

Se hace presente que las opiniones manifestadas en el documento adjunto corresponden al parecer que sobre la materia tiene quien las emite y, en consecuencia, ellas son de su exclusiva responsabilidad, y en caso alguno pueden ser interpretadas como la opinión oficial del Instituto Chileno de Derecho Tributario.

Discurso de Autor: Victor Manuel Avilés Hernández, Libro “Legalidad Tributaria y Mecanismos Anti-elusión”, Segunda Edición 2014.

Como no es mi intención aburrir a la audiencia, diré algunas cosas que pueden resultar interesantes:

1. En Chile, la reserva de ley en materia tributaria no es un mecanismo únicamente centrado en la protección del patrimonio ni de la libertad del individuo. Su principal objeto es resguardar la igualdad en la aplicación de las cargas públicas y otorgar certeza jurídica.
2. Se sigue de lo anterior que se sustrae toda posibilidad de aplicación de impuestos –y también exenciones o beneficios tributarios- por analogía o en base a diferentes criterios. Luego, de la simple lectura de la norma legal, los contribuyentes deben poder concluir el alcance fiscal o tributario de sus actuaciones, sin que la potestad reglamentaria ni la administración pueda ejercer discrecionalidad –pongo el punto en que no hablo de arbitrariedad- y sin que el contribuyente pueda obtener beneficio ni el funcionario pueda establecer tributos, apelando a una pretendida interpretación económica de la norma tributaria, que la lleve más allá de su contenido legal.

Estas conclusiones son antiguas y conocidas. Pese a ello, el año 2013 la doctrina del denominado Fallo Embonor (el que además tiene el mérito de ser el primero dictado por un Tribunal Tributario y Aduanero que es conocido por la Corte Suprema), abrió una nueva dimensión. En efecto, así como el conocido fallo de Inmobiliaria Bahía reconocía la elusión como un fenómeno

lícito, el fallo Embonor no ahorró en epítetos -al menos en primera y segunda instancia- para calificar un conjunto de operaciones jurídicas como filo delictivas. Y el problema central de lo anterior fue que, pese a ello, se resolvió –en nuestra opinión- incorporando elementos extra legales a los requisitos para considerar un gasto como necesario para producir la renta.

Luego de dicho fallo, y considerando la definición legal peligrosamente amplia del delito del número 4 del artículo 97 del Código Tributario (tipo al cual se ha apelado recientemente, como ha dado cuenta una noticia que parece francamente alarmante, si los hechos son los que han trascendido), nuestro sistema quedó desprovisto de las certezas elementales. Así, pensar seriamente en una cláusula antielusiva general respetuosa de nuestro marco jurídico se presentó como una opción adecuada, con efectos en favor de la autoridad pública y también de los contribuyentes.

Dicho ello, caemos derechamente en el proyecto de reforma de ley que hoy conocemos. Al respecto, y consciente que no es hoy la instancia para ahondar en ello, quisiera manifestar las siguientes reflexiones, dejando en claro que no utilizo la testera de la Universidad de Chile para pretender minar la necesidad de una correcta recaudación de impuestos que asiste al Estado.

Mis comentarios generales son:

1. El sistema constitucional chileno, en materia tributaria, es minimalista y, por ello, entrega un amplio espacio a la libre deliberación democrática del Co-Legislator. Luego, apelar permanentemente a la Constitución Política de la República para intentar frenar una reforma tributaria, sólo hace peligrar la importancia y efectividad de la propia Carta Fundamental. He visto en los últimos días utilizar la Constitución para atacar ciertos aspectos donde existe un ejercicio correcto de la discrecionalidad del co-legislador. He visto, además, confundir principios constitucionales con normas de rango legal que, como tales, pueden ser perfectamente modificadas por otras normas legales. Este afán, ciertamente bien intencionado, no hace más que debilitar el poder normativo de la Constitución y pretender en ella un valladar

contra reformas legales, lo que es particularmente peligroso en una época donde además se debatirá una Nueva Constitución.

2. Nuestra Carta Fundamental, en materia de tributos, contiene pocos principios pero claros: Reserva de ley; Igual repartición “según ley”; Tributación sobre rentas (donde subyace la idea de la necesidad de que exista una demostración, aún indirecta, de un incremento de patrimonio y de capacidad contributiva) y la prohibición, consecuente, de impuestos expropiatorios; Proscripción de los tributos injustos y no afectación del producto de la recaudación impositiva a fines específicos. A estas normas específicamente tributarias se suman otras generales sobre el ejercicio de la potestad legislativa, tales como aquellas que prohíben las discriminaciones arbitrarias.
3. Señalado lo anterior, queremos dar cuenta de que en nuestra opinión el sistema de atribución de rentas contenido en la propuesta de nuevo art. 14 de la Ley de Impuesto sobre las Rentas presenta los siguientes problemas constitucionales:
 - i) Se sustrae de la idea de tributación sobre una expresión de la renta y allí donde existe capacidad contributiva, lo que transforma el impuesto en uno “manifiestamente injusto”, por citar la terminología del número 20 del artículo 19 de la Constitución: En efecto, el sistema propuesto grava los incrementos de patrimonio de un tercero pues, al no obligar a las personas jurídicas o empresas a repartir la renta líquida imponible, hará que el contribuyente final (persona natural o contribuyente del impuesto adicional) que no ha materializado renta alguna (ni tiene título sobre ella) deba, no obstante, tributar. Esto no va en contra de la reserva de ley en materia tributaria, como algunos han sostenido, sino que va en contra de la idea constitucional de tributación sobre expresiones directas o indirectas de la renta y la proscripción de los tributos injustos o expropiatorios. Veamos un ejemplo, una sociedad de personas

profesionales con tres socios personas naturales (intuyo que esto puede interesar a varios de la audiencia) podría tener el ejercicio 2014 una renta líquida imponible y decidir no distribuirla, pues comprará un nuevo sistema computacional. Ello, pese a que uno de los socios sí necesitaba recibir los fondos, pero dado que no tenía el control de la sociedad, tuvo que aceptar el voto mayoritario. Como esta sociedad tiene sólo socios personas naturales, la ley propuesta no obliga a retener el 10% adicional. Luego, asumiendo que los socios tienen otros ingresos y ellos son relevantes, los mismos deberán usar parte de su patrimonio –por el que ya han tributado o tributarán- para pagar el tributo por la renta atribuida, y acá hay un primer problema, es decir, se gravará ese ejercicio la mera tenencia del derecho social en una sociedad con renta, es decir, no una renta materializada en la persona del contribuyente. Siguiendo con el ejemplo, luego, el año 2015, se quema el sistema computacional y no hay seguros comprometidos, revirtiéndose completamente la utilidad y llegándose a una situación de pérdida. Aún más, los socios se culpan el uno al otro y, finalmente, disuelven la sociedad. Acá se demuestra que el impuesto por la renta atribuida a nivel de los socios no sólo afectó el patrimonio, sino que se aplicó incluso sin que hubiese renta posible. En el sistema actual, al no haber reparto, los socios no habrían tributado el año tributario 2014 pues no habrían materializado el incremento patrimonial o renta, pero la sociedad sí habría tributado. Si al año siguiente se produce la pérdida producto del desastre, la sociedad podría haber recuperado el impuesto pagado (efecto carry back) y, en definitiva, no habría impuesto por no existir renta, sin injusticia y sin expropiación de parte del patrimonio de los socios;

- ii) Un segundo aspecto dudoso es que no es en definitiva el legislador el que determina quién ha de tributar y en qué cantidad lo hará, violándose la noción constitucional de igual

repartición de los tributos “según ley”: Aquí sí existe un problema que afecta la reserva de ley en materia tributaria, dado que las facultades del Servicio de Impuestos Internos son tan amplias al momento de impugnar la forma y cantidades en que se atribuye la renta a los socios o accionistas de las personas jurídica que, en los hechos, no se cumple con el estándar básico constitucional de que debe ser el legislador, y sólo el legislador, el que debe determinar quién ha de asumir el tributo y el *quantum* del mismo. Es esta la esencia de la reserva de ley en materia tributaria, al menos en su expresión chilena, pues ella se centra en que será el “legislador el que deberá repartir igualitariamente los tributos”, lo que evidentemente nos refiere a determinar el sujeto pasivo o contribuyente y la carga final que soportará cada uno, pues eso es precisamente “establecer”, expresión que al respecto utiliza la Constitución. Las normas propuestas sí entregan amplia discrecionalidad a la administración, allí donde no puede constitucionalmente haberla. Esto es particularmente grave si se tiene en consideración, además, que: a) los criterios de los distintos funcionarios administrativos pueden ser diferentes, afectando la igualdad tributaria y estableciendo incentivos perversos, y; b) esta facultad podrá ejercerse sin los resguardos básicos –bastante básicos, en realidad- que se proponen en materia de cláusula antielusiva general en los artículos 4 bis a 4 quinquies del Código Tributario.

4. Existen, además, problemas constitucionales de menor alcance tales como: i) El artículo 6 del proyecto contempla un impuesto a las emisiones de ciertas partículas desde determinadas fuentes. Más allá de las dudas sobre si respeta o no el estándar de “no arbitrariedad” al optarse por ciertas fuentes emisoras como hecho gravado y se excluirse otras, y salvo en el caso del dióxido de carbono (CO₂), la fórmula de cálculo del impuesto considera un monto fijo más una suma que es la multiplicación de dos factores cuya determinación

queda entregada, completamente y sin mayores reglas, a la potestad reglamentaria, concretamente, al Ministerio del Medio Ambiente (por ejemplo, el “Costo social de contaminación”). Aquí no existen reglas en la misma ley que vayan a ser aplicadas por la administración, contra la simple constatación de hechos futuros que no pudieron quedar fijados en la ley, con una sola solución posible (como es el caso de la rebajas en las contribuciones de bienes raíces por sobre recaudación) sino que se entrega espacio para la discrecionalidad administrativa (insisto, no digo arbitrariedad administrativa), donde la Constitución indica que es el legislador el que debe determinar la carga tributaria;

5. En relación a la materia central de la nueva edición de esta obra, esto es, la lucha contra la elusión, nuestros comentarios son los siguientes:

- i) En la actualidad, la combinación de la doctrina sentada tras el fallo Embonor y la amplitud del tipo penal del número 4 del artículo 97 del Código Tributario, ya empoderan enormemente al Servicio de Impuestos Internos. Ante ello, es oportuno el debate sobre si existe o no, y sobre si existirá o no, una cláusula antielusiva general, en la medida que el mismo aporte a dar certeza jurídica. En esta línea, no entendemos que se invoquen permanentemente instituciones del derecho anglosajón desarrolladas en base al precedente judicial pues, precisamente, lo que hoy existe en Chile –sin necesidad de reforma alguna- es la posibilidad de que la simulación o el fraude a la ley se decreten judicialmente, claro, luego de un procedimiento que otorga garantías a ambas partes. Además, los precedentes judiciales en el sistema anglosajón constituyen una fuente formal del derecho y, por ello, entregan certeza jurídica toda vez que los contribuyentes pueden revisar los antecedentes de hecho precisos del caso y ver si se encuentran en la misma situación. En el caso chileno, la norma del proyecto entrega una amplia atribución a la autoridad administrativa –aunque sea al

más alto nivel de la misma- sin descripción precisa de hechos, sin un racional y justo procedimiento y sin un juez imparcial y profesional que decida, desde el comienzo, este conflicto. Nos motiva más mirar, en consecuencia, la experiencia del derecho continental y no importar, asistemática y aisladamente, instituciones del derecho anglosajón;

- ii) así, las normas propuestas como artículos cuarto bis, ter y quienes son tomadas casi textualmente del derecho español, con ciertas modificaciones o supresiones. La primera de ellas, es no encontrarse precedida de una norma que prohíbe expresamente la aplicación de impuestos por analogía. Aunque entendemos que en Chile los tributos por analogía no son posible aún en silencio de la ley, pues así lo dispone la Constitución Política de la República, la redacción amplia de los artículos 4 bis y 4 ter permitirían algún espacio para pretender la interpretación económica del derecho y la primacía de la sustancia sobre la forma, tanto a nivel de la norma como de los hechos. Creemos que no es así y que la redacción no busca aquello, no obstante lo cual queremos poner el punto sobre el curioso olvido de nuestro legislador que tiene tanta tendencia a operar como “espejo”. Una segunda omisión relevante de la norma chilena, guarda relación con el hecho de que no existe la posibilidad del contribuyente –y de su asesor- de aportar pruebas y argumentos en la instancia administrativa de calificación de la operación como abuso de formas jurídicas, uso impropio o simulación. El sistema español sí consagra esta opción y ello es reflejo de que se respeta la idea del debido proceso administrativo, mismo que nuestra Constitución también reconoce y exige;
- iii) Más grave, se desconoce completamente el derecho a la defensa del asesor tributario, el que deberá soportar una sanción, casi sin espacio para hacer valer sus alegaciones. Veamos un ejemplo, considerando un universo de prescripción

de más de tres años, el asesor se pudo haber incluso peleado con su cliente (que de paso, no le pagó los honorarios), y el que es citado por el Servicio de Impuestos Internos. Luego, por otras consideraciones –eventuales problemas tributarios mayores- el otrora cliente, hoy contribuyente, no reclama una liquidación donde se levantó el velo o prescindió de formas jurídicas calificadas de impropias, quedando afirme la calificación. Ello, conforme la redacción de la norma actual, hace aplicable la sanción el asesor, quien hasta esa fecha nunca supo de lo que estaba pasando. En otros términos, coloquialmente, se entregan a un tercero –el contribuyente- la posibilidad de decidir sobre los derechos del asesor.

- iv) a su vez, la limitación de la sanción a un máximo de 100 Unidades Tributarias Anuales, si bien la entendemos fundada en la necesidad de que sea la ley la que señale un marco a la sanción y no quede la misma abierta, lo que plantearía otro tipo de problemas constitucionales, pone en evidencia que a cierto nivel de planificaciones la norma de control perdería eficacia, toda vez que ese importe no es desincentivo alguno;
- v) las normas propuestas, además, asimilan el estatus legal de la simulación y el abuso de la forma jurídica de una manera que es inexplicable, toda vez que la primera puede ser evasiva (constituyendo un eventual delito) y las segundas, normalmente son elusivas. El problema, es que con esta norma, el Estado se priva de poder utilizar la herramienta del número 4 del artículo 97 del Código Tributario para ciertos casos donde se podría aplicar, por lo dispuesto en el número 3 del artículo 19 de la Constitución Política de la República en cuanto a la vieja idea del principio *pro reo*.
- vi) Finalmente, creemos importante señalar que pese a lo que el texto de cláusula antielusiva general ha sugerido a algunos, en nuestra opinión el mismo no permite desdibujar la descripción típica legal del hecho gravado –lo que sería inconstitucional- sino

que reflejar la realidad del negocio a efectos de aplicarle las normas tributarias adecuadas. Esta diferencia es esencial y de su adecuado entendimiento depende la viabilidad constitucional de la norma.

Para ir terminando y viendo las cosas globalmente, vale igual la pena preguntarse si existiendo en el futuro la Norma Antielusiva General que se ha propuesto, misma que permitirá descorrer el velo corporativo o desconocer actos formalmente realizados que carecen de sustancia, ¿no bastaría ella para que el Servicio de Impuestos Internos pudiese combatir los abusos de FUT detectados? En mi opinión, gran parte de los denominados abusos del FUT se podrían abordar con una cláusula antielusiva general razonable, sin necesidad de eliminar el sistema per se.

Desde otra óptica, aún de aprobarse la normativa como se encuentra propuesta, es altamente probable que aumente la litigiosidad y se complique el proceso de recaudación del Fisco, con efectos en el financiamiento público. Esta será la consecuencia de un sistema que parece injusto.

Y en estos litigios, el Tribunal Constitucional tendrá mucho que decir. No hablamos de impedir per se la existencia de la norma, pues siempre existirá la posibilidad de determinar, conforme los antecedentes del caso, si la aplicación al mismo será o no inconstitucional.