

El principio de la sustancia sobre la forma ¿Existe una cierta inclinación del sistema tributario chileno hacia la aceptación de tal principio?

Aportes para una reflexión¹.

El 27 de Enero del 2009, se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 20.322 que “Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera”.

Dicha normativa, entre otras materias, establece los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros como órganos jurisdiccionales letrados, especiales e independientes, los cuales contarán con jueces especializados en estas materias; los jueces serán nombrados por el Presidente de la República; habrán salas especiales en las Cortes de Apelaciones; se deberá comparecer a través de abogado a menos que el monto de la causa sea inferior a 32 UTM; se establece un procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos del contribuyente; se crearán 18 tribunales: cuatro en la Región Metropolitana y uno en cada capital regional, los que comenzarán a operar de forma gradual de norte a sur a partir del año 2010, encontrándose instalados y en funcionamiento a contar del 1 de febrero de 2010, los Tribunales Tributarios y Aduaneros de la XV Región de Arica y Parinacota, I Región de Tarapacá, II Región de Antofagasta y III Región de Atacama.

La circunstancia anterior, nos sirve como punto de partida para plantear una reflexión que, probablemente, deba ser estudiada en los próximos años, cual es que tanto a través de la incorporación de instituciones propias del Derecho Anglosajón (*common law*) en el sistema tributario chileno -que responde, como es sabido, a una raíz continental (*civil law*)-, como mediante el establecimiento de diversas cláusulas antielusivas de carácter sectoriales propias del derecho tributario internacional, nuestro ordenamiento jurídico, al parecer dentro de ciertos sectores, estaría tomando distancia de los criterios tradicionalmente formalistas, para aceptar la posibilidad de reconocer la preeminencia del principio de la sustancia sobre la forma (*sustance over form*)².

¹ Se advierte que este trabajo sólo constituye un estudio preliminar sobre el tema, por lo que contiene referencias doctrinales, legales y bibliográficas, más bien genéricas y que, no obstante haberse elaborado en Junio de 2009, no se había podido publicar por diversas circunstancias, lo que ha obligado a introducirle algunas actualizaciones.

² Como se ha señalado por los autores, la regla de prevalencia de la sustancia sobre la forma “es una medida orientada a luchar contra el abuso de la norma y, por tanto, contra una de las expresiones más claras de elusión tributaria. Como señala WARD, la máxima de que ha de prevalecer la sustancia sobre la forma es una creación de la jurisprudencia norteamericana de los años 30, por lo que puede catalogarse como una técnica antielusiva propia de los sistemas del *common law*, aunque su origen se sitúa en aquellas teorías que propugnan la lucha contra la elusión a través de la interpretación normativa. Y estas teorías han sido especialmente fecundas en Estados continentales europeos, como Francia y, sobre todo, Alemania”, en “Forma y Sustancia en los Convenios de Doble Imposición Internacional”, por CÉSAR GARCÍA NOVOA

En efecto, si uno revisa el origen de algunas de las instituciones jurídicas recientemente introducidas en nuestro ordenamiento jurídico, puede advertir que ellas no poseen antecedentes normativos concretos en nuestro sistema legal, ni menos, resulta fácil definir su naturaleza jurídica a la luz de la doctrina tradicionalmente formalista.

Nos referimos, por ejemplo, a la figura del **beneficiario efectivo (beneficial ownership)**, utilizada en todos los Convenios de Doble Imposición (CDI) suscritos por Chile y que fue introducida en el Modelo³ de Convenio⁴ (MC) de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)⁵ de 1977 –y que no existía en el proyecto de MCOCDE de

(p. 636) en “Estudios de derecho tributario constitucional e internacional. Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar”, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, Argentina, 2005. Ver también: “Form and substance in tax law”, *Cahiers de Droit Fiscal International*, by International Fiscal Association, Oslo, Noruega, 2002, Volume LXXXVIIIa.

³ XAVIER, ALBERTO señala: “La Convención Modelo de la OCDE tiene su origen en los trabajos desarrollados por el Comité Fiscal de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECD), encargada de presentar un proyecto de convención destinado a eliminar las dobles tributaciones sobre la renta y el patrimonio. Este mandato fue confirmado al crearse, en 1961, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), que sustituyó a la primera. En 1963, fue finalmente divulgado el proyecto de Convención (Draft Convention) y los respectivos comentarios interpretativos, ambos revisados en 1977 y objeto de “recomendación” por el Consejo de aquella Organización (11 de abril de 1977) (Model Convention). El trabajo entre tanto desarrollado por el Comité Fiscal condujo a la publicación, en 1992, de un nuevo Modelo de Convención y los respectivos comentarios (Model Tax Convention), el cual –al contrario de las versiones anteriores– pretende tener un carácter evolutivo, sujeto a revisiones periódicas (on going revision process). Después de haberse efectuado tres modificaciones en 1994, 1995 y 1997, la versión actualizada del Modelo data de abril de 2000” (ALBERTO XAVIER “Derecho Tributario Internacional”. Conceptos fundamentales”, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005 p. 118-119). Debemos agregar, en todo caso, que el Modelo de Convenio fue posteriormente modificado en el 2005 y en el año 2008 por el Comité Fiscal de la OCDE.

⁴ De acuerdo a algunos autores, los Convenios para evitar doble tributación internacional suscritos por los Estados –miembros o no de dicha Organización– en base al MCOCDE, alcanzan en la actualidad a alrededor de 3.000 tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio suscritos por Chile siguen, con carácter general –excepto el tratado con Argentina–, el Modelo de Convenio de doble imposición de la OCDE. Tales Convenios –al igual que el Modelo– describen, en primer lugar, su ámbito de aplicación y definen algunos términos y expresiones. La parte principal del Convenio consiste en las disposiciones relativas a la distribución de la potestad tributaria entre los Estados contratantes y en donde se establecen los mecanismos para eliminar la doble imposición. También contiene el Convenio algunas Disposiciones Especiales y Finales donde se regulan, entre otras cuestiones, el principio de no discriminación, el procedimiento amistoso, la entrada en vigor y la denuncia del Convenio. Para estudiar los CDI como medidas aglutinadoras del consenso mundial y como sistemas autónomos de eliminación de la doble imposición internacional. Ver, por ejemplo, JOSE MANUEL CALDERON CARRERO: “La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea”, Editorial Aranzadi, Pamplona, España, 1997, capítulo I, fundamentalmente pág. 33 a 42.

⁵ La Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD, en español OCDE) es una organización internacional intergubernamental que, fundada en 1961, agrupa a los 30 países más desarrollados del mundo. Son diversos los instrumentos que expresan la manifestación de voluntad de la Organización (decisiones, recomendaciones, declaraciones, acuerdos internacionales tradicionales y otro tipo de acuerdos). Cada uno de ellos tiene diverso alcance jurídico. Los actos de la OCDE están definidos en el artículo 5 de la Convención de 14 de Diciembre de 1960 que funda la OCDE y en el punto V de las Normas de Procedimiento, adjuntas a la Convención, entre los cuales nos interesa destacar las Recomendaciones, que son manifestaciones de voluntad del Consejo de Ministros de la Organización cuya oportunidad de implementación es sometida a la consideración de los países miembros (en esta categoría estarían los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, que algunos autores han calificado como *soft law*). Así, al

1963-, modificada luego por el MCOCDE de 1995. Al efecto, como dice MANUEL LUCAS DURAN, la cláusula del beneficiario efectivo se corresponde con una de las medidas que pretenden evitar el fraude internacional, y viene referido (o resulta aplicable) al particular supuesto de las rentas pasivas que regulan los artículos 10 (dividendos), 11 (intereses) y 12 (royalty) de los Convenios de Doble Imposición (CDI). Así, se señala que “históricamente, la aparición del término “beneficial owner” (traducido al castellano desde la versión francesa “bénéficiaire effectif” por la expresión “beneficiario efectivo”) en el ámbito del Derecho internacional tributario es relativamente reciente...”⁶. El mismo autor refiere que desde el punto de vista teórico, existen diversos pronunciamiento “por un lado, el IBFD indica que será beneficiario efectivo el titular económico del derecho del que se deriven las rentas (acción, crédito, patente); la diferencia entre el titular económico (*economic owner*) y el titular legal (*legal owner*), es que mientras éste ostenta la *apariencia* de titularidad, es aquél el que percibe finalmente los efectos que se derivan de una titularidad real. Por su parte, VOGEL ha entendido que para ser beneficiario efectivo deben cumplirse dos presupuestos, que tienen que ver con el poder de disposición sobre el título que da derecho al rendimiento y sobre el rendimiento del mismo”⁷. El propio KLAUS VOGEL, en su famosa obra “ON DOUBLE TAXATION CONVENTIONS” refiere, entre otras cosas, que el propósito de dicha cláusula fue ayudar a prevenir el “tax avoidance”, que la expresión no era generalmente usada (por los diversos países) con anterioridad al año 1977 en que se estableció en el MCOCDE, salvo algunas leyes tributarias y jurisprudencia del Reino Unido; que la principal razón por la cual dicha expresión no puede ser interpretada con referencia al derecho local de un Estado que aplique el tratado, es que ninguno de los sistemas tributarios nacionales ofrece una definición precisa del término “beneficial owner” (inglés), “bénéficiaire effectif” (francés) o “nutzungsberechtigter” (alemán). El concepto debe, además, ser interpretado con referencia al contexto del tratado y particularmente con miras a los propósitos perseguidos por la restricción... En otras palabras, la vieja disputa de la “forma versus sustancia” debería ser decidida a favor de la “sustancia”⁸. (Nota: El Servicio de Impuestos Internos publicó la Circular N° 57, de 16 de Octubre de 2009, sobre “Beneficiario efectivo y normas antiabuso en los convenios para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal con relación a los impuestos a la renta y sobre el patrimonio suscritos por Chile”).

Otra institución que posee una característica peculiar es el **establecimiento permanente (permanent establishment)**⁹ utilizado también en todos los CDI suscritos por Chile de

poseer los Comentarios al MCOCDE -desde el punto de vista del Derecho Internacional-, la naturaleza jurídica de una recomendación, significa que, entre otras cosas, pueden ser objeto de reservas por parte de los Estados miembros. (Nota: Chile formalizó el Acuerdo de Acceso el pasado 11 de Enero de 2010 en Santiago, pasando a ser el segundo país latinoamericano, después de México, en ser parte de esta Organización) .

⁶ LUCAS DURAN, MANUEL: “Fiscalidad Internacional de Rentas Financieras”, Cuadernos Fiscales N° 4, Editoriales de Derecho Reunidas S.A., Madrid, 2001, p 69-70.

⁷ Ibid., op. Cit., p. 71-72

⁸ VOGEL, KLAUS: “ON DOUBLE TAXATION CONVENTIONS”. Third Edition, Kluwer Law International, 1997, p. 561-562.

⁹ Ver por ejemplo: “La fiscalidad del establecimiento permanente”, por Néstor Carmona Fernández en “Estudios sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria”, Dirección MIGUEL ÁNGEL COLLADO YURRITA, Editorial CEF y Universidad Castilla, La Mancha, Madrid, España, 2005, p. 117 y sig.); “El Establecimiento Permanente”, por ANTONIO LOVISOLO en Curso de Derecho Tributario Internacional, Coord. VICTOR UCKMAR, editorial Temis, Bogotá Colombia, 2003, p. 275 y sig.; “Aproximación al

acuerdo al Modelo de Convenio de la OCDE, por ejemplo en el artículo 5 del Tratado suscrito con Canadá¹⁰. Sobre el particular, señala J. HOTALÁ que “El establecimiento

concepto de establecimiento permanente”, por ALEJANDRO C. ALTAMIRANO (p. 115 y sig.) en “Estudios de derecho tributario internacional tributario. Los convenios de doble imposición”, Coord. ICDT JUAN PABLO GODOY, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Editorial Legis, Colombia, 2006. Para un estudio en detalle, se recomienda “El establecimiento permanente” por FRANCISCO GARCIA PRATS, Editorial Tecnos, Madrid, España, 1996. KLAUS VOGEL en su obra “ON DOUBLE TAXATION CONVENTIONS” (p. 565 a 574). Para más antecedentes históricos, fundamentalmente del derecho alemán ver de OTTMAR BUHLER: “Principios de Derecho Internacional Tributario”, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, p. 233-240). Para ver las relaciones entre el establecimiento permanente y la Comunidad Andina, ver CESAR MONTAÑO GALARZA: “Derecho Tributario Internacional. El establecimiento permanente”, Editorial Temis S.A., 2005.

¹⁰ Artículo 5 del Convenio de para Evitar la Doble Imposición con Canadá, sobre “Establecimiento Permanente”:

1. A efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:

- a) las sedes de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres; y
- f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar en relación a la exploración o explotación de recursos naturales.

3. La expresión "establecimiento permanente" también incluye:

- a) una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con ellos, pero sólo cuando dicha obra, proyecto de construcción o actividad tenga una duración superior a seis meses;
- b) la prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultorías, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan en el país durante un período o períodos que en total excedan 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses.

A los efectos del cálculo de los límites temporales a que se refiere este párrafo, las actividades realizadas por una empresa asociada a otra empresa en el sentido del Artículo 9, serán agregadas al período durante el cual son realizadas las actividades por la empresa de la que es asociada, si las actividades de ambas empresas están conectadas entre sí.

4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este Artículo, se considera que la expresión "establecimiento permanente" no incluye:

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa;
- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información o realizar investigaciones científicas, que tengan carácter preparatorio o auxiliar, para la empresa.

5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona (distinta de un agente independiente al que le sea aplicable el párrafo 7) actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de cualquiera de las actividades que dicha 4

permanente es un concepto instrumental, con finalidades exclusivamente fiscales, destinado a articular la atribución de potestades tributarias entre el Estado de la residencia y el de la fuente en materia de rentas de determinadas actividades empresariales desarrolladas por no residentes que disponen de una significativa presencia económica en este último”¹¹

También se erige como una figura de características especiales la **legítima razón de negocios (business purpose test)** utilizada en el inciso quinto del Art. 64 del Código Tributario¹² a propósito de la facultad de tasación del Servicio de Impuestos Internos. Sobre el particular, GARCIA NOVOA afirma que: “la regla interpretativa que pretende dar preferencia a la sustancia antes que a la forma, se ha venido manifestando en una serie de concretos mecanismos antielusorios, también de elaboración jurisprudencial, como el *business purpose test*, que permite desconocer los efectos tributarios a aquellas operaciones *purpose test*, como genuina técnica antielusoria ha adoptado la forma de un principio general, concertadas por exclusivos motivos de ahorro fiscal... el *business purpose test*, como ocurre respecto de los Países Bajos o Noruega, y sobre todo, en relación con los sistemas anglosajones. Como muestra de este principio, hay que destacar la sentencia “Gregory v. Helvering” en Estados Unidos y el denominado “Ramsay Principle” en Gran Bretaña. Ambas técnicas consisten sustancialmente en prescindir del dato jurídico a la hora de calificar los actos, negocios u operaciones, realizadas por las partes para buscar su verdadera *ratio* económica. Si no existieran verdaderas motivaciones económicas o propósitos comerciales, podría entenderse que la operación en cuestión se lleva a cabo

persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de ser realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, dicho lugar fijo de negocios no fuere considerado como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo.

6. Sin embargo, se considera que una empresa aseguradora residente de un Estado Contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante si recauda primas en el territorio de este otro Estado o si asegura riesgos situados en él por medio de un representante distinto de un agente independiente al que se aplique el párrafo 7.

7. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad. No obstante, cuando ese representante realice sus actividades total o casi totalmente en nombre de tal empresa, no será considerado como representante independiente en el sentido del presente párrafo.

8. El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de un establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

¹¹ HOTALÁ I VALLVÉ, JOAN: Comentarios a la Red Española de Convenios de Doble Imposición”, editorial Thomson Aranzadi, 2007, p. 162.

¹² Dispone el inciso quinto del Art. 64 del Código Tributario que: “Tampoco se aplicará lo dispuesto en este artículo, cuando se trate del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporeales, que resulte de otros procesos de reorganización de grupos empresariales, que obedezcan a una legítima razón de negocios, en que subsista la empresa aportante, sea ésta, individual, societaria, o contribuyente del N° 1 del artículo 58 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que impliquen un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad y que no originen flujos efectivos de dinero para el aportante, siempre que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante. Dichos valores deberán asignarse en la respectiva junta de accionistas, o escritura pública de constitución o modificación de la sociedad tratándose de sociedades de personas”.

exclusivamente por fines de “ahorro fiscal”, lo que permitiría a la Administración desconocerla”.¹³

En un sentido similar, cabe referirse a los **precios de transferencia (transfer pricing)**¹⁴, recogidos en la legislación chilena en el Art. 38 de la Ley de Impuesto a la Renta¹⁵. Precisamente, es la aplicación del principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma, lo que lleva a CARLOS HERRERO MALLOL a afirmar que “Uno de los casos más habituales, de la aplicación del principio que hace prevalecer la sustancia sobre la forma, es precisamente no valorar la transacción a precio de mercado. Este autor cita al efecto que “El Tribunal Supremo de los Estados Unidos (por ejemplo, los casos *Griffiths versus Helvering*, en 1939, 308 US 355; y *Corliss versus Bowers* 208 US 376) ha declarado: “No nos cansaremos de repetir que, a efectos fiscales, no son tan relevantes los refinamientos de la titularidad como el determinar quién tiene el poder real de disposición sobre la propiedad gravada: el auténtico beneficiario, que debe pagar el impuesto. Da igual que tal dominio pueda ejercerse a través de la específica posesión de un título legal o a través de la creación de un nuevo interés protegible, pero controlado, o por el disfrute de auténticas ventajas a través de una entidad interpuesta”. Y más adelante agrega que “La regla de que la

¹³ GARCIA NOVOA, CESAR: “Forma y sustancia en los Convenios de Doble Imposición Internacional” en “Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional. Homenaje de Victor Uckmar”, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, Argentina, 2005, p. 640 y también en “Interpretación de los convenios de doble imposición internacional” en Estudios de Derecho Internacional Tributario. Los convenios de doble Imposición”, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Editorial Legis, Bogotá, Colombia, 2006, p. 57). Ello, sin perjuicio de reconocer el interesante debate que plantea el autor acerca del procedimiento que considera idóneo a través del cual se debería incorporar el principio de la sustancia sobre la forma en un sistema legal de raíz continental, como es la cláusula general antielusiva, pero que debe quedar para un estudio posterior. Como dice ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ a propósito del derecho tributario español “Con la incorporación a nuestro ordenamiento tributario de los denominados “motivos económicos válidos”, se introduce en nuestro país una cláusula sectorial antielusión cuyo origen inmediato es la Directiva 90/434/CEE, de 23 de Julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, y canjes de acciones” (ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ: “Los motivos Económicos Válidos como técnica Contra la Elusión Fiscal: Economía de Opción, Autonomía de la Voluntad y Causa en los Negocios”, Editorial Thomson Aranzadi, 2007, p. 23). Ver también “La doctrina administrativa sobre motivo económico válido en las reestructuraciones societarias”, PILAR ALGUACIL MARÍ, Editorial Thomson Aranzadi, Pamplona, España, 2007.

¹⁴ Dentro de la abundante literatura que existe sobre los precios de transferencia, se pueden mencionar a modo ejemplar: “OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax ADministrations (1995-2000)”; CARLOS HERRERO MALLOL: “Precios de Transferencia Internacionales, Editorial Aranzadi, 1999; RAFAEL COSIN OCHEITA: “Fiscalidad de los precios de transferencia”, Editorial CISS grupo Wolters Kluwer, 2007.

¹⁵ Inciso tercero del Art. 38 LIR: “Cuando los precios que la agencia o sucursal cobre a su casa matriz o a otra agencia o empresa relacionada de la casa matriz, no se ajusten a los valores que por operaciones similares se cobren entre empresas independientes, la Dirección Regional podrá impugnarlos fundadamente, tomando como base de referencia para dichos precios una rentabilidad razonable a las características de la operación, o bien los costos de producción más un margen razonable de utilidad. Igual norma se aplicará respecto de precios pagados o adeudados por bienes o servicios provistos por la casa matriz, sus agencias o empresas relacionadas, cuando dichos precios no se ajusten a los precios normales de mercado entre partes no relacionadas, pudiendo considerarse, además, los precios de reventa a terceros de bienes adquiridos de una empresa asociada, menos el margen de utilidad observado en operaciones similares con o entre empresas independientes.”

responsabilidad fiscal viene establecida más por la sustancia que por la forma de una transacción tiene una aplicación generalizada en caso todos los países”¹⁶

De la misma manera, cabe plantearse una análisis detenido respecto de las normas sobre **subcapitalización (thin capitalization)**¹⁷ contenidas en Chile en el N° 1 del Art. 59 del Ley de Impuesto a la Renta.¹⁸

Todo lo anterior nos conduce a una pregunta fundamental:

¿Es posible afirmar que en el sistema tributario chileno, existen ciertos ámbitos en los cuales, se puede aplicar el principio de la sustancia sobre el principio de la forma (sustance over form)?

La expresión “formalismo legal” -junto a el absolutismo del derecho de propiedad-, “significa en el Código de Napoleón que la ley (que en este sentido equivale al Código) contiene las reglas que predeterminan la solución de todos los casos posibles que se puedan dar en el ámbito de las relaciones privadas y sin que para la formulación de dicha solución sea jamás necesaria la ponderación de razones por parte del juez”¹⁹.

Así, tal interrogante no resulta anodina si tenemos presente que por las características del ordenamiento jurídico chileno –que responde, como hemos señalado, a una matriz continental- mayoritariamente se ha sostenido que prevalece el principio de la forma por sobre la sustancia²⁰ y así, aparentemente, lo habría ratificado la Corte Suprema en un fallo profusamente citado en materia tributaria²¹.

Pues bien, no obstante lo anterior, igualmente es posible advertir que en determinadas áreas o parcelas del derecho tributario chileno, el legislador ha comenzado a introducir instituciones que, pese a resultar extrañas a nuestra tradición jurídica, al mismo tiempo resultan sumamente útiles a la hora de reglamentar ciertas operaciones locales o,

¹⁶ HERRERO MALLOL, CARLOS: “Precios de Transferencia Internacionales”, Editorial Aranzadi, Pamplona, España, 1999. p. 36.

¹⁷ Ver, por ejemplo, VEGA BORREGO, FÉLIX ALBERTO: “La norma tributaria en materia de subcapitalización: incidencia de los convenios de doble imposición y del derecho comunitario, *Universidad autónoma de Madrid, Crónica Tributaria* N° 104 (2002), pp. 89-125; SERRANO ANTON, FERNANDO: “Fiscalidad Internacional”, Ediciones Centro de Estudios Financieros, 2007, Madrid, España, p. 963 y sig.

¹⁸ N° 1 del Art. 59 LIR: “La tasa señalada en este número será de 35% sobre el exceso de endeudamiento, cuando se trate del pago, abono en cuenta o, en el caso de instrumentos a que se refiere la letra h), devengo, de intereses a entidades o personas relacionadas en créditos otorgados en un ejercicio en que existan tales excesos, originados en operaciones de las señaladas en las letras b), c), d) y h) considerando también respecto de los títulos a que se refieren estas dos últimas letras los emitidos en moneda nacional, [sic] Será condición para que exista dicho exceso, que el endeudamiento total por los conceptos señalados sea superior a tres veces el patrimonio del contribuyente en el ejercicio señalado.”

¹⁹ Ver “Forma y Sustancia en los Convenios de Doble Imposición Internacional”, por CÉSAR GARCÍA NOVOA (p. 632) en “Estudios de derecho tributario constitucional e internacional. Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar”, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, Argentina, 2005.

²⁰ La publicación más reciente que alude a este tema: CLAUDIO BUSTOS ALVARADO y FELIPE YÁÑEZ VILLANUEVA, *Cahiers de droit fiscal International* by International Fiscal Association, 2007, Kyoto Congress, volumen 92b, p. 173 y sig.

²¹ Corte Suprema, “Sociedad Bahía Mansa con SII”, causa Rol 4038-2001.

derechamente, transfronterizas (cross border), atendidas sus particulares características, sea por la complejidad intrínseca de las operaciones de que da cuenta o por la necesidad de seguir en las negociaciones de tratados bilaterales las “Orientaciones” o Recomendaciones de la OCDE, a través de su Modelo de Convenio y, de los Comentarios al mismo.

En ese contexto, se podría entender lo expresado en la reciente Circular N° 57 de 2009 del Servicio de Impuestos Internos, ya citada, cuando afirma: “la OCDE ha excluido del concepto de beneficiario efectivo a las sociedades instrumentales (“*conduit companies*”). En tal sentido, el informe del Comité de Asuntos Fiscales de OCDE titulado “*Double taxation conventions and the use of conduit companies*”, en adelante “Informe sobre sociedades instrumentales”, llega a la conclusión de que una sociedad instrumental no puede ser considerada como beneficiario efectivo cuando, pese a ser el propietario formal de la renta, cuenta con poderes restringidos que la convierten, respecto a ella, en un mero fiduciario o administrador que actúa por cuenta de las partes interesadas.” De otro modo, el criterio anterior podría distar bastante de la noción “formalista” del ordenamiento jurídico chileno.

Contribuye a dilucidar la cuestión anterior, la circunstancia que el Derecho Tributario siempre ha sido depositario de una cualidad particular, reconocida en mayor o medida por los autores, como es su autonomía²².

Como bien advertirá el lector, se trata de un tema controvertido, donde la doctrina probablemente no será pacífica, por lo cual, pensamos, se debe evitar abordarlo desde una visión preconstituida y parcial.

Tampoco resulta conveniente mirarlo únicamente desde una supuesta conveniencia fiscal, porque, precisamente, el mejor ajuste de la norma con la realidad que pretende regular es el mejor reflejo de su vigencia, oportunidad y legitimidad. Por el contrario, como

²² Si bien el tema de la autonomía del derecho tributario ha sido un problema que ha suscitado arduas polémicas, hemos preferido seguir el criterio expresado por VALDES COSTA al señalar que “...en el tratamiento del tema utilizaremos el vocablo *autonomía* en el sentido de características particulares de determinados conjuntos de normas, o sectores de derecho positivo, que sirven para diferenciarlos entre sí, dentro de la unidad del derecho. Este concepto implica la existencia de diversas ramas jurídicas –hecho generalmente admitido–, individualizadas en función de los principios e institutos propios aplicables a los hechos que ellas regulan” (Instituciones de Derecho Tributario, 2ª edición, Lexis Nexis, Buenos Aires, Argentina, 2004, p. 41). En un sentido similar, PEDRO MASSONE PARODI, al tratar sobre en debate si el derecho tributario es autónomo, especializado o particular, sostiene que “para entender este problema es necesario tener presente, ante todo, que cada rama especializada del derecho tiende a organizarse de una manera original, a elaborar, en torno a un fondo común constituido por algunos principios fundamentales, sus reglas y sus principios particulares. Cuando una disciplina está así regida por reglas propias, decimos que ella es autónoma. El alcance práctico de esta autonomía se aprecia por el hecho de que una situación jurídica puede ser regulada, dentro de una disciplina autónoma, de una manera diferente de aquella en que lo sería dentro de cualquier otra disciplina, aún dentro de lo que se denomina derecho común. Ahora bien, al perseguir objetivos diferentes a los de otras leyes, la ley tributaria se aparta en más de un aspecto de los principios del Código Civil y forja, en muchos campos, conceptos que difieren de aquellos del derecho privado. Ella se aplica a situaciones y hechos sin necesidad de averiguar cómo son definidos por otras leyes; por su parte, las definiciones dadas por las leyes tributarias son naturalmente indiferentes para otras leyes. Esta verificación demuestra la autonomía del derecho tributario”. En “Principios de derecho tributario”, editorial EDEVAL, Valparaíso, Chile 1979, p. 20.

probablemente habrá ocurrido en alguna oportunidad, los propios contribuyentes habrán deseado tener mayores márgenes frente al Derecho para explicar y justificar el fondo de sus actividades económicas, con mayor razón a efectos impositivos.

Si a lo anterior se suma que en el nuevo procedimiento tributario²³ la regla de valoración de la prueba se debe hacer a través de las reglas de la sana crítica²⁴, entonces, mayor será el margen que tendrán los nuevos jueces tributarios para resolver estas interrogantes, basados esta vez, junto con las razones jurídicas, en las máximas de la lógica, la ciencia, la técnica o la experiencia.

A esta altura del análisis, parece conveniente preguntarse cuál ha sido la aplicación real en nuestro ordenamiento jurídico de las figuras aludidas, porque dicho contraste nos permitirá dilucidar si han resultado efectivamente útiles a los objetivos previstos por el legislador al momento de establecerlas o, por el contrario, han devenido en simples declaraciones jurídicas.

En conclusión, al despejarse uno de los más importantes cuestionamientos que hacían los autores frente a la posible aplicación en Chile del principio de la sustancia sobre la forma, cual era la inexistencia de tribunales tributarios independientes, y considerando que existen disposiciones legales expresas -que recogen instituciones del derecho anglosajón o que han introducido cláusulas antielusivas de carácter sectorial- en que prevalecería dicho principio,

²³ Siguiendo a VALDES COSTA, quien alude al derecho procesal tributario como “el conjunto de normas que regulan las controversias que se plantean entre dos sujetos de la relación jurídica tributaria: fisco y contribuyente. Al igual que en el derecho tributario formal, la actividad específica del Estado en esta rama del derecho es la aplicación de la norma material a los casos concretos, pero la diferencia sustancial, entre una y otra rama, está en que el juez, ajeno a las partes, aplica la ley al caso concreto con fuerza obligatoria y todas las características de la cosa juzgada” (p. 17). Concepción esta que se observa alejada de la que propusiera ALBERT HENSEL al sostener que “el procedimiento tributario es el encargado de ejecutar el crédito surgido con arreglo a la ley mediante la realización del presupuesto de hecho tributario”. (Derecho Tributario, Editorial Marcial Pons, Madrid, España, 2005, p. 323).

²⁴ Como cita JOEL GONZÁLEZ CASTILLO en “LA FUNDAMENTACIÓN DE LAS SENTENCIAS Y LA SANA CRÍTICA” (*Revista Chilena de Derecho*, vol. 33 N°1, pp. 93 - 107 [2006], haciendo alusión al concepto que ha elaborado la jurisprudencia en Chile: “Nuestros tribunales se han pronunciado en forma bastante uniforme sobre qué debe entenderse por sana crítica. Así, han sostenido: “Que, según la doctrina, la `sana crítica', es aquella que nos conduce al descubrimiento de la verdad por los medios que aconseja la razón y el criterio racional, puesto en juicio. De acuerdo con su acepción gramatical puede decirse que es el analizar sinceramente y sin malicia las opiniones expuestas acerca de cualquier asunto”. Otra sentencia dijo: “Que en conciencia, significa, según el Diccionario de la Lengua Española, arreglado a la conciencia, es decir, con arreglo al conocimiento interior del bien que debemos hacer y del mal que debemos evitar, términos que en el lenguaje vulgar significan lo mismo; pues cuando se apela a la conciencia de una persona o se le dice que proceda en conciencia, se invoca un noble sentimiento que se ejerce para hacer el bien y para evitar el mal, que es el primer principio de moral;... Que en manera alguna la ley ha querido, con entregar la apreciación de las pruebas a la conciencia, dejarlas al azar, al capricho o a la arbitrariedad. El concepto de la conciencia no es nuevo en las leyes y siempre ha tenido la acepción de una regla de bondad y de justicia y no de maldad o abuso... Cuando la ley habla de que se proceda discrecionalmente o con prudente criterio, tampoco abre las puertas al desorden y a la licencia, ni se hacía esto conforme a las viejas fórmulas `según su leal saber y entender' o `a verdad sabida y buena fe guardada', que siempre han impulsado a tener la voluntad firme y constante de dar a cada uno lo que le pertenece”. En resumen “...en el sistema de la sana crítica, el tribunal debe asesorarse por sus conocimientos técnicos, su experiencia personal, la lógica, el sentido común, el buen juicio, y la recta intención”.

parece ser una cuestión válida el preguntarse si el eje del sistema tributario chileno se ha inclinado -aunque parcialmente- hacia la aceptación de tal principio.

Yuri Varela Barraza
Magíster en Derecho Tributario
Universidad de Chile

Santiago de Chile, Mayo de 2010