

**ABUSO Y ELUSIÓN**  
*ABUSE AND AVOIDANCE*

Gonzalo Vergara Quezada<sup>1</sup>

**RESUMEN:** explica el concepto de abuso a los derechos, entendido como el ejercicio ilícito de un derecho subjetivo y de abuso a la ley del derecho de la Unión Europea, entendido como la realización de actos artificiosos, se buscan obtener un beneficio legal, produciendo un resultado abiertamente en contra del propósito buscado por el legislador, pero no de la letra de la norma, ambos, en relación con la elusión tributaria.

**PALABRAS CLAVES:** abuso de la ley, abuso de los derechos, fraude a la ley.

*ABSTRACT: explains the concept of abuse of rights, understood as the illicit exercise of a subjective right and abuse of the law according to European Union law, understood as the performance of contrived acts, seeking to obtain a legal benefit, producing a result openly against the purpose sought by the legislator, but not the letter of the norm, both, in relation to tax avoidance.*

*KEYWORDS: abuse of law, abuse of rights, fraus legis.*

## 1. INTRODUCCIÓN

En el número anterior de esta revista se nos recordó la deuda histórica que el legislador tiene con los principios superiores del derecho tributario, de lo cual, es un triste ejemplo la desafortunada regulación antielusiva general que la Ley N° 20.780<sup>2</sup> agregó al Código Tributario.

Ello, porque al ser tan deficiente la técnica jurídica empleada en la redacción de aquella normativa, la misma provoca incertidumbre donde la sociedad requiere con urgencia seguridad jurídica<sup>3</sup>, lo cual, junto a otros factores<sup>4</sup>, contribuye erosionar las bases del

---

<sup>1</sup> Abogado Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. Máster en Derecho con mención en Derecho Tributario, Pontificia Universidad Católica de Chile. Abogado PwC. Profesor LLM UC. Correo: gonzalo.vergara@cl.pwc.com. Recibido: 3 de octubre de 2017. Aceptado: 17 de noviembre de 2017.

<sup>2</sup> Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre de 2014.

<sup>3</sup> VILLAMÁN RODRÍGUEZ, Francisca (2017): “La deuda histórica con los principios superiores de la tributación”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción* pp. 35-45; STREB, Jorge (2016): “Political uncertainty and economic underdevelopment”, *Estudios de Economía*, Vol. 28 N° 1: pp. 89-114 y El Mercurio (2017): “Hay que independizar la gestión del SII de los ciclos políticos”, 15 de octubre de 2017, página B 6.

<sup>4</sup> La Tercera (2017): No es un problema de suerte. En línea <http://www.latercera.com/noticia/no-problema-suerte/>. (Consultado el 19 de agosto de 2017).

crecimiento económico<sup>5</sup> y esto, a su vez, afecta el nivel de empleo de la población<sup>6</sup>, lo que acarrea toda otra serie de consecuencias negativas<sup>7</sup>.

Igualmente, se expuso en esta revista un caso de lo que podría llegar a configurar un abuso a la ley, entendido aquel concepto según el criterio desarrollado por la Corte Europea de Justicia el cual, como veremos, requiere que, mediante actos artificiosos, se busque obtener un beneficio legal, produciendo un resultado abiertamente en contra del propósito buscado por el legislador, pero no de la letra de la norma<sup>8</sup>.

De la lectura detenida de los artículos antes mencionados es posible hacer la pregunta ¿qué conceptos de abuso pueden ser útiles para construir una normativa antielusiva general que no entre en conflicto con nuestro sistema jurídico?

Encontrar una respuesta a la interrogante anterior es difícil, porque actualmente no es posible proponer una definición unitaria del término *abuso* para efectos jurídicos, por lo menos, semejante definición no se podría plantear sin mezclar toda clase de doctrinas, teorías y preceptos que presentan tantas diferencias, e incluso contradicciones, que la harían inútil, por lo menos para el propósito de entender la elusión.

Por ejemplo, en una rápida revisión, encontramos que nuestras leyes usan el término para describir el ejercicio abusivo de derechos sindicales<sup>9</sup>, el abuso monopólico<sup>10</sup>, el abuso de autoridad<sup>11</sup>, el abuso judicial<sup>12</sup>, el abuso del alcohol<sup>13</sup>, entre otras materias.

---

<sup>5</sup> Emol (2017): Economía chilena cierra su peor semestre desde 2009 al expandirse sólo 0,5%.

En línea <http://www.emol.com/noticias/Economia/2017/08/18/871565/PIB-de-Chile-crece-09-en-segundo-trimestre-y-cierra-la-mitad-del-ano-con-su-peor-desempeno-desde-2009.html>. (Consultado el 19 de agosto de 2017).

<sup>6</sup> Economía y Negocios (2017): ¿Qué pasa con el empleo en Chile? En línea <http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=355605>. (Consultado el 24 de agosto de 2017) y Pulso (2017): Construcción acumula once meses de contracción y pierde 30.000 plazas de trabajo en un año. En línea <http://www.pulso.cl/economia-dinero/construccion-acumula-once-meses-contraccion-pierde-30-000-plazas-trabajo-ano/>. (Consultado el 14 de septiembre de 2017).

<sup>7</sup> Biobiochile (2017): Estudio revela nuevo aumento de morosos en Chile: deuda promedio supera los \$2 millones. En línea <http://www.biobiochile.cl/noticias/economia/negocios-y-empresas/2017/08/18/estudio-revela-nuevo-aumento-de-morosos-en-chile-deuda-promedio-supera-los-2-millones.shtml>. (Consultado el 19 de agosto de 2017) y Pablo Arellano, José (2017): Panorama fiscal: Propuestas frente a una situación amenazante (Santiago, CIEPLAN).

<sup>8</sup> SEGUEL MALAGUEÑO, Luis (2017): “¿Un caso de abuso del derecho anterior a la Ley N° 20.780?”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción* pp. 10-19.

<sup>9</sup> Ley N° 20.940, publicada en el Diario Oficial el 8 de septiembre de 2016.

<sup>10</sup> Ley N° 19.342, publicada en el Diario Oficial el 3 de noviembre de 1994 y Ley N° 18.935, publicada en el Diario Oficial el 24 de febrero de 1990.

<sup>11</sup> Ley N° 20.285, publicada en el Diario Oficial el 20 de agosto de 2008.

<sup>12</sup> Ley N° 20.152, publicada en el Diario Oficial el 9 de enero de 2007.

<sup>13</sup> Ley N° 19.925, publicada en el Diario Oficial el 19 de enero de 2004.

Si examinamos el derecho comparado, veremos que, igualmente, se presenta esta proliferación del abuso, fenómeno en el que la palabra pasa a tener tantos significados como disciplinas jurídicas la emplean<sup>14</sup>.

Además, las diversas instituciones que recurren al término abuso u otro que cumple una función equivalente, se han desarrollado dentro de tradiciones jurídicas con características esenciales muy diversas y, a veces, incompatibles o contradictorias entre ellas<sup>15</sup>.

Sin embargo, hoy muchas de estas instituciones deben, de alguna manera, convivir. En algunos casos debido a la aplicación de normas comunitarias, y en otros casos porque tratados internacionales obligan a compatibilizar legislaciones que pueden tener poco en común.

Por esos motivos, parece relevante conocer los significados técnico-jurídicos<sup>16</sup> del término abuso en las principales corrientes del derecho europeo continental, que es donde encontramos mayor similitud con nuestro sistema jurídico.

Entonces, teniendo en cuenta lo indicado, revisaremos brevemente la teoría del abuso de los derechos y, además, expondremos como es empleada hoy la palabra abuso por la jurisprudencia de la Corte Europea de Justicia, tribunal que ha debido conjugar diversos ordenamientos dentro del sistema de derecho comunitario, tratando de proporcionar una mínima coherencia a diversas legislaciones.

Igualmente, nos detendremos a constatar como la jurisprudencia del mencionado tribunal ha influido sobre los recientes cambios legales a las reglas antielusivas generales de Francia y Alemania, países que tienen una tradición civil que nos resulta útil como referente.

De esta forma, resaltaremos las ideas que puedan servir a los jueces para aplicar los preceptos antielusivos generales vigentes de una forma que no violente nuestros principios jurídicos.

Igualmente, estas ideas pueden servir al legislador para establecer una regulación coherente que reemplace a la deficiente y problemática normativa antielusiva general incorporada al Código Tributario chileno por la Ley N° 20.780.

Con el propósito de evitar confusiones, se utilizará la expresión abuso de los derechos para referirse a la doctrina surgida en Europa continental entre fines de 1800 y las primeras

---

<sup>14</sup> ECK, Laurent (2010) *L'abus de droit en droit constitutionnel* (Paris, L'Harmattan) pp. 29-32.

<sup>15</sup> Por ejemplo, en materia de interpretación de la ley o de interpretación de los contratos. VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016): *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Librotecnia) pp. 84-107 y 239-243.

<sup>16</sup> Tradicionalmente se ha entendido en Chile que el sentido natural y obvio de los términos es el recogido por el diccionario de la Real Academia Española, hasta cierto punto, presumiendo que es el significado que tendría a la vista un hipotético legislador letrado. En la última edición de esa obra se recogen varias acepciones de esa palabra tomadas del derecho, pero solamente aparece, en lo que resulta pertinente, el significado clásico de abuso del derecho propuesto por Josserand, es decir, entendido como el ejercicio de un derecho en sentido contrario a su finalidad propia y con perjuicio ajeno. Real Academia Española (2014): *Diccionario de la lengua española*, (Buenos Aires, 23ª ed., Espasa) Tomo I p. 16.

décadas de 1900<sup>17</sup> que empleó el término abuso para referirse al ejercicio de los derechos subjetivos<sup>18</sup>, mientras que la expresión abuso a la ley será empleada para exponer la doctrina que, con la misma palabra, ha sistematizado las ideas que surgen de la jurisprudencia de la Corte Europea de Justicia. Por ello, se advierte que en la literatura aún no existe una nomenclatura uniforme respecto de las materias abordadas<sup>19</sup>.

## 2. EL ABUSO DE LOS DERECHOS

Comencemos revisando brevemente el concepto de abuso de los derechos, para poder rescatar importantes principios que se vinculan con esta materia, analizando, además, las trascendentales discusiones de los grandes juristas del siglo pasado que perfilaron esta institución, que han retomado su vigencia en nuestro medio, tal como veremos en cada caso.

### 2.1 LA REGULACIÓN LEGAL DEL EJERCICIO ABUSIVO DE LOS DERECHOS EN ALEMANIA

Pasando al tema estudiado, debemos recordar que el Código Civil del Imperio Alemán<sup>20</sup> reguló dos circunstancias que alteran la juridicidad de una acción. La primera de ellas, en esencia, corresponde al ejercicio de un acto que, en sí es ilícito, pero cuya ejecución la ley autoriza debido a que se dirige a defender a quien lo ejecuta de un ataque. La segunda, en resumidas cuentas, es el ejercicio de un acto que, en sí es lícito, pero que la ley prohíbe porque solamente busca causar un daño a otro<sup>21</sup>. Esta circunstancia corresponde al abuso del derecho o, con mayor precisión, al ejercicio abusivo de los derechos.

Al respecto, se destaca que el código germano autoriza el ejercicio de los derechos en toda su extensión, es decir, dentro de los límites del mismo, lo que se establece de comparar el contenido del derecho respectivo con las acciones de quien lo ostenta. Se da como ejemplo el caso de un cazador que está autorizado por el dueño de un predio para perseguir a una

---

<sup>17</sup> No nos ocuparemos de la historia de la institución antes de ese período, entre otros motivos, porque no existe consenso entre los especialistas respecto del origen de ella, por lo que nos limitamos a la discusión moderna. Romy RUTHERFORD (2013): “La «aemulatio» y el abuso del derecho”, *Revista de Estudios Histórico-Jurídicos*, Vol. XXXV, pp. 635-651.

<sup>18</sup> Como se ha destacado, no existe evidencia que la distinción entre derecho objetivo, entendido como norma, y derecho subjetivo, entendido como potestad o poder, estuviera presente en el derecho romano clásico, y por lo menos no lo está de forma nítida en el derecho romano postclásico, y ella aparecería recién en la Edad Media, período en el que surge la discusión sobre los actos emulativos, que es el ancestro teórico de la teoría del abuso de los derechos. Terrazas Ponce, Juan David (2011): “Abuso del derecho: Definiciones en torno a su origen”, en ZÚÑIGA TEJOS, Álex (coord.) *Estudios de derecho privado. Libro homenaje al jurista René Abeliuk Manasevich* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 286-317.

<sup>19</sup> SAYDÉ, Alexandre (2014): *Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market* (Oxford, Hart Publishing) p. 9 y VOGENAUER, Stefan (2011): “The Prohibition of Abuse of Law: An Emerging General Principle of EU Law”, en: DE LA FERIA, Rita y VOGENAUER, Stefan (ed.) *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?* (Oxford, Oxford Institute of European and Comparative Law) pp. 524-525.

<sup>20</sup> Dictado 16 de agosto de 1896, y comenzó a regir el 1 de enero de 1900.

<sup>21</sup> Revista de los Tribunales y de Legislación Universal (1897): *Código Civil del Imperio Alemán con la exposición de motivos, ley de introducción y disposiciones transitorias* (Madrid, trad. Alejo García Moreno, Centro Editorial Góngora) 61-63.

presa y, sin saberlo, traspasa el límite del predio; si bien no está consciente de su transgresión, al disparar dentro de otra heredad ha actuado fuera del derecho que le fue concedido<sup>22</sup>, por lo que en ese ejemplo no podemos hablar de abuso, ya que el cazador actuó sin derecho.

Entonces, recurriendo a las palabras de nuestra Corte Suprema, “no puede hablarse de abuso del derecho cuando de éste no se dispone ni detenta”<sup>23</sup>. Es decir, el abuso del derecho se presenta dentro de los límites del derecho de quien lo ejerce.

Hasta hoy el artículo 226 Código Civil alemán<sup>24</sup> no permite “ejercitar un derecho cuando su ejercicio sólo pueda tener por objeto causar perjuicio a otro”<sup>25</sup>. En otras palabras, aquella norma restringe la acción derivada de un derecho, cuando la única finalidad evidente que guía al actor es provocar un perjuicio a otro<sup>26</sup>.

Pero es importante notar que se mantiene la regla general, pues, al existir una colisión de derechos, si uno de ellos está protegido por el legislador, ello es una indicación que él se puede ejercer, aunque lesione un interés ajeno.<sup>27</sup>

Debido a que el propósito de dañar a otro requiere la manifiesta inexistencia de otras motivaciones, el mencionado artículo no fue prolífico, como lo hizo notar la doctrina, que en 1935 citaba un fallo solitario de 1909, recaído en un caso en el que un padre no permitía a su hijo el ingreso al terreno en el que estaba situada la tumba de su madre<sup>28</sup>, y en 1975 esa sentencia seguía siendo el único ejemplo mencionado en la literatura germana<sup>29</sup>.

---

<sup>22</sup> OERTMANN, Paul (1933): *Introducción al derecho civil* (Barcelona, 3ª ed., trad. del alemán de Luis Sancho Seral) p. 336.

<sup>23</sup> *Sociedad Agrícola Comalle Limitada y otro con Sergio Monsalve Vergara* (2012): Corte Suprema, 4 de mayo de 2012 (casación en el fondo), rol N° 7.978-2009.

<sup>24</sup> Por lo que en aquel sistema jurídico el abuso no puede ser considerado un ilícito atípico, ya que no viola un principio del derecho sino una norma expresa. Atienza, Manuel y Ruiz Manero, Juan (2000): *Ilícitos atípicos* (Madrid, Editorial Trotta) pp. 13-31.

<sup>25</sup> Revista de los Tribunales y de Legislación Universal (1897) pp. 62-63.

<sup>26</sup> OERTMANN (1933) p. 337.

<sup>27</sup> ENNECCERUS, Ludwig; KIPP, Theodor y WOLFF, Martin (1948): *Tratado de Derecho Civil* (Buenos Aires, trad. de la 39ª ed. alemana de Blas PÉREZ GONZÁLEZ y José ALGUER, Bosch) Primer tomo, Vol. II, pp. 529-534.

<sup>28</sup> LOEWENWARTER, Victor (1935): *Derecho civil alemán* (Santiago, Prensas de la Universidad de Chile) Tomo I, pp. 110-111.

<sup>29</sup> Larenz considera que la sentencia estaba equivocada, porque el padre estaba enemistado con el hijo, y alegó que debido a una enfermedad cardíaca le había prohibido la entrada al recinto donde se encontraba la tumba (un palacio en el que residía), para no sufrir al verlo durante las visitas, por lo que existían otros motivos para prohibir la entrada. LARENZ, Karl (1978): *Derecho civil* (Madrid, trad. de la 3ª ed. alemana de Miguel IZQUIERDO y Macías-PICAVEA, Editorial Revista de Derecho Privado-Editoriales de Derecho Reunidas) p. 298.

Este aspecto restrictivo de la institución obedeció a la necesidad, captada tempranamente por los juristas alemanes, de separar claramente el derecho de la moral<sup>30</sup>. Como veremos, aquella separación es un requisito fundamental para la vida en democracia.

Se podría pensar que las sentencias de nuestra Corte Suprema, que tanto revuelo ocasionaron en el medio nacional, resolvieron que actos, en sí lícitos, se volvían ilícitos debido al propósito de eludir los impuestos, por lo que aquellas causas se encontrarían dentro del ámbito de la materia estudiada.

Sin embargo, como indicamos en otra oportunidad<sup>31</sup>, al analizar los hechos fijados por los tribunales, es posible apreciar que no se cumplían los requisitos necesarios para rebajar el gasto que se cuestionaba<sup>32</sup> ni para tener el beneficio pretendido por el contribuyente<sup>33</sup>, por lo que, en rigor, las declaraciones sobre elusión realizadas en las sentencias no eran necesarias para resolver esas causas, y fueron *obiter dicta*.

De hecho, uno de esos casos fue resuelto aplicando las reglas generales, sin la necesidad de referirse a la elusión<sup>34</sup>. Por lo mismo, en esas causas no se presenta el elemento esencial del abuso del derecho: cumplir con el tenor literal de la norma.

## 2.2 LA TEORÍA DEL ABUSO DE LOS DERECHOS EN FRANCIA Y EL ELEMENTO TELEOLÓGICO

En Francia, si bien no existió una regla legal expresa que normara esta materia, las cortes comenzaron a fallar en un sentido similar al antes expuesto<sup>35</sup>, lo que llevó a la academia a buscar los fundamentos sobre los cuales los tribunales desarrollaban esta institución en sus sentencias.

---

<sup>30</sup> LARENZ (1978) p. 298.

<sup>31</sup> VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2015): “¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión?”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 14, pp. 151-179.

<sup>32</sup> *Supermercado Cañete Limitada con SII* (2015) Corte Suprema, 14 de septiembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 23.492-2014.

<sup>33</sup> *María Paulina Gajardo Muñoz con SII* (2015): Corte Suprema, 27 de julio de 2015 (casación en el fondo), rol N° 17.586-2014.

<sup>34</sup> *Comercial Caracol Limitada con SII* (2014): Corte Suprema, 30 de diciembre de 2014 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 5.566-2014.

<sup>35</sup> En la causa *Doerr v. Keller*, la Corte de Apelaciones de Colmar resolvió que el dueño de un terreno no estaba autorizado para construir una gigantesca chimenea falsa, solamente para tapar el sol a un vecino, por lo que ordenó su demolición. En *Badoit v. André*, la Corte de Apelaciones de Lyon dictaminó que no era lícito la instalación de una bomba que extraía tanta agua de un pozo, que disminuía en dos tercios la que recibían los pozos vecinos, si gran parte de ella era arrojada a un río, por lo que condenó al hechor a pagar los daños. STEINER, Eva (2010): *French Law: A Comparative Approach* (Oxford, Oxford University Press) pp. 183-184 y DAINITH, Terence (2010): *Finders Keepers?: How the Law of Capture Shaped the World Oil Industry* (Londres, RFF Press) pp. 114-116.

Así, en 1905, Louis Josserand publicó un ensayo titulado *Del abuso de los derechos*<sup>36</sup>, en el que planteó una tesis que intenta dar un marco teórico a lo resuelto en su país, a saber: los derechos deben ser ejercidos buscando satisfacer objetivos lícitos. En esencia, Josserand plantea una visión finalista del abuso del derecho que, en un principio, no tuvo mayor impacto en el medio jurídico francés<sup>37</sup>.

Por eso, a fines de la década de 1920 Josserand regresa a esta polémica materia, y da a conocer una obra más ambiciosa llamada *Teología jurídica*<sup>38</sup>, en la que expone las finalidades de diversas instituciones y la relación que ellas tienen con los motivos que guían las acciones de las personas. Todo ello, con el objetivo de tratar de demostrar que el ejercicio de un derecho en desviación de sus fines constituye un abuso del derecho.

Josserand fue profesor y decano de la Facultad de Derecho de Lyon, escuela que, en ese período, se caracterizó por promover reformas para favorecer el intervencionismo estatal en el derecho francés<sup>39</sup>, idea que, por lo demás, a principios del siglo XX estaba presente incluso en el pensamiento de grandes civilistas considerados tradicionales, como es el caso del propio George Ripert<sup>40</sup>.

A pesar de la tendencia anterior, la visión de Josserand sobre la finalidad de los derechos fue muy criticada debido a que su postura es, en esencia, dirigista. En otras palabras, con su teoría Josserand buscaba proporcionar los fundamentos que permitieran someter el ejercicio de los derechos subjetivos a los fines sociales, eliminando con ello la libertad de usar un derecho de una forma diferente al ideal colectivo del momento<sup>41</sup>.

Entre las críticas importantes que recibió esta teoría, está la dificultad que implica desentrañar los fines buscados por diversas normas restrictivas contempladas en el derecho administrativo; además, la amplitud de la teoría de Josserand respecto del elemento teleológico, visto como el bien común, pero entendido éste dentro de un contexto político socializante, es propio de un estado policial e impropio de una democracia; a lo que se suma

---

<sup>36</sup> Existen muy pocos ejemplares de la publicación *De l'abus des droits* de 1905, sin que se registre alguno en las bibliotecas públicas nacionales consultadas.

<sup>37</sup> AUDREN, Frédéric y FILLON, Catherine (2012): “La grandeza de Louis Josserand. Fuerzas y flaquezas de un civilista de provincias en la IIIª República francesa”, en Esteban CONDE NARANJO *et al.* (autor) *Vidas por el derecho* (Madrid, Universidad Carlos III de Madrid) pp. 510-512.

<sup>38</sup> En 1927 la editorial Dalloz lanza al mercado francés *De l'Esprit des droits et de leur relativité (El espíritu de los derechos y su relatividad)*, y en 1928 llega el turno de *Les mobiles dans les actes juridiques du droit privé (Los móviles en los actos jurídicos de derecho privado)* que, respectivamente, constituyen el primer y segundo tomo de *Essais de theologie juridique (Ensayos de teología jurídica)*.

<sup>39</sup> AUDREN y FILLON (2012) pp. 500-517.

<sup>40</sup> La visión de Ripert cambiará a mediados del siglo XX, morigerando su postura intervencionista inicial. FERNANDOIS VÖHRINGER, Arturo (2005): “Ripert y su influencia en el concepto de orden público económico: auge y caída de una visión dirigista”, *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 32 N° 1, pp. 7-18.

<sup>41</sup> DABIN, Jean (2006): *El derecho subjetivo* (Granada, trad. del francés de Francisco Javier OSSET, Comares) pp. 325-329.

que tampoco es fácil conocer los motivos de las acciones de las personas a partir de hechos externos y demostrables<sup>42</sup>.

Como veremos más adelante, estaban más que justificadas todas las críticas anteriores, debido a que la tesis de Josserand fue utilizada como fundamento de las facultades de las autoridades nacional socialistas en Alemania, que buscaban suprimir los derechos de los individuos cuando ellos se oponían de alguna forma a las finalidades colectivas que, en rigor, no son algo diferente a las metas propuestas por los jefes del estado en un momento determinado.

Ahora, al analizar el elemento teleológico a la luz del derecho nacional, debemos recordar que él ha estado presente desde que comenzó a regir el Código Civil chileno, particularmente, en las normas sobre interpretación de la ley, que disponen el recurso al espíritu de la ley, pero exigen la demostración empírica del mismo, que se logra probar cuando el propósito consta en la historia fidedigna del establecimiento de la regla positiva interpretada<sup>43</sup>.

Con ello, el Código Civil chileno restringe la arbitrariedad del intérprete, precisamente, al demandar esta comprobación empírica del propósito del legislador, evitando que se traten de imponer espíritus ficticios o interesados<sup>44</sup>.

En la práctica, la determinación objetiva de este espíritu requiere bastante trabajo porque, como expusimos en otra oportunidad<sup>45</sup>, el legislador nacional regularmente cae en falta al no preparar prolijamente los proyectos de ley, por lo que ellos contienen declaraciones sobre finalidades que, después de examinar la evidencia empírica, pueden ser calificadas como capciosas, debido a que se basan sobre hechos que, en el mejor de los casos, se alejan de la realidad debido a la referida falta de diligencia en la preparación de los proyectos de ley o al desconocimiento de los legisladores.

El ejemplo más reciente y claro de lo indicado lo encontramos el año 2014, cuando se afirmó que la separación entre la actividad de la construcción y la actividad inmobiliaria correspondía a elusión<sup>46</sup>, lo que contradecía la evidencia empírica, la cual demuestra que la actividad de levantar edificios fue incluida entre los hechos gravados con el impuesto al valor agregado con el propósito de bajar la tributación de las empresas constructoras, al permitirles

---

<sup>42</sup> BARROS BOURIE, Enrique (1999): “Límites de los derechos subjetivos privados. Introducción a la doctrina del abuso de derecho”, *Revista de Derecho y Humanidades*, N° 17, p 17.

<sup>43</sup> GUZMÁN BRITO, Alejandro (2007): *Las reglas del “Código Civil” de Chile sobre interpretación de las leyes* (Santiago, Lexis Nexis) pp. 111-138.

<sup>44</sup> GUZMÁN BRITO (2007) pp. 99-103.

<sup>45</sup> VERGARA QUEZADA (2016) pp. 22-23 y 26-29.

<sup>46</sup> Historia de la Ley N° 20.780 p. 17.



usar como crédito, y no como gasto, el tributo recargado en las facturas de sus proveedores, lo que disminuía su tributación final<sup>47</sup>.

Volviendo a Josserand, destaca en su obra las similitudes del abuso de los derechos, teoría que se basa sobre las decisiones de las cortes civiles francesas, con la doctrina sobre la desviación de poder, que se desarrolló por el Consejo de Estado respecto del elemento teleológico del acto administrativo. En ambas, un tribunal controla que no se desvíen las normas del fin para el que fueron instituidas<sup>48</sup>.

En otra oportunidad explicamos que aquella relación también se presenta en nuestro derecho, por lo que nos referimos a lo escrito en esa oportunidad para evitar repeticiones<sup>49</sup>. Sin embargo, es necesario hacer presente que los derechos público y privado se encuentran en polos opuestos en esta materia, ya que, en el primero, el agente público solamente puede hacer aquello para lo que ha sido legalmente facultado, mientras que, en el segundo, el privado puede hacer todo aquello que no esté expresamente prohibido. Sobre esto volveremos en un momento.

### **2.2.1 EL ABUSO DEL DERECHO Y LA NATURALEZA DE LOS DERECHOS SUBJETIVOS**

En este punto, es importante hacer presente la importancia de la idea de infracción indirecta de la ley, sobre la que se sustenta la teoría de Josserand, porque pretende ser parte del derecho privado y se relaciona con la naturaleza misma de los derechos subjetivos, tema más amplio, que no analizaremos en profundidad por exceder con creces el ámbito de este estudio<sup>50</sup>.

Josserand no se limita a considerar como ilícito el daño que proviene de una transgresión al texto de una norma, sino que, además, considera ilícito el daño producido por la contravención al propósito de ella. Es decir, va más allá de apoyar una visión del derecho que se oponga a las tendencias a interpretar y aplicar la ley según su texto literal. En esencia, el modelo de interpretación de Josserand es sociológico<sup>51</sup>.

Hasta ese punto, la teoría podría parecer ser inofensiva, pero, como adelantamos, se opone a los principios básicos del derecho privado, en el que los particulares son libres de hacer todo aquello que no esté prohibido, lo que se encuentra en diametral oposición al derecho público, en el que la administración solamente puede actuar previamente facultada por una ley.

Josserand invierte esas reglas al proponer restricciones al ejercicio de los derechos, lo que tiene un tinte político bastante marcado en favor de las tendencias colectivistas que

---

<sup>47</sup> Informe técnico y Sesión conjunta de las comisiones legislativas del 27 de marzo de 1987, Historia de la Ley N° 18.630

<sup>48</sup> JOSSERAND, Louis (2012): *El espíritu de los derechos y su relatividad. Teología jurídica* (Granada, trad. del francés, Eligio SÁNCHEZ LARIOS y José M. CAJICA Jr., Comares) pp. 18-19 y 151-156.

<sup>49</sup> VERGARA QUEZADA (2016) pp. 288-301.

<sup>50</sup> MARTÍN BERNAL, José Manuel (1982): *El abuso del derecho* (Madrid, Editorial Montecorvo) pp. 45-63.

<sup>51</sup> AUDREN y FILLON (2012) p. 507-510.

estaban de moda cuando publica su obra. Sin perjuicio de lo dicho, como veremos, finalmente morigeró su teoría al distinguir los tipos de derechos subjetivos.

Regresando a la crítica al límite social de los derechos subjetivos, podemos agregar que ellos no son asimilables a las facultades de los organismos públicos, por lo que difícilmente existe una infracción en la utilización de los derechos subjetivos porque son empleados de forma diferente a un propósito, supuestamente, social.

Es importante recordar que los derechos no se desarrollaron en vista de satisfacer fines sociales. Es más, ni aún los derechos que han sido creación reciente de los legisladores fueron concedidos de la forma que Josseland los piensa: como facultades orientadas hacia un propósito colectivista.

Por otro lado, si bien la regla sobre la desviación de poder es perfectamente válida para el derecho público, debido a que su actuación requiere previa habilitación, lo que implica que alejarse del propósito para el que fue establecida la regla que faculta a la autoridad para actuar es ilegítimo, asimilar el ejercicio de los derechos subjetivos al ejercicio de facultades públicas, es un exceso que, en definitiva, implica el fin de los derechos y atenta en contra de los principios básicos del derecho privado y elimina la libertad individual.

Como afirmó el profesor de la Universidad Católica de Lovaina Jean Dabin, no existe obligación de utilizar los derechos subjetivos de acuerdo con los intereses de la sociedad o de terceros, ellos se ejercen de manera libre, por lo que someterlos a fines sociales elimina el concepto mismo de derecho subjetivo<sup>52</sup>.

Entre nosotros, sobre este punto, el profesor Pablo Rodríguez Grez afirma que mientras se satisfaga el interés protegido por el derecho, el ejercicio del mismo no es ilícito, porque el titular de él no tiene deber alguno de evaluar las consecuencias sociales del ejercicio de sus derechos<sup>53</sup>. Por ello, este autor sostiene que el acto abusivo consiste en ejercer un derecho subjetivo al margen de los intereses jurídicamente protegidos por el derecho objetivo<sup>54</sup>.

Así las cosas, difícilmente la desviación del supuesto propósito social, que es ficticio al final del día, tiene como consecuencia la ilicitud del ejercicio del correspondiente derecho.

Todo lo dicho adquiere hoy importancia en Chile, debido a que han surgido una serie de confusiones respecto a la aplicación de la ley fiscal, que parten del supuesto que los contribuyentes deben ordenar sus negocios de la manera que sea más favorable para el interés fiscal, lo que es un absurdo<sup>55</sup>.

---

<sup>52</sup> DABIN (2006) pp. 328-329.

<sup>53</sup> RODRÍGUEZ GREZ, Pablo (2004): *El abuso del derecho y el abuso circunstancial del derecho* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 157-161.

<sup>54</sup> A eso, agrega el abuso circunstancial del derecho, que consiste en tratar de obtener un provecho que sobrepasa el interés protegido, tomando ventaja de hechos que rompen el equilibrio que existía al momento de gestarse la relación jurídica subjetiva que dio origen a los derechos y obligaciones. RODRÍGUEZ GREZ (2004) p. 78.

<sup>55</sup> Es absurdo hasta para los anglosajones, que iniciaron su discusión respecto de la elusión señalando que no existe siquiera el deber patriótico de pagar más impuestos. BOBADILLA ORELLANA, Javiera (2013): “¿Es posible

Igualmente, es importante recordar que la ilicitud requiere la transgresión de una norma. Por lo mismo, cuando nuestros tribunales han establecido la diferencia entre la ilicitud civil y penal, lo han hecho a partir de la naturaleza de la regla transgredida. Así, por ejemplo, la responsabilidad será civil si ella “se origina en la transgresión de una norma jurídica que afecte el interés de una persona determinada”<sup>56</sup>, es decir, siempre se requiere que exista una regla infringida para que proceda la calificación de ilícito.

Lo dicho es muy relevante para el análisis de esta teoría, porque la ilicitud demanda una norma vulnerada, porque de esa forma se satisfacen las exigencias de los principios de tipicidad, reserva legal y legalidad. En consecuencia, para la ilicitud del abuso, igualmente, será necesario que exista una norma infringida, sin perjuicio que la contravención a ella sea indirecta, porque se transgrede su espíritu, más no a su letra.

Entonces, surgen dos problemas muy importantes de la tesis de Josserand, el primero ya lo mencionamos, y es la sumisión del derecho subjetivo al fin colectivo, el segundo es la prohibición de causar daño.

Aunque se pueda pensar que esa prohibición es una especie de corolario de la regla civil del dolo, en rigor, no existe una prohibición de causar daño a otro, como pasamos a ver.

Al respecto, Dabin realiza una crítica muy certera en sobre este punto, y expone con gran claridad que lo que prohíbe el derecho es causar un daño ilícito a otro, pero el daño en sí, que no está prohibido, y no podría estarlo, ya que el daño se produce por el hecho mismo de vivir en sociedad<sup>57</sup>.

Por ejemplo, quien compra el último pasaje de un vuelo puede causar daño a quienes no pueden viajar en ese avión, a pesar de una emergencia; quien termina una relación amorosa puede causar daño a la otra persona, que sufre por la ruptura; la empresa que decide dejar de fabricar un producto que es necesario para uno de sus clientes, le puede causar daño porque tendrá que dejar de disfrutarlo. Así, los ejemplos pueden ser infinitos.

A modo de conclusión de la crítica a la teoría de Josserand, es posible señalar que hoy las diferencias anotadas son claras, y no existen dudas que los ciudadanos actúan amparados por su autonomía privada y libertad individual, mientras que la administración está restringida y requiere de autorización previa para actuar dentro de competencias, atribuciones y potestades definidas en la ley<sup>58</sup>.

La visión dirigista de Josserand, que asimila la ilicitud a la desviación de los, supuestamente, restringidos propósitos sociales de los derechos subjetivos, no tiene cabida

---

la aplicación del principio de sustancia sobre la forma en Chile, en concordancia con el principio de legalidad tributaria?”, *Anuario de Derecho Tributario* UDP, N° 5, pp. 51-85.

<sup>56</sup> FIGUEROA YÁÑEZ, Gonzalo (1998): *Repertorio de legislación y jurisprudencia chilenas. Código Civil y leyes complementarias* (Santiago, 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile) Tomo X, p. 15.

<sup>57</sup> DABIN (2006) pp. 315-320.

<sup>58</sup> BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2014): *Derecho administrativo general* (Santiago, 3ª ed., Legal Publishing – Thomson Reuters) p. 92.

en una democrática, y la idea de limitar los derechos subjetivos por sus supuestos fines colectivos de los derechos subjetivos hoy es ampliamente rechazada<sup>59</sup>.

En cambio, un apoyo moderado ha tenido la aceptación de la teoría del abuso del derecho como un control extraordinario del ejercicio de un derecho subjetivo, entendido siempre que el abuso corresponde al actuar dentro de los límites del derecho pero, debido a circunstancias muy particulares, el ejercicio del derecho resulta contrario a las exigencias mínimas de sociabilidad y de la buena fe en las relaciones recíprocas, por lo que, de forma excepcional, el juez puede limitar el ejercicio del derecho<sup>60</sup>.

### 2.2.2 LÍMITES DE LA TEORÍA DEL ABUSO FRANCESA

Como adelantamos, Josserand morigera su teoría, estableciendo, por un lado, los límites evidentes de ella, y por otro, reconociendo que ciertos tipos de derechos y regulaciones no admiten la aplicación de la teoría del abuso del derecho.

Así, Josserand en su obra destaca la diferencia entre la transgresión lisa y llana de una norma del abuso del derecho. Por ejemplo, el abrir un agujero en el muro perteneciente a otro para tener una vista desde el terreno propio, no viola el espíritu del precepto, sino que es una infracción directa de una regla positiva de vecindad<sup>61</sup>.

En otra ocasión resaltamos la importancia de la distinción anterior, tanto práctica como teórica, por lo que nos referimos a lo expuesto en esa oportunidad para evitar repeticiones<sup>62</sup>.

Al ir clarificando la institución del abuso de los derechos, Josserand explica que existen prerrogativas que son absolutas, que incluso se pueden ejercer maliciosamente, sin que a ellas sean susceptibles de abuso. Ejemplos de estos derechos en el sistema francés, al momento en que escribe ese autor, eran plantar las tierras, cortar las ramas de los árboles de los vecinos que se extendían sobre un predio propio, el derecho de las mujeres de no aceptar la carga de la tutela, entre otros<sup>63</sup>.

Estos derechos absolutos, que no admiten control de los motivos, Josserand los llama amorales, y se pueden ejercer siempre, sin necesidad que exista un interés legítimo. Otro ejemplo es el derecho a cerrar un terreno.

---

<sup>59</sup> BARROS BOURIE, Enrique (2008): *Tratado de responsabilidad extracontractual* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 623-626.

<sup>60</sup> BARROS BOURIE (2008) pp. 626-628. Nuestros tribunales aún examinan las diversas teorías, sin que alguna de ellas se logre asentar, como es posible observar en: *Inmobiliaria e Inversiones Doña Victoria S.A. con Sandra Ramírez Núñez* (2016): Corte de Apelaciones de Rancagua, 28 de marzo de 2016 (apelación), rol N° 1117-2015; *Inmobiliaria e Inversiones Doña Victoria S.A. con Sandra Ramírez Núñez* (2016): Corte Suprema, 21 de junio de 2016 (casación en el fondo), rol N° 28.352-2016; *Drago Domancic Dragicevic con Lorenzo Bauzá Álvarez* (2016) Corte Suprema, 5 de enero de 2016 (casación en el fondo), rol N° 9.475-2014 y *Luis Gaete Gaete con ORPI S.A.* (2014): Corte Suprema, 26 de agosto de 2014 (casación en el fondo), rol N° 12.037-2013.

<sup>61</sup> JOSSERAND (2012) p. 12.

<sup>62</sup> VERGARA QUEZADA (2015): pp. 199-238.

<sup>63</sup> JOSSERAND (2012) p. 243.

También, afirma Jossierand que ciertos derechos son en sí mismos una finalidad legítima, y a pesar que puedan causar daño a otro no son susceptibles de un uso abusivo<sup>64</sup>.

En esto coincide con lo dicho por George Ripert, que también analizó la materia, y señaló que existen actos que son provechosos en sí mismo y actos que obedecen a facultades arbitrarias que concede la ley a los particulares, por lo que en esos casos el motivo malicioso no los altera<sup>65</sup>.

En el derecho nacional se citan como ejemplos de derechos absolutos y, por lo mismo, no susceptibles de dar lugar a abuso, el derecho a testar y el derecho a pedir la división de una comunidad<sup>66</sup>. Nuestros tribunales han señalado como ejemplo de estos derechos absolutos, debido a que no se exige fundamentación a quien lo ejerce, el derecho a negar la autorización del matrimonio de un menor, y ha resuelto que el derecho entregado por el artículo 1489 del Código Civil de demandar el cumplimiento o la resolución del contrato<sup>67</sup>.

Por su parte, nuestra legislación tributaria ha tenido ejemplos de este tipo de derechos, como las reinversiones, que correspondían a una institución exclusivamente tributaria<sup>68</sup>, que en sí representaba un beneficio para la empresa que la recibía.

A lo dicho, se agrega que el diseño de la institución de las reinversiones estaba orientado a consolidar el resultado fiscal de empresas relacionadas por un socio común, lo que se reflejaba en la compensación de utilidades ajenas con la pérdida propia de la empresa que recibí la reinversión, lo que tenía como efecto la devolución de un tributo pagado por un tercero a quien recibía la reinversión<sup>69</sup>.

Lo dicho ocurre igualmente al recibir un dividendo, y la ley dispone que se devuelvan los impuestos, pero no a quien los pagó, sino a quien recibió la utilidad, que puede compensar la pérdida propia con las utilidades recibidas de terceros<sup>70</sup>, por lo que es claro que jamás se ha buscado algo diferente de la compensación de resultados fiscales.

Por ello, sostener que no es lícito que la compensación entre las utilidades ajenas y la pérdida propia de una empresa, es un intento por modificar las decisiones legislativas fiscales sin alterar la ley.

---

<sup>64</sup> JOSSERAND (2012) pp. 16-17

<sup>65</sup> RIPERT, George (2016): *La regla moral en las obligaciones civiles* (Córdova, trad. del francés de Carlos VALENCIA ESTRADA, Editorial Ibáñez-Ediciones Olejnik) pp. 188-191.

<sup>66</sup> BARROS BOURIE (1999) pp. 18-19.

<sup>67</sup> *Sociedad Comercial Altis Security Ltda. con Universidad Tecnológica de Chile Inacap* (2015): Corte de Apelaciones de Coyhaique, 12 de febrero de 2016 (apelación), rol N° 108-2015.

<sup>68</sup> La administración fiscal reconoció tempranamente que la reinversión solamente se debía registrar en la contabilidad, no siendo necesario que ella constara por escritura pública, ni que se llevara a cabo un aumento de capital de la sociedad que la recibía, por lo que la reinversión operaba de forma independiente a las reglas comerciales y civiles sobre sociedades. Oficio SII N° 2.106, de 1996.

<sup>69</sup> Oficio SII N° 1.671, de 1993.

<sup>70</sup> Circular SII N° 49, de 2016.

Regresando a Josserand, señala en su obra que cuando el legislador ha regulado detalladamente una materia, disminuye considerablemente el terreno dentro del que puede operar la institución del abuso, por lo que concluye que mientras mayor es el detalle legislativo, menor es el ámbito de aplicación del abuso, porque el legislador va estableciendo los parámetros para el ejercicio de las prerrogativas, pudiendo llegar a ser inexistente la posibilidad de abuso<sup>71</sup>.

Ejemplos de este principio los encontramos hoy en la normativa del cambio de dominio de empresas con pérdida tributaria, al que nos referimos en un número anterior de esta revista<sup>72</sup>.

Otro ejemplo es la realización del menor valor en inversiones, comúnmente llamado *goodwill* tributario, en el período que estuvo regulado por las normas implementadas por la Ley N° 20.630<sup>73</sup>.

También esto resulta aplicable a los requisitos para rebajar los gastos de la renta líquida imponible del impuesto de primera categoría, respecto de los cuales el legislador ha establecido una regulación detallada, con algunos requisitos generales y otros especiales.

Sin ir más lejos, la misma lógica está tras el inciso cuarto del artículo 4° bis y del inciso segundo del artículo 4° ter del Código Tributario, que, precisamente, reconoce que las regulaciones especiales excluyen la aplicación de las reglas generales, lo que, por lo demás, corresponde a un principio muy básico del derecho que no requeriría repetición, pero debido a las confusiones que ha causado el legislador con las recientes reformas a las leyes tributarias, que carecen de la más elemental prolijidad jurídica, tal vez es mejor que estos principios generales se reiteren.

### **2.2.3 LA IMPORTANCIA DE LA BUENA FE Y LA EXCEPCIONALIDAD DEL ABUSO EN LA TEORÍA FRANCESA**

Al analizar la teoría del abuso de los derechos Ripert reconoce lo peligroso que resulta su aplicación, porque abre las puertas de la arbitrariedad, manifestada en la inspección de las motivaciones de las acciones como requisito para conceder derechos reconocidos en el ordenamiento jurídico<sup>74</sup>.

Como se ha resaltado, dicho examen terminaría eliminando la libertad individual que, precisamente, se manifiesta en el ejercicio discrecional de los derechos. Además, la inspección de las motivaciones, en la práctica, dejaría sin eficacia el derecho<sup>75</sup>.

---

<sup>71</sup> JOSSERAND (2012) p. 15.

<sup>72</sup> VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2017): “Restricciones a la rebaja de las pérdidas de arrastre”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción* pp. 20-34.

<sup>73</sup> Ley N° 20.630, publicada en el Diario Oficial el 27 de septiembre de 2012.

<sup>74</sup> RIPERT (2016) pp. 194-196.

<sup>75</sup> BARROS BOURIE (1999) pp. 16-18.

Haciéndose cargo de estos graves problemas, Josserand destaca que se encuentra obligado a probar la existencia del abuso quien lo alega, porque sostener lo contrario sería establecer una presunción de abuso, lo que repugna al principio de buena fe.

Por lo mismo, Josserand concluye que no es aceptable que la carga de la prueba de los motivos legítimos recaiga sobre quien ejerció su derecho, porque ello sería una negación del fundamental principio de buena fe, que debe aplicar en esta materia<sup>76</sup>.

En nuestro sistema jurídico lo antes expuesto procede por la aplicación de principios generales<sup>77</sup>. Pero, además, fue recogido expresamente por la ley tributaria al exigir expresamente al Servicio de Impuestos Internos la acreditación del abuso.

De esta forma, el inciso segundo del artículo 4° bis del Código Tributario reitera el principio de buena fe<sup>78</sup>, y su inciso final deja claro que la carga de la prueba del abuso corresponde al Servicio de Impuestos Internos.

Lo dicho explica por qué no es lícito que en fiscalizaciones de autoridad fiscal que no se relacionan con la elusión se exija probar las motivaciones de los contribuyentes para aplicar la ley, lo que muchas veces ocurre bajo el disfraz de requerir la explicación económica o financiera de alguna operación, por ejemplo, para poder rebajar un gasto.

Existe evidencia que la administración está demandando acreditar la legítima razón de negocios al auditar los gastos, lo que es ilegal y, además, es una muestra de un incumplimiento del deber de actuar de forma objetiva e imparcial que tienen todos los miembros de la administración<sup>79</sup>. Sin embargo, los tribunales han tendido a estimar que, en la medida que la autoridad tributaria también haya impugnado la necesidad del gasto, que es el requisito pertinente, dichas exigencias, usando una terminología procesal para explicar el problema, no influyen sobre lo dispositivo del acto administrativo, por lo que no lo invalidan<sup>80</sup>.

El gran problema de lo que hemos descrito, es que la administración tributaria obliga al contribuyente a defenderse de alegatos ilegales, lo que fuerza al contribuyente a descuidar la argumentación y prueba respecto del requisito legal. Es decir, con esa estrategia la autoridad debilita deliberadamente la posibilidad del contribuyente de dedicar sus recursos, entre ellos, el escaso tiempo que existe para responder una citación, a lo que es esencial en caso específico, demostrar los hechos que fundamentan la calificación de necesario de un

---

<sup>76</sup> Las excepciones a la regla, a saber, cesión de derechos litigiosos, patria potestad, circunstancias monopólicas y renuncia del mandato, no son relevantes a la materia analizada. JOSSERAND (2012) pp. 249-252.

<sup>77</sup> BARROS BOURIE (1999) p. 34 y Domínguez Águila, Ramón (1991): “*Fraus omnia corrumpit*. Notas sobre el fraude en el derecho civil”, *Revista de Derecho*, Universidad de Concepción, N° 189, año LIX, p. 20.

<sup>78</sup> Pero luego ese inciso hace una referencia, bastante errática en ese contexto, al principio de validez de los actos jurídicos, como explicamos en otra oportunidad. Vergara Quezada (2016) pp. 343-347.

<sup>79</sup> BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2014): *Derecho administrativo general* (Santiago, 3° ed., Legal Publishing – Thomson Reuters) p. 187.

<sup>80</sup> *Sociedad Inmobiliaria NL S.A. con SII* (2017): Corte Suprema, 4 de mayo de 2017 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 49.680- 2016 y *Sociedad Administradora de Centros Comerciales SpA con SII* (2017): Corte Suprema, 10 de agosto de 2017 (casación en el fondo), rol N° 19.367-2016.

gasto. Esto no parece ser una conducta aceptable, considerando la obligación de actuar conforme a derecho que recae sobre la administración.

Ahora, esta inspección de los motivos solamente es lícita en casos determinados, como la restricción de la tasación en el aporte contemplada en el inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario y al aplicar la normativa antielusiva general.

Lo dicho no implica que la intención de los contribuyentes no tenga efectos sobre la tributación, ya que ella es un elemento de los contratos que, por ejemplo, permite distinguir un arrendamiento de una venta en la que el precio se paga en cuotas, y ella no es indiferente para reglas propiamente tributarias, así, es la base para establecer la diferencia entre el activo fijo del activo realizable.

Lo que está vedado a la administración es condicionar la aplicación de la ley a la valorización de las motivaciones que guiaron al contribuyente, ya que ellas solamente pueden ser inspeccionadas en casos especiales, porque, de lo contrario, nos regiría una presunción general de fraude que reduciría el derecho a las apreciaciones sobre justicia de cada funcionario, aplicadas al resultado de las acciones de los contribuyentes, lo que, como se expuso antes en esta revista, es por definición un sistema injusto y arbitrario<sup>81</sup>.

### **2.3 LA TEORÍA DEL ABUSO DE LOS DERECHOS COMO HERRAMIENTA DE LOS REGÍMENES TOTALITARIOS**

Diversas ideas cuyo trasfondo es que el derecho es una especie de anacronismo, y que él debe ser “superado” y reemplazado por decisiones basadas, no por “frías” reglas positivas, sino sobre alguna variedad de lo que, en definitiva, son los sentimientos del pueblo, han estado presentes en el corazón de todos quienes desean, igualmente, “superar” y reemplazar la democracia, para establecer algún sistema que, siendo generosos, podemos calificar de utópico. Ejemplos de ello fueron tanto el socialismo soviético como el nacional socialismo alemán que llevaron a los hechos estas ideas<sup>82</sup>, con las consecuencias por todos conocidas.

Lo suyo hizo la dictadura de Francisco Franco en España, que introdujo en la península ibérica la idea sobre la naturaleza especial del hecho imponible, que fue combatida por los grandes juristas de todas las latitudes, tanto por la falta de méritos técnicos, como por la profunda ignorancia respecto del derecho que ella implica<sup>83</sup>.

---

<sup>81</sup> VILLAMÁN RODRÍGUEZ pp. 35-45.

<sup>82</sup> PACHECO GÓMEZ, Máximo (1993): *Teoría del derecho* (Bogotá, 4ª ed., Editorial Jurídica de Chile / Temis) pp. 226-227.

<sup>83</sup> FALCAO, Amilcar de Araújo (1964): *El hecho generador de la obligación tributaria* (Buenos Aires, trad. del portugués de GIULIANI FONROUGE, Carlos, Depalma); Sainz de Bujanda, Fernando (1966): *Hacienda y derecho. Estudios de derecho financiero IV* (Madrid, Instituto de Estudios Políticos) 569-611 y STREETER PRIETO, Jorge (1968): “La interpretación de la ley tributaria”, *Revista de Derecho Económico*, N°s 21-22, pp. 7-76; MASSONE PARODI, Pedro (1969): *El hecho jurídico tributario* (Valparaíso, Editorial Esmeralda); ATALIBA, Geraldo (1977): *Hipótesis de incidencia tributaria* (Montevideo, trad. del portugués de García MULLIN, Roque, Fundación de Cultura Universitaria).



Esa idea, en esencia, es una de las formas que tomó la creencia en que el derecho tributario no es propiamente derecho, sino que es una manifestación del poder absoluto del soberano, ante el cual a los súbditos solamente les queda una opción: inclinarse<sup>84</sup>.

El precepto que permitía creer en la naturaleza especial del hecho imponible fue finalmente desterrado de la legislación española<sup>85</sup>. Pero en Chile se corre el riesgo que aquella concepción antidemocrática del derecho infecte el medio tributario<sup>86</sup>, debido a que un resabio de ella quedó en el Código Tributario tras la reforma del año 2014, afortunadamente, contradiciéndose con otra regla que repudia la creencia en la supuesta naturaleza especial del hecho imponible<sup>87</sup>.

Pero esas ideas no son las únicas que han sido el deleite de los regímenes antidemocráticos<sup>88</sup>, que ven a quienes colaboran con ellos desde el derecho proporcionarles excusas para no aplicar la ley, justificándose al señalar que, si bien su propósito es debilitar la legalidad, ello solamente se hace para fortalecer la moralidad y la ética.

Por lo mismo, es importante resaltar que la percepción respecto que la teoría de Josserrand era peligrosa, porque podía terminar en una presunción general de fraude, que se manifestaría en exigir a las personas que tuvieran que acreditar sus motivaciones para poder ejercitar sus derechos, porque ellos siempre se debían someter al interés de la colectividad, estaba muy bien justificada, ya que es la puerta por la que entra la arbitrariedad, manifestada en negar los derechos porque no se han acreditado motivos atendibles para aceptar su ejercicio.

En este punto, es imprescindible recordar que la teoría de Josserrand fue adoptada por los alemanes a partir de la difusión de ella por parte de Wolfgang Siebert, que en 1934 publicó

---

<sup>84</sup> MARTÍN QUERALT, Juan (1973): “Estudio preliminar”, en VANONI, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias* (Madrid, trad. del italiano de MARTÍN QUERALT, Juan, Instituto de Estudios Fiscales) pp. 27-31.

<sup>85</sup> ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto; LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan; PÉREZ LARA, José Manuel y DAMAS SERRANO, Antonio (2014): *Manual práctico de derecho tributario. Parte general* (Valencia, Tirant Lo Blanch) pp. 238-239.

<sup>86</sup> Que ha sido tan apropiadamente calificada como una amenaza por la doctrina nacional. WAHN PLEITEZ, Werner (2012): “Interpretaciones que amenazan al derecho tributario. Tendencias actuales y análisis crítico”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 6, pp. 161-182.

<sup>87</sup> SEGUEL MALAGUEÑO, Luis (2016): “El hecho imponible”, en VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016): *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Librotecnia) pp. XXV-XLVI

<sup>88</sup> Es importante recordar que a nivel mundial se observa una preocupante actitud respecto del autoritarismo, que ya no es visto necesariamente como inaceptable, por lo mismo, han aparecido las llamadas democracias iliberales y ha resurgido el populismo. VOETEN, Erik (2017): “Are people really turning away from democracy?”, *Journal of Democracy* Web Exchange, en línea <[https://docs.google.com/viewer?url=http%3A%2F%2Fjournalofdemocracy.org%2Fsites%2Fdefault%2Ffiles%2Fmedia%2FJournal%2520of%2520Democracy%2520Web%2520Exchange%2520-%2520Voeten\\_0.pdf&embedded=true&chrome=false&dov=1](https://docs.google.com/viewer?url=http%3A%2F%2Fjournalofdemocracy.org%2Fsites%2Fdefault%2Ffiles%2Fmedia%2FJournal%2520of%2520Democracy%2520Web%2520Exchange%2520-%2520Voeten_0.pdf&embedded=true&chrome=false&dov=1)>. (Consultado el 25 de septiembre de 2017).

una obra titulada *Prescripción e inadmisibilidad del ejercicio de los derechos*<sup>89</sup>, en el que elogia la teoría del autor francés, y la adapta a la realidad alemana del momento, que promovía abandonar el individualismo del derecho en pos de lograr materializar la visión nacional socialista de él. Si bien Siebert reconocía la incertidumbre que ocasionaba la teoría, que en esencia buscaba limitar los derechos de los individuos a favor de la ética-social del pueblo, afirmaba que, en la medida que el concepto nacional socialista del derecho se asentara en la sociedad, la incertidumbre se disiparía. En el fondo, se quería dar un marco teórico a la idea de Hitler que la moral y la legalidad no debían ser diferentes<sup>90</sup>.

Los juristas de ese período, por lo menos los que no fueron expulsados de las facultades por las autoridades nacional socialistas<sup>91</sup>, dedicaron sus esfuerzos a tratar de dismantelar las instituciones jurídicas que limitaban el poder del estado, lo que implicaba destruir las salvaguardias contempladas en el derecho privado a favor de los individuos. Al revisar los fundamentos sobre los que se sustenta la teoría del abuso de Josseland, podemos ver elementos comunes a otras técnicas empleadas con ese mismo propósito. Así, estándares, principios guías y otros conceptos y cláusulas generales, permitían justificar la primacía del ideal de comunidad nacional socialista por sobre las reglas positivas que beneficiaban a un individuo<sup>92</sup>.

La utilización por parte de los nazis de estas doctrinas es una muestra que Ripert tenía razón al señalar el grave problema que plantea recurrir a la moral para resolver un caso, resaltando que la separación del derecho y la moral es una de las condiciones de la libertad política porque todas las tiranías han justificado sus acciones declarando que actúan haciendo primar la virtud<sup>93</sup>.

## 2.4 LÍMITES DEL ELEMENTO TELEOLÓGICO

Actualmente, del examen del derecho comparado, se ha resaltado que casi nadie rechaza la idea que las normas deben servir a un propósito, sin embargo, igualmente, casi nadie afirma que los preceptos pueden ser dejados de lado por los juzgadores cuando crean que ellos entran en conflicto con un propósito social mayor. Es decir, los fines de las normas sirven de guía al intérprete para encontrar los límites de las leyes, pero no son una excusa para dejar de aplicarlas<sup>94</sup>.

---

<sup>89</sup> El título en alemán es *Verwirkung und Unzulässigkeit der Rechtsausübung*.

<sup>90</sup> GORDLEY, James (2013): *The Jurists. A Critical History* (Oxford, Oxford University Press) p. 296.

<sup>91</sup> Entre los perseguidos estaba el doctor en derecho de la Universidad de Colonia, Victor Loewenwarter, que fue recibido en la Universidad de Chile por el entonces decano de la Escuela de Derecho, Arturo Alessandri Rodríguez.

<sup>92</sup> HAFERKAMP, Hans-Peter (2016): "On the German History of Method in Civil Law in Five Systems", *German Law Journal*, Vol. 17 N° 4 pp. 557-563

<sup>93</sup> RIPERT (2016) pp. 30-34.

<sup>94</sup> GORDLEY, James (2012) "The functional method", en MONATERI, Pier Giuseppe (ed.) *Methods of Comparative Law* (Cheltenham, Edward Elgar) p. 113.

Por lo mismo, es importante destacar que el Código Civil chileno no permite recurrir a las preferencias morales de quien está llamado a resolver un caso, y solamente ante la inexistencia de una norma que resuelva el conflicto, el juez puede recurrir a la equidad natural, que se opone a la equidad ruda, que equivale a las propias preferencias del juzgador<sup>95</sup>, y como explicamos antes, permite demostrar empíricamente el espíritu de la ley para que sirva de guía al intérprete.

De hecho, nuestro Código Civil no permite considerar lo favorable u odioso de una disposición para ampliar o restringir su aplicación y sigue el principio *dura lex sed lex*<sup>96</sup>, que a Jossierand no le agradaba<sup>97</sup>. Ello buscaba prevenir la arbitrariedad que resulta de razonar sobre la base del resultado de la aplicación de la norma. Claramente el objetivo del código de Bello es derrotado si se sigue la perspectiva ultra fiscalista, según la cual la ley sería odiosa, y por lo tanto su aplicación debería ser restringida a favor del fisco, “cuando se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación”<sup>98</sup>, es decir, cuando aplicar la ley produzca cualquier resultado diferente de anticipar el devengo de los impuestos o pagarlos en exceso.

De esta forma, si no somos capaces de encontrar un contenido objetivo para el concepto de abuso, nuestro derecho tributario, en el peor de los casos, será una variación de los principios penales del nacional socialismo y del socialismo soviético, y las normas serán interpretadas en función del resultado de la aplicación de la ley, valorado según el sano sentimiento del pueblo, y en el mejor de los casos, tendremos una especie de sistema tributario de derecho natural, basado sobre la calificación de justicia que se haga del resultado de aplicar cada disposición a un caso concreto. Por ello es tan relevante el abuso a la ley según el derecho de la Unión Europeo, que permite recurrir a elementos que tienen referentes en nuestro derecho, como es el caso del propósito del legislador, demostrado mediante la historia fidedigna de la ley.

### **3. EL ABUSO DE LA LEY EN EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA**

Desde hace algunos años influyentes académicos europeos, entre los que destaca la profesora de las universidades de Oxford y Leeds, Rita de la Feria, comenzaron a analizar los fallos de la Corte Europea de Justicia relacionados con el abuso, y notaron que se estaba dejando atrás el inicial caos conceptual que existió sobre el abuso, una idea que no era aceptada, al menos a simple vista, por todas las jurisdicciones de la Unión Europea y por años careció de una nomenclatura uniforme y de un contenido claro<sup>99</sup>.

---

<sup>95</sup> GUZMÁN BRITO, Alejandro (2005): *Estudios dogmáticos de derecho civil* (Valparaíso, Ediciones Universitarias de Valparaíso, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso) pp. 11-32.

<sup>96</sup> GUZMÁN BRITO (2007) 169-182.

<sup>97</sup> JOSSEIRAND (2012) pp. 2-3.

<sup>98</sup> Artículo 4º ter del Código Tributario.

<sup>99</sup> DE LA FERIA, Rita (2008): “Prohibition of Abuse of (Community) Law: The Creation of a New General Principle of EC Law Through Tax”, *Common Market Law Review*, Vol. 45, Nº 2, pp. 395-441.

Si bien aún los autores discuten si la prohibición del abuso a la ley es un principio del derecho europeo o no<sup>100</sup>, los avances en la materia no pueden ser ignorados, por lo que es pertinente exponer las principales características de la institución.

### 3.1 EL ORIGEN DEL CONCEPTO DE ABUSO A LA LEY

Se ha destacado que el origen del concepto de abuso a la ley del derecho comunitario europeo, como lo conocemos hoy, se remonta a la *Propuesta de Reglamento (CE, Euratom) del Consejo relativa a la protección de los intereses financieros de las Comunidades*<sup>101</sup>, que buscaba combatir tanto las prácticas consideradas fraudulentas como abusivas cometidas en contra de los intereses financieros de la Comunidad Europea<sup>102</sup>.

El artículo 3 de la propuesta consideraba como un abuso de la normativa comunitaria a “los actos realizados con el fin de obtener una ventaja indebida, mediante la creación, a través de operaciones ficticias o artificiales, de una situación formalmente conforme a las condiciones legales, cuando estas operaciones carezcan de motivación económica pertinente y sean contrarias a las finalidades de la legislación comunitaria de que se trate”<sup>103</sup>.

Finalmente, se eliminó la referencia al abuso en aquella directiva, sin embargo, los elementos esenciales de la definición anterior guiaron la discusión posterior sobre esta materia, que fue objeto de varios fallos de la Corte Europea de Justicia que han llevado a los autores a proponer una noción de abuso de la ley<sup>104</sup>.

### 3.2 DIFERENCIA ENTRE ABUSO Y FRAUDE

En materia judicial, el término abuso en la Unión Europea aún es utilizado para describir tanto fraudes como abusos, lo que probablemente se explica porque serían tratados conjuntamente en un inicio. Por lo mismo, es necesario diferenciar estas materias.

En ambos casos se obtiene un beneficio del derecho positivo, pero el fraude implica recurrir al engaño, ocultando lo que realmente ocurrió, mientras que el abuso a la ley implica esquivar la aplicación de una ley mediante hechos efectivos.

En otras palabras, en el fraude, no se discute la ley aplicable, sino la veracidad de los sucesos, en cambio, en el abuso a la ley, no se discute la ocurrencia de los hechos, más que la artificialidad del cumplimiento de los supuestos contemplados en la ley<sup>105</sup>.

Como analizamos en otra ocasión, en nuestra legislación el fraude tributario, sea cual sea el medio para cometerlo, estuvo perfectamente tipificado como una infracción directa a

---

<sup>100</sup> FARMER, Paul (2011): “Prohibition of Abuse of (European) Law: The creation of a new general principle of EC law through tax: A response”, en DE LA FERIA, Rita (ed.) *Prohibition of Abuse of Law. A new General Principle of EU Law?* (Oxford, Hart Publishing) p. 3-6.

<sup>101</sup> Propuesta aprobada como el Reglamento (CE, Euratom) N° 2988/95 del Consejo, de 18 de diciembre de 1995, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas.

<sup>102</sup> SAYDÉ (2014) p. 44.

<sup>103</sup> Official Journal C 216, 06/08/1994 P. 0011.

<sup>104</sup> SAYDÉ (2014) pp. 44-47.

<sup>105</sup> SAYDÉ (2014) pp. 24-26.

la ley penal fiscal desde que se dictó en 1960 el Código Tributario, por lo que fue un error inexcusable del legislador incluir dentro de las conductas que se consideran elusión a la simulación<sup>106</sup>.

En cambio, el abuso a la ley no tenía una sanción positiva, por lo que era justificable establecer una regulación para abordarla, sin perjuicio de lo criticable que es la pobreza de la técnica legislativa utilizada<sup>107</sup>.

En Chile, se ha resaltado que el fraude civil está presente el engaño, pero esta falsa representación en el otro no está, al menos necesariamente, dirigida a causar daño, lo que diferencia esa institución del dolo, que contempla la intención de producir daño como uno de sus requisitos. En cambio, en el caso del fraude, el ardid o artificio engañoso, tiene como propósito evitar que, en contra del hechor, se aplique una norma que le resulta desfavorable, siendo el perjuicio, en muchos casos, una consecuencia indirecta del fraude<sup>108</sup>.

### **3.4 EL ABUSO DE LOS DERECHOS Y EL ABUSO A LA LEY**

Volviendo al derecho de la Unión Europea, también en él es posible distinguir el abuso de la ley del abuso de los derechos.

El primer fenómeno está centrado en analizar el cumplimiento por medios artificiales de los requisitos contemplados en un estatuto legal. Es decir, con el abuso de la ley se intenta aplicar un precepto a circunstancias que el legislador no deseaba fueran aplicadas.

En cambio, en el segundo fenómeno se revisa si es impropio el ejercicio mismo de los derechos, porque el único propósito que guía al actor es dañar a alguien, por lo que, en este caso, se centra en los efectos del ejercicio del derecho<sup>109</sup>.

En ambos tipos de abusos existe un análisis teleológico, elemento que ha sido parte de la metodología de la Corte de Justicia Europea, como se ha resaltado<sup>110</sup>.

En el abuso de la ley se busca establecer, en primer lugar, la artificialidad de los medios por los cuales se cumplieron los supuestos previstos en la ley y, en segundo lugar, si esos hechos artificiales son o no compatibles con el propósito de la ley respectiva.

Por su parte, en el abuso de los derechos, el análisis teleológico se centra en la intención de dañar del actor, que debe ser evaluado por medido de criterios de proporcionalidad o razonabilidad<sup>111</sup>.

---

<sup>106</sup> VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2017): “Despenalización de la simulación por la Ley N° 20.780”, *Revista de Estudios Tributarios* N° 16, pp. 223-276.

<sup>107</sup> YÁÑEZ V., Felipe (2016): “Análisis de la nueva cláusula general antielusiva”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 11 pp. 233-250 Vergara Quezada (2016) pp. 127-132.

<sup>108</sup> DOMÍNGUEZ ÁGUILA (1991) pp. 17-18.

<sup>109</sup> SAYDÉ (2014) pp. 28-29.

<sup>110</sup> THYM, Daniel (2005): “The European Constitution: Notes on the National Meeting of German Public Law Assistants”, *German Law Journal*, Vol. 6 No. 4, pp. 800-801.

<sup>111</sup> SAYDÉ (2014) pp. 30-31.

Al examinar los estudios de derecho comparado, vemos que factores comunes han sido observados, y muestran que las instituciones destinadas a evitar estos abusos tienen en común contemplar la artificialidad del medio utilizado por el contribuyente para obtener la ventaja tributaria, medir el rol de juego la intención del contribuyente y utilizar el elemento teleológico en la metodología jurídica<sup>112</sup>.

Así, es necesario conocer el propósito que buscaba conseguir del legislador<sup>113</sup>, para evitar que, en la práctica, se terminen derogando administrativamente los llamados gastos fiscales y otros beneficios que, en más de una ocasión, producen un beneficio solamente al aplicar la ley impositiva<sup>114</sup>.

Por lo expresado, no es posible exagerar la importancia del análisis teleológico de la ley, que en nuestro derecho debe basarse sobre elementos empíricamente demostrables<sup>115</sup>, para poder descartar la arbitrariedad al resolver un caso sobre abuso, debido a que al acreditar el fin de las normas involucradas mediante la historia fidedigna del establecimiento de la ley, como lo exige el artículo 19 del Código Civil, el juez excluye sus preferencias políticas y morales personales de una decisión pública. Podemos citar como un buen ejemplo de este tipo de análisis el publicado en el número anterior de esta revista<sup>116</sup>.

### 3.5 ELEMENTOS DEL ABUSO A LA LEY

Analicemos ahora los elementos distintivos del abuso a la ley desarrollado por la jurisprudencia de la Corte Europea de Justicia, siguiendo en esto a la laureada tesis del autor Alexandre Saydé<sup>117</sup>.

El primer elemento es subjetivo, y corresponde a la elección de una regulación más beneficiosa, es decir, que permite obtener algún tipo de ventaja. El segundo elemento es objetivo, y se refiere a que las condiciones para la aplicación de esa ley deben haber sido logradas por medios artificiosos. El tercer elemento es teleológico, a saber, la ventaja legal obtenida debe ir en contra del propósito de la ley<sup>118</sup>.

---

<sup>112</sup> FREEDMAN, Judith (2011): *The Anatomy of Tax Avoidance Counteraction: Abuse of Law in a Tax Context at Member State and European Union Level*, en: DE LA FERIA, Rita y VOGENAUER, Stefan (ed.) *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?* (Oxford, Oxford Institute of European and Comparative Law) pp. 365-380.

<sup>113</sup> VOGENAUER (2011) pp. 532-534.

<sup>114</sup> SURREY, Stanley y MACDANIEL, Paul (1985): *Tax Expenditures* (Cambridge, Harvard University Press) pp. 25-27; MCMAHON Jr., Martin (2002): "Economic substance, purposive activity, and corporate tax shelters", *Tax Notes*, Vol. 94, N° 8 pp. 1017-1026.

<sup>115</sup> VERGARA QUEZADA (2016) pp. 16-29.

<sup>116</sup> SEGUEL MALAGUEÑO (2017) pp. 10-19.

<sup>117</sup> La tesis doctoral de Alexandre Saydé fue premiada por la Asociación Europea de Facultades de Derecho. European Law Faculties Association (2013): *First Edition of The Elfa Awards for Outstanding Doctoral Thesis Member's Report*. En línea <[http://www.elfa-afde.com/sites/default/files/elfa\\_award\\_2013.pdf](http://www.elfa-afde.com/sites/default/files/elfa_award_2013.pdf)>. (Consultado el 10 de julio de 2017).

<sup>118</sup> SAYDÉ (2014) p. 78.

### 3.5.1 ELECCIÓN DE UNA REGULACIÓN MÁS BENEFICIOSA

El primer elemento mencionado permite distinguir al abuso de la ley de tres supuestos diferentes, a saber, la existencia de un solo régimen legal aplicable, el abuso de los derechos, la elección de una ley menos beneficiosa y el cambio involuntario del precepto aplicable.<sup>119</sup>

La proliferación de errores que han ocasionado las reformas tributarias de las leyes N° 20.630 y 20.899 se extienden forma tan vasta que, por ejemplo, en la práctica profesional no es extraño encontrarnos con la creencia en que si el contribuyente conoce el efecto beneficioso de una acción, y la realiza, está eludiendo el impuesto, debido a que deseaba que ese efecto beneficiosos se produjera, lo que es extremadamente absurdo, porque se confunde lo que, en rigor, es la presunción de conocimiento de la ley establecida en el artículo 7 del Código Civil con la elusión tributaria.

Otro error extendido es creer que, si un acto ha sido motivado por una ventaja fiscal, ese acto es elusivo. La deficiencia de definir la elusión de esa forma queda demostrada al presentar ejemplos simples, como lo es adquirir un bien raíz de menores dimensiones a otro que el adquirente podría pagar, debido a que la ley<sup>120</sup> otorga beneficios fiscales a los inmuebles que tienen hasta 140 metros cuadrados construidos. Si se cree en la equivocada definición de la motivación fiscal exclusiva para celebrar ese acto, la única forma de concluir que no es elusiva esa adquisición es el recurso al aforismo que señala que debemos rechazar las interpretaciones que conduzcan al absurdo, lo que es otra muestra de lo insuficiente de un análisis que se limite a las motivaciones.

Así las cosas, parece necesario distinguir, al menos, el abuso a la ley de la analogía y de la equivocada aplicación de la ley. Respecto del último tema, el error en la aplicación de la norma, que no corresponde a la selección de una regulación diferente, es útil un reciente pronunciamiento del Servicio de Impuestos Internos. Para comprender el error, es necesario recordar que los contratos se califican conforme a la ley, por lo que la nomenclatura que las partes utilicen no es vinculante para persona alguna<sup>121</sup>.

En el caso del contrato de seguro, sus elementos se encuentran en el artículo 512 del Código de Comercio, que dispone que mediante él se “transfieren al asegurador uno o más riesgos a cambio del pago de una prima, quedando éste obligado a indemnizar el daño que sufriere el asegurado, o a satisfacer un capital, una renta u otras prestaciones pactadas”.

Entonces, dentro de los elementos esenciales está la prima, que es el valor o precio del seguro<sup>122</sup>, por lo mismo, si las partes llaman prima a cantidades que se deberán invertir en

---

<sup>119</sup> SAYDÉ (2014) pp. 79-80.

<sup>120</sup> Decreto con Fuerza de Ley N° 2, de Hacienda, de 1959, publicado en el Diario Oficial el 31 de julio de 1959.

<sup>121</sup> LÓPEZ SANTA MARÍA, Jorge (2010): *Los contratos. Parte general* (Santiago, 5ª edición actualizada por Fabián ELORRIAGA DE BONIS, Abeledo Perrot / Legal Publishing) p. 451.

<sup>122</sup> RÍOS OSSA, Roberto (2015): “Artículo 513 S”, en RÍOS OSSA, Roberto (dir.) *El contrato de seguro. Comentarios al título VIII, Libro II del Código de Comercio* (Santiago, Thomson Reuters – La Ley) pp. 139-149 y BAEZA PINTO, Sergio (2012): *El seguro* (Santiago, 4ª ed., actualizada por Juan ACHURRA LARRAÍN y Juan José VIVES ROJAS) pp. 95-97.

los instrumentos que determine el asegurado, que dentro de determinado plazo podrá rescatar<sup>123</sup>, difícilmente se puede calificar como seguro esa parte del acuerdo, ya que cómo se podría calificar como prima a una suma de la que no puede disponer libremente la aseguradora. Sería equivalente a que llamara honorarios por servicios jurídicos a una suma que el estudio de abogados no puede disponer libremente y, además, debe invertir en lo que indique el cliente.

Por otro lado, el N° 3 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta establece que son un ingreso no renta las sumas percibidas por los beneficiarios o asegurados “en cumplimiento de contratos de seguros de vida, seguros de desgravamen, seguros dotales o seguros de rentas vitalicias”, tras lo que se establecen algunos requisitos que deben cumplir esas partidas para poder ser calificadas como ingreso no renta.

Entonces, si no se cumplen los requisitos señalados para que la percepción de las sumas mencionadas sean ingresos no renta, es evidente que ellas serán renta para el beneficiario o para el asegurado.

Sin embargo, al pronunciarse la administración fiscal respecto de una figura contractual a la que el consultante calificaba como un seguro, lo que era bastante cuestionable, concluyó la autoridad que las sumas pagadas a los beneficiarios al fallecer el asegurado eran donaciones, debido al “concepto amplio de donación”<sup>124</sup>. Además, agrega otro error bastante evidente el oficio, porque la declaración transcrita tiene tanto sentido como afirmar que existe un concepto amplio de comodato, considerando que el contrato de donación está expresamente definido en artículo 1386 del Código Civil, lo que fue analizado por el Servicio de Impuestos Internos en varias ocasiones<sup>125</sup>.

Así, en este caso no se puede hablar de abuso, porque no existe una selección de una legislación más favorable, simplemente existen errores respecto de la calificación de los acuerdos, de parte del contribuyente y de la administración fiscal<sup>126</sup>.

Examinando discusiones del pasado, y teniendo en cuenta los errores del presente, es posible imaginar ejemplo de confusión entre la elección de leyes y la analogía.

Tal como, en su momento, se discutió si el aporte implicaba una utilidad o un incremento de patrimonio tributable para el aportante, considerando que, por ejemplo, tras el aporte se podía obtener de la sociedad más de lo que entregó a ella como capital.

En relación con la posibilidad que el aporte implique una utilidad o un incremento patrimonial tributable para el aportante, dicha conclusión que fue rechazada por la doctrina y la administración, entre otros motivos, porque si el aporte implicara una utilidad o un

---

<sup>123</sup> Oficio N° 1.535, de 2017.

<sup>124</sup> Oficio N° 1.535, de 2017.

<sup>125</sup> Oficios N° 3.700, de 2004; N° 477, de 2005; N° 3.686, de 2005 y N° 3.229, de 2007.

<sup>126</sup> Sobre ciertos montos, y si no existen impuestos que acreditar, el error de la administración podría ser conveniente para un contribuyente, porque las tasas marginales más altas del impuesto global complementario son más bajas que algunas de las tasas contempladas en la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.



incremento patrimonial, semejante ganancia debería pasar a formar parte del capital del aportante, lo que, evidentemente, nuestra ley no lo dispone<sup>127</sup>.

Así, alguien podría llegar a creer que el aporte a una sociedad es una forma de eludir el impuesto a las donaciones porque, eventualmente, se tendría derecho a recibir más de lo que se aportó, por ejemplo, porque existen utilidades acumuladas en la sociedad.

Sin embargo, a esa conclusión solamente podría llegar quien ignore algo muy básico de nuestro derecho, que las sociedades, al ser una persona diferente de los socios, tienen siempre un patrimonio distinto al de ellos<sup>128</sup>, por lo que los socios no tienen derecho a las utilidades mientras no se acuerde repartirlas.

Debido a que la ley estableció regulaciones específicas para las donaciones, para los retiros y para los aportes, por lo que, evidentemente ellas priman sobre cualquier regla general.

Además, ante semejante calificación, no solo estaríamos ante un caso de desconocimiento de las normas, sino que estaríamos ante un intento de modificar reglas legales sin recurrir al procedimiento constitucional establecido para ello.

### **3.5.2 ARTIFICIALIDAD DE LAS CIRCUNSTANCIAS DE HECHO**

El segundo elemento permite distinguir el abuso del fraude y de las transacciones financieramente sólidas. La artificialidad ha sido entendida como un comportamiento económicamente irracional, lo que es una prueba que el único propósito buscado es obtener una ventaja normativa, por lo si se excluye el beneficio regulatorio, no quedan motivos racionales para las transacciones<sup>129</sup>.

Hacemos presente que esto no tiene relación con la errática teoría sudamericana del hecho económico, que como se ha explicado, carece de todo contenido por lo que no es más que una excusa para resolver un caso a partir de la equidad ruda<sup>130</sup>. Tampoco se refiere a la supuesta realidad económica<sup>131</sup>, es decir, no corresponde a una diferencia entre lo que ocurre

---

<sup>127</sup> BARAONA SAINZ, Juan Manuel (2001): “Fusión de Empresas. Aspectos Tributarios”, *Revista de Derecho Económico*, N° 73, pp. 45-75 y VALENZUELA CORI, Rodrigo (2001): “Algunas consideraciones tributarias acerca de aportes de capital”, *Revista de Derecho Económico*, N° 73, pp. 77-86.

<sup>128</sup> ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo (1930): *Derecho civil. Segundo año. De los contratos* (Santiago, Editorial Bellas Artes) pp. 215-216.

<sup>129</sup> SAYDÉ (2014) p. 84.

<sup>130</sup> SEGUEL MALAGUEÑO (2016) pp. XXV-XLVI.

<sup>131</sup> Quienes afirman lo contrario, reconocen la extrema dificultad de siquiera entender el concepto de realidad económica que, en el fondo, en ocasiones considera que la propia ley tributaria es compleja y artificiosa, por lo que, desde una perspectiva económica, se puede incluso llegar a negar la diferencia entre filiales y matrices, o entre capital y deuda, porque dichos conceptos se diferencian exclusivamente por reglas positivas. Además, cualquiera sea el contenido del errático concepto, al final, siempre exige evaluar las circunstancias en función del objetivo que el legislador buscó al implementar de las normas. FREEDMAN (2011) pp. 370-374.

y lo que se dice que ocurre, precisamente porque para calificar de artificiosa a una transacción, ella debe ser real<sup>132</sup>.

La irracionalidad económica se refiere a los altos costos de la operación no se justifican sino por el beneficio normativo obtenido. Ello, sin embargo, no implica que operaciones costosas deban ser objetadas por ese solo motivo, sino solamente aquellas en las que se presentan todos los elementos del abuso<sup>133</sup>.

Lo anterior es muy importante, porque el control del abuso no es un control de la eficiencia o eficacia de la administración de la empresa, es decir, la teoría del abuso de la ley no busca cuestionar los actos de gestión<sup>134</sup>.

El punto anterior es muy relevante, especialmente porque toda empresa asume riesgos por el solo hecho de realizar su actividad, por lo que nunca está garantizado que una decisión será exitosa, por lo mismo, el derecho garantiza a quienes gestionan una empresa la libertad de actuar al momento de tomar decisiones<sup>135</sup>.

Esta libertad<sup>136</sup> sería violada si la administración fiscal se involucra en la gestión de las empresas, sometiendo o condicionando la aplicación de las normas a la valoración de sus las decisiones de gestión<sup>137</sup>. Además, el resultado de esto, junto con exceder con creces las facultades otorgadas al Servicio de Impuestos Internos, sería una variedad de cogestión empresarial, pero ejercida por los funcionarios de la administración tributaria.

El requisito de la artificialidad también diferencia al abuso del fraude. Como adelantamos, en el fraude se crea la apariencia que se cumplen con los requisitos previstos en el precepto, es decir, existe falsedad, pero no artificialidad<sup>138</sup>. Por lo mismo, se ha destacado que se debe cumplir con la letra de la ley para que estemos frente al abuso, en consideración a que él se caracteriza por conformarse con la letra del precepto, pero frustrar el propósito para el que fue establecida<sup>139</sup>.

---

<sup>132</sup> SAYDÉ (2014) pp. 89-93.

<sup>133</sup> SAYDÉ (2014) p. 86.

<sup>134</sup> Esto lo explicamos en otra oportunidad. VERGARA QUEZADA (2016) pp. 235-237.

<sup>135</sup> ALCALDE RODRÍGUEZ, Enrique (2013): *La responsabilidad de los directores de sociedades anónimas. Responsabilidad civil y penal administrativa* (Santiago, Ediciones Universidad Católica de Chile) pp. 123-134.

<sup>136</sup> El Tribunal Constitucional analizó este derecho a raíz de las leyes sindicales, y afirmó que “el núcleo de la libertad de empresa en materia laboral implica que el poder de dirección del empresario tiene un margen de contratación amplio, en el ámbito externo, y respecto de la contratación laboral, éste tiene plena autonomía en la fijación de las dotaciones y en la libre elección de los trabajadores, como resultado de la conjunción del derecho a la libre iniciativa económica (artículo 19, numeral 21° de la Constitución) y la libre contratación (artículo 19, numeral 16°, inciso segundo de la Constitución)”. Sentencia Tribunal Constitucional N° 3.016-2016.

<sup>137</sup> Antes explicamos el origen de este tipo de razonamientos, que procede de un entendimiento deficiente de las interpretaciones administrativas de los actos ilícitos. VERGARA QUEZADA (2016) pp. 235-237.

<sup>138</sup> SAYDÉ (2014) p. 87.

<sup>139</sup> VOGENAUER (2011) pp. 529-540.

Además, se excluyen de la aplicación de las reglas del abuso a operaciones que buscan beneficiarse de las ventajas que ofrece otro precepto, pero ellas corresponden a decisiones económicamente sólidas, es decir, que ellas son beneficiosas incluso si no se aplicara el beneficio normativo<sup>140</sup>.

Un ejemplo de esto en nuestro medio es el arrendamiento con opción de compra. Este acuerdo podría ser visto como una alteración de las reglas sobre depreciación, porque permite a quien va adquirir el bien rebajar como gasto el monto del arrendamiento, que usualmente será mayor a la cuota de depreciación a las que tendría derecho si estuviera pagando los saldos del precio de una compraventa a plazo, pero este contrato es una alternativa financiera sólida, por lo mismo, fue validada por la administración fiscal desde que comenzó a ser utilizado en nuestro país<sup>141</sup>.

Otro ejemplo nacional es la separación de la compraventa y el mutuo en el caso del impuesto al valor agregado. El interés que cobre el vendedor por el saldo insoluto del precio es parte de la base imponible de dicho impuesto, por lo que separar las operaciones, por ejemplo, celebrándolas con empresas distintas, podría ser visto como elusión.

Sin embargo, lo anterior típicamente ocurre con los créditos para adquirir productos de las grandes casas comerciales<sup>142</sup>, que son otorgados por empresas relacionadas con la compañía vendedora<sup>143</sup>. Como las operaciones de crédito son acuerdos independientes y tienen riesgos particulares diferentes a la venta al por menor, no se han presentado problemas respecto de aquella separación.

Así, la administración fiscal no ha tenido problemas con estructuras de financiamiento como la descrita, en las cuales, la operación de crédito es separada de la compraventa de bienes gravados con el impuesto al valor agregado, por lo que el interés no es parte de la base imponible de la venta, debido a que el crédito es otorgado por otra persona jurídica<sup>144</sup>.

En fin, la libertad contractual permite ir adaptando las relaciones jurídicas a las cambiantes exigencias del mercado, por lo mismo, no podemos caer en errores, fácilmente prevenibles si tan solo se pone atención al pasado, como por ejemplo, el error de creer que todo acto jurídico atípico es elusivo, replicando de la peor forma lo que ocurrió en Alemania

---

<sup>140</sup> SAYDÉ (2014) pp. 87-89.

<sup>141</sup> VERGARA QUEZADA (2016) pp. 156-160.

<sup>142</sup> Evidentemente, el crédito no es algo novedoso y en nuestro país los grandes almacenes se convirtieron en grandes tiendas entre las décadas de 1840 y 1870, por lo que tampoco ellos son una novedad, en cambio, la tarjeta de crédito fue el instrumento comercial novedoso que dio un impulso inesperado a aquellos establecimientos comerciales. DUSSAILLANT CHRISTIE, Jacqueline (2011): *Las reinas de Estado* (Santiago, Ediciones UC) pp. 17-18 y 85-91. Las primeras regulaciones administrativas sobre tarjetas de crédito en nuestro país se limitan a las emitidas por bancos. Acuerdo 1936-16-890524 del Banco Central, publicado en el Diario Oficial el 29 de mayo de 1989.

<sup>143</sup> YOPO DÍAZ, Natalia Valentina (2012): *Responsabilidad en los casos de fraude por extravío, hurto o robo de la tarjeta de crédito* (Santiago, memoria de licenciatura, Universidad de Chile) p. 16.

<sup>144</sup> Oficios N° 1.586, de 2010 y N° 7.304, de 1978.

tras la implementación de la regulación antielusiva general<sup>145</sup>, de la que es una desafortunada copia la norma antielusiva general incorporada al Código Tributario por la Ley N° 20.780.

### 3.5.3 ELEMENTO TELEOLÓGICO

El tercer elemento permite diferenciar el abuso de la legítima opción entre reglas. Si se busca obtener una ventaja regulatoria mediante medios artificiosos, no se ha completado el cuadro completo del abuso, porque se exige que esa elección vaya en contra del propósito de la ley<sup>146</sup>.

Esto permite que los jueces puedan calificar como no deseable la opción sin basarse sobre sus preferencias morales o políticas personales, sino en un examen objetivo<sup>147</sup>.

Así, por ejemplo, las leyes modernas ofrecen a los individuos que limiten su responsabilidad o que obtengan otros beneficios normativos formando personas jurídicas, por lo que organizar la actividad de un solo individuo bajo esa forma, puede ser percibido como artificial, pero no va en contra de los propósitos de las reglas, que, de hecho, solamente fueron establecidas para dar un marco jurídico a esa separación, promovida por el legislador<sup>148</sup>.

Es importantísimo resaltar la importancia del elemento teleológico, porque si no fuera considerado el propósito del legislador y solamente se investigan los fines buscados por el contribuyente, se llegaría a toda clase de conclusiones absurdas.

Ejemplos de estas conclusiones absurdas son afirmar que asignar bienes a una empresa individual es un acto elusivo, porque el empresario individual es una institución que solamente produce efectos fiscales<sup>149</sup>, igualmente la depreciación acelerada sería abusiva, porque solamente tiene efectos impositivos.

Es parecido el caso de hechos gravados derogados, por ejemplo, el reconocimiento de deuda estuvo gravado bajo la vigencia de la Ley N° 16.272<sup>150</sup>, que en su artículo 22 sometía aquel instrumento al impuesto de timbres, estampillas y papel sellado. Luego, al comenzar a

---

<sup>145</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos (2011): *Derecho financiero* (Buenos Aires, 10ª ed., actualizada por S. C. NAVARRINE y R. O. ASOREY, La Ley) Tomo I, pp. 97-98.

<sup>146</sup> SAYDÉ (2014) p. 93 y WEBER, Dennis (2011): “Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: Why We Need the Subjective Intention Test, When is Combating Abuse an Obligation and Other Comments”, en: DE LA FERIA, Rita y VOGENAUER, Stefan (ed.) *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?* (Oxford, Oxford Institute of European and Comparative Law) p. 396.

<sup>147</sup> LYONS, Timothy (2011): “State Aid, Taxation and Abuse of Law”, en: DE LA FERIA, Rita y VOGENAUER, Stefan (ed.) *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?* (Oxford, Oxford Institute of European and Comparative Law) p. 496.

<sup>148</sup> SAYDÉ (2014) p. 96.

<sup>149</sup> ADRIASOLA NAVARRETE, José Manuel (1971): *La transformación de la empresa* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 35-36.

<sup>150</sup> La Ley N° 16.272, sobre Impuesto de Timbres, Estampillas y Papel Sellado, fue publicada en el Diario Oficial el 4 de agosto de 1965.

regir el Decreto Ley N° 3.475, de 1980<sup>151</sup>, que reformó esa ley, aquel hecho gravado fue derogado, por lo que es absurdo considerar los reconocimientos de deuda como elusión. Es más, calificar como elusión la elección de ese instrumento unilateral no es otra cosa que un intento de cambiar las decisiones legislativas.

Algo similar ocurre cuando se indica que es elusión la aplicación de las reglas según fueron aprobadas por el parlamento, y no de la forma que éste no admitió. Un claro ejemplo de esto son las declaraciones efectuadas sobre el uso del crédito por el impuesto territorial otorgado por la ley en contra del impuesto de primera categoría a la actividad de rentas inmobiliarias durante la tramitación de la Ley N° 20.899<sup>152</sup>.

Al efecto, un representante del Ejecutivo sostuvo que “una empresa que desarrolla su actividad económica en un bien raíz cualquiera, vista la oportunidad tributaria, decide repartir su negocio en una inmobiliaria y en una empresa que desarrolla arrendando la misma a la actividad económica. Es decir, separa formalmente dos actividades pero en la práctica es el mismo dueño de la empresa, en que la inmobiliaria le arrienda a la empresa comercial y por ese sólo hecho puede ahora acceder al crédito, en circunstancias”<sup>153</sup>.

Es necesario someter esa declaración a un examen empírico, examinando la historia de las leyes involucradas en ese beneficio, con el objetivo de determinar si concuerda con lo ocurrido en los procesos legislativos.

En el Mensaje del proyecto que culminó con la Ley N° N° 19.578, es posible ver que el Ejecutivo consideraba inadecuada la integración del tributo territorial con el impuesto a la renta porque, supuestamente, afectaba la asignación de los recursos en la economía<sup>154</sup>. Esta declaración no parece tener mucho sentido, porque al estar integrado era, precisamente, neutro para todas las empresas y si ocurría una desviación de recursos, ella iba desde el fisco hacia los municipios<sup>155</sup>.

Sin perjuicio de lo anterior, la Ley N° N° 19.578 estableció una norma de control respecto del crédito en el caso de empresas relacionadas y, tal como se indicó, sin perjuicio de la regla sobre las empresas agrícolas, la única excepción a la limitación del uso del crédito “se refiere a las sociedades inmobiliarias, las que podrán seguir deduciendo las contribuciones cuando se trate de inmuebles que destinen solamente al arriendo y que no sea en beneficio de una persona relacionada con la empresa. Este ítem rendirá alrededor de cien millones de dólares cuando esté plenamente implementado”<sup>156</sup>.

---

<sup>151</sup> El Decreto Ley N° 3.475, de 1980, fue publicado en el Diario Oficial el 4 de septiembre de 1980.

<sup>152</sup> Historia de la Ley N° 20.899 pp. 194-195.

<sup>153</sup> Historia de la Ley N° 20.899 p. 195.

<sup>154</sup> Historia de la Ley N° 19.578 p. 6.

<sup>155</sup> A lo más, se agregó que pasaría a ser un gasto deducible de la renta líquida imponible y no un crédito contra el impuesto. Historia de la Ley N° 19.578 p. 73.

<sup>156</sup> Historia de la Ley N° 19.578 p. 390

Lo anterior contrasta con la Ley N° 19.738, que modificó este crédito y lo mantuvo para quienes explotaban inmuebles, pero ahora sin incluir la restricción de arrendar a empresas relacionadas<sup>157</sup>.

Por ello, concluir que dividir una sociedad para separar los inmuebles y poder aprovechar el crédito por el impuesto territorial era elusión, se reduce a la disconformidad con el resultado del proceso legislativo, y es un intento por torcer la mano del legislador.

Más complejo es el caso de los beneficios implícitos que el legislador entrega al crear regímenes preferenciales, como ocurre en el caso de las exenciones que se crean para las operaciones que se llevan a cabo en las bolsas de comercio.

De esa forma, se crean todo un espectro de actos jurídicos cuyo resultado no quedará afecto a tributación, actos que el legislador invita a los contribuyentes a celebrar para promover las transacciones de valores en estas organizaciones, lo que es perfectamente predecible al momento en el que se discute en el Congreso la normativa que busca fomentar estas transacciones al otorgar un beneficio que las hace artificialmente más atractivas: la exención fiscal.

Un fenómeno surge tras la creación de estos regímenes, y al poco andar, surgen voces que reclaman debido a las ganancias “excesivas” de quienes invierten en la bolsa y, peor aún en las mentes de los disidentes, del lucro de quienes “especulan” en ellas.

Ello lleva a los políticos a sostener que esas utilidades son “abusivas” y comienzan a cuestionar los beneficios y, de pronto, se dan cuenta de algo evidente, que ha sido objeto de estudios por parte de los expertos por décadas, que las ganancias de capital y las rentas de las empresas están relacionadas<sup>158</sup>.

Lo anterior lleva al legislador a implementar restricciones<sup>159</sup> respecto de lo que, en primer lugar, hacía artificialmente atractiva la inversión en la bolsa, con lo que se comienza a regresar al estado anterior a la reforma orientada a fomentar esa actividad mediante beneficios fiscales otorgados a las transacciones realizadas en la bolsa de comercio.

Este problema ha sido abordado por los estudiosos del llamado análisis económico del derecho, quienes observan que las reformas legales orientadas a lograr el crecimiento o destinadas a fomentar algún tipo de actividad, nacen de un compromiso político entre quienes las desean y quienes se oponen a ellas, y estos últimos se comprometen a entregar el beneficio, tan solo para oponerse nuevamente a él tan pronto la reforma ha sido exitosa<sup>160</sup>.

---

<sup>157</sup> Que antes estaba en el artículo tercero transitorio de la Ley N°19.578.

<sup>158</sup> BARAONA SAINZ, Juna Manuel (1980): “Impuesto de tasa adicional. Origen, problemas y modificaciones recientes”, *Revista de Derecho Económico*, números 48-49, pp. 145-182.

<sup>159</sup> WINTER S., Rodrigo y BULLEMORE L., Javiera (2013): “Análisis crítico de la normativa que regula la venta de acciones del artículo 107 y de bonos del artículo 104, en una fecha cercana a la distribución de los dividendos e intereses”, *Anuario de Derecho Tributario*, N° 5, pp. 15-50.

<sup>160</sup> COOTER, Robert y SCHÄFFER, Hans-Bernd (2011): “Growth-oriented legal reforms”, en PARISI, Francesco (ed.) *Production Of Legal Rules* (Cheltenhampp, Edward Elgar Publishing) pp. 400-417.

Estos ejemplos demuestran la insuficiencia de toda definición relacionada con la materia que excluya el examen empírico del propósito de la ley, porque sin ese elemento, como explican Surrey y McDaniel, es imposible diferenciar el abuso de las normas de fomento, que se clasifican como gastos fiscales<sup>161</sup>.

En definitiva, ese tipo de argumentos no pasan de ser intentos de modificar las reglas legales sin seguir el proceso democrático, lo que es muy grave, debido a que genera incertidumbre, que vuelve más costosas las transacciones jurídicas, fomentando el círculo vicioso que comentamos al inicio de este artículo, en el que la falta de certeza jurídica termina afectando negativamente la inversión, el crecimiento, el empleo y, en resumen, erosiona las bases sobre las que descansa el bienestar general de la población.

### 3.6 SIMILITUD CON EL FRAUDE A LA LEY

No es una novedad destacar la similitud entre el abuso a la ley<sup>162</sup> y el fraude a la ley<sup>163</sup>, institución propia del derecho internacional privado europeo continental. En el número anterior de esta revista se explicó un caso nacional en el que quedaba presente este parecido<sup>164</sup>.

En ambas instituciones los hechos no son debatidos por las partes, que centran su querrela en la juridicidad de la elección de una legislación más favorable, que se vuelve aplicable debido a esos hechos. Por este motivo, en varios textos se traduce el concepto de abuso de la ley del derecho de la Unión Europea como fraude a la ley<sup>165</sup>.

Ahora, en el derecho internacional privado, la ley llamada a resolver un caso es determinada por los factores de conexión, que se pueden volver herramientas para que los individuos se sustraigan de la aplicación de normas locales que les resultan gravosas. Así, por ejemplo, si el factor de conexión es el lugar de celebración de un contrato solemne, basta que las partes efectivamente lo celebren en el extranjero para que se rija por la ley del lugar en el que el acuerdo se perfeccionó<sup>166</sup>.

---

<sup>161</sup> SURREY y MACDANIEL (1985) pp. 25-27.

<sup>162</sup> Como se ha hecho presente, a nivel de principios europeos, es entendida esta expresión en un sentido diferente al que tenía en la literatura jurídica clásica francesa y alemana. GORDLEY, James (2011): "Abuse of Right in the Civil Law Tradition", en: DE LA FERIA, Rita y VOGENAUER, Stefan (ed.) *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?* (Oxford, Oxford Institute of European and Comparative Law) pp. 33-46.

<sup>163</sup> WARD, David, *et al.* (1986): "The Business Purpose Test and Abuse of Rights", ahora en *Taxation in Australia* Vol. 20(8) p. 497 BLANCO, Andrés (2017): "Fraude a la ley y fraude a la ley fiscal: Juegos de estrategias", *Revista de Derecho Público*, N° 86: pp. 33-56.

<sup>164</sup> SEGUEL MALAGUEÑO (2017) pp. 10-19.

<sup>165</sup> SAYDÉ (2014) pp. 34-35.

<sup>166</sup> WOLFF, Martin (1936): *Derecho internacional privado* (Barcelona, trad. José Rovira y Ermengol, Editorial Labor) p. 82.

Ha sido discutido prácticamente cada aspecto relacionado con el fraude a la ley, desde su aceptación, pasando por su definición, hasta sus efectos<sup>167</sup>, pero, igual que en el caso anterior, existen dos grandes tendencias al respecto.

La primera tendencia surgió en Francia, donde usando el aforismo *fraus omnia corrumpit*, se consideraron ineficaces las conexiones con el derecho extranjero calificadas como fraudulentas. La segunda tendencia parte en Alemania, donde se critica la arbitrariedad que permite la postura anterior, por lo que se prefiere el aforismo *in fraudem legis agere*, que implica recurrir a un camino tortuoso para eludir el precepto debe desvirtuar el fin que aquél tiene. Los alemanes exigen que la elusión capciosa del precepto jurídico que busca lograr la conexión que hará aplicable el derecho extranjero desvirtúe el fin del precepto.<sup>168</sup>

#### **4. EL ABUSO A LA LEY Y LAS NORMAS ANTIELUSIVAS ALEMANAS Y FRANCESAS**

Actualmente, tanto en la reglamentación francesa como alemana existe un acercamiento al concepto analizado de abuso de la ley, que fue desarrollado por la jurisprudencia de la Corte Europea de Justicia, que como hicimos presente, ostenta grandes similitudes con el concepto de fraude a la ley.

Francia introdujo su normativa antielusiva general en 1941, incluyéndola en su ley sobre procedimientos administrativos. La regulación francesa, que busca reprimir el abuso, entendido originalmente como la apropiación de un derecho por medios artificiosos o ficticios, tiene una clara naturaleza punitiva, permitiendo a la administración fiscal aplicar multas altísimas, que actualmente pueden ascender hasta el 80% del impuesto eludido<sup>169</sup>.

Le historia de la legislación francesa, no solo en esta materia, tiene ribetes bastante oscuros, producto del autoritarismo típico del sistema administrativo francés<sup>170</sup>. Ese autoritarismo trae aparejada la arbitrariedad y provoca toda otra clase de efectos nocivos. Por ello en Francia, como relata el economista Jean Tirole, para una gran empresa era más importante las relaciones de sus directivos con el respectivo ministro, que conocer el derecho aplicable<sup>171</sup>.

---

<sup>167</sup> GUZMÁN LATORRE, Diego (2003): *Tratado de derecho internacional privado* (Santiago, 3ª edición, Editorial Jurídica de Chile) pp. 394-425.

<sup>168</sup> WOLFF, Martin (1936): *Derecho internacional privado* (Barcelona, trad. José Rovira y Ermengol, Editorial Labor) pp. 85-88.

<sup>169</sup> GROSCLAUDE, Jacques y MARCHESOU, Philippe (2016): *Procédures fiscales* (París, 8ª ed., Dalloz) p. 263.

<sup>170</sup> Recordemos que hasta hace poco el sistema de recursos contencioso-administrativos francés contemplaba el recurso de nulidad que se limitaba a anular el acto, sin proveer un remedio al afectado por el acto administrativo inválido. VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): “El reclamo tributario: características esenciales de un recurso contencioso-administrativo de plena jurisdicción” *Revista de Estudios Tributarios*, N° 10, pp. 171-208.

<sup>171</sup> TIROLE, Jean (2017): *La economía del bien común* (Madrid, trad. de María Córdón Vergara, Taurus) pp. 43—44.



Así, el Comité Consultivo, llamado a intervenir en estas materias antes de la etapa judicial, podía en la práctica impedir la defensa del contribuyente, lo que fue modificado en 1963, fecha desde la cual solamente se limita a distribuir la carga de la prueba<sup>172</sup>.

Hasta la fecha, el Consejo de Estado ha impedido que el Consejo Constitucional pueda conocer de los problemas que surgen de esta normativa que son de su competencia, relacionados con el principio de legalidad de los delitos y las penas, y el derecho a la defensa<sup>173</sup>.

Pasando al desarrollo reciente y positivo de esta regulación, en consideración a resoluciones del Consejo de Estado<sup>174</sup> y a la jurisprudencia de la Corte Europea de Justicia<sup>175</sup>, el año 2008 se incorporó a esta reglamentación el fraude a la ley, al permitir a la administración fiscal aplicar la normativa antielusiva general cuando el contribuyente busca beneficiarse de la aplicación literal de los textos de las leyes o de la jurisprudencia, en contra de los fines perseguidos por sus autores, guiados solamente por el deseo de eludir o reducir la carga impositiva que usualmente habría surgido de no mediar los actos realizados en fraude a la ley<sup>176</sup>.

Por su parte, el año 2008 Alemania también modificó su regulación antielusiva general. Antes estudiamos el antiguo precepto de 1919, debido a que ella fue seguida por España, de donde pasó a Chile en el proyecto inicial de reforma del año 2014, que fue alterado durante la tramitación de lo que terminó plasmándose en la Ley N° 20.780, por lo que la reglamentación nacional huérfana, desligada de sus fuentes. En consideración a ese estudio previo, no haremos referencia al período anterior al 2008 para evitar repeticiones<sup>177</sup>.

La nueva normativa alemana intenta adecuarse a la regulación de la Unión Europea e, igualmente, trata de superar la incertidumbre y la discordia doctrinal que ocasionó la

---

<sup>172</sup> PREBBLE, Zoë y PREBBLE, John (2015): “Comparando la norma anti-elusiva general de la ley del Impuesto a la Renta con la doctrina de abuso de derecho del *Civil Law* (Parte I)”, *Ius et Veritas*, N° 50, p. 169.

<sup>173</sup> DUBUT, Thomas (2016): “France”, en Lang Michael *et al.* *GAARs - A key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (Amsterdam, IBFD) pp. 279-280.

<sup>174</sup> La sentencia del Consejo de Estado recaída en la causa *Janfin* N° 260050 de 2006, que rechazó la posición fiscal, condenando en costas al Estado Francés.

<sup>175</sup> DUBUT (2016) p. 276.

<sup>176</sup> El artículo 35 (V) de la Ley N° 2008-1.443, del 30 de diciembre de 2008, modificó esta normativa, que comenzó a regir el 1 de enero de 2009. El texto del primer inciso, en su idioma original, dice: “*Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles*”.

<sup>177</sup> VERGARA QUEZADA (2016) pp. 45-49, 84-101., 229-230 y 333-399.

regulación anterior, sin que exista un consenso respecto del éxito en alcanzar esos objetivos<sup>178</sup>.

La doctrina estima que, a pesar de la vaguedad que puede persistir en la regulación implementada el 2008, es posible contemplar tres partes distintivas en el concepto de abuso.

El primero es una construcción inadecuada, dirigida solamente a obtener un beneficio fiscal más allá de la intención del legislador. El segundo requisito, respecto del que no existe un acuerdo entre los autores, es que el contribuyente desee esquivar la aplicación de la ley tributaria. El tercer elemento es que los actos considerados abusivos tengan como resultado la disminución de la carga fiscal, sea para el contribuyente o para un tercero<sup>179</sup>.

Dentro de los motivos no fiscales que impiden la aplicación de la normativa antielusiva general alemana, junto con los motivos económicos que, hasta cierto punto, se refieren a los resultados financieros de esos actos, se han destacado los motivos legales, especialmente relacionados con las reglas civiles y anti-monopolio<sup>180</sup>.

## 5. CONCLUSIÓN

Revisar la discusión doctrinal ocurrida a partir del desarrollo de la teoría del abuso de los derechos, permite ilustrar la importancia que las cláusulas generales, como la normativa antielusiva general, sean aplicadas de forma restrictiva y excepcional, porque ellas permiten socavar silenciosamente las bases que sustentan los derechos de las personas, lo que crea un campo fértil para el ejercicio arbitrario del poder, que se esconde tras la excusa de buscar moralizar el derecho.

Por lo mismo, el concepto de abuso a la ley desarrollado a partir de la jurisprudencia de la Corte Europea de Justicia contiene los elementos que son imprescindibles para poder implementar una regulación antielusiva general que no atente en contra de los principios que informan al derecho nacional, a saber, la elección de una regulación más beneficiosa, por medios artificiosos, que proporcionan al contribuyente alguna ventaja legal, pero que va en contra del propósito de la normativa.

Así, el primer elemento, la elección de una regulación más beneficiosa, que permite obtener algún tipo de ventaja, evita que se deje de aplicar la ley con la excusa que quién realiza una acción conocía los efectos jurídicos de sus acciones, y deseaba que ellos se produjeran, lo que es uno de las absurdas conclusiones a las que se puede llegar si no se considera este elemento.

El segundo elemento, que las condiciones para la aplicación de esa ley fueran logradas por medios artificiosos, evita que este tipo de regulaciones se apliquen simplemente porque el resultado de una operación es considerado desfavorable para el fisco, lo que es otro de los absurdos que se pueden presentar sin un análisis medianamente riguroso.

---

<sup>178</sup> DRÜEN, Klaus-Dieter (2016) “Germany”, en LANG Michael *et al.* *GAARs - A key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (Amsterdam, IBFD) pp. 287-290.

<sup>179</sup> DRÜEN (2016) pp. 291-292.

<sup>180</sup> DRÜEN (2016) p. 293.

El tercer elemento, que la ventaja legal obtenida vaya en contra del propósito de la ley, permite evitar que sea violentado el principio de legalidad, porque es un elemento que entre nosotros exige una demostración objetiva, que ha sido parte de nuestro derecho desde que comenzó a regir el Código Civil.

Entonces, la definición de abuso que nos entrega la doctrina europea es útil tanto para proporcionar una definición coherente al término abuso, que es empleado en el Código Tributario. Pero también podría servir al legislador para poder corregir esta desafortunada regulación, que provoca gran inseguridad jurídica, lo que, en definitiva, es uno de los factores que socava las bases del crecimiento económico, por lo que solamente contribuye a empeorar la calidad de vida de la población.

## 6. BIBLIOGRAFIA

- ADRIASOLA NAVARRETE, José Manuel (1971): *La transformación de la empresa* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- ALCALDE RODRÍGUEZ, Enrique (2013): *La responsabilidad de los directores de sociedades anónimas. Responsabilidad civil y penal administrativa* (Santiago, Ediciones Universidad Católica de Chile).
- ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo (1930): *Derecho civil. Segundo año. De los contratos* (Santiago, Editorial Bellas Artes).
- ATALIBA, Geraldo (1977): *Hipótesis de incidencia tributaria* (Montevideo, trad. del portugués de García MULLIN, Roque, Fundación de Cultura Universitaria).
- ATIENZA, Manuel y RUIZ MANERO, Juan (2000): *Ilícitos atípicos* (Madrid, Editorial Trotta).
- AUDREN, Frédéric y FILLON, Catherine (2012): “La grandeza de Louis Josserand. Fuerzas y flaquezas de un civilista de provincias en la IIIª República francesa”, en Esteban CONDE NARANJO *et al.* (Madrid, Universidad Carlos III de Madrid) pp. 497-5642.
- BAEZA PINTO, Sergio (2012): *El seguro* (Santiago, 4ª ed., actualizada por Juan ACHURRA LARRAÍN y Juan José VIVES ROJAS).
- BARAONA SAINZ, Juan Manuel (2001): “Fusión de Empresas. Aspectos Tributarios”, *Revista de Derecho Económico*, N° 73, pp. 45-75.
- BARAONA SAINZ, Juna Manuel (1980): “Impuesto de tasa adicional. Origen, problemas y modificaciones recientes”, *Revista de Derecho Económico*, números 48-49, pp. 145-182.
- BARROS BOURIE, Enrique (1999): “Límites de los derechos subjetivos privados. Introducción a la doctrina del abuso de derecho”, *Revista de Derecho y Humanidades*, N° 17, pp. 11-37.
- BARROS BOURIE, Enrique (2008): *Tratado de responsabilidad extracontractual* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2014): *Derecho administrativo general* (Santiago, 3ª ed., Legal Publishing – Thomson Reuters).
- Biobiochile (2017): Estudio revela nuevo aumento de morosos en Chile: deuda promedio supera los \$2 millones. En línea <http://www.biobiochile.cl/noticias/economia/negocios-y-empresas/2017/08/18/estudio-revela-nuevo-aumento-de-morosos-en-chile-deuda-promedio-supera-los-2-millones.shtml>. (Consultado el 19 de agosto de 2017).
- BLANCO, Andrés (2017): “Fraude a la ley y fraude a la ley fiscal: Juegos de estrategias”, *Revista de Derecho Público*, N° 86: pp. 33-56.

- BOBADILLA ORELLANA, Javiera (2013): “¿Es posible la aplicación del principio de sustancia sobre la forma en Chile, en concordancia con el principio de legalidad tributaria?”, *Anuario de Derecho Tributario* UDP, N° 5, pp. 51-85.
- COOTER, Robert y SCHAFER, Hans-Bernd (2011): “Growth-oriented legal reforms”, en Parisi, Francesco (ed.) *Production Of Legal Rules* (Cheltenhampp, Edward Elgar Publishing) pp. 400-417.
- DABIN, Jean (2006): *El derecho subjetivo* (Granada, trad. del francés de Francisco Javier OSSET, Comares).
- DAINTITH, Terence (2010): *Finders Keepers?: How the Law of Capture Shaped the World Oil Industry* (Londres, RFF Press).
- DE LA FERIA, Rita (2008): “Prohibition of Abuse of (Community) Law: The Creation of a New General Principle of EC Law Through Tax”, *Common Market Law Review*, Vol. 45, N° 2, pp. 395-441.
- DOMÍNGUEZ ÁGUILA, Ramón (1991): “*Fraus omnia corrumpit*. Notas sobre el fraude en el derecho civil”, *Revista de Derecho*, Universidad de Concepción, N° 189, año LIX, pp. 7-34.
- DRÜEN, Klaus-Dieter (2016) “Germany”, en Lang Michael *et al. GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (Amsterdam, IBFD) pp. 287-306.
- DUBUT, Thomas (2016): “France”, en Lang Michael *et al. GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (Amsterdam, IBFD) pp. 275-286.
- DUSSAILLANT CHRISTIE, Jacqueline (2011): *Las reinas de Estado* (Santiago, Ediciones UC).
- ECK, Laurent (2010) *L'abus de droit en droit constitutionnel* (Paris, L'Harmattan).
- Economía y Negocios (2017): ¿Qué pasa con el empleo en Chile? En línea <http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=355605> (consultado el 24 de agosto de 2017).
- El Mercurio (2017): “Hay que independizar la gestión del SII de los ciclos políticos”, 15 de octubre de 2017, página B 6.
- Emol (2017): Economía chilena cierra su peor semestre desde 2009 al expandirse sólo 0,5%.  
En línea <http://www.emol.com/noticias/Economia/2017/08/18/871565/PIB-de-Chile-crece-09-en-segundo-trimestre-y-cierra-la-mitad-del-ano-con-su-peor-desempeno-desde-2009.html>. (Consultado el 19 de agosto de 2017).
- ENNECCERUS, Ludwig; KIPP, Theodor y WOLFF, Martin (1948): *Tratado de Derecho Civil* (Buenos Aires, trad. de la 3ª ed. alemana de Blas Pérez GONZÁLEZ y José ALGUER, Bosch) Primer tomo, Vol. II.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto; LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan; PÉREZ LARA, José Manuel y DAMAS SERRANO, Antonio (2014): *Manual práctico de derecho tributario. Parte general* (Valencia, Tirant Lo Blanch).
- European Law Faculties Association (2013): First Edition of The Elfa Awards for Outstanding Doctoral Thesis Member's Report. En línea <[http://www.elfa-afde.com/sites/default/files/elfa\\_award\\_2013.pdf](http://www.elfa-afde.com/sites/default/files/elfa_award_2013.pdf)>. (Consultado el 10 de julio de 2017).
- FALCAO, Amilcar de Araújo (1964): *El hecho generador de la obligación tributaria* (Buenos Aires, trad. del portugués de Giuliani Fonrouge, Carlos, Depalma).
- FARMER, Paul (2011): “Prohibition of Abuse of (European) Law: The creation of a new general principle of EC law through tax: A response”, en De la FERIA, Rita (ed.) *Prohibition of Abuse of Law. A new General Principle of EU Law?* (Oxford, Hart Publishing) p. 3-6.
- FERMANDOIS VÖHRINGER, Arturo (2005): “Ripert y su influencia en el concepto de orden público económico: auge y caída de una visión dirigista”, *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 32 N° 1, pp. 7-18.
- FIGUEROA YÁÑEZ, Gonzalo (1998): *Repertorio de legislación y jurisprudencia chilenas. Código Civil y leyes complementarias* (Santiago, 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile) Tomo X.

FREEDMAN, Judith (2011): "The Anatomy of Tax Avoidance Counteraction: Abuse of Law in a Tax Context at Member State and European Union Level", en: DE LA FERIA, Rita y VOGENAUER, Stefan (ed.) *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?* (Oxford, Oxford Institute of European and Comparative Law) pp. 365-380.

GIULIANI FONROUGE, Carlos (2011): *Derecho financiero* (Buenos Aires, 10ª ed., actualizada por S. C. NAVARRINE y R. O. ASOREY, La Ley) Tomo I.

GORDLEY, James (2011): Abuse of Right in the Civil Law Tradition, en: DE LA FERIA, Rita y VOGENAUER, Stefan (ed.) *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?* (Oxford, Oxford Institute of European and Comparative Law) pp. 31-46.

GORDLEY, James (2012) "The functional method", en MONATERI, Pier Giuseppe (ed) *Methods of Comparative Law* (Cheltenham, Edward Elgar) pp. 107-119.

GORDLEY, James (2013): *The Jurists. A Critical History* (Oxford, Oxford University Press).

GROSCLAUDE, Jacques y MARCHESSOU, Philippe (2016): *Procédures fiscales* (París, 8ª ed., Dalloz).

GUZMÁN BRITO, Alejandro (2005): Estudios dogmáticos de derecho civil (Valparaíso, Ediciones Universitarias de Valparaíso, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso).

GUZMÁN BRITO, Alejandro (2007): *Las reglas del "Código Civil" de Chile sobre interpretación de las leyes* (Santiago, Lexis Nexis).

GUZMÁN LATORRE, Diego (2003): *Tratado de derecho internacional privado* (Santiago, 3ª edición, Editorial Jurídica de Chile).

HAFERKAMP, Hans-Peter (2016): On the German History of Method in Civil Law in Five Systems, *German Law Journal*, Vol. 17 N° 4 pp. 543-578.

Historia de la Ley N° 18.630.

Historia de la Ley N° 19.578.

Historia de la Ley N° 19.578.

Historia de la Ley N° 20.780.

Historia de la Ley N° 20.899.

JOSSERAND, Louis (2012): *El espíritu de los derechos y su relatividad. Teología jurídica* (Granada, trad. del francés, Eligio SÁNCHEZ LARIOS y José M. CAJICA Jr., Comares).

La Tercera (2017): No es un problema de suerte. En línea <http://www.latercera.com/noticia/no-problema-suerte/>. (Consultado el 19 de agosto de 2017).

LARENZ, Karl (1978): *Derecho civil* (Madrid, trad. de la 3ª ed. alemana de Miguel Izquierdo y Macías-Picavea, Editorial Revista de Derecho Privado-Editoriales de Derecho Reunidas).

LOEWENWARTER, Victor (1935): *Derecho civil alemán* (Santiago, Prensas de la Universidad de Chile) Tomo I.

LÓPEZ SANTA MARÍA, Jorge (2010): *Los contratos. Parte general* (Santiago, 5ª edición actualizada por Fabián ELORRIAGA DE BONIS, Abeledo Perrot / Legal Publishing).

LYONS, Timothy (2011): "State Aid, Taxation and Abuse of Law", en: De la Feria, Rita y Vogenauer, Stefan (ed.) *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?* (Oxford, Oxford Institute of European and Comparative Law) pp. 491-508.

MARTÍN BERNAL, José Manuel (1982): *El abuso del derecho* (Madrid, Editorial Montecorvo).

- MARTÍN QUERALT, Juan (1973): “Estudio preliminar”, en VANONI, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias* (Madrid, trad. del italiano de MARTÍN QUERALT, Juan, Instituto de Estudios Fiscales) pp. 27-64.
- MASSONE PARODI, Pedro (1969): *El hecho jurídico tributario* (Valparaíso, Editorial Esmeralda).
- MCMAHON Jr., Martin (2002): “Economic substance, purposive activity, and corporate tax shelters”, *Tax Notes*, Vol. 94, N° 8 pp. 1017-1026.
- OERTMANN, Paul (1933): *Introducción al derecho civil* (Barcelona, 3ª ed., trad. del alemán de Luis Sancho Seral).
- Pablo ARELLANO, José (2017): *Panorama fiscal: Propuestas frente a una situación amenazante* (Santiago, CIEPLAN).
- PACHECO GÓMEZ, Máximo (1993): *Teoría del derecho* (Bogotá, 4ª ed., Editorial Jurídica de Chile / Temis).
- PREBBLE, Zoë y PREBBLE, John (2015): “Comparando la norma anti-elusiva general de la ley del Impuesto a la Renta con la doctrina de abuso de derecho del *Civil Law* (Parte I)”, *Ius et Veritas*, N° 50, pp. 154-173.
- Pulso (2017): Construcción acumula once meses de contracción y pierde 30.000 plazas de trabajo en un año. En línea <http://www.pulso.cl/economia-dinero/construccion-acumula-once-meses-contraccion-pierde-30-000-plazas-trabajo-ano/>. (Consultado el 14 de septiembre de 2017).
- Real Academia Española (2014): *Diccionario de la lengua española*, (Buenos Aires, 23ª ed., Espasa) Tomo I.
- Revista de los Tribunales y de Legislación Universal (1897): *Código Civil del Imperio Alemán con la exposición de motivos, ley de introducción y disposiciones transitorias* (Madrid, trad. Alejo García Moreno, Centro Editorial Góngora).
- RÍOS OSSA, Roberto (2015): “Artículo 513 S)”, en RÍOS OSSA, Roberto (dir.) *El contrato de seguro. Comentarios al título VIII, Libro II del Código de Comercio* (Santiago, Thomson Reuters – La Ley) pp. 139-149.
- RIPERT, George (2016): *La regla moral en las obligaciones civiles* (Córdoba, trad. del francés de Carlos VALENCIA ESTRADA, Editorial Ibáñez-Ediciones Olejnik).
- RODRÍGUEZ GREZ, Pablo (2004): *El abuso del derecho y el abuso circunstancial del derecho* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- ROMY Rutherford (2013): “La «aemulatio» y el abuso del derecho”, *Revista de Estudios Histórico-Jurídicos*, Vol. XXXV, pp. 635-651.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando (1966): *Hacienda y derecho. Estudios de derecho financiero IV* (Madrid, Instituto de Estudios Políticos).
- SAYDÉ, Alexandre (2014): *Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market* (Oxford, Hart Publishing).
- SEGUEL Malagueño, Luis (2016) “El hecho imponible”, en VERGARA QUEZADA, Gonzalo *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Librotecnia) pp. XXV-XLVI.
- SEGUEL Malagueño, Luis (2017): “¿Un caso de abuso del derecho anterior a la Ley N° 20.780?”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción* pp. 10-19.
- STEINER, Eva (2010): *French Law: A Comparative Approach* (Oxford, Oxford University Press).
- STREB, Jorge (2016): “Political uncertainty and economic underdevelopment”, *Estudios de Economía*, Vol. 28 N° 1: pp. 89-114.
- STREETER PRIETO, Jorge (1968): “La interpretación de la ley tributaria”, *Revista de Derecho Económico*, N° 21-22, pp. 7-76;
- SURREY, Stanley y MACDANIEL, Paul (1985): *Tax Expenditures* (Cambridge, Harvard University Press).

TERRAZAS PONCE, Juan David (2011): “Abuso del derecho: Definiciones en torno a su origen”, en ZÚÑIGA TEJOS, Álex (coord.) *Estudios de derecho privado. Libro homenaje al jurista René Abeliuk Manasevich* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 279-317.

THYM, Daniel (2005): “The European Constitution: Notes on the National Meeting of German Public Law Assistants”, *German Law Journal*, Vol. 6 No. 4, pp. 743-803.

TIROLE, Jean (2017): *La economía del bien común* (Madrid, trad. de María CORDÓN VERGARA, Taurus).

VALENZUELA CORI, Rodrigo (2001): “Algunas consideraciones tributarias acerca de aportes de capital”, *Revista de Derecho Económico*, N° 73, pp. 77-86.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): “El reclamo tributario: características esenciales de un recurso contencioso-administrativo de plena jurisdicción” *Revista de Estudios Tributarios*, N° 10, pp. 171-208.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2015): “¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión?”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 14, pp. 199-238.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016): *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Librotecnia).

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2017): “Despenalización de la simulación por la Ley N° 20.780”, *Revista de Estudios Tributarios* N° 16, pp. 223-276.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2017): “Restricciones a la rebaja de las pérdidas de arrastre”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción* pp. 20-34.

VILLAMÁN RODRÍGUEZ, Francisca (2017): “La deuda histórica con los principios superiores de la tributación”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción* pp. 35-45.

VOETEN, Erik (2017): “Are people really turning away from democracy?”, *Journal of Democracy Web Exchange*, en línea  
<[https://docs.google.com/viewer?url=http%3A%2F%2Fjournalofdemocracy.org%2Fsites%2Fdefault%2Ffiles%2Fmedia%2FJournal%2520of%2520Democracy%2520Web%2520Exchange%2520-%2520Voeten\\_0.pdf&embedded=true&chrome=false&dov=1](https://docs.google.com/viewer?url=http%3A%2F%2Fjournalofdemocracy.org%2Fsites%2Fdefault%2Ffiles%2Fmedia%2FJournal%2520of%2520Democracy%2520Web%2520Exchange%2520-%2520Voeten_0.pdf&embedded=true&chrome=false&dov=1)>. (Consultado el 25 de septiembre de 2017).

VOGENAUER, Stefan (2011): “The Prohibition of Abuse of Law: An Emerging General Principle of EU Law”, en: DE LA FERIA, Rita y VOGENAUER, Stefan (ed.) *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?* (Oxford, Oxford Institute of European and Comparative Law) pp. 521-571.

WAHN PLEITEZ, Werner (2012): “Interpretaciones que amenazan al derecho tributario. Tendencias actuales y análisis crítico”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 6, pp. 161-182.

WARD, David, *et al.* (1986): “The Business Purpose Test and Abuse of Rights”, ahora en *Taxation in Australia* Vol. 20(8) pp. 497-525.

WEBER, Dennis (2011): “Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: Why We Need the Subjective Intention Test, When is Combating Abuse an Obligation and Other Comments”, en: DE LA FERIA, Rita y VOGENAUER, Stefan (ed.) *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?* (Oxford, Oxford Institute of European and Comparative Law) p. 395-406.

WINTER S., Rodrigo y BULLEMORE L., Javiera (2013): “Análisis crítico de la normativa que regula la venta de acciones del artículo 107 y de bonos del artículo 104, en una fecha cercana a la distribución de los dividendos e intereses”, *Anuario de Derecho Tributario*, N° 5, pp. 15-50.

WOLFF, Martin (1936): *Derecho internacional privado* (Barcelona, trad. José Rovira y Ermengol, Editorial Labor).

YÁÑEZ V., Felipe (2016): “Análisis de la nueva cláusula general antielusiva”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 11 pp. 233-250.

Yopo Díaz, Natalia Valentina (2012): *Responsabilidad en los casos de fraude por extravío, hurto o robo de la tarjeta de crédito* (Santiago, memoria de licenciatura, Universidad de Chile).

#### **Sentencias nacionales**

*Comercial Caracol Limitada con SII* (2014): Corte Suprema, 30 de diciembre de 2014 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 5.566-2014.

*Drago Domancic Dragicevic con Lorenzo Bauzá Álvarez* (2016) Corte Suprema, 5 de enero de 2016 (casación en el fondo), rol N° 9.475-2014.

*Inmobiliaria e Inversiones Doña Victoria S.A. con Sandra Ramírez Núñez* (2016): Corte de Apelaciones de Rancagua, 28 de marzo de 2016 (apelación), rol N° 1.117-2015.

*Inmobiliaria e Inversiones Doña Victoria S.A. con Sandra Ramírez Núñez* (2016): Corte Suprema, 21 de junio de 2016 (casación en el fondo), rol N° 28.352-2016.

*Luis Gaete Gaete con ORPI S.A.* (2014): Corte Suprema, 26 de agosto de 2014 (casación en el fondo), rol N° 12.037-2013.

*María Paulina Gajardo Muñoz con SII* (2015): Corte Suprema, 27 de julio de 2015 (casación en el fondo), rol N° 17.586-2014.

Sentencia Tribunal Constitucional N° 3.016-2016.

*Sociedad Administradora de Centros Comerciales SpA con SII* (2017): Corte Suprema, 10 de agosto de 2017 (casación en el fondo), rol N° 19.367-2016.

*Sociedad Agrícola Comalle Limitada y otro con Sergio Monsalve Vergara* (2012): Corte Suprema, 4 de mayo de 2012 (casación en el fondo), rol N° 7.978-2009.

*Sociedad Comercial Altis Security Ltda. con Universidad Tecnológica de Chile Inacap* (2015): Corte de Apelaciones de Coyhaique, 12 de febrero de 2016 (apelación), rol N° 108-2015.

*Sociedad Inmobiliaria NL S.A. con SII* (2017): Corte Suprema, 4 de mayo de 2017 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 49.680- 2016.

*Supermercado Cañete Limitada con SII* (2015) Corte Suprema, 14 de septiembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 23.492-2014.

#### **Sentencias extranjeras.**

Consejo de Estado recaída en la causa *Janfin* N° 260050 de 2006 (Francia).

#### **Interpretaciones administrativas**

Circular SII N° 49, de 2016.

Oficio SII N° 1.535, de 2017.

Oficio SII N° 1.586, de 2010

Oficio SII N° 3.229, de 2007.

Oficio SII N° 3.686, de 2005.

Oficio SII N° 477, de 2005.

Oficio SII N° 3.700, de 2004.

Oficio SII N° 2.106, de 1996.

Oficio SII N° 1.671, de 1993.

Oficio SII N° 7.304, de 1978.



**Normas nacionales**

Código Civil.

Código de Comercio.

Código Tributario.

Ley N° 16.272, publicada en el Diario Oficial el 4 de agosto de 1965.

Ley N° 18.630, publicada en el Diario Oficial el 23 de julio de 1987.

Ley N° 18.935, publicada en el Diario Oficial el 24 de febrero de 1990.

Ley N° 19.342, publicada en el Diario Oficial el 3 de noviembre de 1994

Ley N° 19.578, publicada en el Diario Oficial el 29 de julio de 1998.

Ley N° 19.925, publicada en el Diario Oficial el 19 de enero de 2004.

Ley N° 20.152, publicada en el Diario Oficial el 9 de enero de 2007.

Ley N° 20.285, publicada en el Diario Oficial el 20 de agosto de 2008.

Ley N° 20.630, publicada en el Diario Oficial el 27 de septiembre de 2012.

Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre de 2014.

Ley N° 20.899, publicada en el Diario Oficial el 8 de febrero de 2016.

Ley N° 20.940, publicada en el Diario Oficial el 8 de septiembre de 2016.

Decreto Ley N° 3.475, de 1980, publicado en el Diario Oficial el 4 de septiembre de 1980.

Decreto con Fuerza de Ley N° 2, de Hacienda, de 1959, publicado en el Diario Oficial el 31 de julio de 1959.

**Normas extranjeras**

Código Civil alemán.

Ley N° 2008-1.443, del 30 de diciembre de 2008 (Francia).

Reglamento (CE, Euratom) N° 2988/95 del Consejo, de 18 de diciembre de 1995, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas.

**Normas administrativas**

Acuerdo 1936-16-890524 del Banco Central, publicado en el Diario Oficial el 29 de mayo de 1989.