



**UNIVERSIDAD CATOLICA DE LA SANTISIMA CONCEPCION**

**FACULTAD DE DERECHO**

**PROYECTO DE INVESTIGACION**

**TITULO DEL PROYECTO:**

**“ART.4 BIS DE LA REFORMA TRIBUTARIA: SUSTANCIA SOBRE FORMA O  
INTERPRETACIÓN ECONÓMICA ”**

**Profesor guía: Gustavo Gutierrez**

**Alumno: Miguel Antonio Klenner Almonacid**

**Diciembre 2014**

## INDICE

1.	INVESTIGACION PROPUESTA.....	5
1.1.	FORMULACION GENERAL DEL PROBLEMA DE INVESTIGACION.....	5
1.1.2.	ANTECEDENTES Y SURGIMIENTO DEL PROBLEMA.....	5
1.1.3.	PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....	6
1.2.	PRINCIPALES INTERROGANTES DE LA INVESTIGACIÓN.....	9
1.3.	OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	10
1.3.1.	OBJETIVO GENERAL.....	10
1.3.2.	OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	10
1.4.	HIPOTESIS O SUPUESTO DE LA INVESTIGACIÓN.....	11
2.	CLÁUSULA ANTIELUSIVA GENERAL.....	12
2.1.	ASPECTOS GENERALES DE LA NORMA GENERAL ANTIELUSIÓN.....	12
2.2.	CONSIDERACIONES PRELIMINARES.....	12
3.	PRINCIPIO GENERAL CLAUSULA ANTIELUSIÓN.....	13
3.1.	GENERALIDADES.....	13
3.2.	ALCANCE DEL PRINCIPIO GENERAL Artículo 4° bis inc.1°.....	13
3.2.1.	ACERCA DE ALGUNOS CONCEPTOS CLAVES PARA COMPRENDER EL PRINCIPIO GENERAL DEL ART.4 BIS.....	13
3.2.2.	DIFERENCIAS ENTRE INTERPRETAR Y CALIFICAR UNA NORMA.....	21
4.	SUSTANCIA SOBRE FORMA.....	22
4.1	INTRODUCCIÓN.....	22
4.2	LA REGLA “SUBSTANCE OVER FORM”.....	23
5.	CRITERIO DE INTERPRETACIÓN ECONÓMICA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.....	28
5.1.	INTRODUCCIÓN.	
5.2.	BREVE RESEÑA HISTORICA.....	30

5.3.	ASPECTO PRELIMINAR.....	31
5.4.	LA INTERPRETACIÓN ECONÓMICA SEGÚN DINO JARACH.....	32
5.5.	LO DOGMATICO FORMAL Y LO DOGMATICO SUSTANCIAL DEL HECHO IMPONIBLE.....	33
5.6.	INTENTIO JURIS E INTENTIO FACTI.....	35
5.7.	PRESCINDENCIA DE LOS VICIOS O DEFECTOS QUE AFECTEN LA VALIDEZ DEL HECHO, ACTO O NEGOCIO.....	36
6.	LIMITACIÓN AL PRINCIPIO GENERAL.....	38
6.1	EL RESPETO A LA BUENA FE DEL CONTRIBUYENTE.....	38
6.2	CLASES DE BUENA FE.....	38
6.3	LA BUENA FE EN EL NUEVO ART. 4 BIS.....	39
6.4	CASOS EN QUE NO HAY BUENA FE.....	41
6.5	ABUSO DE LAS FORMAS JURÍDICAS.....	42
6.6	SIMULACIÓN.....	46
6.1	CLASES DE SIMULACIÓN.....	46
6.2.	SIMULACIÓN Y ACTO JURÍDICO INDIRECTO.....	46
6.3	SIMULACIÓN EN EL ART. 4 QUATER.....	47
7.	CONCLUSIÓN.....	49

## **INTRODUCCIÓN**

La presente tesina se encuentra dividido en seis partes y una conclusión.

La primera parte referida a la investigación propuesta, el planteamiento del problema formulación de los objetivos e hipótesis.

La segunda parte del trabajo trata sobre la clausula antielusión en general, una breve reseña de lo que había antes de la clausula.

La tercera parte trata de lo que denominamos un principio general, su alcance y conceptos claves como interpretación y calificación, necesarios para comprender los apartados de las dos partes siguientes, esto es el principio de sustancia sobre forma y el criterio de la realidad económica respectivamente.

En la sexta parte se trata sobre la limitación al principio general, es decir el respeto de la buena fe y sobre la manera en que interpretamos dicho principio, de manera de determinar si colisiona o no con los principios de la parte cuarta y quinta. Por último encontramos la conclusión.

## **1. INVESTIGACION PROPUESTA**

### **1.1. FORMULACION GENERAL DEL PROBLEMA DE INVESTIGACION.**

#### **1.1.2. ANTECEDENTES Y SURGIMIENTO DEL PROBLEMA**

En Chile el gasto público ha aumentado paulatinamente y con ello la necesidad de financiarlo a través de diversos medios: deuda pública, actividad empresarial del Estado, cotizaciones previsionales e impuestos. Éste último constituye tres cuartas partes de los ingresos del gobierno central<sup>1</sup>. En consecuencia, es ineludible, para todo gobierno que pretenda realizar medidas o reformas, preocuparse de la eficacia con que se recaudan los impuestos.

Sobre éste punto y a propósito de la Reforma Tributaria impulsada actualmente por el gobierno de la Presidenta Michelle Bachelet, es que se ha abierto un intenso debate sobre las diversas aristas que abarca el proyecto, siendo de especial interés y preocupación por parte de los abogados aquellas materias que recaen sobre la denominada clausula general anti elusión, no sólo por los efectos económicos y jurídicos que podría implicar para el contribuyente y para el fisco la aplicación de dicha norma, sino también porque en dicho proyecto se establecen eventuales sanciones para los asesores que participen en el diseño y planificación tributaria de los actos y contratos calificados de Abuso o Simulación.

---

<sup>1</sup>Ministerio de Hacienda, *Informe de estadísticas de la deuda Pública*, Junio 2014.

### 1.1.3. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

Para adentrarnos al problema de investigación es necesario tener presente que estamos frente a una nueva normativa en nuestro país, prácticamente inexistente, en cuanto a su contenido se refiere, salvo ciertas normas que tendremos la oportunidad de mencionar, pero que en ningún caso constituyen una cláusula antielusiva general, en los términos que se plantea en la nueva normativa.

Es por esta innovación, que la nueva cláusula antielusiva general, trae aparejada una serie de dudas, una neblina que será necesario despejar y que constituye un gran trabajo para todos los estudiosos de esta disciplina, máxime, si tenemos presente que: 1) nuestra doctrina no está habituada a tratar con profundidad sobre cláusulas antielativas, interpretación o calificación tributaria, etcétera; 2) A pesar de que en derecho comparado existe una enorme cantidad de doctrina, jurisprudencia, análisis por doquier, no existe entre los autores un consenso respecto a muchas de las materias y principios que se abordan frente a la cláusula antielusiva general; 3) El exceso de información y de trabajos sobre la materia, muchas veces, más allá de constituir un aporte, tienen a confundir y dispersar las opiniones respecto de temas y conceptos claves que se abordan.

Sobre el particular, en nuestro país, ya ha comenzado un análisis sobre las diversas aristas que la norma en cuestión comprende, generando un debate, que si bien preliminar, ya nos auguran las intensas discusiones doctrinarias y judiciales que se avecinan. No son pocos los profesionales del rubro, que a través de artículos en diversos medios, exclaman a favor y en contra de la norma aludida, a modo de botón de muestra: Fernando Barros señala “No corresponde ni es necesario crear figuras nuevas. La legislación tributaria, en renta, IVA y otras, es suficientemente amplia en favor del SII y en pro de la recaudación fiscal.”<sup>2</sup>. Mario Gorziglia

---

<sup>2</sup> El Mercurio Legal, *Retroceso en los derechos y garantías de los contribuyentes*, 14 Abril 2014

*“Es muy probable que aumente la litigiosidad, como ocurrió en Brasil y México cuando incorporaron normas parecidas. Además, no cabe duda que afectará la certeza jurídica y el normal desenvolvimiento de los negocios, lo que puede llevar a una menor recaudación a consecuencia de una menor actividad.”<sup>3</sup>.*

Instituciones como el Colegio de abogados señala *“las facultades que los artículos 4 ter, 4 quater, 4 quinquies y 100 bis, modificatorias del Código Tributario y 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, establecen para el SII en el Proyecto adolecen de deficiencias que les impiden realizar los valores de legalidad tributaria, que resultan consustanciales para la certeza y la seguridad jurídica...( ) Tampoco permiten alcanzar un justo y racional procedimiento. Ambas deficiencias afectan directamente el ejercicio de la profesión legal...( )”<sup>4</sup>*

En el mensaje de la de S.E la presidenta de la Republica con el que inicia el proyecto de reforma tributaria señala: **“La recaudación tributaria también se ve fuertemente afectada por la evasión y elusión.** En los últimos años, el Servicio de Impuestos Internos (SII) ha sufrido un estancamiento en su proceso modernizador e incluso un retroceso en áreas claves, como la fiscalización y la inversión tecnológica. El resultado de esto ha sido un incremento de la tasa de evasión, a niveles superiores al 26% en el caso del IVA.” Cabe agregar que según estimaciones del propio SII, la evasión en impuesto a la renta ascienden a 31.2% entre los años 2003 y 20095

Si bien no directamente mencionando la cláusula general anti elusión, la AFIICH, a través de su propuesta de reforma tributaria había recomendado: *“Incorporar una definición asociada a la legítima razón de negocio que permita establecerla como herramienta de*

---

<sup>3</sup> El Mercurio Legal, *“Algunas medidas son excesivas y dejan en extrema indefensión al contribuyente”*, 7 Abril 2014

<sup>4</sup> Colegio de Abogados, *Declaración del H. Consejo del Colegio de Abogados relativa al Proyecto de Reforma Tributaria, en aquellas materias que se estiman lesivas para los abogados*, 11 de Junio de 2014

<sup>5</sup> Subdirección de Estudios de SII, *Estimación de la Evasión en el Impuesto a la Renta serie 2003 2009*, febrero 2012

*fiscalización, dirigida a **evaluar la intención económica de las partes o intentio facti** (que no se encuentre ausente el ánimo de la contribución impositiva), **a diferencia de lo que predomina hoy que es la validación de la intención jurídica de las partes o intentio juri; permitiendo la creación de empresas de papel** donde se encuentra carente el ánimo de contribuir, cuyo objetivo es impedir el nacimiento del hecho gravado.”<sup>6</sup>*

Otra arista del problema que es necesario destacar, es que como lo señala el profesor JORGE MONTESINO en un encuentro interdisciplinario sobre la “Responsabilidad del Asesor Tributario” organizado por el Colegio de Abogados de Concepción el 26 de noviembre del 2014, es que: “en materia tributaria se trata de materias tan técnicas y complejas, que el legislador muchas veces abdica el ejercicio de la soberanía a favor de técnicos, en definitiva se produce un atascamiento de la tramitación del proyecto de ley en el congreso, se ponen de acuerdo equipos técnicos y se adoptan soluciones jurídicas sin historia fidedigna de la ley, de manera que si uno pretende averiguar porque se introdujo tal o cual modificación, ello no es posible, la ley deja de ser así, una declaración de la voluntad soberana, porque a dichos técnica nadie los eligió”. El hecho que en la historia fidedigna de la ley, no existan referencias del porque se introdujeron tales modificaciones, implica inevitablemente una dificultad adicional, que hace aún más necesario la labor de realizar un análisis.

Es por estas razones que estimamos la investigación es necesaria de abordar, con el afán de hacer una modesta contribución al inicio de un estudio, que seguramente tendrá larga data y un debate no exento de dificultades, como se puede apreciar en la legislación comparada.

---

<sup>6</sup> AFIICH, “REFORMA TRIBUTARIA: En una senda de justicia y desarrollo” Abril 2012



## **1.2. PRINCIPALES INTERROGANTES DE LA INVESTIGACIÓN**

- ¿Cuál es el sentido y alcance del art. 4 BIS?
- ¿Se establece un principio general de sustancia sobre forma en el art. 4 BIS o sólo una norma de calificación de los hechos tributarios?
- ¿Qué medios se pueden utilizar para luchar contra la elusión en con está clausula antielusiva general?

## **1.3. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN**

### **1.3.1. OBJETIVO GENERAL**

- Identificar las principales teorías y conceptos que establece la nueva clausula antielusiva general, así como indicar posibles problemas en su interpretación

### **1.3.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

- Determinar el sentido y alcance del art. 4BIS del Código Tributario.
- Identificar si se establece un principio general de sustancia sobre forma en el art. 4BIS.
- Identificar si es posible una interpretación económica de la norma tributaria basada en el art. 4BIS.
- Determinar los requisitos de la clausula antielusiva general, tanto en el abuso de forma jurídica como en la simulación.

#### **1.4 HIPOTESIS O SUPUESTO DE LA INVESTIGACIÓN**

El art. 4BIS establece un Principio General de sustancia sobre forma, el que permite recalificar los actos de los administrados cuando concurren los supuestos necesarios, pudiendo incluso interpretarse los hechos conforme a su naturaleza económica con el objeto de combatir la elusión.

## **2. CLÁUSULA ANTIELUSIVA GENERAL.**

### **2.1. ASPECTOS GENERALES DE LA NORMA GENERAL ANTI ELUSIÓN.**

#### **2.1 CONSIDERACIONES PRELIMINARES.**

Según el profesor RIVAS CORONADO las Medidas Antielusivas “son aquellas normas de control y resguardo creadas por el legislador y la administración tributaria”

Antes de la dictación de la ley 20.780 existían varias reglas de prevención y control específicas de la elusión, el mismo profesor RIVAS menciona las siguientes: establecimiento de ficciones, interpretación de la norma tributaria, limitación de gastos, gastos rechazados, retiros presuntos, prestamos rechazados, imputación de los retiros, rentas devengadas en otras empresas, delimitación de ingresos no renta, normas de relacionamiento, tasación de la base imponible. Es ultima era una principales medidas para combatir la elusión y se encontraba consagrada en el art. 64 del Código Tributario, otra era la posibilidad de recalificar un acto pero sólo en materia de herencias y donaciones consagrada en el art. 63 de la ley de impuesto a las donaciones y asignaciones.

Como puede observarse, se trataba sólo de medidas sectoriales o particulares de prevención de la elusión. Hablar por ello de una clausula antielusión general, implica un cambio revolucionario en materia de lucha contra la elusión.

En resumen, se puede decir que la clausula antielusiva general, tiene las siguientes innovaciones y características:

- Comprende un principio general de primacía de sustancia sobre la forma.

- Se reconoce expresamente el principio de buena fe de los contribuyentes, incluyendo una definición al respecto.
- Se reconoce la posibilidad del contribuyente a ejercer conforme a la ley, la denominada economía de opción.
- Se establece un procedimiento ante el TTA para los efectos de la recalificación de los actos que se consideran elusivos, el cual se inicia a requerimiento del SII.
- El tribunal junto con la calificación del acto, conocerá y resolverá sobre las posibles sanciones aplicables a los asesores del contribuyente que participaron en el acto elusivo.
- La carga de la prueba, frente a una eventual recalificación, corresponde al SII y no al contribuyente.
- La Norma General Anti Elusión no se aplicara con efecto retroactivo.
- El SII creará una instancia de consulta pública de sus circulares y demás instrucciones

### 3. PRINCIPIO GENERAL CLAUSULA ANTIELUSIÓN

Este principio general se encuentra establecido en el nuevo art. 4 BIS del Código Tributario, el cual señala:

“Artículo 4° bis.- Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponibles, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles”.

#### 3.1. GENERALIDADES

El nuevo artículo 4bis del Código Tributario, obedece a lo que en doctrina denomina como *Normas Antielusivas Generales* y se pueden definir como “normas generales abstractas cuya materialidad de hipótesis normativa encuentra ordenada con el fin de reglar los casos no identificados en la hipótesis de incidencia de normas específicas, para atribuir presupuestos a los casos que puedan verse afectados para aplicar la sanción prevista en el consecuente: la desestimación y recalificación de los negocios jurídicos<sup>7</sup>”.

Diversos ordenamientos jurídicos utilizan las cláusulas anti elusivas generales, entre los que contemplan la prohibición de abuso de las formas jurídicas, se encuentra el de la Ordenanza tributaria Alemana de 1977, el art. 15 de la Ley General Tributaria Española de 2003, bajo el nombre de conflicto de aplicación de la norma tributaria.

---

<sup>7</sup> Luzzatti, C, *La vaghezza delle norme*, 1990, citado por Heleno Taveira, Derecho Tributario y Derecho Privado, Marcial Pons, pág.201

En oposición a las Normas Generales Antielusivas, se encuentran las denominadas *Reglas de prevención y corrección o normas específicas*, las cuales tipifican los hechos o actos jurídicos con el fin de evitar la elusión de impuestos de manera particular y determinada, respecto de ciertos actos realizados por los contribuyentes que son considerados como elusivos. Pero como señala Francesco Tesaurò “*las normas específicas resuelven un problema específico, pero no lo resuelven definitivamente*”<sup>8</sup>, dado que en la medida que el legislador va creando nuevas normas de prevención y control de la elusión, los contribuyentes y sus asesores van a su vez ideando nuevas maneras de eludirlas.

No debemos dejar de mencionar algunos autores mencionan en un concepto intermedio: las denominadas *Clausulas Sectoriales*, que constituyen normas con presupuestos de hecho genéricos, pero su aplicación es limitada a cierto ámbito que establece la ley.

### **3.2. ALCANCE DEL PRINCIPIO GENERAL Artículo 4° bis inc.1°**

El principio general en comento amerita un análisis particular de algunos conceptos establecidos en él, a fin de acotar su contenido para determinar su sentido y alcance.

#### **3.2.1. ACERCA DE ALGUNOS CONCEPTOS CLAVES PARA COMPRENDER EL PRINCIPIO GENERAL DEL ART.4 BIS**

Sin perjuicio, obviamente, de las demás consecuencias que el acto declarado elusivo pueda traer aparejado más obligaciones, como la eventual responsabilidad civil o penal al asesor u otras accesorias.

Al señalar dicho artículo la frase *establecida por las leyes*, deja en claro un aspecto Constitucional básico, la Legalidad de los tributos, en el sentido que sólo una ley puede fijarlos,

---

<sup>8</sup> TESAURÒ, Francesco, *Instituzioni di Diritto Tributario*, parte general, v. 1, quinta edición, ed., UTET, Torino, 1997.

en materia tributaria, puede decirse que la única fuente de la obligación es la ley: sólo por mandato de ésta puede surgir la obligación tributaria, ya que la voluntad jurídica de los individuos es inepta para crearla<sup>9</sup>.

Continua señalando: "...que fijen los hechos imponibles...". Comprender el concepto de *hechos imponibles*, es necesario hacer una breve descripción del concepto de lo general a lo particular.

Pedro Massone Parodi, en su libro *Principios de Derecho Tributario* citando a varios autores, realiza un análisis sobre la fuente de la obligación tributaria, los Hechos jurídicos y en particular sobre el hecho jurídico tributario<sup>10</sup>. Así dentro de los hechos jurídicos, es decir "aquellos que producen consecuencias relevantes para el Derecho", podemos distinguir entre la figura abstracta o legislativa contenida en la norma y el hecho jurídico concreto; pero es necesario distinguir a éste último del hecho real. *La figura abstracta* "es aquella prevista en forma hipotética en la norma", no es el hecho, sino el concepto de hecho, esto es, su representación, tal y como la hace la ley con sus palabras. El *hecho jurídico concreto* "es una representación que corresponde o guarda armonía con la figura abstracta, pero es concebida y pensada en el devenir histórico", también él es simplemente pensado, también él es, en cierto sentido, una abstracción, no una abstracción creada por ley, como la figura legislativa, pero es una abstracción que el intérprete extrae de todos los posibles hechos reales. Por su parte los *hechos reales* "son aquellos de la vida individualizados en tiempo y espacio", ningún hecho es igual a otro, a este hecho se extraen los elementos principales para la determinación de la figura legislativa.

Si bien lo anterior parece dogmático, tiene fundamental relevancia saber distinguir entre uno y otro, de esta manera podremos comprender la diferencia entre interpretación de la norma tributaria (se interpreta el hecho en *abstracto* descrito en la norma) y su calificación (se califica

---

<sup>9</sup> BERLIRI, Antonio, *Principi di Diritto Tributario*, v II, t. I, Milano, Giuffré Ed 1957. P. 177.

<sup>10</sup> MASSONE PARODI, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, Tomo II, Santiago, Legal Publishing Chile, 2013, p. 1133 y ss.

el hecho *jurídico concreto* el cual previamente sólo era un *hecho real*, que sucedió en la práctica y al cual luego de extraerse los hechos jurídicos relevantes formaron el *hecho jurídico concreto* que se subsumió y se calificó en la norma).

Si el hecho jurídico consiste en una conducta humana, en un hacer o no hacer del ser humano, recibe la calificación de *hecho jurídico voluntario*. Ahora bien, el hombre puede realizar el acto con diversidad de propósitos. Si lo que pretende es la obtención de un efecto jurídico, el hecho pasa a denominarse negocio jurídico. Y si, por el contrario, el actuar humano no pretende lograr un efecto de derecho se habla de *simple hecho jurídico*<sup>11</sup>. Se habla en general de acto jurídico para referirse tanto al negocio jurídico como al hecho jurídico voluntario.

Esta distinción es relevante porque independientemente de que el hombre haya querido o no la obtención de un efecto jurídico en el ámbito tributario, éste de todas formas se producirá y será fuente de la obligación tributaria, si concurren los elementos del impuesto determinados en la ley, en otros términos, la voluntad de las partes no es fuente de la obligación tributaria, sino la ley. El rol que juega la voluntad de las partes no es en crear o dar nacimiento a la obligación tributaria. De esta premisa se pueden extraer dos principios:

- Primer principio: Las circunstancias relativas a la validez y eficacia del negocio de acuerdo a las disposiciones de otras disciplinas jurídicas no tienen incidencia respecto de la existencia o inexistencia de obligación tributaria<sup>10</sup>.
- Segundo principio: Las formas jurídicas adoptadas por los particulares no obligan al intérprete; el mismo debe atribuir a las situaciones ocurridas una significación acorde con los hechos, siempre que del análisis de las normas en

---

<sup>11</sup> DOMINGUEZ AGUILA, Ramón, *Teoría General del Negocio Jurídico*, segunda edición, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2012, p.11.



juego (interpretación) surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica<sup>12</sup>.

Si el hecho jurídico tiene implicancias tributarias, se denomina *hecho jurídico tributario*. El hecho jurídico tributario que realiza la hipótesis y supuestamente genera el nacimiento de la obligación tributaria, ha recibido por parte de los autores, diversas denominaciones, tales como *Tatbestand*, *fattispecie*, presupuesto del impuesto, supuesto de hecho, situación de hecho, situación base, *hecho imponible*, *hecho gravado*, hecho tributario, hecho generador<sup>13</sup>.

El art. 4 Bis habla de “*hecho imponible*”, según el art. 20 de la Ley General Tributaria Española es “el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”. En *España* suele emplearse también el término *Hecho Imponible*, tanto para designar el concepto legal (hecho imponible *en abstracto*) como la realización de ese concepto legal (hecho imponible *en concreto*). En todo caso ambos conceptos se refieren a realidades de un mismo proceso, en cuanto al hecho imponible en abstracto, tipado por ley, se verá concretado por la realización por parte del sujeto pasivo del supuesto de hecho correspondiente<sup>14</sup>.

La expresión hecho imponible, es criticada, ya que no es una expresión adecuada, puesto que el sufijo empleado en la formación del adjetivo, denota cualidad de algo que puede llegar a ser, pero que todavía no es. Así *perecible* denota cualidad de algo que puede llegar a ser, pero que todavía no pereció efectivamente, todavía no está periculado. Otro ejemplo: *tributable* es aquello que puede ser tributado, pero que todavía no lo fue<sup>15</sup>. Por su parte *hecho generador* es la expresión más utilizada en doctrina brasileña de Derecho Tributario

---

12 FAGET, Alberto, *La forma jurídica inadecuada y el fraude a la ley fiscal*, Revista tributaria, tomo VII, número 42, mayo-junio 1981, p. 183

13 MASSONE PARODI, Pedro, ob. Cit., p.1146

14 PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ, Eucebio, citado por MASSONE PARODI, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, Tomo II, Santiago, Legal Publishing Chile, 2013, p. 1143.

15 AMARO, Luciano, citado por MASSONE PARODI, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, Tomo II, Santiago, Legal Publishing Chile, 2013, p. 1146.

y de todas ellas la más infeliz, porque “*hecho generador*”, no genera cosa alguna fuera de la confusión intelectual. Para que pueda existir la relación jurídica tributaria es necesario que, *antes*, haya ocurrido la *incidencia* de la regla jurídica tributaria sobre el “hecho generador” y, en consecuencia irradiado la relación jurídica tributaria<sup>16</sup>.

Cabe señalar además que el hecho jurídico tributario es un hecho de contenido económico que en virtud de la ley se atribuye a una persona y produce un efecto jurídico tributario<sup>17</sup>. En otras palabras la obligación jurídica tributaria sólo emana de la ley y no de convenciones privadas, es decir, las convenciones de los particulares referentes a la fijación de los efectos tributarios del acto no son oponibles al fisco, el deudor de la relación tributaria los será por mandato legal, sin que los acuerdos entre las personas puedan alterar sus disposiciones. La voluntad del sujeto sólo infiere en para crear la situación que da origen a la obligación tributaria, no para determinar sus efectos.

En conclusión, podemos señalar que el hecho jurídico tributario puede recibir diferentes denominaciones, las cuales utilizaremos como sinónimos, pero en definitiva y cualquiera que sea esta, nos estamos refiriendo “al *presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo; es un hecho objetivo, un acto o un negocio jurídico, el estado o situación en que se encuentra una persona, o bien la mera titularidad de ciertos derechos*<sup>18</sup>” y cuya ocurrencia da nacimiento a la obligación tributaria.

Agrega además que dichas obligaciones “...nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados...”

---

<sup>16</sup> BECKER, Alfredo, *Teoría Geral di DireitoTributário*, São Paulo, ed. Noeses, 2010.

<sup>17</sup> ASTE MEJÍAS, Cristian, *Curso sobre Derecho y Código Tributario*, Tomo I, Santiago, Legal Publishing Chile, 2013, p. 188.

<sup>18</sup> Gaceta jurídica, 312, junio 2006, p.93

En cuanto al nacimiento debemos tener presente que la determinación exacta del momento en que nace la deuda impositiva reviste suma importancia para las relaciones jurídicas de índole tributaria, toda vez que sólo desde el momento en que el crédito nace a favor del sujeto activo de la relación tributaria, puede y debe considerarse obligado el deudor, con todas las consecuencias derivadas de esta situación obligacional y que sólo a partir del momento de su nacimiento comienza a contarse el plazo de prescripción del crédito impositivo<sup>19</sup>.

Respecto a momento exacto que nace la obligación tributaria el profesor Pedro Massone, señala que se han elaborado dos tesis:

- Quienes entienden que la obligación tributaria nace con la realización del hecho imponible y otorgan a la liquidación (sea de la administración o del propio contribuyente) un valor meramente declarativo, y desde dicha liquidación la obligación se hace líquida y actualmente exigible.
- Aquellos estiman que la obligación nace desde la liquidación, ya que el hecho tributario otorga sólo una facultad a la administración para investigar la ocurrencia del hecho tributario y posteriormente liquidar el impuesto.

La expresión empleada por la norma: “los hechos imponibles nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados” es una copia casi íntegra del art. 13 de la LGT Española<sup>20</sup>, en donde –en términos generales- se ha entendido que de este precepto se deriva la potestad de la Administración tributaria de recalificar las operaciones realizadas por los obligados tributarios. Esta recalificación tendrá lugar conforme a la naturaleza jurídica de tales operaciones, con independencia de la

---

<sup>19</sup> RADOVIC SCHOEPEN, Ángela, *Obligación Tributaria*, Santiago, Ed. Jurídica Cono Sur Ltda. 1998, p.206

<sup>20</sup> Art.13 LGT “Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”

calificación que le hubieran dado los obligados tributarios. Debemos destacar que las operaciones realizadas no se califican conforme a su naturaleza económica sino a su auténtica naturaleza jurídica. No importa la denominación que las parten den al contrato, el tributo se exige conforme a la naturaleza jurídica del mismo. Además, en caso de que el contrato presente algún defecto que pudiera afectar a su validez, esto no impide que se exija el tributo correspondiente para dicha operación. Ahora bien, en caso de que se declare la nulidad del contrato, el obligado tributario tiene derecho a la devolución de la cuota ingresada<sup>21</sup>.

Pero en definitiva ¿Cuál es el alcance de este precepto?

Para responder a esta interrogante procederemos primero a distinguir entre el proceso de interpretación y de calificación de las normas tributarias y en segundo lugar trataremos sobre algunas materias desarrolladas por la doctrina y jurisprudencia claves para comprender a que se refiere la norma, como el principio sustancia versus forma, interpretación económica de las normas tributarias, etc. Para concluir con una reflexión respecto de que debemos entender nosotros por “naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados”.

### 3.2.2. DIFERENCIAS ENTRE INTERPRETAR Y CALIFICAR UNA NORMA

Cabe destacar, que sobre la interpretación y calificación de la norma tributaria existe abundante doctrina y jurisprudencia que escapan a la finalidad de este trabajo, pero que es necesario abordar, sin perjuicio de ello puntualizaremos las diferencias más relevantes a fin de tener una mejor comprensión de la clausula anti elusiva general.

La interpretación tiene por objeto determinar el verdadero sentido y alcance de una norma mediante métodos interpretativos admitidos por el ordenamiento jurídico, en cambio la calificación tiene por objeto subsumir el hecho acontecido en la práctica en la norma jurídica adecuada, mediante la extracción de los elementos relevantes del hecho para atribuirle los

---

<sup>21</sup> GARCIA HEREDIA, Alejandro, *Interpretación de las Normas Tributarias*, PREGUNTAR!!!!

efectos jurídicos señalados por la norma. Se trata de verificar si, y en qué medida, el supuesto de hecho corresponde al tipo legal en el que subsume y de encontrar en él rasgos relevantes para su tratamiento jurídico: tal operación lógica se denomina *calificación jurídica*<sup>22</sup>.

En cuanto a su interpretación resulta posible la utilización de todos los métodos propiciados por la ciencia jurídica para la interpretación del derecho en general, de modo que pueden tener cabida no sólo los métodos “literales” exegéticos, sino también los “lógicos”, que apuntan a desentrañar la voluntad, intención o finalidad perseguida por el legislador, esto es, la *ratio legis* o la *telesis de la norma*, con lo cual los resultados que arribe podrán exhibirse como “extensivos” o “restrictivos” si se los compara con la letra desnuda de la ley<sup>23</sup>.

Así. En principio, para la interpretación de las normas tributarias en nuestro ordenamiento jurídico, se aplican plenamente las normas y métodos del art.19 a 24 del CC, es decir: el gramatical, sistemático, lógico, histórico, teleológico. Especial mención haremos del denominado método de interpretación teleológico y como se ha tratado en doctrina para la interpretación y calificación de la norma tributaria.

Del mismo modo cabe indicar, como ha puesto de manifiesto la doctrina y la jurisprudencia, que las normas fiscales no deben interpretarse en sentido estricto como si fueran normas *odiosas* (cuyo caso paradigmático son las de derecho sancionador) puesto que el instituto tributario y las sanciones no son comparables: en el primer caso, se está requiriendo el pago de tributos por la realización de hechos lícitos, si bien al manifestar por lo general tales supuestos una cierta capacidad económica se exige por la deuda tributaria por el mero hecho de producirse se ha de pagar una cantidad al erario público para sostener los gastos de la

---

22 BETTI, Emilio, *Interpretación de la Ley y los Actos Jurídicos*, Madrid, Revista Jurídica de Derecho Privado-Edersa, 1975. P.102

23 OSVALDO CASAS, José, *Interpretación Económica de las Normas Tributarias*, Buenos Aires, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, 1998, p.40

comunidad; por el contrario, las sanciones se aplican por haberse realizado infracciones, esto es, hechos ilícitos prohibidos por el ordenamiento.

Tampoco cabe un criterio interpretativo que en caso de duda del intérprete por oscuridad de la norma abogue por una exégesis favorable al contribuyente o al Fisco, pues tales razones de decisión no se coheren adecuadamente con los criterios interpretativos de las normas jurídicas, que tienen una cadencia más técnica y, como se ha indicado previamente, buscan fundamentalmente la finalidad del precepto interpretado, sin prejuzgar que dicha interpretación deba beneficiar *a priori* a uno de los sujetos involucrados en la relación jurídico-tributaria<sup>24</sup>.

Los actos de calificación tributaria tienen que ver más bien, con si un determinado supuesto fáctico debe entenderse incluido en el hecho imponible de un tributo y en qué forma.

Como señala don ALBERTO TARSITANO<sup>25</sup> la incardinación del presupuesto fáctico en la previsión legal se conoce con el nombre de *calificación jurídica*. En materia tributaria la calificación adquiere una complejidad específica debido a que el hecho imponible puede ser un estado (patrimonio), una transacción (consumo) o un resultado (renta), cuyo contenido se revela a través de formas jurídicas (actos jurídicos). Es allí donde el intérprete debe calificar, primero el acto o negocio jurídico, para luego incorporarlo o no a la ley tributaria. Caben aquí algunas observaciones fundamentales. La primera es que no interesa el nombre atribuido por las partes a una relación comercial sino los efectos jurídicos que derivan de ella; la segunda, que no se puede calificar por el resultado práctico; y la tercera, que corresponde a la *recalificación*,

---

<sup>24</sup> LUCAS DURÁN, Manuel, La planificación fiscal y sus límites jurídicos: cuestiones sustantivas y procedimentales de las cláusulas generales anti elusivas previstas en la LGT, MANZANO SILVA, Elena, Procedimientos Tributarios Aspectos Prácticos, Barcelona, J.M. Boch Editor, p. 44

<sup>25</sup> TARSITANO, Alberto, *teoría de la interpretación tributaria*: El Tributo y su aplicación perspectivas para el siglo XXI, Tomo I, Cesar García Novoa, Marcial Pons, Madrid, 2008, p. 854

entendida como la reconducción al hecho imponible, cuando las formas jurídicas exteriorizadas revelen un uso instrumental que desnaturaliza la causa típica del propio negocio jurídico.

Continúa TARSITANO: el intérprete completa con la calificación jurídica el proceso de interpretación. De esta forma declara la existencia o no del hecho imponible. El término “hecho imponible” bien puede ser considerado como un espejo que refleja aquel proceso, ya que la expresión se emplea con un doble propósito. Sirve tanto para describir la hipótesis de incidencia abstracta prevista por la ley, como el hecho fáctico que la verifica, operaciones que se manifiestan en dos momentos, lógico y cronológico.

Así, en términos generales, podemos señalar, que lo que se interpreta es la norma general y abstracta y lo que se califica son los hechos.

No se debe olvidar la premisa que no se puede interpretar las normas tributarias por analogía, puesto que de lo contrario se vulneraría el principio de Legalidad en materia tributaria, respecto del cual, a su vez, existe discusión de que elementos del tributo debe señalar la ley y si debemos aplicar el principio de legalidad en sentido estricto o no.

## **4. SUSTANCIA SOBRE FORMA**

### **4.1 INTRODUCCIÓN**

En Chile la introducción de la cláusula antielusiva general produce un vuelco, en el sentido que se toma distancia de un criterio formalista, que no permitía la posibilidad de permitir recalificar un determinado acto, a uno sustancialista, que permite desconocer la etiqueta o nombre que las partes asignan y determinar su verdadera naturaleza para de esta forma asignarle el efecto legal tributario que corresponda.

Como señalamos anteriormente, nuestro nuevo art. 4BIS es muy similar al art.13 LGT Española, en donde se ha entendido que existe una consagración del principio de sustancia versus forma, pero a su vez, no sé ha logrado determinar con precisión cuál es el alcance de esta norma, en efecto el profesor de la Universidad de Alcalá don Manuel Lucas Durán señala que: “no se comprende bien cuál es el ámbito propio del art.13 LGT que ahora se estudia, por mucho que parece deseable que una cláusula de este tipo –referida a la prevalencia de la sustancia sobre la forma– exista en nuestro ordenamiento jurídico. Así, si existe simulación (aunque fuera relativa) podría sancionarse la operación por el art.16 LGT Si la operación es real y no simulada pero resulta artificiosa en exceso y tiene como única finalidad la reducción de la carga fiscal, debería utilizarse la vía contemplada en el art.15 LGT a la que inmediatamente haremos alusión, más garantista con los derechos del obligado tributario. Por todo lo anterior, pudiera decirse que existe una indefinición entre el presupuesto de hecho al que se refiere el art.13 LGT y lo previsto en los arts. 15 y 16 LGT que debiera acaso revisarse de cara a futuras reformas de la norma referida.<sup>26</sup>”. Cabe destacar que, a su vez, el art 15 y 16 de la LGT española se refieren al conflicto de aplicación de la norma tributaria y a la simulación

---

26 LUCAS DURÁN, Manuel, Ob. Cit. p.48



respectivamente, similares, a su vez, al nuevo art. 4TER Y 4QUATER que introdujo la ley 20.780 a nuestro Código Tributario.

#### 4.2. LA REGLA “SUBSTANCE OVER FORM”

Implica una pauta hermenéutica de los tribunales norteamericanos para resolver algunos problemas importantes que se plantean al aplicar las normas tributarias. Esta doctrina implica la prevalencia de la sustancia sobre la forma instaurado en base a precedentes judiciales propios de su sistema, algunos de los más importantes según CARLOS ALTAMIRANO 27son:

- “Helvering v. Gregory” (1934) dicho caso consistió en la transferencia de activos de una sociedad por acciones a otra sociedad por acciones que se concreta a través de un proceso de reorganización empresarial y no como una transferencia de activos de una sociedad a otra, por otra parte, el Fisco concluyó que la operación no tenía objeto comercial o societario alguno, sino fue un simple mecanismo jurídico que escenificó una reorganización societaria como figura que no dejaba ver la verdadera naturaleza de la operación, cuyo objeto era la consumación de un plan preconcebido no para reorganizar un negocio sino para transferir los activos. No se pone en duda que se constituyó una sociedad nueva absolutamente válida, sin embargo esa sociedad no era más que una pantalla, no producía ningún fin; sólo producía un ropaje jurídico tendiente a reducir impuestos. El Board of Tax Appeals consideró contrariamente a la tesis del Fisco, que las operaciones eran reales. Apelado el fallo por la Administración ante el Tribunal, éste consideró que las

---

27 ALTAMIRANO, Alejandro, *La Sustancia sobre la Forma*, Buenos Aires, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, 1998, p.484 y ss.

operaciones representaban una hipótesis de simulación (*sham transaction*); posteriormente fue confirmado por la Corte estadounidense pero reconociendo por *orbiter dictum* que es legítimo derecho de los contribuyentes a economizar sus tributos escogiendo, para ello, el mejor modelo para atender sus intereses, por cuanto no habría ningún deber programado por la ley obligue al contribuyente a pagar el mayor impuesto posible.

- Posteriormente le siguieron una serie de casos como: “Higgins v. Smith” (1940), “Commissioner v. Court Holding Co.” (1945), “Goldstein v. Commissioner” (1967), “Bugler v. Johnson”, “Waterman Steamship Corp. v. Commissioner”, entre otros.
- Los principios resultantes de los precedentes no trazaban un panorama concreto sobre el complejo tema de marcar un límite entre lo que es legal y lo que no lo es, hasta el caso “Lyon” (1978) que permitió perfilar con mayor certeza el tema, en que se produjeron la mayor cantidad de especificaciones hasta ese entonces. De aquí se extrajeron importantes principios a) el propósito de los negocios –*business purpose*-; b) los pasos de la operación –*step transaction*-; c) la sustancia económica del negocio por sobre la forma –*substance over form*-; y d) las transacciones falsas –*sham transaction*-. Todo se refunde en la doctrina del *business purpose*, diferenciando aquellas organizaciones que tienen objetos de negocios y aquellas que no. Cada uno de estos criterios tiene su propio desarrollo y fundamentos.

Siguiendo a CARLOS ALTAMIRANO la forma adoptada en una transacción es, en general, la etiqueta que las partes asignan, por ejemplo llamando préstamo a los que en realidad podría ser una compraventa. La justicia y (la administración fiscal) no están limitadas a esa etiqueta, pudiendo avanzar sobre la verdadera sustancia legal, prescindiendo de la forma (etiqueta asignada por las partes).

## 5. CRITERIO DE INTERPRETACIÓN ECONÓMICA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

### 5.1. INTRODUCCIÓN

El hecho de incluir un breve pero ilustrativo análisis sobre la interpretación económica del derecho tributario, no es un mero capricho, sino deriva de que nuestra normativa de la clausula antielusiva general incorpora en el nuevo art.160 BIS inciso 4 parte final lo siguiente “*El Tribunal apreciará la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica y deberá fundar su decisión teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imposables conforme a lo establecido en el artículo 4° bis.*”

La norma precedente, pareciere que se encuentra en contradicción con el art. 4BIS, en orden a que señala que se debe atender a su *naturaleza jurídica* del hecho acto o contrato y nada dice respecto a atender a su *naturaleza económica*. Recordemos que aquella normar conternida en el art.4 BIS del Código Tributario es una norma de calificación, por ello nada obsta a que se utilice el criterio económico para otros fines, los cuales como veremos son muy variados, tanto que a veces cuesta encontrar sus límites. Así, según nuestra percepción, implica no sólo que hay que atender a la *naturaleza jurídica* del hecho acto o contrato o conjunto de ellos, sino que además debemos atender a la *naturaleza económica* del mismo, lo cual tiene implicancias relevantes, tanto para la interpretación y calificación del hecho gravado, como para la valoración de la prueba y los fundamentos del fallo. Dichas implicancias dependerán netamente de la claridad conceptual que se tenga, respecto de esta y otras instituciones afines.

La conclusión precedente atiende al elemento de interpretación lógico, es decir y según el art. 22 del CC “*el contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía*” en relación al inciso 1° del art. 4 BIS con el inciso 4° parte final del art. 160 BIS debemos entender que se establece un principio general de interpretación económica de las normas tributarias, tanto para la administración, los administrados y el juez. En efecto el profesor ALESSANDRI, SOMARRIVA

Y VODANOVIC<sup>28</sup> señalan: “*el contexto de la ley es el enlazamiento de sus diversas partes, natural es presumir que estas no sean contradictorias, porque cada una y todas son elementos integrantes de una misma unidad y están informadas por una misma idea directriz*”.

Además la norma no sólo señala que el juez debe considerar la naturaleza económica de los hechos imponible, sino que a continuación la norma declara “*conforme a lo establecido en el 4 BIS*” o sea, señala que el art. 4 BIS atiende a la naturaleza económica y no sólo a la jurídica.

En cualquiera de los casos, sea que se considere que cabe o no una interpretación económica de la norma tributaria, lo cierto es que el juez deberá al dictar sentencia tener en consideración la naturaleza económica de los hechos imponible. ¿ a qué se refiere con “naturaleza económica ? ¿ a la interpretación de la norma ? ¿ a la calificación de los hechos ? o ¿ a los efectos de los hechos actos o contratos ?. Es lo que modestamente trataremos de dilucidar.

El hecho que consideremos que el art.4 BIS consagra un principio de interpretación económica tiene una serie de implicancias que se abordaran en los párrafos siguientes, tratando de hacer una exposición preliminar, pero clarificadora de la interpretación económica y sus posibles implicancias en nuestro ordenamiento.

---

<sup>28</sup> ALESSANDRI, Arturo; SOMARRIVA Manuel, VODANOVIC Antonio, *Tratado de Derecho Civil*, t.1, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1998, p. 188

## 5.2 BREVE RESEÑA HISTORICA

Es común citar como inicio de la postura economicista en la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919, su objeto primordial fue evitar la evasión con el objeto de lograr la mayor recaudación posible dado el contexto político y económico que afrontaba Alemania en ese entonces, dicha norma señalaba en su art. 4 que, “en la interpretación de las leyes tributarias debe tenerse en cuenta su finalidad, su significado económico, y el desarrollo de las circunstancias”, en el art. 5 del mismo ordenamiento estableció que “mediante el *abuso de las formas* y posibilidades de tipificación del derecho privado no puede ser evadida ni disminuida la obligación tributaria. En caso de abuso deben ser abonados los impuestos que corresponderían de acuerdo con una tipificación adecuada de las operaciones y situaciones económicas efectivamente realizadas” dicha norma fue criticada puesto que sirvió para sustituir al legislador, pese a que su autor ENNO BECKER expreso que dicha norma no pretendía situar al juez más allá de la ley.

Los dispositivos anteriores fueron incorporados con el fin práctico de que los jueces se pudiesen apartar del formalismo que los remitía a los conceptos del Derecho Privado para explicar las relaciones jurídico tributarias. De esta manera, prescindiendo de las formas o apariencias jurídicas, ellos podrían aplicar la legislación iscal según la realidad de los hechos económicos, no siempre coincidentes con aquéllas, para que la norma inanciera cumpliera la función prevista<sup>29</sup>.

Con posterioridad dicho método se extendió a otros países de Europa, principalmente en Italia con el profesor GRIZIOTTI, quien desarrollo la teoría de la interpretación funcional, que pese a las criticas sirvió de base para desarrollar el principio de capacidad contributiva, hasta llegar a América Latina a través de DINO JARACH, dichos planteamientos tuvieron acogida en

---

<sup>29</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, Buenos aires, Ediciones Depalma, 1962, p. 73.

Argentina, donde se consagró el principio en la legislación el año 1947 y hasta hoy existe una vasta doctrina y jurisprudencia.

En el caso particular de España, el desarrollo de las teorías de interpretación de la norma tributaria fue totalmente diferente, dado que, desde el principio, solucionaron el problema a través de la utilización de una norma general antielusión que no recurría a esquemas economicistas, sino que recogía del derecho privado la figura del fraude a la ley ( por cierto no prevista positivamente en el Código Civil hasta 1974 ), creando la figura del Fraude a la Ley Tributaria. En el anteproyecto de esta ley se hacía mención de la finalidad económica de la ley tributaria, mención que se eliminó luego, para evitar los perniciosos efectos que la postura finalista había tenido en Alemania durante la época Nazi, al decir de la doctrina de aquel momento<sup>29</sup>.

### 5.3 ASPECTO PRELIMINAR

Cabe tener presente que según el profesor TAVEIRA<sup>30</sup> “se observan con frecuencia las dificultades que algunos autores experimentan para aislar el objeto de estudio de esta temática, ora confundiendo la interpretación económica con los otros métodos antielusivos presupuestos para la aplicación de reglas generales”. Dicho profesor cita a BARBOSA NOGUEIRA, para quien la expresión “Interpretación Económica” significaría ocho conceptos distintos, a saber, 1) búsqueda de la sustancia económica en desmedro de la forma jurídica; 2) utilización de conceptos propios del Derecho Tributario como consecuencia de su autonomía; 3) búsqueda de la identidad de efecto económicos; 4) combate del abuso de formas del derecho privado; 5) introducción de la teoría del abuso del derecho en el Derecho Tributario; 6) mera interpretación teleológica; 7) la valoración de los hechos y 8) interpretación del hecho.

Como puede verse, esta expresión se encuentra más de una tentativa de demarcación de las formas de control de actitudes abusivas que de la “interpretación económica” propiamente dicha.

---

<sup>30</sup> TAVEIRA TORRES, Heleno, *Interpretación Económica: Extensiva, Finalista o Analógica del Derecho Tributario*, OSVALDO CASAS, José, *Interpretación Económica de las Normas Tributarias*, Buenos Aires, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, 2004, p 331

#### 5.4 LA INTERPRETACIÓN ECONÓMICA SEGÚN DINO JARACH

Jarach se vio con la dificultad primordial de dar seguridad al sistema con una norma de antielusión basada en la interpretación económica<sup>31</sup>.

El autor BUSTO <sup>32</sup> señala las siguientes conclusiones de la tesis de Jarach “la diferente fuente de las obligaciones, que en el Derecho Privado es la voluntad de las partes, y en el Derecho Tributario es la ley; la diferente causa, que en el primero es el interés lícito de las partes, mientras que en el segundo es la capacidad contributiva, y la uniforme naturaleza económica de todos los tributos son los elementos en base a los cuales se construye la doctrina de la autonomía dogmática del Derecho Tributario frente al Derecho Privado. La coordinación del análisis dogmático formal y dogmático sustancial conduce a la distinción entre *intentio facti* e *intentio juris*. la *intentio facti* es la manifestación de voluntad dirigida a crear efectos empíricos; es decir la relación económico-social. la *intentio juris* es la manifestación de voluntad dirigida a absorber la relación económico-social en un esquema de Derecho Privado. En la tributación, lo que importa para el nacimiento de la obligación tributaria es la relación económica, de la cual resulta capacidad contributiva. Sin embargo, no puede ignorarse que las relaciones económicas son creadas muchas veces mediante negocios jurídicos. El negocio jurídico, es decir, la manifestación de voluntad que crea una relación jurídica, interesa a la ley tributaria solamente en cuanto crea la relación económica; ésta constituye el hecho imponible, el presupuesto de la obligación impositiva.

Desde el punto de vista de la interpretación de las normas, si el acto sujeto a tributación implica una *intentio juris* de las partes, dirigida a poner bajo una determinada disciplina del Derecho Privado la relación empírica que se proponen crear, el Derecho Tributario ignora tal

---

31 MENDEZ, Luis, Ob. Cit. P. 126

32 BUSTO QUIÑONES, Juan, *El Criterio de la Realidad Económica y la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario*, CASTILLO FREYRE, Mario, *Libro Homenaje a Felipe Osterling Parodi*, t. 3, Perú, Palestra Editores, p.1877



disciplina fundada sobre la *intentio juris*, y considera como decisiva y efectivamente existente sólo a la *intentio facti*. Sólo la *intentio facti* es relevante para el nacimiento de la obligación impositiva, en la medida en que es la manifestación de voluntad dirigida a crear la relación económica que es el presupuesto de la obligación tributaria. la *intentio juris* no tiene importancia para el Derecho Tributario, salvo que coincida con la *intentio facti*.

Así, continua BUSTO, en resumidas cuentas —sostiene Jarach— la autonomía dogmática del derecho impositivo tiene por consecuencia que el impuesto debe ser aplicado a la relación económica prescindiendo de las formas jurídicas toda vez que éstas sean inadecuadas para aquélla, exista o no la intención de evadir el impuesto y sea este criterio favorable al Fisco o al contribuyente.”

A continuación veremos algunos de los conceptos y posturas que fundamentan la opinión de Jarach en relación a la interpretación económica.

## **5.5 LO DOGMATICO FORMAL Y LO DOGMATICO SUSTANCIAL DEL HECHO IMPONIBLE**

Para JARACH lo *dogmatico formal* del hecho imponible, es que constituye siempre un hecho y nunca un negocio jurídico, ello dado que el derecho tributario tiene su fuente en la ley y no en la voluntad de las partes, si el hecho imponible fuera un negocio la voluntad privada del contribuyente tendría función creadora en la relación jurídico-tributaria. Esto, reconoce, no se aprecia tan claro cuando la ley grava un determinado negocio jurídico, como en el caso de el impuesto de timbres y estampillas; no obstante a ello señala que aún así la fuente es la ley y no la voluntad de las partes, ya que la voluntad de las partes fue necesaria para la creación de los efectos del derecho privado, pero una vez creado las partes deben aceptar los efectos tributarios, sean favorables o desfavorables.

Como señala BUSTO33 al decir JARACH que el hecho imponible constituye siempre un hecho y nunca un negocio, no pretende eliminar toda idea de que la manifestación de voluntad no tenga ningún efecto tributario. Por el contrario, esa afirmación tiene los siguientes alcances:

- Que desde el punto de vista de la fuente de la obligación tributaria, no se reconoce a la voluntad privada sino a la ley.
- Que no obstante, para interpretar los alcances del hecho imponible, sí interesa la manifestación de la voluntad, pues el legislador ha establecido el hecho imponible en base a consideraciones económicas y no jurídico privatistas; que, en consecuencia, lo que importa es determinar el verdadero sentido económico del hecho imponible y su adecuación con el hecho real sujeto a tributación. cuando este hecho real es un negocio en sentido del derecho privado (compraventa por ejemplo), no interesa su formulación jurídica conforme a las normas del derecho privado, sino la intención empírica de producir ciertos efectos económicos que le interesan a las partes.
- Luego a Jarach sí le interesa la manifestación de voluntad, pero desde el punto de vista de la intención empírica que ella encierra, la cual puede coincidir con su formulación jurídico-privada, o disentir de ella. coincide en el caso en que la intención de las partes haya sido, por ejemplo, celebrar un contrato de compraventa, al cual jurídicamente se le dio tal forma. Por el contrario, difiere si el hecho imponible grava las transferencias onerosas, y las partes celebran una donación sujeta a cargo de tal magnitud que en realidad implique una contraprestación, en cuyo caso el Fisco puede concluir que se trata de una transferencia onerosa prevista por la ley como hecho imponible.

---

33 BUSTO QUIÑONES, Juan, Ob. Cit. p. 1870

Y lo *dogmatico sustancial* implica que el hecho imponible es un hecho de naturaleza, económica, en base a cuya magnitud se mide la obligación, según el principio de la capacidad contributiva.<sup>34</sup> Así la *causa* jurídica del hecho imponible es la *capacidad contributiva*, lo cual implica una distinción dogmático sustancial de la relación privada, cuya causa es el interés lícito perseguido por las partes.

## 5.6 INTENTIO JURIS E INTENTIO FACTI

El autor del *hecho imponible* introduce su distingo, que trae de la doctrina del Derecho Civil: “que en toda relación jurídica de Derecho Civil y Comercial deben diferenciarse en la voluntad de las partes, dos aspectos: una voluntad empírica – la de realizar un negocio, una operación económica – y una voluntad jurídica, que es la de que el negocio encuadre dentro de un determinado molde o figura del Derecho Civil y Comercial”. Explica JARACH que el primer elemento es ineludible tanto a efectos civiles como tributarios, el segundo no es indispensable por cuanto las partes no están obligadas a establecer cuál es el régimen jurídico de la relación que crean<sup>35</sup>

Para JARACH en el Derecho Privado no se prohíbe que las partes dentro de ciertos límites determinen el estatuto jurídico a que pretenden someter sus operaciones e incluso se pueden utilizar diversas formas jurídicas para alcanzar un fin práctico. Si el particular elige el régimen jurídico o la forma de sus negocios, se reconoce la voluntad creadora al particular, siempre que no viole el Orden Público.

---

<sup>34</sup> JARACH, Dino. *Curso superior de Derecho Tributario*. Buenos aires, Editorial constancia, 1967, p. 114

<sup>35</sup> RODRIGUEZ, María, *La Realidad Económica y la Realidad Jurídica ¿Antinomia o Natural Correspondencia?*, OSVALDO CASAS, José, *Interpretación Económica de las Normas Tributarias*, Buenos Aires, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, 2004, p 145

En cambio, advierte JARACH, en el Derecho Tributario, cuando las partes crean un determinado negocio jurídico, acto o contrato, lo que interesa, es el fin práctico en si (*intetio facti*), porque de acuerdo con el principio que es la esencia del impuesto, el gravamen se aplica por una valoración que se hace de una realidad de riqueza. A estos efectos lo que intereza es la relación empirica que hacen las partes y la ley establece la consecuencia jurídica tributaria de los actos, sin reconocer la eficacia creadora de la voluntad individual<sup>36</sup>.

Debemos mencionar que JARACH estableció ciertos límites a la *intetio facti*, respecto de determinados, en los cuales el interprete no puede indagar la relación económica subyacente, este sería los hechos imponibles abstractos o formales, a diferencia de todos los demás que son causales, aquí encontramos por ejemplo los que establece la ley de impuesto a timbres y estampillas.

#### **5.7 PRESCINDENCIA DE LOS VICIOS O DEFECTOS QUE AFECTEN LA VALIDEZ DEL HECHO, ACTO O NEGOCIO**

El inciso 1° del art. 4 BIS señala: “Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponibles, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, **y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.**”

En España el art. 13 de la LGT Española reza de manera similar. “prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”. Según el profesor LUCAS DURAN<sup>37</sup> Esta frase merece un comentario, siquiera sea breve: no es que resulte indiferente para el Derecho Tributario la validez o no de un negocio jurídico; sin embargo, la invalidez de tal operación

---

<sup>36</sup> RODRIGUEZ, María, Ob. Cit. p. 156

<sup>37</sup> LUCAS DURÁN, Manuel, Ob. Cit. p. 48

puede ser declarada mucho después o, incluso, no ser declarada nunca. En efecto, la acción de rescisión o nulidad (arts. 1290 y ss. del Código Civil) pudiera no ejercerse y, entre tanto se ha manifestado una capacidad económica que debe someterse a gravamen. Si nunca se produce la ineficacia del negocio jurídico, la tributación devendría en definitiva. Sin embargo, en el caso de que se resuelva, rescinda o declare la nulidad de un determinado contrato con las devoluciones propias de tales casos, se producirán también las oportunas devoluciones tributarias en función con lo establecido en la normativa

## 6. LIMITACIÓN AL PRINCIPIO GENERAL

### 6.1 EL RESPETO A LA BUENA FE DEL CONTRIBUYENTE

El actual art. 4 BIS del Código Tributario señala que: “*El servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes.*”

Este primer inciso no contiene ninguna innovación, pues, la buena fe es un principio general que inspira a todo el ordenamiento jurídico.

En efecto implica que el derecho protege a quien actúa de buena fe y por lo mismo repudia la mala fe. El profesor PEÑAILILLO señala que: La doctrina actual enfatiza en este principio y es procedente darle aplicación en todas las instituciones jurídicas. Es tal su amplitud, que en ocasiones se suele mencionar a su vez como fundante de otros principios.

El mismo profesor agrega “En todo caso que, en general, no puede ser aducida para eximirse del cumplimiento de la ley; es más, entre nosotros debe tenerse presente el riguroso inciso final del art. 706 del CC, aunque se le ha conferido un alcance para la sola materia posesoria<sup>38</sup>”

### 6.2. CLASES DE BUENA FE

Tradicionalmente se distingue entre buena objetiva y subjetiva, así, el profesor JORGE LOPEZ SANTA MARÍA señala que “la bona fides, en *sentido subjetivo* es la creencia que, por efecto de un error excusable, tiene la persona de que su actitud no peca contra el Derecho<sup>39</sup>” y

---

<sup>38</sup> PEÑAILILLO, Daniel. “*Obligaciones. Teoría General y clasificaciones. La resolución por incumplimiento.*” Santiago, Chile. Editorial Jurídica, 2003. p. 50.

<sup>39</sup> LOPEZ SANTA MARIA, Jorge. “*Los contratos. Parte general*”. Santiago, Chile. Legal Publishing, 2010. p. 340.

respecto de la *buena fe objetiva* se señala que esta es “la conducta socialmente exigible en la actuación del sujeto, es decir, el comportamiento que en el medio social de que se trata se entiende por actuación recta<sup>40</sup>.”

En el mismo sentido el profesor PEÑAILILLO, señala que la buena fe es una, pero que puede ser calificada de buena o mala.

### **6.3 LA BUENA FE EN EL NUEVO ART. 4 BIS**

El art. 4 BIS señala: “*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.*”

Debemos señalar, en primer lugar, que no se trata de una definición de buena fe, sino de una consecuencia de la buena fe.

Otro aspecto relevante es que, de una primera lectura, pareciera que la frase “*según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes*”, entra en contradicción con el inc. 1° del art. 4BIS en cuanto a que las obligaciones tributarias 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*”. No negamos que existan quienes lo estimen así, principalmente con el afán de desvirtuar el principio de sustancia sobre forma.

---

<sup>40</sup> PEÑAILILLO, Daniel. Ob. Cit. P. 52.

Lo que estimamos que el legislador trato de hacer con esta norme es simplemente evitar que de manera autónoma el SII recalifique un acto, hecho o negocio, sin que previamente se haya realizado una revisión en instancia judicial, que declare que el acto ha sido catalogado como abusivo o simulado de acuerdo a los términos del art, 4TER y 4QUATER, respectivamente, teniendo en consideración – el tribunal – para determinar dicho abuso o simulación, entre otras el principio de sustancia sobre forma del art. 4BIS y la naturaleza económica de los hechos actos o negocios para recalificarla según el art.160 BIS inc. 4° parte final.

En conclusión, creemos, que el legislador, pese a que la buena fe tiene una aplicación general, simplemente ha querido reiterarla a propósito del art. 4 BIS inc. 1° y 160 BIS inc. 4°, de manera de manera de dar certeza jurídica al contribuyente, cuyos actos sólo podrán ser recalificados por sentencia firme que declare el abuso y simulación teniendo en cuenta el principio de sustancia sobre forma y la naturaleza económica de los hechos actos o negocios. Además que no existe una contradicción como pudiera pensarse, entre el principio consagrado en el inc 1° del art. 4BIS, y la Buena Fe y sus consecuencias consagradas en el inc. 2° de dicho artículo,

En este sentido debemos señalar que la Buena Fe tiene un papel preponderante en otras normas del Código Tributario, especialmente respecto del art. 26 el cual prescribe: “No procederá el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentada 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”. En este sentido debemos señalar que el concepto de buena fe es el dado por la doctrina y el que existe como principio general del derecho, concepto antes dado, y que como señalamos, no es modificado por la norma.



#### **6.4 CASOS EN QUE NO HAY BUENA FE**

*El art. 4 BIS inc. 3°: “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 impositivos en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente”.*

Así, debemos detenernos ahora a analizar la figura del abuso de las formas jurídicas y la simulación.

## 6.5 ABUSO DE LAS FORMAS JURÍDICAS

El abuso de las formas jurídicas, se encuentra consagrado positivamente en el nuevo art. 4 TER inc. 1º, el cual prescribe “*Los hechos imponibles contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso*”

Esta norma es similar al art. 15 de la LGT Española, la cual comenzó a regir el año 2003, sustituyendo el antiguo art. 24 que pretendía combatir la elusión por el denominado fraude a la ley, el cual, según muchos autores era un ejemplo clásico de derogación por desuso.

El art. 15 LGT –y aunque ha existido cierta discusión doctrinal al respecto– puede entenderse circunscrito dentro de la figura general del fraude de ley prevista en el art. 6.4 del Código Civil.<sup>41</sup>

Uno de los elementos a destacar de la cláusula anti- abuso frente al fraude de ley es su carácter objetivo. Y es que para someter a gravamen el hecho o negocio no gravado o gravado en menor medida, no va hacer falta probar ninguna intención del obligado<sup>42</sup>.

De esta norma se pueden desprender los siguientes requisitos:

---

<sup>41</sup> LUCAS DURAN, Manuel, Ob. Cit. p. 51

<sup>42</sup> PEREZ ARRAIZ, Javier, *Conflicto en la Aplicación de la norma Tributaria en la nueva LGT*, Nueva Fiscalidad, número 9, 2004, p. 12, <http://vlex.com/vid/conflicto-aplicacion-norma-tributaria-lgt-238649> 29/12/2014

- 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.

Siguiendo a DURAN el precepto transcrito se refiere primeramente a la evitación total o parcial del hecho imponible (por ejemplo, incurriendo en algún tipo de supuesto de no sujeción), en cuyo caso se evitaría también paralelamente, de forma total o parcial, la tributación; también podría producirse una aminoración de la base imponible (beneficiándose de exenciones o aplicando reducciones a la base imponible previstas en la normativa), siendo así que en tal caso también se disminuiría la cuota tributaria a ingresar.

Debemos agregar que, en cuanto a este requisito, el legislador innova, puesto que en la norma Española no se contempla como supuesto para la aplicación que “*se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación*”, así, por ejemplo:

- mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto. se reconoce que puede ser uno o varios actos

Existe una consagración de que pueden ser uno o varios actos, ello se debe a que las planificaciones tributarias consideradas agresivas, tienden a ser procesos largos y complejos, que involucran una serie de actos encaminados a disminuir la carga fiscal.

- 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.

Esto es, la norma requiere que las operaciones que se declaren en fraude de ley tributaria sean realizadas con el único objetivo –a pesar de su carácter extraño, alambicado, artificioso, poco natural en definitiva–, más allá de otros efectos colaterales escasamente relevantes, de reducir la factura tributaria debida al Fisco. De nuevo se incluye un juicio de valor que habrá de realizar el aplicador del art. 15 LGT, cual es el de la relevancia de otros efectos jurídicos (distintos al ahorro fiscal) derivados de las operaciones que se declaren en fraude de ley tributaria y que podrían ser reconducidos al juicio de razonabilidad de un tercero no involucrado: si no se puede esperar que alguien ajeno a la operación y que desconociera los efectos fiscales de los negocios jurídicos acometidos se planteara razonablemente realizar tal operación, puede inferirse que los únicos efectos relevantes serían los fiscales<sup>43</sup>.

Un aspecto a destacar consiste que en Chile, para la aplicación del abuso de las formas jurídicas, no es necesario que se trate de un acto artificioso o impropio, a diferencia de lo que ocurre con España, donde este requisito es analizado con detención, lo cual implica concluir necesariamente que nuestra norma es menos exigente, dado que en España se ha criticado el concepto por algunos autores, en efecto se señala: “La utilización de términos ambiguos como impropios, usuales o propios, efectos relevantes, va a suponer un alto grado de ambigüedad que, a falta de una delimitación concreta, se deber. ir precisando a través de la jurisprudencia. Por ejemplo, la utilización del término actos o negocios usuales en este precepto no es adecuada ya que Usual es un adjetivo que hace referencia a la frecuencia y no al grado de legitimidad que puede tener un acto o negocio. Por ejemplo, la creación y disolución de sociedades son negocios muy usuales, y sin embargo, si tras la disolución el resultado para los socios es t.pico de una compraventa, ello puede llevarnos a un conflicto en la aplicación de la

---

<sup>43</sup> LUCAS DURAN, Manuel, Ob. Cit. p.

norma tributaria; por otra parte, un acto o negocio por ser inusual sin más no tiene porque ser ilegítimo<sup>44</sup>”.

---

<sup>44</sup> PEREZ ARRAIZ, Javier, Ob. Cit. P. 13

## 6. SIMULACIÓN

### 6.1 CLASES DE SIMULACIÓN

Es común sostener que mediante la simulación tributaria se pretende evadir los efectos fiscales del hecho imponible verificado sobre el acto disimulado, que permanece oculto con pretensión de indemnidad<sup>45</sup>.

Para el profesor TARSITANO la simulación será *absoluta* cuando se finge, íntegramente, un acto o contrato sin sustancia alguna; o *relativa*, cuando se emplea para dar a un acto jurídico una apariencia que oculta su verdadero carácter. En esta simulación tanto el acto simulado aparente como el oculto, se cohesionan a través del acto *simulatorio* en función de una causa-fin o finalidad. Aunque la causa expresada en el acto ostensible sea falsa, no por ello el contrato dejará de ser válido en la medida que no tenga fin ilícito; encontrando una nueva distinción entre simulación lícita e ilícita según perjudique o no a terceros.

Puede ser total, como expresión de la voluntad deliberada de desviar la atención global sobre otro objeto, o parcial cuando se simulan aspectos de su contenido.

### 6.2. SIMULACIÓN Y ACTO JURÍDICO INDIRECTO

Según el profesor SPISSO<sup>46</sup> en la simulación existe un negocio real tras aparente, mientras que en el negocio jurídico indirecto, el negocio es querido por las partes aunque ellas lo realizan para alcanzar un resultado ulterior que excede a su función económica típica. Por ejemplo, el deudor otorga a su acreedor mandato para que perciba un crédito que le es debido

---

<sup>45</sup> TARSITANO, Alberto, Ob. Cit. p.99

<sup>46</sup> SPISSO, Rodolfo, *Fraude de ley, abuso de las formas y simulación*, OSVALDO CASAS, José, *Interpretación Económica de las Normas Tributarias*, Buenos Aires, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, 2004, p 245

a aquél. El mandato es querido, es un negocio real, pero satisface un resultado ulterior que excede su causa típica: extinguir una obligación por compensación, la del mandante con el mandatario.

### **6.3 SIMULACIÓN EN EL ART. 4 QUATER**

El art.4º quáter. Señala: “habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación. En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados. 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.”

Debemos señalar primeramente que dentro de la doctrina Civil, no se reconoce la acción de simulación con autonomía a la acción de nulidad, así nuestra doctrina resuelve el problema de la simulación como nulidad, pero lo que hace aquí nuestro art. 4 quater es consagrar una acción de Simulación.

Otro aspecto a destacar es que la definición señala que se puede simular la data de nacimiento de la obligación, situación bastante peculiar, pero estimamos que tiene por objeto ampliar lo más posible el campo de acción de esta norma.

Según el profesor LUCAS DURAN, en este punto es preciso diferenciar las operaciones en que existe *simulación* de aquellas en las que se detecta *fraude a la ley tributaria* en cuanto que mientras que las operaciones realizadas en conflicto en la aplicación de la norma tributaria con auténticas y declaradas abiertamente a la Administración tributaria, sin embargo en las operaciones simuladas se ocultan datos a la Administración tributaria de manera que ésta no puede a priori conocer todos los detalles de una determinada operación<sup>47</sup>.

---

47 LUKAS DURAN, Manuel, Ob, cit. p. 63





## 6. CONCLUSIÓN

Lo primero que debemos señalar, es que el tema brevemente abordado a través de estas líneas, es de lato conocimiento y existen autores que lo han emprendido a lo largo de su vida, sin llegar a una conclusión que satisfaga a todos, ello – estimo – dado que siempre existirá una pugna, entre quienes pretenden utilizar mecanismos jurídicos para disminuir su carga tributaria y quienes por el contrario, pretenden aumentar los ingresos provenientes de los tributos, por esto, es que trataré humildemente en las siguientes líneas de delimitar algunas ideas que pude concluir a través de la realización del presente trabajo, con ánimos, de que con el paso del tiempo, pueda desarrollar con mayor criterio, lo que sólo el estudio prolongado de estas materias puede dar.

Como se pudo observar a través de estas líneas, lo que se postula es que el art. 4BIS propugna o establece un principio de sustancia sobre forma, este es un criterio de calificación de la norma tributaria y no de interpretación de la misma ( pese a que la interpretación y calificación sean parte de un mismo proceso ), ya que, lo que se califican son los hechos, mientras que el derecho se interpreta; en este sentido si un hecho de la realidad es considerado por el legislador como expresión de una capacidad contributiva – entendiéndola como la causa del impuesto – las partes no pueden sustraerse de pagar dicho impuesto por el hecho de haber adoptado una determinada forma jurídica y utilizarla para disminuir su carga tributaria resintiendo así el principio de igual reparto de las cargas públicas. Es por ello que el principio de sustancia sobre forma no establece un procedimiento puesto que será utilizado como directriz que debe seguir el interprete y principalmente el juez en la aplicación de la cláusula anti elusiva general.

Además debe tenerse presente la parte final del art. 160 BIS, en orden a que el juez al dictar la sentencia debe atender a la naturaleza económica del hecho, acto o negocio. Según nuestra percepción no se trata aquí de interpretación económica en sentido amplio, sino de

calificación, lo que junto con el principio de sustancia sobre forma otorga otra herramienta al intérprete, para que atendiendo a lo efectivamente realizado por el contribuyente, pueda determinarse la aplicación de una norma tributaria independientemente del revestimiento jurídico que le hayan asignado las partes. Todo ello sin desconocer que los hechos gravados son descritos por el legislador en términos jurídicos, pero como se trato en su oportunidad, el criterio económico no se puede dissociar de lo jurídico y viceversa, puesto que la norma tributaria sigue siendo una norma jurídica, pero con la particularidad de que los hechos, actos o negocios que regula son de un contenido económico.

Otro elemento es que las normas sobre abuso de las formas y simulación, pueden ser aplicadas en varias situaciones, pero sólo en el menor de los casos podrán ser aplicadas con claridad y certeza absoluta, de tal manera que los principios antes esbozados servirán para ilustrar al intérprete en la aplicación de dichas normas.

Por último y aunque no fue abordado en éste trabajo es necesario destacar que estas normas deben ajustarse a los principios constitucionales que nos rigen, el principio de legalidad, el de igual reparto de las cargas públicas, el de libertad económica y algunos incluso mencionan el intimidad.

## 8. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

1. AFIICH, “REFORMA TRIBUTARIA: En una senda de justicia y desarrollo” Abril 2012.
2. ALESSANDRI, Arturo; SOMARRIVA Manuel, VODANOVIC Antonio, *Tratado de Derecho Civil*, t.1, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1998, p. 188
3. ALTAMIRANO, Alejandro, *La Sustancia sobre la Forma*, Buenos Aires, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, 1998, p.484 y ss.
4. AMARO, Luciano, citado por por MASSONE PARODI, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, Tomo II, Santiago, Legal Publishing Chile, 2013, p. 1146.
5. ASTE MEJÍAS, Cristian, *Curso sobre Derecho y Código Tributario*, Tomo I, Santiago, Legal Publishing Chile, 2013, p. 188.
6. BECKER, Alfredo, *Teoría Geral di DireitoTributário*, São Paulo, ed. Noeses, 2010.
7. BERLIRI, Antonio, Principi di Dirito Tributario, v II, t. I, Milano, Giuffré Ed 1957. P. 177.
8. BETTI, Emilio, Interpretación de la Ley y los Actos Jurídicos, Madrid, Revista Jurídica de Derecho Privado-Edersa, 1975. P.102.
9. BUSTO QUIÑOÑES, Juan, El Criterio de la Realidad Económica y la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, CASTILLO FREYRE, Mario, Libro Homenaje a Felipe Osterling Parodi, t. 3, Perú, Palestra Editores, p.1877
10. Colegio de Abogados, *Declaración del H. Consejo del Colegio de Abogados relativa al Proyecto de Reforma Tributaria*,
11. DOMINGUEZ AGUILA, Ramón, *Teoría General del Negocio Jurídico*, segunda edición, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2012, p.11.
12. El Mercurio Legal, “Algunas medidas son excesivas y dejan en extrema indefensión al contribuyente”, 7 Abril 2014
13. El Mercurio Legal, Retroceso en los derechos y garantías de los contribuyentes, 14 Abril 2014.
14. FAGET, Alberto, La forma jurídica inadecuada y el fraude a la ley fiscal, Revista tributaria, tomo VII, número 42, mayo-junio 1981, p. 183.

Gaceta jurídica, 312, junio 2006, p.93

15. GIULIANI FONROUGE, Carlos, Derecho Financiero, Buenos aires, Ediciones Depalma, 1962, p. 73.
16. JARACH, Dino. Curso superior de Derecho Tributario. Buenos aires, Editorial constancia, 1967, p. 114
17. LOPEZ SANTA MARIA, Jorge. "Los contratos. Parte general". Santiago, Chile. Legal Publishing, 2010. p. 340
18. LUCAS DURÁN, Manuel, La planificación fiscal y sus límites jurídicos: cuestiones sustantivas y procedimentales de las cláusulas generales anti elusivas previstas en la LGT
19. MANZANO SILVA, Elena, Procedimientos Tributarios Aspectos Prácticos, Barcelona, J.M. Boch Editor, p. 44.
20. Luzzatti, C, *La vaghezza delle norme*, 1990, citado por Heleno Taveira, Derecho Tributario y Derecho Privado, Marcial Pons, pág.201.
21. MASSONE PARODI, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, Tomo II, Santiago, Legal Publishing Chile, 2013, p. 1133 y ss.
22. Ministerio de Hacienda, *Informe de estadísticas de la deuda Pública*, Junio 2014.
23. OSVALDO CASAS, José, *Interpretación Económica de las Normas Tributarias*, Buenos Aires, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, 1998.
24. PEÑAILILLO, Daniel. "Obligaciones. Teoría General y clasificaciones. La resolución por incumplimiento." Santiago, Chile. Editorial Jurídica, 2003. p. 50.
25. 25.- PEREZ ARRAIZ, Javier, *Conflicto en la Aplicación de la norma Tributaria en la nueva LGT*, Nueva Fiscalidad, número 9, 2004, p.
26. PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ, Eucebio, citado por MASSONE PARODI, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, Tomo II, Santiago, Legal Publishing Chile, 2013, p. 1143.
27. RADOVIC SCHOEPEN, Ángela, *Obligación Tributaria*, Santiago, Ed. Jurídica Cono Sur Ltda. 1998, p.206.
28. RODRIGUEZ, María, *La Realidad Económica y la Realidad Jurídica ¿Antinomía o Natural Correspondencia?*, OSVALDO CASAS, José, *Interpretación Económica de las Normas Tributarias*, Buenos Aires, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, 2004, p 145
29. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, citado por MENDEZ, Luis, *El Criterio de la Realidad Económica*, OSVALDO CASAS, José, *Interpretación Económica de las Normas Tributarias*, Buenos Aires, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, 2004, p 126
30. Subdirección de Estudios de SII, *Estimación de la Evasión en el Impuesto a la Renta serie 2003 2009*, febrero 2012.

31. TARCITANO, Alberto, *teoría de la interpretación tributaria: El Tributo y su aplicación perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I, Cesar García Novoa, Marcial Pons, Madrid, 2008, p. 854.
32. TAVEIRA TORRES, Heleno, *Interpretación Económica: Extensiva, Finalista o Analógica del Derecho Tributario*, OSVALDO CASAS, José, *Interpretación Económica de las Normas Tributarias*, Buenos Aires, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, 2004, p 331
33. TESAURO, Francesco, *Instituzioni di Diritto Tributario*, parte general, v. 1, quinta edición, ed., UTET, Torino, 1997.