

N^{os} 215 - 216
Año LXXII
Enero-Junio, Julio-Diciembre 2004
Fundada en 1933
ISSN 0303-9986



REVISTA DE DERECHO

UNIVERSIDAD DE
CONCEPCIÓN^{MR}

Facultad de
Ciencias Jurídicas
y Sociales

LA POTESTAD DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS EN MATERIA DE RECALIFICACION DE LOS CONTRATOS. LA LINEA DIVISORIA ENTRE LA EVASION Y LA ELUSION TRIBUTARIA¹

JORGE MONTECINOS ARAYA
Profesor Derecho Tributario
Universidad de Concepción

1. LA CUESTION LITIGIOSA

El Servicio de Impuestos Internos procedió a cursar sendas liquidaciones de IVA a la Sociedad Inmobiliaria Bahía S. A., por cuanto estimó que las operaciones que efectuaba se hallaban afectas a dicho tributo, específicamente, el arrendamiento de inmuebles amoblados del artículo 8 letra g) del D. L. 825 o, en su defecto, la actividad comercial de hotelería, como hecho gravado servicio definido en el artículo 2 N° 3 de ese cuerpo de leyes^{2,3}. Lo peculiar del caso es que

¹ El fallo aparece publicado en Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales, año 2003, tomo C, N° 1 enero-junio, 2ª parte, sección 1ª, pág. 22.

² La verdad es que, a juicio de la Corte de Casación, el fundamento jurídico de las liquidaciones era demasiado escueto, pues contemplaban sólo una referencia genérica a lo dispuesto en el art. 20 N° 3 del D. L. 824 y al art. 20 del D.L. 825, ambos preceptos legales impertinentes a la cuestión debatida. No obstante, por aplicación del aforismo *iura novit curia*, para desarrollar las consideraciones que permitieron la nulidad de la sentencia recurrida, la Corte de Casación sitúa la cuestión en la perspectiva jurídica adecuada.

³ De conformidad a lo prescrito en el art. 8 del D.L. 825, el IVA afecta a las ventas y a los servicios, ambos conceptos definidos por el legislador en el art. 2 N° 1 y 2, respectivamente. El hecho gravado servicio, al efecto, se define como "la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta". El art. 20 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por su parte, entre otras, se refiere a las empresas de comercio, cuestión que nos remite al catálogo de los actos de comercio del art. 3 del Código de Comercio, dentro de las cuales se comprenderían las empresas hoteleras. En contra, precisamente, a propósito del fallo en comento, vid. Juan Esteban Puga Vial, *El acto de comercio*, crítica a la teoría tradicional, Ed. Jurídica de Chile, 2005, pág. 200, nota al pie N° 527.

El mismo art. 8 del D. L. 825, enseguida, contempla un catálogo de actos o hechos que se asimilan a ventas o servicios, entre otros, el señalado en la letra g): "El arrendamiento, subarrendamiento, usufructo

la sociedad referida sólo se limitaba a arrendar bienes inmuebles, y otra sociedad, Prestaciones Caldera Limitada, arrendaba los bienes muebles que los guarnecían y que constituían –en su conjunto– cabañas que se arrendaban a pasajeros. Ambas sociedades estaban constituidas por los mismos socios. De modo que la renta pagada por aquéllos se dividía, el 60% se asignaba al arriendo del inmueble y, en consecuencia, no se afectaba con IVA⁴ y el 40% restante al arriendo de los muebles, afecto a dicho tributo. El órgano fiscalizador, pues, prescindiendo de esta realidad comercial, procedió a cursar las liquidaciones en contra de una de las sociedades, considerando el total de las operaciones afectas a IVA, estimándose que por estar ambas sociedades constituidas por los mismos socios, que operan en conjunto, en definitiva, desarrollan una actividad hotelera, afecta al tributo en referencia.

La sentencia de primer grado desecha la reclamación formulada por la contribuyente. La Corte de Apelaciones de Santiago confirma el fallo en alzada, decisión que es impugnada mediante un recurso de casación en el fondo.

2. DOCTRINA DE LA CORTE DE CASACION

“Que, así, 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 optó, y no en aquella que se le liquida” (considerando 19^o).

“Que, en la presente situación, ello se ha hecho mediante la constitución de dos sociedades, aunque por las mismas personas, para explotar en conjunto un negocio, utilizando los beneficios tributarios que la propia ley entrega... 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 el de la de los primeros, sujetos a menor desgaste” (considerando 19^o).

o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimientos de comercio”. Acerca del hecho gravado en el IVA, vid, por todos, a Elizabeth Emilfork Soto, “El hecho gravado en el Impuesto al Valor Agregado”, en Revista de Derecho, Universidad de Concepción, 1983, N° 173, págs. 123 y sgtes.

⁴ El arrendamiento de inmuebles puro y simple no se halla afecto al IVA. No obstante, con mala técnica legal, el art. 12 letra E del D. L. 825 declara exentos “el arrendamiento de inmuebles, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra g) del art. 8”. Se trata, más bien, de lo que la doctrina tributaria denomina como una “hipótesis de no sujeción”.

“Que poco queda por agregar sobre este tema, que parece meridianamente claro, salvo añadir que podría estimarse que precisamente por la forma como se halla establecida la estructura impositiva del IVA en el caso de establecimientos como el de la especie, el órgano fiscalizador debió acudir a una imputación genérica en orden a mencionar tan sólo una norma de la Ley de la Renta, sin ningún otra especificación que pudiese fundar el criterio de las liquidaciones; y ello es, sencillamente, porque no la existe, al tenor de lo explicado. Al obrar así en el fallo recurrido se termina aceptando en buenas cuentas, que queden sin efecto por vía administrativa, actos válidamente celebrados como los son dos contratos sociales, cuya nulidad corresponde que sea declarada por otros tribunales, y para ello se ha tenido que suponer que ha existido una simulación sin que haya habido debate ni prueba sobre ese asunto. De este modo el Servicio, en esta materia, se aleja de su competencia por el simple expediente de efectuar liquidaciones de impuestos, y sin que se sepa, además, en qué condiciones queda la otra empresa relacionada” (considerando 20º).

3. COMENTARIO

La sentencia que se comenta es única en su género en nuestro país, al menos, con la claridad y precisión con que se interna, en la esfera tributaria, en el desarrollo de aspectos sustantivos de la mayor aplicación práctica. Arroja luz, en primer lugar, sobre la siempre debatida y polémica línea divisoria entre la elusión y la evasión tributaria, entre lo lícito y lo ilícito en el orden tributario, especialmente, en materia de planificación fiscal. A propósito de lo mismo, cuestión íntimamente ligada con aquélla, el fallo se hace cargo de la competencia del Servicio de Impuestos Internos, para recalificar los contratos celebrados por los contribuyentes, en especial, frente a casos en que el órgano fiscalizador, en sus actos de determinación de impuestos, prescinde de ellos bajo el pretexto, expreso o tácito, de una eventual simulación en perjuicio del Fisco.

No existe un mandato jurídico que obligue a los contribuyentes adoptar aquellas fórmulas de negocios que le signifiquen el mayor pago de impuestos posible. El ahorro tributario, en principio, no constituye un obrar ilícito. La elección del medio jurídico para la obtención de determinados efectos económicos es librada al arbitrio de cada uno⁵. Los particulares, dentro de la esfera de la

⁵ Como dijo el maestro alemán Albert Hensel, en las primeras décadas del siglo pasado: “El mandato –tú debes pagar el impuesto– está siempre condicionado por la frase: si tú realizas el hecho generador (¡no, si tú apuntas a un determinado efecto económico!)”. Derecho Tributario, Editorial Jurídica Nova Tesis, Rosario, 2000, pág. 224.

libertad contractual y de la autonomía de la voluntad, podrán celebrar los actos y negocios que deseen, y de otorgarles el contenido y los alcances que les parezcan mejor a sus intereses.

No debe olvidarse, empero, que la obligación de pagar el tributo nace directa y unilateralmente de la ley. La voluntad de esos mismos particulares, a estos efectos, es indiferente. El negocio jurídico, para el derecho tributario, es un dato, un hecho jurídico. La norma tributaria, en esta perspectiva, como lo recuerda García Novoa, es "una norma de imposición de conductas", apuntando al hecho de que el tributo constituye una vía de injerencia del poder público en una suerte de "esfera privada económica" de los particulares. Tanto la norma tributaria, como la penal, recuerda el autor, participan de lo que la doctrina alemana ha llamado "actos soberanos de limitación de la libertad"⁶.

¿Cuál es la potestad de la administración fiscal frente a la determinación de los efectos tributarios de los negocios jurídicos celebrados por los contribuyentes? Esta es la cuestión que se entrecruza en el tema de la evasión y de la elusión tributaria y que, en algunos ordenamientos, se encadena con otro que es el de la interpretación de la ley tributaria⁷. La primera solución de Derecho Comparado es la adoptada por la ordenanza tributaria alemana de 1919, mediante la creación legal de una cláusula general antielusiva, que dotaba a la autoridad fiscal de la competencia necesaria para hacer frente al fenómeno de la elusión: "Mediante el abuso de las formas y posibilidades de tipificación del derecho privado, no puede ser evadida ni disminuida la obligación tributaria. En caso de abuso, deben ser abonados los impuestos que corresponderían de acuerdo con una tipificación adecuada de las operaciones y situaciones económicas efectivamente realizadas"⁸. Esta norma inspiró a muchas otras que daban preeminencia al resultado económico por sobre las formas jurídicas, y que otorgaban a la administración tributaria amplia competencia para inmiscuirse en las motivaciones de los particulares, y recalificar los contratos celebrados por

⁶ César García Novoa, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 95 y sgtes.

⁷ En esta materia, como en otras, debe estarse muy especialmente al tratamiento positivo adoptado por cada ordenamiento, rehuendo, en lo posible, de las generalizaciones o de las fórmulas prestadas que no encajen con el derecho nacional. Con esta advertencia, vid. Horacio García Belsunce, "La influencia de la ley fiscal sobre los contratos", en *Temas de Derecho Tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, págs. 255 y sgtes.

⁸ La traducción corresponde a Horacio García Belsunce, *ob. cit.*, pág. 263. No obstante, en la obra de Albert Hensel citada se emplea la expresión "eludir" en vez de la de "evadir" en la traducción del § 10 en comentario, y que es obra de los Dres. Leandro Stok y Francisco M. B. Cejas. *Derecho Tributario*, pág. 220.

éstos⁹. Su aplicación a la realidad, empero, no estuvo exenta de reproches, y abundaron las denuncias de los abusos cometidos por el exceso de celo fiscal¹⁰.

Lo que sucede es, en nuestro concepto, que existe aquí una colisión de bienes jurídicos de la máxima jerarquía, como lo son la legalidad y la igualdad en materia impositiva. La elección será, en último término, del legislador, salvo –claro está– que ese conflicto haya sido abordado directamente por el constituyente. De cara a nuestro ordenamiento, podemos constatar que no existe una cláusula antielusiva de carácter general, que otorgue la competencia necesaria al Servicio de Impuestos Internos, para prescindir de la realidad contractual, por la simple vía administrativa, reconduciendo los hechos a una norma jurídica que imponga a los particulares la obligación de pagar el tributo o, como en el caso que motiva este comentario, a una tributación más gravosa. Tal procedimiento, como lo recordó la Corte de Casación, en la sentencia de reemplazo, se halla “al borde de la legalidad, cuando la verdad es que la propia ley permite que ello pueda llevarse a cabo y, en tanto no exista una disposición expresa que clarifique esta cuestión de un modo categórico...”. No debe olvidarse que el órgano fiscalizador, conforme a la Constitución, debe actuar válidamente “dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley”. Y que, según lo tiene mandado el artículo 63 del Código Tributario, “el Servicio hará uso de todos los medios legales” para llevar adelante su función fiscalizadora¹¹.

⁹ Vid., por ejemplo, el art. 24.1 de la Ley General Tributaria española de 1963; o el art. 12 de la ley argentina N° 11.683. La actual Ordenanza Tributaria alemana de 1977, al efecto, distingue entre negocios simulados –dentro del género negocios ineficaces– y el abuso de derecho. En el § 41.2, respecto de los primeros, establece: “Los negocios simulados y los actos simulados son irrelevantes a efectos de la imposición. Cuando mediante un negocio simulado se encubra otro negocio jurídico, el negocio jurídico encubierto es determinante a efectos de la imposición”. En el § 42, en tanto, prescribe: “Mediante el abuso de derecho no puede eludirse la ley tributaria. En caso de abuso nacerá el crédito tributario tal como nace en el caso de una configuración jurídica adecuada a las operaciones económicas”.

¹⁰ Por todos, José Juan Ferreiro Lapatza: “...Las cláusulas antielusorias sólo sirven a la inseguridad y a agrandar el círculo de decisiones libres de jueces y funcionarios sobre quién debe y quién no debe pagar un tributo, haciendo caso omiso de que nuestra Constitución reserva tal decisión a la ley y sólo a la ley”. Prólogo a la obra de César García Novoa, *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 16.

¹¹ No puede decirse lo mismo respecto de la potestad del SII para proceder a la tasación de la base imponible, por ejemplo, “cuando el precio o valor al objeto de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporal, o al servicio prestado, sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto... en los casos en que éste sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación”, según el inciso 3° del art. 64 del mismo Código. La habilitación, empero, es legal y, en consecuencia, se respeta el principio de juridicidad establecido por el Código Político. Otros casos, vid. art. 63 de la Ley 16.271, *Ley de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones*; o el art. 17 N° 8 inc. 5° del D. L. 824, *Ley sobre Impuesto a la Renta*.

La Corte de Casación, en esta línea, reprocha al mismo Servicio la prescindencia de la realidad contractual –en la especie, dos contratos sociales válidamente celebrados–, por sí y ante sí, “cuya nulidad corresponde que sea declarada por otros tribunales, y para ello se ha tenido que suponer que ha existido una simulación sin que haya habido debate ni prueba sobre ese asunto...”. De modo que, por regla general, el órgano fiscalizador está inhibido de prescindir de un contrato válidamente celebrado por los particulares, salvo que exista una norma expresa que lo habilite para ello. Siendo, en todo caso, de la competencia de “otros tribunales”, no de la justicia tributaria, el conocer y fallar la causa que tenga por objeto hacer valer la voluntad real por sobre la declarada. Esta última doctrina parece más discutible. Ese era el criterio expresado por el legislador en el artículo 63 de la Ley de Herencias, Asignaciones y Donaciones, antes de su modificación por la Ley 19.903, que habilita al Servicio para indagar la sinceridad de las cláusulas contractuales que pudieren tener por objeto eludir el pago del impuesto. En su texto primitivo, el legislador permitía al Servicio, mediante resolución fundada, proceder a liquidar el impuesto, prescindiendo de la realidad contractual, estableciendo: “... y solicitará al juez competente se pronuncie sobre la procedencia del impuesto y la aplicación definitiva del monto de éste. La solicitud del Servicio se tramitará conforme al procedimiento sumario”. Dicha parte se eliminó por la Ley 19.903, quedando facultado el Servicio, de ahora en adelante, para proceder directamente a la liquidación y giro del impuesto que corresponda¹².

Lo que sí queda claro, en concepto de la Corte de Casación, es que la elusión consiste en evitar algo con astucia, “lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico”, a diferencia de la evasión. No siempre nuestro legislador ha sido cuidadoso en el empleo de estas expresiones, como puede constatarse de la lectura, por vía de ejemplo, del inciso 1° del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario, que regula el monto de la multa del delito tributario allí tipificado en función de un porcentaje “del tributo eludido”. El lector podrá encontrar mejores argumentos a favor de la doctrina capital del fallo en la historia fidedigna del establecimiento de la Ley 19.738, del 19 de junio de 2001, llamada, precisamente, Ley contra la Evasión y la Elusión Tributaria, en cuya tramitación el legislador naturalmente debió hacerse cargo de la misma cuestión, llegando a idéntica conclusión que el máximo tribunal.

¹² Acerca de los problemas que plantea la simulación y el derecho fiscal, vid. la clásica obra de Francisco Ferrara, *La simulación de los negocios jurídicos*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1960, pág. 443.