

**ANÁLISIS DEL PROYECTO DE MODERNIZACIÓN TRIBUTARIA EN  
MATERIA DE ELUSIÓN Y METODOLOGÍA**  
*ANALYSIS OF THE PROJECT OF TAX MODERNIZATION IN THE MATTER OF  
ELUSION AND METHODOLOGY*

Luis Seguel Malagueño<sup>1</sup>

**RESUMEN:** analiza el proyecto de ley titulado *Modernización tributaria* en relación con la metodología aplicable al derecho tributario, la confusión de la artificialidad con el propósito del legislador, y el empleo de la causa, institución sobre la que no existe consenso. Revisa la supuesta naturaleza económica del hecho gravado, reiterando que se trata de un concepto sin contenido, debido a que siempre se confunde con otros conceptos, instituciones e incluso ramas del derecho. Concluye que, de aprobarse el texto propuesto, el resultado será contrario al objetivo propuesto, y se producirá aún más incertidumbre jurídica.

**PALABRAS CLAVES:** metodología del derecho tributario, abuso, elusión, causa, hecho gravado, hecho económico, naturaleza económica, equidad ruda, arbitrariedad.

**ABSTRACT:** analyzes the bill entitled *Tax Modernization* in relation to the methodology applicable to tax law, the confusion of artificiality with the purpose of the legislator, and the use of the cause, an institution on which there is no consensus. Review the alleged economic nature of the event, reiterating that it is a concept without content, because it is always confused with other concepts, institutions and even branches of law. Concludes that, if the proposed text is approved, the result will be contrary to the proposed objective, and there will be even more legal uncertainty.

**KEYWORDS:** tax law methodology, abuse, avoidance, cause, taxable event, economic fact, economic nature, rude equity, arbitrariness.

## 1. INTRODUCCIÓN

El proyecto de ley presentado el 23 de agosto de 2018, que busca la modernización tributaria<sup>2</sup>, en opinión del autor no soluciona los problemas creados por la Ley N° 20.780, porque vuelve sobre la desacreditada creencia en una “realidad económica” que, supuestamente, usando la poco afortunada nomenclatura del Mensaje del Ejecutivo, no “calzaría”<sup>3</sup> con los efectos tributarios de sus operaciones.

Adicionalmente, al no ser comprendida la metodología del derecho tributario nacional, la modificación propuesta al artículo 4 del Código Tributario viene a poner en peligro las bases del propio estado de derecho, lo que puede parecer una exageración, pero, como veremos, no lo es.

El proyecto supone que existe una indiscutida realidad económica que podría ser percibida de manera objetiva y, por lo mismo, serviría como parámetro que proporcione certeza a los contribuyentes.

---

<sup>1</sup> Abogado, Universidad de Chile. Profesor del Magíster de Derecho Tributario, Facultad de Derecho Universidad de Chile. Socio en KPMG. Correo electrónico: lseguel@derecho.uchile.cl. Recibido 23 de marzo 2019 - aprobado 24 de mayo de 2019.

<sup>2</sup> Boletín 12.043-05.

<sup>3</sup> Boletín 12.043-05, Mensaje del Ejecutivo p. 18.

La idea anterior es plasmada en la propuesta de modificación del artículo 4° bis del Código Tributario, cuyo inciso primero pasaría a disponer que las “obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos gravados, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica y económica de los hechos, actos jurídicos o contratos realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles”.

Sin embargo, la supuesta naturaleza económica del hecho imponible no es algo diferente de una forma de recurrir a la equidad ruda para fallar un caso. Es decir, es una manera de ocultar el hecho que quien está llamado a resolver una controversia decide ignorar la ley debido a que no le agrada el resultado obtenido al aplicarla, por lo que usa la supuesta realidad económica para juzgar la ley vigente, y dejarla sin aplicación.

Lo antes mencionado ocurre porque, como se podrá apreciar a lo largo de este documento, ninguna de las formas en las que se ha plasmado la idea de la supuesta naturaleza especial del hecho gravado tiene un contenido identificable, por lo que nuevamente estamos ante un concepto sin contenido, por lo que, en definitiva, no es otra cosa que la puerta que usará la arbitrariedad para consagrarse en nuestro derecho tributario, disfrazada de objetividad.

Lo notable de tener que escribir estas líneas es que la idea de la supuesta naturaleza especial del hecho imponible estaba superada, incluso en España, por lo que la reincidencia de nuestro legislador en ideas, al decir del profesor Baraona Sainz<sup>4</sup>, propias de la adolescencia doctrinal, es bastante preocupante.

Por ello, en estas páginas es necesario volver a explicar los graves errores de aquella concepción del derecho tributario, manifestada nuevamente en la creencia en que el hecho imponible es un hecho económico, concepto que, como examinaremos, carece de todo contenido, porque siempre se confunde con otras normas, principios o incluso con otras ramas del derecho.

Por lo mismo, creemos importante desterrar este error de nuestro derecho, por lo que explicaremos brevemente la metodología en el derecho tributario, para continuar con el análisis de los posibles significados de la expresión naturaleza económica.

No se abordará la modificación al artículo 4 quáter, pero simplemente porque ese artículo debería ser derogado, en consideración a que la simulación debe ser castigada como un delito tributario ya que constituye una variedad de fraude fiscal, es decir, la simulación es una infracción directa a la letra de la ley y no a sus propósitos<sup>5</sup>.

## **2. PROBLEMAS DE LA NORMATIVA VIGENTE**

La crítica a los errores del proyecto del 2018 no debe llevar a pensar que la normativa vigente no requiere ser revisada.

---

<sup>4</sup> BARAONA SAINZ, Juan Manuel (2016): “Prólogo”, en VERGARA QUEZADA, Gonzalo (autor): *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Editorial Libromar) p. XIII-XX.

<sup>5</sup> VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016a): “La despenalización de la simulación por la Ley N°20.780”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 16, pp. 223-276.

Uno de los problemas más graves<sup>6</sup> que afecta a la regulación establecida por las leyes N° 20.780 y 20.899, es que la diferencia entre la regla sobre abuso y lo que sería la excepción<sup>7</sup> de legítima opción, son conceptos jurídicos indeterminados carentes de parámetros objetivos para su aplicación. A continuación, se examinarán los requisitos que deben cumplir el o los actos jurídicos para que sean considerados abuso o legítima opción, según el texto actualmente vigente.

El primer elemento de la norma nacional es la referencia expresa a efectos producidos por las leyes de carácter tributario. Dicho elemento está presente en el inciso primero del artículo 4° bis y en el inciso primero del artículo 4° ter, sobre elusión y al abuso, que expresamente se refieren a los hechos imponderables que han sido establecidos en las leyes tributarias. Luego, en el inciso segundo del artículo 4° ter, que regula la legítima opción, exige que los efectos más favorables sean consecuencia, igualmente, de las leyes tributarias.

Uno de los problemas de ambas disposiciones es que parten del desconocimiento de las reglas sobre integración del derecho tributario, que recurren al derecho común para llenar los vacíos del derecho fiscal, por lo que el Código de Comercio puede terminar siendo la regulación que define la tributación del impuesto al valor agregado de algún contrato<sup>8</sup>, es decir, en ese caso la norma que determina el hecho gravado es una regla comercial, que se aplica al integrar el derecho tributario.

El segundo elemento, que comprende todo efecto distinto de anticipar o aumentar un impuesto, porque va desde diferir el tributo hasta no realizar el hecho gravado, también está presente en los dos primeros incisos del artículo 4° ter.

Un problema evidente de este requisito es que incluye dentro del concepto de elusión la analogía, debido a que no se realiza el hecho gravado, e incluso serían clasificables como elusión hechos gravados derogados, como es el caso del reconocimiento de deuda respecto del impuesto de timbres y estampillas<sup>9</sup>, lo que es una muestra de los resultados absurdos que puede producir esta normativa, que llevan a apoyar su modificación legal.

Igualmente, los efectos o resultados jurídicos o económicos se encuentran presentes tanto en la regla del abuso como en la excepción de la legítima opción, por lo que ellos, en sí, no permiten diferenciar la regla de la excepción.

Las diferencias las encontramos en que la regla exige que los efectos jurídicos o económicos sean relevantes, mientras que la excepción demanda que la opción legítima sea razonable, pero la ley no contempla ningún parámetro para realizar ninguna de esas calificaciones, por lo que el resultado es inseguridad jurídica.

Es importante destacar que no es posible distinguir la regla de la excepción considerando la intención de quien ejecuta los actos, porque el propósito ilícito requiere de

---

<sup>6</sup> Otros problemas de esta normativa pueden ser revisados en WALKER MENA, Ricardo (2017): “Hacia una interpretación jurídica de la economía de opción y el abuso en la norma general antielusión del Código Tributario”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 18, pp. 127-159.

<sup>7</sup> VILLAMÁN RODRÍGUEZ, María Francisca (2017): “La deuda histórica con los principios superiores de la tributación”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 1, pp. 41-44.

<sup>8</sup> VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016a): *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Editorial Libromar) pp. 50-83.

<sup>9</sup> Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 386, de 1990.

una regla objetiva que pueda ser infringida por el actor<sup>10</sup>. Es decir, la ilicitud exige una norma positiva que pueda ser conocida y desobedecida. Lo contrario corresponde a una variedad de los sistemas totalitarios en los que el ilícito se configura, no por una prohibición objetiva, sino por la reacción subjetiva de la autoridad ante cualquier hecho<sup>11</sup>.

Entonces, considerando que la normativa antielusión, junto con ser una regla fiscal, es una normativa sancionatoria, por lo que, bajo cualquier punto de vista<sup>12</sup>, está sometida a los principios de legalidad, juridicidad y tipicidad, debería la ley definir la conducta con cierta precisión<sup>13</sup>.

Por ello, solamente es posible concluir que la normativa general antielusión vigente en Chile adolece de severos problemas constitucionales, debido a que tanto la regla como la excepción son, en esencia, iguales, y comprenden toda decisión que implique algo diferente de anticipar el tributo o aumentar su cuantía, y la potencial diferencia entre la legalidad y la ilegalidad está dada por dos conceptos indeterminados que carecen de todo parámetro que permita una aplicación objetiva<sup>14</sup>.

### **3. CONFUSIONES DEL PROYECTO DE LEY A PESAR DE LOS AVANCES RESPECTO DEL CONCEPTO DE ABUSO EN MATERIA TRIBUTARIA**

El primer aspecto que sorprende del proyecto es el desconocimiento del avance del derecho en materia de abuso y elusión, a pesar que Chile es uno de los signatarios del llamado Instrumento Multilateral que, precisamente, contiene una aclaración bastante útil sobre la materia.

En su artículo 7 párrafo 1, el mencionado instrumento señala que “los beneficios concedidos en virtud del mismo no se otorgarán respecto de un elemento de renta o de patrimonio cuando sea razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que el acuerdo u operación que directa o indirectamente genera el derecho a percibir ese beneficio tiene entre sus objetivos principales la obtención del mismo, excepto cuando se determine que la concesión del beneficio en esas circunstancias es conforme con el objeto y propósito de las disposiciones pertinentes del Convenio fiscal comprendido”<sup>15</sup>.

---

<sup>10</sup> POLITOFF L., Sergio; MATUS A., Jean Pierre y RAMÍREZ G., María Cecilia (2015): *Lecciones de derecho penal chileno. Parte general* (Santiago, 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile) pp. 243-246.

<sup>11</sup> PACHECO GÓMEZ, Máximo (1993): *Teoría del derecho* (Bogotá, 4ª ed., Editorial Jurídica de Chile / Temis) pp. 226-227.

<sup>12</sup> NAVARRO BELTRÁN, Enrique (2014): “La potestad sancionadora administrativa y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en ARANCIBIA MATTAR, Jaime y ALARCÓN JAÑA, Pablo (ed.) *Sanciones administrativas* (Santiago, Thomson Reuters) pp. 19-24; RADOVIC SCHOEPEN, Ángela (2010): *Sistema sancionatorio tributario* (Santiago, 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile) pp. 11-12 y 52-60 y AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel (2014): *Legalidad tributaria y mecanismos antielusión* (Santiago, 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile) pp. 81-100.

<sup>13</sup> VAN WEEZEL, Alex (2011): *La garantía de tipicidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional* (Santiago, AbeledoPerrot/Thomson Reuters) p. 1.

<sup>14</sup> Sentencias del Tribunal Constitucional rol N° 3.361 c. 12°, y rol N° 3034 c. 12°, entre otras.

<sup>15</sup> La traducción de la *Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios*, puede ser consultada en <<https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>>.

Ahora, respecto de los demás documentos internacionales que se refieren a la materia, en primer lugar, encontramos el Glosario de términos fiscales de la OCDE que define planificación fiscal como el arreglo de los negocios o asuntos privados de una persona en orden a minimizar su carga tributaria<sup>16</sup>, de lo que resalta que para la OCDE es lícita la planificación de una menor carga fiscal.

Luego, el trabajo de la OCDE y de la Unión Europea buscó establecer los parámetros que permitieran diferenciar la planificación agresiva, que fue el objeto de los trabajos relacionados con el llamado proyecto BEPS, por su sigla en inglés, de aquella planificación que no presentaba objeciones para los organismos internacionales, por lo que el trabajo de aquella organización y de la Unión Europea terminó estableciendo elementos comunes entre el concepto de planificación agresiva y del concepto de abuso<sup>17</sup>.

De esta forma, la Comisión Europea indicó que la planificación agresiva “consiste en la reducción por parte de los contribuyentes de su deuda fiscal a través de mecanismos que, pese a su posible legalidad, son contrarios al espíritu de la ley”<sup>18</sup>.

Al volver al Glosario de términos fiscales de la OCDE podemos ver la coincidencia de esa definición con la de elusión, que es un “término difícil de definir pero que es generalmente usado para describir los arreglos de los asuntos de los contribuyentes que intentan reducir su obligación tributaria y, aunque el arreglo puede ser estrictamente legal, usualmente está en contradicción con la intención de la ley que pretende seguir”<sup>19</sup>.

En materia de convenios para evitar la doble tributación, nuevamente el concepto es el mismo, y se estableció una regla que “codifica principios que ya están presentes en los párrafos 9.5, 22, 22.1 y 22.2 del Comentario al artículo 1, y que indican que los beneficios del convenio no deberían concederse cuando uno de los propósitos principales de una operación o acuerdo es la obtención de un beneficio del convenio, y conseguir ese tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias resulta contrario al objeto y fin de las disposiciones en cuestión del convenio”<sup>20</sup>.

Los conceptos antes mencionados, en general, se conforman con lo resuelto por la jurisprudencia del Tribunal Europeo recaída sobre la materia<sup>21</sup>.

---

<sup>16</sup> Tax planning -- Arrangement of a person's business and /or private affairs in order to minimize tax liability. OECD (sin fecha): Glossary of Tax Terms. En línea <<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T>>. [Consultado el 16 de febrero de 2019].

<sup>17</sup> MARTÍNEZ LAGUNA, Félix (2018): “Abuse and Aggressive Tax Planning: Between OECD and EU Initiatives – The Dividing Line between Intended and Unintended Double Non-Taxation”, *World Tax Journal*, Vol. 9, N° 2, pp. 1-32

<sup>18</sup> Comisión Europea (2017): Frenar la planificación fiscal abusiva. En línea <[https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file\\_import/european-semester\\_thematic-factsheet\\_curbing-aggressive-tax-planning\\_es.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester_thematic-factsheet_curbing-aggressive-tax-planning_es.pdf)>. [Consultado el 17 de febrero de 2019].

<sup>19</sup> Avoidance -- A term that is difficult to define but which is generally used to describe the arrangement of a taxpayer's affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the law it purports to follow. OECD (sin fecha).

<sup>20</sup> OCDE (2016): Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales (París, OCDE y G20) p. 19. En línea <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264257085-es>>. [Consultado el 17 de febrero de 2019].

<sup>21</sup> SEGUEL MALAGUEÑO, Luis (2017): “¿Un caso de abuso del Derecho anterior a la Ley 20.780?”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 1, pp. 12-21 y VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2017a): “Abuso y elusión”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 2, pp. 57-97.

Así, un primer elemento del abuso es la búsqueda de la aplicación de una normativa más beneficiosa. Al respecto, se resolvió que la en “las operaciones de que se trate deben tener como finalidad esencial la obtención de una ventaja fiscal”<sup>22</sup>.

El segundo requisito demanda que, junto con la búsqueda de la obtención de un beneficio normativo, es necesario probar que se ha procedido “creando artificialmente las condiciones para su obtención. La prueba de este extremo deberá aportarse ante el órgano jurisdiccional nacional conforme a las normas del Derecho nacional, por ejemplo, acreditando la existencia de una colusión entre dicho exportador y el importador de la mercancía en el país tercero”<sup>23</sup>.

Por último, la comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes “las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones”<sup>24</sup>.

Todos estos requisitos, por supuesto, requieren ser probados mediante “elementos objetivos y verificables por terceros”<sup>25</sup>, porque de lo contrario se cae en una presunción de fraude<sup>26</sup> que es inaceptable en una democracia.

Antes en esta revista se expusieron las modificaciones a las principales legislaciones europeas para recoger los conceptos mencionados, que permiten evitar que, alegando la elusión, se intenten modificar las decisiones tomadas por los legisladores, se deroguen leyes de fomento, o se cometan otros errores producto de análisis insuficientes que, por ejemplo, confunden el conocimiento de la ley con la elusión<sup>27</sup>.

Así las cosas, mientras los principales organismos internacionales y los tribunales extranjeros más importantes ha identificado que el problema de la elusión corresponde a conductas que cumplen tres requisitos<sup>28</sup>, a saber, que el contribuyente seleccione una normativa más beneficiosa, mediante el empleo de medios artificiosos<sup>29</sup>, obteniendo un resultado contrario al propósito de la legislación más beneficiosa; el legislador nacional sigue cometiendo equivocaciones al confundir dos de estos requisitos.

El proyecto busca agregar en el artículo 4º ter del Código Tributario que “se entiende por artificioso aquel acto jurídico o contrato que, careciendo de una causa o de una causa lícita contraviene la finalidad de la ley”.

Salta de inmediato a la vista dos problemas, el primero es que se confunde el requisito de la artificialidad con el requisito de que se obtenga un resultado contrario al propósito del legislador. Estos requisitos son diferentes porque buscan evitar distintos problemas que fueron abordados antes en esta revista, por lo que nos referimos al correspondiente estudio para evitar repeticiones<sup>30</sup>.

<sup>22</sup> Tribunal de Justicia (2006): *Halifax*, asunto C-255/02, párrafo 81.

<sup>23</sup> Tribunal de Justicia (2002): *Emsland-Stärke*, asunto C-110/99, párrafo 59.

<sup>24</sup> Tribunal de Justicia, (2006): *Halifax*, asunto C-255/02, párrafo 86.

<sup>25</sup> Tribunal de Justicia (2006): *Cadbury Schweppes*, asunto C-196/04.

<sup>26</sup> VERGARA QUEZADA (2017) p. 70-72.

<sup>27</sup> VERGARA QUEZADA (2017) pp. 57-97.

<sup>28</sup> SAYDÉ, Alexandre (2014): *Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market* (Oxford, Hart Publishing) pp. 78-89.

<sup>29</sup> El concepto no es empleado como sinónimo de falsedad.

<sup>30</sup> VERGARA QUEZADA (2017) pp. 57-97.

Luego, en una segunda lectura, surge un problema evidente para todo alumno de derecho: no existe una teoría generalmente aceptada de causa, ya que desde tiempos de Aristóteles se ha discutido qué es la causa, sin que exista a la fecha una posición unívoca al respecto<sup>31</sup>.

Por lo mismo, el recurso a la causa solamente será una fuente inagotable de problemas, debido a que ella no proporciona parámetros objetivos para la aplicación de esta normativa, de manera que, si se llega a aprobar el texto propuesto por el Ejecutivo el 2018, el resultado será el contrario al buscado, porque en nuestra opinión aumentará la inseguridad jurídica.

#### **4. DESCONOCIMIENTO DE LA INSEGURIDAD JURÍDICA QUE OCASIONA LA CAUSA**

Otro problema grave es recurrir a la institución de la causa en la búsqueda de seguridad jurídica, precisamente, cuando ella en el derecho francés es dejada de lado y reemplazada por otras soluciones en el derecho francés, porque “se trata de una noción confusa, percibida como un factor de inseguridad jurídica”<sup>32</sup>.

Al respecto, vale la pena recordar que hace tiempo se “recomendaba la eliminación de la causa, principalmente por su carácter vago e, incluso, incomprendible para los demás ordenamientos jurídicos europeos. En este sentido, debe tenerse presente que ninguno de los instrumentos de Derecho Uniforme de Contratos reconoce a la causa como un elemento de existencia o validez del contrato”<sup>33</sup>.

En nuestro medio, se ha expuesto que la causa “presenta hasta el día de hoy un sinnúmero de problemáticas que enlodan su aplicación efectiva, lo que genera que los tribunales de justicia tiendan a no recurrir a ella para resolver un asunto sometido a su conocimiento. En efecto, pese a años de debate, aún se discute si lo que debe tener una causa es el acto o contrato, la obligación, o ambos”<sup>34</sup>.

Luego, lo único que parece estar claro respecto del proyecto del año 2018 es que se referiría a la causa del contrato y no a la de la obligación, en consecuencia, no se presentaría la primera discusión que surge al analizar esa institución.

Pero, de todas formas, sería necesario aclarar si se trata de la causa final, la causa ocasional o impulsiva, o si se refiere a la causa unitaria.

#### **5. PROBLEMAS RESPECTO DE LA METODOLOGÍA EN EL DERECHO TRIBUTARIO**

La interpretación económica es un problema hace mucho superado en el país que originó este problema<sup>35</sup>. Dicha idea dio paso a la absurda creencia en una realidad

---

<sup>31</sup> RIVERA RESTREPO, José Maximiliano (2012): *La causa en el derecho chileno* (Santiago, Abeledo Perrot – Thomson Reuters) pp. 3-29 y 184-192.

<sup>32</sup> SAVAUX, Eric (2016): “El nuevo Derecho francés de obligaciones y contratos”, *Anuario de Derecho Civil*, Año 2016 N° 3, p. 730 [pp. 715-741]

<sup>33</sup> MOMBERG URIBE, Rodrigo. (2015): “La reforma al derecho de obligaciones y contratos en Francia: un análisis preliminar” *Revista Chilena De Derecho Privado*, N° 24, p. 131 [pp. 121-142].

<sup>34</sup> SELMAN NAHUM, Arturo (2011): “La cláusula penal en el contrato de leasing y su nulidad por falta de causa: una evolución en la jurisprudencia”, *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 38 N° 3, pp. 611-622.

<sup>35</sup> Durante las décadas de 1920 y 1930 surgió en Alemania la idea de una interpretación económica de las leyes tributarias, que fue abandonada y hoy no se considera una práctica aceptable. SCHÖN, Wolfgang (2010): “Germany”, en AULT, Hugh y ARNOLD, Brian (2010): *Comparative Income Taxation. A Structural Analysis* (Nueva York, 3a ed., Wolters Kluwer) pp. 80-81.

económica, paralela y objetiva, que nada tenía que ver con el derecho, que era pura forma arbitraria<sup>36</sup>.

En contraste, como ha sido explicado por la doctrina<sup>37</sup>, nuestras leyes tributarias fueron aplicadas por la administración fiscal y por los tribunales superiores de justicia, en general, siguiendo las reglas sobre interpretación de la ley del Código Civil chileno.

La aplicación subsidiaria de las normas de interpretación del Código Civil permitió a los intérpretes recurrir a documentos que, a pesar de que no ser parte del texto promulgado de la ley, resultan ser esenciales para comprender el sentido de la norma positiva interpretada<sup>38</sup>.

Ahora, si bien las reglas mencionadas permiten el recurso a textos extra legales, ellas disponen una importante limitación para prevenir la arbitrariedad, porque exigen al intérprete demostrar empíricamente cuál es el sentido de la norma legal interpretada, que no es revelado por su texto.

Por diversos motivos, expuestos en extenso por la doctrina<sup>39</sup>, la falta de prolijidad del legislador dificulta la interpretación de las leyes fiscales, debido a que no es común que se considere la complejidad de la materia al modificar una regla, lo que demandaría un estudio exhaustivo de la normativa existente que muy rara vez se lleva cabo. Así, se suele tener como resultado un texto legal que no está a la altura de las necesidades de una sociedad moderna.

Por lo mismo, una de las virtudes de la metodología del Código Civil es que tiene en cuenta varios de los problemas que han sido estudiados desde hace mucho tiempo que, en esencia, surgen al aplicar la ley, que es un mandato abstracto destinado a resolver casos concretos. Así, por diversos motivos que no es del caso analizar en este momento, surgirán problemas cuando una norma entre en contacto con la realidad<sup>40</sup>.

A lo dicho, se suman las dificultades que crea el propio legislador al ir superponiendo reglas discordantes respecto de materias que exigen coherencia, o al establecer normas poco claras o abiertamente oscuras<sup>41</sup>.

Así las cosas, el artículo 2º del Código Tributario, al disponer la integración de las normas del derecho común al derecho fiscal, recurre a la referida metodología, lo que ha hecho posible ir resolviendo varios de estos problemas.

Este proceso de integración de la ley fiscal ha proporcionado una razonable certidumbre respecto de los impuestos aplicables a las actividades privadas y públicas en nuestro país, debido a que los casos que surgen se han tendido a resolver utilizando estas reglas hermenéuticas que permiten predecir, con razonable precisión, las consecuencias jurídicas de las acciones humanas, por lo que el sistema tributario chileno se había desarrollado sin mayores sobresaltos.

---

<sup>36</sup> VERGARA QUEZADA (2016b) pp. 259-264.

<sup>37</sup> VERGARA QUEZADA (2016b) pp. 101-107.

<sup>38</sup> VERGARA QUEZADA (2016b) pp. 109-112.

<sup>39</sup> VERGARA QUEZADA (2016b) pp. 103-132.

<sup>40</sup> QUINTANA BRAVO, Fernando (2016): *Estudios sobre teoría de la interpretación jurídica* (Santiago, Thomson Reuters) pp. 3-24.

<sup>41</sup> FLORES DURÁN, Gloria y VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): *Desafíos en tiempos de reformas tributarias. Fundamentos, objetivos y control* (Thomson Reuters) pp. 29-72.



Ejemplos de esta posibilidad de predecir con éxito la aplicación de la ley los podemos encontrar en los numerosos pronunciamientos de la administración fiscal que confirman los criterios presentados a ella por los contribuyentes.<sup>42</sup>

En este punto, es criticable el nuevo inciso segundo del artículo 4° del Código Tributario, que propone agregar el proyecto comentado, el cual, o es una repetición de las reglas sobre interpretación de la ley, lo que se prestará para confusiones, o es una alteración de las normas del Código Civil sobre interpretación de la ley que, debido a la contradictoria expresión “deberá considerar las normas del derecho común”, reduce la integración a una especie de mero consejo: analizarlo con atención.

El mencionado párrafo abre el espacio para la aceptación de teorías que van desde el derecho libre<sup>43</sup> hasta la de la interpretación económica sudamericana, las cuales tienen en común que, ante el desagrado del intérprete respecto del resultado de aplicar la ley, ella queda de lado y el intérprete se atribuye el rol del legislador para encontrar la solución que él estima justa<sup>44</sup>.

Nuestras leyes impositivas se construyeron utilizando instituciones provenientes del derecho nacional, por lo mismo, cuando la ley se refiere al comercio, solamente puede recurrir al concepto contenido en el código del ramo. Además, si presumimos una mínima competencia del legislador, la integración de ese cuerpo legal no puede ser un efecto imprevisto de la norma.

Por ese motivo antes señalado, si el intérprete decide ignorar las reglas sobre interpretación del Código Civil, porque la ley dispone que solamente debe “considerar” las normas del derecho común, la incertidumbre será el único resultado debido a que, por ejemplo, podrá estimar que la actividad de los contadores se ha convertido en una industria, por lo que sus honorarios deben quedar gravados con el impuesto al valor agregado.

## **6. EL CONTRADICTORIO REPUDIO Y RECURSO A LA NATURALEZA ESPECIAL DEL HECHO GRAVADO**

Como veremos en un momento, el texto del artículo 4° bis del Código Tributario, establecido por la Ley N° 20.780, procede del artículo 13 de la Ley General Tributaria española, norma que, de manera formal, repudiaba la creencia en una naturaleza especial del hecho gravado.

Es decir, el artículo 4° bis mencionado corresponde a una regla que tiene como propósito erradicar la creencia en la naturaleza económica del hecho gravado. A pesar de ello, la misma Ley N° 20.780 incluyó en el artículo 160 bis del mismo código una frase que se contradice con la regla anterior.

Ahora, tal como examinamos al inicio, el proyecto del año 2018 comparte el defecto anterior, y recurre a una visión del derecho tributario que, por muy buenos motivos, siempre fue minoritaria entre la doctrina nacional<sup>45</sup>.

---

<sup>42</sup> Oficios SII N° 2.661, de 1996; N° 2.389, de 1997; N° 2.297, de 2000; N° 3.595, de 2001; N° 3.260, de 2003; N° 299, de 2004; N° 1.671, de 2005; N° 5.011, de 2006; N° 3.226, de 2007; N° 2.414, de 2008; N° 473, de 2009; N° 1.742, de 2010; N° 1.051, de 2011; N° 2.064, de 2012; N° 1.997, de 2013; N° 1.599, de 2014; N° 2.853, de 2015, etc.

<sup>43</sup> GARCÍA AMADO, Juan Antonio (2003): *Ensayos de filosofía jurídica* (Bogotá, Temis) pp. 148-174.

<sup>44</sup> VERGARA QUEZADA (2016b) pp. 259-267.

<sup>45</sup> VERGARA QUEZADA (2016b) pp. 50-57.

Esta creencia en una supuesta realidad económica, junto con ser técnicamente muy deficiente, atenta en contra de los principios más básicos que informan esta materia, debido a que socava el principio de tipicidad del tributo al recurrir a un concepto que carece de contenido, como examinaremos más adelante.

Dicha visión del derecho tributario se manifiesta en las diversas formas que ha tomado la teoría de la naturaleza especial del hecho gravado, que parte de una concepción extensamente desacreditada porque, como veremos en un momento, carece de un contenido determinable.

Por los motivos antes expuestos, es posible sostener que la supuesta naturaleza especial del hecho imponible no es más que una excusa para resolver un caso no conforme a la ley, sino que basándose sobre los sentimientos de quien es llamado a decidir.

En otras palabras, tal como lo ha explicado la doctrina<sup>46</sup>, se sustituye el derecho por la llamada equidad ruda o, en el menos malo de los escenarios, se intenta que los tributos pasen a estar regulados por una nueva variedad del derecho natural, un derecho natural tributario.

A continuación, pasamos a examinar en detalle los motivos por los cuales el hecho imponible solamente puede ser calificado como un hecho jurídico.

## **7. EL HECHO IMPONIBLE ES UN HECHO JURÍDICO<sup>47</sup>**

Pasamos ahora a estudiar la creencia en una realidad económica que, parafraseando al profesor Baraona Sainz<sup>48</sup>, es revelada exclusivamente a los juristas tras destruir las cadenas de las normas, para escapar de la caverna del derecho y correr libres por la realidad económica.

Podemos rastrear el origen de esta creencia hasta Italia de fines del siglo XIX. Como observó François Géný, los juristas italianos de ese período deseaban un derecho moderno, precisamente porque percibían que tenían uno arcaico. Aquel deseo los llevó a tratar de modificar su derecho mediante teorías interpretativas, al copiar, no de la mejor forma como indica Géný, las tendencias desarrolladas por la doctrina alemana de aquel período<sup>49</sup>.

Una de estas teorías, como veremos, a pesar de sus severas deficiencias, fue exitosamente promovida en Sudamérica por el autor Dino Jarach, quien propuso que el hecho imponible no era un hecho jurídico, sino que un hecho económico<sup>50</sup>.

La consecuencia práctica de aplicar esta teoría es que el intérprete puede ignorar a su antojo el derecho, y establecer directamente la tributación que estime aplicable a un caso, supuestamente basándose sobre análisis económicos. En esencia, se plantea que los casos tributarios se deberían resolver mediante análisis extra jurídicos que, supuestamente, permitirían comprender la naturaleza especial del hecho imponible, la que nada tendría que

---

<sup>46</sup> VERGARA QUEZADA (2016b) 259-267.

<sup>47</sup> Los argumentos que ahora se exponen, revisados y actualizados, fueron previamente formulados en Seguel Malagueño, Luis (2016): "Estudio preliminar. El hecho imponible", en Vergara Quezada, Gonzalo *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Libromar) pp. XXV-XLVI.

<sup>48</sup> BARAONA SAINZ (2016) p. XIII-XX.

<sup>49</sup> GÉNY [François] (2000): *Método de Interpretación y fuentes en derecho privado positivo* (Granada, Comares) p. 8.

<sup>50</sup> Jarach publica la primera edición de *El hecho imponible* en 1943.

ver con el derecho. Dicha doctrina fue, inicialmente, ampliamente aceptada en Argentina, para luego retroceder y ser reducida por su doctrina a una especie de regla sobre prueba<sup>51</sup>.

En contraste, en Chile siempre se entendió que el hecho imponible era un hecho jurídico. Por ese motivo, cuando el legislador se pronunció respecto de la relación del derecho tributario con las demás ramas jurídicas que, en gran parte, es una de las bases sobre las que se sustenta la creencia en la naturaleza especial del hecho imponible, decidió que el derecho común integrara los vacíos del derecho tributario<sup>52</sup>. Dicho de otra forma, se optó por la ruta opuesta de aquella emprendida por los cultores de la creencia en la naturaleza económica del hecho imponible.

La decisión del legislador nacional es totalmente explicable porque, a diferencia de lo que ocurría en Italia a fines del siglo XIX y principios del XX, donde los juristas, fascinados por la pandectística alemana, consideraban altamente insatisfactorio a su derecho vigente<sup>53</sup>, a la fecha de la preparación del primer Código Tributario en Chile se había derogado y reemplazado toda la legislación antigua, por lo que no existía una disociación entre la calidad de la ley y las aspiraciones de los juristas.

Por esas razones, en Chile el problema de la autonomía del derecho tributario se resolvió de forma pacífica, y se fue integrando la normativa tributaria con el derecho común<sup>54</sup>, entendido, eso sí, no como el derecho romano en su modalidad aplicable antes de la codificación, sino como la legislación sectorial que regiría el problema si se discutiera en otra sede.<sup>55</sup>

Así las cosas, hasta que se dictó la Ley N° 20.780, la creencia en que el hecho imponible tiene una naturaleza especial no se había presentado seriamente entre nosotros, debido a que habían sido desechadas formalmente por el legislador las bases sobre las que se sustenta aquella débil teoría, al integrar el derecho tributario con el resto del derecho nacional, lo que evita tener que inventar un mundo jurídico paralelo para las leyes fiscales, y permite un amplio horizonte de predictibilidad de la tributación de los negocios, debido a que es posible prever, durante el proceso legislativo de creación de la norma y al aplicarla, los efectos que ellas tendrán al estudiar la legislación sectorial respectiva.

De esta manera, para la doctrina nacional siempre fue evidente que la creencia en una naturaleza especial del hecho imponible no es más que una aberración en el sentido literal de la palabra, es decir, ella corresponde a un error grave del entendimiento.

A pesar de lo dicho, y tal como lo advirtió un sabio historiador, una de las características peculiares del tiempo en que vivimos es la destrucción de los mecanismos

---

<sup>51</sup> VERGARA QUEZADA (2016b) pp. 259-261.

<sup>52</sup> VERGARA QUEZADA (2016b) pp. 50-57.

<sup>53</sup> Como se ha observado, el proceso de recepción de la pandectística tardía alemana estuvo plagado de errores interpretativos por parte de los juristas itálicos, a lo que se sumó la abierta contradicción entre el derecho vigente de raíz francesa y la doctrina y el lenguaje jurídicos con aspiraciones germánicas. Actualmente, la fascinación de los juristas itálicos está dirigida al derecho norteamericano. Ranieri, Filippo (2015): "Hacia los orígenes del derecho civil europeo. Algunas observaciones sobre las relaciones entre pandectística alemana y doctrina civilista italiana en materia de negocio jurídico", en *Revista de Derecho Privado*, Universidad Externado de Colombia, n.º 28, enero-junio, pp. 13-43.

<sup>54</sup> VERGARA QUEZADA (2016b) pp. 50-57.

<sup>55</sup> CHARAD DAHUD, Emilio; ROJAS LARRAÑAGA, Luis y Valdés BRIONES, Mario (1976): *El Código Tributario* (Impresora "Lautaro") p. 14-15 y UGAS CANELO, Luis (1965): *El Código Tributario* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 13-14.

sociales que vinculaban la experiencia contemporánea del individuo con la de las generaciones anteriores, lo que llevaba a los jóvenes a creer que el presente no tiene una relación orgánica con el pasado<sup>56</sup>.

Por lo mismo, como si el derecho no fuera una ciencia que se sustenta sobre el conocimiento antes acumulado o, dicho de otra manera, a pesar de haber sido ampliamente desacreditadas las creencias en esta naturaleza especial del hecho imponible, por la doctrina más autorizada, tanto nacional como la extranjera<sup>57</sup>, resurgen estas erráticas ideas, ahora desde un sector que, de manera contradictoria con sus acciones, declara buscar la certeza jurídica en la supuesta naturaleza económica del hecho gravado.

El profesor Guzmán Brito<sup>58</sup> ha expuesto que el conocimiento histórico del derecho nos permite comprender mejor las instituciones jurídicas del presente, sin embargo, aun compartiendo la apreciación del destacado romanista, no explicaremos el contenido de las obras que demostraron en el pasado lo equivocada que es la concepción analizada, debido a que el error que comentamos resultará obvio para un jurista con una preparación medianamente rigurosa.

Por lo mismo, parece suficiente la exposición de los conceptos más básicos de nuestro derecho para poder ver con claridad que, en este caso, el error es evidente, debido a que el hecho gravado es un hecho jurídico y no uno económico. Esto nos lleva, nuevamente, a tener que llamar la atención respecto de lo inexplicable, o al menos extraño, que resulta contemplar cómo se repiten equivocaciones del pasado. Parece sorprendente, como lo sería una política estatal que partiera de la creencia en que la tierra es el centro del universo.

El error denunciado, que antes se manifestó en la expresión “la naturaleza económica de los hechos imposables” del inciso 4° del artículo 160 bis del Código Tributario. Hoy, nuevamente, este error aparece en la modificación propuesta en el proyecto del 2018 al inciso segundo del artículo 4° bis del mismo código.

Aquellas expresiones dan cuenta de una etapa de lo que se ha llamado la adolescencia del derecho tributario, hoy ampliamente superada. Por lo mismo es tan grave que se cometa este error cuando se busca la seguridad jurídica, porque se ignora que con ello se obtendrá el resultado opuesto.

Es necesario destacar que el artículo 4° bis, agregado al Código Tributario por la Ley N° 20.780, es casi idéntico al artículo 13 de la Ley General Tributaria española. Esa norma fue incorporada en el ordenamiento ibérico para repudiar de manera formal la creencia en la naturaleza económica del hecho imponible, dejando completamente claro que el hecho imponible es un hecho jurídico.

---

<sup>56</sup> HOBBSBAWN, Eric (2013): *Historia del siglo XX* (Barcelona, trad. Faci, Juan; Ainaud, Jordi y Castells, Carme, Crítica) p. 13.

<sup>57</sup> Ver al efecto: 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* (Madrid, Instituto de Estudios Políticos) pp. 569-611; STREETER PRIETO, Jorge (1967): “La interpretación de la ley tributaria”, en: *Revista de Derecho Económico*, Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, números 21 y 22; 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), entre otros.

<sup>58</sup> GUZMÁN BRITO, Alejandro (2005): *Estudios dogmáticos de derecho civil* (Valparaíso, Ediciones Universitarias de Valparaíso, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso) pp. 11-13.

Al respecto, se explicó que el “viejo precepto incurría en el error de dar por supuesta la existencia de hechos imponderables delimitados a través de conceptos económicos, olvidando que cualquier concepto –aunque provenga de la economía– se convierte en un concepto jurídico –en nuestro caso, en un concepto jurídico-tributario– desde el momento mismo en que el legislador lo adopta para la delimitación del presupuesto de hecho de un determinado mandato jurídico. Por ello, la calificación de cualquier hecho de la realidad –con vistas a su posible subsunción en el presupuesto de hecho de la norma tributaria– debe realizarse en todo caso –tal como ordena el actual artículo 13 LGT– atendiendo única y exclusivamente a su verdadera naturaleza jurídica y no a consideraciones meramente extrajurídicas”<sup>59</sup>.

De ser modificado el artículo 4° del Código Tributario en el tenor propuesto por el proyecto del 2018, la inseguridad jurídica será creciente, porque se podrá alegar que el legislador, abandonando la tipicidad y dejando de lado la legalidad, ahora permite cualquier consideración extrajurídica para resolver los casos tributarios.

En este punto, es necesario resaltar la desconexión de la propuesta del ejecutivo con la historia de las grandes modificaciones a nuestras leyes ocurridas durante la década de 1960, las cuales concluyeron con la construcción de bases jurídicas sólidas, opuestas a la creencia en una naturaleza especial del hecho gravado, que es un recurso a elementos extrajurídicos que carecen de toda precisión.

Debemos advertir que la creencia en que las leyes tributarias regulan hechos económicos, los que el derecho no es capaz de comprender, ha causado mucho daño al derecho tributario en los lugares en los que ha sido aplicada<sup>60</sup>.

Gran parte de este daño se produce debido a que introduce en leyes que deberían sujetarse al principio de legalidad un concepto carente de todo contenido, que de ser algo, no es más que una excusa para resolver casos de forma arbitraria, basándose, simplemente, sobre el desagrado de quien resuelve un caso respecto de la ley aplicable al mismo.

Al final del día, la supuesta naturaleza especial del hecho gravado, manifestada ahora como la supuesta naturaleza económica, no es más que una forma de encubrir el recurso a la llamada equidad ruda.

## **8. LA NATURALEZA ECONÓMICA: UN CONCEPTO VACÍO**

A pesar que conceptos como la supuesta realidad económica han sido clasificados por la doctrina moderna como falacias<sup>61</sup>, en este punto, es necesario entretener, al menos por un momento, la idea de que el concepto utilizado en el proyecto del ejecutivo y actualmente contemplado en el inciso 4° del artículo 160 bis del Código Tributario, pueda tener algún contenido propiamente jurídico.

Lo anterior ocurriría si el concepto de naturaleza económica pudiera ser medianamente delimitado, dando cuenta de alguna institución diferente de las que existen. De lo contrario,

---

<sup>59</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>60</sup> GOTLIB, Gabriel (2005): *Vicios y mitos de la interpretación tributaria* (Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma) pp. 21-24.

<sup>61</sup> SAYDÉ, Alexandre (2014): *Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market* (Oxford, Hart Publishing) pp. 89-93.

el mismo no pasará de ser una desviación del correcto entendimiento, entendimiento que tiene una extensa explicación histórica que no es del caso revisar ahora<sup>62</sup>.

Es importante tener a la vista que, a principios de la segunda mitad del siglo XIX comenzó a regir el Código Civil chileno, y ya a fines de esa centuria la academia nacional alcanzó su madurez doctrinal, que puede ser observada al consultar los estudios respecto del código, los que avanzaron del mero comentario hacia el tratado.<sup>63</sup>

Así las cosas, cuando se dictó la primera ley que establecía un impuesto a la renta moderno en Chile, Luis Claro Solar, que fue uno de los redactores de ella, maneja a la perfección las reglas sobre interpretación de la ley, la calificación jurídica de los hechos, la prueba, la interpretación de los contratos, etc.<sup>64</sup>

Por esos motivos, nuestra tradición tributaria moderna comenzó a ser construida sobre bases sólidas. Sin embargo, como ocurre con toda obra del hombre, la ley no estuvo exenta de problemas, siendo uno muy relevante para el análisis que llevamos a cabo, precisamente, la relación entre el derecho y otras ciencias, en este caso: la economía.

Volviendo a la madurez de la doctrina civil nacional, es posible constatar que ya a principios del siglo XX se incluye el estudio del acto jurídico en el programa oficial de estudios de las escuelas de derecho de nuestro país. Por lo mismo, en el Curso de derecho civil del profesor Alfredo Barros Errázuriz, publicado en 1907, obra preparada en conformidad con el programa oficial para aquella rama jurídica, se expuso con impecable claridad que:

Los hechos jurídicos, o sea, los hechos que crean relaciones de derecho son de dos clases: unos son actos voluntarios del hombre, como los contratos, los cuasi-contratos, delitos y cuasi-delitos. Los otros son sucesos naturales independientes de la voluntad del hombre, como la muerte de alguna persona que da a sus parientes el derecho de heredarla, la edad, que trae consigo la capacidad del individuo, la demencia que priva a un hombre de la capacidad. Los actos voluntarios se subdividen en actos jurídicos propiamente dichos, que son declaraciones de voluntad que tienen por objeto crear, modificar, transmitir, o extinguir derechos como por ejemplo los contratos, el testamento, la aceptación de una herencia, etc., y actos ilícitos o prohibidos por la ley que causan daño a otro, y que se llaman también actos materiales, porque la obligación civil no nace propiamente de la voluntad de obligarse sino del acto material ejecutado en contravención a la ley.<sup>65</sup>

La explicación de Barros Errázuriz, lejos de ser una excepción en la concepción del derecho nacional, fue la norma en la academia nacional. Así, en los testimonios que dejaron los alumnos de la influyente cátedra del profesor Arturo Alessandri Rodríguez, vemos que la teoría del acto jurídico es luego enseñada siguiendo los principios enunciados antes por Barros Errázuriz. Así, Alessandri Rodríguez enseña a sus alumnos que:

---

<sup>62</sup> VERGARA QUEZADA (2016b) pp. 45-50 y 259-261.

<sup>63</sup> GUZMÁN BRITO, Alejandro (1992): "El Código Civil de Chile y sus primeros intérpretes, en *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 19 N° 1, pp. 86-87.

<sup>64</sup> CLARO SOLAR, Luis (1921): "Impuesto a la renta. Ligeras observaciones sobre el proyecto de ley presentado al Congreso Nacional el 6 de junio de 1919 por el presidente de la república", en *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, Tomo XVIII; MARSHALL, Enrique (1939): "El impuesto a la renta en Chile", en: *Anales de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales*, Vol. 5, No. 17-20.

<sup>65</sup> BARROS ERRÁZURIZ, Alfredo (1907): *Curso de derecho civil. Primer año* (Santiago, 1ª ed. Imprenta Cervantes) Tomo I, pp. 36-37. Se han actualizado los usos ortográficos para facilitar la lectura.

Es pues, hecho jurídico todo suceso físico o moral que influye en el derecho, sea para darle nacimiento, para modificarlos, para transmitirlos o para extinguirlos.

Lo que caracteriza al hecho jurídico es que produce efectos jurídicos que dan origen a relaciones de índole jurídicas.

Los hechos jurídicos se dividen en: hechos jurídicos propiamente tales, y en actos jurídicos, atendiendo a la fuente de donde emanan. Si esta fuente es la naturaleza, si el hecho es ajeno a la voluntad del hombre, se habla de hechos jurídicos propiamente tales. Si el hecho es obra de la voluntad humana se dice que es acto jurídico.

El término ‘jurídico’ es pues, genérico y específico a la vez.

En su sentido genérico indica todo suceso físico o moral que influye en el derecho, y en su sentido específico, indica solamente hechos producidos exclusivamente por la naturaleza.<sup>66</sup>

En adelante, el resto de la doctrina civil no disputará seriamente estas clarísimas explicaciones, por lo que ellas sólo serán complementadas, y su validez será confirmada por los autores nacionales más autorizados hasta nuestros días<sup>67</sup>.

A lo antes indicado, podemos agregar que, igualmente, desde temprano nuestros más destacados autores coincidieron al señalar que no basta con que el hecho jurídico ocurra, porque él debe ser acreditado<sup>68</sup>. Es decir, las reglas sobre prueba son las que permiten establecer qué sucesos deben ser, a su vez, calificados para poder determinar si ellos producen o no efectos en derecho.

Como adelantamos, Luis Claro Solar, que fue uno de los redactores de la primera ley sobre impuesto a la renta moderna y de aplicación general de nuestro país, manejaba a la perfección lo que hemos expuesto. Por lo mismo, al leer el artículo publicado en 1921 por aquel autor, podemos ver que su explicación del concepto de renta es jurídica, lo que es posible contrastar con los no tan afortunados intentos realizados, incluso en estos días, por parte de los juristas para definir instituciones tributarias desde una perspectiva económica.<sup>69</sup>

Claro Solar explicó que renta es “todo valor apreciable en dinero que puede ser consumido anualmente por el contribuyente sin agotar la fuente de la que procede o disminuirla”<sup>70</sup>. La elegancia de la definición no perturba la precisión de la misma, debido a que, por ejemplo, de ella se desprende la necesidad de rebajar los gastos para producir la

---

<sup>66</sup> ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo (c. 1933): *Derecho civil. Primer año*. Tomo primero (Santiago, versión taquigráfica de la clase de derecho civil del profesor, Editorial “Lex”) p. 83.

<sup>67</sup> PESCIO VARGAS, Victorio (1948): *Manual de derecho civil* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) Tomo II, pp. 21-25; LEÓN HURTADO, Avelino (1952) *La voluntad y la capacidad en los actos jurídicos* (Santiago, 1ª de. Editorial Jurídica de Chile) pp. 7-9; VIAL DEL RÍO, Víctor (2006): *Teoría General del acto jurídico* (Santiago, 5º ed., Editorial Jurídica de Chile) pp. 12-13; ALESSANDRI R., Arturo; SOMARRIVA U., Manuel y VODANOVIC H., Antonio (2011): *Tratado de derecho Civil, partes preliminar y general* (Santiago, séptima edición, Editorial Jurídica de Chile) Tomo II, pp. 133-143.

<sup>68</sup> BARROS ERRÁZURIZ (1907) Tomo I, p. 68, ALESSANDRI RODRÍGUEZ (c. 1933) pp. 155-159; PESCIO VARGAS (1948) Tomo II, pp. 315-331; PEÑAILLO ARÉVALO, Daniel (1993): *La prueba en materia sustantiva civil* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) p. 3; ALESSANDRI R., SOMARRIVA U., y VODANOVIC H. (2011) Tomo II, pp. 409-413.

<sup>69</sup> Por ejemplo, ver FERREIRO LAPATZA, Juan José (2001): “Los elementos constitutivos de la obligación tributaria”, en AMATUCCI, Andrea (dir.) *Tratado de derecho tributario* (Bogotá, Temis) Tomo II, pp. 44-60.

<sup>70</sup> CLARO SOLAR, Luis (1921): “Impuesto a la renta”, en *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, Tomo XVIII, p. 40.

renta, y rebajar la depreciación de los bienes utilizados para producirla, porque ambas partidas tienden a disminuir o agotar la fuente de la renta.

La definición de Claro Solar es útil para mostrar la relación entre la ciencia económica y el derecho en esta materia, porque la definición de renta que utiliza fue tomada prestada de la ciencia económica. Ahora, debido a que actualmente la economía es una ciencia tiene muchas escuelas, es necesario precisar que la definición de renta que utiliza aquel autor corresponde a la que entregó una escuela de pensamiento clásico vigente en ese momento histórico determinado.

En otras palabras, hoy podemos encontrar muchas definiciones de renta entre los economistas, las que varían en función de las tendencias de cada escuela y autor<sup>71</sup>. En este punto, es relevante adelantar que una de las características de la ciencia económica es la discordia en puntos fundamentales, por lo que recurrir a ella para que defina un concepto contenido en una ley es la receta para ocasionar interminables litigios, como ocurrió con el concepto de renta entre nosotros desde 1924 hasta 1964<sup>72</sup>.

De esta forma, desde que nuestro derecho patrio alcanzó su madurez, entre fines del siglo XIX y principios del siglo XX, se ha entendido con claridad que los sucesos a los que la ley les otorga una consecuencia son hechos jurídicos.

Igualmente, se ha entendido de forma pacífica que todo suceso debe ser acreditado, siguiendo para ello las reglas de prueba, para que pueda producir los efectos que la ley contempla, de lo contrario existe solamente un alegato sin contenido.

### **8.1. ¿QUÉ PODRÍA SIGNIFICAR LA EXPRESIÓN HECHO ECONÓMICO?**

La expresión hecho económico ha sido, por supuesto, empleada por los economistas, si bien, muchas veces con soltura para referirse simplemente a hechos que un autor considera son económicos<sup>73</sup>, el concepto se ha referido de manera más precisa al objeto del estudio de la economía política<sup>74</sup>. Es decir, se ha utilizado para describir los datos positivos estudiados que permitirían considerar como una ciencia al estudio de los acontecimientos relacionados con las actividades destinadas a crear riqueza para satisfacer las necesidades del hombre<sup>75</sup>.

Es evidente que la misma expresión –usada en el contexto del derecho tributario– no tiene el significado anterior, debido a que el derecho tributario no se limita a gravar la producción de riqueza<sup>76</sup>, y no busca comprender ni mejorar el proceso de producción de riqueza.

---

<sup>71</sup> HOLMES, Kevin (2000): *The Concept of Income. A multi-disciplinary analysis* (Ámsterdam, IBFD) pp. 35-83.

<sup>72</sup> FIGUEROA VELASCO, Patricio (2011): *Manual de derecho tributario* (Santiago, 2ª ed. Editorial Jurídica de Chile) pp. 17-24.

<sup>73</sup> Por ejemplo, el monopolio es un hecho económico. Vidal, Gregorio (1981): “Notas sobre el desarrollo del capitalismo monopolista de estado en México”, *Investigación Económica*, Vol. 40, N° 158, pp. 37-56.

<sup>74</sup> Steiner, Philippe (1999): “Le fait social économique chez Durkheim”, *Revue Française de Sociologie*, Vol. 33, N° 4, pp. 641-661.

<sup>75</sup> QUEZADA ACHARÁN, Armando (1908): “La historia i el método de la economía política: capítulo primero: historia de la economía política”, *Anales de la Universidad de Chile*, pp. 527-529.

<sup>76</sup> Por ejemplo, el impuesto territorial grava la mera tenencia de una bien raíz, a pesar que sea usado como una vivienda, y el impuesto a las herencias grava la sucesión por causa de muerte, que no es un evento que sea parte del proceso de producción de riqueza.



Aclarado lo anterior, es posible indicar que en materia fiscal la expresión hecho económico ha sido parte de una discusión sobre la autonomía del derecho tributario, respecto de la cual el profesor uruguayo Ramón Valdés Costa anotó que existe “bastante confusiónismo”<sup>77</sup>, lo que es casi imposible de refutar, porque la obsesión de algunos juristas, especialmente italianos<sup>78</sup>, con la economía ha resultado en una falta de precisión jurídica en esta materia, al mezclar y confundir reglas, instituciones y principios.

Parafraseando a Dworkin, el hecho económico se trata de la búsqueda de lo que la ley le susurró a los planetas, porque siempre se debe buscar más allá de todo razonamiento jurídico, debido a que cuando el concepto de alguna forma se aterriza, queda en evidencia que no es definible, es decir, que siempre carece de contenido.

Como antes dijimos, tan sólo de estudiar a nuestros más destacados autores fluye con facilidad una conclusión: el hecho tributario es un hecho jurídico. De esta forma, el hecho imponible será un hecho de la naturaleza, tal como lo es la muerte en el impuesto a las herencias, o un hecho del hombre, como es el caso de la compraventa en el impuesto a las ventas y servicios, a los cuales la ley les otorga una consecuencia jurídica, que es la aplicación de un tributo, sin que en todo ello exista algún misterio económico que debe ser revelado para poder comprender la ley.

Entonces, hemos establecido que es un error la creencia en que el hecho imponible tiene una naturaleza especial, casi incomprensible para el jurista, que no la podemos encontrar en el texto de las leyes, porque él es un hecho económico, visible sólo para los iniciados en los misterios de la ciencia económica.

Sin embargo, es necesario establecer si el hecho económico tiene un contenido determinable, es decir, si es una verdadera institución jurídica, o si, por el contrario, el hecho económico no pasa de ser una excusa para actuar de forma arbitraria porque a quien resuelve un caso no le agrada el resultado de aplicar la ley.

En otras palabras, la naturaleza especial del hecho imponible no pasa de ser una excusa para justificar una decisión que está realmente basada sobre la llamada equidad ruda. Por esto, debemos meditar, al menos un momento, buscando el posible contenido del supuesto hecho económico.

Antes de comenzar el análisis, es importante señalar que cuando la ciencia contable señala que se registran hechos económicos, no indica algo diferente que se registran solamente hechos que pueden ser valorados<sup>79</sup>.

Es decir, la contabilidad no da cuenta, por ejemplo, del talento de un director, por lo mismo, si renuncia a una compañía un directivo importante, ese hecho no provoca ningún registro diferente de aquellos relacionados con las posibles obligaciones que surjan del término del respectivo contrato, lo que difiere, de tratarse de una compañía sujeta a la Ley del Mercado de Valores, de la obligación de informar la salida del ejecutivo, que es un hecho relevante para los inversionistas, pero no es valorable en sus estados financieros.

---

<sup>77</sup> VALDÉS COSTA, Ramón (1992): *Instituciones de derecho tributario* (Buenos Aires, Depalma) p. 37.

<sup>78</sup> AMATUCCI, Andrea (2008): *Ordenamiento jurídico de la hacienda pública* (Bogotá, Temis) pp. 16-65.

<sup>79</sup> DEFLEISE, Philip; JAENICKE, Henry; SULLIVAN, Jerry y GNOSPELIUS, Richard (1991): *Auditoría Montgomery* (Ciudad de México, 2ª ed. en español, Editorial Limusa) p. 38.

### **8.1.1. CONFUSIONES RESPECTO DE LA NATURALEZA DEL HECHO IMPONIBLE**

En primer lugar, el concepto del hecho económico podría corresponder al postulado que la naturaleza del hecho imponible sería especial. Es decir, según esta creencia, existiría una especie de naturaleza jurídica paralela, en la cual existe el hecho imponible. Esta naturaleza especial, prácticamente oculta al jurista, sería su verdadero fondo, y el derecho propiamente tal sería una mera forma.<sup>80</sup>

La falsedad del postulado anterior fue demostrada desde hace mucho tiempo, siendo hasta la fecha una de las explicaciones más claras sobre el particular la que nos entregó el destacado jurista Fernando Sáinz de Bujanda, quien expuso en detalle cómo el hecho imponible no es más que otra creación de la ley, en la cual deben estar presentes todos los elementos necesarios para identificarlo y para que produzca efectos jurídicos, por lo que la naturaleza del hecho imponible, en definitiva, no difiere de la naturaleza de cualquier otra institución jurídica, que debe ser definida por la ley mediante parámetros objetivos, la que, además, le debe asignar una consecuencia determinada<sup>81</sup>.

En otras palabras, siempre es la ley quien califica un hecho para que produzca efectos jurídicos, por lo que el hecho gravado no tiene una naturaleza particular que lo aparte de los demás hechos con efectos jurídicos.

Este error puede tener dos manifestaciones, creer que el hecho imponible responde a una calificación que solamente puede ser realizada por la ciencia económica y creer que él corresponde a una calificación efectuada por la ciencia contable, en ambos casos el error es básico porque, entre otras cosas, demuestra una incapacidad de diferenciar las normas jurídicas de las normas de naturaleza diferente.

### **8.1.2. CONFUSIÓN RESPECTO DE LAS REGLAS DE LA PRUEBA DE LOS HECHOS**

En segundo lugar, el confuso concepto analizado se puede referir a que la tributación se aplica sobre los hechos ocurridos, y no sobre los hechos declarados por el contribuyente, que parte de la creencia en que el derecho es un “debe”, mientras que la economía es un “es”<sup>82</sup>. Es decir, si se presentan los elementos de una compraventa, se debe tributar con el impuesto aplicable a una compraventa, a pesar que las partes declaren haber celebrado un comodato.

En este caso, como explicó el gran jurista Jorge Streeter Prieto, el equívoco concepto confunde las reglas sobre prueba con las reglas de calificación de los hechos<sup>83</sup>. Eso, sin analizar que, si la distorsión entre lo ocurrido y lo declarado no obedece a un error del contribuyente, el concepto se puede confundir incluso con algún delito tributario.

Sin ir más lejos, si consultamos la literatura extranjera, se da como ejemplo de falta de sustancia el pagar por servicios que no se prestaron y pagar precios superiores a los de

---

<sup>80</sup> KRUSE, Heinrich Wilhelm (1978): *Derecho tributario alemán* (Madrid, trad. de la 3ª edición alemana de 1973 de Perfecto YEBRA MARTUL-ORTEGA, Editoriales de Derecho Reunidas) p. 193.

<sup>81</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando (1966): *Hacienda y derecho. Estudios de derecho financiero* (Madrid, Instituto de Estudios Políticos) pp. 569-611.

<sup>82</sup> KRUSE (1978) pp. 192-193.

<sup>83</sup> STREETER PRIETO (1967) pp. 31-43.

mercado por servicios,<sup>84</sup> lo que demuestra que el concepto de sustancia carece de contenido, porque en el primer caso el fraude es claro, y el segundo es regulado por reglas de valorizaciones, como la tasación o los precios de transferencia, dependiendo de las circunstancias del caso.

Una variante del error anterior es la creencia en el supuesto principio de la realidad, que suele ser mencionado cuando se acredita que lo que señalaban algunos documentos no coincidía con lo que luego se estableció en un proceso judicial que ocurrió.

Ello es una particular variedad de confusión entre las pretensiones y alegatos de las partes, y las reglas sobre prueba, especialmente respecto de la valoración de ella. En casos penales, la invocación de este supuesto principio suele ser una forma de confusión respecto de las reglas del Código Penal sobre participación punible.

### **8.1.3. CONFUSIÓN RESPECTO DE LA MEDICIÓN PECUNIARIA POR LA LEY**

También, el hecho económico podría dar cuenta de la circunstancia que la ley tributaria realiza mediciones de la capacidad contributiva<sup>85</sup>, en cuyo caso, nuevamente se confunde con otras instituciones, particularmente con las reglas sobre la base imponible.

Además, al creer que el hecho económico contiene algún elemento especial que escapa al derecho, es despectivo respecto a que el derecho siempre ha sido capaz de explicar y medir el contenido pecuniario de las relaciones jurídicas o de los hechos, si no fuera así, jamás se habría podido siquiera fijar el daño causado en una sentencia judicial.

### **8.1.4. CONFUSIONES RESPECTO DEL ESPÍRITU DE LA LEY**

En una cuarta opción, podría significar que este tipo de expresiones corresponden a la intención del legislador de obtener recursos de los particulares, con lo que nuevamente se confunde este equívoco concepto con otra institución, el espíritu de la ley, que requiere ser acreditado en nuestro derecho.

Así, por ejemplo, se podría pensar que el hecho gravado del impuesto al valor agregado es un hecho económico que correspondería, precisamente, al valor agregado. Dicho error fue hace mucho corregido por la profesora Elizabeth Emilfork, que explicó en detalle que el hecho gravado del IVA es un hecho jurídico. Ahora, eso es diferente del hecho que, en la práctica, el legislador puede haber tenido en cuenta algunos aspectos económicos al establecer las reglas de dicho gravamen, lo que el intérprete podrá tener en cuenta<sup>86</sup>, a lo que es necesario agregar, previa demostración empírica del propósito buscado por el legislador.

Es necesario hacer presente que cada vez es más común que existan contradicciones entre el propósito expresamente declarado por el legislador y los efectos de las reglas que establece. Así, durante la tramitación de la Ley N° 20.780, al ser analizada la definición de venta contenida en el N° 1 del artículo 2 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, se intentó dejar claro que en la enajenación de terrenos “se mantiene la no afectación con IVA”<sup>87</sup>.

---

<sup>84</sup> BAKKER, Anuschka (2015): “Transfer Pricing from the Perspective of Substance and Transparency: Is the OECD on the Right Track?”, en COTRUT, Madalina (ed.) *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures* (Ámsterdam, IBFD) p. 79.

<sup>85</sup> KRUSE (1978) pp. 193-194.

<sup>86</sup> EMILFORK SOTO, Elizabeth (1990): *Impuesto al valor agregado* (Santiago, Editorial Congreso) pp. 13-48.

<sup>87</sup> Historia de la Ley N° 20.780, p. 3339.

Sin embargo, a pesar del expreso propósito de no afectar los terrenos, la técnica legislativa deficiente no acompañó al espíritu de la ley, por lo que se presentan problemas como el siguiente: el que haya adquirido un terreno agrícola a quien había instalado las cañerías correspondientes a la urbanización, tuvo derecho al crédito fiscal correspondiente a la mencionada construcción<sup>88</sup>, por lo que cuando muchos años después se vende el predio agrícola, se termina pagando el IVA por el terreno, debido a que la ley le solamente permite rebajar de la base imponible el valor comercial del terreno al vendedor habitual cuando la correspondiente compra no estuvo gravada con el IVA<sup>89</sup>.

Además, en el caso de las leyes tributarias el espíritu no siempre es cobrar más impuestos, porque ellas pueden ser usadas para muchos fines, como por ejemplo el fomento de una actividad, mediante el ahorro de impuestos por parte de los particulares al desarrollarla<sup>90</sup>, o la disuasión de una conducta, al aplicar tributos que encarecen el consumo de productos considerados nocivos para la salud<sup>91</sup>.

Lo anterior, sin mencionar las innumerables veces que se han utilizado (con o sin éxito) a los impuestos como una de las herramientas de las más diversas políticas estatales. De hecho, han sido tan variadas estas políticas que, en nuestras leyes tributarias, conviven muchas normas que responden a propósitos incluso contradictorios.

### **8.1.5. CONFUSIÓN CON LOS IMPUESTOS DIFERIDOS**

También el llamado hecho económico podría dar cuenta de la diferencia existente entre el resultado financiero de una empresa y el resultado tributario de ella, en cuyo caso se confundiría con los llamados impuestos diferidos, que corresponden al registro de las diferencias temporales y permanentes entre el resultado fiscal y el resultado financiero de la empresa.<sup>92</sup>

### **8.1.6. CONFUSIÓN CON FORMAS DE EVALUAR LOS EFECTOS DE LAS LEYES FISCALES**

Otra alternativa es que el hecho económico se refiera a las maneras cómo las leyes tributarias impactan la economía.

Los impuestos afectarán, en conjunto o por separado, a los dueños de las empresas, a los empleados de ellas, o a los consumidores. Esto dependerá, no de la estructura del tributo, sino de las fuerzas del mercado, particularmente, de la elasticidad de la demanda y el estado

---

<sup>88</sup> Conforme al nuevo texto del artículo 8, letra m) del D. L. N° 825, de 1974, si un contribuyente tuvo derecho al crédito fiscal del IVA por la adquisición o construcción de un inmueble que forme parte de su activo inmovilizado, la venta de dicho inmueble está afecta al IVA, sin importar el tiempo transcurrido entre la adquisición o construcción y la venta, y la urbanización se considera una construcción.

<sup>89</sup> Oficio 2.310, de 2016.

<sup>90</sup> KRUSE, Heinrich Wilhelm (2001): "El ahorro de impuesto, la elusión fiscal y la evasión", en: AMATUCCI, Andrea (coord.) *Tratado de derecho tributario* (Bogotá, Temis) pp. 590-591.

<sup>91</sup> Sobre ellos la Revista de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile ha publicado varios estudios.

<sup>92</sup> En Chile, las empresas mayoritariamente seguían las reglas creadas por una de las asociaciones gremiales de los contadores auditores, que se encontraba en el Boletín Técnico N° 60. Ahora utilizan las nuevas reglas internacionales financieras, particularmente la Norma Internacional de Contabilidad N° 12, ello, sin perjuicio de que las filiales de empresas extranjeras preparan, además, cálculos de estas diferencias siguiendo las reglas financieras aplicables a su matriz.

de la competencia entre productores<sup>93</sup>. Por ello, se realizan estudios sobre la repercusión del tributo, su traslación al cliente, etc.

Sin embargo, esos análisis de las leyes fiscales, efectuados desde la perspectiva económica, son muy útiles para conocer los efectos de los tributos sobre las personas, y solamente sirven para evaluar las políticas tributarias, pero no para aplicar las leyes impositivas, por lo menos sin cometer abusos graves sobre los contribuyentes.

### 8.1.7. CONFUSIÓN CON LOS VACÍOS DE LAS LEYES

De la misma forma, se podría referir a las consecuencias no previstas de las leyes tributarias, en cuyo caso se confundiría con los vacíos legales y con las teorías de cómo llenarlos<sup>94</sup>.

En el caso de tributos específicos es común que ellos simplemente no graven algún hecho, a pesar que incluso pueda ser similar a otros que sí están comprendidos por el tributo. Cuando ello ocurre, simplemente estamos frente a hechos no gravados.

En otras ocasiones, el concepto puede ser confundido con la ausencia de parámetros objetivos contenidos en la ley para efectuar una calificación o para ejercer una facultad, como ocurre en el caso de la tasación del artículo 64 del Código Tributario.

Lo anterior puede conducir a una aplicación de la ley que no sea uniforme, que se desvíe de los motivos para los que fue otorgada, o que viole el algún principio aplicable en la especie, como el de proporcionalidad<sup>95</sup>.

En una especie de subdivisión del error comentado en este párrafo, se podría creer que el hecho económico da cuenta de circunstancias perjudiciales para el fisco, producto de la aplicación de normas ambiguas, o que no se pusieron en todos los supuestos, en cuyo caso es una especie de reencarnación del criticado y abandonado principio *in dubio pro fisco*.

### 8.1.8. CONFUSIÓN CON LA ANALOGÍA

Si la naturaleza económica da cuenta del hecho que dos actos jurídicos pueden tener efectos idénticos, pero tributaciones diferentes, por lo que la administración fiscal estaría facultada para buscar la aplicación de la más gravosa cuando el contribuyente elija la que tiene una menor carga tributaria, simplemente esta supuesta institución encubre la analogía.

Una variante del error anterior es sostener que las formas tratan de manera diferente a circunstancias iguales, lo que solamente es la consecuencia evidente de tener leyes que establecen esas diferencias.

---

<sup>93</sup> EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul y SUMMERS, Victoria (2001): *The modern VAT* (Washington, International Monetary Fund) p. 15.

<sup>94</sup> Se ha visto como elusión, entre otras cosas, los efectos de las leyes no previstos por el legislador. SURREY, Stanley y MACDANIEL, Paul (1985): *Tax Expenditures* (Cambridge, Harvard University Press) p. 25.

<sup>95</sup> Sobre los diversos problemas que provoca la facultad de tasación producto de la ausencia de parámetros ver VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2017b): “Excepciones a la facultad de tasar del artículo 64 del Código Tributario”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 18, pp. 63-97 y VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2018): “Análisis crítico de la tasación del artículo 64 del Código Tributario”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 4, pp. 33-62.

Sin ir más lejos, el propio mensaje del Ejecutivo que dio origen a la Ley N° 20.780 utilizó el argumento de la igualdad para atacar el tratamiento dispar de las rentas del trabajo y las del capital<sup>96</sup>.

Al efecto, hay que recordar que a los titulares de las rentas del capital les estaba permitido diferir parte de la tributación de ellas, al no devengarse los llamados impuestos finales sino hasta el momento en que las rentas eran retiradas de la empresa.

Entonces, es necesario preguntar cuál sería el argumento de justicia para defender la restitución adicional que deben efectuar los inversionistas locales acogidos al régimen parcialmente integrado, si de ella están exentos los inversionistas residentes en un país con el que esté suscrito un convenio para evitar la doble tributación<sup>97</sup>. Será que, parafraseando a Orwell, todas las rentas ahora son iguales, pero algunas rentas son más iguales que otras.

### **8.1.9. CONFUSIÓN CON EL ANÁLISIS ECONÓMICO DEL DERECHO**

Una opción adicional sería creer que la supuesta naturaleza especial del hecho imponible implica que se debe llevar a cabo un análisis económico para resolver un caso concreto. Esto, confundiría aquel difuso concepto, precisamente, con el análisis económico del derecho, tal como lo ha advertido la doctrina<sup>98</sup>.

Ahora, quien se aventure a tratar de sostener esta postura verá que, junto con no resolver el dilema de encontrar un significado al concepto comentado que no se confunda con otras normas e instituciones (en este caso, se confunde con una rama completa del derecho), abrirá un abanico de nuevos problemas, porque no existen criterios uniformes para encontrar la solución a un caso práctico, debido a que ellos cambian según la escuela económica que siga quien realice el análisis<sup>99</sup>.

### **8.1.10. CONFUSIÓN CON LAS REGLAS DE METODOLOGÍA**

Por último, se puede referir a la interpretación según la realidad económica sudamericana, en cuyo caso da cuenta de un concepto igualmente sin contenido, que se confunde con las reglas de prueba, de calificación, de tributación de empresas relacionadas, etc., que finalmente es utilizado simplemente como una forma de encubrir la arbitrariedad.

Es importante considerar que, como esta teoría afirma que la supuesta realidad económica debe ser aplicada a favor y en contra de la administración<sup>100</sup>, ella implicaría modificar todas las interpretaciones del Servicio de Impuestos Internos, porque las opiniones de esa institución, cumpliendo lo dispuesto en el artículo 2 del Código Tributario, integran el derecho tributario con el derecho común, entendido como aquel aplicable a los hechos si se discutieran en la sede que le corresponde al problema en cuestión.

---

<sup>96</sup> Historia de la Ley N° 20.780, pp. 8, 197 y 198, 287 y 288, etc.

<sup>97</sup> Los inversionistas residentes en países con los cuales exista un convenio suscrito con Chile para evitar la doble imposición vigente, pueden diferir su tributación final sin pagar el 9,45% de impuestos extras, que deben pagar los inversionistas nacionales al elegir el sistema parcialmente integrado que implica perder parte del crédito por el impuesto de primera categoría pagado por la empresa.

<sup>98</sup> VERGARA QUEZADA (2016b) p. 265.

<sup>99</sup> VERGARA QUEZADA (2016b) p. 260.

<sup>100</sup> VILLEGAS, Héctor Belisario (2014): Curso de finanzas, derecho financiero y derecho tributario (Buenos Aires, 9ª ed., Astrea) p. 249.

Así, por ejemplo, perdería todo su sustento la interpretación de la administración que diferencia las multas pagadas a entidades públicas cuando actúan como autoridad, de las multas pagadas a ellas cuando lo hacen como contraparte en un contrato, debido a que la única diferencia que existe entre estos dos hechos es la calificación jurídica realizada por leyes no fiscales<sup>101</sup>.

En el caso comentado, la jurisprudencia de la Contraloría General de la República y parte de la doctrina administrativa<sup>102</sup>, entiende que respecto de las multas aplicadas por el Estado como autoridad, el pago obedece a la infracción de una ley, por lo que aplican los principios constitucionales relacionados con el ius puniendi, en cambio, en el caso de una multa aplicada en virtud de lo dispuesto en un contrato celebrado por una entidad pública, aplica la ley del contrato, por lo mismo, se trata de un ilícito civil, cuya justificación es un incumplimiento contractual, es decir, rigen las reglas del Código Civil sobre la cláusula penal y no procede la aplicación de los principios del derecho sancionatorio.

La diferencia anotada es utilizada por el Servicio de Impuestos Internos en su interpretación<sup>103</sup> del tributo del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta a las multas pagadas a entidades públicas, con ella la administración logra excluir a las multas contractuales de la no aplicación de dicho impuesto.

Sin embargo, en los hechos, ambas circunstancias solamente pueden ser diferenciadas por el derecho común aplicable, porque sea que se infrinja la ley general o la ley del contrato, será siempre la autoridad quien aplique la multa por un monto que ha impuesto en las bases de licitación, monto que no responde a la misma lógica de la multa contractual, como lo ha hecho presente la doctrina,<sup>104</sup> lo que no ocurre si la contraparte es un particular.

Muchas visiones no integrales de las políticas tributarias y de cómo operan los mecanismos jurídicos para implementarlas pueden tener efectos duros sobre la economía, como ocurrió con la poco afortunada idea de evitar que las empresas se financien con las utilidades retenidas en ellas, lo que hasta antes de la reforma de 2014 se fomentaba mediante la política de no devengar los llamados impuestos finales mientras las utilidades no fueran repartidas a sus dueños<sup>105</sup>.

Así, en el programa presentado ante los votantes, se propuso que el fomento de las inversiones se hiciera mediante lo que se llamó depreciación instantánea, que vuelve en el proyecto del 2018, que no es algo diferente que tratar como un gasto del período la adquisición de activos fijos, que beneficia solamente a empresas que requieren bienes de capital, dejando de lado a las empresas de servicios que proporcionan más empleos.

---

<sup>101</sup> Recientemente, la postura fiscal no ha tenido éxito en tribunales. *Administrador Financiero de Transantiago S.A. con SII* (2017): Corte de Apelaciones de Santiago, 31 de agosto de 2017 (recurso de apelación), rol N° 4.669-2016.

<sup>102</sup> Dictámenes de la CGR N° 28.516, de 2016; N° 65.791, de 2014; N° 34.523, de 2013, N° 47.611, de 2013; N° 21.035, de 2012; N° 50.606, de 2012 y Bermúdez Soto, Jorge (2014): *Derecho administrativo general* (Santiago, 3ª ed., LegalPublishing Thomson Reuters) pp. 279-280.

<sup>103</sup> Circular SII N° 45, de 2013.

<sup>104</sup> Por lo mismo, parte de la doctrina no comparte la tesis de la Contraloría General de la República y considera, además, que aplican los principios del derecho sancionatorio. MORAGA KLENNER, Claudio (2007): *Contratación administrativa* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 235-244.

<sup>105</sup> El fondo de utilidades tributarias simplemente registraba las utilidades del ejercicio que aún no eran distribuidas a los dueños de las empresas.

Ello, sin considerar las polémicas que en su momento provocaron las normas sobre depreciación acelerada debido a las previsible diferencias que este tipo de políticas ocasionan entre el resultado financiero y el resultado tributario de las empresas grandes, que son las que pueden realizar inversiones importantes en activos fijos<sup>106</sup>. Estas políticas siempre requieren implementar sofisticados controles que van complicando el sistema tributario<sup>107</sup>.

### **8.1.11. CONFUSIÓN RESPECTO DE LOS BIENES QUE REPRESENTAN LA RIQUEZA**

Otro de los problemas que fácilmente pueden surgir del desconocimiento de la economía es la creencia en que la riqueza solamente está representada por la llamada economía real, lo que lleva, por ejemplo, a no entender que una parte muy importante de las transferencias de riqueza ocurren mediante acuerdos de voluntad respecto de derechos.

Esto es cualquier cosa, menos novedoso, porque hace muchísimos siglos que viene ocurriendo<sup>108</sup>. Por ello, gran parte de las grandes riquezas no están constituidas por bienes de la llamada economía real, sino por derechos, representados muchas veces por títulos o por meras anotaciones en registros de empresas e instituciones financieras.

Es por lo dicho que, en las grandes transferencias patrimoniales, nada ocurre diferente de actos jurídicos. En consecuencia, el cambio en la titularidad de la riqueza se lleva a cabo no mediante el transporte de valores en camiones de seguridad, lo que solamente ocurriría si no hubiéramos superado una especie de mercantilismo primitivo, sino que es el producto de acuerdos de voluntad, que alteran el mundo jurídico, y no el mundo físico.

En relación con la nomenclatura empleada por la OCDE, entre la que es posible encontrar la actividad económica, cabe hacer presente que ella simplemente se refiere a métodos de medición de ingresos para efectos de la aplicación de las nuevas normas que dicha organización propone a la comunidad internacional y, adicionalmente, se refieren al lugar donde están ubicados los bienes productores de rentas o donde están situadas las personas cuya actividad produce las rentas<sup>109</sup>, por lo que, nuevamente, no se trata de algo diferente a técnicas antiguas de medición, como el ampliamente conocido EBITDA, o a los factores de conexión que una ley emplea para dejar gravadas las rentas, tema que, hace mucho tiempo, ha sido perfilado por la doctrina<sup>110</sup>.

Por estos motivos, primero la Ley N° 20.780 no se limitó a contradecirse, sino que, además, agregó una regla vacía, carente de un contenido diferenciable, de manera que, en rigor, nada dispone, porque al igual que una ley que dictamine que las tortugas son

---

<sup>106</sup> FLORES DURÁN y VERGARA QUEZADA (2014) pp. 73-84.

<sup>107</sup> ESPINOZA, Daniela; FELL, Juan Pablo; NOGUEIRA, M. Francisca y VERA, Constanza (2014): “Depreciación instantánea”, en: MÁNQUEZ HATTA, Manuel y AEDO ARAYA, Sandra (cord.) *El nuevo escenario de los impuestos en Chile* (Thomson Reuters) pp. 63-79.

<sup>108</sup> La creación del papel moneda y de los títulos de crédito es un buen ejemplo de ello.

<sup>109</sup> OECD/G20 (2015): *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report. Base Erosion and Profit Shifting Project*. OECD Publishing, Paris. En línea <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en>>. [Consultado el 24 de agosto de 2018].

<sup>110</sup> VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2013): “Factores de conexión en el impuesto adicional”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 8, pp. 55-130.



mamíferos, el legislador simplemente cometió un error, en el que el proyecto del año 2018 es reincidente.

Es necesario recordar que nuestro sistema constitucional no tolera que las reglas del hecho imponible sean alteradas por la voluntad del intérprete, lo que ocurrirá si la ley invita al intérprete a recurrir a la equidad ruda, que es lo que se esconde detrás del disfraz de la supuesta naturaleza económica.

Por último, queda en evidencia por qué este tipo de creencias, que parten de la base que el derecho es una construcción artificiosa, que solamente oculta la supuesta naturaleza real de los hechos, que sería económica, ha causado mucho daño en los países donde se ha aplicado<sup>111</sup>, por lo que es tan importante que esta materia sea objeto una discusión apropiada.

## 9. EL PELIGRO PARA LA CERTEZA JURÍDICA

Una de las características esperadas de cualquier disciplina, que pueda ser calificada como científica, es su capacidad para realizar predicciones. Ello coincide, además, con la principal función social del derecho, que es proveer certeza a sus destinatarios<sup>112</sup>.

En otras palabras, el derecho debe permitir a quien tiene una mediana instrucción en él, predecir las consecuencias jurídicas de las acciones humanas.

La creencia en una naturaleza especial del hecho imponible, oculta al jurista y sólo revelada a los iniciados en los verdaderos misterios de esta naturaleza, tiene el efecto contrario: ya no sería posible predecir la tributación, por lo que cualquier negocio pasa a ser contingente y la certeza desaparece, y con ella la principal función social del derecho<sup>113</sup>.

Además, en el caso del derecho tributario, esta capacidad de predecir el resultado de un negocio va incluso más allá de su validación científica y del cumplimiento de su principal función social, porque la posibilidad de determinar a priori la tributación de cualquier acto, es el resultado de haber satisfecho a los principios constitucionales que informan esta materia.

Dicho de otra forma, ante el supuesto que la balanza se incline hacia el lado de la desacreditada creencia en la naturaleza especial del hecho gravado, se erradicará la predictibilidad de las relaciones sociales en una materia fundamental para el país.

## 10. CONCLUSIÓN

Así las cosas, podemos señalar que el proyecto del año 2018, si bien se propone objetivos correctos, requiere una revisión de la normativa propuesta, debido a que aún se comenten errores que pueden ocasionar el efecto contrario al buscado: más inseguridad jurídica.

Eso ocurre debido a que se confunde el contenido de requisitos del concepto de elusión que permiten descartar conclusiones absurdas, y se agregan elementos que solamente han producido inseguridad jurídica a lo largo de la historia, como ocurre con la causa.

Adicionalmente, el recurso a la supuesta naturaleza económica de los hechos imposables, dará paso a una aplicación arbitraria del derecho, que se encubre con un velo de falsa objetividad.

---

<sup>111</sup> ESEVERRI MARTÍNEZ, López MARTÍNEZ, Pérez LARA y DAMAS Serrano (2014) pp. 232-235 y GOTLIB (2005) pp. 25-40.

<sup>112</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.

<sup>113</sup> MILLAS, Jorge (2012): *Filosofía del derecho* (Santiago, Ediciones UDP) pp. 340-363.

Dicha supuesta naturaleza especial no es más que un error, persistente en el continente americano, pero error al final del día, que demuestra problemas en el entendimiento de la ciencia jurídica, debido a que la supuesta naturaleza especial del hecho imponible no da cuenta de alguna figura jurídica definible, porque ella siempre se ve subsumida por alguna otra regla, institución o principio.

Por lo mismo, la supuesta naturaleza especial del hecho imponible no parece ser algo diferente que una excusa para resolver un caso basándose sobre las preferencias personales de quien es llamado a hacerlo, es decir, es una forma de encubrir la equidad ruda.

Actualmente existe una colisión entre lo dispuesto en el artículo 4º bis y lo establecido en el inciso 4º del artículo 160 bis, ambos del Código Tributario, debiendo primar el primer artículo, porque los hechos imponibles son hechos jurídicos, es decir, hechos a los que la ley les asigna una consecuencia jurídica, la cual, aplicando los principios constitucionales que informan esta materia, deben estar perfectamente definidos en la ley.

Es de esperar que se discutan adecuadamente estas normas que el proyecto sea corregido para evitar que sea una fuente inagotable de inseguridad jurídica.

## 11. BIBLIOGRAFÍA

ALESSANDRI R., Arturo; SOMARRIVA U., Manuel y VODANOVIC H., Antonio (2011): *Tratado de derecho Civil, partes preliminar y general* (Santiago, séptima edición, Editorial Jurídica de Chile) Tomo II.

ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo (c. 1933): *Derecho civil. Primer año*. Tomo primero (Santiago, versión taquigráfica de la clase de derecho civil del profesor, Editorial "Lex").

AMATUCCI, Andrea (2008): *Ordenamiento jurídico de la hacienda pública* (Bogotá, Temis).

ATALIBA, Geraldo (1977): *Hipótesis de incidencia tributaria* (Montevideo, trad. del portugués de García Mullin, Roque, Fundación de Cultura Universitaria).

BAKKER, Anuschka (2015): "Transfer Pricing from the Perspective of Substance and Transparency: Is the OECD on the Right Track?", en COTRUT, Madalina (ed.) *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures* (Ámsterdam, IBFD).

BARAONA SAINZ, Juan Manuel (2016): "Prologo", en Vergara Quezada, Gonzalo (autor): *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Editorial Libromar) p. XIII-XX.

BARROS ERRÁZURIZ, Alfredo (1907): *Curso de derecho civil. Primer año* (Santiago, 1ª ed. Imprenta Cervantes) Tomo I.

BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2014): *Derecho administrativo general* (Santiago, 3ª ed., LegalPublishing Thomson Reuters).

Boletín 12.043-05, *Modernización tributaria*.

CHARAD DAHUD, Emilio; ROJAS LARRAÑAGA, Luis y VALDÉS BRIONES, Mario (1976): *El Código Tributario* (Impresora "Lautaro").

CLARO SOLAR, Luis (1921): "Impuesto a la renta. Ligeras observaciones sobre el proyecto de ley presentado al Congreso Nacional el 6 de junio de 1919 por el presidente de la república", en *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, Tomo XVIII.

- CLARO SOLAR, Luis (1921): “Impuesto a la renta”, en *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, Tomo XVIII, p. 40.
- Comisión Europea (2017): Frenar la planificación fiscal abusiva. En línea <[https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file\\_import/european-semester\\_thematic-factsheet\\_curbing-aggressive-tax-planning\\_es.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester_thematic-factsheet_curbing-aggressive-tax-planning_es.pdf)>. [Consultado el 17 de febrero de 2019].
- DEFLIESE, Philip; JAENICKE, Henry; SULLIVAN, Jerry y GNOSPELIUS, Richard (1991): *Auditoría Montgomery* (Ciudad de México, 2ª ed. en español, Editorial Limusa).
- EMILFORK SOTO, Elizabeth (1990): *Impuesto al valor agregado* (Santiago, Editorial Congreso).
- 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).
- ESPIÑOZA, Daniela; FELL, Juan Pablo; NOGUEIRA, M. Francisca y Vera, Constanza (2014): “Depreciación instantánea”, en: MÁNQUEZ HATTA, Manuel y AEDO ARAYA, Sandra (cord.) *El nuevo escenario de los impuestos en Chile* (Thomson Reuters) pp. 63-79.
- FALCAO, Amilcar de Araújo (1964): *El hecho generador de la obligación tributaria* (Buenos Aires, trad. del portugués de Giuliani Fonrouge, Carlos, Depalma).
- FERREIRO LAPATZA, Juan José (2001): “Los elementos constitutivos de la obligación tributaria”, en Amatucci, Andrea (dir.) *Tratado de derecho tributario* (Bogotá, Temis) Tomo II.
- FIGUEROA VELASCO, Patricio (2011): *Manual de derecho tributario* (Santiago, 2ª ed. Editorial Jurídica de Chile).
- FLORES DURÁN, Gloria y VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): *Desafíos en tiempos de reformas tributarias. Fundamentos, objetivos y control* (Thomson Reuters).
- GARCÍA AMADO, Juan Antonio (2003): *Ensayos de filosofía jurídica* (Bogotá, Temis).
- GÉNY [François] (2000): *Método de Interpretación y fuentes en derecho privado positivo* (Granada, Comares) p. 8.
- GOTLIB, Gabriel (2005): *Vicios y mitos de la interpretación tributaria* (Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma).
- GUZMÁN BRITO, Alejandro (1992): “El Código Civil de Chile y sus primeros intérpretes, en *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 19 N° 1, pp. 86-88.
- GUZMÁN BRITO, Alejandro (2005): *Estudios dogmáticos de derecho civil* (Valparaíso, Ediciones Universitarias de Valparaíso, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso). Historia de la Ley N° 20.780.
- HOBBSAWN, Eric (2013): *Historia del siglo XX* (Barcelona, trad. Faci, Juan; Ainaud, Jordi y Castells, Carme, Crítica).
- HOLMES, Kevin (2000): *The Concept of Income. A multi-disciplinary analysis* (Ámsterdam, IBFD).
- KRUSE, Heinrich Wilhelm (1978): *Derecho tributario alemán* (Madrid, trad. de la 3ª edición alemana de 1973 de Perfecto Yebra Martul-Ortega, Editoriales de Derecho Reunidas).

- KRUSE, Heinrich Wilhelm (2001): “El ahorro de impuesto, la elusión fiscal y la evasión”, en: Amatucci, Andrea (coord.) *Tratado de derecho tributario* (Bogotá, Temis).
- LEÓN HURTADO, Avelino (1952) *La voluntad y la capacidad en los actos jurídicos* (Santiago, 1ª de. Editorial Jurídica de Chile).
- MARSHALL, Enrique (1939): “El impuesto a la renta en Chile”, en: Anales de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Vol. 5, No. 17-20.
- MARTÍNEZ LAGUNA, Félix (2018): “Abuse and Aggressive Tax Planning: Between OECD and EU Initiatives – The Dividing Line between Intended and Unintended Double Non-Taxation”, *World Tax Journal*, Vol. 9, N° 2, pp. 1-32.
- MASSONE PARODI, Pedro (1969): *El hecho jurídico tributario* (Valparaíso, Editorial Esmeralda).
- MILLAS, Jorge (2012): *Filosofía del derecho* (Santiago, Ediciones UDP).
- MOMBERG URIBE, Rodrigo. (2015): “La reforma al derecho de obligaciones y contratos en Francia: un análisis preliminar” *Revista Chilena De Derecho Privado*, N° 24, p. 131 [pp. 121-142].
- MORAGA KLENNER, Claudio (2007): *Contratación administrativa* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- NAVARRO BELTRÁN, Enrique (2014): “La potestad sancionadora administrativa y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en ARANCIBIA MATTAR, Jaime y ALARCÓN JAÑA, Pablo (ed.) *Sanciones administrativas* (Santiago, Thomson Reuters) pp. 19-24.
- OCDE (2016): *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales* (París, OCDE y G20). En línea <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264257085-es>>. [Consultado el 17 de febrero de 2019].
- OECD (sin fecha): Glossary of Tax Terms. En línea <<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T>>. [Consultado el 16 de febrero de 2019].
- OECD/G20 (2015): *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report. Base Erosion and Profit Shifting Project*. OECD Publishing. En línea <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en>>. [Consultado el 24 de octubre de 2018].
- OECD/G20 (2015): *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report. Base Erosion and Profit Shifting Project*. OECD Publishing. En línea <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en>>. [Consultado el 24 de agosto de 2018].
- PACHECO GÓMEZ, Máximo (1993): *Teoría del derecho* (Bogotá, 4ª ed., Editorial Jurídica de Chile / Temis).
- PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel (1993): *La prueba en materia sustantiva civil* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- PESCIO VARGAS, Victorio (1948): *Manual de derecho civil* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) Tomo II.
- POLITOFF L., Sergio; MATUS A., Jean Pierre y RAMÍREZ G., María Cecilia (2015): *Lecciones de derecho penal chileno. Parte general* (Santiago, 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile).

- QUEZADA ACHARÁN, Armando (1908): “La historia i el método de la economía política: capítulo primero: historia de la economía política”, *Anales de la Universidad de Chile*, pp. 527-563.
- QUINTANA BRAVO, Fernando (2016): *Estudios sobre teoría de la interpretación jurídica* (Santiago, Thomson Reuters).
- RADOVIC SCHOEPEN, Ángela (2010): *Sistema sancionatorio tributario* (Santiago, 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile) pp. 11-12 y 52-60 y AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel (2014): *Legalidad tributaria y mecanismos antielusión* (Santiago, 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile).
- RANIERI, Filippo (2015): "Hacia los orígenes del derecho civil europeo. Algunas observaciones sobre las relaciones entre pandectística alemana y doctrina civilista italiana en materia de negocio jurídico", en *Revista de Derecho Privado*, Universidad Externado de Colombia, n.º 28, enero-junio, pp. 13-43.
- RIVERA RESTREPO, José Maximiliano (2012): *La causa en el derecho chileno* (Santiago, Abledo Perrot – Thomson Reuters) pp. 3-29 y 184-192.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando (1966): *Hacienda y derecho. Estudios de derecho financiero* (Madrid, Instituto de Estudios Políticos).
- SAVAUX, Eric (2016): “El nuevo Derecho francés de obligaciones y contratos”, *Anuario de Derecho Civil*, Año 2016 N° 3, p. 730 [pp. 715-741]
- SAYDÉ, Alexandre (2014): *Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market* (Oxford, Hart Publishing).
- SELMAN NAHUM, Arturo (2011): “La cláusula penal en el contrato de leasing y su nulidad por falta de causa: una evolución en la jurisprudencia”, *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 38 N° 3, pp. 611-622.
- SCHÖN, Wolfgang (2010): “Germany”, en AULT, Hugh y ARNOLD, Brian (2010): *Comparative Income Taxation. A Structural Analysis* (Nueva York, 3a ed., Wolters Kluwer) pp. 80-81.
- SEGUEL MALAGUEÑO, Luis (2017): “¿Un caso de abuso del Derecho anterior a la Ley 20.780?”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 1, pp. 12-21.
- STEINER, Philippe (1999): “Le fait social économique chez Durkheim”, *Revue Française de Sociologie*, Vol. 33, N° 4, pp. 641-661.
- STREETER PRIETO, Jorge (1967): “La interpretación de la ley tributaria”, en: *Revista de Derecho Económico*, Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, números 21 y 22.
- SURREY, Stanley y MACDANIEL, Paul (1985): *Tax Expenditures* (Cambridge, Harvard University Press).
- UGAS CANELO, Luis (1965): *El Código Tributario* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- VALDÉS COSTA, Ramón (1992): *Instituciones de derecho tributario* (Buenos Aires, Depalma).
- VAN WEEZEL, Alex (2011): *La garantía de tipicidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional* (Santiago, AbeledoPerrot/Thomson Reuters).
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2013): “Factores de conexión en el impuesto adicional”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 8, pp. 55-130.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016a): “La despenalización de la simulación por la Ley N°20.780”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 16, pp. 223-276.

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

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2017a): “Abuso y elusión”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 2, pp. 57-97.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2017b): “Excepciones a la facultad de tasar del artículo 64 del Código Tributario”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 18, pp. 63-97.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2018): “Análisis crítico de la tasación del artículo 64 del Código Tributario”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 4, pp. 33-62.

VIAL DEL RÍO, Víctor (2006): *Teoría General del acto jurídico* (Santiago, 5° ed., Editorial Jurídica de Chile).

VIDAL, Gregorio (1981): “Notas sobre el desarrollo del capitalismo monopolista de estado en México”, *Investigación Económica*, Vol. 40, N° 158, pp. 37-56.

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

VILLEGAS, Héctor Belisario (2014): *Curso de finanzas, derecho financiero y derecho tributario* (Buenos Aires, 9ª ed., Astrea).

WALKER MENA, Ricardo (2017): “Hacia una interpretación jurídica de la economía de opción y el abuso en la norma general antielusión del Código Tributario”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 18, pp. 127-159.

#### **SENTENCIAS NACIONALES**

*Administrador Financiero de Transantiago S.A. con SII* (2017): Corte de Apelaciones de Santiago, 31 de agosto de 2017 (recurso de apelación), rol N° 4.669-2016.

Tribunal Constitucional rol N° 3.361.

Tribunal Constitucional rol N° 3034.

#### **SENTENCIAS EXTRANJERAS**

Tribunal de Justicia (2002): *Emsland-Stärke*, asunto C-110/99.

Tribunal de Justicia (2006): *Cadbury Schweppes*, asunto C-196/04.

Tribunal de Justicia (2006): *Halifax*, asunto C-255/02.

Tribunal de Justicia, (2006): *Halifax*, asunto C-255/02.

#### **INSTRUCCIONES ADMINISTRATIVAS**

Circular SII N° 45, de 2013.

Oficio N° 386, de 1990.

Oficio SII N° 2.661, de 1996.

Oficio SII N° 2.389, de 1997.

Oficio SII N° 2.297, de 2000.

Oficio SII N° 3.595, de 2001.

Oficio SII N° 3.260, de 2003.  
Oficio SII N° 299, de 2004.  
Oficio SII N° 1.671, de 2005.  
Oficio SII N° 5.011, de 2006.  
Oficio SII N° 3.226, de 2007.  
Oficio SII N° 2.414, de 2008.  
Oficio SII N° 473, de 2009.  
Oficio SII N° 1.742, de 2010.  
Oficio SII N° 1.051, de 2011.  
Oficio SII N° 2.064, de 2012.  
Oficio SII N° 1.997, de 2013.  
Oficio SII N° 1.599, de 2014.  
Oficio SII N° 2.853, de 2015.  
Oficio SII 2.310, de 2016.  
Dictamen de la CGR N° 21.035, de 2012.  
Dictamen de la CGR N° 50.606, de 2012.  
Dictamen de la CGR N° 34.523, de 2013.  
Dictamen de la CGR N° 47.611, de 2013.  
Dictamen de la CGR N° 65.791, de 2014.  
Dictamen de la CGR N° 28.516, de 2016.