https://doi.org/10.18800/derechopucp.202402.007
CC BY
DERECHO PUCP
N.° 93, 2024
diciembre-mayo
pp. 247-279
REVISTA DE LA FACULTAD DE DERECHO

Experticia, vaguedad y máximas de la experiencia en los casos de elusión fiscal

Expertise, Vagueness and Maxims of Experience in Tax Avoidance Cases

HUGO OSORIO MORALES*
Universidad Austral (Chile)

PATRICIA TOLEDO ZÚÑIGA**
Universidad Alberto Hurtado (Chile)

Resumen: El objetivo principal de esta investigación es analizar la vaguedad como un problema probatorio en casos de elusión fiscal, evaluando su impacto en la capacidad del órgano juzgador para determinar si los hechos específicos de un caso pueden ser clasificados como elusivos. El trabajo, además, pretende explicitar que la experticia de los aplicadores del derecho tributario es relevante, tanto para identificar y resolver los problemas de vaguedad como para realizar y evaluar máximas de la experiencia en el establecimiento de los hechos en este tipo de casos. Para este efecto, en la sección primera se intenta delimitar el concepto de «elusión fiscal» y se propone una definición de elusión fiscal consistente con los usos lingüísticos dominantes en la dogmática española y chilena actual. En la sección segunda se analiza la función de la vaguedad, frecuentemente usada en los supuestos de aplicación de las normas generales antielusivas, para intentar combatir la elusión fiscal. Se concluye que se trata de una clase de vaguedad denominada «extravagante», utilizada intencionadamente por el legislador para intentar regular las innumerables formas en que puede presentarse el fenómeno elusivo. En la sección tercera se estudia la importancia de la experticia y las máximas de la experiencia para distinguir un caso elusivo de un caso no elusivo.

Palabras clave: Elusión fiscal, vaguedad, experticia, norma general antielusiva

Abstract: The main objective of this research is to analyze vagueness as an evidentiary problem in tax avoidance cases, evaluating its impact on the ability of the adjudicating body to determine whether the specific facts of a case can be classified as tax avoidance. The work also aims to explain that the expertise of tax law applicators is relevant, both to identify and resolve problems of vagueness and to make and evaluate maxims of experience in establishing the facts in this type of cases. To this effect, in the first section, an attempt is made to delimit the concept of "tax avoidance" and a definition of tax avoidance consistent with the dominant linguistic uses in current

* Profesor de Derecho Tributario en la Universidad Austral de Chile (Chile). Abogado, doctor en Derecho por la Universidad Austral de Chile, máster en International Taxation por la Universidad de Sidney (Australia) y magíster en Tributación por la Universidad de Chile (Chile).
Código ORCID: 0000-0002-8918-4170. Correo electrónico: hugo.osorio@uach.cl

** Profesora de Derecho Tributario y académica de la Facultad de Derecho de la Universidad Alberto Hurtado (Chile). Abogada, doctora en Derecho por la Universidad Pompeu Fabra (España) y máster avanzado en Ciencias Jurídicas por la misma casa de estudios.
Código ORCID: 0000-0002-0438-6348. Correo electrónico: ptoledoz@uahurtado.cl

Spanish and Chilean dogmatics. The second section analyzes the role of vagueness, frequently used in the application of general anti-avoidance rules, to combat tax avoidance. It is concluded that it is a kind of vagueness called "extravagant", used intentionally by the legislator to try to regulate the innumerable forms in which the avoidance phenomenon can be manifested. The third section studies the importance of expertise and the maxims of experience to distinguish an elusive case from a non-elusive case.

Keywords: Tax avoidance, vagueness, expertise, General Anti-Avoidance Rule

CONTENIDO: I. INTRODUCCIÓN.- II. ¿QUÉ ES LA ELUSIÓN FISCAL?.- II.1. CONCEPTOS PRELIMINARES.- II.2. CASOS.- II.2.1. BAHÍA.- II.2.2. MUÑOZ.- II.3. PRIMER ACERCAMIENTO.- II.4. CONCEPTO DE ELUSIÓN FISCAL.- III. LA VAGUEDAD DE LA ELUSIÓN FISCAL.- III.1. TIPOS DE VAGUEDAD.- III.2. EL ROL DE LA VAGUEDAD EXTRAVAGANTE EN LA ELUSIÓN FISCAL.- IV. EXPERTICIA Y ELUSIÓN FISCAL.- IV.1. EXPERTICIA.- IV.2. EXPERTICIA Y VAGUEDAD.- IV.1.1. JUECES Y ADMINISTRADORES QUE MIENTEN.- IV.1.2. UN ACERCAMIENTO —JURÍDICAMENTE— INGENUO.- IV.1.3. RELEVANCIA DE LA DISTINCIÓN ENTRE CASOS ABSOLUTA Y RELATIVAMENTE LÍMITE PARA EL CASO TRIBUTARIO Y LA ELUSIÓN FISCAL.- IV.1.4. NORMAS QUE REGULAN LA ELUSIÓN, VAGUEDAD Y EXPERTICIA.- IV.2. EXPERTICIA Y MÁXIMAS DE LA EXPERIENCIA.- IV.2.1. PROBAR HECHOS, INFERENCIAS PROBATORIAS.- IV.2.2. DE QUÉ HABLAMOS CUANDO HABLAMOS DE «MÁXIMAS DE LA EXPERIENCIA».- IV.2.4. RELEVANCIA DEL ORIGEN DE LAS «MÁXIMAS DE LA EXPERIENCIA».- IV.2.5. «MÁXIMAS DE LA EXPERIENCIA» EN JUICIOS TRIBUTARIOS.- IV.2.6. ¿«MÁXIMAS DE LA EXPERIENCIA» EN LA DETERMINACIÓN DEL CARÁCTER ELUSIVO DE LAS OPERACIONES?.- V. CONCLUSIÓN.

I. INTRODUCCIÓN

El nacimiento de la dogmática tributaria es reciente (Osorio, 2023a, p. 205)[1] y, como observa Tarsitano (2021), se vincula desde sus inicios con intentos de distinguir conductas que, arropadas por el derecho civil, intentan eludir los tributos (p. 6). La elusión es, probablemente, el único problema realmente universal del derecho impositivo. En consecuencia, no resulta extraño que parte importante de la literatura, las discusiones y las controversias impositivas giren en torno a tal fenómeno (Osorio, 2023).

Sin embargo, aunque los estudios sobre la elusión son abundantes, en ellos rara vez se abordan los problemas relacionados con el establecimiento de los hechos. Suele discutirse, por ejemplo, qué constituye elusión fiscal, qué la diferencia de la evasión, si resulta conveniente incorporar

1 Osorio (2023a) precisa que «En Alemania, y hasta comienzos del siglo veinte, se concebía el Derecho tributario como parte del Derecho administrativo. El primer curso de Derecho tributario propiamente tal se dictó en 1915 (Stolleis, 2017, pp. 95-98). En Italia, Griziotti comienza en el año 1920 a impartir la cátedra de Ciencias de las Finanzas y Derecho Financiero, hasta entonces a cargo de economistas (Amatucci, 2003, pp. 123 y ss.)» (p. 206).

normas o cláusulas generales que regulen la materia, la relación entre las cláusulas generales y especiales, y en qué se asemejan y diferencian los diversos ordenamientos jurídicos al dar cuenta del problema, entre otras cuestiones. No obstante, salvo por breves referencias a quién tiene o debiera tener la carga de la prueba, no suelen abordarse materias probatorias[2].

Este panorama se explica por la persistencia, dentro de la cultura jurídica española y chilena, de una concepción «persuasivista» de la prueba. Bajo esta mirada, el establecimiento de los hechos del caso no se relaciona con la existencia de elementos de juicio suficientes para que se encuentre justificada una proposición sobre ellos, sino con la persuasión del juez sobre su existencia. En términos generales, se observa en el ámbito tributario una escasa recepción de las tesis y los presupuestos de lo que se ha denominado el «giro racionalista» en los estudios sobre la prueba[3].

La tendencia tributaria a un acercamiento «persuasivista» en el ámbito probatorio ha contribuido a que, en la actualidad, prevalezca una marcada desconfianza tanto sobre la posibilidad de establecer (o descartar) racionalmente la existencia de actos elusivos como sobre la utilidad de las normas que regulan la materia. Las normas generales antielusión (en adelante, NGA) rara vez se utilizan y, cuando se aplican, las respuestas suelen considerarse defectuosas o, incluso, incomprensibles[4].

En este contexto, el artículo tiene como hipótesis central que la explicitación de los efectos prácticos de la vaguedad en el establecimiento

2 A modo de ejemplo, Sevilla Bernabéu (2024), luego de examinar exhaustivamente en un texto de 484 páginas la norma general antielusión española, dedica una sección de cuatro páginas para discutir sobre quién tendría la carga de la prueba y recurre a una sección de dos páginas para analizar la situación bajo el derecho de la Unión Europea (pp. 184-188 y 244-245).

3 En extrema síntesis, las tesis centrales de dicho acercamiento pueden resumirse en los cuatro elementos siguientes: a) para que los jueces puedan dar respuestas adecuadas y correctas deben basarse en un juicio verdadero sobre los hechos del caso (Taruffo, 2008, p. 22); b) la averiguación judicial de la verdad se inserta en la empresa general del conocimiento de los hechos, esto es, su averiguación en el ámbito judicial y extrajudicial no presenta diferencias epistémicas sustanciales (Accatino, 2019, pp. 89-90; Taruffo, 2008, p. 25); c) deben rechazarse los acercamientos «psicologistas» o «persuasivistas» porque la libre valoración de la prueba no supone ausencia de reglas, sino su sometimiento a los criterios epistemológicos que determinan su racionalidad (Bayón, 2010, pp. 7-8); y d) tal racionalidad debe justificarse y ser parte de la motivación de las decisiones judiciales (p. 8).

4 En Chile, no obstante que existe una NGA desde el año 2014 (con vigencia a partir del 30 de septiembre del año siguiente), hasta febrero de 2024 no había sentencias que se hubieran pronunciado sobre ella y recién el 19 de marzo de 2024 un tribunal de primera instancia dictó la primera sentencia (*Servicio de Impuestos Internos, Dirección Nacional con Forestal Aurora SpA*, 2024). En España, la regla anterior al año 2003 y la regla actual, de 2003, han tenido escaso uso (Palao Taboada, 2009, pp. 58-22; Delgado, 2018, pp. 404-414). García Novoa (2004), refiriéndose a la norma anterior al año 2003, la califica como un fracaso en términos de eficacia (p. 287). Palao Taboada (2021) llega a afirmar que la historia de la lucha contra la elusión en España es la de la huida de las normas que la regulan y que tanto la administración como los tribunales han recurrido a diversas estratagemas para eludir su aplicación (pp. 285-286). El mismo autor agrega que la jurisprudencia del Tribunal Supremo español en la materia es incoherente, imprecisa, confusa, poco rigurosa o, simplemente, errada. Impera en el ámbito tributario la idea de que la identificación y calificación de actos como elusivos es impredecible, y que depende, en definitiva, de la pura discrecionalidad de la administración tributaria y de la judicatura (pp. 238-239).

de los hechos en sede tributaria permite comprender y resolver de mejor forma los problemas que ella genera, particularmente en casos de elusión. Por ello, el objetivo principal de esta investigación es analizar la vaguedad como un problema probatorio en casos de elusión fiscal, evaluando su impacto en la capacidad del órgano juzgador para determinar si los hechos específicos de un caso pueden ser clasificados como elusión fiscal. El trabajo, además, pretende explicitar que la experticia de los aplicadores del derecho tributario es relevante tanto para identificar y resolver los problemas de vaguedad como para realizar y evaluar máximas de la experiencia en el establecimiento de los hechos en este tipo de casos.

Para este efecto, estructuralmente, el trabajo consta de tres partes. La primera tiene por finalidad reflexionar sobre el concepto de «elusión fiscal». Para ello, se proporciona una red conceptual general sobre la «elusión fiscal», se describen algunos casos concretos de elusión abordados por los tribunales para identificar en ellos elementos que suelen considerarse relevantes para la identificación del fenómeno elusivo, y se propone un concepto de «elusión fiscal». En la segunda sección, se analiza el concepto de «vaguedad» como característica generalizada de los conceptos utilizados para dar cuenta de la elusión fiscal y se intenta justificar la función de la vaguedad en la positivización de las normas generales antielusivas. La tercera parte estudia la relevancia de la experticia técnica del órgano juzgador para establecer la existencia de un hecho elusivo y cuánto de tal determinación constituye una constatación fáctica. En tal sentido, se propone que la experticia de quienes resuelven este tipo de casos permite reducir —aunque no eliminar— la inevitable indeterminación derivada de la vaguedad de los conceptos con que se identifica el fenómeno y, además, permite hacer un mejor uso y evaluación de máximas de la experiencia para establecer los hechos que rodean al fenómeno.

La vaguedad, las máximas de la experiencia y su relación con la experticia técnica del órgano juzgador de la elusión fiscal que serán objeto de análisis no son, desde luego, las únicas cuestiones relacionadas con la prueba en el ámbito de la elusión que resultan relevantes. El estándar probatorio, la carga de la prueba, la estructura del razonamiento probatorio, la interpretación de los hechos conforme al trasfondo cultural de la comunidad jurídica, entre otros temas, resultan también centrales para contar con un instrumental conceptual y analítico que permita un examen racional en la materia. Y, por cierto, los estudios impositivos sobre todos ellos son escasos. Sin embargo, analizar, aunque sea someramente, tales cuestiones, incluso en el limitado campo del establecimiento de hechos elusivos, requeriría un estudio y extensión excesivos. La selección se impone, pues, tanto por la importancia de la

materia analizada como por la profundidad que un análisis relevante de ella requiere.

II. ¿QUÉ ES LA ELUSIÓN FISCAL?

Determinar qué es elusión suele ser extraordinariamente controversial dentro del ámbito tributario. Esta sección no pretende dar una respuesta definitiva al punto, sino que se limitará a mostrar los contornos de tal fenómeno para examinar los problemas probatorios que son objeto de esta investigación.

II.1. Conceptos preliminares

A fin de intentar entender en qué consiste la elusión fiscal, comenzaremos por revisar conceptos preliminares, identificados por la dogmática impositiva, que están estrechamente relacionados con el concepto de «elusión fiscal».

Se sugiere partir del concepto planificación tributaria, que se ha definido como «todas las actuaciones del contribuyente que están destinadas a obtener un ahorro impositivo» (Toledo *et al.*, 2024, pp. 468-469). Definida así, en términos amplios, la planificación tributaria es un concepto neutro, y podrá ser calificada de aceptable o no dependiendo del tipo de actuaciones que realice el contribuyente (Navarro & Toledo, 2023, pp. 5-6). Así, se pueden distinguir tres tipos de planificación impositiva: economía de opción, elusión fiscal y evasión (Toledo *et al.*, 2024, pp. 468-469).

La economía de opción es una planificación tributaria lícita que consiste en la «evitación o disminución de la carga tributaria del contribuyente como consecuencia de elegir entre dos o más conductas permitidas en la legislación» (Toledo *et al.*, 2024, pp. 468-469). Una de las principales dificultades de la economía de opción es que las administraciones tributarias —por ejemplo, el Servicio de Impuestos Internos en Chile (SII, 2015, pp. 1-2)— suelen sostener que solo existe economía de opción tratándose de opciones expresamente permitidas en la legislación. No obstante, muchas de las decisiones de los contribuyentes se basan en opciones implícitamente permitidas en la legislación.

Como contrapartida, la evasión es una planificación impositiva ilícita que consiste en «evitar o disminuir la carga tributaria como consecuencia de ocultar la configuración de un hecho gravado. La evasión implica una conducta dolosa del contribuyente que [habitualmente] configura el establecimiento de infracciones o delitos tributarios» (Toledo *et al.*, 2024, p. 471).

Por su parte, la elusión fiscal se ha definido como una planificación impositiva ilícita que tiene

> por finalidad obtener una ventaja patrimonial consistente en evitar o disminuir su carga tributaria como consecuencia de la realización de actividades que, amparadas en un cumplimiento formal, atentan contra el significado de la ley tributaria. La elusión utiliza formas lícitas, pero habitualmente inusuales o artificiosas (Toledo & Navarro, 2024, p. 79).

La dogmática impositiva ha enfatizado que, además de a) disminuir la recaudación fiscal, la elusión fiscal produce una serie de efectos perjudiciales para un sistema tributario, tales como: b) atenta contra el principio de legalidad tributaria en un sentido sustantivo porque, por medio de un artificio, se incumple con una obligación establecida por la ley; c) distorsiona la libre competencia porque otorga ventajas económicas al contribuyente elusor por sobre el contribuyente cumplidor; d) atenta contra los principios constitucionales establecidos como criterios justos de reparto de la carga tributaria, tales como el principio de igualdad tributaria porque, entre dos contribuyentes con igual capacidad económica, el contribuyente que elude soportará una carga tributaria menor que el contribuyente cumplidor; y e) afecta negativamente al sistema jurídico, pues la tolerancia a la elusión incentiva que contribuyentes cumplidores comiencen a incumplir (Toledo *et al.*, 2024, p. 471; Toledo & Navarro, 2024, p. 79). Por todo lo anterior, la mayoría de los países han adoptado estrategias para combatir la elusión, contando entre las medidas más comunes el establecimiento de normas especiales antielusivas y las normas generales antielusivas.

II.2. Casos

A continuación, se exponen dos casos elusivos resueltos por los tribunales chilenos: *Bahía* (2003) y *Muñoz* (2015). Se trató de sentencias que tuvieron un impacto extraordinario en la jurisprudencia chilena[5] (Navarro, 2018, pp. 176-177). Ilustran, además, con especial claridad, el tipo de problemas probatorios que suelen presentarse cuando se discute sobre el fenómeno de la elusión fiscal[6].

5 Se citan casos de los tribunales chilenos atendiendo a la nacionalidad de los autores de este trabajo; sin embargo, se trata de casos comunes, perfectamente aplicables en otras legislaciones.

6 La jurisprudencia de Estados Unidos de América cuenta con una extensa y sofisticada tradición jurisprudencial sobre la elusión y el desarrollo de doctrinas para hacerle frente. En particular, la Corte Suprema norteamericana, en el caso *Gregory* (1935), da inicio al desarrollo de las doctrinas del *Business Purpose Test* y *Substance Over Form.* El caso decía relación con un conjunto de operaciones que, amparándose en normas que regulaban las reorganizaciones sociales, evitaba que las sumas obtenidas en la venta tuvieran el tratamiento de rentas ordinarias y se les diera el tratamiento preferente de ganancias de capital. La decisión se basa en una recalificación de las operaciones realizadas por la contribuyente, puesto que si bien ellas cumplían con los requisitos de las reglas que daban el tratamiento preferente, carecían objetivamente de objeto negocial. Se puede encontrar una exposición del desarrollo de las doctrinas relacionadas con la elusión en Gran Bretaña y Estados Unidos de América en Osorio *et al.* (2022, pp. 122-158).

II.2.1. Bahía

Los hechos y la normativa jurídica aplicable al caso *Bahía* eran particularmente sencillos. La administración tributaria chilena detectó que se entregaban cabañas de turismo amobladas en un centro vacacional sin recargar el impuesto al valor agregado (IVA) por el total del precio. Conforme a la normativa entonces aplicable, tanto el arrendamiento de inmuebles amoblados como la explotación turística de cabañas se encontraban gravadas con dicho impuesto[7]. En consecuencia, en cualquiera de las dos hipótesis debía aplicarse el IVA al total de la operación.

El contribuyente, un centro vacacional en una playa, para reducir su carga tributaria, se organizó por medio de dos sociedades, ambas constituidas el mismo día, en la misma notaría y con los mismos socios: Bahía S.A., dueña de las veintitrés cabañas que se entregaban en arriendo; y Prestaciones Caldera Limitada, dueña del mobiliario con que se alhajaban los inmuebles. El contribuyente argumentó que cada vez que se entregaban los inmuebles se realizaban dos operaciones jurídicas diversas. Primero, Bahía S.A. entregaba en arriendo un inmueble sin amoblar y, dado que el arriendo era sobre un inmueble sin amoblar, no quedaba afecto al impuesto. Del total pagado por el cliente, se entendía que un 60 % correspondía al inmueble (sin amoblar). Segundo, Prestaciones Caldera Limitada entregaba el mobiliario que se encontraba al interior del respectivo inmueble. La entrega se hacía por medio de un contrato de arrendamiento que, al ser sobre bienes muebles, se encontraba afecto al tributo. En consecuencia, del total pagado por el cliente se entendía que un 40 % correspondía a los muebles y solo sobre dicha suma se aplicaba el impuesto.

La administración tributaria chilena impugnó las actuaciones del contribuyente argumentando que, en la especie, se realizaba una explotación turística y, por tanto, las operaciones se encontraban gravadas. Aunque no resulta central para la presente discusión, cabe observar que la Corte Suprema se pronunció dando la razón al contribuyente[8].

7 Esto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 8, literal g) de la Ley sobre Impuesto a las ventas y servicios; y el artículo 2, numeral 2 del mismo cuerpo legal, en relación con el artículo 20, numeral 3 de la Ley sobre Impuesto a la renta y el artículo 2 del Código de Comercio, todos del sistema jurídico chileno.

8 Fundamentó su decisión en que: a) habían operado dos entidades distintas; b) la administración tributaria dejaba sin efecto, por vía administrativa, actos válidamente celebrados (los dos contratos sociales) cuya nulidad debía ser declarada por otros tribunales, probando una simulación; c) no había existido en la causa debate ni prueba sobre el punto; y d) la administración tributaria confundía dos conceptos jurídicos que tienen una diferencia notoria: el de la ilícita evasión y el de elusión, que consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico. A su juicio, esto último no solo era lícito por tener un fundamento legal, sino que puede tener finalidades ajenas a la elusión de impuestos. La decisión se entendió de forma generalizada como un argumento que sostenía la licitud de eludir impuestos. Navarro señala que la Corte Suprema aceptó que los contribuyentes podían eludir la verificación del supuesto gravado sin que existiera una norma que permitiera a la administración tributaria cuestionar este tipo de operaciones (Navarro, 2018, p. 177).

II.2.2. Muñoz

Los hechos y operaciones que rodean el caso *Muñoz* son más complejos que los de *Bahía*. Un grupo familiar era dueño de una sociedad que, a su vez, era dueña de una cadena de supermercados. Un tercero ofreció comprar dicha cadena. La venta podía hacerse por contenido —es decir, la sociedad podía vender los supermercados—; o por continente —es decir, el grupo familiar podía vender la sociedad—. Ambas fórmulas generaban una importante tributación por obtención de rentas o ganancias de capital.

El grupo familiar[9] decidió evitar tanto la venta de los supermercados como la de la sociedad. Para ello, se acogió a un régimen de tributación preferencial que la ley establecía para pequeños contribuyentes. Ni la sociedad dueña de los supermercados ni sus dueños calificaban como pequeños contribuyentes. Sin embargo, se utilizó una planificación tributaria —consistente en una serie de operaciones que no interesa acá detallar— que les permitía finalmente transferir la propiedad de los supermercados, haciendo aparecer la operación como si hubiese sido realizada por diversos pequeños contribuyentes. Interesa destacar que la planificación significó una particularmente rápida sucesión de operaciones de relativa complejidad con el objeto, precisamente, de obtener los beneficios tributarios del particular régimen impositivo utilizado.

Como resultado de la venta, cada uno de los cuatro contribuyentes involucrados (miembros del grupo familiar) obtuvo una ganancia (por mayor valor en la venta de acciones) superior a los siete mil millones de pesos chilenos (aproximadamente, catorce millones de dólares al tipo de cambio de la época). No obstante, la utilización del régimen especial mencionado les permitió postergar en su totalidad la tributación.

Aunque no resulta central para la presente discusión, cabe observar que el tribunal contencioso administrativo especializado en materias tributarias y la Corte Suprema fallaron en contra de los contribuyentes. Para ello, argumentaron que, en cada caso, no se había cumplido con ciertos requisitos para ingresar al régimen tributario especial utilizado y que, además, las operaciones habían sido elusivas[10].

9 El caso afectó a cuatro familiares. La Corte Suprema se pronunció conociendo de un Recurso de Casación sobre todos ellos en forma separada, pero el mismo día: el 27 de julio de 2015: María Gajardo Muñoz (Rol 17.586-14), Pablo Gajardo Muñoz (Rol 25.915-14), Laura Muñoz Aramayona (Rol 22.382-14) y Carlos Gajardo Muñoz (Rol 29.358-14). Los casos y pronunciamientos son idénticos.

10 En particular, el tribunal especializado de primera instancia señaló que el régimen utilizado por la contribuyente tenía por objeto amparar a pequeños contribuyentes y que esta, al utilizarlo, había actuado de mala fe (*Muñoz*, 2013). La Corte Suprema señaló que debía distinguirse entre planificación tributaria y elusión. La primera consiste en elegir entre alternativas lícitas con fines tributarios. La segunda, en cambio, es «el comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica, pero sí los valores o principios del sistema tributario». En consecuencia, a juicio de la Corte Suprema, las actividades «en principio lícitas, tuvieron un fin ilícito, cual es el dotar a la operación de venta de

II.3. Primer acercamiento

Los casos sumariamente expuestos permiten un primer acercamiento al fenómeno de la elusión fiscal. En efecto, y con independencia de lo resuelto en ellos, lo que en ambos se cuestionó es que las operaciones parecían reunir dos características que son, precisamente, las que suelen utilizarse para delimitar conceptualmente el fenómeno elusivo: el ahorro fiscal y la artificiosidad.

En efecto, en primer lugar, el grupo de operaciones analizadas permitirían reducir (*Bahía*) o postergar de forma indefinida (*Muñoz*) la carga tributaria que, sin la planificación utilizada, se habría soportado. En segundo lugar, los actos podían ser calificados de inusuales y artificiosos. En el caso *Bahía*, los inmuebles amoblados se entregaban celebrando en cada oportunidad dos contratos de arrendamiento, cuando lo normal es que se haga mediante solo uno. En el caso *Muñoz*, se realizaron numerosas operaciones, logrando un resultado —la transferencia del dominio de unos supermercados— que podría haberse conseguido de forma sencilla simplemente vendiendo ya sea los supermercados, ya sea los derechos de las entidades societarias que eran sus dueñas. La artificiosidad sugiere que las particulares formas negociales utilizadas para lograr los resultados (entrega temporal de inmuebles amoblados, transferencia del dominio de supermercados) se explicaban por los beneficios tributarios que proporcionaban, sin que fueran de utilidad alguna para la gestión de los negocios.

Existe, sin embargo, una diferencia importante entre ambos casos. Mientras que en *Bahía* los hechos son particularmente sencillos, al punto de que una revisión superficial sin conocimiento especializado permite constatar de inmediato los elementos centrales del caso; en *Muñoz*, en cambio, el caso muestra mayor complejidad, pues para su comprensión se requiere no solo conocer las, en principio, ilimitadas formas negociales que permitían lograr el resultado económico (por ejemplo, vender las unidades, el «contenido»; o vender la sociedad, el «continente»), sino también los efectos tributarios de cada una de dichas alternativas.

II.4. Concepto de elusión fiscal

Los crecientes esfuerzos multinacionales por enfrentar los fenómenos elusivos han llevado a una relativa convergencia conceptual con relación a la elusión fiscal o, al menos, a su identificación a partir de criterios similares (Delgado, 2018, p. 409). Aprovechando esta —parcial— convergencia, se adoptará una definición de elusión fiscal

acciones de un contexto que impidiese su normal tributación, generando una merma en las arcas fiscales que, en este caso, dadas las apariencias que se usaron para encubrir la actividad, no resulta admisible» (*Muñoz*, 2014).

consistente con los usos lingüísticos dominantes de la dogmática tributarista española y chilena actual.

En particular, se entenderá que existe elusión en los casos en que: a) los contribuyentes ahorran tributos o impuestos —u obtienen algún tipo de beneficio impositivo—, b) recurriendo a formas no simuladas ni expresamente prohibidas por el ordenamiento jurídico, pero que c) resultan inusuales y/o artificiosas, siempre que, además, d) no existan razones comerciales, distintas de las meramente tributarias, que justifiquen su realización[11].

Tal definición, desde luego, deja numerosas preguntas sin responder. El problema central parece encontrarse en el núcleo de lo que suele entenderse por elusión: que las operaciones sean artificiosas o impropias. Dar o no tal calificación a las operaciones cuestionadas supone resolver un problema de vaguedad. Analizar tal problema es el objeto de la siguiente sección.

III. LA VAGUEDAD DE LA ELUSIÓN FISCAL

Aunque cada país suele dar al fenómeno elusivo una denominación particular[12], las normas que lo regulan coinciden en contar con un antecedente o presupuesto de aplicación con términos que dan cuenta de conceptos altamente indeterminados. Una revisión de las normas iberoamericanas en la materia permite constatar el uso de los siguientes términos: «operaciones artificiosas o impropias»[13], «ausencia de resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes distintos a los meramente tributarios»[14], «utilización de formas jurídicas inadecuadas»[15], «realización de actos o negocios artificiosos debido a que se ejecutan de una manera que no es razonable»[16], «formas jurídicas manifiestamente inapropiadas»[17] y «actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios»[18].

11 La ausencia de razones comerciales válidas puede entenderse como un requisito adicional a la artificiosidad o como un indicio de ella. En cualquier caso, el requisito, vinculado originalmente a la jurisprudencia anglosajona, ha tenido amplia recepción en el derecho comparado (Cazorla, 2020, pp. 184-185). La NGA chilena define a la elusión por la ausencia de efectos jurídicos o económicos relevantes, sin referencia a la artificiosidad, aunque la doctrina suele entender que esta debe suponerse (Navarro, 2021, pp. 240-250). La jurisprudencia judicial y administrativa de la Unión Europea ha hecho referencia también a este requisito, Delgado (2018) hace una revisión de la evolución de las normas generales antielusión en el derecho de la Unión Europea (pp. 353-393).

12 Por ejemplo: «abuso de formas jurídicas» y «simulación tributaria» en Chile, y «fraude de ley» y «conflicto en la aplicación de la ley» en España.

13 Artículo 13 de la Ley General Tributaria de España (2003) y norma XVI del Código Tributario de Perú (2013).

14 Artículo 4 ter del Código Tributario de Chile (1974).

15 Artículo 2 de la Ley 11.683 de Argentina (1998). En el caso argentino, la NGA convive con normas que proporcionan amplia discrecionalidad en la interpretación de las normas tributarias (art. 1) y en la calificación de los hechos (art. 2, parte 1).

16 Artículo 869 del Estatuto Tributario de Colombia (1989).

17 Artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica (1971).

18 Artículo 5 A del Código Fiscal de la Federación de México (1981).

La generalizada vaguedad de los conceptos utilizados para dar cuenta de la elusión fiscal sugiere que no se trata de un error o deficiencia de los textos que la regulan, sino de una vaguedad buscada. Ahora bien, ¿qué se busca con ella? ¿De qué tipo de vaguedad se trata? Y, en particular, ¿qué relevancia puede tener el conocimiento experto frente a ella? Las primeras preguntas se examinan en lo que resta de la presente sección, mientras que la tercera es el objeto de la siguiente.

III.1. Tipos de vaguedad

Existe coincidencia en que los conceptos vagos se caracterizan porque dan o pueden dar lugar a «casos límite» o marginales de aplicación (Endicott, 2000, p. 31)[19]. Existen, sin embargo, distintos tipos de vaguedad[20]. Podemos distinguir tres.

En primer lugar, existen «conceptos vagos polares o de gradación extensional». Se caracterizan porque utilizan un criterio de referencia que da cuenta de una característica graduable. Ejemplos clásicos son «calvo» o «acaudalado». Una persona es acaudalada si tiene cincuenta millones de euros en su cuenta bancaria y no lo es si no tiene ninguno. Si a un acaudalado cuentacorrentista con cincuenta millones de euros se le priva de sus euros uno a uno, llegará un momento en que existirán dudas sobre si sigue siendo acaudalado. Existirá un «caso límite» de aplicación del concepto a los hechos.

En segundo lugar, se encuentra el «concepto de vaguedad combinatoria» (Rodríguez, 2021, pp. 602-603) que, a su vez, puede presentarse de dos formas no excluyentes: vaguedad combinatoria intensional o extensional. En el primer caso, existe incertidumbre sobre las propiedades que definen un concepto; en el segundo, al menos una de las propiedades es vaga extensionalmente o graduable (p. 627). En ambos casos existen diversos criterios para identificar la referencia o extensión del concepto y es posible que ninguno, individualmente considerado, sea indispensable. Un ejemplo clásico de vaguedad combinatoria intensional es «juego» porque refiere a dimensiones extraordinariamente variadas: divertir, dar la posibilidad de ganar o perder, requerir destreza física o mental, entre otras. Hablantes competentes pueden identificar diversas actividades como casos de «juego», aunque solo presenten uno o algunos de estos criterios (pp. 602-603); y, sin embargo, pueden surgir dudas sobre si una

19 Esto no supone que la existencia de casos límite sea condición necesaria y suficiente para que un concepto sea vago. Suele entenderse que la vaguedad se caracteriza, además, por tener bordes difusos y originar la paradoja de los sorites (Rodríguez-Toubes, 2020, pp. 618-626).

20 Desde luego, todos los términos de clase (generalmente utilizados por el derecho) son, en el límite, al menos potencialmente vagos; sin embargo, no todos los conceptos son vagos en la misma medida y de la misma manera. Como se discute en el texto, el legislador suele utilizar intencionadamente términos que dan cuenta de conceptos de alta vaguedad. Es en este contexto que en el trabajo se hace referencia a «conceptos vagos» y «formas de vaguedad».

actividad que parece cumplir con algunos de ellos —como, por ejemplo, la caza mayor— y puede ser calificada como tal.

Existe, además, un tercer tipo de vaguedad, propuesto por Endicott (2000, pp. 41 y ss.; 2011), que resulta de utilidad para el presente análisis: la «vaguedad extravagante». Se trata de un tipo de vaguedad combinatoria (habitualmente intensional y extensional) caracterizada por la existencia de numerosos atributos o criterios de aplicación inconmensurables entre sí. La inconmensurabilidad significa que los diversos atributos a que apunta el concepto no son medibles en unidades o escalas comunes de referencia. La inconmensurabilidad implica vaguedad y, a medida que estos atributos aumentan, los casos indeterminados se multiplican y desplazan a los determinados, llevando a que la vaguedad se vuelva extravagante, situación típicamente observada en conceptos altamente indeterminados que suelen utilizarse en el derecho, como «razonable» (Asgeirsson, 2020, pp. 44-46) y —agregamos nosotros—, para el caso de la elusión fiscal, «artificiosos» o similares.

III.2. El rol de la vaguedad extravagante en la elusión fiscal

Los presupuestos de aplicación de las normas que regulan la elusión son extravagantemente vagos. Típicamente, ellas señalan que existirá elusión fiscal cuando se realicen operaciones que sean «artificiosas» para el resultado obtenido y que no generen efectos «relevantes», aparte del ahorro tributario[21]. Existe vaguedad intensional porque no resulta claro cuál es el conjunto de propiedades que permiten calificar a un acto como artificioso, ni cuáles son las que permiten calificar a determinados efectos (no tributarios) como relevantes. Además, y dado que al menos algunos de estos elementos son graduables (un acto puede ser más o menos artificioso o relevante), el concepto presenta vaguedad combinatoria extensional. En fin, los criterios de aplicación no parecen comparables con una medida común: si la artificiosidad requiere que el acto sea inusual y contrario a los usos comerciales, no parece posible comparar con una medida común el nivel de «inusualidad» con el de «alejamiento de los usos comerciales».

El carácter vago extravagante de los conceptos a que aluden los términos con que suele denominarse a la elusión resulta especialmente desconcertante para los tributaristas porque en esta área del derecho suele darse especial relevancia a la precisión, especialmente cuando de ello depende el nacimiento de una obligación tributaria. ¿Qué función o utilidad puede tener entonces tal vaguedad? En términos generales, y siguiendo en esto a Hart (2012 [1961], pp. 127-129), el derecho suele

21 Artículo 15 de la Ley General Tributaria de España (2003).

utilizar conceptos vagos cuando los fenómenos regulados presentan alta variabilidad en sus características relevantes y no es posible preverlas todas. Pues bien, esto es, precisamente, lo que ocurre con la elusión fiscal: el legislador, no pudiendo prever las innumerables formas en que se puede presentar el fenómeno elusivo, y enfrentado a la necesidad de regular de forma adecuada dichos casos, recurre a conceptos altamente indeterminados.

En particular, suele entenderse que la utilidad del uso de conceptos extravagantemente vagos en el derecho radica en que a) esa es la única (o mejor) manera de regular de forma adecuada materias que presentan amplia variabilidad empírica; b) la regulación mediante reglas sería excesivamente sobre e infrainclusiva; c) se estima adecuado contar con una legislación menos detallada con el objeto de evitar la inflación de la regulación; y d) la determinación de los criterios de resolución puede realizarse de mejor forma por la administración y los tribunales que por el legislador (Endicott, 2011; Asgeirsson, 2020, pp. 47-50; Rodríguez-Toubes, 2020, pp. 639-640).

Pues bien, estos cuatro elementos se presentan con cierta claridad en el caso tributario. Veamos brevemente de qué forma:

1. Las normas utilizan conceptos vagos porque no parece existir otra forma de cubrir todos los casos que pueden ser relevantes. La elusión se presenta en un contexto de extrema complejidad y acelerada innovación donde el fenómeno adopta las más variadas formas. Los contribuyentes y sus asesores buscan continuamente nuevas e, incluso, «ingeniosas» formas de escapar de los presupuestos gravados. Para abarcar una parte razonable de la enorme variedad de los posibles actos elusivos futuros —esto es, para evitar que las normas que los regulan resulten inútiles—, deben utilizar descriptores (extravagantemente) vagos.
2. Si se intentara reemplazar los conceptos de vaguedad extravagante por reglas con criterios de mayor precisión, se llegaría a dejar fuera del ámbito de referencia una gran cantidad de casos artificiosos (las reglas serían infrainclusivas) o bien ello llevaría a la aplicación de tributos a casos que no son elusivos (reglas sobreinclusivas). Por cierto, como ha detallado Schauer (2014 [1991]), debido a que las reglas jurídicas son generales, frente a determinados casos inevitablemente resultan sobre o infraincluyentes[22]. Sin embargo,

22 En particular, Schauer (2014 [1991]) sostiene que la determinación del antecedente de la regla, esto es, de las propiedades que identifican el caso genérico que da lugar a su aplicación, se hace a partir de un ejercicio de generalización y selección (pp. 75 y ss.). Las reglas no pueden identificar todas las combinaciones de propiedades relevantes que caracterizarían los casos pertinentes a la luz de la razón subyacente (el estado de cosas que la norma busca alcanzar) y, en consecuencia, se deben escoger algunas de ellas. Esto supone que se escoge una generalización de entre muchas posibles, lo que a su vez implica necesariamente una selección y supresión. La generalización

en la regulación de la elusión fiscal, la utilización de reglas precisas multiplicaría los casos de infrainclusión (como caso elusivo) al punto de hacerlas inadecuadas para cumplir con su función porque llevaría a dar igual tratamiento a contribuyentes que realizan actos elusivos que a otros que no lo hacen, con directa infracción al principio general —ampliamente reconocido en todos los ordenamientos jurídicos, en general, y tributarios, en particular— de la igualdad[23].

3. En tercer lugar, entre las razones por las que los sistemas tributarios muestran creciente complejidad se encuentran, precisamente, las continuas correcciones y precisiones de normas específicas que deben dictarse para enfrentar figuras elusivas novedosas. Los intentos de controlar la elusión fiscal mediante normas específicas, caracterizadas por presupuestos de aplicación precisos, lleva a los dos efectos mencionados: los sistemas tributarios tienden paulatinamente a mostrar grados de complejidad inmanejables y se trata a contribuyentes que se encuentran en situaciones sustancialmente idénticas de forma diversa, nuevamente en infracción al principio general de igualdad. Por eso, algunos autores (Freedman, 2010) han propuesto que, paradojalmente, una regulación impositiva basada en normas con supuestos de aplicación (o antecedente) menos precisos podría incluso proporcionar mayor claridad y seguridad jurídica.
4. Finalmente, no es el legislador, sino la autoridad tributaria y los tribunales —sobre todo si son especializados, en el caso de estos últimos— los que cuentan con competencias para determinar, conforme a la evolución de las prácticas comerciales e impositivas, cuándo un acto es o no «artificioso» y si los efectos no tributarios son o no «relevantes». Esto supone distinguir entre actos absoluta (o genuinamente) vagos y los que lo son solo de forma relativa (o aparente).

Este cuarto punto nos lleva a la discusión de la siguiente sección: ¿qué relevancia tiene la experticia técnica para calificar que un determinado hecho es elusivo?

IV. EXPERTICIA Y ELUSIÓN FISCAL

Como observa Vázquez (2015), en los sistemas jurídicos la forma en que habitualmente se incorpora información experta al proceso es mediante

probabilística que permite establecer la regla supone seleccionar los hechos cuya verificación tendrá como consecuencia probable la realización del estado de cosas deseado y escoger una de las formas posibles de categorizarlos.

23 En Chile, el principio se encuentra consagrado en el artículo 19, numerales 2 y 20 de la Constitución Política de la República (1980). En España, se consagra en los artículos 14 y 31, numeral 1 de la Constitución Española (1978).

el testimonio de terceros ajenos a la causa (p. 37). En consecuencia, cuando los juristas discuten sobre el rol de la experticia en el establecimiento de los hechos, suelen referirse a la prueba pericial y los problemas vinculados a su admisión, práctica y valoración. En la presente sección se hace referencia a la experticia, pero de una forma completamente diversa. Lo que se discutirá es si resulta relevante —y de qué forma— que quienes son llamados a decidir sobre la existencia de actos elusivos tengan especiales conocimientos no solo sobre las normas tributarias, sino en particular sobre las prácticas negociales que suelen rodearlos.

Una reciente controversia ocurrida en Chile ilustra la relevancia y las vacilaciones que suelen rodear la cuestión objeto de análisis. En el marco de la tramitación de una reforma tributaria, el Poder Ejecutivo presentó una indicación en la que proponía la creación de una Comisión Antielusión, cuya función sería conocer y resolver la presentación ante tribunales de posibles casos de elusivos[24]. La propuesta generó inmediata controversia no porque se propusiera que una comisión resolviera la materia, sino por su composición. En efecto, aunque dos de sus miembros serían expertos tributarios (el director del Servicio de Impuestos Internos y un abogado tributarista), los otros tres y, en consecuencia, la mayoría, serían expertos en materias económicas no tributarias: el fiscal nacional económico, un comisionado del Consejo de la Comisión para el Mercado Financiero y el presidente del Tribunal de la Libre Competencia (BCN, 2020, pp. 160-162). Diversos expertos y parlamentarios manifestaron su sorpresa y rechazo frente a la propuesta, mientras que los propios expertos no tributarios propuestos solicitaron ser excluidos alegando que requerían dedicación exclusiva para cumplir con sus funciones habituales y que carecían de experticia técnica en el ámbito impositivo (Cámara de Diputadas y Diputados, 2018). El Gobierno, casi de inmediato, retiró y archivó la indicación.

La propuesta gubernamental sugería que, para establecer si se habían realizado o no actos elusivos, no se requerían conocimientos o experiencia propiamente tributarios, sino solo económicos. De hecho, quienes en su momento promovieron la mencionada integración indicaron expresamente que podría ser inconveniente contar solo con personas con formación impositiva, aunque no precisaron con claridad las razones de tal afirmación. El ministro de Hacienda, por su parte, afirmó que los aspectos jurídicos no eran los únicos que debían considerarse, pues también eran importantes los elementos macroeconómicos, financieros, etc. (BCN, 2020, pp. 159-160). Sin embargo, la mayor parte de los

24 Ley que Moderniza la Legislación Tributaria del 24 de febrero de 2020. Esta ley inició su tramitación mediante mensaje presidencial el 23 de agosto de 2018. Las indicaciones sobre la Comisión Antielusión se presentaron el 8 de mayo de 2009. Véase Biblioteca del Congreso Nacional de Chile (2020).

expertos en materias impositivas, e incluso los mismos comisionados propuestos, sostuvieron que la experticia tributaria resultaba necesaria.

A continuación, se discuten dos cuestiones relacionadas con el punto: a) de qué manera la experticia tributaria puede reducir la indeterminación derivada del uso de conceptos vagos para identificar la elusión, y b) qué relación tiene dicha experticia con el uso y evaluación de máximas de experiencia en el establecimiento de los hechos que rodean la elusión. Antes, sin embargo, conviene precisar a qué se hace referencia cuando se habla de «experticia tributaria».

IV.1. Experticia

Suele entenderse que, para un adecuado diseño y regulación de los sistemas tributarios, se requiere la participación —directa o por medio de asesores— de expertos en materia impositiva. También para la fiscalización, el asesoramiento y la resolución de controversias de dichas materias suele considerarse ineludible la participación de personas con conocimientos especializados. Las administraciones tributarias exigen que sus funcionarios cuenten con estudios avanzados y suelen invertir sumas considerables en su constante capacitación. Los tribunales que conocen las controversias generalmente son especializados (con competencia contencioso-administrativa, como en España; o, incluso, exclusivamente tributaria y aduanera, como en Chile). Probablemente nadie estaría dispuesto a proponer que la configuración del sistema impositivo, su fiscalización, la resolución de controversias y el asesoramiento a sus partícipes pueda o deba realizarse por legos, o expertos en derecho civil, o en libre competencia.

Ahora bien, ¿qué constituye, exactamente, la experticia tributaria? Suele entenderse que la existencia de organismos y tribunales tributarios especializados se vincula con que el hecho de que estos pueden conocer de mejor forma la regulación tecnificada impositiva. Aunque ello es efectivo, da cuenta de solo una parte y, probablemente, no de la más importante: la experticia relevante. Tanto o más importante que la experticia técnica propiamente tal es el conocimiento del contexto en que suelen desarrollarse las operaciones impositivas.

En efecto, y dentro del ámbito de la elusión (aunque el análisis resulta relevante para cualquier materia impositiva), para establecer la existencia de actos elusivos no se requiere solo conocer las normas y pronunciamientos que regulan y se han referido a la materia. Se requiere, especialmente, conocer el contexto en que suelen presentarse este tipo de operaciones. En casos de elusión no solo se discute si determinadas actuaciones son o no «artificiosas» en abstracto, sino en el contexto de determinadas operaciones. Más importante aún, en este tipo de casos se discute, además, si tales operaciones producen

o no efectos no tributarios que sean «relevantes», lo que supone un juicio contrafáctico en el que quien evalúa los hechos debe establecer si atendidos los efectos comerciales, y descontados los tributarios, un contribuyente habría realizado igualmente las maniobras que se cuestionan. Parece evidente que, para realizar ambos juicios, se requiere conocer las prácticas comerciales y de negocios imperantes en un lugar y tiempo determinados.

Atendido lo anterior, a lo largo del presente trabajo se entenderá por experticia o expertos tributarios a aquellas personas que a) conocen las materias técnico-tributarias (experticia técnica propiamente tal) y b) conocen, además, el contexto negocial en que se desarrolla la imposición (experticia en las prácticas impositivas)[25].

IV.2. Experticia y vaguedad

Pues bien, ¿qué relación tiene el uso de conceptos altamente indeterminados al identificar actos elusivos con la experticia? Para precisar el punto, resulta útil examinar una provocativa propuesta teórica de Sorensen (que, cabe adelantar, solo se adoptará parcialmente).

IV.1.1. Jueces y administradores que mienten

De acuerdo con Sorensen (2001), los casos límite a que se enfrenta el derecho pueden serlo relativa o absolutamente. En los casos relativamente límite, la indeterminación puede resolverse si quien decide se encuentra en una posición epistémica adecuada para ello; en los casos absolutamente límite, en cambio, no es posible dar una respuesta sobre si el concepto es o no aplicable al caso concreto.

Un ejemplo puede ayudar a clarificar la distinción. Es habitual que en los juicios tributarios las partes presenten gran cantidad de documentos contables y de otro tipo, muchos de los cuales no son realmente de utilidad para resolver las controversias. Supóngase que un juez o jueza tributarios debe analizar qué antecedentes, de entre una gran cantidad aportada, son relevantes para establecer si determinados gastos fueron o no necesarios para producir la renta de una empresa y pueden, en consecuencia, ser rebajados de la base imponible a efectos de calcular su obligación tributaria. Encarga a una persona responsable, pero con menor conocimiento y experiencia (un estudiante en práctica o un pasante) que, durante una semana, le ayude seleccionando los antecedentes que claramente son relevantes y los que de ninguna forma lo son. Los claramente relevantes debe trasladarlos a una habitación y los que claramente no lo son, a otra. Debe dejar en la habitación original los documentos cuya relevancia le parezca, incluso luego de su

25 Se trata de un conocimiento experto de un área del derecho y en determinadas prácticas, no de experticia en un área de la ciencia. Para profundizar, véase Vázquez (2015, pp. 83-148).

análisis, dudosa. El estudiante o pasante cumple el cometido. La semana siguiente, el juez o jueza analiza los documentos que han quedado en la habitación original; esto es, aquellos que para el estudiante en práctica seguían siendo dudosos. Este análisis le permite reducir aún más el grupo de documentos, pero no eliminarlos por completo. De acuerdo con Sorensen, los documentos que, luego de ser examinados por la persona en mejor posición epistémica, siguen siendo dudosos, son absolutamente límite; en cambio, aquellos que inicialmente parecían límite, pero luego de un mayor análisis, con más conocimientos, dejaron de serlo, lo eran solo relativamente.

Sorensen sostiene que la mayor parte de los casos dudosos por vaguedad a los que se enfrenta el derecho son relativa, y no absolutamente, límite. De hecho, sostiene que la vaguedad solo tiene valor en el derecho cuando da lugar a este grupo —mayoritario— de casos relativamente límite. En ellos, el legislador delega la decisión sobre la calificación de los hechos a agencias administrativas o jueces que tienen acceso al conocimiento y experiencia adecuados para resolver la indeterminación. No obstante, en los —a su juicio, minoritarios— casos absolutamente límite la situación es distinta. Acá, la experticia no permite resolver la vaguedad. La ignorancia de la respuesta no es relativa a ninguna persona, cualesquiera sean sus cualificaciones. Existe una delegación de facultades, desde el legislador a la autoridad decisora, pero es injustificada porque nadie puede resolver la indeterminación (Sorensen, 2001, pp. 399-400). En estos casos, dado que el derecho obliga a los jueces y órganos administrativos delegados a dar una respuesta sobre si el concepto es o no aplicable, se les obligaría a mentir o a autoengañarse.

Si se aplicara la propuesta de Sorensen al caso de la elusión (cosa que, cabe insistir, no se hará por completo, como se detallará en el apartado siguiente), ello significaría que, cuando se enfrentan casos de elusión, es posible que una mirada experta permita establecer que gran parte de ellos son problemáticos solo en apariencia porque, con tal conocimiento y experticia, se puede determinar que muchos, en realidad, claramente son o no son elusivos. Sin embargo, en los casos que incluso con esa experticia siguen siendo dudosos (casos absolutamente límite), no sería posible saber la respuesta. Y dado que, legalmente, no es posible decidir basándose en el azar (o la amabilidad de una de las partes, o su riqueza, o la eficiencia económica, etc.), la administración tributaria y los jueces deberían responder a una pregunta cuya respuesta necesariamente ignoran actuando, además, como si la conocieran. Es decir, deberían mentir o autoengañarse (Sorensen, 2016, pp. 298-300).

IV.1.2. Un acercamiento —jurídicamente— ingenuo

Es necesario detenerse y precisar de qué forma la propuesta de Sorensen es útil en la discusión sobre la elusión, qué parte de ella se adopta y qué parte rechaza este trabajo.

En primer lugar, Sorensen (2001) adopta una teoría epistémica de la vaguedad. Se trata de una postura que, como el propio autor reconoce (p. 15), es claramente minoritaria en los estudios sobre la materia[26]. Conforme a las teorías epistémicas de la vaguedad, cuando existen conceptos vagos, los predicados se encuentran totalmente definidos; esto es, siempre existe un punto en que ellos dejan de ser aplicables, manteniéndose así el principio lógico de bivalencia conforme al cual los enunciados o afirmaciones sobre hechos concretos o bien son ciertos, o bien no lo son. La vaguedad se explicaría bajo esta mirada porque en tales casos, y no obstante su bivalencia, no podemos saber ni siquiera en principio si el concepto es o no aplicable (Moreso, 2017, p. 47). En cambio, conforme a las —mayoritarias— teorías semántico-contextuales a que este trabajo se adhiere, los predicados vagos son a un tiempo parcialmente determinados y contextualmente dependientes. Parcialmente determinados porque las reglas semánticas que los gobiernan proporcionan criterios de aplicación que permiten establecer un universo de casos en que son aplicables y otro en que no lo son (una persona que mide 1,80 metros de altura es alta, una de 1,50, baja); sin embargo, son parcialmente indeterminados porque existen casos límite (supongamos una persona de 1,65 metros) en que no es posible establecer si el predicado es o no aplicable. Conforme a estas teorías, las reglas semánticas proporcionan, como en las teorías epistémicas, criterios de aplicación y de no aplicación que son mutuamente excluyentes, pero que no resultan, al contrario de ellas, disyuntivamente exhaustivos (Asgeirsson, 2020, pp. 173-175)[27].

La adopción del acercamiento epistémico a la vaguedad por Sorensen lo lleva a sostener una idea ingenua sobre la forma en que se toman decisiones en el derecho: en los «casos límite», los jueces mentirían o se autoengañarían[28]. Es cierto que, muchas veces, cuando un tribunal resuelve un caso de vaguedad extravagante, efectivamente no puede saber o verificar si los actos son o no —por ejemplo— elusivos. Pero, al decidir sosteniendo una u otra cosa, no miente ni prevarica ni se engaña; simplemente, decide. Y lo hace —o debiera hacerlo— utilizando criterios que deberá explicitar y justificar. No es necesario explorar la posibilidad, como hace Sorensen (2001), de que la adjudicación sea un acto performativo y los pronunciamientos judiciales, estipulativos (pp. 389-404). Y no lo es, entre otras razones, porque dicho acercamiento llevaría a que todas las respuestas judiciales fueran, por

26 El autor no solo estima que menos del 10 % de los estudiosos adopta una teoría epistémica a la vaguedad, sino que considera que algunas de sus consecuencias resultan, de hecho, absurdas (Sorensen, 2001, p. 18).

27 Soames (2012) ofrece una breve exposición comparativa de las teorías epistémica, semántico-contextual y supervaluacionista de la vaguedad (pp. 96-99).

28 Esto no supone que adscribir a la concepción epistémica de la vaguedad lleve necesariamente a una comprensión ingenua de la forma en que opera el derecho, sino que, en este caso, parece haber coadyuvado a ello.

definición, infalibles. Basta con aceptar que, en muchos casos, el rol de los aplicadores no es determinar si un caso límite es o no calificable bajo el concepto vago; sino decidir si, por las razones que deben exponer y justificar, debe ser calificado de tal forma[29].

IV.1.3. Relevancia de la distinción entre casos absoluta y relativamente límite para el caso tributario y la elusión fiscal

Ahora bien, si este trabajo, a diferencia de Sorensen, no sostiene una teoría epistémica de la vaguedad y no se comparte tampoco la idea de que los tribunales mienten o se engañan en los casos absolutamente límite, ¿por qué se alude a la propuesta del autor? Creemos, como observa Asgeirsson (2020), que la distinción entre casos absoluta y relativamente límite es útil, sin importar la teoría de vaguedad que se sostenga (p. 69). Lo anterior, porque tal distinción (que la propuesta de Sorensen resalta) permite descartar dos posiciones extremas comunes en el derecho tributario al discutir sobre la elusión fiscal: a) la de «cognoscitivismo ingenuo», conforme a la cual establecer la existencia del fenómeno responde (o debe responder) solo a la constatación de su existencia; y b) la de «relativismo radical», según la cual determinar si un caso es o no elusivo constituye un acto de pura discrecionalidad. Veamos con mayor detenimiento la diferenciación:

1. Conforme al «cognoscitivismo ingenuo», cuando se utilizan normas con antecedente indeterminado como ocurre con las que regulan la elusión, siempre existe una respuesta correcta que quien es llamado a decidir debe limitarse a descubrir y declarar. Se trata de un acercamiento que resulta atractivo para los juristas porque parece oponerse a la existencia de decisiones arbitrarias. García de Enterría, por ejemplo, sostiene que en los casos en que se usan conceptos como el de buena fe o el estándar de buen padre de familia, la aplicación de tales conceptos solo admite una respuesta correcta —hay buena fe o no la hay, se cumple o no el estándar—, punto que puede determinarse mediante una actividad de cognición objetivable (García de Enterría & Fernández, 2020, pp. 501-502).
2. Conforme al «relativismo radical», por el contrario, cuando el derecho utiliza normas con antecedente indeterminado, la respuesta nunca depende de establecer una respuesta empíricamente correcta a la luz de los hechos. La respuesta, en estos casos, sería siempre producto no de una empresa cognitiva, sino de una decisión evaluativa.

29 Soames (2012) examina las dificultades de las teorías epistémicas de la vaguedad al momento de explicar su rol en el derecho (pp. 103-107).

La distinción sugiere, en cambio, que en materia tributaria, en una parte importante de los casos —aunque, ciertamente, no en todos—, aquellos que pueden considerarse «límite» en cuanto a su caracterización como elusivos o no lo son solo de forma aparente. Veamos lo que esto supone para el caso de las normas que regulan la elusión, en particular considerando el rol de la experticia.

IV.1.4. Normas que regulan la elusión, vaguedad y experticia

Como se ha señalado, parte importante de las razones por las que los ordenamientos tributarios regulan la elusión mediante normas que utilizan conceptos vagos se relaciona con la complejidad de las materias tributarias, la evolución de las prácticas comerciales e impositivas, y las continuas e ingeniosas maniobras que los contribuyentes y sus asesores suelen idear para rebajar su carga impositiva. Esto impide al legislador categorizar con precisión qué operaciones serán o no elusivas. No se trata, obsérvese bien, solo de una imposibilidad práctica derivada de la cantidad y variedad de los posibles casos; tampoco de la posible falta de experticia técnica de quienes diseñan la norma. La imposibilidad es, por decirlo así, radical: no son los legisladores quienes podrán establecer de mejor forma qué casos son o no elusivos (incluso si son —o se asesoran por— expertos), sino quienes conozcan la evolución de las prácticas impositivas y contables.

La distinción de Sorensen entre casos absoluta y relativamente límite puede traducirse, con provecho, en la distinción entre casos aparentemente elusivos, pero que —con conocimiento experto— se revelan como elusivos o no; y casos que, incluso con tal conocimiento, siguen siendo dudosos. Aunque el concepto a que se alude con el término «artificioso» sea (extravagantemente) vago, una parte relevante de casos en los que existen dudas sobre su calificación puede resolverse con valor de verdad, siempre que quienes deciden se encuentren en una posición epistémica adecuada para ello.

Los predicados vagos son parcialmente definidos porque las reglas semánticas que los gobiernan proporcionan razones suficientes de aplicación y de no aplicación mutuamente excluyentes, aunque no disyuntivamente exhaustivas. Existen casos en que son aplicables, otros en que no lo son y casos límite en los que persistirán las dudas. Pues bien, un decisor experto puede determinar en una mayor cantidad de casos si tal aplicación es o no es procedente, reduciendo así los casos límite.

Si se acepta (junto con la mayor parte de los estudios y en contra de lo que sostiene Sorensen) que la vaguedad de los conceptos es semántico-contextual, la determinación de la clase de casos que caen bajo su aplicación dependerá del particular contexto fáctico en que operan. Una persona de 1,75 metros es alta, pero, en el contexto de un equipo profesional de básquetbol, no lo es. Resolver los casos

adecuadamente supone observar el particular contexto de aplicación del concepto. Y si quien analiza un caso dudoso de elusión es un experto en la materia, tal reducción se verá reforzada porque se trata de una persona capaz de comprender de mejor forma el contexto relevante.

Lo anterior explica por qué generalmente se entrega a la administración tributaria la decisión sobre utilizar o no este tipo de normas y no, por ejemplo, a un grupo de expertos en libre competencia. Sugiere, además, que la revisión jurisdiccional de tal decisión debiera encontrarse a cargo de tribunales especializados porque ellos pueden distinguir de mejor manera entre casos/elusión límite y casos/elusión no límite, reduciendo así la indeterminación propia de la vaguedad del presupuesto de aplicación de la norma. En suma, lo señalado sugiere un rol particularmente relevante de la competencia epistémica en la reducción de la indeterminación derivada del uso de conceptos vagos para identificar casos de elusión.

IV.2. Experticia y máximas de la experiencia

La experticia no solo permite distinguir entre casos aparentemente límite/elusivos y casos efectivamente límite/elusivos; sino que, además, por intermedio de las máximas de la experiencia, hace posible establecer de mejor forma los hechos que rodean y constituyen los actos elusivos.

IV.2.1. Probar hechos, inferencias probatorias

El objetivo institucional de la prueba en el derecho es la averiguación de la verdad sobre los hechos (Ferrer, 2022, p. 49). Dado que las normas jurídicas de conducta correlacionan un supuesto de hecho con una consecuencia jurídica, para aplicar dicha consecuencia es necesario verificar si ha ocurrido un hecho que constituye un caso del tipo o clase de hechos a que la norma jurídica refiere (González Lagier, 2022, p. 8). Lo anterior supone que el razonamiento probatorio es un conjunto de enunciados que, a partir de las evidencias disponibles, expresa razones para aceptar que un hecho individual, que constituye un caso del hecho genérico que opera como presupuesto de la norma, se ha verificado.

Se entiende que un enunciado sobre los hechos es verdadero si se corresponde con la realidad; esto es, si existe una relación de correspondencia entre él y la realidad (González Lagier, 2022, pp. 22-23). En consecuencia, cuando en el derecho se afirma que un hecho está probado, ello significa que existen medios de prueba suficientes a favor de su existencia. Sin embargo, un hecho que ha ocurrido puede no encontrarse probado y, viceversa, uno que no ha ocurrido puede encontrarse probado. La razón es que los enunciados declarativos de hechos probados son relacionales a los medios de prueba disponibles (Ferrer, 2005, pp. 35-38).

Siguiendo en esto a González Lagier (2022), puede sostenerse que los argumentos, o inferencias probatorias, permiten justificar las hipótesis fácticas que interesa establecer y lo hacen correlacionando tales hipótesis con los elementos de juicio o evidencias disponibles (pp. 353-396). El enlace entre los elementos de juicio o evidencias disponibles y el hecho a probar (o hipótesis) puede ser de diversos tipos: empírico, normativo o conceptual. Los «enlaces empíricos» (y las inferencias que los utilizan) dan cuenta de generalizaciones empíricas; esto es, de relaciones condicionales probabilísticas que se formulan luego de observar en determinada cantidad de casos que un hecho sigue a otro. Tal cosa ocurre, por ejemplo, en las máximas de la experiencia que son objeto de discusión en los apartados siguientes. Los «enlaces normativos» son reglas dirigidas al decisor que lo obligan a aceptar como probados (con o sin posibilidad de probar lo contrario) ciertos hechos cuando se verifican determinados hechos previos, como sucede por ejemplo con las presunciones legales. En fin, los «enlaces conceptuales» llevan a que ciertos hechos brutos sean calificados o interpretados de determinada forma, de acuerdo con la red de conceptos con que se les clasifica y comprende. Ejemplo de ello es que un particular movimiento de manos se entienda como un saludo, una amenaza o un pedido de auxilio.

IV.2.2. De qué hablamos cuando hablamos de «máximas de la experiencia»

La primera dificultad para examinar el concepto que subyace a los términos «máximas de la experiencia» es la amplia dispersión sobre lo que se entiende por ello. Como observa Limardo (2021), un examen de la dogmática continental permite constatar que por tales términos y concepto suelen entenderse cuestiones extraordinariamente diversas: a) para algunos se trataría, simplemente, de la sana crítica; para otros, de b) una parte de ella, c) de cualquier regla de criterio relacionada con el establecimiento de los hechos, o bien d) solo de aquellas cuyo fundamento es científico, entre —numerosas— otras posibilidades (pp. 119-125). Una breve clarificación conceptual preliminar resulta, en consecuencia, ineludible.

Siguiendo al autor indicado, podemos entender que, por «máximas de la experiencia» se alude a un enunciado fáctico condicional de carácter general (pp. 125). En un argumento basado en una máxima de la experiencia, el hecho que constituye su consecuente condicional es probable, pero no cierto. Esto no es sino una manifestación de que el razonamiento probatorio, bajo una concepción racionalista, y como todo conocimiento humano sobre el mundo, es probabilístico.

IV.2.3. Validez y fuerza de las «máximas de la experiencia»

Suele existir consenso en que si bien las máximas de la experiencia son útiles para el establecimiento de los hechos en los procesos

judiciales, pueden también resultar peligrosas. Los peligros se derivan, principalmente, de dos elementos relacionados entre sí. Primero, se trata de argumentos que suelen presentarse de forma entimemática; esto es, omitiendo una de sus premisas y, en particular, la generalización en que se basan. Esto, desde luego, oscurece su fundamento y dificulta el análisis del sustento empírico en que se basan. Lo anterior lleva al segundo peligro: tal falta de claridad puede facilitar que, bajo la apariencia de máximas de la experiencia basadas en información estadísticamente relevante, se oculten preferencias valóricas, creencias falaces o simples prejuicios (Anderson *et al.*, 2015, pp. 337-338; Limardo, 2021, pp. 135-146).

Un ejemplo puede resultar ilustrativo. Es habitual que en los juicios tributarios chilenos se discuta si determinadas facturas dan o no cuenta de operaciones reales; es decir, si se trata de documentos ideológicamente falsos. En tales casos, los tribunales suelen argumentar que, si la cuantía de la compra es elevada, el hecho de que aparezca pagado al contado y en efectivo constituye un indicio de falsedad. La premisa omitida del argumento es la generalización de que, cuando se realizan operaciones por montos de cierta relevancia, los pagos habitualmente se realizan por medio de documentos comerciales, tarjetas de crédito o transferencias electrónicas. La falta de explicitación de la generalización dificulta el examen de la validez y fuerza probatoria del argumento. Es posible que en el área de negocios que interesa los pagos sean generalmente en efectivo (por ejemplo, que se trate de ventas de animales en sectores rurales) o que quien sostiene el argumento se incline a mirar con sospecha este tipo de pagos porque los relaciona con la forma de operar del narcotráfico o actividades ilícitas en general. Pero si la operación pertenece a una clase en donde los pagos suelen ser en efectivo y si no tiene relación alguna con el narcotráfico (u otras operaciones ilícitas), e incluso si bajo otras circunstancias el argumento resultara pertinente, en este caso es inválido.

Conviene en este punto distinguir entre la validez de las máximas de la experiencia y su fuerza probatoria o solidez. Si bien el examen exhaustivo de los elementos que impactan en uno y otro excede el marco de la presente discusión (Anderson *et al.*, 2015; Schauer, 2004), es suficiente acá con señalar que la validez depende de que la generalización en que se basa cuente con sustento empírico; esto es, de que sea efectivo que, presentándose la condición del enunciado condicional, suela suceder o sea más probable que se presente también el consecuente (Limardo, 2021, p. 136). La fuerza probatoria, por otra parte, depende del fundamento cognoscitivo que respalda la inducción que da lugar a la generalización y de la intensidad o grado de probabilidad de la asociación subyacente (p. 140). Por cierto, cabe observar que la generalización será válida cuando, presentándose la condición del enunciado condicional, aumente la probabilidad del consecuente, incluso si tal probabilidad

es baja. Por ejemplo, puede ser efectivo que quienes trafican drogas en vuelos internacionales suelan utilizar solo maletas de cabina (por lo que una máxima de la experiencia basada en ello sería válida), pero eso no supone, desde luego, que la mayoría de las personas que viajan solo con maletas de cabina trafiquen drogas.

IV.2.4. Relevancia del origen de las «máximas de la experiencia»

Limardo (2021) sugiere que la habitual clasificación entre las máximas de la experiencia de acuerdo con su origen —conocimiento científico, conocimiento de comunidades expertas, conocimiento general, etc.— es en gran medida irrelevante porque sea cual sea su origen, la evaluación dependerá de su apoyo empírico (p. 137). Agrega que la generalizada utilización del origen de las máximas de la experiencia como criterio para evaluar su validez y solidez (mayor en las científicas y provenientes de expertos, menor en las compartidas en la comunidad un tiempo prolongado, mínimo en las provenientes del conocimiento personal, del «sentido común» o «sintético-intuitivas») debiera ser matizada porque las generalizaciones de origen científico suelen carecer de límites fácticos, lo que las puede hacer contraproducentes para la solidez de sus conclusiones, entre otras razones (pp. 144-146).

No obstante estas prevenciones, lo cierto es que las máximas de la experiencia provenientes del conocimiento experto no solo suelen ser de especial relevancia por su mayor rigurosidad, sino porque en ciertas áreas o materias constituyen una fuente ineludible de generalizaciones para el establecimiento de los hechos. En controversias que inciden en materias científicas, por ejemplo, del comportamiento de los metales, las máximas de la experiencia útiles provendrán de los expertos en dicha materia. En aquellas vinculadas con reorganizaciones empresariales —habituales en casos de elusión—, provendrán de quienes tienen conocimiento de tales negocios, ya sea porque suelen realizarlos o porque han tenido oportunidad de observarlos.

IV.2.5. «Máximas de la experiencia» en juicios tributarios

Las clarificaciones anteriores permiten indicar con cierta precisión el segundo punto en que la experticia resulta relevante para establecer los hechos en controversias relacionadas con la elusión: un decisor experto en materias tributarias tiene mayores probabilidades de contar con máximas de experiencia válidas y sólidas respecto a los hechos que se ventilan en tales causas.

Pero eso no es todo. Habitualmente, en los juicios tributarios se recurre a informes de peritos que ilustran al tribunal sobre aspectos altamente tecnificados que inciden en este tipo de juicios. Como ha observado la doctrina (Vázquez, 2015), entre los diversos desafíos que presentan los informes periciales se encuentra que el juez o jueza cuente con herramientas para evaluar la validez y solidez de las máximas de la

experiencia que presentan los peritos. Bajo determinados contextos institucionales, es racional sostener un modelo «deferencialista» frente a los informes periciales, pero finalmente es el juez o jueza quien debe evaluar dichos informes y realizar las inferencias que sean pertinentes. Que el decisor cuente con experticia técnica y especializada es relevante porque le proporciona una mejor posición epistémica para realizar tal evaluación.

IV.2.6. ¿«Máximas de la experiencia» en la determinación del carácter elusivo de las operaciones?

Ahora bien, ¿permiten las máximas de la experiencia establecer que determinadas operaciones son o no elusivas? Como se ha visto, la experticia reduce la indeterminación porque logra identificar casos que son solo aparentemente límite/elusivos. Sin embargo, seguirán existiendo casos en los que existe indeterminación sobre su carácter «artificioso», «impropio» o similares. ¿Pueden las máximas de la experiencia resolver estos casos, no los aparente/límite, sino los que lo son efectivamente?

Aventurar una respuesta afirmativa resulta atractivo porque supondría contar, al menos a nivel conceptual, con una herramienta capaz de resolver uno de los problemas que con mayor persistencia ha atormentado a los tributaristas desde los (relativamente recientes) orígenes de la disciplina. Parece sensato, además, suponer que al resolver tales casos un experto tiene mayores probabilidades que un lego de alcanzar una respuesta correcta o adecuada.

La respuesta es, no obstante, negativa. Las máximas de la experiencia permiten establecer hechos que facilitan dar una respuesta mejor justificada. Pero el establecimiento de la elusión no es solo un hecho que se verifica, es también una decisión con componentes valorativos que exceden el campo de la experticia epistémica.

Aunque suele hablarse de enunciados descriptivos y valorativos presentándolos como especies excluyentes de presupuestos jurídicos, lo cierto es que los presupuestos valorativos lo son siempre en forma parcial (Wróblewski, 1973, p. 173). Como sostiene Gascón (2010), cuando se afirma la existencia de un hecho de este tipo, se afirman dos cosas: que el hecho ha sucedido y que merece una cierta calificación, de acuerdo con un determinado criterio de valoración (p. 72).

En el caso de la elusión, existen también elementos fácticos y valorativos. Deberá establecerse que se realizaron determinadas operaciones, por determinadas personas. Deberá, además, establecerse si las operaciones realizadas son inusuales, o si produjeron efectos jurídicos importantes aparte de los propiamente tributarios. Para establecer si son inusuales, deberá analizarse el «contexto relevante: las prácticas civiles, comerciales y tributarias en que se insertan. Se observará si el tipo de resultados

económicos que se obtuvieron suelen obtenerse por medio de esas u otras formas jurídicas» (Osorio, 2023c, p. 27). Todo esto constituye indagaciones empíricas en las que la experticia resulta útil. Recordemos el caso *Bahía*: ¿es así como suelen entregarse de forma temporal las propiedades alhajadas para su habitación? Y en el caso *Muñoz*: ¿suelen realizarse múltiples operaciones, de la forma y en el tiempo en que se hicieron, en el contexto de la venta de una cadena de supermercados o de activos similares? En palabras de Osorio (2023c):

> La conformación de la clase —actos inusuales— será, desde luego, dinámica, porque dependerá de los usos generales dentro del ámbito comercial y estos suelen ser extraordinariamente cambiantes. Pero será un análisis con relación a unos hechos y un mundo que puede ser objeto de investigación empírica (p. 27).

Sin embargo, las constataciones anteriores no son suficientes. En los casos absolutamente límite/elusivos, la experticia no logra resolver por sí sola la indeterminación derivada del uso de los conceptos utilizados para dar cuenta de la elusión porque en ellos se entrega a la autoridad delegada la responsabilidad de especificar las pautas que permitirán resolver el caso. Y tales pautas dependen de juicios valorativos. Este componente valorativo puede explicarse de diversas formas, dependiendo de los presupuestos teóricos que se adopten. Para algunos, responderán a una indagación moral de los principios de justicia que explican los conceptos que interesa aplicar (Moreso, 2020, pp. 78-85). Para otros, serán el ejercicio de una facultad discrecional que opera en función de las preferencias morales de quien decide (Guastini, 2014, pp. 72-73). Y si bien puede sostenerse que el ejercicio de esta facultad no supone dar al decisor carta blanca para decidir como estime pertinente porque, actuando en el marco de un Estado de derecho, deberá justificar su decisión (Lifante Vidal, 2021, p. 160); lo cierto es que tales valoraciones exceden lo empírico.

Las razones y justificaciones que sostienen las valoraciones pueden ser diversas. Es posible que recurran, como proponen Navarro y Toledo (2023), a (alguna de las formas de entender) la intención legislativa o la finalidad de la ley (de la norma eludida). Tal vez en la materia existan reglas o tradiciones que ordenan dar la razón en caso de duda a una de las partes[30], o es posible que en el país particular exista la obligación de seguir un específico argumento interpretativo y este lleve a una solución unívoca. Es probable, también, que los adjudicadores consideren relevante la coherencia del sistema tributario, el aumento de la seguridad jurídica, que se materialice la idea o el principio de capacidad contributiva, que aumente la eficiencia económica, que se

30 Aunque, entonces, deberá resolverse en qué punto un caso es límite en el sentido de generar dudas; esto es, habrá que resolver la vaguedad de segundo nivel que semejante regla origina.

limite la posibilidad de arbitrariedad estatal, o que la respuesta sea acorde a la moral social o a la crítica, entre otras posibilidades. En cualquier caso, el adjudicador deberá explicitar y justificar de qué forma el criterio utilizado resuelve la controversia.

Todo esto supone indeterminación, de eso no cabe duda. Supone, también una delegación de atribuciones a la autoridad administrativa y a los tribunales más radical que la que se observa en los casos relativamente límite o aparentemente elusivos. Quienes sostengan que existe una separación tajante entre la creación y la aplicación del derecho no pueden sino rechazar que las cosas, y en particular aquellas que se resuelven por las normas que regulan la elusión, ocurran así. Pero es necesario advertir que las doctrinas que justifican estas prevenciones no solo suponen que el derecho es completo, con soluciones para todos los problemas que se sometan a la decisión de los adjudicadores[31]; sino que el proceso de subsunción de los hechos particulares a tales reglas, una vez establecidos los hechos, es mecánico o, al menos, unívoco, sin espacio para la discreción adjudicativa.

Finalmente, cabe observar que incluso en estos casos y dentro del ámbito evaluativo, la indeterminación no es completa. Primero, porque solo cuentan con tal atribución determinadas autoridades (la autoridad tributaria y los tribunales) dotadas de un diseño institucional que, es de esperar, resguarde su independencia y calificación técnica. Segundo, porque tanto el contribuyente como la administración tributaria y los tribunales, en su caso, podrán deliberar sobre si las actuaciones pueden o no ser calificadas de elusivas, exponiendo las razones que permiten una u otra calificación. Tercero, porque institucionalmente el proceso de decisión estará sujeto a una revisión jurisdiccional de doble grado, además de instrumentos institucionales (inhabilidades, reglas probatorias, etc.), tendientes no solo a maximizar las probabilidades de resultados adecuados, sino a limitar los riesgos de arbitrariedad y abuso.

V. CONCLUSIÓN

El objetivo de esta investigación ha sido analizar la vaguedad como un problema probatorio en casos de elusión fiscal, evaluando su impacto en la capacidad del órgano juzgador para determinar si los hechos específicos de un caso pueden ser clasificados como elusión fiscal. El trabajo, además, buscó mostrar que la experticia permite, por una parte, identificar de mejor forma casos de vaguedad genuina (o absoluta) y, por la otra, formular y evaluar máximas de la experiencia útiles para establecer los hechos.

31 Es decir, que el derecho no presenta lagunas ni conflictos entre normas. La existencia de lagunas normativas y axiológicas, y de conflictos entre leyes, así como su rol en el derecho, ha dado lugar a una vasta literatura, cuyo examen excede ampliamente el objeto del trabajo. Sobre el tema, véase Bulygin (2005).

Para este efecto, en la sección primera se delimitó el concepto de «elusión fiscal». Aprovechando una relativa convergencia conceptual multinacional, se identificaron criterios similares que permitieron proponer una definición de elusión fiscal consistente con los usos lingüísticos dominantes en la dogmática iberoamericana actual. Así, se señaló que existe elusión fiscal en los casos en que: a) los contribuyentes ahorran tributos o impuestos —u obtienen algún tipo de beneficio impositivo—, b) recurriendo a formas no simuladas ni expresamente prohibidas por el ordenamiento jurídico, pero que c) resultan inusuales y/o artificiosas, siempre que, además, d) no existan razones comerciales, distintas de los meramente tributarias, que justifiquen su realización.

Habiendo constatado que la positivización de las normas generales antielusivas suele estar constituida por un antecedente o supuesto de aplicación que contiene conceptos altamente indeterminados, en la sección segunda se analizó la función de la vaguedad para dar cuenta de la elusión fiscal. Se concluyó que se trata de una clase de vaguedad particular, denominada «extravagante», y que es utilizada intencionadamente por el legislador para regular las innumerables formas en que puede presentarse el fenómeno elusivo. En particular, se determinó que: a) las normas utilizan conceptos vagos porque no parece existir otra forma de cubrir todos los casos que pueden ser relevantes; b) si se intentara reemplazar los conceptos de vaguedad extravagante por reglas con criterios de mayor precisión, se podría generar una regulación sobreinclusiva o bien infrainclusiva de los casos de elusión fiscal; c) la regulación de la elusión fiscal basada en normas con supuestos de aplicación menos precisos evita las continuas correcciones y precisiones de normas específicas que deben dictarse para enfrentar figuras elusivas novedosas y, por tanto, pueden proporcionar mayor claridad y seguridad jurídica; y d) la autoridad tributaria y los tribunales especializados son los órganos que cuentan con la experticia necesaria para establecer de mejor forma si un caso específico es constitutivo de elusión fiscal o no.

Se mostró que la experticia no solo permite distinguir entre casos aparentemente límite/elusivos y casos efectivamente límite/elusivos, sino que permite, además, por intermedio de las máximas de la experiencia, establecer de mejor forma los hechos que rodean y constituyen los actos elusivos. En particular, en la sección tercera se concluyó que resulta relevante que el decisor de los casos de elusión cuente con experticia (técnica y de prácticas) por dos razones: a) porque tales decisores son quienes pueden distinguir de mejor forma entre casos límite/elusivos, por una parte, y casos que solo aparentemente lo son, pero que, con tal experticia, se revelan como elusivos o no elusivos; y b) porque tal experticia cumple un rol relevante en el uso y evaluación de las máximas de la experiencia al momento de establecer los hechos que inciden en los casos de elusión.

REFERENCIAS

Accatino, D. (2019). Teoría de la prueba: ¿somos todos «racionalistas» ahora? *Revus*, (39), 85-102. https://doi.org/10.4000/revus.5559

Amatucci, A. (2003). La enseñanza del derecho financiera en Italia y España. *Revista de Derecho Foro*, (1), 123-158. https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/265

Anderson, T., Schum, D., & Twining, W. (2015). *Análisis de la Prueba* (F. Carbonell y C. Agüero, trads.). Madrid: Marcial Pons.

Asgeirsson, H. (2020). *The nature and value of vagueness in the Law*. Oxford: Hart Publishing.

Bayón, J. C. (2010). Epistemología, Moral y Prueba de los Hechos: Hacia un Enfoque no Benthamiano. *Revista Jurídica Mario Alario D´Filippo*, *2*(4). https://doi.org/10.32997/2256-2796-vol.2-num.4-2010-252

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile (BCN). (2020). *Historia de la Ley N.° 21.210*. https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/7727

Bulygin, E. (2005). Creación y aplicación del Derecho. En Fernando Atria, Eugenio Bulygin, Juan José Moreso, Pablo Navarro, Jorge Rodríguez y Juan Ruiz Manero, *Lagunas en el Derecho. Una controversia sobre el Derecho y la función judicial* (pp. 29-44). Madrid: Marcial Pons.

Cámara de Diputadas y Diputados. (2018). *FNC, TDLC y CMF piden restarse de Comisión Antielusión que plantea el ejecutivo*. https://www.camara.cl/prensa/sala_de_prensa_detalle.aspx?prmid=136989

Cazorla, L. M. (2020). *Derecho Tributario y Financiero, Parte General* (20.ª ed.). Cizur Menor: Thomson Reuters.

Delgado, A. (2018). *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*. Cizur Menor: Aranzadi, Thomson Reuters.

Endicott, T. (2000). *Vagueness in Law*. Oxford: Oxford University Press.

Endicott, T. (2011). The Value of Vagueness. En Andrei Marmor y Scott Soames (eds.), *Language in the Law* (pp. 14-30). Oxford: Oxford University Press.

Ferrer, J. (2005). *Prueba y verdad en el derecho*. Madrid: Marcial Pons

Ferrer, J. (2021). *Prueba sin convicción. Estándares de prueba y debido proceso.* Madrid: Marcial Pons.

Ferrer, J. (2022). Los momentos de la actividad probatoria en el proceso. En Jordi Ferrer Beltrán (coord.), *Manual de Razonamiento Probatorio* (pp. 47-77). Ciudad de México: Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Freedman, J. (2010). Improving (Not Perfecting) Tax Legislation: Rules and Principles Revisited. *British Tax Review*, (6), 717-736. https://ssrn.com/abstract=1804354

García de Enterría, E., & Fernández, T. (2020). *Curso de Derecho Administrativo* (19.ª ed.). Cizur Menor: Aranzadi.

García Novoa, C. (2004). *La cláusula antielusiva en la nueva ley general tributaria*. Madrid: Marcial Pons.

Gascón, M. (2010). *Los hechos en el derecho. Bases argumentales de la prueba.* Madrid: Marcial Pons.

González Lagier, D. (2022). Inferencia probatoria y valoración conjunta de la prueba. En Jordi Ferrer Beltrán (coord.), *Manual de Razonamiento Probatorio* (pp. 353-396). Ciudad de México: Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Guastini, R. (2014). *Interpretar y argumentar*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

Hart, H. (2012 [1961]). The concept of Law (3.ª ed.). Oxford: Oxford University Press.

Lifante Vidal, I. (2021). *Contra la corrupción. Estado de Derecho y transparencia*. Lima: Palestra.

Limardo, A. (2021). Repensando las máximas de la experiencia. *Questio facti. Revista Internacional sobre Razonamiento Probatorio*, (2), 115-153. https://doi.org/10.33115/udg_bib/qf.i2.22464

Moreso, J. J. (2017). Marry Me a Little. How Much precision is Enough in Law? *Droit & Philosophie*, 9(1), 45-67. https://www.filosoficas.unam.mx/docs/712/files/MARRY-ME-A-LITTLE-Paris.pdf

Moreso, J. J. (2020). *Lo normativo: variedades y variaciones*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

Navarro, M. P. (2018). La evolución en la jurisprudencia de la Excma. Corte Suprema en la concepción de la elusión fiscal. *Revista de estudios tributarios*, (20), 169-191. https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/52350

Navarro, M. P. (2021). *Normas generales antielusión y su sanción en el derecho tributario*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Navarro, M. P., & Toledo, P. (2023). Función de la norma general antielusión en la interpretación tributaria. *Díkaion*, *32*(1). https://doi.org/10.5294/dika.2023.32.1.11

Osorio, H. (2023a). Taxatividad tributaria, elusión y seguridad jurídica: criterios para una evaluación. *Revista de Derecho (Valdivia)*, *36*(1), 205-226. https://doi.org/10.4067/S0718-09502023000100205

Osorio, H. (2023b). Legalidad tributaria, elusión e interpretación: ideologías de la dogmática tributaria. *Revista Ius et Praxis*, *29*(3), 128-148. http://dx.doi.org/10.4067/s0718-00122023000300128

Osorio, H. (2023c). La prueba de los hechos: una propuesta de desarrollo. *Díkaion*, *32*(1), 1-30. https://doi.org/10.5294/dika.2023.32.1.2

Osorio, H., González, J., Vidal, V., & Iuspa, C. (2022). *Un estudio sobre la Elusión*. Santiago de Chile: Librotecnia.

Palao Taboada, C. (2021). *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal* (2.ª ed.). Cizur Menor: Thomson Reuters.

Rodríguez, J. L. (2021). *Teoría analítica del derecho*. Madrid: Marcial Pons.

Rodríguez-Toubes, J. (2020). Los Conceptos Legales Extravagantes. En María García Rubio y Josep Joan Moreso (dirs.), *Conceptos multidimensionales del Derecho* (pp. 617-647). Madrid: Reus.

Schauer, F. (2004 [1991]). Las reglas en juego. Un examen filosófico de la toma de decisiones basada en reglas en el derecho y en la vida cotidiana (T. Schleider, trad.). Buenos Aires: Marcial Pons.

Sevila Berbabéu, B. (2024). *La elusión fiscal*. Cizur Menor: Aranzadi.

Soames, S. (2012). Vagueness and the Law. En Andrei Marmor (ed.), *The Routledge Companion to Philosophy of Law* (pp. 95-108). Nueva York: Routledge.

Sorensen, R. (2001). Vagueness has no function in Law. *Legal Theory*, *7*(4), 387-417.

Sorensen, R. (2016). How Vagueness Makes Judge Lies. En Geert Keil y Ralf Poscher (eds.), *Vagueness and* Law (pp. 297-316). Oxford: Oxford University Press,

Stolleis, M. (2017). *A Public Law in Germany: a Historical Introduction from the 16th to the 21st century* (T. Dunlap, trad.). Oxford: Oxford University Press.

Tarsitano, A. (2021). *La elusión fiscal: forma y sustancia en el derecho tributario*. Buenos Aires: Astrea.

Taruffo, M. (2008). *La prueba.* Madrid: Marcial Pons.

Toledo, P., Alburquenque, S., Blanche, C., Castillo, A., Cerón, J., Garfias, G., Magasich, A., Navarro, M. P., Osorio, H., Pascuali, M., Rojas, R., & Romero, D. (2024). Elusión y evasión. Comisión de Estudios del proyecto de Reforma Tributaria (Boletín N.° 15170-5). En Fundación de Estudios Sistémicos Tributarios (ed.), *Estudios sobre el sistema tributario chileno* (pp. 465-503). Santiago de Chile: Tirant lo Blanch.

Toledo, P., & Navarro, M. P. (2024). Aplicación de la norma general antielusiva chilena en relación con las normas especiales antielusivas. *Revista de Derecho (Valdivia)*, *37*(1), 77-99. http://dx.doi.org/10.4067/s0718-09502024000100077

Vázquez, C. (2015). *De la prueba científica a la prueba pericial*. Madrid: Marcial Pons.

Wróblewski, J. (1973). Facts in law. *Archives for Philosophy of Law and Social Philosophy*, *59*(2), 161-178.

Jurisprudencia, normas y otros documentos legales

Bahía, Rol 4028-2001 (Corte Suprema [Chile], 28 de enero de 2003).

Circular N.° 65/2015 (Servicio de Impuestos Internos [Chile], 2015). https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2015/circu65.pdf

Código Fiscal de la Federación de México [Congreso de los Estados Unidos Mexicanos [México], 31 de diciembre de 1981).

Constitución española (Cortes Generales [España], 1978).

Constitución Política de la República de Chile (Junta de Gobierno [Chile], 1980).

Decreto 821/98, texto ordenado de la Ley N.° 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones (Presidencia de la Nación [Argentina], 1998).

Decreto Ley N.° 824, Ley sobre Impuesto a la Renta (Junta de Gobierno [Chile], 31 de diciembre de 1974).

Decreto Ley N.° 830, Código Tributario (Junta de Gobierno [Chile], 31 de diciembre de 1974).

Decreto Ley N.° 825, Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios (Junta de Gobierno [Chile], 3 de diciembre de 1976).

Decreto Supremo N.° 133-2013-EF, que aprueba el Texto Único y Ordenado del Código Tributario (Presidencia de la República [Perú], 22 de junio de 2013).

Estatuto Tributario de Colombia (Presidencia de la República [Colombia], 30 de marzo de 1989).

Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935) (Corte Suprema [Estados Unidos], 7 de enero de 1935).

Ley N.° 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica (Asamblea Legislativa de la República [Costa Rica], 3 de mayo 1971).

Ley 58/2003, Ley General Tributaria de España (Cortes Generales [España], 18 de diciembre de 2003).

Ley N.° 21.210, Ley que Moderniza la Legislación Tributaria (Presidencia de la República [Chile], 24 de febrero de 2020).

Muñoz, GR-08-00091-2012 (Tribunal Tributario y Aduanero de la Araucanía [Chile], 17 de septiembre de 2013).

Muñoz, Rol 25915-2014 (Corte Suprema de Justicia [Chile], 27 de julio de 2015).

Servicio de Impuestos Internos, Dirección Nacional con Forestal Aurora SpA, RIT. GS-10-00039-2022 (Tribunal Tributario y Aduanero de Ñuble y Biobío [Chile], 19 de marzo de 2024).

Recibido: 29/07/2024
Aprobado: 15/10/2024