



Reforma Tributaria y Normas Anti Abuso ¿Un juego de abalorios?

Muchos están convencidos de que es indispensable cambiar la Norma General Anti Abuso (NGAA) del 2014. Cabe preguntarse si la nueva propuesta del 2018 es la solución para los problemas de la anterior.

Hace casi 20 años la Corte Suprema nos sorprendió con la siguiente decisión: “el Servicio confunde, en este caso, dos conceptos jurídicos que tienen una diferencia notoria: el de evasión tributaria -ilícito-, con el de elusión, que consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente, como aquí ocurre, para pagar impuestos en una medida legítima a la que se optó, y no en aquella que se le liquida”. Lo que ocurría era que un hotel de Bahía Inglesa, en lugar de ofrecer el servicio habitual de hotelería, arrendaba a sus pasajeros una pieza vacía, mientras otra sociedad le arrendaba la cama, sábanas y demás muebles en la pieza. Los clientes nunca se enteraron, siempre pensaron que estaban en un hotel. Que el precio por las piezas vacías no tuviera IVA y el arriendo de muebles sí, no era un tema que conversaran cuando se servía el desayuno.

Frente a semejante abuso de las formas y desprecio por el derecho civil (el consentimiento para arrendar piezas y muebles por separado nunca se formó, ya que una parte del contrato pensaba



que estaba en un hotel), muchos concluimos que lamentablemente no quedaría más alternativa que introducir una norma general anti abuso (NGAA) en nuestra legislación. No porque no hubiese solución jurídica para enfrentar a los contribuyentes agresivos (bastaba la teoría de la causa en los contratos), sino porque nuestros tribunales no estaban a la altura para enfrentar el análisis de los desafíos tribu-

tarios. Claramente, la Corte nos decía: si quieren que paren los abusos, que la ley lo diga.

En 2014, luego que la misma Corte Suprema en varios casos hiciera un giro de 180° y comenzara a exigir razones de negocio para todo y a ver elusión en todo negocio, finalmente una NGAA llegó a nuestro Código Tributario. Cuatro años después, tenemos en el Congreso una propuesta para modificarla.

Muchos estamos convencidos de que es indispensable cambiar la NGAA del 2014. Cabe preguntarse si la propuesta del 2018 es la solución para los problemas de la primera. No creo que sea así.

La primera NGAA ya cumple 100 años en Alemania, pero es el desarrollo jurisprudencial en países anglosajones lo que más las ha caracterizado. La tradición jurídica germánica y la del *common law* distan bastante de la chilena. Cuando el doctor en derecho, fascinado por lo que ha visto en Europa, lo copia y pega en nuestros códigos, corre un riesgo análogo al que enfrentan los que tratan de correr con un Ferrari en las calles de Valparaíso.

Cuando el doctor en derecho, fascinado por lo que ha visto en Europa, lo copia y pega en nuestros códigos, corre un riesgo análogo al que enfrentan los que tratan de correr con un Ferrari en las calles de Valparaíso.

Ambas cosas no están necesariamente hechas para este territorio. No basta copiar las palabras, estas pueden tener un sentido en la realidad de Washington o Berlín, y uno muy distinto en calle Compañía con Morandé.

Por ejemplo, el legislador del 2014 nos iluminó con las siguientes palabras: “En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos impositivos establecidos en la ley”. Una regla con la que pretendió indicarnos lo que quería. Como nos enseñaban en clases de matemáticas,

reordenemos las partes de la ecuación para ver qué nos dijeron: i) La ley establece los hechos impositivos; ii) los impuestos se exigen según esos hechos impositivos; iii) esto en caso de abuso. ¿Se habrá visto algo más obvio?. Desde luego, los impuestos se exigen respecto de hechos gravados que establece la ley, y esto es así bien que haya o no simulación o abuso de la ley.

El desafío central

La cuestión que debe resolverse en estos conflictos entre contribuyentes y el SII es otra: si ha ocurrido un hecho gravado o no. La NGAA 2014 no ayuda a resolver esto y la del 2018 tampoco. Esta nos dice: “Determinada la existencia de elusión, se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos gravados eludidos establecidos en la ley”. Obvio, nuevamente. Nunca se ha debido cobrar impuestos sobre algo distinto de los hechos gravados ocurridos, y, por lo mismo, nunca ha cumplido quien no paga los impuestos que corresponden a esos hechos gravados. Las apariencias jurídicas, bien por simulación o abuso, no obligan a las partes y ciertamente no son oponibles al Fisco. Para saber esto no se necesita una NGAA.

El truco retórico y la insuficiencia normativa de la NGAA del 2014 así como la del 2019 son las mismas. El desafío para enfrentar la elusión no pasa por tratar de establecer hechos gravados en la ley consultando su espíritu, como nos han tratado de seducir en estas propuestas. El problema es el inverso, se trata de desentrañar lo que ha ocurrido en la realidad de los negocios y del derecho y, luego de eso, establecido lo que ocurrió, se debe ver si corresponde a un hecho gravado por el que no se han declarado y pagado impuestos.

Así, el desafío central es uno probatorio y procesal. No necesitamos una ley especial para saber que si dos partes aparentan una compraventa cuando en realidad están haciendo una donación, los impuestos que corresponde aplicar son los de la donación. Porque este es el único acto jurídico que ha ocurrido. La compraventa simulada no obliga a las partes (como seguramente lo podrá descubrir el supuesto vendedor que luego pretenda cobrar el

La tradición jurídica germánica y la del *common law* distan bastante de la chilena.

Cuando el doctor en derecho, fascinado por lo que ha visto en Europa, lo copia y pega en nuestros códigos, corre un riesgo análogo al que enfrentan los que tratan de correr con un Ferrari en las calles de Valparaíso.

precio al donatario), y tampoco a los terceros que sepan de la donación y la aparente venta, incluido el Fisco. El problema para el Fisco es tener la oportunidad de descubrir si ha habido la simulación o el abuso, y eso no lo resuelve la NGAA del 2014 ni la propuesta del 2018.

Dicho lo cual, hay límites a la pretensión de cobro fiscal, bien que haya abusos o no. Así, no podría el Fisco cobrar impuesto a la venta de un inmueble que no se ha hecho por escritura pública. El acto, la compraventa de inmuebles, requiere la formalidad, sin ella, simplemente no existe como tal (podrá haber un engaño o fraude del vendedor al comprador o meramente una falta de consentimiento en la forma requerida, pero no una compraventa de inmueble). La NGAA del 2014, sin embargo, nos presenta un acertijo que luego de cuatro años no consigo resolver: “Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponible, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, ...y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles”. Curiosa la regla, ya que si una persona ejecuta un acto sin las formalidades legales normalmente no producirá efectos o no será oponible a terceros de buena fe.

Así, si “vendo” acciones de una empresa y eso genera una pérdida, pero la venta es meramente consensual, no se escribe, no la suscriben dos testigos o la autoriza un notario, del mismo modo que difícilmente cambiará el registro de accionistas, no imagino que el Fisco acepte el gasto. Sin embargo, parece que esto sí podría ocurrir cuando se aplica la NGAA. Supongo que me faltan años de estudio en Escocia o en Leiden para entender esta regla.

Certeza jurídica elemental

Lo que estamos enfrentando es un problema común de política tributaria en el mundo: por un lado, cómo lograr que los contribuyentes no escapen mediante simples apariencias y formalidades de un impuesto que deberían pagar, y, por otro lado, cómo mantener el principio básico y constitucional de legalidad de los tributos. Así, dos políticas muy válidas se nos muestran en conflicto: la equidad tri-

butaria que exige que todos paguemos los impuestos que nos corresponden, y la certeza jurídica elemental que supone que todos sepamos al leer la ley qué impuestos nos gravan cuando hacemos un negocio. Si resolvemos mal el problema validaremos la inequidad que permitirá a los contribuyentes más agresivos eludir sus obligaciones. O bien, tendremos a los contribuyentes enfrentados a la incertidumbre de que sus impuestos dependan de la interpretación y ánimo del fiscalizador del SII y del tribunal de turno.

La NGAA del 2014 sigue este último camino para contribuyentes normales, que hoy tienen que consultar un vidente para saber si deben pagar impuestos o no. Al mismo tiempo tiene tranquilos a los más agresivos, que saben que con la carga de la prueba en el SII, es improbable que alguna vez puedan ser atacados en forma efectiva. En suma, el peor de los mundos como política pública. La NGAA propuesta el 2018 mantiene varios de estos problemas.

Hemos caído, como decía Herman Hesse, en un juego de abalorios. Un juego donde las palabras escritas en la ley no se usan en la forma normal que conocemos según las tradiciones del castellano y el derecho chileno. El significado lo saben solo los que conocen las reglas del nuevo juego. Así, de uno y otro lado del tablero tributario juegan con posibilidades de éxito los que conocen “el espíritu” de la ley. Una ciencia oculta y alejada del Estado de Derecho, como lo conocemos en Chile.

Cuidense legisladores cuando quieren financiar las arcas recurriendo al espiritismo jurídico. Pocos abogados y contadores tuvieron un curso de Ouija en la facultad. 🎴



Cuidense legisladores cuando quieren financiar las arcas recurriendo al espiritismo jurídico. Pocos abogados y contadores tuvieron un curso de Ouija en la facultad.