TABOADA, C. 2009. Normas anti-elusión en el Derecho interno español y en el Derecho comunitario europeo. En: La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal. Valladolid, Lex Nova, pp. 245-274.

PALAO TABOADA, C. 1978. La «elusión fiscal mediante sociedades». Comentarios a los artículos 38 a 40 de la Ley 50, de 14 de noviembre de 1977. Civitas. Revista Española de Derecho Financiero 15-16: 775-790.

PISTONE, P. 1995. Abuso del diritto ed elusione fiscale. Padova, CEDAM, 360p.

SAFFIE GATICA, F. J. 2015. La constitucionalidad de la reforma tributaria. En: Anuario de Derecho Público (Universidad Diego Portales), pp. 141-153.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Catálogo de esquemas tributarios 2018 [en línea], [http://www.sii.cl/destacados/catalogo\\_esquemas/catalogo\\_esquemas\\_2018.pdf](http://www.sii.cl/destacados/catalogo_esquemas/catalogo_esquemas_2018.pdf) [consulta: 6 de diciembre de 2018].

UGALDE PRIETO, R. y GARCÍA ESCOBAR, J. 2010. Elusión, planificación y evasión tributaria. 4ª edición. Santiago, Legal Publishing, 162p.

VERGARA QUEZADA, G. 2015. ¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión? Revista de Estudios Tributario (Universidad de Chile) 14: 199-238.

YÁÑEZ VILLANUEVA, F. 2014. Análisis de la nueva cláusula general antielusiva. Revista de Estudios Tributarios (Universidad de Chile) 11: 233-250.