

¿ES POSIBLE LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE SUSTANCIA SOBRE LA FORMA EN CHILE, EN CONCORDANCIA CON EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA?

JAVIERA BOBADILLA ORELLANA³⁶

RESUMEN

El presente artículo tiene por objeto analizar la aplicación del principio de sustancia sobre la forma, teniendo en consideración que en Chile se encuentra establecido constitucionalmente el principio de legalidad tributaria. (I) Luego de planteado el problema, se analiza el principio de sustancia sobre la forma y otros principios análogos. (II) En un tercer acápite se analiza el principio de legalidad tributaria, concluyendo que no es posible la aplicación del principio de sustancia sobre la forma en Chile. (III) En un cuarto acápite se realiza un análisis jurisprudencial, concluyendo que el tema no se encuentra zanjado en nuestra jurisprudencia. (IV) Por último, se analiza aplicabilidad del principio a la luz de la nueva justicia tributaria, finalizando con conclusiones al respecto.

Palabras claves: principio de legalidad tributaria, sustancia sobre la forma.

ABSTRACT

This article aims to examine the application of the substance over form principle, considering that the principle of tax legality is protected by the Chilean Constitution. (I) First, the problem is exposed and then, the substance over form principle and others analogues principles are analyzed. (II) In the third section the principle of tax legality is reviewed, concluding that substance over form principle

³⁶ Egresada de Derecho, Universidad Diego Portales.

is not applicable in Chile. (III) In the fourth section, case law is analyzed concluding that this subject has not been settled by our jurisprudence. (IV) Finally, the applicability of the principle in light of Chilean new tax justice system is analyzed, providing conclusions on the matter.

Key words: principle of tax legality, substance over form.

I INTRODUCCIÓN

Con ocasión de lo resuelto por la Corte Suprema y Corte de Apelaciones de Arica en el caso Coca Cola Embonor con SII, confirmatoria de la sentencia del TTA de Arica, se abre paso a un interesante debate, el cual conforme a lo sostenido por la CS en el caso Bahía Blanca y en particular, por la definición de elusión y evasión, a pesar de no ser tratado cabalmente, parecía de difícil discusión. El tema en cuestión se relaciona con la aplicación de ciertos principios de creación judicial que tienen como objetivo común constituirse como medidas que pretenden evitar la evasión fiscal, no obstante la singularidad de cada una de ellas para llevarlo a cabo. La principal doctrina que se analizará es la “sustancia sobre la forma” o traducida al inglés “*substance over form*”, incorporando la pregunta si debe el contribuyente organizarse de la forma que sea más conveniente para el fisco y, mediante su respuesta, establecer los límites esperables a la aplicación de este principio y otros de creación judicial que pretendan constituirse como medidas anti evasión. Dentro de tales principios, resultan relevantes de ser analizados, el principio de la legítima razón de negocios o “*business purpose*”, doctrina de los pasos de la operación o “*step transaction*” y levantamiento del velo o “*piercing the corporate veil*”. Es posible constatar que estos principios en general tienen su origen y aplicación en los sistemas donde rige el derecho anglosajón o “*common law*”, el cual tiene como contrapartida el derecho continental o “*civil law*” y la razón para tal desarrollo se debe a que en los países donde impera el derecho continental existe el principio de legalidad tributaria. En Chile, el principio de legalidad tributaria se encuentra constitucionalmente consagrado, teniendo como fundamento brindar seguridad jurídica, resguardar el derecho de propiedad, entre otros y como consecuencia, no puede existir un tributo sin una ley que lo consagre en forma previa y expresa. La finalidad de este artículo es determinar la aplicación del

principio de sustancia sobre la forma en Chile, en concordancia con el principio de legalidad tributaria y para ello es preciso realizar un análisis minucioso, preguntándose genuinamente por la extensión del principio de legalidad tributaria y, como punto inicial, exponer la existencia de la reserva legal máxima y mínima y con ello, adscribir a una postura, en virtud de la fuerza argumentativa que ostenta cada uno. Por otro lado, resulta útil una aproximación a la determinación de los conceptos elusión y evasión, por cuanto se erigen como límites a los principios de creación judicial. Planteado el tema en cuestión y en forma somera la problemática asociada, se pretenderá abordarlo analizando el principio de sustancia sobre la forma y en otro capítulo, otros principios de origen judicial que se constituyen como medidas anti-evasión, por cuanto se encuentran muy relacionados, finalizando el acápite con el tema elusión vs. evasión, el cual justifica en medida que incide en la aplicación de los principios antes analizados. El capítulo tercero tratará el principio de legalidad tributaria con el fin de determinar la factibilidad de aplicación de los principios estudiados en nuestro ordenamiento. Luego, se abordará el escenario jurisprudencial chileno, a través de los casos Bahía Blanca y Coca Cola Embonor. Se finalizará con el análisis de la aplicabilidad del principio en estudio, a la luz de la nueva Justicia Tributaria y con unas breves conclusiones.

II PRINCIPIO SUSTANCIA SOBRE LA FORMA Y OTROS ANÁLOGOS

1. PRINCIPIO DE SUSTANCIA SOBRE LA FORMA: CASO GREGORY V. HELVERING

En primer lugar, es preciso dar cuenta del origen del principio de sustancia sobre la forma y para ello se debe aludir al caso Gregory v. Helvering. Respecto a los hechos, Juan Carlos Roa los relata de la siguiente forma: Evelyn F. Gregory era propietaria exclusiva de United Mortgage Corporation, una empresa accionaria de otra compañía, Monitor Securities Corporation. La señora Gregory decidió enajenar las acciones de Monitor y para ello creó una nueva corporación, Averill. La razón por la cual creó esta corporación se debe a que quería evitar el pago de impuesto, por cuanto la

venta de las acciones de la empresa Monitor al ser considerados como dividendos pagarían el impuesto de ingresos ordinarios. Esto sucedería en caso que vendiera las acciones de Monitor directamente o le fueran distribuidas a la Sra. Gregory y luego vendidas a ella misma. Por lo anterior, United transfirió las acciones de Monitor a Averill y Gregory recibió, a su vez, todas las acciones de Averill, señalando que esta transacción era una reorganización que debía ser considerada exenta de impuestos. Sólo tres días después, Averill fue liquidada y Gregory recibió las acciones de Monitor como activo exclusivo de Averill, vendiéndolas inmediatamente y afirmando que ella había recibido las acciones de Monitor de parte de Averill como un dividendo de liquidación gravado como ganancia³⁷. En cuanto a lo decidido, la Corte Suprema de Estados Unidos concluyó “que no ocurrió una reorganización exenta de impuestos y se desatendió la forma de la transacción alegando que la empresa en su conjunto (...) era en los hechos una forma elaborada y desviada de transferencia, haciéndose pasar como una reorganización corporativa y nada más”³⁸. Con todo, la esencia de este principio es captada en la siguiente declaración “dos transacciones que alcanzan el mismo resultado subyacente no deberían ser gravados de manera diferente simplemente porque ellos son alcanzados a través de distintos pasos legales”³⁹ y lo que hace es desatender la forma en que se estructura la transacción⁴⁰. Parece de toda lógica y justicia la aplicación de este principio. Sin embargo, el Derecho también aspira a proteger otros derechos y concordante con aquello, se consagra constitucionalmente el principio de legalidad de los tributos. Con todo, antes de adentrarnos en la factibilidad de la aplicación de este principio conforme al principio de legalidad tributaria serán abordados otros principios. No obstante, en forma previa, resulta relevante hacerse cargo de la pregunta respecto a si debe

³⁷ ROA, JUAN CARLOS. Algunos acercamientos al control de la elusión fiscal en la jurisprudencia norteamericana. [en línea] <http://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/91/Becarios_091.pdf>. [consulta: 8 de febrero 2013].

³⁸ GRECO DE SOUZA F., ROBERTO. Form versus Substance. A comparison of Brazil's Tax System to the Tax System of the United States of America. *University of Miami Inter-American Law Review*. 35 (2): 330 y 331, 2004.

“That a tax-free reorganization did not occur and disregarded the form of the transaction on the ground that “[t]he whole undertaking (...) was in fact an elaborate and devious form of conveyance masquerading as a corporate reorganization and nothing else”.

³⁹ *Ibíd.*, p. 333. “Two transactions that achieve the same underlying result should not be taxed differently simply because they are achieved through different legal steps”.

⁴⁰ *Ibíd.*, pp. 331-333.

el contribuyente organizarse en la forma que le resulte más conveniente al fisco, pues la respuesta incide en la aplicación del principio aludido, los que serán abordados en los capítulos posteriores. Una forma de dar una respuesta se encuentra en la sentencia del caso *Gregory v. Helvering*. A continuación, dos extractos: “El derecho de un contribuyente a disminuir el monto de impuestos o a evitarlo no puede ser puesto en duda si la ley lo permite”⁴¹. “Una operación determinada no se ve demeritada por el hecho que encuentre su justificación en la intención de eludir el impuesto. Cualquiera persona puede organizar sus negocios de tal manera que el gravamen que les corresponda sea el menor posible; las personas no están obligadas a escoger como modelo transaccional aquél que mejor pague al fisco; ni siquiera puede considerarse un deber patriótico el de aumentar los impuestos del contribuyente”⁴². Concluyendo que el contribuyente no tiene el deber de organizarse en la forma que le resulte más conveniente al fisco, teniendo como consecuencia que el principio de sustancia sobre la forma, y los que se analizarán en los capítulos posteriores, no pueden aplicarse en forma absoluta.

2. OTROS PRINCIPIOS ANÁLOGOS

El principio de sustancia sobre la forma constituye el objeto de análisis de este artículo, pero este acápite, incluye otros tres principios análogos, legítima razón de negocios; doctrina de los pasos de la operación; y levantamiento del velo, en circunstancias que, en menor o mayor medida, son susceptibles de cumplir la misma función que el principio de sustancia sobre la forma, a saber, ser medidas que evitan o disminuyen la evasión fiscal. Concordante con lo anterior, gozan de la misma estructura, y por tanto, la conclusión respecto a la factibilidad de aplicación de aquél que es objeto de estudio, también es aplicable a éstos y, por último, existen

⁴¹ US SUPREME COURT CENTER. *Gregory v. Helvering*. 293 U.S. 465 (1935) [en línea]

<<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/case.html>>. [consulta: 04 de abril 2013]

“The legal right of a taxpayer to decrease the amount of what otherwise would be his taxes or altogether avoid them, by means which the laws permits, cannot be doubted”.

⁴² ROA, JUAN CARLOS. Algunos acercamientos al control de la elusión fiscal en la jurisprudencia norteamericana. [en línea]

<http://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/91/Becarios_091.pdf>. [consulta: 8 de febrero 2013].

autores que señalan que estos principios son distintas manifestaciones de una doctrina más general que sería el principio de sustancia sobre la forma o “*substance over form*”⁴³, lo que constituiría un argumento más para su relación.

2.1. *Legítima razón de negocios o “business purpose”*

El origen de este principio también se encuentra en el caso Gregory v. Helvering, 1935. La Corte Suprema de Estados Unidos sostuvo que “dejando de lado (...) el motivo (...) completamente, y sujetando el proceder a lo que realmente ocurrió ¿qué encontramos? Simplemente una operación carente de algún propósito de negocios o societario– un mero artificio que simula ser una reorganización corporativa como un disfraz para ocultar su verdadero carácter, y cuyo único objeto y actuación fue la realización de un plan preconcebido, no para reorganizar un negocio o parte de él, sino para transferir una parte de la sociedad al solicitante (...). La transacción es una mentira, al margen de la intención del estatuto. Sostener otra cosa exaltaría el artificio sobre la realidad”⁴⁴. Tales palabras condenan de manera enfática las operaciones carentes de algún propósito de negocio, mas realiza la siguiente prevención señalando que, “una operación determinada no se ve demeritada por el hecho que encuentre su justificación en la intención de eludir el impuesto. Cualquiera persona puede organizar sus negocios de tal manera que el gravamen que les corresponda sea el menor posible; las personas no están obligadas a escoger como modelo transaccional aquél que mejor pague al Fisco; ni siquiera puede considerarse un deber patriótico el de aumentar los impuestos del contribuyente”⁴⁵. Sin embargo, tomando en cuenta todo lo antes dicho,

⁴³ PALAO T., CARLOS. *Los motivos económicos válidos en las reorganizaciones empresariales*. En su: La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal. Valladolid, España. Editorial Lex Nova. 2009. p. 209.

⁴⁴ BRUCE D., JOHN. *When substance-over-form argument is available to the taxpayer*. Marquette Law Review. (48): 43, 1964.

Putting aside (...) motive (...) altogether, and fixing the character of the proceeding by what actually occurred, what do we find? Simply an operation having no business or corporate purpose- a mere device which put on the form of a corporate reorganization as a disguise for concealing its real character (...) a transfer of a parcel of corporate shares to the petitioner (...) [T]he transaction upon its face lies outside the plain intent of the statute. To hold otherwise would exalt artifice over reality”.

⁴⁵ ROA, JUAN CARLOS. Algunos acercamientos al control de la elusión fiscal en la jurisprudencia norteamericana. [en línea]

el juez de la causa “argumentó que la transferencia de las acciones de Monitor a Averill no era una verdadera “reorganización”. Así, a pesar del hecho que la transacción de Gregory cayó literalmente dentro del significado del término “reorganización”, como fue definido en el Revenue Act de 1928, aquella disposición no se aplicaría; el objetivo de la disposición del Revenue Act en relación con la “reorganización” era eximir a las reorganizaciones emprendidas con “motivos adecuados a la conducta” de un negocio y no cuando el objetivo exclusivo de una transacción era la elusión fiscal”⁴⁶. Al configurar este principio no se alude a un aspecto subjetivo, en el sentido de tomar en cuenta la intención del contribuyente, sino que se centra en el aspecto objetivo que se refiere a la transacción en si y abordarlo de esta forma facilita su aplicación práctica, principalmente en materia probatoria. En un mismo sentido, Carlos Palao, también alude a este aspecto y señala que este principio se refiere a la finalidad de los negocios u operaciones, y no puede confundirse con un análisis de los motivos o razones subjetivas, metas o finalidad a la vista, destacando que lo verdaderamente relevante no es la presencia de un motivo de evasión del impuesto, sino la ausencia de toda finalidad de negocios o comercial (no fiscal)⁴⁷. En Chile, también se encuentra consagrado este principio en materia tributaria y se denomina “legítima razón de negocios”, aunque acotado a la facultad de tasación a ciertas reorganizaciones empresariales. En el Art. 64 inciso quinto del CT, relativo a la facultad de tasación del SII, se hace referencia a la llamada “legítima razón de negocios”, debiendo distinguir entre la división, fusión y otras reorganizaciones empresariales, por cuanto en las dos primeras no es preciso realizar el análisis de este principio. Teniendo en cuenta lo anterior, la Circular del SII N° 45, 16 de julio 2001, señala: “En todo caso, debe tenerse presente, que se entenderá que existe reorganización para los efectos de lo dispuesto en dicha norma, cuando exista una legítima razón de negocios que la justifique y no una forma para evitar el pago de impuestos, como puede ser el aporte a una sociedad existente que registra una pérdida tributaria y los bienes respectivos fuesen vendidos por esta última dentro del período de revisión a un mayor valor absorbido por dicha pérdida.” Otro ejemplo, se encuentra consagrado en el Art. 64 de la Ley N° 16.271 sobre impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones, la cual sanciona: a) a quienes

<http://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/91/Becarios_091.pdf>. [consulta: 8 de febrero, 2013].

⁴⁶ *Ibíd.*

⁴⁷ PALAO, *ob.cit.*, pp. 209-253.

figuren como partes en los actos o contratos, en los cuales el SII compruebe que las obligaciones impuestas a las partes no son efectivas, no se han cumplido o lo que una de las partes da en virtud de un contrato oneroso es notoriamente desproporcionado al precio corriente en plaza, todo ello para encubrir una donación y/o anticipo a cuenta de herencia; y b) a quienes se les compruebe una actuación dolosa encaminada a burlar el impuesto. En este caso, no utiliza la denominación “legítima razón de negocios”, pero lo consagra en el fondo, pues sanciona actos o contratos que encubran donaciones y/o anticipo a cuenta de herencia o burlen el impuesto de manera dolosa. En definitiva, alude a operaciones que difieren del propósito explicitado, siendo su objetivo exclusivo burlar el impuesto. En palabras de la Corte Suprema de Estados Unidos, un disfraz para ocultar su verdadero carácter, un mero artificio.

2.2. *Doctrina de los pasos de la operación o “step transaction”*

La doctrina llamada “*step transaction*” combina una serie de transacciones hacia una sola transacción⁴⁸. La regla es que “un resultado dado al final de un camino directo no es un resultado diferente porque es alcanzado por un camino desviado”. Conforme a este concepto, las transacciones con varios pasos, para el propósito del análisis, se pliegan y el comienzo de la situación se compara con el resultado final. La transacción, en el efecto neto, produce un resultado fiscal diferente que al unir todos los pasos, pero la transacción a menudo es tratada “como si” el efecto neto directamente hubiese ocurrido⁴⁹. Tal como señalaron Bundgaard y Koerver, bajo esta doctrina, los pasos separados formalmente de una transacción son tratados como una única transacción para efectos tributarios. Añade que puede ser visto como una variante del principio de la sustancia sobre la forma. Por último, da cuenta de tres test, aplicados típicamente por las cortes y el IRS, a) “*binding commitment*” o compromiso obligatorio,

⁴⁸ GRECO DE SOUZA, ob. cit., p. 332.

⁴⁹ BRUCE D., JOHN. When substance-over-form argument is available to the taxpayer. *Marquette Law Review*. (48): 44, 1964.

“The rule, metaphorically, is that “a given result at the end of a straight path is not made a different result because reached by following a devious path.”¹⁰ Under this concept, transactions with several steps in form are, for purposes of analysis, telescoped and the beginning situation compared with the end result. Where the transaction, in net effect, produces a different tax result than that which would attach to its several steps, the transaction is often treated “as if” the net effect had directly occurred”.

aplicándose esta doctrina sólo si al momento del primer paso existe un compromiso obligatorio de emprender los pasos subsecuentemente; b) “*mutual interdependence*” o interdependencia mutua, se aplica cuando es tal la interdependencia que las relaciones legales creadas por una transacción son infructuosas sin una terminación de la serie; y c) “*end result*” o resultado final, tiene relación cuando la intención de partes al comienzo de la transacción es alcanzar un resultado particular y todos los pasos son apuntados para alcanzar aquel resultado⁵⁰. Con todo, la literatura norteamericana especializada ha determinado que el primer test no se utiliza y finalmente, se combina el segundo y tercer test para determinar la procedencia del principio⁵¹. Respecto del estado actual de la aplicación de esta doctrina, siguiendo a Yoram Keinam, es preciso sostener que en los recientes casos importantes el IRS ha planteado este principio como un argumento alternativo, siendo que anteriormente su aplicación era utilizada como arma principal. El autor para ilustrar esta afirmación desarrolla tres casos, Andantech, L.L.C., Long Term Capital Holding y Santa Mónica, en los cuales se aplica este principio en forma alternativa y se arriba a la misma conclusión que al aplicar otros principios⁵².

⁵⁰ BUNDEGAARD, JAKOB Y KOERVER, PETER. Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions. [En línea] Copenhagen research Group on International Taxation – Corit discussion paper. 2009. Num 1. <<http://corit-academic.org/wp-content/uploads/2011/12/Tax-treaties-and-tax-Avoidance-CORIT.pdf>>. [consulta: 8 de febrero 2013].

⁵¹ LAMPREAVE, PATRICIA. Las doctrinas judiciales norteamericanas de anti-abuso Fiscal (con especial consideración a la reciente codificación de la doctrina sobre la sustancia económica) y la doctrina sobre los acuerdos artificiales aplicable en la Unión Europea. [en línea]. Quincena Fiscal Aranzadi. Septiembre, 9 2010. Núm. 21. < <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2002293>>. [Consulta: 8 de febrero 2013].

⁵² KEINAM, YORAM. Rethinking the role of the judicial step transaction principle and a proposal for codification. [en línea]. Akron Law Review. 16 de abril del 2007. Núm. 22.

<<http://www.uakron.edu/law/lawreview/taxjournal/atj22/docs/KeinanT22.pdf>>. [consulta: 8 de febrero, 2013].

a) ANDANTECH LLC, fue una empresa formada por dos ciudadanos belgas, la cual compró computadores a Comdisco en US\$14,9 millones en efectivo y US\$107 millones en notes y luego, se los arrendó a la misma empresa por 36 meses. Luego, vendió tal renta a un banco en US\$87,8 millones, los cuales fueron rescatados en notes, quedando US\$19,5 millones. Tiempo después los ciudadanos belgas asignaron sus intereses a RDL, tratando a las asignaciones de intereses como el fin de la sociedad, pues de esa forma la ganancia de la venta no estaba sujeta a impuestos. La Corte Suprema. mediante la doctrina “business purpose” como principal y “step transaction”, determinó que la sociedad Andantech fue sólo una cáscara y la verdadera transacción fue entre Comdisco y RDL.

2.3. *Levantamiento del velo o “piercing the corporate veil”*

Imprescindible resulta definir este principio y lúcidamente Patricia López señala que “(...) es una técnica judicial, en virtud de la cual es lícito, en ciertas ocasiones, ignorar o prescindir de la forma externa de la persona jurídica, para con posterioridad, penetrar en su interior para develar los intereses subyacentes que se esconden tras ella y alcanzar a personas y bienes que se amparan bajo el velo de la personalidad, con el objeto de poner fin a fraudes y abusos, mediante la aplicación directa de las normas jurídicas a los individuos que pretendían eludirlas y la declaración de inoponibilidad de la persona jurídica respecto de los terceros que resulten perjudicados”⁵³. La anterior es una definición amplia y en concordancia con aquello, no se centra en un supuesto específico que, en general, alude a las sociedades. Por otro lado, da cuenta de su carácter excepcional, objetivo y la forma en que se aplica⁵⁴. En Chile, resultan importantes los

b) LONG TERM CAPITAL HOLDING. En éste caso existen tres empresas, OTC (Onslow Trading & Commercial LLC), LTCP (Long Term Capital Partners LP) y LTCM (Long Term Capital Management). La primera contribuye o compra las acciones preferentes de LTCP, a cambio de formar parte de la sociedad y la consecuente venta a LTCM de su parte en la sociedad, en realidad, señala la Corte aplicando la doctrina “step transaction”, es solo una operación que consiste en la venta de tales acciones preferentes a \$1.1 millones, en realidad cuestan \$106 millones, a LCTM. Además, considera que no tiene propósito de negocio, aplicando esta última como principal.

c) SANTA MÓNICA. En el presente caso, el objetivo de los contribuyentes fue formar parte de una sociedad diseñada para permitir pérdidas fiscales de ciertos activos con el fin de ser deducidas por las partidas que no han sufrido pérdidas, permitiendo deducir las pérdidas económicas dos veces. La Corte arribó al mismo resultado anterior y utilizó la doctrina de substancia económica (economic substance) y “step transaction”, en forma secundaria.

⁵³ LÓPEZ D., PATRICIA. La doctrina del levantamiento del velo y la instrumentalización de la personalidad jurídica. Santiago, Editorial Lexis Nexis, 2003. p. 64.

⁵⁴ *Ibíd.*, pp. 365-414.

Esta doctrina no sólo se aplica en el área del derecho tributario, sino también, en menor o mayor medida, en el derecho laboral, administrativo, penal e internacional. Según lo expuesto por Patricia López, en el derecho laboral se ha utilizado para determinar la persona del empresario y evitar lesiones a los derechos e intereses de los trabajadores. Por su parte, en el derecho administrativo, con el fin de determinar la responsabilidad de las infracciones administrativas, principalmente, cuando la Administración ingresa como socios de accionistas privados de una sociedad de capital que adopta la calidad de contratista o concesionaria de la propia Administración, todo el ello con el fin de no estar sujeta a las limitaciones de Derecho Público. En cuanto, al derecho penal, no siendo contrario al principio de presunción de inocencia, de tipicidad y legalidad, por cuanto al aplicar la doctrina del levantamiento del velo

precedentes jurisprudenciales de la CS por cuanto, tal como lo expresa Ignacio Urbina⁵⁵, impera el principio de separación absoluta entre la entidad legal y sus accionistas o socios. En un caso de la CS del año 2002, se rechazó un recurso de amparo económico interpuesto por Ximena Palma Luengo, en representación de Inversiones e Inmobiliaria Future Land S.A., en contra del Servicio de Salud Concepción. Respecto a los hechos, se debe consignar que el Director del Servicio de Salud de Concepción clausuró el portón principal de ingreso de vehículos al complejo deportivo y recreacional Club Valle Alto del Sol, por no contar con los permisos sectoriales para funcionar. El problema se suscita ya que con la clausura se deja sin acceso al predio de la sociedad recurrente, Inmobiliaria Future Land S.A, la cual se dedica a la actividad de comercializar parcelas de agrado. Cabe destacar que la sociedad recurrente no es aquella sancionada, mas se estableció una estrecha vinculación entre esta, Inversiones e Inmobiliaria Paso Largo S.A. y Comercial Agrícola y Ganadera Santa Elena Limitada, al punto de tener representantes comunes, compartir domicilio y ser dueñas de lotes que conforman una unidad, no obstante su división predial, determinando que se trataban de compañías estructuradas como formas jurídicas tendientes al solo fin del desarrollo del proyecto inmobiliario y recreacional Valle Alto del Sol. La CS aplicó la doctrina del levantamiento del velo, por considerarla útil, en casos donde se abusa de la personalidad jurídica en fraude a la ley, cuando existen una identidad de personas o empresas⁵⁶.

En caso de A.G.F. Allianz Compañía de Seguros Generales S.A. con Sociedad Naviera Ultragas Limitada y Ultramar Agencia Marítima Limitada, la CS resolvió la controversia utilizando principalmente la doctrina de los actos propios y levantamiento del velo societario. Respecto a esta última es desarrollada en el considerando sexto y séptimo, el primero da cuenta del principio de separación entre la persona jurídica y sus socios para luego señalar que esta visión resulta inconciliable con la realidad

no se estaría imputando responsabilidad penal, se podría utilizar. Por último, en la rama del derecho internacional se utiliza para casos en que se pretende determinar la nacionalidad y un caso muy común es cuando las legislaciones extranjeras reservan la realización de determinadas actividades a sus nacionales, reconocer la protección diplomática, aunque se pretende proteger a los integrantes y no a los terceros, entre otras.

⁵⁵ URBINA M., IGNACIO. Levantamiento del velo corporativo, sentencia de la Corte Suprema de 2 de junio de 2009 (Rol N° 1527-2008). Revista Chilena de Derecho. 38 (1): 164, 2011.

⁵⁶ CS, 31.12. 2012. Rol N° 4965-2002.

actual, en la que han proliferado las entidades comerciales vinculadas entre sí que ocultan un controlador único, ya sea para eludir o reducir obligaciones tributarias o prohibiciones a ciertos tipos societarios. Por su parte, el considerando séptimo señala: “Que, desde la década de los treinta, ya en el siglo pasado, se ha venido generalizando en el derecho norteamericano, la teoría denominada “*disregard of legal entity*”, traducida libremente en lengua española como del “levantamiento del velo” de las personas jurídicas, la que postula que es lícito a los tribunales, en ocasiones, prescindir de la forma externa de las personas jurídicas para, posteriormente, penetrar en su interioridad a fin de develar los intereses subjetivos subyacentes que se esconden tras ellas y alcanzar a las personas y bienes que se amparan bajo el ropaje de una entidad subyacente. Esta formulación doctrinaria, que ha tenido también desarrollo en el derecho europeo continental –especialmente en Alemania y España– permite dar solución a situaciones de manifiesto abuso de la personalidad jurídica, en que sociedades aparentemente autónomas e independientes jurídica y económicamente, responden a una misma unidad económica y de organización, porque existe tal control de la una sobre la o las otras, que esta o estas últimas no son sino el “alter ego” de la dominante, utilizada para obtener un resultado antijurídico. Se previenen de este modo abusos del derecho y fraudes a la ley, privilegiándose los principios de supremacía de la realidad y de buena fe, que podrían verse sobrepasados si, en virtud de una interpretación puramente formalista, se diera estricta aplicación a los preceptos que la recurrente entiende vulnerados (...)”⁵⁷.

⁵⁷ CS, 2.6.2009, Rol Nº 1527-2008. La Excm. Corte Suprema rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por las demandadas en contra de la sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Santiago, confirmatoria de la sentencia arbitral, donde se condenó a las demandadas a pagar a la actora, A.G.F. Allianz Compañía de Seguros Generales S.A. la cantidad de 2.450 UF. El día 3 de enero del 2000, la sociedad aseguradora, Consorcio Allianz de Seguros Generales Sociedad Anónima, pagó el siniestro cuyo riesgo había asumido, a la empresa Tripesca Sociedad Anónima y, en razón del pago señalado le transfirió todos los derechos, acciones, privilegios y garantías que tenía en contra de los responsables del daño sufrido y que fue indemnizado por la aseguradora. Tripesca celebró un contrato de remolque – transporte de un muelle flotante llamado Tricauco desde Puerto Montt hasta la planta de Tripesca en Corral con Sociedad Naviera Ultragas Limitada, actuando indistintamente a través de su nombre de fantasía o de Remolcadores Ultragas Limitada. Sin embargo, el artefacto naval Tricauco se hundió mientras navegaba en remolque del Ram Ultramar I desde Puerto Montt a Corral. El problema radica en que la aseguradora interpuso una demanda de indemnización de perjuicios contra Sociedad Naviera Ultragas Limitada y Ultramar Agencia Marítima Limitada y ambas, al contestar la demanda, alegan

Luego de analizar la sentencia en su conjunto es posible calificar de justa la decisión de la CS. Sin embargo, el derecho no sólo trata de justicia, aunque es un aspecto importante, sino también de seguridad jurídica y conforme a ello, se reconoce en el fundamento de la sentencia la explicación de la necesidad de aplicación, su origen, definición, explicitación de supuestos (abuso del derecho, incluyendo abuso de la personalidad jurídica y fraude a la ley) y principios que resguarda (principio de equidad y buena fe), mas se debería agregar un mayor desarrollo respecto a las condiciones de admisibilidad o inadmisibilidad, por cuanto se aspira a su aceptación conteste, aunque de forma excepcional, y para ello es imprescindible la claridad respecto a las condiciones de procedencia. Ignacio Urbina, se refiere a lo anterior señalando que existe carencia de pautas más precisas para articular la técnica del levantamiento del velo. Además propone incluir el principio de la equidad, enriquecimiento sin causa y una fundamentación constitucional, a través del derecho de propiedad y derecho a ejercer libremente una actividad económica bajo el amparo del derecho de asociación⁵⁸. En Estados Unidos, el primer caso donde se aplicó el principio “*lifting the corporate veil*”, “*estoppel by conduct*” o “*disregard of the legal entity*” fue “*Bank of U.S v. Deveaux*”, el 15 de marzo de 1809, donde el Juez Marshall, a propósito de la decisión sobre competencia jurisdiccional, decide prescindir de la figura societaria como parte del proceso y tal lugar es sustituido por los socios. Cabe mencionar, que en este principio la legislación precedió a la jurisprudencia, mediante la ley de Massachusetts de 1809, la cual se promulgó el día 3 de marzo, 12 días antes del caso mencionado⁵⁹. El jurista norteamericano Wormser da cuenta de cómo se logró aplicar el principio del levantamiento del velo y señala que el tribunal determinó que, sustancial y esencialmente, las partes del proceso donde intervinieron las sociedades eran los socios y al ser ciudadanos de diversos estados, los tribunales federales resultaban

inoponibilidad por falta de legitimación pasiva, argumentando que el contrato de remolque – transporte fue realizado con Remolcadores Ultragas Limitada, pese a que sus actuaciones acreditadas en el proceso demuestran su intervención activa en la contratación correspondiente.

⁵⁸ URBINA M., IGNACIO. Levantamiento del velo corporativo, sentencia de la Corte Suprema de 2 de junio de 2009 (Rol N° 1527-2008). Revista Chilena de Derecho. 38 (1): 168 y 169, 2011.

⁵⁹ FIGUEROA, DANTE. Comparative Aspects of Piercing the Corporate Veil in the United States and Latin America. [en línea] < http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2148799>. [consulta: 6 de febrero 2013]. pp. 719-731.

competentes para conocer la cuestión⁶⁰. En cuanto a su aplicación José Luis Carrión, refiriéndose al derecho anglosajón, señala que esta doctrina supone su utilización de forma excepcional y en casos donde el tribunal de derecho no conceda protección ante los abusos cometidos por la persona jurídica, dando paso a la aplicación de esta doctrina al tribunal de equidad⁶¹. No obstante, es posible todavía plantear como una genuina pregunta cuáles son los factores que son utilizados para determinar la posibilidad de aplicación de este principio. Dante Figueroa, da cuenta de cuatro utilizados de manera más común por las cortes de Estados Unidos, a saber, a) “*Powell rule*”, b) “*Wormer’s Rule*”, c) *Krendls’ Theory*, y d) Otras identificadas por Mark Cohen. El autor realiza la prevención que la lista no es exhaustiva⁶². En España, siguiendo a Seoane Spiegelberg es posible sostener que existe dificultad al determinar un criterio rector para la aplicación de este principio, haciendo énfasis en el detrimento que se provoca al principio de seguridad jurídica al dar tanto poder a los tribunales⁶³. Con todo, Carmen Boldó, ante la dificultad mencionada,

⁶⁰ BOLDÓ RODA, CARMEN. Levantamiento del velo y persona jurídica en el derecho privado español. España, Editorial Aranzadi, 1996. p. 138.

⁶¹ CARRIÓN BENÍTEZ, JOSÉ LUIS. Desestimación de la personalidad jurídica de las compañías o el levantamiento del velo societario. Tesis (Posgrado especialidad en derecho empresarial). Loja, Ecuador. Universidad Técnica Particular de Loja, Escuela de Ciencias Jurídicas., 2008. p. 20.

⁶² FIGUEROA, DANTE. Comparative Aspects of Piercing the Corporate Veil in the United States and Latin America. [en línea] < http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2148799 >. [consulta: 6 de febrero 2013], pp. 719-731.

a) POWELL RULE. Creada en 1931, año en que las Cortes de Nueva York recibieron la mayor cantidad de estos casos. La regla, da cuenta de los principales factores utilizados por estas Cortes y extrae tres reglas, a) regla del instrumentalización; b) propósito impropio (fraude del demandado) y c) pérdida injusta o daño

b) WORMER’S RULE. Creada en 1912, las hipótesis corresponden a: estafar a acreedores; evadir una obligación existente; transgredir un estatuto; alcanzar o perpetuar un monopolio y proteger el crimen. En este contexto, la noción de fraude, reconocida como el centro de la teoría, se moraliza.

c) KRENDL’S THEORY. Creada en 1978, como una revisión de “*Powell Rule*”, estableció 3 factores para determinar la aplicación de la doctrina, a) predominio de la matriz sobre la filial; b) objetivo impropio y c) consideraciones de políticas públicas sobre quien debería llevar el riesgo. Además, incluye un listado de 31 factores para ser tomados en cuenta.

d) OTRAS IDENTIFICADAS POR MARK COHEN. En el año 1998, da cuenta de 5 teorías utilizadas en Estados Unidos, a saber, a) teoría del alter ego; b) teoría de instrumentalización; c) prueba del conjunto de circunstancias; d) teoría del fraude para perpetuar un engaño y e) prueba violación la política pública.

⁶³ SEOANE SPIEGELBERG, JOSÉ LUIS. *El levantamiento del velo como mecanismo impeditivo de la*

construye criterios mediante la elaboración de un grupo de casos extraídos de la jurisprudencia alemana, los cuales corresponden: a) confusión de patrimonios y esferas, que supone que el patrimonio de los socios no puede distinguirse del de la sociedad; b) insuficiencia de capital, casos en que los socios no dotan a la sociedad de los recursos patrimoniales necesarios para llevar a cabo el objeto social; c) dirección externa, cuando la voluntad de la sociedad depende, por lo general, de otra y d) abuso de la personalidad jurídica⁶⁴.

3. ELUSIÓN V/S EVASIÓN

Pretendiendo delimitar las actuaciones lícitas e ilícitas y, junto con ello, construir un límite a la aplicación de los principios antes estudiados, resulta apropiado referirse a la diferenciación de los conceptos economía de opción o planificación fiscal y fraude en la ley. La primera de carácter lícita y la segunda, en contraposición, calificada como ilícita, asemejándose a nuestra distinción entre elusión y evasión. Según, Eusebio González, la diferencia entre ambas obedece a la existencia o no de una maquinación artificiosa en el sujeto que elude la realización del hecho imponible⁶⁵. Por otro lado, Guillermo A. Lalanne aporta una distinción más minuciosa al citar el Art. 10 de la Ordenanza Tributaria Alemana, donde se señalan tres requisitos para configurar el supuesto de fraude a la ley, a saber: a) elección de formas jurídicas insólitas e impropias, teniendo en cuenta el fin perseguido por las partes; b) que el resultado económico que las partes obtengan sea sustancialmente el mismo que hubiesen obtenido si hubieran revestido su actuación conforme a las fórmulas jurídicas acordes con la naturaleza del fin perseguido; y c) que como resultado de todo ello se deriven ventajas económicas, concretadas en la ausencia o menor tributación⁶⁶. Por tanto, en el caso que la operación realizada se encuadre dentro del concepto economía de opción, es posible que se deriven ventajas económicas que tengan como consecuencia la ausencia o menor tributación. Sin embargo,

elusión de la Responsabilidad Civil. Revista Asociación Española de Abogados especializados en responsabilidad civil y seguros. (42):13, 2012.

⁶⁴ BOLDÓ, ob. cit. pp. 268 y ss.

⁶⁵ GONZÁLEZ G., SERGIO. El abuso de las formas en el derecho tributario. En: BRAVO, JUAN RAFAEL. *Temas de Derecho Tributario Contemporáneo*. Argentina. Editorial Universidad del Rosario. 2006. pp. 19-35.

⁶⁶ LALANNE A, GUILLERMO. *Economía de opción y fraude de ley en el Derecho Tributario*. Revista Instituto Peruano de Derecho Tributario (44): 111, 2006.

no se abusa de las formas, sino que, tal como lo señala Guillermo Lalanne, se aplica correctamente la norma o se utilizan los vacíos legales que el propio legislador, por desconocimiento o voluntad, ha establecido al momento de regular positivamente una determinada situación o negocio⁶⁷. Para ilustrar de mejor manera, Alejandro Menéndez cita un ejemplo, a su juicio clásico de comportamiento en fraude de la ley tributaria, donde dos personas que desean celebrar una compraventa constituyen una sociedad, en la cual el vendedor aporta el bien y el comprador aporta el dinero que corresponde a dicho bien. Luego de un tiempo, disuelven tal sociedad y el vendedor recibe el dinero y el comprador el bien. En este caso, en virtud de la legislación tributaria imperante, se obtuvo una menor carga fiscal⁶⁸. Conforme a lo antes concluido, el contribuyente no tiene el deber de organizarse de la forma más conveniente para el fisco. Sin embargo, no implica, de modo alguno, que todo acto que realice para evitar o disminuir impuestos sea lícito. Con el fin de intentar delimitar las actuaciones lícitas e ilícitas se ha recurrido a los conceptos economía de opción y fraude a la ley, los cuales no se utilizan en nuestro país, mas existe un símil entre los conceptos evasión y elusión fiscal, tal como fue señalado. Además, se han creado, principalmente en la jurisprudencia norteamericana, ciertas doctrinas que pretenden constituirse como medidas para evitar la evasión fiscal, las cuales fueron estudiadas en los capítulos anteriores. En Chile, el concepto elusión tributaria, según Rodrigo Ugalde y Jaime Escobar, debe entenderse situado en “un grado superior a la simple planificación tributaria, puesto que en la primera son muchas las ocasiones en que el contribuyente utiliza formas jurídicas, infrecuentes o atípicas o bien se aprovecha de lagunas, vacíos, errores o contradicciones del legislador”. Los autores diferencian la elusión y evasión, dando cuenta que en la primera “el contribuyente impide el nacimiento de la obligación tributaria situándose en una zona donde no llega la ley tributaria mediante un medio lícito, aun cuando sea infrecuente. Por otro parte, consignan que en la evasión tributaria, a diferencia de la elusión, la obligación tributaria nació y el contribuyente mediante una maniobra dolosa impide que la Administración Tributaria la conozca o permite que la conozca, pero no por su verdadero monto”⁶⁹. Continuando con la conceptualización

⁶⁷ *Ibíd.*

⁶⁸ MENÉNDEZ M., ALEJANDRO. Lección cinco, la aplicación de las normas en el derecho financiero. En su: *Derecho Financiero y Tributario Español*. Parte General. Lecciones de cátedra. 11 Ed. España. Editorial Lex Nova, 2009. pp. 123-146.

⁶⁹ UGALDE PRIETO, RODRIGO y GARCÍA ESCOBAR JAIME. *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*.

de elusión tributaria, es preciso mencionar el caso “Bahía Blanca con SII”⁷⁰, sin perjuicio de su desarrollo en un acápite posterior. En el considerando decimoctavo, califica como ilícita a la evasión tributaria y por otro lado, define a la elusión tributaria como “evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente (...)”. En el siguiente considerando, decimonoveno, agrega que “ello no sólo es lícito, por tener un fundamento legal, sino que puede tener finalidades ajenas a la elusión de impuestos”. Esta definición, al señalar “no tiene que ser necesariamente antijurídico”, da cuenta que es posible la elusión ilícita. Por lo demás, el considerando siguiente aporta criterios para que sea lícita, a saber, fundamento legal y finalidades ajenas a la elusión de impuestos, lo que reafirma lo anterior⁷¹. Rafael Martínez, critica el concepto clásico de elusión, toda vez que afirma que es errado suponer, sin ningún contrapeso, la primacía de la autonomía de la voluntad, teniendo como consecuencia la licitud de toda maniobra elusiva, en la medida que no esté prohibida por la ley. En concordancia con lo anterior, agrega que no es posible ir en contra de un principio general del Derecho, tal como el abuso del Derecho o fraude en la ley. La consecuencia, es la configuración de un delito, mediante la aplicación del Art. 2314 del CC con la correspondiente indemnización de perjuicios, que deberá ser equivalente al impuesto debido. Para fundamentar la posibilidad de concebir a la elusión tributaria como una figura antijurídica se cita al Art. 97 N° 4 del CT⁷², teniendo su símil infraccional en el Art. 109 del mismo código⁷³ y

Santiago. Lexis Nexis, 2006. pp. 79, 101 y 102.

⁷⁰ CS, 23.1.2003. Rol N° 4038-2001.

⁷¹ MARTÍNEZ COHEN, RAFAEL. El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el derecho tributario chileno. [en línea] Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. 2007, n.29. <http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S071868512007000100011&lng=es&nrm=iso> [citado 09 de septiembre de 2013].

ROGEL CÉSPEDES, BÁRBARA. La elusión tributaria y la teoría del abuso del derecho y el fraude a la ley en el derecho tributario chileno. Tesis (Grado de licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales). Valdivia, Chile. Universidad Austral de Chile, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Escuela de Derecho, 2008. 6 h.

⁷² Art. 97 N° 4 del CT: (...) o el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grado medio a máximo (...).

⁷³ Art. 109 CT: Toda infracción de las normas tributarias que no tenga señalada una sanción específica, será sancionada con multa no inferior a un uno por ciento ni superior

en el CP, a los Arts. 471 Nº 2 y 466 inciso segundo^{74 75}. Por último, resta definir los conceptos, fraude en la ley y abuso del derecho. El primero, según Ligeropoulo, autor francés clásico en la materia, señala que “hay fraude a la ley cuando, prevaleciendo de que un estado de hecho o derecho, creado o no con esa finalidad, resulta conforme con la letra de la ley, se invoca esta para hacer la ley aplicable o inaplicable contrariamente a su espíritu”⁷⁶. El segundo concepto, cabe mencionar que tanto la doctrina, como jurisprudencia aceptan el abuso del derecho como fuente de responsabilidad extracontractual, siendo lo característico del abuso del derecho que la conducta o acción de la cual deriva la responsabilidad consiste precisamente en el ejercicio antijurídico^{77 78}.

a un cien por ciento de una unidad tributaria anual, o hasta del triple del impuesto eludido si la contravención tiene como consecuencia la evasión del impuesto.

⁷⁴ Art. 471 Nº 2 CP: Será castigado (...). El que otorgare en perjuicio de otro un contrato simulado; y 466 inciso segundo: En la misma pena incurrirá si otorgare, en perjuicio de dichos acreedores, contratos simulados.

⁷⁵ MARTÍNEZ COHEN, RAFAEL. La elusión, el abuso del derecho y el fraude a la ley en el derecho tributario chileno. [en línea]. La Semana Jurídica Nº 366. 07 de noviembre del 2007. <http://www.rafaelmartinezabogado.cl/es_articulos_y_publicaciones.php> [citado 09 de septiembre de 2013]. ROGEL CÉSPEDES, BÁRBARA. La elusión tributaria y la teoría del abuso del derecho y el fraude a la ley en el derecho tributario chileno. Tesis (Grado de licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales). Valdivia, Chile. Universidad Austral de Chile, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Escuela de Derecho, 2008. 36 h.

⁷⁶ ALCALDE RODRÍGUEZ, ENRIQUE, *Teoría del Fraude a la Ley*. En Segundo Curso De Actualización Jurídica, Teorías del Derecho Civil Moderno, Santiago, Chile. Ediciones Universidad del Desarrollo, 2005. p. 93.

⁷⁷ CA, 30.7.2010. Rol Nº 7804-2007. Considerando 16º: Que la doctrina mayoritaria en nuestro país, que cuenta entre sus autores a los profesores Arturo Alessandri Rodríguez, Fernando Fueyo Laneri y Enrique Barros Bourie, aceptan el abuso de derecho como fuente de responsabilidad extracontractual, el primero, al entender que se genera cuando su titular lo ejerce dolosa o culpablemente, con la intención de dañar o sin la diligencia o cuidado que los hombres emplean ordinariamente en sus actos o negocios propios (“De la responsabilidad civil extracontractual, Ed. Jurídica.”); el segundo, en su proposición de tratar la materia en la Parte General o Título Preliminar del Código Civil, de modo que “Los derechos subjetivos, públicos y privados, no podrán ejercitarse abusivamente, sino conforme a las exigencias de la buena fe, el orden público y las buenas costumbres imperantes. . .” (“Instituciones de Derecho Civil Moderno”); y el profesor Barros, que lo considera “el límite interno de las pretensiones que el derecho invocado confiere a su titular” (“Tratado de responsabilidad extracontractual” Ed. Jurídica de Chile).

⁷⁸ CA, 22.1.2008, Rol Nº 982-2007. Considerando 2º: Que, la doctrina del abuso del derecho asume que el ejercicio de un derecho puede ser ilícito, aunque el titular actúe dentro de los límites externos que establece el respectivo ordenamiento normativo y

III PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

Conforme a este principio, no puede establecerse ningún tributo, sino por medio de una ley. Se sostiene que no hay tributo sin ley (*nullum tributum sine lege*), lo cual significa que no puede existir un tributo sin una ley dictada previamente y que lo establezca en forma expresa. En términos genéricos, se sostiene que en un Estado de Derecho nadie puede ser obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe⁷⁹. Dicho de otro modo, Carlos Palao señala que este principio establece que un determinado efecto jurídico sólo se produce cuando se verifica el presupuesto descrito por una norma con este fin (...). Agrega que, en un sentido restringido y técnico, el principio de tipicidad o legalidad se considera vigente en aquellos sectores del ordenamiento en los que, por un lado, el efecto de la norma deriva directamente de la ley, no de un acto de particulares o de un órgano del Estado y, por otro lado, dicho efecto es gravoso para su destinatario⁸⁰. A modo de concluir su definición, es importante resaltar el carácter constitucional de este principio, dando cuenta de la importancia que reviste. En cuanto al fundamento del principio de reserva legal tributaria, según lo sostenido por Horacio García, tiene relación con el derecho de propiedad, pues los tributos constituyen una restricción a aquél y en un Estado de Derecho tales restricciones deben emanar de los órganos que, en las formas republicanas de gobierno, representan la soberanía popular⁸¹. Otro fundamento,

sólo puede ser invocada cuando el comportamiento del titular atenta contra estándares mínimos de conducta. Considerando 3°: Que, el ejercicio abusivo de la acción judicial puede dar lugar a la responsabilidad civil extracontractual. Así, cuando el ejercicio del derecho resulta abusivo, usualmente será también culpable o doloso en los términos exigidos por la ley para que proceda la responsabilidad extracontractual por los daños causados a terceros. De este modo, por la sola aplicación de las reglas generales sobre responsabilidad extracontractual, resulta obligado a indemnizar quien en ejercicio abusivo de su derecho daña a otro, sea que haya actuado con dolo, sea que simplemente haya incurrido en notoria desconsideración de un deber implícito de cuidado (culpa). Así el ejercicio abusivo del derecho no es sino una especie de ilícito civil. Este es también el sentido que la jurisprudencia da al ejercicio abusivo de un derecho.

⁷⁹ RADOVIC S., ÁNGELA. *La Obligación Tributaria*. Santiago, Editorial Conosur. 1998. p. 59.

⁸⁰ PALAO, ob.cit., p. 112.

⁸¹ GARCÍA, HORACIO, *Temas de Derecho Tributario*. Buenos Aires. Editorial Abeledo Perrot 1982. p. 79.

es el principio de auto-imposición, el cual implica que los contribuyentes sólo paguen aquellos tributos que han consentido en su establecimiento descansa en la exigencia de un Estado democrático de Derecho, como manifestación de la soberanía que ejerce el pueblo⁸². Por último, una nueva corriente ha esgrimido otro fundamento, el cual Luis, Manuel Alonso, aludiendo a que el fundamento de hace 150 años no puede permanecer inalterado, lo grafica como un instrumento de redistribución de rentas⁸³. A modo de consideración, tanto el resguardo del derecho fundamental de propiedad, como la prevalencia del principio de auto-imposición son justificativos clásicos, mas se ha agregado en la actualidad el resguardo al principio redistributivo que pesa sobre las rentas. Este principio se encuentra consagrado en el Art. 19 Nº 20 de la Constitución Política de Chile de la siguiente manera: “La Constitución asegura a todas las personas, la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos (...)”. Luego, el Art. 63 del mismo texto, señala: “Sólo son materia de ley, Nº 14: Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República”. Además el Art. 65 inciso 4º Nº 1 señala: “Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para: “imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión”. Acorde con el objeto de este artículo resulta imprescindible determinar el alcance del principio de legalidad tributaria, con el fin de poder determinar la factibilidad de aplicación de los principios estudiados, y para ello se debe acudir a la distinción entre reserva legal máxima o absoluta y mínima o relativa. Reserva legal absoluta no acotado a materia tributaria “exige una regulación exhaustiva a la ley en aquellas materias que el constituyente y el legislador han reservado para esta forma de elaboración normativa (...)”⁸⁴. En la reserva legal máxima en materia tributaria, según Enrique Evans

⁸² MEZA, BÁRBARA e IBACETA, DAVID. Capítulo III, El principio constitucional de legalidad tributaria en la Constitución política de 1980 en relación con la imposición de tributos. En su: *El principio constitucional de legalidad en materia tributaria. Chile*. Cuadernos del Tribunal Constitucional Número 37. 2007, pp. 117-148.

⁸³ ALONSO G., LUIS MANUEL. *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*. Madrid. Editorial Civitas Fiscal. 2000. p. 83.

⁸⁴ MEZA e IBACETA, ob. cit., pp. 117-148.

de la Cuadra y Eugenio Evans, “corresponde al legislador no sólo crear el tributo, sino establecer todos los elementos de la obligación tributaria (...) de modo que la obligación quede determinada en todo sus aspectos y pueda cumplirse sin necesidad de otros antecedentes.” En la doctrina similar opinión comparte Pedro Massone⁸⁵. Con todo, Bárbara Meza y David Ibacete señalan que la reserva legal absoluta implica que la ley debe contener todos los elementos de la obligación tributaria, pero restringida a sus elementos primarios, que corresponden a la existencia, a saber, hecho gravado y sujetos, y estructura, comprendiendo la cuantía de la obligación tributaria, base imponible y tasa impositiva, realizando la precisión que es posible que éstas últimas en algunos casos no se fijen con precisión, mas la norma debe contener los elementos necesarios para su determinación, no dejando margen para la actuación discrecional de la Administración; ello sin perjuicio de la necesidad de regular los aspectos relativos a la responsabilidad, tipificación de infracciones tributarias, imposición de sanciones y limitaciones de los derechos y garantías individuales. De este modo, se deja fuera a los elementos secundarios de la obligación tributaria⁸⁶. Por otro lado, se sostiene que el principio de reserva de ley absoluta se plasma en el Modelo de Código Tributario para América Latina que, en su Art. 4, bajo el Título “Materia Privativa de la Ley”, dispuso: “Solo la ley puede: 1. crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho generador de la relación tributaria, fijar la alícuota del tributo y la base de su cálculo e indicar el sujeto pasivo; 2. otorgar exenciones, reducciones o beneficios”⁸⁷. En la jurisprudencia ilustrativo resulta el caso del Estadio Español, a continuación citado. Al analizar ambas definiciones es posible constatar la diferencia de alcance, por cuanto la reserva legal general es considerablemente más amplia, utilizando, incluso la palabra exhaustiva, que aquella acotada al ámbito tributario sostenida por Bárbara Meza y David Ibaceta, la cual se centra en los elementos primarios de la obligación tributaria⁸⁸. Por otro lado, la reserva legal mínima “entiende

⁸⁵ EVANS DE LA CUADRA, ENRIQUE y EVANS ESPÍNEIRA, EUGENIO. *Los Tributos en la Constitución*. Santiago. Editorial Jurídica. 1997. p. 51.

⁸⁶ Meza e Ibaceta, ob.cit., pp. 117-148.

⁸⁷ DE ÁVILA HUERTA, JESÚS. *Legalidad y reserva de ley tributaria* (redirección jurisprudencial en relación con las resoluciones miscelánea de carácter fiscal). Tesis (Doctor en materia fiscal) Universidad de Durango, 2010. México. p. 67.

⁸⁸ VALDÉS COSTA, RAMÓN. *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires. Editorial Depalma. 1992. p.135. Ramón Valdés, al igual que Bárbara Meza y David Ibaceta, sostiene que esta teoría señala que la ley debe contener todos los elementos relativos a la existencia y cuantía de la obligación.

que la ley sólo debe limitarse a establecer las bases esenciales de un ordenamiento jurídico, de modo que la ley ha de referirse sólo a los conceptos básicos generales sin entrar a regular el detalle o las particularidades de una determinada materia”⁸⁹. La reserva legal mínima acotado al ámbito tributario, según Jesús De Ávila, es aquella “donde se permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa (...). De este modo, la ley se limitará a establecer los principios y criterios, dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria”⁹⁰. Con todo, no es posible tener claridad respecto a qué elementos pueden ser objeto de regulación por fuente secundaria con la subordinación establecida. Por lo anterior, se hará referencia y comentará dos constituciones, desde las cuales se ha enarbolado esta posición: a) Art. 31.3 de la Constitución Española de 1978, sostiene que “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”⁹¹. Cabe destacar, que se ha entendido de dos formas, la primera, una formulación clásica o absoluta, que establece el deber de la ley de contener todos los elementos esenciales; y la segunda, incluye los elementos esenciales, pero excluye la base imponible y tasa⁹². No obstante, Ramón Valdés Costa señala que “el alcance de ambas innovaciones (referidas a ambas legislaciones) es una atenuación, y no un desconocimiento del principio. La opinión dominante en la doctrina y jurisprudencia de ambos países es, con matices diferenciales, que los elementos esenciales de la obligación permanecen en el ámbito de la reserva legal”⁹³. Con todo, el debate se centra en que se entenderá por elementos esenciales y actualmente el Art. 8 de Ley General Tributaria Española 58/2003, de 17 de diciembre de 2003, fija, en forma específica, las materias tributarias

⁸⁹ MEZA e IBACETA, ob. cit., p. 38.

⁹⁰ DE ÁVILA, ob. cit., p. 199.

⁹¹ NOTICIAS JURÍDICAS. Constitución Española 1978. [en línea]

<http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/constitucion.t1.html>. [consulta: 3 de abril 2013]. Constitución vigente a la fecha.

⁹² VALDÉS, ob. cit., p. 136. Este autor va más lejos y sostiene que de la literalidad de la norma “se abre la posibilidad de que algunos elementos de la relación jurídica tributaria sean establecidos por el Ejecutivo sin necesidad de ley particular habilitante”.

⁹³ *Ibíd.*, p. 140.

objeto de ley y se incluye el hecho imponible⁹⁴; b) Art. 23 de la Constitución Italiana de 1947, contempla la posibilidad que se establezcan tributos “en base a una ley”⁹⁵, lo que se interpretó como la posibilidad que exista una ley que establezca primariamente el tributo, pudiendo dicha fuente encargar, expresamente, al ente regulador de normas determinadas materias, todo esto se denomina “acto legislativo primario”⁹⁶. Uno de los principales autores de esta posición fue Antonio Berliri, quien señaló que “no es necesario que la ley formal regule todos los elementos del impuesto, pudiendo, por el contrario, encomendar al reglamento la especificación de algunos de esos elementos”. No obstante destaca que la ley no debe limitarse a crear el impuesto y, al contrario, debe establecer los elementos esenciales⁹⁷. Sin embargo, nos encontramos ante la misma interrogante, referida a la incertidumbre de los elementos. Al tratar de dar respuesta respecto a los elementos que se encontrarían fuera del rango legal, interesante resulta lo concluido por los autores Bárbara Meza y David Ibaceta, quienes señalan que “existe relatividad, pero tratándose de prestaciones personales o patrimoniales que no sean tributos, pues tratándose de estos (refiriéndose a los elementos primarios de la obligación tributaria) la exigencia de reserva de legalidad absoluta es clara”⁹⁸. Como ha sido constatado, existe gran diferencia al tratar la reserva legal en forma general, respecto de aquella acotada al ámbito tributario, tanto aquella absoluta como relativa. Con todo, resulta notoriamente más problemática esta última ya que no existe claridad, al menos en el ámbito tributario, sobre

⁹⁴ GOBIERNO DE ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS. Ley General Tributaria Española 58/2003. [en línea]

<<http://www.meh.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/Derecho%20tributario%20General/LEY%2058-2003.pdf>> [consulta: 24 de abril 2013].

⁹⁵ VALDÉS, ob. cit., p. 136.

Art. 23 de la Constitución italiana de 1947 dice: “Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base a la legge”. (Ninguna prestación personal o patrimonial puede ser impuesta, sino no en base a la ley).

⁹⁶ AVILÉS HERNÁNDEZ, VÍCTOR MANUEL. *Legalidad tributaria. Garantía constitucional del contribuyente*. Santiago. Editorial Jurídica de Chile. 2005. pp. 52-53.

⁹⁷ VALDÉS, ob. cit., p. 137.

⁹⁸ MEZA e IBACETA, ob. cit., p. 137. Arriban a esta conclusión a partir de lo señalado en el año 1967 por Antonio Berliri respecto al Art. 23 de la Constitución Italiana de 1947, a) el Art. 23 es aplicable a todas las prestaciones coactivamente impuestas, sean o no tributos; b) no es necesario que la ley fije todos los elementos, pero sí que no se limite a la simple creación del tributo y c) la directiva para determinar lo elementos deben ser determinados por la ley formal, la ley que crea el tributo no debe dejar a la Administración la fijación de la importancia de la prestación.

su verdadero alcance, por lo demás al acudir a sus antecedentes históricos, ambos son cuestionados y respecto del caso italiano se constata que tal relatividad no se encuentra circunscrita al ámbito tributario. Cabe mencionar que la Constitución Italiana actual es la misma que fue objeto de análisis, mas el actual Art. 23 señala “no se podrá imponer prestación personal o patrimonial alguna sino en virtud de lo dispuesto en la ley”⁹⁹. Cabe destacar que en Chile impera la reserva legal máxima, lo demuestra la doctrina y jurisprudencia. En la doctrina, tal como fue desarrollado en párrafos anteriores, en opinión de Evans de la Cuadra y Evans Espiñeira¹⁰⁰, Pedro Massone¹⁰¹, Bárbara Meza y David Ibaceta¹⁰². En la jurisprudencia, un caso relevante de mencionar es “Estadio Español con Consejo de Defensa del Estado” ante el TC, donde el tema fundamental radica en el alcance del principio de legalidad tributaria y la potestad reglamentaria de ejecución. El TC, en la parte considerativa, comienza refiriéndose al principio de legalidad tributaria, en atención a su importancia en el caso, concluyendo en el considerando vigésimo segundo, luego de un extenso razonamiento, que: “(...) le corresponde a la ley, emanada del Congreso Nacional, indicar con suficiente precisión todos los elementos esenciales de la obligación tributaria, esto es, el sujeto pasivo obligado, hecho gravado, base imponible, tasa imponible y las situaciones de exención”. Luego, razona en torno al alcance de la potestad reglamentaria de ejecución, señalando, en el considerando trigésimo tercero, que si bien el principio de reserva legal no impide que se pueda entregar a la potestad reglamentaria de ejecución aspectos de detalle técnico de la obligación tributaria, reitera que le corresponde al legislador señalar con precisión los parámetros, límites y ámbito de acción de la misma¹⁰³. Resulta de indudable

⁹⁹ CITTÀ DI FIRENZE. (Ciudad de Florencia). *Constitución de la República Italiana*. [en línea] < <http://www.comune.fi.it/costituzione/spagnolo.pdf> >. [consulta: 3 de abril 2013].

¹⁰⁰ EVANS y EVANS, ob. cit., p. 51.

¹⁰¹ MASSONE, PEDRO. *Los principios del derecho tributario*. Valparaíso. Editorial Edeval. 1979. p. 11.

¹⁰² MEZA e IBACETA, ob. cit.

¹⁰³ TC, 26.11.2007. Rol Nº 773-2007.

El TC acogió la acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad interpuesta por el Estadio Español sólo respecto a la remisión que se realiza en los reglamentos de los convenios al Ministerio de Educación y al Instituto Nacional del Deporte. El objeto de la controversia radica en que se condicionó la exención del impuesto territorial que gozaban los recintos deportivos al hecho de mantener convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados, los cuales deben constar en un reglamento y ser autorizados por la Dirección Provincial de Educación respectiva y el Instituto Nacional del Deporte. La recurrente

importancia el principio de legalidad tributaria, al comienzo del acápite se explicitó su fundamento. Por un lado, al analizar el concepto reserva legal absoluta se concluye que no se pretende una regulación exhaustiva de todos los elementos de la obligación tributaria, sino, más bien, de aquellos primarios, lo que parece razonable desde un punto de vista de equilibrio jurídico y acorde con un uso, no tan sólo formal del principio de legalidad tributaria, sino, también, sustancial y por otro lado, conforme al concepto de reserva legal relativa, no obstante todo lo antes dicho, no se discute, por regla general, que el elemento correspondiente al hecho imponible, el cual determina el nacimiento de la obligación tributaria, y se vería afectado ante la aplicación de los principios mencionados, deba ser regulado por la ley. Por lo demás, nos enfrentamos a un mundo globalizado, tecnologizado, y en el cual las relaciones económicas se han sofisticado, de igual manera se han desarrollado formas más sofisticadas para evadir impuestos. Sin embargo, se debe ser cuidadoso respecto al método que se utiliza para enfrentar esta situación, por cuanto resulta esencial el respeto el principio de legalidad tributaria y, a la vez, hacerse cargo de la realidad imperante.

IV ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA RELEVANTE: CASO BAHÍA BLANCA Y COCA COLA EMBONOR

El objetivo de este acápite tiene relación con retratar el escenario chileno, a partir de dos sentencias, respecto al tema de la aplicación del principio de sustancia sobre la forma, en concordancia con el principio de legalidad. La primera, corresponde a la CS, caso “Bahía Blanca con SII” del año 2003, y, a pesar de no zanjarse el tema, ni tratarlo a cabalidad, realiza una importante distinción entre evasión y elusión y una calificación de lícita de la operación cuestionada, no sólo por tener fundamento legal, sino por la posibilidad de tener finalidades distintas a la elusión de impuestos, estableciendo importantes directrices. La

considera tales convenios, reglamentos y las siguientes operaciones como contrarios al principio de legalidad tributaria: a) proceso de reevalúo; b) instrucciones técnicas y administrativas impartidas por el SII para efectos de tasación de las propiedades; c) formación de rol de avalúos; d) fijación de tasa por decreto supremo y; e) modificación de avalúos. Todas las cuales, fueron desestimadas.

segunda sentencia, corresponde a la Corte de Apelaciones, caso “Coca Cola Embonor con SII” del año 2012, en ella se confirma lo sostenido por el TTA de Arica y lo interesante radica en el razonamiento de la Corte, a propósito del análisis de los requisitos para la rebaja del gasto en el Art. 31 de la LIR y lo expresado, en relación a que el proceso de reorganización empresarial debe responder a una legítima razón de negocios o “*business purpose test*”.

1. “CASO BAHÍA BLANCA
CON SERVICIO IMPUESTOS INTERNOS”

Rol 3.253-1997, Corte de Apelaciones de Santiago. 31/07/2001.
Rol 4.038-2001, Corte Suprema. 28/01/2003.

La Excma. CS acogió un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de la sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Santiago, confirmatoria de la sentencia de primer grado, que había rechazado una reclamación tributaria en contra de una liquidación de impuestos. En términos fácticos, se constituyen dos sociedades para desarrollar un negocio, una encargada de la parte inmobiliaria y la otra del aspecto mobiliario y prestación de servicios, estando la primera no afecta a IVA, a diferencia de la segunda, según lo establecido en la ley. La CS, en el considerando decimooctavo, señaló 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 antijurídico, 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”. En el considerando decimonoveno se indica “ello no sólo es lícito, por tener un fundamento legal, sino que puede tener finalidades ajenas a la elusión de impuestos, como podrá serlo el facilitar la adquisición, administración y mantención de los muebles, operaciones que, como resulta lógico entender, son más frecuentes que la de los primeros, sujetos a menor desgaste”. Por último, se entienden vulnerados el Art. 20 Nº 3 de la LIR, los Arts. 8 y 12 letra E Nº 11 de la Ley del IVA y los Arts. 19 y 2053 del CC. En definitiva, se sostiene que el SII no puede disponer de aquellos vacíos legales, reconduciéndolos a otra norma tributaria y cumplir el rol del legislador.

2. “COCA COLA EMBONOR
CON SERVICIO IMPUESTOS INTERNOS”

RIT GR- 01-0003-2011. TTA de Arica. 03/04/2012

Rol 3-2012. Corte de Apelaciones de Arica. 06/06/2012.

Rol 5118-2012. Corte Suprema. 23/07/2013.

La Iltma. Corte de Apelaciones de Arica confirmó la sentencia dictada por el TTA de Arica, en la cual éste rechazó un reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de una resolución que ordenó modificar su pérdida tributaria del año tributario 2010 de \$193.348.090.900 a \$95.472.050.660 y su pérdida de arrastre correspondiente a ese mismo año de \$188.815.467.514 a \$91.904.837.374, debiendo cambiar, en consecuencia los registros de determinación de la renta líquida imponible y FUT, correspondiente al año tributario 2010. Por su parte, la CS rechazó el recurso de casación en el fondo, interpuesto por Coca Cola Embonor, en contra de la sentencia de la Corte de Apelaciones. En términos fácticos, el grupo Coca Cola Embonor, encabezado por su matriz Coca Cola Embonor S.A, en adelante la matriz, (antes Embotelladora Arica S.A.), adquiere las operaciones de embotellado y distribución de productos Coca Cola en Chile de Embotelladoras Williamsom Balfour S.A. Para llevar a cabo esta operación, la CS distingue dos etapas, “primera etapa “significó: a) constitución de una filial en el extranjero, Embotelladora Arica Overseas, domiciliada en Islas Caimán y b) creación de una agencia de la matriz en Islas Caimán. Esta última realizó un aporte de capital a Embotelladora Arica Overseas, a cargo del banco de inversión JP Morgan, emitiendo bonos 144-A de los Estados Unidos de América, recaudando la suma de US\$160 millones. Además, este financiamiento fue refinanciado para generar ahorro en el pago de los intereses. Cabe destacar, que la matriz reconoció pérdidas tributarias en sus estados financieros desde el 2000, obteniendo una renta líquida negativa determinada por gastos financieros por intereses, pues reconoce el estado de su agencia en Islas Caimán. Continuando con lo anterior, y descrita en el fallo como la “segunda etapa”, el día 20 de mayo 1999, mediante el aporte de capital de la agencia en Islas Caimán, Embotelladora Arica Overseas, adquiere de Embotelladoras Inchcape Pie, la totalidad de las acciones emitidas por la sociedad Inchcape Latin American Bottling (ILABSA), quien, a través de Inchcape Bottling Chile S.A, controla las plantas embotelladoras de la franquicia Coca Cola que operaba en Chile, WB S.A Viña del Mar, Concepción, Temuco, Talca y Puerto Montt, denominadas sociedades

operativas, representadas en las acciones de Williamson Balfour S.A. El día 14 de diciembre de 1999, la sociedad filial en Chile de la matriz, Embonor S.A, (antes embotelladora del Sur S.A), celebró un contrato de compraventa de las acciones que la sociedad Arica Overseas mantenía en Inchape Bottling Chile S.A. Por último, el día 28 de octubre del año 2003, la filial chilena de la matriz, Embonor S.A, se dividió en dos sociedades: a) Embonor S.A., continuadora legal, en la cual se radicaron las actividades de transporte, y b) Nueva Embonor S.A., a la cual le correspondieron las actividades de producción, embotellado y comercialización de las plantas Williamson Balfour S.A. A continuación, la matriz absorbe a Nueva Embonor S.A., comprando el 100% de sus acciones, disolviéndose esta última por la compra de la totalidad de sus acciones.

La Corte de Apelaciones confirma la sentencia apelada, por cuanto el contribuyente, Coca Cola Embonor S.A, no logró acreditar la necesidad del gasto requerido en el Art. 31 de la LIR para lograr rebajar un gasto de cálculo de la renta líquida imponible, más aún cuando el gasto ha sido de una sociedad distinta, Embotelladora Arica Overseas, que constituye una unidad independiente con una tributación separada. Por lo demás, no se acredita la relación ingresos y gastos, por cuanto la agencia no recibió ingresos que se relacionaran con el endeudamiento. Por otro lado, al final del considerando decimocuarto, explica que la reorganización empresarial no obedece a una legítima razón de negocios (*business purpose test*), en la cual, según la Corte, la planificación es aceptable en la medida que tenga un propósito comercial o económico diferente que el solo objeto de evitar el pago del impuesto, configurándose en los hechos una duplicidad de costos que la misma ha volcado en su declaración. Por último, rechaza la aplicación del Art. 26 del CT por encontrarse de mala fe y corresponder a un rechazo de gastos y no a un cobro retroactivo de impuestos. Cabe mencionar, que en el considerando cuadragésimo noveno del fallo del TTA de Arica, no sólo se desestima el uso de las pérdidas, sino que se cuestiona la operación global de compra. “(...) las operaciones descritas, efectuados por Coca-Cola Embonor S.A. no son gestión eficiente para la compra de las plantas, sino, por el contrario, han generado la duplicación del costo de los activos, que van a acarrear pérdidas tributarias en Chile de manera artificial, pero que disminuye o evita el pago de impuestos a la renta, a favor de la producción de utilidades, también artificial, en la filial extranjera, ubicada en un territorio donde no existe la carga de los impuestos a la renta, por lo que, tratándose de costos artificiales, evidentemente no corresponden a aquellos necesarios para producir renta”.

Tal como se dijo anteriormente, desde el año tributario 2000 la matriz habría reconocido pérdidas tributarias en sus estados financieros, obteniendo una renta líquida negativa determinada por gastos financieros por intereses, pues reconoce el estado de su agencia en Islas Caimán y una de los puntos que se objeta es que dichos gastos derivados de los intereses no tendrían una correlación directa entre los ingresos generados por la agencia en el exterior. En virtud de lo anterior, cabe preguntarse si hubiese sido posible la deducción de los intereses como gastos, en el caso que Coca Cola Embonor S.A, la matriz, a través de su agencia en Islas Caimán, hubiese contratado el préstamo directo para la compra de Inchcape PLC, sociedad extranjera dueña de ILABSA, quien, a su vez, es controladora de sociedad Inchcape Bottling Chile S.A, dueña de las sociedades operativas, Embotelladora Williamsom Balfour S.A. Según lo establecido en los Arts. 41 A, letra B, N° 1 y 31 de la LIR, Cola Cola Embonor S.A, matriz, a través de su agencia en Islas Caimán, podría haber comprado directamente a Embotelladora Williamsom Balfour S.A. y no existiría duda, de la procedencia de la consolidación de su estado tributario con la matriz en Chile y respectiva rebaja de gastos deducibles a la renta líquida imponible por intereses, según lo sostenido por el TTA de Arica¹⁰⁴. Sin embargo, la situación sería distinta, por cuanto la agencia no sólo estaría constituida por el pasivo derivado del financiamiento por la compra de Embotelladora Williamsom Balfour S.A, sino, también, por el activo correspondiente a tal empresa, la cual, según lo sostenido por la demandada ante el TTA de Arica, es posible deducir que producirá utilidades¹⁰⁵. Tales utilidades, al consolidar los resultados de la agencia con la matriz, se compensarían con las pérdidas producto del pago de intereses,

¹⁰⁴ Véase en: TTA de Arica, 3.4.2012, RIT GR-01-0003-2011. Artículo trigésimo sexto: “Que, este TTA considera que en cuanto al tratamiento tributario de las filiales, la LIR dispone que sólo las agencias y establecimientos permanentes tienen la obligación de consolidar sus resultados con la matriz, lo que definitivamente excluye a la filial de la actora denominada Embotelladora Arica Overseas. En otras palabras, en el conflicto que nos ocupa, no estamos en presencia de la compra de las acciones de las sociedades operativas por parte de la misma Agencia de la reclamante, lo que la haría merecedora sin mayor cuestionamiento a deducir como gastos los intereses antes referidos, sino que en la adquisición de Williamson Balfour por parte de una empresa filial, cuya estructura jurídica es independiente y diversa a la casa matriz y que no ha sido considerada para estos puntuales efectos, por la LIR”.

¹⁰⁵ Véase en: TTA de Arica, 3.4.2012, RIT GR-01-0003-2011. “(...) la adquisición de las plantas operativas de Embotelladoras Williamson Balfour en Chile, cuya producción representa el día de hoy el 90% de los ingresos de Coca Cola Embonor S.A, los que en el corto plazo serán positivos para efectos tributarios”.

lo que no sucede si dichas utilidades son recibidas por Embotelladora Arica Overseas. Es preciso señalar que Embotelladora Arica Overseas S.A adquirió las acciones de Inchcape PLC, y con ello, Embotelladora Williamsom Balfour S.A, por la suma de US\$612.990.420. Por su parte, Coca Cola Embonor S.A, la matriz, adquirió las operaciones de embotellado y distribución de Embotelladora Williamsom Balfour S.A por la suma de US\$745.000.000. En el caso que la agencia, en Islas Caimán, hubiese comprado directamente Embotelladora Williamsom Balfour S.A, además de pagar menos, según lo señalado en el párrafo anterior, se esperaría que todo o parte de esa deuda sea cubierta por las utilidades derivadas del activo que está comprando y con ello, no le hubiese sido posible rebajar todos los intereses derivados del financiamiento y refinanciamiento que le significó la compra de Embotelladora Williamsom Balfour S.A, por Embotelladora Arica Overseas S.A. Cabe recordar, que cuando Coca Cola Embonor S.A, la matriz, adquiere a Embotelladora Williamsom Balfour S.A debe también adquirir la deuda de US\$745.000.000, que corresponde al monto que le costó a su filial en Chile obtenerla por parte de Embotelladora Arica Overseas S.A. La CS se refiere a las tres infracciones que, según la recurrente, sustentan la casación en el fondo en contra de la sentencia de la Corte de Apelaciones. Respecto a la primera, relacionada con la infracción al Art. 31 Nº 1 inciso tercero de la LIR, al exigir como requisito para la deducción de la renta bruta el gasto por interés, la correlación con una renta imponible en el mismo ejercicio. La CS señala que el recurso deducido plantea presupuestos de hecho que se oponen a los tenidos en consideración para fallar, por cuanto al postular que el contribuyente acreditó que los gastos incurridos por la agencia de Coca Cola Embonor S.A. en las Islas Caimán tienen el carácter de gasto necesario para producir la renta, lo sustentan en hipótesis no establecidas en la sentencia, al desestimar la falta de correlación entre ingreso y gasto.

Resulta interesante consignar, lo señalado por la CS en el considerando quinto: “no existe una relación directa entre ingresos y gastos, puesto que la Agencia no recibió ingresos que se hayan relacionado con los gastos generados por los endeudamientos, situación que se arrastra desde el año 2000, de forma que la reorganización empresarial llevada a cabo por la recurrente no obedece a una legítima razón de negocios que la justifique, porque en el caso concreto lo buscado a través de dicha operación fue evitar el pago de impuestos.” En cuanto a la segunda infracción, referida a la aplicación del Art. 26 del CT, se reitera lo sostenido por la Corte de Apelaciones, por cuanto el supuesto de hecho corresponde a

una negación del derecho a una devolución de impuestos y no a un cobro retroactivo de impuestos. Finalmente, en relación a la infracción del Art. 41 A, letra B N° 1 de la LIR se sostiene que implica, al igual que en la primera infracción, una modificación de los hechos asentados, pues es un hecho acreditado que la agencia domiciliada en Islas Caimán sólo ha tenido pérdidas, de manera que al no haberse demostrado la existencia de ingresos generados por la agencia que opera en el exterior, se dejó asentado que no es posible por ello que sean gastos necesarios para producir la renta.

En los párrafos precedentes se da cuenta de los hechos del caso, lo sostenido por la Corte de Apelaciones, confirmando la sentencia del TTA de Arica, la decisión de la CS ante la interposición, por parte de Coca Cola Embonor, de un recurso de casación en el fondo, para finalmente dar cuenta de la posibilidad y consecuencias que se derivan del hecho de Coca Cola Embonor S.A, a través de su agencia, en Islas Caimán, hubiese contratado el crédito para la compra de las sociedades operativas. Al respecto, y en concordancia con los acápites anteriores, es posible dar cuenta de la utilización de ciertos principios de creación judicial, a saber, el principio de sustancia sobre la forma y el principio de legítima razón de negocios. El primero utilizado implícitamente, pues se analiza una operación realizada por parte de la matriz que equivale a la forma utilizada, mas se hace prevalecer la sustancia, como será explicado, todo ello a propósito de la rebaja de gastos del Art. 31 de la LIR y sus requisitos: a) acreditación fehaciente de la pérdida tributaria; b) necesidad del gasto para producir renta; y c) relación entre gasto e ingreso. Todos los requisitos son incumplidos. El principio aludido es utilizado, tanto por la Corte de Apelaciones, como el TTA de Arica, por cuanto se cuestiona que se deduzcan intereses como gasto por parte de Coca Cola Embonor a través de su agencia en Islas Caimán ya que al analizar la sustancia se determina que no fue la agencia quien compró las sociedades operativas y por ende, Williamson Balfour, sino que fue una empresa filial, Embotelladora Arica Overseas, cuya estructura es independiente y diversa a la casa matriz.

Cabe mencionar que la LIR considera que sólo las agencias y establecimientos permanentes tienen la obligación de consolidar sus resultados con la matriz, por tanto, en la forma se quiso hacer parecer esto, mas en la sustancia se comprobó que no era tal y se hizo prevalecer esta última. La CS, confirma lo sostenido por la Corte de Apelaciones, en relación a este punto al corresponder a un hecho asentado, empero no cuestiona la operación global de compra, en relación a este principio, sino que sostiene

que “la reorganización empresarial llevada a cabo por la recurrente no obedece a una legítima razón de negocios que la justifique, porque en el caso concreto lo buscado a través de dicha operación fue evitar el pago de impuestos.” El segundo principio se utiliza explícitamente, señalando que la reorganización empresarial que realizó Coca Cola Embonor S.A, a través de la cual adquirió las plantas operativas de Williamsom Balfour en Chile, no tuvo un propósito comercial o económico diferente a evitar el pago de impuestos, configurándose una duplicidad de costos. Con todo, y a pesar que se compruebe que tal reorganización sólo tuvo por objetivo evitar impuestos, la legislación imperante, tal como se señaló, hace referencia a la llamada “legítima razón de negocios” en dos ocasiones, la primera acotada a la facultad de tasación del SII respecto de reorganizaciones empresariales, distintas de la división y fusión y en segundo término, en forma implícita, en el Art. 64 de la Ley Nº 16.271 sobre impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones. Por tanto, en atención a la legislación vigente, no se requiere una legítima razón de negocios en esta estructura. Cabe destacar, que estos principios judiciales del derecho anglosajón, en este caso el principio de sustancia sobre la forma y legítima razón de negocios, sólo pueden ser utilizados en medida que se encuentren consagrados en la ley. En Chile y en los países, en los cuales rige el derecho continental, donde, a su vez, se aplica el principio de legalidad tributaria, no existe obligación tributaria, si no está consagrada en la ley.

V

APLICABILIDAD PRINCIPIO DE SUSTANCIA SOBRE LA FORMA A LA LUZ DE LA NUEVA JUSTICIA TRIBUTARIA

La Ley Nº 20.322 “Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera”, siendo promulgada el 13 de enero de 2009 y publicada el 27 del mismo mes. Dentro de la historia de ley se da cuenta de cinco objetivos que inspiran a la nueva justicia tributaria, a saber: a) especialización de las Cortes de Apelaciones en materias tributarias y agilización de la tramitación de los procesos en la segunda instancia; b) creación de TTA de primera instancia, que ejercerán su ministerio con independencia de la interpretación de la ley tributaria sustentada por la administración; c) etapa de reconsideración administrativa voluntaria como medio de evitar la “judicialización” innecesaria de los procesos de determinación impositiva; d) procedimientos judiciales eficientes y expeditos; e) aplicación

gradual de la reforma¹⁰⁶. Para lograr los objetivos propuestos se realizan una serie de modificaciones a distintos cuerpos legales y en particular, cobra relevancia la modificación al Art. 132 del CT. En el citado artículo se regula el procedimiento de reclamo seguido por el contribuyente ante el tribunal tributario, estableciendo un nuevo sistema de valoración de la prueba. Antes de la modificación legal regía el sistema de valoración legal o tasada, predeterminado los medios de prueba y valor probatorio de cada uno de ellos, la reforma consagra el sistema de apreciación de la prueba, conforme a la sana crítica. De acuerdo al legislador, tanto en el inciso segundo del Art. 14 de la Ley N° 18.287 que establece procedimiento ante los juzgados de policía local, como el Art. 456 del Código del Trabajo y el modificado Art. 132 del CT, “al apreciar la prueba de acuerdo con las reglas de la sana crítica, el tribunal deberá expresar las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas o técnicas en cuya virtud les asigne valor o las desestime. En general, tomará en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas y antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador”.

Teniendo en consideración la aplicación del principio de sustancia sobre la forma, es claro que tal libertad para interpretar tanto los hechos de la causa, como el derecho aplicable, no obstante el cumplimiento de los criterios establecidos y el requisito de la debida fundamentación, tiene como consecuencia la apertura a la posibilidad de aplicación del principio en estudio. Sin embargo, tal sistema de valoración no obsta, ni constituye una excepción a la aplicación principio constitucional de legalidad tributaria, remitiéndome al capítulo tercero de este artículo para dar cuenta de las consecuencias que se derivan. Continuando con el estudio del sistema de valoración de la prueba consagrado en la nueva ley, cabe agregar que se establece lo siguiente, “los actos o contratos solemnes sólo podrán ser acreditados por medio de la solemnidad prevista por la ley. En aquellos casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, el juez deberá ponderar “preferentemente” dicha contabilidad”. El objetivo, y así lo consagra la historia de la ley¹⁰⁷, es mitigar la amplitud de las facultades que el sistema de sana crítica encierra. En un principio, respecto a la contabilidad como medio probatorio, el proyecto consideraba su

¹⁰⁶ HISTORIA DE LA LEY N° 20.322. Fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, Enero de 2009. p. 5.

¹⁰⁷ HISTORIA DE LA LEY N° 20.322. Fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, enero de 2009. p. 501.

valoración “exclusiva” y no “preferente” como finalmente consagró la Ley Nº 20.322, modificación conceptual que abre la puerta para que sean los propios TTA los que den vida al principio de la sustancia sobre la forma, en tanto valore medios de prueba distintos a la contabilidad que, sin ser preferentes en su apreciación, terminen eventualmente por prevalecer a ella en el curso del proceso de formación de convicción judicial.

VI CONCLUSIONES

No es posible la aplicación del principio de sustancia sobre la forma en Chile, ni otros principios de creación judicial que pretendan constituirse como medidas anti-evasión, a menos que estén consagradas en la ley, en concordancia con el principio de legalidad tributaria. El elemento de la obligación tributaria que se afecta al aplicar estos principios es el hecho imponible, teniendo como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria, sin que el presupuesto se encuentre consagrado en la ley. Al analizar la extensión del principio de legalidad tributaria, tanto constituida como reserva legal máxima o absoluta, la cual impera en la doctrina y jurisprudencia en Chile, y reserva legal mínima o relativa, a pesar de la incertidumbre acerca de sus elementos y la crítica a las Constituciones que enarbolan esta posición, ambas concuerdan, por regla general, que el hecho imponible debe ser regulado por ley. Por lo demás, no es injustificada la trascendencia del principio constitucional de legalidad tributaria, su origen histórico data del año 1215 consagrado en el Art. 12 de la Carta Magna y su importancia llevó a la incorporación en el Art. 14 de la Declaración de Derechos del Hombre y Ciudadano, el año 1789. Actualmente, es una manifestación de un Estado de Derecho, en el sentido que el fundamento y límite del poder del Estado se encuentra en la ley, la cual, según el Art. 1 de nuestro CC, es una declaración de voluntad soberana. Por otro lado, a la luz de la nueva justicia tributaria y la consagración del sistema de valoración de la sana crítica, no se modifica la conclusión expuesta, toda vez la mayor libertad para valorar la prueba, no implica una excepción al principio constitucional de legalidad tributaria. Con todo, y tal como quedó establecido en el desarrollo de este artículo, la conclusión propuesta no implica que el contribuyente deba organizarse de la manera que le resulte más conveniente al Fisco. Por último, en atención a la realidad imperante, no queda más que

proponer de *lege ferenda* la consagración de este tipo de principios en nuestra legislación o tipificar ciertas operaciones, culminando con una cláusula general que contenga criterios para determinar cuándo una operación es contraria al principio de sustancia sobre la forma u otros. Sin perjuicio, de la técnica legislativa utilizada, la cual requiere de un acucioso análisis y no la mera importación de figuras judiciales foráneas, resulta imprescindible adecuar nuestra legislación tributaria, pues, en caso contrario, nos encontraremos ante operaciones manifiestamente injustas que serán resueltas de una manera formalista, en atención a la legislación actual o, como el caso Coca Cola Embonor, donde es posible inferir que se resuelve en primacía de la justicia material.