

COMENTARIO SOBRE SENTENCIA QUE SANCIONA A LA ELUSIÓN SIN APLICAR LA NORMA GENERAL ANTI ELUSIÓN

VÍCTOR MANUEL AVILÉS HERNÁNDEZ - CRISTIÁN BOETSCH GILLET

RESUMEN: el comentario da cuenta de una visión crítica de sus autores sobre la sentencia en cuestión, por cuanto en su opinión, se ha validado una forma de actuar del SII que excede el marco legal aplicable. La actual Norma General Anti Elusión vino a dotar al SII de facultades especiales, precisamente, por no contar con las mismas de manera previa a su dictación. La sentencia en cuestión valida que el SII actúe de una forma que ni siquiera la norma anti elusión antes señalada permite, soslayando el deber de impugnar en la justicia ordinaria un acto en caso de estimarse abuso del derecho, fraude a la ley o simulación.

PALABRAS CLAVE: Elusión, Norma General Anti Elusión, Reforma Tributaria, Fraude a la ley, Simulación.

SUMARIO: 1. Introducción. 2. Resumen de los hechos relevantes y de la sentencia. 3. Consideraciones generales sobre la NGA, su entrada en vigencia y la legislación aplicable al caso resuelto por la sentencia. 3.1. Aspectos generales de la NGA incorporada a nuestro ordenamiento jurídico por la reforma tributaria del año 2014. 3.2. Entrada en vigencia y efectos de la NGA en cuanto al tiempo. 3.3. En cuanto a si, como se afirma por la sentencia, la NGA no es aplicable al caso. 4. En cuanto a la aseveración de la sentencia, en orden a que, previo a la entrada en vigencia de la NGA, la elusión era igualmente ilícita. 4.1. Los conceptos de planificación tributaria, economía de opción, evasión y elusión previo a la entrada en vigencia de la reforma tributaria. 4.2. Controversia acerca de la licitud de la elusión previo a la entrada en vigencia de la ley de reforma tributaria. 4.3. Ilícitud de la elusión en cuanto constitutiva de figuras antijurídicas como lo son un fraude a la ley o una simulación. 5. En cuanto a si, previo a la entrada en vigencia de la NGA, el SII tenía la potestad de declarar administrativamente a actos como abusivos, simulados y/o elusivos. 5.1. El fraude a la ley (“abuso de formas jurídicas”) y de la simulación, y su sanción. 5.2. La elusión “ilícita” (previo a la NGA), por configurarse por medio de un fraude a la ley o de una simulación que dan lugar a una nulidad absoluta, únicamente podría ser declarada judicialmente. 5.3. El SII siempre tuvo plena legitimación para solicitar la declaración judicial de nulidad absoluta de actos constitutivos de una elusión “ilícita”, pero no puede por sí y ante sí, realizar tal declaración. Tampoco puede hacerlo con la entrada en vigencia de la NGA. 5.4. En cuanto a la potestad de los tribunales para poder declarar de oficio la nulidad absoluta de actos constitutivos de una elusión “ilícita”. 6. Otras consideraciones relevantes. 7. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

El presente comentario tiene por finalidad analizar la sentencia dictada por la Iltma. Corte de Apelaciones de Concepción con fecha 10 de agosto de 2018 en el caso “Inbet S.A. con Servicio de Impuestos Internos” (la “Sentencia”)¹, en la cual se confirmó un fallo dictado por el Tribunal Tributario y Aduanero del Bío-Bío, el que, a su turno, rechazó un reclamo tributario deducido por un contribuyente en contra de una resolución (la “Resolución”) emanada de la VIII Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos (indistintamente el “SII” o el “Servicio”).

La Sentencia no se encuentra firme y ejecutoriada, atendido que en su contra el contribuyente dedujo recursos de casación en la forma y en el fondo, los cuales, a la época en que se escribe este comentario, aún no han sido resueltos por la Excma. Corte Suprema².

Tanto la Resolución como la Sentencia expresamente declaran que no es aplicable –y que, por tanto, no ha aplicado– la Norma General Anti Elusión (en adelante, indistintamente, la “NGA”) incorporada a nuestro ordenamiento jurídico mediante la reforma tributaria contenida en la Ley N° 20.780 del año 2014 (la “Reforma Tributaria”)³, atendido que los actos a que se refiere el caso tuvieron lugar en forma previa a la entrada su vigencia.

No obstante ello, tanto la Resolución como la Sentencia declaran que, en todo caso, previo a la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria la elusión era igualmente ilícita. En concreto, la Sentencia afirma que del obrar del contribuyente “aparece el abuso de formas societarias, de personas jurídicas y simulaciones, para el solo efecto de obtener un beneficio tributario, por cuanto si bien constituyen formalmente actos jurídicos individuales lícitos, es lo cierto que, en su conjunto, corresponden a operaciones elusivas ilícitas o ilegítimas”. Y en consecuencia, la Sentencia resuelve que el SII obró conforme a derecho, en cuanto, para rechazar la devolución de impuestos requerida por el contribuyente, la Resolución declara que resultó “indispensable prescindir de la forma externa de los actos celebrados, penetrando en su interioridad y develando los

¹ *Inbet S.A. con Servicio de Impuestos Internos* (2018).

² Rol N° 23.066-2018.

³ Considerandos 4° y 12° de la Sentencia.

intereses subjetivos subyacentes que se esconden tras ellos, evitando de esta manera el abuso de la personalidad jurídica y, en definitiva, el fraude a la ley”.

La Sentencia presenta una serie de aspectos de alto interés jurídico que pasamos a comentar. Cabe advertir que tales aspectos no dicen relación con determinar si específicamente existió un acto abusivo o simulado por parte del contribuyente (cuestión que amerita un estudio jurídico y fáctico mucho más profundo y acabado del caso concreto), sino que se refieren a analizar, primero, si resultaba o no aplicable la NGA al caso; luego, y en caso de advertirse que no era aplicable, establecer si previo a la Reforma Tributaria del año 2014 la elusión tenía el carácter de ilícita; y, finalmente, –y asumiendo que la respuesta anterior es a lo menos en parte afirmativa– determinar si el SII y los tribunales tenían la facultad de constatar tal ilicitud y obrar en consecuencia, esto es, considerar –a lo menos para efectos tributarios– como ineficaces los actos del contribuyente. Lo anterior, además, en el procedimiento concreto seguido contra el contribuyente, en atención al mérito del mismo.

En sentido contrario, hacemos presente que la controversia en estudio da cuenta de otras materias de alto interés jurídico, que no serán analizadas en este artículo. Dentro de ellas se cuentan la eventual infracción de las leyes que ordenan el procedimiento –*ultra petita* y falta de decisión del asunto controvertido– o de aquellas en virtud de las que ha de decidirse el mismo, con especial énfasis en las materias propias de la Litis y las reglas de apreciación de la prueba.

2. RESUMEN DE LOS HECHOS RELEVANTES Y DE LA SENTENCIA

Mediante la Sentencia, se rechaza la pretensión de la sociedad Inbet S.A. (en adelante el “Contribuyente”) de obtener una devolución por pagos provisionales por utilidades absorbidas (el “PPUA”) por una cantidad de aproximadamente doscientos millones de pesos.

La Sentencia es particularmente relevante pues, en opinión de algunos comentaristas, validaría la aplicación de la NGA –o, al menos, sancionaría la elusión– en relación a hechos que ocurrieron antes de su entrada en vigencia. Esa ha sido, en general, la forma en que

ha sido recibida la sentencia en su sustancia, más allá de lo que la misma pueda indicar.

A continuación se resumen, en primer lugar, los hechos relevantes, los argumentos y, luego, el contenido de la Sentencia.

Mediante Junta Extraordinaria de Accionistas de fecha 14 de noviembre de 2014, se acordó dividir la Sociedad de Inversiones Bethia S.A. (“Bethia”), titular de acciones de Falabella S.A.C.I., en dos sociedades. La primera de ellas, continuadora legal, sería Bethia y, la segunda, entidad que nace con motivo de la división, Bethia Dos S.A. (“Bethia Dos”). A esta última sociedad, con motivo de la división, se le asignó un patrimonio conformado principalmente por un determinado grupo de acciones de Falabella S.A.C.I. (“Falabella”). Consecuencialmente, y de acuerdo a la normativa vigente, la división obliga a asignar a la sociedad que nace con motivo de la misma una parte de los registros tributarios, extracontables, y entre ellos el Fondo de Utilidad Tributaria (el “FUT”). La ley entrega las reglas para determinar el importe del FUT que se asigna a la sociedad que nace con motivo de la división y a la entidad continuadora. Bethia Dos informó el inicio de actividades al SII con fecha 15 de noviembre de 2014.

El día 23 de diciembre de 2014 se acuerda la fusión por incorporación de Bethia Dos en la sociedad relacionada Vialat S.A. (“Vialat”). De esta forma, Vialat quedó como continuadora legal, adquiriendo la propiedad de las acciones de Falabella que le correspondieron, en la división inicial, a Bethia Dos. Vialat es una sociedad del giro lechero que arrastraba pérdidas tributarias desde hace varios años.

Con fecha 7 de mayo del año 2015, la Junta Extraordinaria de Accionistas de Vialat procedió a modificar su razón social, pasando a denominarse Inbet S.A. Adicionalmente, en el mismo acto, procedió a modificar su giro. Para efectos de claridad en el análisis, hacemos presente que, finalmente, Vialat, Inbet S.A. y el Contribuyente, entidad reclamante de la causa cuya sentencia se analiza, son la misma entidad jurídica.

En virtud de la fusión de Bethia Dos en el Contribuyente, el que como hemos señalado arrastraba pérdidas tributarias, se produce la absorción de estas últimas contra las utilidades del FUT que, a su vez, había recibido Bethia Dos con motivo de la división de Bethia. En virtud de ello, legalmente, corresponde que el Contribuyente obtenga la devolución del impuesto de primera categoría pagado,

en este caso, por Bethia. En razón de ello, en la declaración anual de rentas del Contribuyente, correspondiente al año tributario 2015 (ejercicio comercial 2014), se procedió a solicitar la devolución del PPUA.

Como hemos señalado, dicha solicitud fue rechazada mediante la Resolución. Esta última, como tal, fue precedida por un proceso de fiscalización, en el que se emitió en su momento una Cita-ción. Entre los fundamentos de la Resolución, el SII señaló que no había motivo aceptable que explique la división de Bethia; que Bethia Dos no realizó actividad alguna antes de disolverse, por lo que es claro que la operación solo buscaba un efecto tributario sin tener propósito de negocios alguno. De esta forma, la Resolución rechaza el argumento del Contribuyente, el que habría señalado que el proceso de reorganización empresarial –es decir, la sucesiva división y fusión– fue la forma jurídica lícita elegida para traspasarle acciones de Falabella, dado que se encontraba en situación de pérdida y necesitaba dichos recursos. El SII argumenta en contra de ello, además, que la creación de Bethia Dos con un objeto social amplio y con una duración indefinida, no tiene nada que ver con el propósito declarado por el Contribuyente, que en los hechos se tradujo en que dicha sociedad terminó su existencia legal en pocos días. Para el SII, la única razón de estas operaciones fue gatillar el procedimiento para recuperar el impuesto o PPUA, por la vía de la absorción de las pérdidas de arrastre del Contribuyente. En opinión del SII, se debe ir al interés subjetivo del Contribuyente más allá de lo que las formas jurídicas indican, lo que en este caso, permitiría concluir que existió un abuso de la personalidad jurídica y un fraude a la ley (ver considerando 4° de la Sentencia).

El Contribuyente solicitó anular la sentencia de primera instancia y, en subsidio, su revocación con costas, ello fundado en vicios de forma y fondo. En cuanto a la forma, el Contribuyente señala en primer lugar que se resolvió *ultra petita*, puesto que nunca se discutió –ni en sede administrativa ni judicial– sobre si se aceptaba o no como gasto tributario la pérdida. Si se acreditó la pérdida, debió procederse en consecuencia y no argumentarse sorpresivamente en la Resolución en base a ideas como la del fraude a la ley. En segundo lugar, se indica que la sentencia carece de fundamentos de hecho y derecho, pues además se omite el análisis de la abundante prueba rendida, en materias como el propósito real de la reorganización. Finalmente, en

tercer lugar, se acusa la falta de decisión del asunto controvertido, toda vez que no se resuelve la petición subsidiaria, pues, en opinión del sentenciador, la misma sería una mera reiteración de la alegación principal, pese a que en opinión del Contribuyente, existen argumentos de hecho y derecho diferentes. En efecto, la petición principal daría cuenta de una pérdida no discutida, y la secundaria asumiría que la misma ha sido puesta en duda y la respaldaría.

Como vicios de fondo, el Contribuyente señala que si no se discutió ni administrativa ni judicialmente sobre la validez de la pérdida, no resulta posible resolver en relación a desconocer sus efectos en el caso de fusión de empresas de un mismo grupo. Indica, por lo demás, que se trata de pérdidas tributarias ya validadas.

Además, el Contribuyente, en las diferentes etapas, utilizó argumentos adicionales tales como que no es posible concluir que el objetivo de la reorganización haya sido permitir el uso de las pérdidas del Contribuyente, puesto que la operación solo tuvo por efecto la absorción de una parte muy menor de las mismas, existiendo, además, muchas utilidades retenidas en Bethia. El derecho a obtener la devolución del PPUA no es más que la consecuencia legal de la fusión, la que en todo caso, tenía por propósito el aportar más capital y recursos a la sociedad absorbente. El SII estaría, por su parte, desconociendo la existencia legal de la entidad Bethia Dos, su derecho a fusionarse y entrando a calificar intenciones, lo que no es jurídicamente aceptable. Se cuestiona que el fallo en discusión haya validado un requisito extra legal para la procedencia de una devolución, cual es el que deba existir relación entre la actividad que genera una pérdida y la que acarrea, a su vez, una utilidad. En opinión del recurrente, dicho requisito no existe en norma alguna.

3. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA NGA, SU ENTRADA EN VIGENCIA Y LA LEGISLACIÓN APLICABLE AL CASO RESUELTO POR LA SENTENCIA

3.1. Aspectos generales de la NGA incorporada a nuestro ordenamiento jurídico por la Reforma tributaria del año 2014

La Norma General Anti Elusión es una novedad legal que fue incorporada a nuestro ordenamiento jurídico por la Ley de Reforma Tri-

butaria promulgada y publicada el año 2014⁴ (pero con entrada en vigencia diferida en el tiempo, como se indicará más adelante).

Previo a la dictación de la Reforma Tributaria del año 2014, nuestro ordenamiento jurídico únicamente contemplaba disposiciones especiales anti elusión, cuyo ámbito de aplicación se encontraba circunscrito a las materias expresamente comprendidas en dichas normas, como lo son, entre otras, la facultad de tasación del SII contemplada en el artículo 64 del Código Tributario⁵, y el artículo 63 de la Ley N° 16.271 sobre Impuesto a las Herencias y Donaciones⁶.

⁴ Ley N° 20.780 sobre “Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario” fue promulgada el día 26 de septiembre de 2014 y publicada en el Diario Oficial el día 29 del mismo mes y año. Esta fue objeto de diversas modificaciones por medio de la Ley N° 20.899 que “Simplifica el Sistema de Tributación a la Renta y Perfecciona otras disposiciones Legales Tributarias”, la cual fue promulgada el día 1 de febrero de 2016 y publicada en el Diario Oficial el día 8 del mismo mes y año.

⁵ El inciso tercero del artículo 64 del Código Tributario dispone: “Cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporal, o al servicio prestado, sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, el Servicio, sin necesidad de citación previa, podrá tasar dicho precio o valor en los casos en que este sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realiza la operación”. El inciso final de la misma disposición agrega: “En igual forma, en todos aquellos casos en que proceda aplicar impuestos cuya determinación se basa en el precio o valor de bienes raíces, el Servicio de Impuestos Internos podrá tasar dicho precio o valor, si el fijado en el respectivo acto o contrato fuere notoriamente inferior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares, en la localidad respectiva, y girar de inmediato y sin otro trámite previo el impuesto correspondiente. La tasación y giro podrán ser impugnadas, en forma simultánea, a través del procedimiento a que se refiere el Título II del Libro Tercero”.

⁶ El artículo 63 de la Ley N° 16.271 dispone: “El Servicio de Impuestos Internos podrá investigar si las obligaciones impuestas a las partes por cualquier contrato son efectivas, si realmente dichas obligaciones se han cumplido o si lo que una parte da en virtud de un contrato oneroso guarda proporción con el precio corriente en plaza, a la fecha del contrato, de lo que recibe en cambio. Si el Servicio comprobare que dichas obligaciones no son efectivas o no se han cumplido realmente, o lo que una de las partes da en virtud de un contrato oneroso es notoriamente desproporcionado al precio corriente en plaza de lo que recibe en cambio, y dichos actos y circunstancias hubieren tenido por objeto encubrir una donación y anticipo a cuenta de herencia, liquidará y girará el impuesto que corresponda./ Servirá de antecedente suficiente para el ejercicio de la facultad a que se refiere el inciso anterior, la comprobación de que no se ha incorporado realmente al patrimonio de un contratante la cantidad de dinero que declara haber recibido, en los casos de contratos celebrados entre personas de las cuales una o varias serán herederos ab-intestato de la otra u otras./ La liquidación del impuesto conforme a este artículo no importará un pronunciamiento sobre la calificación jurídica del respectivo contrato para otros efectos que no sean los tributarios”.

Los aspectos sustantivos de la Norma General Anti Elusión quedaron plasmados en diversas disposiciones incorporadas al Código Tributario, entre las que se deben destacar:

- (i) El artículo 4 bis, que contiene la norma base del sistema, en cuanto consagra los principios que sustentan la NGA, en síntesis:
 - (a) En general se entiende, y así lo expresa el SII en su Circular 65/2015, que esta norma consagra el comúnmente denominado principio de la “sustancia sobre la forma”⁷, conforme al cual, muy en síntesis, la aplicación de la ley tributaria atiende a la real naturaleza jurídica y económica de la operación de que se trata, aun cuando la misma no concuerde con la “forma”⁸ empleada por el contribuyente.
 - (b) Luego, la norma base alude al principio de reconocimiento y presunción de la buena fe del contribuyente, conforme al cual el Servicio debe primeramente asumir –o si quiere, partir de la base– de que existe plena concordancia entre la forma utilizada por el contribuyente y la sustancia de la operación⁹, siendo de cargo del SII demostrar lo contrario¹⁰.

⁷ Este principio se encontraría recogido en el inciso primero del artículo 4 bis, que dispone: “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”.

⁸ El artículo 4 bis ha motivado discusiones doctrinarias sobre su sentido y alcance. Entre ellas, no existe consenso en lo que se refiere al significado de “forma” del acto. En concreto, ciertos autores asimilan el concepto de “forma” al de “tipo contractual” (González Orrico, Jaime Andrés, Reflexiones en torno a la potestad de la administración tributaria para la calificación de hechos, actos o negocios jurídicos. El nuevo artículo 4° bis del Código Tributario, en Revista Actualidad Jurídica N° 32, julio 2015, p. 236). En el nuestro, el concepto de “forma” del acto jurídico empleado por el legislador debe ser entendido de manera mucho más amplia, en cuanto aluden a las clasificaciones genéricas de los contratos contenidas tanto en la ley (arts. 1439 a 1443 del Código Civil), las clasificaciones doctrinales ampliamente reconocidas por la jurisprudencia, y las denominadas categorías contractuales. Ver BOETSCH (2016), pp. 71 y ss.

⁹ El inciso segundo del artículo 4 bis dispone: “El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes”.

¹⁰ El inciso final del artículo 4 bis dispone: “Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente. Para la determinación del abuso o la simulación deberán seguirse los procedimientos establecidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis”.

- (c) Acto seguido, la norma consagra el principio de ilicitud de la elusión, conforme al cual no hay buena fe –esto es, habrá mala fe y por tanto ilicitud– si mediante actos o negocios jurídicos se eluden los hechos imposables establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes, agregándose que existe elusión en dos hipótesis: en caso de abuso de formas (regulado en el art. 4 ter) y en caso de simulación (regulada en el art. 4 quáter).
- (d) Finalmente, la norma base consagra el principio de especialidad, conforme al cual en los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4° ter y 4° quáter.
- (ii) el artículo 4 ter regula la primera hipótesis de elusión, como lo es el “abuso de formas jurídicas”. En concreto, el inciso primero de esta disposición señala: “Los hechos imposables 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 difería 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”.

El inciso segundo del artículo 4 ter que dispone que “[e]s legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia de que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria”¹¹.

¹¹ Al efecto, en la Circular 65/2015 el SII expresa lo siguiente: “Consecuente con el principio según el cual resulta legítima la elección entre alternativas contempladas por la legislación tributaria, se debe tener presente que por sí mismo no constituye abuso que

- (iii) el artículo 4 quáter se refiere a la segunda hipótesis de elusión: la simulación. En concreto, dispone esta norma lo siguiente: “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”¹².
- (iv) el artículo 100 bis incorporó a nuestro ordenamiento una sanción para quienes hubieren diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación¹³.

Por su lado, los aspectos procedimentales de la Norma General Anti Elusión quedaron consagrados en los artículos 4 quinquies y

el acto o conjunto de actos o negocios jurídicos por los que ha optado el contribuyente no genere efectos tributarios, los genere en forma reducida o diferida en el tiempo, si tales efectos han sido expresamente previstos por el legislador para cada forma de organizar los negocios o actividades. Este podría ser el caso, por ejemplo, de lo dispuesto por los artículos 107 y 17 N° 8, ambos de la Ley sobre Impuesto a la Renta; en las disposiciones que reglan el régimen de tributación de zonas extremas; y, la Ley N° 20.712, que regula la administración de fondos de terceros y carteras individuales, entre otros. Con todo, el contribuyente no podrá impetrar tales efectos si, con abuso o simulación, se ha amparado artificiosa o indebidamente en la norma de cobertura”. Agrega el Servicio que “[l]o anterior, resulta lógico, en cuanto supone un respeto por el principio de legalidad de los tributos al recoger las consecuencias tributarias buscadas por el legislador cuando estas suponen un gravamen inferior, o no generen efectos tributarios o los generen pero de manera diferida en el tiempo. De esta forma los contribuyentes pueden obtener ventajas tributarias siempre que estas sean parte de los propósitos del legislador”.

¹² En relación con la materia, en la Circular 65 se distingue entre simulación absoluta y relativa, afirmándose que la primera no se encuentra comprendida en el artículo 4 quáter (indicándose que en este caso los efectos tributarios serán aquellos que generan el acto conforme a la forma elegida por las partes). Por tanto, afirma el SII, la norma en análisis únicamente se referiría a la simulación relativa.

¹³ El artículo 100 bis del Código Tributario dispone: “La persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, según lo dispuesto en los artículos 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies y 160 bis de este Código, será sancionado con multa de hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, de no mediar dichas conductas indebidas, y que se determinen al contribuyente. Con todo, dicha multa no podrá superar las 100 unidades tributarias anuales”.

160 bis del Código Tributario¹⁴. Al respecto, se debe destacar el cambio trascendental que sufrió el proyecto original de reforma tributaria: conforme a este, la existencia del abuso o de la simulación sería declarada, por sí y ante sí, por el Servicio en sede administrativa¹⁵; con todo, en aras de dar alguna concreción al debido proceso garantizado por la Constitución, tal diseño original fue modificado radicalmente, y se estableció que serían los tribunales de justicia los llamados a declarar el abuso o la simulación con base en un proceso previo y bilateral, cuyos principales aspectos se pasan a analizar a continuación.

- (i) El artículo 4 quinquies primeramente consagra el principio conforme al cual la elusión será declarada, a requerimiento del SII, por el Tribunal Tributario y Aduanero respectivo, para luego referirse al procedimiento administrativo previo en el cual el Servicio debe evaluar realizar tal requerimiento¹⁶. Al efecto, entre otras varias cosas, se establece que, para efectos de fundar el ejercicio de la solicitud de declaración judicial de elusión, el SII debe citar al contribuyente en los términos del artículo 63 del Código Tributario, pudiendo al efecto solicitar los antecedentes que considere necesarios y pertinentes.

¹⁴ Estas normas se refieren a procedimientos represivos de la elusión. En lo que respecta a procedimientos de naturaleza preventiva, el artículo 26 bis regula diversos aspectos concernientes a las consultas que los contribuyentes pueden realizar al SII acerca de la aplicación de los antedichos arts. 4 bis, 4 ter y 4 quáter del Código Tributario.

¹⁵ En particular, conforme al proyecto original de la Reforma Tributaria el inciso primero del artículo 4 quinquies del Código Tributario disponía lo siguiente: “La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4 ter y 4 quáter, precedentes, será declarada administrativamente por el Servicio en la correspondiente liquidación, giro o resolución, previa autorización del Director Regional, Director de Grandes Contribuyentes o Subdirector de Fiscalización, según corresponda, conforme a lo dispuesto en los incisos siguientes, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente relativos a las materias de tributación fiscal interna que sean, según ley, de la competencia del Servicio de Impuestos Internos”.

¹⁶ En la Circular 65/2015 el SII estimó oportuno regular “en general el procedimiento administrativo a que deberá ajustarse la revisión y fiscalización detecten prácticas elusivas de simulación o abuso, así como de coordinación entre las diferentes áreas del Servicio, tanto a nivel Regional como Nacional, con el objeto de revisar a los contribuyentes que las empleen y, en caso de que sea procedente, se efectúe el trámite de citación a que se refiere el artículo 4º quinquies del Código Tributario y, posteriormente, se inicie el procedimiento de requerimiento judicial regulado en el artículo 160 bis del mismo cuerpo legal”. Tal regulación fue objeto de diversas adecuaciones por parte de la Circular 41/2016, a fin de “regular de manera precisa las competencias de los distintos actores en el procedimiento administrativo de calificación de actos o negocios como elusivos, especialmente en lo relativo al Comité Anti Elusión y a la Oficina de Análisis de Elusión”.

- (ii) Por su lado, el artículo 160 bis reglamenta el procedimiento de declaración judicial de la existencia de abuso o simulación y de la determinación de la responsabilidad respectiva.

3.2. Entrada en vigencia y efectos de la NGA en cuanto al tiempo

En lo que se refiere a la entrada en vigencia de estas disposiciones, el artículo decimoquinto transitorio dispone que la NGA podría ser aplicada, en síntesis, respecto de actos que hubieren tenido lugar a partir del 30 de septiembre de 2015¹⁷.

Atendido que la referida disposición transitoria generó diversos entendimientos sobre la aplicación temporal de la Norma General Anti Elusión, por medio de la Ley N° 20.899 –que “Simplifica el Sistema de Tributación a la Renta y Perfecciona otras Disposiciones Legales Tributarias”– el legislador interpretó de forma auténtica la ley, en el sentido de clarificar que la NGA es inaplicable a hechos, actos o negocios que se han realizado o concluido con anterioridad al 30 de septiembre de 2015, cuando sus características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria hayan sido estipulados con anterioridad a esa fecha, y cuando hubieren producido sus efectos antes de la misma fecha.

En igual sentido, la Circular 42/2016 de 11 de julio de 2016 dispone que “[r]especto de aquellos actos cuyos efectos tributarios se consumaron o produjeron íntegramente antes del 30 de septiembre de 2015, el Servicio se encuentra impedido de aplicar las disposiciones del articulado que regula la normativa general anti elusiva incorporada al Código Tributario por la Ley N° 20.780”.

¹⁷ En concreto, dicha norma transitoria dispone: “Las modificaciones al Código Tributario regirán transcurrido un año desde la publicación de la ley, con excepción de lo dispuesto en el número 25, letra b. del artículo 10°, que regirá a partir del 1 de enero de 2015./ No obstante lo dispuesto en el inciso precedente, lo establecido en los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario solo será aplicable respecto de los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, a que se refieren dichas disposiciones, realizados o concluidos a partir de la entrada en vigencia de las mismas”.

3.3. En cuanto a si, como se afirma por la Sentencia, la NGA no es aplicable al caso

De acuerdo a lo expuesto en el considerando 2° de la Sentencia, los actos a que se refiere la Resolución tuvieron lugar –esto es, fueron ejecutados y produjeron sus efectos– entre el 14 de noviembre de 2014 y el 7 de mayo de 2015; esto es, previo a la entrada en vigencia de la NGA atendido que el fallo dice relación con hechos y actos anteriores al 30 de septiembre de 2015.

Sobre la materia, y según expone el considerando 4° de la Sentencia, en la Resolución se sostuvo que “no son aplicables las nuevas disposiciones incorporadas por la Ley 20.780”.

En este punto, **la Sentencia es acertada, en cuanto correctamente resuelve que la NGA no resulta aplicable al caso**, motivo por el cual el mismo debe ser juzgado en base a la normativa previa a la entrada en vigencia de la Ley de Reforma Tributaria del año 2014.

4. EN CUANTO A LA ASEVERACIÓN DE LA SENTENCIA, EN ORDEN A QUE, PREVIO A LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LA NGA, LA ELUSIÓN ERA IGUALMENTE ILÍCITA

No obstante la Sentencia acertadamente declara que no es aplicable al caso la NGA, adopta su decisión sobre la base que en el caso “aparece el abuso de formas societarias, de personas jurídicas y simulaciones, para el solo efecto de obtener un beneficio tributario, por cuanto si bien constituyen formalmente actos jurídicos individuales lícitos, es lo cierto que, en su conjunto, corresponden a operaciones elusivas ilícitas o ilegítimas”, agregando que lo anterior no importa dar aplicación a la NGA, “por cuanto tampoco es efectiva la afirmación de que, antes de dicha ley, la elusión no era ilegal porque no estaba prohibida expresamente”. Al efecto, la Sentencia observa que si bien “en una época pasada nuestro máximo tribunal ha considerado que la ingeniería tributaria para eludir impuestos es justificable jurídicamente”¹⁸, agrega que las más recientes sentencias de la Corte Suprema permiten distinguir la planificación de la elusión tributaria, la que amerita una sanción al tener un fin ilícito¹⁹.

¹⁸ Citando al efecto los fallos dictados en las causas Rol N° 4.038-2001 y N° 3.573-2005.

¹⁹ Citando al efecto el fallo dictado en la causa Rol N° 3.705-2015.

Así, en síntesis, la Sentencia postula que previo a la entrada en vigencia de la NGA, la elusión igualmente era susceptible de ser calificada como ilícita, en cuanto daría cuenta de un acto en fraude a la ley. Tal razonamiento amerita los comentarios que siguen.

4.1. Los conceptos de planificación tributaria, economía de opción, evasión y elusión previo a la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria

Previo a la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria, la doctrina solía distinguir cuatro conceptos relativos a la reacción que un contribuyente podía adoptar frente a la legislación tributaria.

En primer término se encontraba la planificación tributaria, la que sería en principio jurídicamente neutra, debiendo calificarse como lícita o ilícita según los medios que se utilicen a efectos de obtener el resultado deseado. En efecto, la planificación sería la proyección de los actos jurídicos y sus efectos tributarios, cuantificando a su vez los mismos y, ante ello, optando por caminos alternativos, como podrían ser la economía de opción, la elusión o la evasión, de cara a optimizar la carga impositiva.

A su turno, la economía de opción sería el tomar las alternativas que la misma ley entrega a efectos de producir efectos tributarios diferentes, los que en ciertas condiciones pueden resultar convenientes a los ojos del contribuyente²⁰. La característica esencial de la economía de opción es que se logra el resultado buscado por la ley, sea que se tome o no la alternativa propuesta. No es necesario, en todo caso, que la ley contemple expresamente una alternativa, basta que el genuino sentido y alcance de las normas aplicables lo comprenda. En doctrina existía –y continúa existiendo– consenso en orden a que la economía de opción constituye una conducta plenamente lícita y no susceptible de reproche o sanción alguna,

²⁰ Se debe observar que ciertos autores asimilan los conceptos de economía de opción y planificación tributaria, entendiendo que esta última es también *per se* lícita. Así, se ha indicado que la planificación tributaria consistía en “la facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, o incluso renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con el fin de obtener un ahorro tributario”. Ver UGALDE & GARCÍA (2009), p. 53. O bien, la “expresión que debe servir para designar, tan solo, la técnica de organización preventiva de negocios que busca una lícita economía de tributos”. Ver TORRES (2008), p. 145.

en cuanto la misma no es más que una concreción de la garantía consagrada en el art. 19 N° 21 de la Constitución Política, que asegura a todas las personas el derecho a desarrollar cualquier actividad económica que no sea contraria a la moral, al orden público o a la seguridad nacional, respetando las normas que la regulen.

En el extremo opuesto a la lícita economía de opción se encuentra la evasión, conducta que uniformemente se califica de ilícita o antijurídica, atendido que la actividad evasiva asume la existencia de un hecho gravado y, con un dolo directo, tiende a ocultarlo o atenuar sus efectos, por medios ilícitos²¹. Si bien existen varias definiciones de este concepto, en general se sostiene que en la evasión “hay un comportamiento ilegal del contribuyente tendiente a la no satisfacción del tributo ya debido, por haberse verificado el hecho imponible”²². De ello se sigue que existe una diferencia fundamental, marcada por el nacimiento de la obligación tributaria, entre la economía de opción y la evasión: en la primera se sigue un camino, contemplado por la ley, destinado a imposibilitar que se verifique el hecho imponible; en cambio, en la evasión el hecho imponible ya se ha verificado y, por tanto, la obligación tributaria ya ha nacido; con todo, el contribuyente no la cumple total o parcialmente. Por tanto, la evasión no es más que el no pago de la obligación tributaria, pero en virtud de una actividad dolosa y con determinados medios.

Entre los dos extremos anteriores –la lícita economía de opción (que tiene lugar previo al nacimiento de la obligación tributaria) y la ilícita evasión (que se verifica con posterioridad al nacimiento de la obligación tributaria)– se encontraba la **elusión**, concepto que ha sido objeto de diversas definiciones, y cuya adecuación al ordenamiento jurídico era controvertida. En términos muy generales, es posible indicar que la elusión consiste en emplear uno o más mecanismos destinados a impedir que se verifique el hecho imponible, y por tanto evitando que nazca la obligación tributaria, o bien para obtener un ahorro tributario por la vía de reducir los impuestos a pagar, o bien para diferir su pago²³. En otras palabras, la elusión

²¹ AVILÉS (2014).

²² ROSEMBUI (1999), p. 96.

²³ “[...] la elusión ha de ser anterior o previa a la verificación del hecho imponible, puesto que es precisamente a través de esta circunstancia que se impide el nacimiento de la obligación tributaria; verificado que sea el hecho gravado, habrá nacido esta última y no podrá hablarse, entonces, de elusión”. Ver GONZÁLEZ (2014), p. 83.

es evitar incurrir en el hecho gravado y será lícita o ilícita, según lo declare la norma legal, norma que deberá tener cierto grado de especificidad a efectos de ser respetuosa con el principio de reserva de ley en materia tributaria.

Por ende, si se atiende al factor temporal (obrar previo al nacimiento de la obligación tributaria) y finalidad última de la conducta (obtener un ahorro tributario), la elusión evidentemente se encuentra estrechamente emparentada con la economía de opción. La diferencia entre uno y otro concepto se encontraría, esencialmente, en los medios o mecanismos empleados por el contribuyente: si los medios empleados se encontraban de antemano previstos por el legislador, estamos frente a un caso de economía de opción, evidentemente lícita; en cambio, si los medios empleados no se encontraban previstos por la ley (de forma permisiva ni prohibitiva), se trata de una hipótesis de elusión.

4.2. Controversia acerca de la licitud de la elusión previo a la entrada en vigencia de la Ley de Reforma Tributaria

Previo a la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria, buena parte de la doctrina nacional estimaba que la elusión no era *per se* ilícita. Por ello se sostenía que la elusión “[c]onsiste en evitar por medios lícitos que un determinado hecho imponible se realice, mediante el empleo de formas o figuras aceptadas por el Derecho –aun cuando alguna de aquellas sea infrecuente o atípica– y que no se encuentran tipificadas como hecho imponible por la ley tributaria”²⁴. La licitud general de la elusión se sustentaba, a nivel constitucional, en el ya referido derecho a desarrollar actividades económicas, consagrado en el artículo 19 N° 21, y, a nivel civil, en la autonomía de la voluntad. En tal sentido se sostenía que “la elusión en Chile legalmente no existe. La gente paga los impuestos o los evade. La elusión no está sancionada en la ley chilena y por eso cada vez que los distintos gobiernos han querido resolver sobre algunos temas que ellos estiman que hay una elusión tributaria, tienen que recurrir al Congreso con un proyecto de ley”²⁵.

²⁴ UGALDE & GARCÍA (2009), p. 71.

²⁵ BRZOVIC (2001), p. 57.

A nivel jurisprudencial, un fallo de especial interés en la materia –y al cual expresamente hace referencia la Sentencia– es el dictado por la Corte Suprema con fecha 28 de enero de 2003 en el denominado caso “Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. con SII”²⁶. En dicho pronunciamiento la Corte Suprema resolvió que “el Servicio confunde, en este caso, dos conceptos jurídicos que tienen una diferencia notoria: el de evasión tributaria –ilícito–, con el de elusión, que consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente anti-jurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente, como aquí ocurre, para pagar impuestos en una medida legítima a la que se optó, y no en aquella que se le liquida”, agregando que “en el fallo recurrido se termina aceptando en buenas cuentas, que queden sin efecto por vía administrativa, actos válidamente celebrados como son los dos contratos sociales, cuya nulidad corresponde que sea declarada por otros tribunales, y para ello se ha tenido que suponer que ha existido una simulación sin que haya habido debate ni prueba sobre ese asunto. De este modo el Servicio, en esta materia, se aleja de su competencia por el simple expediente de efectuar liquidaciones de impuestos, y sin que se sepa, además, en qué condiciones queda la otra empresa relacionada [...]”.

La Sentencia también alude, ahora en apoyo de su decisión, al fallo dictado por la Corte Suprema con fecha 14 de septiembre de 2015 en el caso “Supermercado Manquimavida Limitada con SII”²⁷, en el cual se afirma que “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, infringiendo de manera indirecta las disposiciones legales aplicables, bajo una apariencia de juridicidad”²⁸.

Evidentemente, la calificación de lícita o ilícita de la elusión, en términos generales y no en base a determinadas formas para las que se dictaron normas antielusivas especiales, era un tema sumamente complejo de manera previa a la dictación de la norma actualmente vigente. El hecho de existir sentencias tan directamente contra-

²⁶ Corte Suprema, causa Rol N° 4.038-2001, considerando 20°.

²⁷ Rol N° 3.705-2015.

²⁸ *Supermercado Manquimavida Limitada con SII* (2015), considerando 2°.

dictorias, dictadas por un mismo tribunal, da cuenta de ello. En opinión de los autores de este comentario, la elusión siempre ha sido ilícita en la medida que exista fraude a la ley, abuso del derecho y, más discutiblemente –en su calidad de elusión– simulación. No obstante ello, la forma en que el SII debe atacar dichas elusiones siempre debió ser mediante un juicio ordinario seguido ante un juez de letras para luego de declarado el fraude, abuso o eventual simulación –entendemos, la relativa– hacer aplicación de las normas tributarias procedentes. En otros términos, nada comparable al camino validado por la Sentencia.

4.3. Ilícitud de la elusión en cuanto constitutiva de figuras anti-jurídicas como lo son un fraude a la ley o una simulación

A partir de la entrada en vigencia de la NGA, la elusión –al menos en las formas que indica la ley, pues teóricamente podrían haber otras sobre las que podría discutirse– es *per se* ilícita, en cuanto por definición legal –contenida en el artículo 4 bis del Código Tributario– constituye un obrar de mala fe –cuestión también discutible, al menos en el caso del fraude a la ley– y por tanto antijurídico. En otros términos, luego de la dictación y entrada en vigencia de la NGA, ha dejado de ser discutible la ilicitud de la elusión en sus formas de fraude a la ley y simulación, ambas acreditadas y declaradas como tales.

Sin embargo, y más allá de la intensa discusión doctrinal sobre la materia²⁹, lo cierto es que de conformidad a los fallos dictados previo a la entrada en vigencia de la NGA –y a los que la Sentencia hace referencia– la elusión no era *per se* ilícita, sino que solo tendría tal carácter en la medida que los medios empleados al efecto sean antijurídicos, concretamente, un fraude a la ley (figura que comprende diversas clases de abuso del derecho, entre ellos, el denominado “abuso de formas jurídicas”) o una simulación³⁰. En efecto, el citado fallo del año 2003 afirma que el acto por medio del cual se elude “no tiene que ser necesariamente antijurídico” (lo que no sig-

²⁹ Acerca de las diversas posiciones doctrinales sobre la materia puede consultarse a MASSONE (2016), pp. 551 y ss.; y a GARCÍA (2005).

³⁰ En estricto rigor, no toda simulación es ilícita, sino que tan solo tiene tal carácter aquella que tiene por finalidad perjudicar a terceros. Sin perjuicio de lo anterior, para efectos de este comentario, cada vez que aludamos a la simulación, lo haremos bajo el entendido que es ilícita.

nifica que siempre sea lícito); a su turno, el fallo del año 2015 antes referido da cuenta que la elusión será ilícita si se lleva a cabo “a través de un medio jurídicamente anómalo”.

Por tanto, y siempre en el contexto de la normativa previa a la Reforma Tributaria del año 2014, resultaría factible declarar la ilicitud de la elusión solo en cuanto ella se lleve a cabo mediante un fraude a la ley o una simulación; y, en rigor, el acto será reprochable no por ser una elusión, sino que por constituir un fraude a la ley o una simulación.

5. EN CUANTO A SI, PREVIO A LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LA NGA, EL SII TENÍA LA POTESTAD DE DECLARAR ADMINISTRATIVAMENTE A ACTOS COMO ABUSIVOS, SIMULADOS Y/O ELUSIVOS

Expuesto lo anterior, y asumiendo que previo a la entrada en vigencia de la NGA resultaba plausible afirmar que, en caso de fraude a la ley (abuso) o simulación, la elusión efectivamente era susceptible de ser calificada como ilícita, corresponde determinar si, como lo afirma la Sentencia, el SII se encontraba facultado para declarar una elusión (y su ilicitud), y obrar en consecuencia (en la especie, rechazando una devolución de impuestos solicitada por un contribuyente). En otros términos, asumiendo que siempre ha podido cuestionarse la licitud de elusión en la hipótesis de fraude a la ley y simulación –entendidas como instituciones conocidas del derecho privado– la duda es quién podía solicitar la declaración respectiva, ante quién y en base a qué procedimiento.

5.1. El fraude a la ley (“abuso de formas jurídicas”) y de la simulación, y su sanción

Como se ha indicado, previo a la entrada en vigencia de la NGA, en general se calificaba a la elusión como ilícita en la medida que se concretara mediante un fraude a la ley (que varios calificaban como un “abuso de formas jurídicas”) o por vía de una simulación³¹.

³¹ Es innegable que simulación y fraude a la ley presentan una serie de semejanzas. Por de pronto, como señala Alcalde, ambos se comprenden en la categoría de actos contrarios a la ley, y más concretamente en los fraudulentos, tomado dicho término en su acepción amplia. Asimismo, una y otro persiguen crear una apariencia, revestida de las mayores muestras de legitimidad, para producir un efecto engañoso; advirtiéndose

De ahí que sea pertinente analizar los rasgos generales de dichas figuras, y particularmente su sanción conforme al ordenamiento jurídico aplicable al caso, como es el previo a la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria del año 2014. Ante la inexistencia de la NGA en la legislación tributaria aplicable al caso, resulta pertinente analizar el tema a la luz del derecho común, como lo ordena el artículo 2 del Código Tributario.

(i) El fraude a la ley

El fraude a la ley –cuyas raíces se encuentran en el Derecho Romano, pero cuyo mayor desarrollo tuvo lugar a partir del siglo XIX– constituye una hipótesis especial de ineficacia de los actos jurídicos, en cuanto sanciona actos que si bien en rigor parecen ser lícitos, su real finalidad ha sido la de eludir la aplicación de una ley. Así, el autor se vale del negocio como medio para eludir la aplicación de una norma imperativa. En una definición clásica, Coviello señala: “El acto es contrario a la ley cuando la voluntad del particular directa y abiertamente se enfrenta con la voluntad de la ley; y es en fraude de la ley cuando la voluntad del particular, respetándola aparentemente, la viola; lo cual ocurre cuando una persona se comporta del modo que el negocio, respetada la letra de ley, llega a violarla en su espíritu. En tal hipótesis se estima justamente que

una discordancia entre la voluntad real y la declarada. Adicionalmente, en ambos casos se pretende infringir o eludir una disposición legal, o bien limitar o evitar su eficacia. En la simulación ilícita la norma infringida es aquella que prohíbe el acto ilícito que se disimula bajo la apariencia de uno lícito que se simula. En el fraude a la ley la norma cuya eficacia enerva es aquella que en definitiva ha resultado burlada o defraudada por haberse evitado deliberadamente su aplicación. Ver ALCALDE (2005). Con todo, para la mayoría de la doctrina se trata de dos figuras autónomas e independientes que no cabe confundir. Así, mientras la simulación no es más que una apariencia, un velo destinado a disimular la realidad, el fraude a la ley consiste, por el contrario, en actos reales, queridos y realizados efectivamente, pero combinados de tal manera que, aun siendo lícitos en sí, permiten burlar la ley y hacerla producir efectos contrarios a su espíritu y a su fin. En este sentido, Domínguez agrega, como diferencia entre ambos institutos, el que la simulación no es de por sí ilícita, en cuanto esconder una realidad puede tener una finalidad admisible para el Derecho (la denominada simulación lícita). Jamás ocurrirá cosa semejante con el negocio fraudulento, pues este busca precisamente poner a sus autores fuera del alcance de la norma obligatoria, sea solo para vulnerarla directamente, sea para dañar a terceros. No es posible pues concebir un fraude que sea neutro ante el Derecho. Ver DOMÍNGUEZ (1991).

es nulo el acto realizado en fraude de la ley³². Por su parte, VIAL, al tratar la causa de los actos jurídicos, afirma que el fraude a la ley “consiste en procedimientos en sí lícitos, o en maniobras jurídicas a veces ingeniosas, que tienen la apariencia de legalidad y que, sin embargo, permiten realizar lo que la ley prohíbe o no hacer lo que la ley ordena”³³. Más recientemente Alcalde ha expresado que “[e]l acto o conducta fraudulenta tienen la apariencia de la licitud, aunque sus resultados sean, en definitiva, antijurídicos y constituyen infracciones (encubiertas, pero, al fin y al cabo, infracciones) del ordenamiento jurídico”³⁴.

En doctrina se ha debatido intensamente acerca de la relación que existe entre el abuso del derecho y el fraude a la ley³⁵: algunos sostienen que son dos figuras similares; otros que entre el abuso y el fraude existe una relación de género a especie, respectivamente; finalmente, hay autores que afirman que se trata de dos institutos distintos, tanto en sus presupuestos como en los bienes jurídicos protegidos³⁶. Sobre la materia, se debe observar que en el denominado “abuso de formas jurídicas”, al igual que en el fraude a la ley, de lo que se abusa no es propiamente de un derecho subjetivo que se puede ejercer respecto de otra persona concreta, sino que el ejercicio indebido se ocasiona en una cuestión más genérica, como es el abuso del derecho y garantía de la autonomía privada. En este sentido, Barros afirma que “existe abuso de la autonomía privada cuando para evitar la aplicación de una norma de orden público se realizan uno o más actos jurídicos que formalmente son lícitos, pero que conducen al efecto económico que la ley pretende impedir. Es el caso del fraude a la ley, que constituye un tipo de desviación del fin en el ejercicio de una potestad”³⁷. Desde nuestra óptica, a efectos de este comentario, se puede asumir el fraude a la ley como un concepto genérico, que acepta entre sus formas el abuso del derecho. La característica específica del fraude a la ley sería que se busca evitar la aplicación de la norma tributaria impositiva a

³² COVIELLO (2007), p. 494.

³³ VIAL (2007), p. 146.

³⁴ ALCALDE (2005), p. 93.

³⁵ Acerca del carácter general del fraude a la ley se puede consultar a FUEYO (1991); y a DOMÍNGUEZ (1991).

³⁶ Las diversas posturas doctrinales acerca de esta discusión se encuentran expuestas en ALCALDE (2005), pp. 113 y ss.

³⁷ BARROS (2012), p. 650.

través de medios jurídicos lícitos pero que tienen un objeto diverso al que motiva al contribuyente, los que se burlan o se invocan solo formalmente. En consecuencia, cada vez que en este comentario aludamos al fraude a la ley, estaremos haciendo también referencia al denominado “abuso de formas jurídicas”.

Nuestro Código Civil –al igual que las codificaciones de su época– no contempla un reconocimiento ni regulación del fraude a la ley como el que contienen legislaciones extranjeras más modernas. Sin perjuicio de ello, en lo que no existe controversia alguna es que de un análisis sistemático del Código de Bello aparece con absoluta claridad que él se inspira en el principio general *fraus omnia corrumpit*: el fraude todo lo corrompe. Como expresa Domínguez, a tal conclusión es posible arribar tanto a partir de la moral como en base al texto positivo de la ley³⁸.

³⁸ Señala este autor que desde el ángulo de pura moral –más propiamente desde el ius naturalismo–, el valor de un acto es inseparable de su fin, desde el instante en que este sea establecido, si es ilícito. Un fin lícito no legitima un acto ilícito: el fin no justifica los medios; pero un fin ilícito vicia el acto intrínsecamente lícito. Jamás podrá entonces justificarse moralmente un acto por su mera apariencia y desligarle por entero de su fin torcido, y no podría nadie aprovecharse de la bondad propia del acto para usarlo con un fin diverso al que le es propio y al que sirve. Asimismo es factible concluir que nuestro ordenamiento rechaza y sanciona de modo general el fraude a la ley a partir de diversas normas del Derecho Positivo, en el cual, como agrega Domínguez, encontramos en forma constante la alusión al fraude, sea como excepción a una regla general, la que deja entonces de ser obligatoria en su presencia, sea para establecer un particular régimen sancionatorio. Desde luego, debe recordarse que Mensaje del Código Civil alude, ya en su primer párrafo, a “los abusos que introduce la mala fe, fecunda en arbitrios para eludir precauciones legales”. De ahí que existan varias normas en las que se alude al fraude, entre las que destacan las siguientes: (i) el artículo 11 manda, de modo general, aplicar el texto de la ley, cuyo fin es precaver el fraude, aunque se alegue que, en el caso preciso, no ha existido dicho fraude; (ii) el artículo 219 sanciona el “fraude de falso parto”; (iii) el artículo 497 N° 12 establece como causal de incapacidad para ser tutor o curador a quien “por fraude” ha sido condenado a indemnizar al pupilo; (iv) el artículo 539 N° 2, que establece como causal de remoción del guardador el “fraude [...] en el ejercicio de su cargo”, cuestión que reitera el artículo 541; (v) el artículo 555 que, a propósito de las asociaciones, alude al “delito de fraude”; (vi) el artículo 706, que en sus incisos primero y segundo dispone que la posesión de buena fe requiere la convicción de haberse adquirido el dominio por medios legítimos, “exentos de fraude”; (vii) el artículo 803, que sanciona la renuncia del usufructo hecha “en fraude” de los derechos de los acreedores; (viii) el artículo 1578 N° 3, que declara nulo el pago hecho al acreedor si se paga al deudor insolvente en fraude de los acreedores a cuyo favor se ha abierto concurso; (ix) el artículo 1662, que a propósito de la compensación alude a la demanda de “indemnización por un acto de violencia o fraude”; (x) el artículo 1792-24 alude a la enajenación fraudulenta a propósito de la participación en los gananciales; y (xi) el artículo 2317, que dispone en su inciso segundo que “todo fraude o dolo cometido por dos o más personas produce la acción solidaria”. Ver DOMÍNGUEZ (1992).

Atendida tal falta de regulación general del fraude a la ley es que existen diversas opiniones en torno a cuál es la sanción general que le es aplicable, para los casos no normados³⁹. En nuestro concepto, la sanción de todo acto en fraude debe ser la **nulidad absoluta** del mismo toda vez que cabe asimilarlo al acto *contra legem* o bien porque que se trataría de un negocio cuyo objeto es ilícito, toda vez que se alcanza un resultado que la ley pretendía evitar. Asimismo, se ha dicho que la nulidad como sanción se justifica en atención a que la causa del acto adolecería de ilicitud, ya sea en razón de existir la finalidad de burlar la ley o bien porque el motivo que induce a su celebración no se ajusta a la función económico social del tipo de negocio de que se trata⁴⁰.

Lo cierto es que la determinación de la sanción general al fraude a la ley pasa, en buena medida, por el concepto de causa que se tenga. En efecto, concebida la causa del acto con un criterio objetivo –esto es, como el resultado típico que la ley atribuye al acto y que las partes se representaron como el resultado del mismo al celebrarlo– parece ser claro que la sanción de ineficacia a aplicar es la nulidad absoluta por causa ilícita, pues es evidente que si el acto tuvo por causa eludir la aplicación imperativa de una ley –como podría ser la tributaria– es claro que o estamos frente a un acto prohibido por la ley, o en su caso será un acto contrario al orden público. Corroborra este entendimiento el artículo 10 del Código Civil, conforme al cual los actos que la ley prohíbe son nulos y de ningún valor, salvo en cuanto se designe expresamente otro efecto que el de nulidad para el caso de contravención. Por ende, y existiendo consenso en torno a que (i) el fraude a la ley se encuentra prohibido por ella, y (ii) a que no existe expresamente una sanción especial, se concluye que debe aplicarse la sanción general de ineficacia, esto es, la nulidad⁴¹.

³⁹ Aludimos a una “sanción general” en oposición a ciertas “sanciones especiales o específicas” que la ley sí contempla: mientras algunas normas dan cuenta de que el acto fraudulento será inoponible (*v. gr.* arts. 803 y 1792-24), otras derechamente declaran la nulidad del acto (*v. gr.* artículo 1573 N° 3), y finalmente otras reconocen a la indemnización de perjuicios como una respuesta al fraude (arts. 1662 y 2317).

⁴⁰ En este último sentido, por ejemplo, el artículo 1344 del Código italiano, bajo el rótulo “Contrato en fraude a la ley”, expresa: “Se reputa asimismo ilícita la causa cuando el contrato constituya el medio para eludir la aplicación de una norma imperativa”.

⁴¹ Ahora bien, si estamos frente a un caso preciso de fraude a los acreedores (esto es, con la finalidad precisa y exclusiva de eludir el pago de una deuda que ya existe), parece ser

(ii) *La simulación*

Al igual que el abuso, la simulación ha tenido un gran desarrollo jurisprudencial y doctrinal⁴². En términos muy generales, se entiende que hay simulación en los casos en que la real intención de las partes de un contrato difiere de la voluntad declarada, sea porque no deseaban celebrar contrato alguno (lo que se califica como una simulación absoluta), o bien porque deseaban celebrar un contrato distinto al declarado (lo que se califica como una simulación relativa). En esta línea, León define la simulación en los siguientes términos: “La simulación consiste en aparentar una declaración de voluntad que no se desea, contando con la aquiescencia de la parte a quien esa declaración va dirigida”⁴³.

La simulación no constituye en sí misma un obrar contrario a derecho, sino que adquirirá tal carácter en la medida que mediante ella se pretenda intencionalmente perjudicar a terceros. De ahí que suele distinguirse entre simulaciones lícitas e ilícitas⁴⁴.

que el espíritu general de la legislación sanciona a dichos actos con la inoponibilidad, como aparece, entre otros, en el artículo 803 (sobre usufructo), en el artículo 1792-24 (relativo a la participación en los gananciales), y particularmente en el artículo 2468, que consagra la acción pauliana. Lo anterior no obsta a que, sea en el ámbito del fraude a la ley o del fraude a los acreedores, siempre podrá exigirse la responsabilidad civil del autor del fraude, esto es, su deber de indemnizar los perjuicios causados. En este sentido, debe recordarse que el artículo 1662 alude a la “indemnización por un acto de violencia o fraude”. Si bien dicha norma se encuentra en la especial normativa referente a la compensación, la alusión parece referirse a una causal general de indemnización. Por lo demás, una norma de reconocida aplicación general, como lo es el artículo 2317, dispone en su inciso segundo que “todo fraude” cometido por dos o más personas produce la acción solidaria de indemnización de perjuicios.

⁴² El análisis de la simulación desde la perspectiva del Derecho Civil se puede consultar, entre otras, en las siguientes obras y artículos: DIEZ (1995); ALCALDE (2000); CORONEL (1989); ROSENDE (2005).

⁴³ LEÓN (1963), p. 175. Por su parte, Diez señala que “hay simulación toda vez que exista disconformidad consciente entre la voluntad y su declaración, convenida entre las partes, con el fin de engañar a terceros”: Diez *La Simulación de Contrato en el Código Civil Chileno*, p. 60.

⁴⁴ En este sentido, Alcalde sostiene que “[c]onforme lo señala la unanimidad de la doctrina, como también la jurisprudencia de nuestros más altos tribunales, si bien es cierto toda simulación, por el hecho de ser tal, persigue engañar a terceros, ello no la transforma necesariamente en ilícita o ilegítima, ya que las partes pueden obligarse como quieran y, en tal sentido, realizar en secreto aquello que también les sería permitido realizar públicamente. En esta línea, Jossierand advierte que el móvil que se persiga será decisivo para calificar el acto, pues habrá mentiras jurídicas condenables y a veces criminales, otras que serán solo pecados veniales y algunas, por último, indiferentes a la moral y aun motivadas por exceso de delicadeza o de escrúpulos de conciencia”. “En

La simulación ilícita, conforme a la Corte Suprema, es “la que perjudica (o tiene la intención de perjudicar) a terceros o viola (o tiene la intención de violar) la ley”⁴⁵. En el mismo fallo, la Corte Suprema señala que los requisitos que deben concurrir para estar en presencia de una simulación ilícita son los siguientes: a) disconformidad entre la voluntad real, efectiva, verdadera y la declarada o manifestada; b) deliberación y conciencia de la disconformidad, esto es, voluntad y pleno conocimiento de que queriéndose algo se expresa una voluntad diferente. Esta posición de los sujetos conforma la diferencia entre la simulación y el error, en el cual también existe disconformidad entre lo querido y lo expresado pero falta, precisamente, esa conciencia de que existe una diferencia entre lo realmente querido y lo declarado; c) concierto entre las partes, o sea, comunicación recíproca y acuerdo entre ellas en que lo manifestado como voluntad ostensible es solo apariencia porque lo realmente convenido es algo distinto, o la nada, es decir puede no existir voluntad negocial alguna; y, d) derivado de lo anterior, intención de engañar a terceras personas⁴⁶.

La simulación puede adoptar una de dos modalidades: absoluta y relativa. Hay simulación absoluta cuando realmente ningún acto jurídico quiere celebrarse, y solo se finge realizar uno. Ejemplo típico es el del deudor que finge vender algunos bienes a un amigo, con el cual está de acuerdo, a fin de sustraerlos de la inminente acción ejecutiva de los acreedores. En este caso, como en otros

concordancia con lo anterior, nuestro ordenamiento jurídico no solo tolera esta figura, sino que le reconoce expresamente validez y eficacia para la generalidad de los casos, y no únicamente entre las partes, sino que también, según diremos más tarde, tratándose de terceros que quieran prevalecerse de la voluntad real o verdadera de los contratantes”: ALCALDE (2000), p. 266. El mismo autor, citando al efecto a Coronel, señala los siguientes ejemplos de simulación lícita: “(a) El caso del padre de cuantiosa fortuna que con la finalidad de estimular a su hijo al trabajo y al estudio, finge la pérdida de su dinero y transfiere sus bienes a un tercero simuladamente. (b) El caso del individuo que para eludir solicitudes (pedidos de dinero, fianzas, etc.) se constituye en insolvente aparente. (c) Aquellos actos que se realizan con el objeto de impedir que personas con vocación hereditaria continúen mostrando falsos afectos, mientras que en el fondo de su alma esperan ansiosamente que la muerte convierta en realidad sus esperanzas”.

⁴⁵ *Zañartu Saavedra María Soledad y Zañartu Miranda María A. con Agrícola e Inmobiliaria Norte y Sur S.A., Fritz Hernández María Carolina y Fritz Núñez, Jaime Augusto* (2015): Corte Suprema, 30 de marzo de 2015, Rol N° 8733-2014, considerando 2°.

⁴⁶ *Zañartu Saavedra María Soledad y Zañartu Miranda María A. con Agrícola e Inmobiliaria Norte y Sur S.A., Fritz Hernández María Carolina y Fritz Núñez, Jaime Augusto* (2015), considerando 1°.

análogos, el acto tiene todas las apariencias de ser válido, pero en realidad no ha existido acto alguno. En razón de lo anterior, si la simulación es absoluta, establecida que sea esta el acto simulado se desvanece, quedando para parte de la doctrina en suma inexistente, o bien absolutamente nulo para otros autores. Hay simulación relativa cuando aparentemente se celebra un acto jurídico, pero en realidad se quiere realizar otro. En la simulación relativa hay dos actos jurídicos: en primer lugar, el ostensible, simulado, ficticio o aparente, que es el que las partes han fingido realizar, y, en segundo lugar, el acto oculto, sincero, real o disimulado, que es el que efectivamente las partes han querido llevar a cabo y destinado a quedar en secreto. Este último es el resultado de la contradecларación⁴⁷.

Atendido que la simulación ilícita tiene por precisa finalidad perjudicar –o intentar perjudicar– a terceros, estos se encuentran legitimados para requerir la ineficacia del acto simulado. En otras palabras, los terceros a quienes la simulación perjudica pueden tener interés en que se declare cuál fue la voluntad real de las partes y que se apliquen al acto realmente querido las sanciones que eventualmente lo podrían afectar. Desde la perspectiva del Derecho Civil, en general, se sostiene que los casos de simulación ilícita dan cuenta de un problema de falta de causa real (en la simulación absoluta) o bien de una causa ilícita u objeto ilícito (en la simulación relativa), razón por la cual, en definitiva el acto o contrato simulado es **absolutamente nulo**. En este sentido, DIEZ expresa que “[s]i consideramos que la simulación ilícita es aquella que se celebra con el propósito de defraudar a terceros, y si consideramos, además, que la causa es el motivo o móvil que induce a las partes a celebrar un acto jurídico determinado y en una forma determinada, pública o privada,

⁴⁷ La diversidad entre el acto jurídico aparente o simulado y el efectivo o disimulado puede residir: a) en la naturaleza del acto, como ocurre por ejemplo en la donación disimulada detrás de una aparente compraventa; b) en el objeto, como por ejemplo, se declara, en el acto ostensible o simulado, vender una cosa en un millón de pesos, pero en la contradecларación o acto disimulado se dice que es de dos millones, o bien en el acto aparente se expresa que los servicios que prestará la mujer que se contrata serán los de empleada de casa particular, pero en el acto secreto o disimulado se establece que son los de prostituta; c) en los sujetos que celebran el acto, por ejemplo, A finge vender a B, pero en realidad vende a C. En el acto secreto o contradecларación deben concurrir tanto los contrayentes efectivos (A y C) como el aparente (B). El procedimiento recibe el nombre de interposición ficticia o simulada de persona: el contrayente efectivo y oculto (C) se llama interponente, y el que aparece en su lugar (B) se llama interpuesto (prestanombre, palo blanco, hombre de paja, testaferro).

solemne o consensual, sincera o simulada, necesariamente debemos concluir que el acto simulado ilícito, dentro de la teoría general de los actos jurídicos, adolece de causa ilícita (artículo 1467). En consecuencia, el acto simulado ilícito será nulo, de nulidad absoluta (1681). Se encuentra corroborada esta opinión por la jurisprudencia uniforme sobre esta materia⁴⁸.

Así, la vía idónea de declarar la ineficacia de un acto simulado es ejercer una acción de nulidad absoluta, fundada en la ausencia de causa real (en la simulación absoluta), o bien por causa u objeto ilícito (en la simulación relativa). Cabe observar que ciertos autores postulan que existiría una acción autónoma de simulación, la cual tendría por finalidad establecer la voluntad real y verídica de las partes y hacerla primar sobre la voluntad que falsamente expresaron. Atendido que la existencia de esta acción autónoma de simulación es controvertida, en la práctica esta es habitualmente ejercida de manera subsidiaria a la acción de nulidad absoluta. Es preciso observar que lo expuesto en torno a que la nulidad absoluta es la sanción que reciben los actos simulados, reconoce como excepción el que el legislador hubiere dispuesto una sanción especial distinta de la nulidad, pues en tal caso, por aplicación del artículo 10 del Código Civil, rige la sanción especial⁴⁹.

⁴⁸ DIEZ (1982).

⁴⁹ Es el caso, por ejemplo, del caso regulado en el artículo 1768, que dispone: “Aquel de los cónyuges o sus herederos que dolosamente hubiere ocultado o distraído alguna cosa de la sociedad [conyugal], perderá su porción en la misma cosa y se verá obligado a restituirla doblada”. La doctrina sostiene respecto a esta disposición que hay distracción cuando alguno de los cónyuges o de sus herederos sustrae un bien social para apropiárselo exclusivamente en perjuicio del otro, de sus herederos o de los acreedores sociales; y hay ocultación cuando, con el mismo objeto, esconde o hace desaparecer un bien social o silencia o niega su existencia, no obstante que la conoce o lo tiene en su poder. En cuanto a los actos sancionados por esta disposición, la jurisprudencia ha resuelto que “[l]a distracción u ocultamiento de alguna cosa de la sociedad supone un acto material que puede consistir en silenciar, esconder, sustraer o hacer desaparecer un bien, y, en general, cualquier hecho que importe eliminar bienes o valores de la liquidación de la sociedad para destruir la igualdad entre los cónyuges o sus herederos o para burlar a los acreedores sociales; y entre estos actos, ciertamente, están los contratos ficticios o simulados”; agregando el mismo fallo que “procede aplicar la sanción establecida en el artículo del Código Civil respecto de los bienes afectos a contratos de compraventas simuladas celebradas por el marido con el fin de defraudar los derechos de su mujer en la liquidación de la sociedad conyugal” (RDJ, t. 55, sec. 1ª, p. 188).

5.2. La elusión “ilícita” (previo a la NGA), por configurarse por medio de un fraude a la ley o de una simulación que da lugar a una nulidad absoluta, únicamente podría ser declarada judicialmente

Conforme se expuso al inicio de este comentario, con la entrada en vigencia de la NGA la elusión pasó expresamente a ser *per se* ilícita en los casos indicados, estableciendo al efecto el Código Tributario una sanción particular, que podríamos calificar de una suerte de inoponibilidad especial, conforme a la cual, en caso de abuso, “se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imponibles establecidos en la ley” (artículo 4 ter); y, en caso de simulación, “los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados” (artículo 4 quáter). Como también se observó, la declaración judicial de elusión se rige por un procedimiento especialmente establecido al efecto, primero en sede administrativa (artículo 4 quinquies) y, luego, ante los tribunales de justicia (artículo 160 bis).

Con todo, y como se señaló en el apartado anterior, previo a la entrada en vigencia de la NGA la situación era diversa, atendido que la elusión únicamente podría ser calificada de “ilícita” en la medida que ella se hubiere concretado mediante un fraude a la ley o una simulación, en los términos del derecho común. También se observó que, a falta de una sanción especial –que en estas materias no existía previo a la Reforma Tributaria– tanto el fraude a la ley como la simulación son sancionados con la nulidad absoluta.

Lo anterior es de la mayor relevancia, en atención a que toda nulidad, absoluta o relativa, no produce sus efectos sino en virtud de sentencia judicial basada en autoridad de cosa juzgada. Por tanto, mientras la nulidad absoluta o relativa no ha sido judicialmente declarada, el acto viciado surte todos los efectos, porque lleva envuelto en sí una presunción de validez, pero una vez declarada, la nulidad opera retroactivamente y aniquila todos los efectos del acto nulo en el pasado. La declaración judicial supone una sentencia que acoja la acción o excepción de nulidad deducida en el juicio en que se discute la validez del acto o contrato cuestionado.

Al respecto, Alessandri Besa afirma: “Para que un acto o contrato sea tenido por nulo, es necesario que la nulidad de que adolece, absoluta o relativa, haya sido discutida en un juicio seguido ante

un tribunal competente y que, como consecuencia de ese litigio, se haya dictado una sentencia que acoja la acción o excepción de nulidad que en él se haya deducido. Y, con arreglo al inciso 1° del artículo 1687 del Código Civil, para que se produzcan los efectos propios de la nulidad, la sentencia debe tener la fuerza de cosa juzgada, es decir, debe tratarse de una sentencia firme, contra la cual no proceda ninguna clase de recursos procesales⁵⁰. En igual sentido se pronuncia Claro Solar, quien señala que “el Código ha dicho claramente que la declaración de nulidad extingue las obligaciones que nacen del acto o contrato que adolece del vicio que lo anula; tal acto o contrato existe, y puede en el hecho producir efectos que no pueden ser destruidos una vez producidos, o que no puede impedirse que se produzcan sin la declaración de nulidad pronunciada por sentencia del juez⁵¹”.

Este es el entendimiento de la mayoría de la doctrina nacional, así como el establecido de modo uniforme por la jurisprudencia⁵².

⁵⁰ ALESSANDRI (2010), p. 317. El mismo autor agrega: “Que toda nulidad sea judicialmente declarada se desprende de los artículos 1687 y 1689 del Código Civil, que condicionan los efectos de aquella a una declaración de esa especie y que, al no hacer distinciones, incluyen tanto la nulidad absoluta como a la relativa, y del artículo 1567, N° 8°, del mismo Código, que, entre los modos de extinguir las obligaciones, señala la declaración de nulidad o rescisión. “La nulidad absoluta no obra, pues, *ipso jure*, por el solo derecho, por el hecho de ser tal nulidad; lo mismo que la nulidad relativa, la nulidad absoluta tiene que ser reconocida y declarada en sentencia judicial definitiva y firme, para que el acto o contrato no produzca efectos y para que se borren y desaparezcan los efectos que había producido”.

⁵¹ CLARO SOLAR (1940), p. 632.

⁵² Alessandri Besa cita al efecto los siguientes pronunciamientos judiciales: “Se ha fallado, en este sentido, que “la nulidad, para que produzca efectos, debe ser declarada judicialmente”; que “todo acto nulo que pueda ser ratificado o producir obligación natural, debe producir sus efectos hasta que se declara su nulidad por autoridad competente”, que “tanto la nulidad absoluta como la relativa de una enajenación declarada por sentencia entre legítimos contradictores, producen, como efecto, la restitución a su dueño de los bienes indebidamente enajenados”; que “la ley sanciona con la nulidad al matrimonio con cualquiera de los impedimentos que ella contempla; pero esa nulidad no se produce *ipso jure*, sino que es preciso que se declare a petición de parte, y mientras no se haga esa declaración, el matrimonio conserva su existencia legal y toda su validez”; que “la circunstancia de haber pleito sobre la nulidad de un testamento no impide su cumplimiento, pues mientras no sea declarado nulo, debe ser reputado válido” y que “mientras en el juicio respectivo no se discuta y falle, mediante la acción precedente, la nulidad o la ineficacia de los títulos respecto de los cuales se solicita se ordene su inscripción, ellos deben surtir sus efectos, y, por tanto, el fallo que, establecido que el peticionario tenía títulos de dominio emanados del dueño del predio comprado, ordena su inscripción, da correcta aplicación a la ley” porque es condición esencial para que el acto sea considerado ineficaz que se le haya declarado nulo por

Todo lo recién expuesto en relación a la declaración judicial de la nulidad absoluta se puede predicar respecto de la inoponibilidad, en cuanto, para cierta doctrina⁵³, tal sería la sanción de ineficacia de la que adolecerían los actos en fraude a la ley. En efecto, la doctrina nacional señala que “[e]l juez no puede declarar de oficio la inoponibilidad; esta debe ser alegada por el sujeto en cuyo favor se encuentra establecida”⁵⁴.

Cierta doctrina⁵⁵, más bien minoritaria y no recogida por la jurisprudencia, considera que en ciertos casos la nulidad operaría de pleno derecho (esto es, sin necesidad de declaración judicial), cuestión que se sustentaría, entre otros, en la letra del artículo 10 del Código Civil (“[l]os actos que prohíbe la ley son nulos y de ningún valor [...]”). Tal posición doctrinal únicamente se refiere a aquellas hipótesis en que existiese una contravención frontal y directa a una norma prohibitiva. Sin embargo, en el fraude a la ley y en la simulación acontece todo lo contrario, en cuanto precisamente son vías oblicuas de evitar la aplicación de una ley; y, tratándose de leyes impositivas, se trata de normas imperativas, y no prohibitivas. Por tanto, incluso de aceptarse esta tesis minoritaria, igualmente se concluiría que la elusión “ilícita” (esto es, la llevada a cabo por medio de un fraude a la ley o por una simulación) necesariamente requerirá de una declaración judicial de nulidad, atendido que no califica como una hipótesis de “nulidad de pleno derecho”.

5.3. El SII siempre tuvo plena legitimación para solicitar la declaración judicial de nulidad absoluta de actos constitutivos de una elusión “ilícita”, pero no puede por sí y ante sí, realizar tal declaración. Tampoco puede hacerlo con la entrada en vigencia de la NGA

De conformidad al artículo 1683 del Código Civil, “la nulidad absoluta puede alegarse por todo el que tenga interés en

sentencia firme. No basta, pues, que exista un litigio en que se discuta su validez; es de rigor que el juicio haya terminado por sentencia firme en que se acoja la acción o excepción de nulidad”: ALESSANDRI (2010), p. 318.

⁵³ DOMÍNGUEZ (1991).

⁵⁴ ALESSANDRI / SOMARRIVA / VODANOVIC (1998), p. 357.

⁵⁵ En el pasado esta tesis ha sido sustentada, entre otros, por RODRÍGUEZ GREZ (1995) y más recientemente, por CORRAL (2018).

ello, excepto el que ha ejecutado el acto o celebrado el contrato, sabiendo o debiendo saber el vicio que lo invalidaba”. Al decir la ley que puede alegar (sea por vía de acción o de excepción) la nulidad absoluta todo el que tenga interés en ello, faculta para pedirla no solo a las partes que han intervenido en el acto, sino también a terceros. Pero todos deben tener un interés en que se declare la nulidad. Este interés consiste en que puedan repararse los perjuicios originados con el acto o contrato viciado. El interés en la declaración de nulidad debe acreditarlo el que lo invoca. Viciando la nulidad absoluta el acto jurídico en sí mismo, sin consideración a las personas que lo han celebrado, resulta lógico que pueda pedirla cualquiera persona que tenga interés en ello, aunque no sea parte en el acto o contrato. El interés que legitima para alegar la nulidad absoluta a las partes o a los terceros es de carácter pecuniario, porque no cabe en esta materia un interés puramente moral, como es el que autoriza la intervención del Ministerio Público.

Como es del todo evidente, el Servicio de Impuestos Internos tiene pleno interés, esencialmente pecuniario, en alegar la nulidad absoluta derivada de un fraude a la ley o de una simulación por medio de los cuales se eludieron ilícitamente impuestos.

Sin embargo, en caso alguno ello significa que el SII, por muy evidente que sea su interés, tenga la facultad de poder declarar por sí y ante sí la nulidad absoluta, en un procedimiento administrativo y sin necesidad de una declaración judicial. Menos si ello no es, desde un inicio, el fundamento de la conducta en relación a la cual se sigue el proceso de fiscalización que termina en la resolución o liquidación respectiva, conforme debe trabarse claramente en la citación. Sin embargo, eso fue precisamente lo que por vía oblicua realizó en la Resolución, ya que en ella, sin existir un procedimiento idóneo al efecto y una declaración judicial, procedió como si los actos del contribuyente no produjeran efecto alguno (esto es, como si fuesen nulos), pasando por alto todos los principios básicos reseñados en el apartado anterior.

Es más, en el caso ni siquiera se invocó alguna facultad especial. En efecto, y conforme lo expone el considerando 4° de la Sentencia, en la Resolución se afirmó que el SII no ejerció la facultad especial que consagra el artículo 64 del Código Tributario, la que lo habilita a exigir la prueba de una *legítima razón de negocios*. Con todo, la Resolución –ni tampoco la Sentencia– se sustentan en alguna facul-

tad especial, sino que aluden a las consideraciones de orden general ya expuestas, relativas a la ilicitud de la elusión.

El tema resulta de la mayor relevancia, por cuanto el SII se rige por el principio de juridicidad consagrado en los artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la República, lo que impone la estricta sujeción a lo que la ley prescribe, so pena de ser el acto nulo. Precisamente por ello es que el artículo 2 de la Ley N° 18.575 Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado dispone que los órganos de la Administración del Estado “somete-rán su acción a la Constitución y a las leyes” y que “deberán actuar dentro de su competencia y no tendrán más atribuciones que las que expresamente les haya conferido el ordenamiento jurídico”.

El que, previo a la Reforma Tributaria, el SII carecía de facultades para obrar del modo en que lo hizo en la Resolución y que validó la Sentencia, es algo que no admite mayor discusión, como lo comprueba la historia fidedigna del establecimiento de dicha normativa. Aún más, nadie podría plantear que la reforma respectiva buscó al efecto limitar una potestad pre existente del SII o no era necesaria por ya existir. Al contrario, el objetivo fue dotar al SII de la herramienta respectiva. En efecto, en el Mensaje Presidencial mediante el cual se dio inicio a la tramitación de la Reforma Tributaria, expresamente daba cuenta que la NGA venía a crear una nueva facultad, de la cual no estaba investido el SII⁵⁶.

Corroborar este entendimiento el que incluso en la actualidad, en plena vigencia de la NGA, el Servicio tampoco está dotado de la facultad de declarar administrativamente la elusión (sea por abuso o simulación), sino que tan solo tiene legitimación para solicitar tal declaración a los tribunales de justicia. Nada de esto ocurrió en los hechos que validó la Sentencia, la que al respecto haría de la nueva NGA una cuyo objeto habría sido limitar al SII, como se verá. Cabe agregar que ello fue una materia a la cual el legislador prestó especial cuidado y atención, atendido que, en su diseño original, se proponía que fuese el SII quien declarase la elusión, cuestión que durante el

⁵⁶ Decía el Mensaje, por ejemplo: “Dentro de las principales innovaciones que hemos considerado se destacan: a. La incorporación en el Código Tributario de una Norma General Anti-elusión, que permitirá al SII rechazar las ventajas tributarias obtenidas mediante planificaciones elusivas y sancionar a los contribuyentes y asesores tributarios que hayan participado en su diseño”.

debate parlamentario fue fuertemente criticado atendido que ello constituía una vulneración al debido proceso garantizado por el artículo 19 N° 3 de la Constitución Política y en Tratados Internacionales, motivo por el cual, en definitiva, se estableció que tal declaración solo podría ser realizada por los tribunales de justicia⁵⁷.

Es más, en su Circular 65/2015 el Servicio señala de manera enfática que es solo a partir de la NGA que se cuenta por el SII con una herramienta para recalificar actos en casos de abuso o simulación. En efecto, señala esta normativa que “Al incluir la NGA en el Código Tributario, el legislador recoge las buenas prácticas de larga tradición y aplicación en materia tributaria en los países desarrollados pertenecientes a la OCDE, tales como Alemania, Australia, España, Francia y el Reino Unido, dotando a la administración tributaria de nuevas atribuciones para recalificar –para efectos del pago de los impuestos debidos en general– operaciones realizadas por los contribuyentes, que nuestro sistema jurídico no tenía. Este nuevo mecanismo contra la elusión permite rechazar las ventajas tributarias obtenidas mediante comportamiento estratégico elusivo y sancionar con multa a las personas naturales o jurídicas respecto de quienes se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación”. La misma Circular agrega: “La incorporación de estas medidas anti elusivas constituye un paso importante no solo para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, sino también, para poner a Chile al día con la legislación comparada en la materia. Conforme a la NGA, tanto la administración tributaria como los Tribunales no están restringidos a reconocer la forma jurídica elegida por los contribuyentes, y bajo la cual se presenta la transacción, si esta vulnera los hechos gravados establecidos por la ley, en la medida, como se ha dicho, que tales formas jurídicas constituyan abuso o simulación”.

En fin, sostener que previo a la Reforma Tributaria el Servicio sí detentaba la facultad de declarar en sede administrativa la elusión, no solo vulnera la legislación y la historia fidedigna de su establecimiento, sino que además atenta en contra de la lógica más elemental, pues impone sostener que el SII contaba con más atribuciones para declarar la elusión antes de la entrada en vigencia de la NGA.

⁵⁷ Vid. GARCÍA & ÁLVAREZ (2014).

Como demostraremos, ni siquiera con la NGA el SII pudo actuar como lo hizo y, finalmente, validó la Sentencia.

5.4. En cuanto a la potestad de los tribunales para poder declarar de oficio la nulidad absoluta de actos constitutivos de una elusión “ilícita”

Despejado lo anterior, solo resta determinar si los tribunales de justicia podrían o no declarar de oficio la nulidad absoluta en el caso, en base a la potestad que le confiere el artículo 1683 del Código Civil, cuando el vicio aparece de manifiesto en el acto o contrato. Tal facultad no fue expresamente empleada en este caso por la Corte de Apelaciones de Concepción; sin embargo la Sentencia –al igual que la Resolución– en buena medida obró como si los actos del contribuyente no produjeran los efectos que le son propios, que es lo mismo que estimarlos en tal sentido nulos e ineficaces.

La doctrina nacional es conteste en declarar que esta facultad únicamente puede operar en la medida que el vicio sea realmente patente, al punto que salte a la vista de la sola lectura del instrumento, no siendo procedente indagar fuera del documento mismo. En tal sentido, Alessandri Besa afirma que el principio fundamental en la materia es el siguiente: “para que el juez pueda declarar de oficio la nulidad absoluta, es necesario que ella esté patente y clara en el instrumento mismo que da constancia del acto o contrato; si para llegar a establecer la existencia del vicio es necesario recurrir a otros antecedentes y medios probatorios, no se puede considerar que “aparece de manifiesto en el acto o contrato”⁵⁸. Igualmente uniforme es la jurisprudencia dictada en relación a la materia⁵⁹, como

⁵⁸ ALESSANDRI (2010), p. 496.

⁵⁹ ALESSANDRI Besa se refiere a la jurisprudencia dictada sobre la materia en los siguientes términos: “Ha sido la jurisprudencia la que se ha encargado de precisar en diversas sentencias el significado exacto de los términos “aparecer de manifiesto”. A este respecto, la que ha dado una definición más completa es una sentencia de la Corte Suprema, que dice así: “El artículo 1683 del Código Civil dispone textualmente: “La nulidad absoluta puede y debe ser declarada por el juez, aun sin petición de parte, cuando aparece de manifiesto en el acto o contrato”, y no habiendo sido definido por el legislador el vocablo “manifiesto”, ni correspondiendo a un concepto técnico de alguna ciencia o arte, es menester entenderlo en su sentido natural y obvio, el que, conforme al Diccionario de la Lengua, tiene el significado de “descubierto”, “patente”, “claro”, “escrito en que se justifica y manifiesta una cosa”. Esclarecido esto, y si se tiene en cuenta que al emplear dicho artículo 1683 la palabra manifiesto, agregó todavía, para reafirmar

lo confirma uno de los últimos fallos dictados sobre la materia por la Corte Suprema: “[el vicio] debe hallarse presente, constar, aparecer, estar patente, saltar a la vista en el instrumento mismo que da constancia del acto o contrato anulable y no que ese vicio resulte de la relación que exista o pueda existir entre ese instrumento y otros elementos probatorios”⁶⁰.

La jurisprudencia asimismo ha declarado que la potestad conferida al juez por el artículo 1683 del Código Civil es excepcional: “solo excepcionalmente cabe hacer la declaración de oficio cuando el vicio aparece de manifiesto en el acto o contrato, es decir, sin relacionarlo con antecedente alguno, ha de estar descubierto, patente, claro, indudable, presente y visible en el instrumento mismo y no resultar de racionios más o menos próximos o de examen de probanzas”⁶¹. De igual modo, la doctrina nacional señala que “[s]olo en casos excepcionales se permite a los jueces hacer declaraciones de oficio, por lo cual estas reglas son de excepción y deben interpretarse restrictivamente”⁶². Lo anterior es de toda lógica, puesto que si la nulidad no es evidente y requiere probanza, no podría el Tribunal privar a las partes de las garantías del debido proceso.

En fin, es pertinente observar que, conforme apunta la doctrina nacional, si un tribunal declara de oficio la nulidad absoluta de un acto, no obstante ello no aparece de manifiesto en el acto o contrato, tal decisión incurre en *ultrapetita*, vicio de casación formal consagrado en el artículo 768 N° 4 del Código de Procedimiento Civil⁶³. En tal sentido, la Corte Suprema ha declarado nula, por

y reforzar su sentido, la frase determinativa y restrictiva “en el acto o contrato”, no es dable poner en duda que el legislador –al apartarse en esta situación excepcional del principio normativo general, según el cual en materia civil los tribunales no pueden adoptar un rol activo, sino que deben proceder a instancia de parte– ha querido evidentemente dar a comprender que el vicio que provoque la declaración oficiosa de nulidad debe hallarse presente, constar, aparecer, estar patente, saltar a la vista, en el instrumento mismo que da constancia del acto o contrato anulable y no que ese vicio resulte de la relación que exista o pueda existir entre ese instrumento y otros elementos probatorios”. Ver ALESSANDRI (2010), p. 495.

⁶⁰ *Karestino Luna Basilio con Sociedad Almagro S.A.*: Corte Suprema, 17 de septiembre de 2002, rol N° 4100-2001, considerando 5°.

⁶¹ RDJ, t. 43, 2ª parte, sec. 1ª, p. 518.

⁶² ALESSANDRI (2010), p. 497.

⁶³ “Si el juez, a pesar de no aparecer de manifiesto el vicio en el acto o contrato, declara la nulidad absoluta, sin que las partes hayan discutido sobre la validez o nulidad del negocio jurídico, la sentencia en que la declare es nula y susceptible de ser recurrida

infracción del artículo 1683, la sentencia que invalida de oficio y sin exigencia de parte, planteada en la forma y oportunidad que contempla la ley, ciertos contratos de compraventa, por estimar que el artículo 1683 del Código Civil faculta para declarar oficiosamente la nulidad a pesar de que el antecedente constitutivo del vicio no figura dentro de los términos de dichos contratos, sino que fuera de su marco, por lo cual debe considerarse que el vicio que acarrea la nulidad absoluta no aparece de manifiesto en el acto o contrato que se presenta al juicio⁶⁴.

Dicho lo anterior, cabe determinar si, en el caso concreto que resolvió la Sentencia en comento, el tribunal que conoció del caso podría haber declarado de oficio la nulidad absoluta de los actos y contratos celebrados por el contribuyente, pues, como se ha indicado, solo en base a tal declaración el tribunal podría resolver sobre la base que tales actos eran ineficaces.

Al respecto, y en abstracto, se ha observado que resulta altamente improbable que se pueda declarar de oficio la nulidad absoluta fundada en un vicio relativo a la causa (que es precisamente el vicio que aqueja a los actos en fraude a la ley y simulados), atendido que por lo general esta no aparece de manifiesto en el acto o contrato, que es lo que habilita al juez a poder obrar de oficio. En tal sentido, Alessandri indica que la falta de causa “de los vicios que difícilmente pueden aparecer de manifiesto en los actos y contratos, debido a que no es necesario expresar la causa en ellos. En efecto, el artículo 1467 del Código Civil dispone que ‘no puede haber obligación sin una causa real y lícita; pero no es necesario expresarla’. En consecuencia, para que se pueda declarar la nulidad absoluta por falta de causa, será necesario probar con diversos antecedentes que el acto o contrato carece de causa, o sea, se deberá destruir la presunción legal que supone la existencia de una causa real en todo negocio jurídico. Esto basta para que el vicio no aparezca de mani-

por la vía de la casación en la forma; esta sentencia cae dentro del N° 4° del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil, que dispone que procede la casación en la forma cuando el juez ha dictado sentencia extendiéndola a puntos no sometidos a la decisión del tribunal, sin perjuicio de la facultad que este tenga para fallar de oficio en los casos determinados por la ley”: ALESSANDRI (2010), p. 498.

⁶⁴ RDJ, t. 44, 2ª parte, sec. 1ª, p. 91; citada por ALESSANDRI, Op. Cit., p. 499.

fiesto y para que, por lo mismo, la nulidad no pueda declararse de oficio”⁶⁵. Así se ha fallado⁶⁶.

En el caso, y conforme a lo que describe la propia Sentencia, la ineficacia de los actos de los contribuyentes —que es precisamente “prescindir” de sus efectos— no se sustenta en algún vicio que hubiere aparecido de manifiesto, sino que todo lo contrario. En efecto, ya la Resolución indicaba que la “prescendencia” de las formas —que no es otra cosa que declarar la ineficacia del acto— se logra “penetrando en su interioridad y develando los intereses subjetivos subyacentes que se esconden tras ellos”. Es más, en su considerando 12°, la Sentencia confirma la ineficacia —a lo menos para efectos tributarios— de los actos del contribuyente, no obstante que “formalmente [son] actos jurídicos individuales lícitos” y que gozarían de una “legalidad formal”.

Tales declaraciones dejan en evidencia que, en este caso, en ningún evento el vicio aparecía de manifiesto en el acto o contrato, sino que todo lo contrario: lo manifiesto era su legalidad.

En consecuencia, la Sentencia en comento, al desprover de efectos a los actos del contribuyente —que no es otra cosa que, oblicuamente, declarar de oficio su ineficacia— incurrió en dos vicios: uno de fondo, por infringir —o si se quiere, desviar— la potestad que el artículo 1683 del Código Civil confiere a los jueces para obrar de oficio en materia de ineficacia, pues asumimos que este cuestionamiento no era propio de la controversia por no haber sido planteado en la citación; y otro de forma, en cuanto con tal obrar se extendió a puntos no sometidos a su conocimiento —a saber, declarando la ineficacia de actos, no obstante no haber sido esta alegada—, configurándose así una evidente *ultrapetita*.

6. OTRAS CONSIDERACIONES RELEVANTES

A la luz de cómo se ha desarrollado el debate doctrinal y jurisprudencial en los últimos años sobre las facultades del SII y la elusión, se vuelve complejo compartir los supuestos lógicos detrás de la Sentencia. En efecto, la misma daría cuenta, a lo menos: (i) de que el

⁶⁵ ALESSANDRI (2010), p. 506.

⁶⁶ RDJ, t. 29, 2ª parte, sec. 1ª, p. 148, citada por ALESSANDRI (2010), p. 506.

SII siempre pudo declarar el abuso de la forma por sí y ante sí; (ii) siempre el SII ha podido hacer tal declaración sin que ello haya sido el objeto preciso de la fiscalización, detallado en la citación, y, aún peor; (iii) la NGA no vino más que a limitar las facultades del SII al respecto.

La NGA se dictó precisamente porque, hasta su entrada en vigencia, el SII no podía desconocer por sí y ante sí la validez de los actos jurídicos que se le presentaban. A tal objeto, debía apelar a las normas del derecho común y litigar ante un juez de letras, no ante un juez tributario. Es precisamente la necesidad de privilegiar el interés fiscal —y en nuestra opinión, más precisamente la igualdad ante la ley— que se dicta la NGA para dotar al SII de herramientas con las que no contaba. Ese es el sentido útil que debe dársele a la NGA. Por lo mismo, la NGA es uno más de los elementos legales que permiten cuestionar la conclusión de la Sentencia. Si se ha dictado una norma, es por existir la necesidad de ella y, en concreto, por no contar previamente el SII con la facultad que ella le confiere.

En segundo lugar, la Sentencia no exigiría al SII la debida congruencia entre sus actos, toda vez que según se desprende de ella, la citación no se habría referido específicamente a un cuestionamiento propio del fraude a la ley. El mismo habría aparecido como conclusión, sin sustento en los antecedentes del procedimiento administrativo. En el considerando 5º se da cuenta de los emplazamientos de la citación, ninguno de los cuales se referiría al fraude a la ley. En efecto, se daría cuenta de la necesidad de acreditar la pérdida tributaria, por un lado, y, por el otro, la procedencia de la devolución, es decir, el crédito absorbido.

Finalmente, dado que con la NGA el SII no habría podido actuar de la forma en que lo hizo en el caso en análisis, habría que considerar entonces que la NGA simplemente vino a limitar las facultades con las que ya estaba dotado el SII. En efecto, con la NGA no puede el SII, por sí ante sí, desconocer los efectos jurídicos de actos celebrados por las partes. Debe seguirse un procedimiento con importantes controles formales y garantías, siendo el juez tributario el que declara el fraude a la ley o la simulación. Por otro lado, atendida la definición actual del fraude a la ley que proporciona la NGA para efectos tributarios, la conclusión debió ser otra, pues en la especie existen claros efectos de la actuación de las partes más allá de los meramente tributarios. La base de la Sentencia sería la suerte

de confesión del contribuyente, al señalar que realizó la división y fusión –actos que tiende a asimilar a la creación de una sociedad– con el objeto de aportar acciones y patrimonio a una entidad que, para el desarrollo de su giro, requería contar con dichos activos y los flujos asociados a los mismos. Se podrá discutir sobre si tal motivación o causa es la propia del acto de crear una sociedad, más podrá discutirse sobre las motivaciones típicas de la división y fusión, pero de lo que no hay duda es que en la especie existieron efectos económicos muy relevantes más allá de los tributarios. Luego, conforme a los términos de la NGA, no es para nada claro que este proceder pueda ser necesariamente impugnado. Aún más, la NGA contempla finalidades específicas que deben ser perseguidas por el contribuyente al que se le ha de aplicar la NGA, ninguna de las cuales aparece con claridad en la especie y en forma directa. En efecto, no hay un ánimo directo de evitar impuesto, diferirlo o rebajarlo, sino que se podría cuestionar –de ser cuestionable– que se haya obtenido una devolución de impuestos. Aún más, si ha de apelarse a la sustancia sobre la forma, como suele decirse, para *levantar el velo*, pareciera perfectamente posible y legítimo entender el resultado tributario del grupo más allá de las entidades jurídicas que lo conforman. Por otro lado, el artículo 4 ter del Código Tributario, al reconocer la legitimidad de opciones, no las invalida cuando el resultado buscado por el contribuyente se ha podido obtener por otros medios, entendemos legales, con una tributación superior (*v. gr.* la venta de acciones a plazo). Finalmente, los efectos del conjunto de actos desarrollados por el contribuyente no fueron otros que, precisamente, los señalados por la ley en cuanto a los créditos fiscales y pérdidas tributarias. Luego, se trataría de un caso próximo al de economía de opción.

Por ello, creemos que con la NGA no podría haber actuado el SII como lo hizo, lo que fuerza a concluir o que hay algún problema en la Sentencia o que, como hemos dicho, la NGA se ha dictado para limitar al SII. Esta última conclusión alternativa carece de sustento.

Por último, es llamativa la forma en que concluye la Sentencia, al final del considerando 15º, esto es, el último antes de resolver. Pareciera que el sentenciador encuentra en una sentencia de la Corte Suprema sustento para validar las conclusiones del SII, las que se basarían en el carácter abusivo de la actuación del contribuyente. Lo sorprendente es que el sentenciador da cuenta de algo que es

desde siempre sabido por quienes practican la disciplina tributaria y que es fruto de la aplicación de varias normas: cuando se aprovecha un crédito fiscal por quien no ha soportado directamente la carga, debe incorporarse el mismo a la base imponible propia. Nada de raro hay en esto, es lo que ha sostenido siempre el SII. Con todo, la Sentencia parece desprender de esta situación la base final de su reproche, lo que es incompresible: precisamente por poder beneficiarse patrimonialmente de un gasto que no se ha asumido, debe reconocerse el mismo como ingreso.

7. CONCLUSIONES

En términos generales y más allá del mérito de la discusión concreta, con todo lo que ello pueda implicar para la resolución final de la materia, la Sentencia en análisis partiría de la base de una conclusión que –en general y en abstracto– compartimos: la elusión, entendida como fraude a la ley, siempre ha sido abordable jurídicamente, a través de una acción ordinaria seguida ante un juez de la República, aun cuando no existiera una NGA.

Es precisamente por ello que consideramos que, en consecuencia, el SII nunca ha podido (con o sin NGA) declarar administrativa-mente que, en virtud de un fraude a la ley, ha de prescindir de los efectos de un acto jurídico válidamente celebrado.

La Sentencia analizada valida tal forma el actuar del SII, por lo que no compartimos sus fundamentos ni conclusión.

BIBLIOGRAFÍA

- ALCALDE RODRÍGUEZ, Enrique (2000): La simulación y los terceros: consideraciones civiles y penales, en *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 27 N° 2.
- ALCALDE RODRÍGUEZ, Enrique (2005): Teoría del fraude a la ley, en *II Curso De Actualización Jurídica “Teorías Del Derecho Civil Moderno”* (Santiago, Ediciones Universidad del Desarrollo).
- ALESSANDRI R., Arturo; SOMARRIVA U., Manuel; VODANOVIC H., Antonio (1998): *Tratado de Derecho Civil. Partes Preliminar y General* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile), t. II.

- ALESSANDRI BESA, Arturo (2010): *La nulidad y la Rescisión en el Derecho Civil chileno*, (3ª edición actualizada, Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel (2014): *Legalidad Tributaria y Mecanismos Anti-elusión* (2ª edición actualizada, Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- BARROS BOURIE, Enrique (2012): *Tratado de Responsabilidad Extracontractual* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- BOETSCH GILLET, Cristián (2016): *La Norma General Anti Elusión. Análisis desde la perspectiva del Derecho Privado* (Santiago, Ediciones UC).
- BRZOVIC, Franco (2001): Ley de evasión y elusión tributaria, en *Revista de Derecho Universidad Finis Terrae*, N° 5.
- CLARO SOLAR, Luis (1940), *Explicaciones de Derecho Civil Chileno y Comparado*, t. XII, Ed. Nascimento.
- CORONEL JONÉS, César (1989), *La Simulación de los Actos Jurídicos*, Editorial Nomos, Bogotá.
- CORRAL TALCIANI, Hernán (2018), *Curso de Derecho Civil. Parte General*, Santiago, Thomson Reuters.
- COVIELLO, Nicolás (2007), *Doctrina General del Derecho Civil*, ARA Editores.
- DIEZ DUARTE, Raúl (1995), *Contrato Simulado. Estructura Civil y Penal. Teoría Jurídica y Práctica Forense*, Editorial Jurídica Cono Sur.
- DOMÍNGUEZ AGUILA, Ramón (1991): “Fraus omnia corrumpit”: Notas sobre el fraude en el Derecho Civil, en *Revista de Derecho de la Universidad de Concepción*, N° 189.
- FUEYO LANERI, Fernando (1991): El Fraude a la Ley, en *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, t. LXXXVIII.
- GARCÍA ESCOBAR, Jaime (2005): La naturaleza jurídica de la elusión tributaria, en *Revista de Derecho del Consejo de Defensa del Estado* N° 13 (junio), pp. 123-140.
- GARCÍA ESCOBAR, Jaime & ÁLVAREZ MAYA, Carolina (2014): Análisis de algunos aspectos de una rabiosa reforma stalinista:

- la cláusula general antielusiva y la sanción que propone el artículo 100 bis del Código Tributario, en *Revista Actualidad Jurídica* N° 30 (julio).
- GONZÁLEZ ORRICO, Jaime Andrés (2014): Notas sobre el procedimiento para declarar la existencia de abuso o simulación en el Proyecto de reforma Tributaria (boletín 9290-05), en *Revista Actualidad Jurídica* N° 30 (julio).
- GONZÁLEZ ORRICO, Jaime Andrés (2015): Reflexiones en torno a la potestad de la administración tributaria para la calificación de hechos, actos o negocios jurídicos. El nuevo artículo 4° bis del Código Tributario, en *Revista Actualidad Jurídica* N° 32 (julio).
- LEÓN HURTADO, Avelino (1963): *La Voluntad y la Capacidad en los Actos Jurídicos* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- MASSONE PARODI, Pedro (2016): *Principios de Derecho Tributario. Aspectos Generales* (4ª edición actualizada y ampliada, Santiago, Thomson Reuters).
- TORRES, Heleno Taveira (2008): *Derecho Tributario y derecho privado. Autonomía privada, simulación y elusión tributaria* (Buenos Aires, Editorial Marcial Pons).
- RODRÍGUEZ GREZ, Pablo (1995), *Inexistencia y nulidad en el Código Civil Chileno*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile.
- ROSEMBUI, Tulio (1999): *El fraude de la ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*, (2ª edición, Madrid, Editorial Marcial Pons).
- ROSENDE ÁLVAREZ, Hugo (2005): La simulación y los actos fiduciarios, en *Teorías del Derecho de Civil Moderno* (Santiago, Ediciones Universidad del Desarrollo).
- UGALDE PRIETO, Rodrigo; GARCÍA ESCOBAR, Jaime (2009): *Elusión, planificación y evasión tributaria* (3ª edición, Santiago, Legal-Publishing).
- VIAL DEL RÍO, Víctor (2007): *Teoría General del Acto Jurídico* (5ª edición, Santiago, Editorial Jurídica de Chile).