



UNIVERSIDAD DE VALPARAISO
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES
ESCUELA DE DERECHO



Tesina

La elusión tributaria:

¿Una forma astuta de planificación tributaria o una conducta dolosa y abusiva del Derecho, cuya única finalidad es evitar el nacimiento de la obligación tributaria?

Profesor guía:

Gonzalo Pardo Sainz

Tesistas:

Ignacio Angulo Vergara

Sophia Holloway Pellerano

Diciembre - 2013

Índice

Abstract.....	4
Introducción.....	4
I Caso ejemplar.....	5
- 1. Criterio seguido por el Servicio de Impuestos Internos.....	7
II Evasión tributaria.....	7
- 1. Concepto.....	8
- 2. Evasión y elusión.....	9
- 3. Evasión y fraude.....	9
- 4. Lucha contra la evasión.....	10
- 5. Su penalización.....	10
- 6. Causas de la evasión.....	11
- 7. Aspectos internacionales.....	12
- 8. Abuso de tratados internacionales.....	13
- 9. Marco legal de las infracciones tributaria.....	13
- 10. Alternativas ilícitas para rebajar impuestos.....	15
- 10.1 La simulación.....	15
- 10.2 El abuso del Derecho.....	17
- 10.3 El error.....	18
III Elusión tributaria.....	19
- 1. Concepto.....	20
- 2. Fundamentos para su ilicitud.....	21
- 3. Interpretación de las normas tributarias.....	22
- 4. Características.....	24
- 5. Ejemplos.....	26
- 5.1 Distribución o retiro encubierto de utilidades o beneficios.....	26
- 5.2 Retiros excesivos.....	26
- 5.3 Infravaloración de la base imponible.....	26
- 6. Fraude a la ley.....	27
- 7. Razón de negocios.....	29
- 8. Transacción por etapas.....	29
- 9. Medidas antielusivas.....	30
- 9.1 Establecimiento de ficciones.....	31
- 9.2 Tasación de la base imponible.....	32
- 9.3 Limitación de gastos deducibles.....	33
- 9.4 Gastos rechazados.....	35
- 9.5 Retiros presuntos.....	35

IV Elusión como ilícito.....	36
V Economía de opción.....	38
- 1. Concepto.....	38
- 2. Fundamento.....	39
- 3. Principios.....	40
VI Conclusiones.....	41
Bibliografía.....	43

Abstract

En el presente trabajo se tratarán los temas de economía de opción, elusión y evasión todo ello a partir del ROL 4038 de 2001 de la Corte Suprema el cual representa la orientación que esta tiene y, por tanto, como fallan los tribunales chilenos y por otro lado la concepción del Servicio de Impuestos Internos. En general la doctrina estima como dos cosas completamente distintas la evasión y la elusión tributaria, siendo que ambas tienen como objetivo/resultado el mismo, cual no es otro que el no pago del tributo correspondiente. Siendo, por tanto, nuestro objetivo primordial determinar cuándo se da cada una de estas figuras, pero además analizar el razonamiento aplicado por la Corte Suprema para llegar a aquella conclusión.

Palabras claves: evasión, elusión, economía de opción, Corte Suprema y Servicio de Impuestos Internos.

Introducción

Es de conocimiento generalizado el poco desarrollo doctrinal que hay tras la figura de la elusión tributaria en nuestro Derecho. Tomando como punto de partida el ROL 4038 de 2001 de la Corte Suprema, caso en el cual una inmobiliaria adopta una forma de operar que a todas luces tiene como única finalidad la de evitar el pago del impuesto correspondiente, pues la jurisprudencia referida considera que hay una simple elusión, por tanto, algo permitido, a pesar que la estructura del negocio no tiene otra explicación lógica que la elusión.

En general la doctrina estima como dos cosas completamente distintas la evasión y la elusión tributaria, siendo que a primera vista ambas tienen como objetivo/resultado el mismo, cual no es otro que el no pago del tributo correspondiente o un pago menor. La diferencia radicaría, según muchos, en el hecho que en la elusión el contribuyente (sujeto pasivo de la obligación) se vale de medios lícitos tendientes a obtener una disminución o de plano evitar la carga tributaria, siendo estos medios jurídicamente irreprochables, pues solo se trataría de una manera astuta de hacer uso de las herramientas que la misma ley entrega, siendo, por el otro lado,

la evasión la manera ilícita de lograr el mismo fin. De modo contrario a aquella opinión, hay quienes estiman que la elusión es un acto a lo menos cuestionable, pues es una herramienta o practica tendiente a que el contribuyente no pague los tributos correspondientes, valiéndose de una interpretación de la ley que se lo permita, pues al hecho normalmente gravado se le da la apariencia de otro con la finalidad expresa de sustraerse a un tributo legalmente debido, pero sin dejar de ser una conducta premeditada, siendo abuso al Derecho o un ilícito que no constituye delito o infracción, sin que por ello se desconozca que existen maneras legítimas para disminuir la carga impositiva; opinión compartida por autores como Villegas y Rivas.

Dicho lo anterior, resulta importante, no solo en el ámbito teórico, sino que práctico, el delimitar cuando nos encontramos en cada caso, pues del hecho de la amplia interpretación que existe de la evasión y elusión tributaria es que se llega a casos tan extremos como el del ROL 4038 de 2001, en donde esta sociedad, propiedad de las mismas personas naturales y que trabajan en conjunto, tienen como único y exclusivo fin el evitar el pago de un impuesto, que bajo los mismos hechos, pero con otra estructura societaria debiesen pagar. Lo cual permite que muchos puedan evitar con “astucia” la obligación tributaria, disminuyendo así los ingresos al fisco, con los que el Estado intenta cumplir sus fines sociales.

I. Caso ejemplar

La contribuyente Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. dedujo recurso de casación en el fondo contra la sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago, confirmatoria de la de primera instancia, dictada por el juez tributario de esta misma ciudad, mediante la cual se rechazó el reclamo interpuesto contra las liquidaciones números 545 a 571, por diferencias de Impuesto al Valor Agregado de los períodos tributarios junio a diciembre de 1992, enero a diciembre de 1993 y enero a agosto de 1994, efectuadas de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 20 N° 3 de la Ley de la Renta y 20 del D.L. N° 825, sobre IVA, al no haberse declarado los débitos fiscales provenientes de ingresos de explotación de complejo turístico “Los Jardines de Bahía Inglesa” de la Comuna de Caldera, según el criterio sustentado en las referidas liquidaciones.

Nuestra excelentísima Corte Suprema ha sostenido que la elusión es una figura lícita, cualquiera que sea la intencionalidad del contribuyente al llevarla a cabo. Así lo ha señalado en la ya célebre sentencia dictada en causa ROL N° 4.038-01 al señalar:

“18) *Que, así, el servicio confunde en este caso, dos conceptos jurídicos que tienen una diferencia notoria: el de evasión tributaria -ilícito-, con el de elusión, que consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega herramientas al contribuyente, como aquí ocurre, para pagar impuestos en una medida legítima a la que se optó, y no en aquella que se liquida.*

19) *Que, en la presente situación, ello se ha hecho mediante la constitución de dos sociedades, aunque por las mismas personas, para explotar en conjunto un negocio, utilizando los beneficios tributarios que la propia ley entrega y, de este modo una, la requerida en el presente asunto, se hace cargo de la parte inmobiliaria, y la otra del aspecto mobiliario y de prestación de servicios, por todo lo cual se paga el impuesto que se pretende, en este segundo caso, como se indica en las ya tantas veces dichas liquidaciones. Ello no sólo es lícito, por tener un fundamento legal, sino que puede tener finalidades ajenas a la elusión de impuestos, como podrá serlo el facilitar la adquisición, administración y mantención de los muebles, operaciones que, como resulta lógico entender, son más frecuentes que la de los primeros, sujetos a menor desgaste.”*

La anterior sentencia pareciera consagrar el principio de la licitud plena de la elusión, por tener el actuar del contribuyente su base en el hecho de que la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente, como aquí ocurre, para pagar impuestos en una medida legítima a la que se optó, y no en aquella que se liquida.

Sin embargo, señala respecto de la elusión que no tiene que ser necesariamente antijurídica por lo cual implícitamente distingue entre elusión lícita e ilícita, calificando los hechos de la causa de la primera forma, aceptando implícitamente que pueden existir figuras de elusión ilícita, más aún cuando, justificando de alguna forma su resolución, indica que pueden existir en los hechos materia del proceso finalidades ajenas a la elusión.

Esta sentencia en sí es contradictoria, pues si en un principio acepta como elusivo y por tanto legítimo, el actuar del contribuyente por atenerse a la ley, y luego acepta que exista elusión antijurídica, no entendemos cómo podría existir esta última si el contribuyente actúa dentro de la ley. Se está o no dentro de la ley, no puede haber figuras intermedias.

1. Criterio seguido por Servicio de Impuestos Internos

Señala que el artículo 97 N° 4 inciso 2° parte final del Código Tributario sanciona: el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto. Esta figura es una figura penal residual, aplicable a todas aquellas conductas que no hayan sido tipificadas como delito tributario en las demás normas del Código Tributario o en las leyes especiales de índole tributaria.

Por otro lado el artículo 109 del Código Tributario señala que toda infracción a las normas tributarias que no tenga señalada una sanción específica, será sancionada con multa no inferior a un uno por ciento ni superior a un cien por ciento de una unidad tributaria anual, o hasta del triple del impuesto eludido si la contravención tiene como consecuencia la evasión del impuesto.

Este artículo sanciona toda infracción a las leyes tributarias, fijando como parámetro los impuestos eludidos o evadidos haciendo sinónimos ambos conceptos.

En virtud de ambas normas analizadas, tendríamos que concluir que todo acto de evasión o elusión, ya sea ejecutado con dolo directo (en cuyo caso se aplicaría el artículo 97 N°4 inciso 1°), o meramente voluntario o incluso culposo (en cuyo caso se aplicaría el artículo 109), constituyen actos antijurídicos para nuestra legislación tributaria, y por ende sancionables como delitos o infracciones administrativas, según sea el caso.

Este ha sido el criterio seguido por el Servicio de Impuestos Internos al presentar querellas por delitos tributarios por uso fraudulento de pérdidas tributarias en fusiones de empresas, antes de que entrara en vigencia la ley 19.738 que restringió fuertemente su utilización.¹

II. Evasión tributaria

Desde antiguo ha existido la tendencia a evitar el pago de tributos, ya que este, como nos recuerda el profesor Massone, era un impuesto sobre los vencidos en guerra, siendo muestra de

¹ Martínez, Rafael: “El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el derecho tributario chileno” en *Revista de derecho*, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, XXIX. 2007.

dependencia, servilismo y prestación odiosa y excepcional. Pasando también por favoritismos políticos y abuso de los privilegiados para con las clases humildes.

Según el economista Marco Pantaleoni el evasor fiscal vendría siendo “quien traspasa clandestinamente los muros ideales de la ley tributaria para buscar, fuera de ellos, la liberación del tributo.”²

Esto fue superado ya en gran medida con el Estado de Derecho y el establecimiento de normas constitucionales de rango superior. No obstante, esto sucederá solo en la medida que cada quien declare lo que deba, ya que la falta de esta declaración afectara a aquellos contribuyentes que cumplen.³

Por otra parte, no hay que olvidar que el tributo afecta los intereses económicos de los particulares, sin necesariamente obtener un beneficio inmediato o directo, razón por la cual parece natural evitar su pago.

1. Concepto

Ideas respecto al concepto de evasión hay muchos, desde aquellas ideas que no la consideran algo distinto de la elusión, enmarcándolas en una sola idea de ilicitud, pero nosotros nos guiaremos por la concepción contraria, en que evasión es “una actividad consiente –e ilegal– del contribuyente para evitar el impuesto que gravaría el hecho económico” como señala Blumenstein⁴.

Implica, por tanto, la verificación del hecho gravado, pero el posterior incumplimiento de la obligación.

Por otra parte el IBFD señala que la evasión tributaria a diferencia de la elusión, puede caracterizarse como “conducta ilegal e intencional, o como conducta que envuelve una violación directa de la ley tributaria, en orden a escapar al pago de impuesto.”⁵

²Pantaleoni en Massone, Pedro: *Principios del Derecho tributario*. Legal Publishing 2013, p 146

³Massone, Pedro: *Infracciones tributarias*. Legal Publishing 2009

⁴Blumenstein en Ibarra, Alejandro: *Delimitación conceptual de los términos evasión tributaria, elusión tributaria, fraude a la ley tributaria y economía de opción*. N° 14. Derecho penal contemporáneo, revista internacional. Bogotá. 2006

⁵IBFD, International Tax Glossary, p 157

En Alemania la evasión se traduce en realizar “declaraciones escritas u orales prestadas a la administración financiera en términos falsos o incompletos sobre hechos de notable relevancia fiscal.”⁶ Estas declaraciones deben referirse a “hechos que influyen sobre la determinación del nacimiento de la obligación tributaria y sobre el monto consiguiente del impuesto, o bien determinan una ventaja tributaria o son relevantes para la recaudación o la ejecución del impuesto.”⁷

En nuestro país, Alejandro Dumay Peña ofrece la siguiente definición de evasión: “consiste en una burla maliciosa e intencionada de la ley, con el propósito de liberarse en todo o en parte de la carga tributaria a que legalmente está obligado.”⁸

2. Evasión y elusión

Hacer la distinción entre lo que es evasión tributaria y elusión tributaria es importante, esto ya que el tratamiento legislativo apropiado a cada una es diferente. Siendo en el área de la elusión tributaria donde el desafío para el legislador es mayor.⁹

“Para distinguir entre evasión y elusión, se dice comúnmente que la elusión tributaria es un orden que satisface los requerimientos técnicos de la legislación tributaria, pero reduce el impuesto de un modo contrario al espíritu o a la política de la ley.”¹⁰ O sea, podríamos decir que formalmente todo parece acorde a la legislación y a la norma, pero en el fondo la contradice sustancialmente, toda vez que evita lo que la norma precisamente busca, violando así su espíritu y lo que la inspiró.

3. Evasión y fraude

Los conceptos de evasión fiscal y fraude fiscal son distintos y no deben confundirse.

⁶Kruse en Massone: *Principios del Derecho tributario*. Legal Publishing 2013, p 148

⁷Kruse en Massone: *Principios del Derecho tributario*. Legal Publishing 2013, p 148

⁸Dumay Peña, Alejandro: *El delito tributario*. Samber, p 2

⁹Tooma en Massone: *Principios del Derecho tributario*. Legal Publishing 2013, p 151

¹⁰O`Connel en Massone: *Principios del Derecho tributario*. Legal Publishing 2013, p 151

“La forma más grave de evasión es el fraude fiscal que la ley circunscribe a bien definidas hipótesis delictivas.”¹¹ “El fraude fiscal se caracteriza por la intención concreta del contribuyente de evadir los impuestos.”¹² La intención de actuar de esta manera, de realizar los negocios de una forma y no de otra, es con el objetivo final de evitar el pago del impuesto.

“La noción de fraude indica por regla general el empleo de un engaño. De un artificio, de una conducta tal que crea voluntariamente y conscientemente una situación dirigida a la evasión del impuesto y a la eliminación de las posibles consecuencias.”¹³

4. Lucha contra la evasión

En este caso se presenta que los métodos para enfrentar la evasión son limitados, y por lo mismo hay poco que pueda hacer el legislador tributario para enfrentarla en el ámbito de la evasión tributaria.

Por otro lado se presenta que lo más común es que el contribuyente rechace la evasión a pesar de lo mucho que le afecte pagar el impuesto. Sin embargo, en el caso de la elusión ello no es así por cuanto ella no es ilegal en el mismo sentido que la evasión, y es por ello que muy posible que los contribuyentes realicen proyectos y contratos destinados a eludir el impuesto.

5. Su penalización

El Estado, como cualquier ente, necesita de recursos económicos para obtener sus fines específicos, ya bajo el sistema económico establecido, estos recursos son obtenidos a través de la riqueza de los ciudadanos. La existencia misma del Estado como lo conocemos depende de la norma tributaria y su consiguiente observancia.

Esto siempre en la medida en que el contribuyente no sea sometido a una carga desmesurada, excesiva o injusta¹⁴.

El régimen de sanciones fiscales es una regulación especial, de manera tal que priman por sobre las disposiciones del Código Penal por el principio de especialidad, siendo solo de carácter

¹¹Salvatore en Massone: *Principios del Derecho tributario*. Legal Publishing 2013, p 151

¹²Uckmar en Massone: *Principios del Derecho tributario*. Legal Publishing 2013, p 151

¹³Salvatore en Massone: *Principios del Derecho tributario*. Legal Publishing 2013, p 151

¹⁴Massone, Pedro: *Infracciones tributarias*. Legal Publishing 2009

supletorio, en todo aquello no previsto por el Código Tributario, las normas de Derecho común, como lo establece el artículo 2º del mismo.

Por otro lado, la penalización no responde solo a la protección del patrimonio fiscal, sino también a la protección del sistema económico-social, basado principalmente en la libre competencia. Siendo requisito de este la igualdad de condiciones y cargas, lo que no se daría en caso que algunos actores obtuvieran ventajas (en este caso ilícitas) para competir.¹⁵

La evasión constituye un verdadero delito, y en muchas de las legislaciones incluida en el delito de defraudación, en la medida que el incumplimiento no sea simplemente culpable, ya que en caso de la defraudación fiscal sanciona a quienes realicen cualquier hecho, aserción, omisión, simulación, ocultación o maniobra que tenga por objeto producir o facilitar la evasión, sea total o parcial, es decir, aquí la intención esta puesta a aquel fin.¹⁶ Lo cual no es nuestro caso, ya que para nosotros no existe una evasión culpable u otro delito tributario que no sea doloso; la evasión siempre es dolosa en la medida que lo que se busca es la disminución de la carga impositiva, mediante el empleo deliberado de medios ilícitos.

6. Causas de la evasión

Entre las causas para que cualquier sujeto evada la carga tributaria existen tantas como la imaginación pueda concebir, desde las más inocentes como podría ser la ignorancia de la ley tributaria, hasta las maliciosas como sería la avaricia junto a la falta de sanciones drásticas a tal situación.

En este caso seguiremos las causas que cita Alejandro Dumay Peña, entre las cuales considera como tradicionales:

- a. Desequilibrio entre la carga tributaria y la capacidad económica del contribuyente, simplemente más de lo que puede contribuir;
- b. Régimen impositivo demasiado gravoso, originado por la multiplicidad de tributos o lo elevado de las tasas;
- c. Aversión natural del sujeto a desprenderse de parte de sus ingresos;

¹⁵Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime: *Elusión, planificación y evasión tributaria*. Legal Publishing. 2010

¹⁶Fonrouge, Giuliani: *Derecho financiero*. Delapalma. 1993

- d. Falta de racionalidad en el sistema de franquicias tributarias;
- e. Desconfianza en la administración de los fondos fiscales por parte del gobierno;
- f. Las leyes de condonación;
- g. La complejidad de la ley tributaria, que permite interpretaciones forzadas que posibilitan la evasión que no está en el ánimo de la ley;
- h. Falta de conciencia tributaria social, que considere reprochable y moralmente condenable tal conducta;
- i. La inflación, en cuanto origina una subestimación de la base imponible y en cuanto reduce y hace perder la efectividad de las sanciones monetarias;
- j. Sistemas de presunciones de renta, cuando son bajas en relación a los ingresos efectivamente percibidos;
- k. Falta de tradición tributaria, en nuestro caso hasta la crisis de 1930 los recursos fiscales provenían fundamentalmente de la exportación;
- l. Falta de sanciones drásticas y ejemplificadoras para los infractores; y
- m. Imperfecciones en el sistema de fiscalización.

Este listado, por cierto, no es del todo exacto, ya que muchas de estas situaciones se han visto atenuadas o incluso superadas con el devenir de los años, como sería el caso de la inflación, que en general es baja y no justificaría una evasión o la falta de sanciones, ya que cada vez son más gravosas o el caso de las imperfecciones a la hora de fiscalizar, pues Chile posee un sistema bastante desarrollado apoyado de los mismos avances tecnológicos.

7. Aspectos internacionales

En el ámbito internacional el avance y la internalización de la economía indudablemente han permitido diversos avances, pero junto con ello también ha traído nuevos problemas e incrementado los que ya existían. En el caso del ámbito tributario las nuevas relaciones que han surgido han aumentado las posibilidades de sustraerse del impuesto mediante la aplicación de la elusión y la evasión realizadas en el ámbito internacional.

Es por ello que muchos Estados han establecido normas particulares tendientes a evitar rodeos fiscales mediante el uso de cláusulas antielusivas en el ámbito de las relaciones internacionales.

Para realizar una elusión en el ámbito internacional, se utilizan distintas figuras y operaciones. Ejemplo de ello son las sociedades de base, abuso de tratado, precios de transferencia, etc.

8. Abuso de tratados internacionales

La amplia integración internacional de las economías nacionales y el aumento de empresas que operan internacionalmente ha permitido que los tratados tributarios bilaterales adquieran una mayor importancia. Estos tratados tienen como principal meta afianzar el comercio internacional de modo de evitar el riesgo de la doble tributación internacional.

De este modo los tratados se refieren principalmente al problema de la superposición de las jurisdicciones tributarias nacionales mediante la asignación de las facultades tributarias entre los Estados contratantes, sobre las distintas clases de renta o contribuyentes.

El problema que se presenta es que los tratados se han usado como medios de elusión tributaria, de esta manera los tratados tributarios han logrado prevenir la doble tributación ellos no han logrado disminuir la elusión tributaria que se realiza generalmente mediante el abuso de tratados. La modificación de los tratados es difícil, por tanto, si se descubre un plan abusivo, pasara mucho antes de su modificación.

El abuso de tratados por parte de empresas multinacionales opera a través de sus subsidiarias organizadas en el país precisamente con el objeto de acceder a los beneficios tributarios. Aunque los convenios pueden ser usados abusivamente tanto por los residentes como los de otros países.

9. Marco legal de las infracciones tributarias

Trataremos aquí, y siguiendo al profesor Massone, ciertas normas que constituyen un marco legal referencial y fundamental del Derecho impositivo fiscal de nuestro país que, con

cierta frecuencia es necesario citar a la hora de interpretar nuestra legislación tributaria, sin perjuicio de un futuro análisis del análisis a las normas tributarias.

Comenzamos, por supuesto, con la Constitución Política, donde aparte las normas generales que establecen Derechos o garantías relativos a los delitos y las penas, a la presunción de inocencia, debido proceso, etc., tenemos aquellas disposiciones que gobiernan la imposición de tributos de cualquier clase o naturaleza, nos referimos a los Art. 63 n° 14, en relación con el Art. 65 inc. 4° n° 1 (el primero establece que solo son materias de ley, número 14 las de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, lo que nos lleva al siguiente artículo, con lo cual queda claro que corresponderá al Presidente la iniciativa de ley para imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión) y la igual repartición de las cargas públicas establecido en el Art. 19 n° 20 (la Constitución asegura la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión que fije la ley, y en ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos). Teniendo siempre presente que los elementos mínimos de la obligación tributaria son: el sujeto activo, sujeto pasivo, hecho gravado, base imponible y la tasa (CS, 1 sept. 2008 rol 638-2007).

Ahora, respecto a la legislación tributaria comenzamos con algo elemental, el Art. 1° según el cual las disposiciones del Código Tributario se aplican exclusivamente a las materias de tributación fiscal interna que sean, según la ley, de la competencia del Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII). Por tanto, se exigen dos requisitos copulativos para la aplicación del Código:

1° Que se trate de una materia de “tributación fiscal interna”, o sea, quedarían fuera del ámbito de aplicación del Código las materias tributarias municipales y aduaneras; las primeras, por no ser fiscales y las segundas, por no ser de tributación interna.

2° Que la materia sea de competencia del SII.

Siguiendo con el artículo 2° del Código Tributario, dispone que: “en lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplicaran las normas del derecho común contenidas en leyes generales o especiales”. De lo cual parece importante destacar que para aplicar estas otras leyes hay ciertas condiciones:

1° Que se trate de lo no previsto en el código tributario y demás leyes tributarias. Entonces, si se prevén las penas de los delitos, y el sujeto activo, no cabe aplicar otros cuerpos normativos.

2º Que las normas que se pretenden aplicar sean de derecho común.

Terminando con el marco legal, tenemos el encabezamiento del artículo 97 del Código Tributario, que reza: “Las siguientes *infracciones a las disposiciones tributarias* serán sancionadas en la forma que a continuación se indica”. Luego vienen sus 26 numerales.

Esto nos lleva a entender que las infracciones tributarias deben referirse a los impuestos fiscales internos. Por tanto, si una persona tiene una conducta abiertamente antijurídica, ilegal y censurable, pero que no infringe una disposición tributaria, no podrá recibir ninguna sanción contemplada en el Art. 97, habrá que buscar sanción en otra parte.¹⁷

10. Alternativas ilícitas para rebajar el impuesto

Nos referiremos a figuras de evasión tributaria.

10.1. La simulación

La simulación es “una declaración de voluntad no real, emitida conscientemente y por acuerdo entre las partes para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que en realidad no existe, o que es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo”.¹⁸ En materia tributaria la voluntad real de las partes sería evitar o disminuir el pago del tributo.

La simulación puede ser tanto lícita como ilícita. El primer caso será cuando las partes no persiguen el perjuicio de un tercero, lo cual podríamos decir no se aplica al caso. Esto fundamentalmente porque la simulación, su objetivo, es afectar al patrimonio del fisco, sea disminuyendo la carga tributaria o evitándola completamente.

Además, la simulación puede ser relativa o absoluta. Siendo relativa cuando se ha querido celebrar un acto jurídico distinto al exteriorizado. Mientras que será absoluta cuando el acto jurídico celebrado por las partes es ficticio en su totalidad. Ambos sirviendo en cuestiones tributarias.

Lo que diferencia a la simulación con el fraude a la ley es que la primera consiste en la

¹⁷Massone, Pedro: *Infracciones tributarias*. Legal Publishing 2009

¹⁸Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime: *Elusión, planificación y evasión tributaria*. Legal Publishing. 2010

creación de una ficción comercial, se crea una apariencia para ocultar la realidad; mientras que en el fraude a la ley, son actos reales, pero dirigidos a conseguir un resultado distinto al establecido por la norma.

Respecto a las consecuencias de la simulación habrá que distinguir entre la absoluta, en que el acto simulado se desvanece, es inexistente. En la simulación relativa queda existente el acto simulado y no producirá efecto porque carece de causa.

En cuanto a los efectos hay que distinguir entre las partes y respecto de terceros. En las partes como el acto no existe, rige para ellas la voluntad real. Para los terceros rige la voluntad declarada, por tanto, la voluntad real no los afecta, aunque es posible que puedan hacer prevalecer la voluntad real, la cual deberán probar.

En nuestra legislación tributaria la simulación es considerada un delito por el artículo 97 número 4 (Código Tributario), que prescribe que *“las siguientes infracciones a las disposiciones tributarias serán sancionadas en la forma que a continuación se indica:... 4º (...) El que simulando una operación tributaria (inciso 3º)... El que maliciosamente confeccione, venda o facilite a cualquier título guías de despacho...”* habiendo aquí sanciones pecuniarias como corporales. Aunque en estos casos se podrían ejercer acciones ante los Tribunales Ordinarios para que se declare la nulidad del contrato simulado, pero se prefiere utilizar el artículo 21 del Código Tributario, que el contribuyente no ha probado la veracidad de sus declaraciones presentadas.

Ahora bien, Martínez Cohen nos da una perspectiva distinta respecto a la simulación lícita. Entiende que existe simulación lícita en materia tributaria cuando en un contrato o convención con finalidades no tributarias las partes han mentado u ocultado el verdadero acto o contrato acordado. Ejemplos de esta simulación lícita serían; la compraventa entre el padre y el hijo no sujeto a patria potestad celebrada no con la intención de evadir el impuesto a las herencias, sino con el afán de perjudicar a otros herederos. Otro ejemplo también se presenta en la venta simulada a terceras personas a fin de burlar los derechos de los acreedores, pero sin la intención de producir ahorro tributario alguno. Un último ejemplo y el más clásico se presenta cuando las partes dicen pagar al contado por la compra de un bien raíz cuando en realidad lo están comprando a crédito, o lo han pagado con anterioridad. En todos estos casos la realidad debe prevalecer sobre la voluntad aparentemente manifestada, pues no se está mintiendo para

causar perjuicio al fisco, para pagar menos tributos, en cuyo caso habría evasión, sino que con otras finalidades extratributarias.

Se ha señalado en algunos fallos y doctrina que la simulación para que surta efecto en materia tributaria debe ser judicialmente declarada. Sin embargo, esta aseveración no es correcta, pues en materia tributaria el valor de un acto o contrato estará dado, no por su validez o nulidad civil, generada por la simulación, sino por su concordancia con la realidad conforme al artículo 21 del Código Tributario.

Por tanto, si un tribunal ordinario declara la nulidad del acto o contrato por simulación, nos sirve. Pero igualmente el Servicio podría prescindir del acto simulado por no ser fidedigno, es decir, por no corresponderse con la realidad.

En virtud de lo expuesto se concluye que siempre se debe permitir al contribuyente la prueba de haber simulado un contrato con fines no tributarios, o el haber cometido un error.¹⁹

10.2. El abuso del Derecho

Parece existir acuerdo en la doctrina al entender que existe abuso del Derecho si el Derecho es ejercido maliciosamente, con el propósito de dañar a otro, o sin que su titular reporte utilidad alguna. Esto ya que el Derecho posee una finalidad social, de la cual el titular no puede prescindir, por lo que si se ejercitan prescindiendo de los fines a los cuales está encaminado el Derecho, se está abusando de él.

El abuso al Derecho sería un acto ilícito, por tanto, deberá resolverse con arreglo al criterio aplicable a cualquier hecho ilícito, es decir, cuando este se ejerza dolosa o culpablemente.

Por su parte, el profesor Pablo Rodríguez Grez en su obra *El abuso del Derecho y el Abuso Circunstancial*, entiende que los límites del Derecho subjetivo los determina el “interés jurídicamente tutelado por la norma positiva”. Entonces, quien tiene un Derecho puede ejercerlo sin limitación alguna siempre que con ello satisfaga un interés reconocido en la norma positiva. Es decir, exceder el interés jurídicamente protegido por el Derecho.

Por otra parte presenta lo que denomina “abuso circunstancial”. Toda situación jurídica intersubjetiva se genera al amparo de una norma que la organiza según una hipótesis, o de un

¹⁹Martínez, Rafael: “El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el derecho tributario chileno” en *Revista de derecho*, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, XXIX. 2007.

acto jurídico forjado por la voluntad. Lo que acontece es que pueden producirse ciertos hechos que hagan variar el escenario en que la norma fue creada y surgen intereses que no existían al momento en que nació y que son irreversibles. Lo anterior es explicado a través de un sencillo ejemplo, en la compraventa de un bien raíz para un proyecto inmobiliario, donde el terreno se revaloriza y esa plusvalía motiva solicitar la nulidad del contrato para recuperar el terreno, ya que ese hecho genera un perjuicio para una de las partes, por lo tanto, el vendedor ahora trataría de aprovecharse de aquella circunstancia, ya que el efecto que se produjo fue irreversible (el aumento de valor experimentado).

En una comparación entre este y el fraude a la ley se puede señalar como semejanza que en ambos existe la intención de obtener un resultado contrario al ordenamiento jurídico. Pero en cuanto a sus diferencias debemos señalar: en el abuso del Derecho solo hay una norma de la cual emana el Derecho ejercido abusivamente; mientras que en el fraude a la ley tenemos a lo menos la ley defraudada y la de cobertura. En el acto abusivo no puede faltar daño a un tercero; no así en el fraude. Por último, en el ejercicio abusivo se ejerce una atribución reconocida, pero de manera que produce un efecto dañoso; se intenta aplicar una norma que no corresponde para dejar de aplicar la correspondiente.

10.3. El error

El problema se genera cuando en determinados instrumentos se consignan declaraciones del contribuyente que se vuelven en su contra, por ejemplo en la contabilidad, en que en ellos no consta una voluntad real de parte de quien lo suscribe o completa, sino que, en virtud de un error de aquél, en ellos se estampa un hecho que no se aviene con la realidad.

Teniendo a la vista el artículo 1713 del Código Civil debemos decir que solo la confesión judicial produce plena prueba en contra de quien la emite, por tanto, la confesión extrajudicial, que emana de los libros o papeles del contribuyente, constituye sólo la base de una presunción judicial, la que siempre puede ser destruida, de ser ello necesario, por prueba en contrario. A lo que queremos llegar con esto es que el error por parte del contribuyente en caso alguno puede dar nacimiento a la obligación tributaria. Tanto así, que ciertos artículos de nuestro Código de Comercio y el Código Tributario contemplan casos de error, que no generan de inmediato la obligación tributaria:

“Si el error se comete en la contabilidad, siempre se podrá corregir mediante otro asiento contable, en cualquier tiempo, cuando se notare la falta (Artículo 32 del Código de Comercio).

Por otro lado, si el error se comete en las declaraciones de impuestos, se podrán corregir éstas, e incluso solicitar la devolución de los impuestos indebidamente pagados dentro de tres años de ocurrido el error (Artículo 126 del Código Tributario).

Es más, dicho código incluso faculta al contribuyente para rectificar errores propios en la contestación de la Citación, e incluso en el reclamo de liquidaciones (Artículos 63 inciso 2º y 127 del Código Tributario)²⁰.

III. Elusión tributaria

En este punto, analizado ya el tema de evasión, corresponde ver la contrapartida, que sería la elusión, la opción lícita a la búsqueda de aminorar la carga tributaria por parte del contribuyente. Destacamos, además, el hecho que la elusión es una de las cuestiones fundamentales del Derecho tributario, a la vez que un problema permanente derivado del deseo del contribuyente de disminuir en lo posible el impuesto, legítima aspiración siempre que no contravenga la ley²¹.

Como alguna vez se dijo, todo hombre tiene Derecho a organizar sus negocios de modo que el impuesto atribuido según las leyes pertinentes sea menor de lo que sería de otro modo²². Dicho que se ha visto reflejado por la doctrina y jurisprudencia en la consagración como Derecho del contribuyente a elegir la forma jurídica más conveniente a sus intereses tributarios.

Para cualquier empresa la carga tributaria, si es demasiado alta, puede repercutir en su nivel competitivo, por eso el esfuerzo de tomar las decisiones con la menor carga fiscal posible. Lo mismo para la persona natural que paga impuesto, que puede ver afectada su nivel de riqueza y capacidad de consumo. No podríamos tratar de inmoral o poco ética una decisión que rebaje la carga fiscal, cuando en rigor no se ha verificado la violación a una norma imperativa, pues simplemente no se está verificando el hecho gravado.

²⁰Martínez, Rafael: “El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el derecho tributario chileno” en *Revista de derecho*, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, XXIX. 2007.

²¹Massone, Pedro: *Principios del Derecho tributario*. Legal Publishing 2013, p 26

²²Tomlinpitz en Massone: *Principios del Derecho tributario*. Legal Publishing 2013, p 1

1. Concepto

Del concepto de elusión podemos dar dos clases, dependiendo de la doctrina seguida por cada autor, en orden a estimar si es lícita o ilícita, aunque por ahora solo veremos a los primeros, luego decantaremos a un estudio comparativo con la doctrina contraria.

Consiste en “evitar por medios lícitos que un determinado hecho imponible se realice, mediante el empleo de formas o figuras jurídicas aceptadas por el Derecho –aun cuando una de ellas sea infrecuente o atípica- y que no se encuentran tipificadas expresamente como hecho imponible por la ley tributaria”²³.

Línea seguida de autores como Fonrouge, quien sostiene que “existe elusión cuando las acciones u omisiones tendentes a evitar o disminuir el hecho generador se realiza por medios lícitos, sin infringir la ley”²⁴ y Jarach que estima que “la elusión consiste en la utilización de medios lícitos, tendentes a obtener una reducción de la carga tributaria, los cuales, necesariamente, están fuera del ámbito de la normativa penal, puesto que se trata de medios jurídicamente irreprochables”²⁵.

Todos estos autores, e incluso más, coinciden en la primera concepción que habíamos mencionado, es decir, que la reducción que se obtiene se hace por medios lícitos e irreprochables. Pues como el propio diccionario dice, eludir no es más que evitar algo con astucia, lo cual no sería condenable en absoluto, la oportunidad la entrega la misma ley al no condenarla, no son ilegales.

Klaus Tipke sostiene que “la elusión fiscal consciente y planificada es una modalidad legal de resistencia fiscal. No es inmoral. Esto se reconoce probablemente en todos los Estados de Derecho que respetan la libertad”²⁶.

Podríamos decir en otros términos que la elusión se refiere a una conducta del contribuyente encaminada al objeto específico de reducir la carga tributaria sin caer, por cierto, en el concepto de evasión tributaria. Por lo que es una conducta aceptable, que por supuesto podría ser cuestionada desde una perspectiva distinta, como el espíritu de la ley.

²³Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime: *Elusión, planificación y evasión tributaria*. Legal Publishing. 2010

²⁴Fonrouge, Giuliani: *Derecho financiero*. Delapalma. 1993

²⁵Jarach, Dino: *El hecho imponible*. Abeledo-Perrot. 1982

²⁶Tipke en Massone: *Principios del Derecho tributario*. Legal Publishing 2013, p 29

2. Fundamentos para su licitud

El fundamento lo encontramos en la propia legislación, al entender que las leyes tributarias alcanzan ciertas operaciones o hechos que hacen nacer la obligación de pagar, mas no a otros, por lo cual está libre de pagar, por muy similares que sean a negocios que si obligan al pago, pues tal legislación que se podría llamar deficiente no es responsabilidad del contribuyente, sino que al contrario, del propio Estado.

A estos hechos no gravados por el legislador, hay que tener en cuenta el principio de legalidad o reserva legal que existe en el Derecho tributario, de modo que las obligaciones tributarias solo nacen o se generan cuando existe una ley que las establezca.

De lo cual concluimos que si un hecho determinado está sujeto a imposición por la ley tributaria en una forma determinada y no otra, por parecida que fuese, solo estará gravada en la primera y no en la segunda. No podría haber una aplicación analógica por parte del Fisco. Por tanto, no es necesario mayor demostración empírica, pues en ausencia de sanción expresa ante el comportamiento elusivo, la actividad debe entenderse legítima y lícita, en tanto, no contraviene una norma positiva, incluso en contra de su espíritu²⁷.

No existe obligación de amparar los intereses del fisco en desmedro del principio de autonomía contractual. Por lo que el camino anormal no es censurable, si tiene un interés real y apreciable como justificación objetiva. La anormalidad corresponde a fraude cuando no corresponde a una exigencia de la empresa o un fin de negocios²⁸.

Y como hemos dicho, en general se defiende la licitud de la elusión, sobre todo teniendo en cuenta que no se encuentra sujeta a sanción alguna. Pero aquí cabe mencionar la opinión del profesor Massone al respecto, quien entiende que esto tiene un límite, en cuanto tanto, la elusión se vuelve más sofisticada y artificiosa, ella se va tornando inaceptable, ya que se convierte en fraude a la ley, mientras que a la vez, atenta contra la igual repartición de los tributos establecido en nuestra Constitución. Quedando así las normas a merced de la interpretación de expertos en la materia desvirtuando la norma²⁹.

²⁷Massone, Pedro: *Principios del Derecho tributario*. Legal Publishing 2013, p 40

²⁸Massone, Pedro: *Principios del Derecho tributario*. Legal Publishing 2013, p 41

²⁹Massone, Pedro: *Principios del Derecho tributario*. Legal Publishing 2013, p 43

Además rechaza la idea de juntar la libertad contractual, con los efectos tributarios celebrados al amparo de la misma. Siendo lo primeros protegidos por la ley y la constitución, mientras que los segundos son de Derecho público, estando regulados por ley, voluntad que debe respetarse. Por lo que lo que puede ser lícito para el Derecho privado, puede no serlo para el Derecho público³⁰.

Aún así, reconoce que el Estado debe actuar bajo ciertos parámetros en cuanto a sus medidas tendiente a evitar la elusión, las que deben ser claras al igual que las consecuencias:³¹

1. El contribuyente debe realizar un acto, operación o transacción, o una serie de actos, operaciones o transacciones que, individual o en su conjunto, sean anormales, inusuales o artificiosos.
2. Que estos –los actos o serie de actos recién mencionados-, tengan como resultado el evitar o reducir uno o más de los impuestos que de otra forma debiese de pagar.
3. Que con estos actos, se obtenga el mismo resultado no tributario que se obtendría usando los actos que estarían sujetos al impuesto o al mayor impuesto que se evita.

3. Interpretación de las normas tributarias

Parece justo tratar este tema antes de continuar, ya que la manera en que estas se interpretan (las normas tributarias) pueden llevar al pago o no del impuesto.

Ferreiro sostiene que las normas tributarias han de interpretarse siguiendo las pautas que generalmente son admitidos en el ordenamiento jurídico del que forman parte. Teniendo por tanto, criterio textual, lógico, sistemático, histórico y teleológico. Este último criterio muy aplicado por aquellos que sostienen una interpretación económica, poniendo el acento en el interés de la norma, a su finalidad.

En cuanto al criterio de interpretación económica de las normas tributarias es importante recalcar que ella no se encuentra consagrada en nuestro derecho como método de interpretación. Sin embargo, ella podría llegar a aplicarse en la medida que se relacione con la doctrina de los tipos, la cual sí tiene aplicación en nuestro ordenamiento jurídico. También podría válidamente

³⁰Massone, Pedro: *Principios del Derecho tributario*. Legal Publishing 2013, p 44

³¹Massone, Pedro: *Principios del Derecho tributario*. Legal Publishing 2013, p 45

llegar a aplicarse mediante la utilización funcional de los métodos de interpretación consagrados en el Código Civil; pero no como método, sino como un simple criterio orientador de la labor interpretativa, sin pasar a llevar el principio de la legalidad en materia tributaria.

No obstante en las interpretaciones del Servicio de Impuestos Internos se puede apreciar su utilización. Por ejemplo, cuando emplea conceptos como legítima razón de negocios, entendiendo por esta actos que con “una finalidad ajena a la meramente tributaria”³², para reconocer la forma jurídica adoptada por los contribuyentes, en las reorganizaciones de empresas.

Dentro de nuestros principios constitucionales encontramos la libertad económica, que implica que dentro de las actuaciones lícitas y libres de toda persona, se encuentra la elección y realización de negocios, actos, contratos y operaciones económicas lícitas, aunque se haya elegido, en relación a otras, la con menor o incluso nula carga fiscal.

Entre las corrientes de interpretación tenemos principalmente dos escuelas opuestas entre sí: la que en caso de duda la norma debe interpretarse a favor del particular –In Dubio Contra Fiscum-; y la que en caso de duda la interpretación debe ser favorable al fisco –In Dubio Pro Fiscum-. Esto asumiendo una condición de normas excepcionales, por tanto, con criterios interpretativos también excepcionales. La doctrina moderna rechaza el carácter excepcional atribuido a las leyes financieras³³. No serían las leyes tributarias ni especiales, excepcionales, ni restrictivas de la libertad o de la propiedad, sino como cualquier otra ley que crea Derechos y obligaciones, siendo el medio para la subsistencia del Estado. El impuesto sería la manera normal para preservar la comunidad organizada y lograr los fines económico-sociales, y cualquier otro objetivo atribuible al Estado, llegando a la conclusión que son los métodos generales de interpretación los que cobran importancia.

Ahora bien, muchas legislaciones han elaborado una teoría conforme a la cual los hechos deben evaluarse de acuerdo a la sustancia económica por oposición al contenido formal.³⁴ Entendiendo esto como el predominio de la realidad económica o social sobre el texto literal de una disposición. Criterio que perfectamente puede estar establecido en la ley o simplemente como principio interpretativo adoptado por los tribunales.

³² Informe complementario Comisión Investigadora Fiscalización de Condonaciones SII: PPUA y reorganización empresarial, instrucciones y dependencia jerárquica. 2012

³³ Fonrouge, Giuliani: *Derecho financiero*. Delapalma. 1993

³⁴ Uckmar en Massone: *Principios del Derecho tributario*. Legal Publishing 2013, p 92

4. Características

De lo anterior podemos desprender que existen ciertas condiciones para que se trate de elusión y no evasión. En esto seguiremos a los autores Amorós, García, Ugalde y Valenzuela.

A.- Se debe tratar de una acción u omisión anteriores a la verificación del hecho gravado, esto es lógico, pues si se verifico el presupuesto de la ley tributaria, significa que la obligación tributaria nace y el contribuyente está obligado al pago de esto, y en caso de no cumplir se verá sancionado.

B.- Es de carácter negativo, esto es que el hecho gravado no se produzca, el contribuyente realiza un acto, pero ese acto no lleva necesariamente aparejado el nacimiento de la obligación tributaria.

C.- Los medios empleados para eludir el tributo deben ser lícitos, esto es independiente de lo rebuscada o poco común de la forma jurídica que se utiliza, la creatividad en ningún sentido está prohibida.

Amorós sostiene en este sentido que para que la elusión sea lícita debe cumplir con tres requisitos:

1. Debe tratarse de una conducta clara, transparente y evidente, debe existir una coincidencia entre la exteriorización de la conducta y lo que el contribuyente realmente quiere.
2. Debe tratarse de una conducta general, una forma jurídica que normal y cotidianamente es utilizada. Idea complicada de aceptar, ya que muchas veces al eludir se utilizan figuras jurídicas poco comunes, pues precisamente se trata de evitar con astucia la obligación tributaria.
3. Debe ser sin intención, o sea, el contribuyente la utiliza sin un objetivo específico. Con lo cual estamos completamente en desacuerdo, ya que precisamente el contribuyente al utilizar una figura jurídica similar, pero distinta, lo que quiere es precisamente aminorar la carga fiscal.

D.- Posee un trasfondo fundamentalmente económico, lo cual no es nada nuevo, pensando en el objetivo del contribuyente al actuar de esta manera, que no es otro que “pagar” menos.

E.- Tiene como fundamento la libertad para desarrollar actividades económicas, de manera que se puede organizar un negocio con total libertad, siempre que se respete el marco legal y constitucional establecido.

F.- Valenzuela agrega la necesidad de una interpretación literal de las leyes tributarias, ya que de no existir esta interpretación, los supuestos de elusión se reducirían, pues si se tuvieran a la vista las consideraciones económicas de las leyes tributarias, toda interpretación llevaría necesariamente a la obligación de pagar y que la conducta contraria significaría derechamente evadir. Con un sistema así, los jueces tendrían las herramientas para apartarse del formalismo conceptual, aplicando la legislación tributaria según la realidad económica, y no según los hechos.

Por otra parte, Blumenstein dice que lo que caracteriza a la elusión son tres elementos, uno subjetivo, uno objetivo y otro relativo al efecto.³⁵

A.- Respecto al elemento subjetivo, debe existir el intento de ahorrar el impuesto. En este caso el hecho realizado no se habría configurado si no fuere para atenuar la carga fiscal.

B.- En cuanto al objetivo, forma parte de la elusión la anormalidad de los procedimientos elegidos.

C.- Por último, bajo el perfil de los efectos, ese procedimiento debe causar una disminución de la carga fiscal. Disminución relevante que no debe estar prevista y aprobada por el legislador en las normas tributarias.

³⁵Blumenstein en Massone: *Principios del Derecho tributario*. Legal Publishing 2013, p 33

5. Ejemplos

5.1. Distribución o retiro encubierto de utilidades o beneficios.

Por ejemplo si un socio persona natural efectúa un retiro de una sociedad de personas, debe pagar el Impuesto Global Complementario o Adicional, según el caso, siempre que tal retiro se impute a utilidades acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT), o bien no quedar afecto a dichos impuestos si se imputa al Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT). Así lo dispone el artículo 14 párrafo a) N°1, de la Ley de la Renta.

En el caso de una sociedad anónima, por su parte, si distribuye dividendos a sus accionistas personas naturales, éstos siempre deben tributar con el Impuesto Global Complementario o Adicional, según el caso, independientemente de si existen o no utilidades acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributables, a no ser que al momento de la distribución haya utilidades exentas o no tributables en el FUNT, en cuyo caso se imputan a este fondo y no pagan impuesto (art. 14, párrafo a), N°2, de la Ley de la Renta).

5.2. Retiros excesivos.

El retiro en exceso del Fondo de Utilidades Tributables, que efectúa el socio persona natural de una sociedad de personas, cuando previamente ha reinvertido en otra empresa las utilidades tributables registradas en dicho Fondo, sin una razón de negocios que justifique la reinversión y con el sólo fin de eludir impuesto. Así procediendo de esta manera, la situación tributaria de los retiros excesivos queda indefinida mientras no existan utilidades tributables o no tributables a las cuales ellos deban imputarse.

5.3. Infravaloración de la base imponible.

Las empresas tienen como finalidad la maximización de los beneficios y por consiguiente con el objetivo de minimizar o reducir la carga tributaria la empresa realiza operaciones económicas y financieras no a precios de mercado, sino rebajando o infravalorando la base imponible.

Como ejemplo se presenta el caso de la compraventa puesto que en aquel las partes en el negocio aparecen celebrándolo a un precio que coincide con el valor tributario, que es mucho más bajo que el de mercado, disminuyéndose de este modo la base imponible a cero, evitando de esta manera elusoriamente el nacimiento de la obligación tributaria.

Entre estos mecanismos de elusión encontramos un caso muy típico y que se da en nuestro país a diario y que consiste principalmente en la venta a empresas relacionadas que se da entre empresas inmobiliarias y constructoras las cuales muchas veces tienen el mismo dueño y nombre, pero que se realiza por parte de la empresa inmobiliaria puesto que ellas no están sometidas al impuesto que deben pagar las constructoras.

6. Fraude a la ley

El fraude a la ley es “toda conducta aparentemente lícita por realizarse al amparo de una determinada ley vigente, pero que produce un resultado contrario o prohibido por otra norma tenida como fundamental en el disciplinamiento de la materia de que se trata”³⁶. O sea, se hace uso de una norma dictada con un fin distinto, pero de efecto equivalente para así evitar la norma específica para el caso. Teniendo claro que no es lo mismo que fraude penal, pues este es el medio a través del cual se puede realizar la evasión, pero el fraude a la ley como método elusivo no conforma necesariamente un delito.

De manera que habría fraude a la ley cuando por actos reales y voluntarios se crea una situación aparentemente lícita y conforme a la ley, pero que tiene por efecto violar el espíritu de la ley. Se está respetando la literalidad de la ley, pero contradiciendo su fondo o valor jurídico, el propósito de ella.

Respecto a la buena fe hay que recordar el Art. 26 del Código Tributario, en el cual se reconoce que si el contribuyente adecua su actuar a la interpretación que emana del SII, no se le puede hacer un cobro retroactivo del impuesto, pues se habría ajustado de buena fe a la interpretación (el artículo 6° letra A n° 1 del Código Tributario el Director de SII puede interpretar administrativamente la ley tributaria).

Ahora bien, en el desarrollo de los negocios es común que una transacción sea

³⁶Puig Peña en Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime: *Elusión, planificación y evasión tributaria*. Legal Publishing. 2010

implementada de una manera y no de otra porque genera un mejor resultado al disminuir los impuestos. En otros países estos actos por su naturaleza han sido impugnados por la administración tributaria aduciendo que existe un fraude a la ley fiscal, pero esto no ha sucedido en Chile. Aún así, el contribuyente puede demostrar que no hubo fraude a la ley, probando que el instrumento legal cuestionado por la administración tributaria fue motivada por, al menos, una consideración no tributaria.³⁷

En cuanto a los efectos del fraude a la ley, en el Derecho comparado se ha afirmado que la declaración de un acto en estos términos no implica necesariamente nulidad automática, sino la aplicación de la sanción correspondiente a la violación de la ley defraudada al deshacerse la apariencia de protección de la ley de cobertura empleada para cometer el fraude a la ley. O sea, el acto no es nulo, sino que queda sujeto a los efectos propios de la norma eludida, como si el fraude a la ley no hubiere existido.

Ahora, la ley tributaria no prohíbe en ningún caso el ahorro del impuesto por medios lícitos diferentes a los que prevé el legislador. Es más, se puede dudar que el concepto de fraude a la ley “elaborado en otros campos sea traspasable –sin al menos matizarlo y modificarlo sustancialmente– al Derecho tributario porque aquella figura se basa en la realización indebida de un supuesto legal en lugar de otro. Pero en el derecho fiscal la aplicación de un impuesto viene determinada por la realización del respectivo hecho imponible definido en el correspondiente supuesto legal. Y ninguna ley impide al contribuyente elegir un hecho imponible en lugar de otro. El contribuyente puede elegir (...) y es perfectamente legítimo que él adopte aquel que determine la aplicación menos gravosa. Esto no es fraude a la ley, sino economía fiscal...”³⁸.

Podríamos decir que las características del fraude a la ley son:

- 1.- Existe una aparente legalidad.
- 2.- Se trata de acciones que buscan violar la ley tributaria a través de un medio indirecto.
- 3.- El resultado perseguido debe coincidir con el resultado de la norma tributaria defraudada.

³⁷Massone, Pedro: *Principios del Derecho tributario*. Legal Publishing 2013, p 114

³⁸Massone, Pedro: *Principios del Derecho tributario*. Legal Publishing 2013, p 118

7. Razón de negocios

En inglés *business purpose* establece que al interpretar una ley tributaria que describe transacciones comerciales o industriales se debe entender que ella se refiere a transacciones realizadas con propósitos comerciales y no sin otro motivo que el de disminuir o escapar a la carga tributaria.

Esta doctrina se reformuló para aplicarla a transacciones no negociales, caso en que el contribuyente realiza la actividad con un propósito distinto al de ahorrar el impuesto. Esta es la definición negativa, más amplia que la anterior. Es decir, con esta interpretación se afirma que una transacción no puede tener por único objetivo o efecto que la obtención de ventajas fiscales, además de entender que lo que está prohibido no es que el contribuyente actúe pensando en las consecuencias fiscales, sino que lo que está vedado es que, sin ningún objetivo económico, realice las transacciones con el único y exclusivo objetivo de obtener ventajas fiscales.

En Chile, el *business purpose* se conoce con el nombre de legítima razón de negocios, y se encuentra en: la reorganización de grupos empresariales (artículo 64 inc. 5° CT) y en el marco de una o un conjunto de transacciones con derivados (artículo 12 inc. 1° ley 20.544 que regula el tratamiento tributario de los instrumentos derivados)³⁹.

8. Transacción por etapas

Ya las formas más elaboradas de aprovechar las lagunas legislativas pueden consistir en una serie de transacciones que vistas de manera aislada cumplen con la ley, pero que al momento de evaluarse en su conjunto, ponen en evidencia su naturaleza artificial, siendo su objetivo y resultado la reducción de la carga fiscal.⁴⁰

Esta es la razón de esta doctrina, donde “una transacción que comprende varios actos conexos debe considerarse en su integridad y, en consecuencia, someterse a impuestos en

³⁹Massone, Pedro: *Principios del Derecho tributario*. Legal Publishing 2013, p 97

⁴⁰Massone, Pedro: *Principios del Derecho tributario*. Legal Publishing 2013, p 97

relación al resultado final”.⁴¹ Aquí hay una multiplicidad de actos que tienen una finalidad determinada.

En el caso Dawson (Reino Unido) se establecieron pautas para adoptar este criterio: (i) que haya una serie de transacciones, que puedan ser consideradas como una sola compuesta; (ii) que algunos de los pasos no tienen otro propósito que evitar la carga tributaria. Lo que se hace es desestimar los pasos agregados que no tienen otro fin que evitar la carga tributaria y la situación tributaria se analiza considerando el resultado final, ignorando, por tanto, el proceso formal.

9. Medidas anti elusivas

Sucede en ocasiones que el ahorro que realiza el contribuyente es excesivo, aunque no explícitamente prohibido por la ley. Es por eso que la elección de la forma jurídica encuentra un límite en el ordenamiento jurídico inspirado en la justicia.⁴²

Parece ser que el problema en este tema se encuentra en establecer un equilibrio entre los intereses del fisco y los derechos y garantías del contribuyente. Por un lado la aceptación de la elusión, se traduce en afectar los intereses del fisco, además de distorsionar la igual repartición de los tributos. Mientras que por el otro lado, se afecta la libertad del contribuyente.

La jurisprudencia anglosajona adopta el criterio de la prioridad de la sustancia sobre la forma. La interpretación del negocio jurídico se realiza teniendo en cuenta no la forma jurídica, sino la sustancia, es decir, su contenido económico. Por otro lado en Europa continental domina la idea del fraude a la ley y del abuso del derecho y similares.⁴³ Otros países adoptan cláusulas o disposiciones contra la elusión, ya sean generales o especiales, o incluso ambas.

Las cláusulas generales, también conocidas como cláusulas anti-elusivas o anti-abuso, permiten que la administración financiera desconozca cualquier forma jurídica elegida por el contribuyente y estimar que ha realizado otra, por lo que cualquier comportamiento elusivo puede ser enervado.⁴⁴ Siendo el máximo exponente de éstas la legislación alemana.

Las cláusulas especiales o sectoriales, las que se aplican no en forma general, sino que sólo a ciertas operaciones establecidas en la misma ley.

⁴¹Ukeman en Massone: *Principios del Derecho tributario*. Legal Publishing 2013, p 97

⁴²Vogel en Massone: *Principios del Derecho tributario*. Legal Publishing 2013, p 52

⁴³Vogel en Massone: *Principios del Derecho tributario*. Legal Publishing 2013, p 56

⁴⁴Kruse en Massone: *Principios del Derecho tributario*. Legal Publishing 2013, p 62

En Chile no existen normas antielusivas de alcance general. Solo hay algunas disposiciones particulares para evitar la elusión.

Los autores Rivas y Paillicar mencionan como medidas para evitar la elusión fiscal:

9.1. Establecimiento de ficciones

Esto se traduce principalmente en el establecimiento de ficciones jurídicas las cuales según Karl Larenz consisten en la equiparación voluntaria de algo que se sabe que es desigual. Debido a que la desigualdad efectiva de lo equiparado es conocida por aquél que se sirve de la ficción, ésta se distingue de una identificación erróneamente falsa.

Con la ficción jurídica no se pretende ocultar ni falsear la verdad jurídica, sino que se crea una verdad jurídica distinta de la real. De esta manera el legislador puede atribuir efectos jurídicos tributarios a hechos o a realidades que de otra forma sería imposible de atribuir.

Es importante señalar que si las ficciones en materia tributaria son mal utilizadas se vulnera el principio de la capacidad contributiva. Para evitar esto, se propone que se aplique la ficción a casos que con un alto grado de probabilidad, se presuman ilícitos. Es por ello que muchas veces las ficciones establecidas en el ordenamiento jurídico tributario van coordinadas con una presunción. De esta manera es muy probable que lo fingido coincida con lo real.

Ejemplos en nuestra legislación tributaria de normas que contiene ficciones como medidas antielusión:

- Inciso segundo de la letra a), N°1, párrafo A), del artículo 14, de la Ley de la Renta.
Preceptúa que, cuando los retiros los hagan empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58 N°1, socios de sociedades de personas y socios gestores de sociedades en comandita por acciones, excedan del fondo de utilidades tributables, para la aplicación de los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, se consideraran dentro de éste (del FUT) las rentas devengadas por la o las sociedades de personas en que participe la empresa de la que se efectúe el retiro.
- Otro ejemplo se presenta en la letra b), N°1, párrafo A), del mismo artículo 14, de la Ley de la Renta.

Aquí se señala que los retiros o remesas que se efectúen en exceso del fondo de utilidades tributables, que no correspondan a cantidades no constitutivas de renta o rentas exentas

del impuesto global complementario o adicional, se considerarán realizados en el primer ejercicio posterior en que la empresa tenga utilidades determinadas en la forma indicada en el número 3, letra a), de este artículo. Un criterio práctico, para distinguir una ficción legal, consiste en buscar en las normas tributarias la expresión “se considerará”.

9.2. Tasación de la base imponible

La tasación de la base imponible está contemplada en el artículo 64, del Código Tributario, y en la práctica constituye una medida disuasoria de las conductas abusivas de los contribuyentes que pretenden manejar la base imponible, en perjuicio de los intereses fiscales.

Esta medida antielusión consiste en la facultad que tiene el Servicio de Impuestos Internos para tasar la base imponible cuando, tratándose de bienes muebles, el precio o valor asignado a éstos sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobran en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

También esta tasación se presenta respecto de bienes inmuebles, si el precio o valor fijado en el respectivo negocio jurídico fuere notoriamente inferior al valor comercial de los inmuebles con características y ubicación similares. Es decir, lo que se pretende principalmente es evitar la elusión del impuesto mediante el manejo de la base imponible por las partes del negocio, minimizándola.

En la ley de la renta, en el artículo 17, N° 8 inciso final, prescribe que el Servicio de Impuestos Internos podrá aplicar lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, cuando el valor de la enajenación de un bien raíz o de otros bienes o valores, que se transfieran a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa, sea notoriamente superior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares en la localidad respectiva, o de los corrientes en plaza considerando las circunstancias en que se realiza la operación. La diferencia entre el valor de enajenación y el que se determine en virtud de esta disposición estará afecta a los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional. La tasación y giro que se efectúen con motivo de la aplicación del artículo 64 del Código Tributario, podrá reclamarse en la forma y plazos que esta disposición señala y de acuerdo con el procedimiento que se indica.

De acuerdo con la disposición de la Ley sobre impuesto a la renta antes referida, la facultad de tasación del Servicio de Impuestos Internos opera en el caso de sobrevaloración de la base imponible.

En resumen, es importante destacar que la facultad de tasación de que goza el Servicio de Impuestos Internos, como medida antielusión, tiene lugar no sólo en el caso de infravaloración de la base imponible (artículo 64 del Código Tributario), sino también en el caso de sobrevaloración de ella (artículo 17 N° 8 inciso final de la Ley de impuesto a la renta).⁴⁵

9.3. Limitación de gastos deducibles

En este caso para delimitar la renta líquida no todos los gastos en que incurra el contribuyente pueden deducirse de la renta bruta, sino únicamente aquellos a que se refiere la ley y en la medida que no se hallen expresamente excluidos.

De hecho, el artículo 31 de la ley de la renta señala que para que un gasto pueda ser deducido de la renta bruta, deben ser necesarios para producir renta. En este caso, el gasto sería necesario cuando es indispensable para producir la renta.

Es importante destacar que el concepto de gasto necesario para producir la renta está íntimamente vinculado al principio de autonomía de la gestión de la empresa, el cual se traduce en que es a la empresa a la que le corresponde apreciar la oportunidad y necesidad de sus gastos. De esta manera, al Fisco en relación al concepto de autonomía de la gestión de empresa únicamente le correspondería una labor de fiscalización con el objeto de evitar o impedir la elusión de impuestos, es decir, evitar que se deduzcan gastos que no reúnan los requisitos legales.

Que no haya sido deducida como costo directo, la Ley de la Renta permite deducir de la renta bruta, para determinar la renta líquida todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30 de dicha ley, es decir que no hayan sido deducidos como costo directo.

⁴⁵Rivas Coronado, Norberto y Silva Paillacan, Carlos: *Caracterización de la elusión fiscal en el impuesto a la renta en Chile*. Vol. 5, Contabilidad y auditoría/ Colegio de contadores de Chile A.G. 2007

Que haya sido pagado o adeudado, como contrapartida de la imposición de los ingresos percibidos o devengados, la ley de la renta permite deducir de la renta bruta, además de los gastos pagados, aquellos que sólo estén adeudados.

De hecho para determinar la renta imponible del contribuyente la ley considera no sólo las rentas percibidas, sino también las simplemente devengadas. Se entiende que hay gasto adeudado cuando ha nacido a la vida del derecho la obligación de pagarlo, independientemente de su exigibilidad por el acreedor que tiene el título o derecho a cobrarlo.

Que corresponda al ejercicio comercial, esto es, aquél de cuya determinación de renta imponible se trata. Así lo señala el artículo 31, inciso primero, de la Ley de la Renta.

Lo mismo señala el artículo 16 inciso penúltimo del Código Tributario que expresa: “El monto de toda deducción o rebaja permitida u otorgada por la ley deberá ser deducido en el año en que corresponda, de acuerdo con el sistema de contabilidad seguido por el contribuyente para computar su renta líquida”. En consecuencia, no queda al arbitrio del contribuyente la elección del ejercicio comercial al cual imputar el gasto, sino que debe deducirse, según la ley, en el período tributario en que se genera.

Que el contribuyente acredite o justifique el gasto en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos. Esto está señalado en el inciso primero del artículo 31 de la ley de la renta y está en concordancia con lo preceptuado en el artículo 21 del Código Tributario.

En el caso de los gastos incurridos en el extranjero que no se hallen debidamente documentados, en conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, la Dirección Regional podrá aceptar su deducción, si a su juicio éstos son razonables y necesarios para la operación del contribuyente, atendiendo a factores tales como la relación que exista entre las ventas, servicios, gastos o los ingresos brutos y el desembolso de que se trate de igual o similar naturaleza, de contribuyentes que desarrollen en Chile la misma actividad o una semejante.

En conclusión, con el fin de evitar que el contribuyente deduzca gastos innecesarios, ajenos al giro, etc., rebajando a su arbitrio la base imponible, en perjuicio de los intereses fiscales, la ley, señala taxativamente los requisitos que debe cumplir el gasto para que pueda deducirse válidamente de la renta bruta.

9.4. Gastos rechazados

En este caso la propia ley de la renta niega expresamente ciertos gastos, con el fin de evitar el abuso del contribuyente, o sea como medida antielusión.

Por ejemplo, el artículo 31, inciso primero, de la Ley de Renta señala que no se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, de los bienes a los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el inciso primero del artículo 21 y la letra f) del número 1 del artículo 33, como tampoco en la adquisición y arrendamiento de automóviles station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento.

En el mismo sentido como medida antielusión, según lo dispuesto en el artículo 33 N°1 de la Ley de la Renta, para determinar la renta líquida imponible, se deben agregar a la renta líquida ciertas partidas, que constituyen gastos rechazados, tales como remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o a los hijos de éste; los retiros particulares en dinero o en especie efectuados por el contribuyente.

9.5. Retiros presuntos

Según lo señalado en el inciso primero del artículo 21 de la Ley de la Renta⁴⁶, igualmente se considerará retiro el beneficio que represente el uso o goce, a cualquier título, o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, por el empresario o socio, por el cónyuge o hijos no emancipados legalmente de éstos, de los bienes del activo de la empresa o sociedad respectiva. Para estos efectos, se presumirá de Derecho que el valor mínimo del beneficio será de 10% del valor del bien determinado para fines tributarios al término del ejercicio, o el monto equivalente a la depreciación anual mientras sea aplicable cuando represente una cantidad mayor, y de 11% del avalúo fiscal tratándose de bienes raíces, cualquiera sea el período en que se hayan utilizado los bienes en ejercicio o en la proporción que justifique fehacientemente el contribuyente. De esta cantidad determinada podrán rebajarse las sumas efectivamente pagadas que correspondan al período por el uso o goce del bien, constituyendo el retiro la diferencia.

⁴⁶ Actualmente el artículo se encuentra modificado.

Esta medida antielusión, mal llamada “retiro presunto” por el Servicio de Impuestos Internos en las Instrucciones para Efectuar la Declaración de los Impuestos Anuales a la Renta, Correspondiente al año tributario 1997, porque en realidad no hay presunción, sino ficción de retiro.

Al emplearse la expresión se considerara retiro no cabe prueba alguna que rendir para acreditar que no es un retiro, supuestos los antecedentes o circunstancias a que se refiere el inciso primero del artículo 21 de dicha ley, Por lo tanto, es una ficción de retiro, asociada a una presunción de derecho respecto de la determinación del valor mínimo.

IV. Elusión como ilícito

Como se mencionó al principio, existen autores que suponen la elusión como un ilícito, tal como se han preguntado autores como Rivas y Paillacar, quienes de la mano de Villegas parecen estar de acuerdo con esta doctrina. Autor que rechaza rotundamente la legalidad de cualquier conducta evasiva, por legal que parezca. Lo que no significa que están en desacuerdo con cualquier manera de reducir la carga tributaria, sino que ellos creen en otras opciones para alivianar la carga fiscal.

Villegas define la elusión como “toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas y violatorias de disposiciones legales”.⁴⁷

La elusión tributaria –para esta doctrina– vendría siendo toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como única finalidad evitar el nacimiento de una obligación tributaria valiéndose para ello de fraude a la ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito que no constituya delito. De lo cual extraemos los elementos que la caracterizan (siempre desde la perspectiva ilícita, siguiendo a Rivas y Paillacar):

A.- Se trataría de una conducta dolosa del contribuyente. Puede consistir en el abuso de las formas jurídicas, en el abuso del derecho, en el abuso de la personalidad jurídica, en el abuso de las instituciones, etc., en la vulneración del principio de la buena fe, en el enriquecimiento

⁴⁷Villegas, Héctor: *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 7º edición, Depalma 2001, p382

injusto, en atentar contra sus propios actos y, en general, en la transgresión de las medidas antielusión que la legislación tributaria contempla.

B.- Conducta abusiva de la ley.

C.- Conducta para evitar el hecho gravado. La conducta evita el nacimiento del hecho gravado desde una perspectiva meramente formal, sin embargo, realiza el acto que debiese estar gravado por otro medio.

Agregamos aquí también características mencionadas por Villegas:

D.- La conducta no solo se limita a evitar completamente el pago, sino que también a una disminución de éste.

E.- Se limita a la legislación de un determinado país. Sin olvidar que pueden existir tributos supranacionales (expresión utilizada por el autor, pero que podríamos cambiar por tributos establecidos en tratados internacionales).

F.- La evasión sólo puede producirse por parte de aquellos que están jurídicamente obligados a pagar un tributo al fisco. No hay evasión fiscal por parte de quienes reciben el peso económico del tributo sin tener la obligación jurídica de pagarlo.

G.- Toda evasión fiscal es violatoria de disposiciones legales, es decir, antijurídica.

Para esta doctrina existiría un límite implícito a la autonomía privada, consistente en la inadmisibilidad del ejercicio de ésta, siempre que el resultado que con ella se obtenga sea un resultado no amparado por el ordenamiento jurídico⁴⁸.

Aquí es donde Atienza y Ruiz Manero incluyen el abuso del derecho, el fraude a la ley y la desviación de poder en el concepto general de ilícitos atípicos que son definidos como “aquellos supuestos en los que *prima facie* –a primera vista– existe una regla que permite la

⁴⁸Massone, Pedro: *Principios del Derecho tributario*. Legal Publishing 2013, p 42

conducta en cuestión; sin embargo –y en razón de su oposición a algún principio o principios-, esa conducta se convierte, una vez considerados todos los factores, en ilícita”⁴⁹.

V. Economía de opción

Los autores Rivas, Paillacar y Villegas –y no solo los que consideran a la elusión como ilícito, sino que esto es reconocido por los demás autores, con la diferencia que los primeros ven esto como la única alternativa correcta para rebajar la carga impositiva– entienden que no toda ventaja tributaria obtenida por el contribuyente como un acto antijurídico, pues puede ocurrir que se arregle el negocio para pagar menos impuestos, nada lo impide, siempre que no se produzca una manipulación del hecho típico. Las partes no tienen obligación alguna de elegir el camino más gravoso para sus intereses, y la jurisprudencia de diversos países ha consagrado el Derecho de los contribuyentes a la elección de las formas jurídicas más benéficas tributariamente para sus intereses, mediante la utilización de formas jurídicas menos gravosas, que es válida y perfectamente legítima. La posibilidad lícita de que los contribuyentes ordenen fiscalmente sus negocios es una realidad reconocida. Ningún ordenamiento jurídico pide al contribuyente elegir la opción económicamente más favorable para el Fisco y, por ende, más gravosa para el ciudadano.

1. Concepto

En la planificación tributaria o economía de opción el contribuyente opta por una de las alternativas dispuestas por el legislador en forma expresa o implícita para que los particulares organicen sus negocios.

Entienden estos autores que en la elusión existe un escalón o un grado superior a la simple planificación tributaria, puesto que en la elusión son muchas las ocasiones en que el contribuyente utiliza formas jurídicas infrecuentes o atípicas o bien se aprovecha de lagunas, vacíos, errores o contradicciones del legislador.

Una cosa es ordenar los negocios en forma tal de pagar menos tributos eligiendo la forma jurídica lícita más favorable fiscalmente, y otra cosa muy distinta es recurrir a artificiosas y

⁴⁹Palao en Massone: *Principios del Derecho tributario*. Legal Publishing 2013, p 42

arbitrarias manipulaciones en el hecho imponible distorsionándolo mediante simulaciones que alteran la vestidura jurídica normal.

La autora Recabarren define a la panificación tributaria como “la acción del contribuyente destinada a maximizar su utilidad después de impuestos, utilizando para ello una forma de organización o contratación que le permite disminuir su carga impositiva”.⁵⁰

2. Fundamento

Si es la misma ley la que otorga alternativas u opciones para la organización negocial, la elección de una de aquellas por parte de los contribuyentes no tendría por qué merecer reproche alguno. Por tanto, existiendo esas opciones es legítimo la utilización de éstas con el único y exclusivo propósito de rebajar la carga tributaria.

Rosembuj sostiene que “La economía de opción produce un ahorro fiscal a las partes que no resulta contrario al ordenamiento jurídico y cuya fuente es la propia ley, sea explícita o implícitamente, y que se produce para la realización del contrato y no por ni a consecuencia de éste”.⁵¹

La elección por parte del sujeto pasivo se basa en la utilización de opciones ofrecidas por el legislador, lo que le significa al mismo tiempo, la renuncia a otra. Esto es básicamente un costo de oportunidad, la renuncia a algo para conseguir lo que se considera más conveniente, y cualquiera sea la opción, esta es siempre lícita.

Por último, hay que recalcar el hecho que el sujeto actúa conforme a la ley, ya que éste es autónomo e independiente para organizar y planificar sus negocios de la forma tributaria que considere más conveniente. Lo cual se encuentra fundado en principios tales como la libertad, propiedad y seguridad. Como dijo la Corte Suprema de los Estados Unidos y citado por Fonrouge en el caso Gregory vs Helvering “no está obligado a elegir la formula más productiva para la Tesorería; ni aun existe el deber patriótico de elevar sus propios impuestos”.

Ahora bien, el fundamento último lo encontraríamos en la misma Constitución Política, en el numeral 20 del artículo 19 que nos dice “El Derecho a desarrollar cualquier actividad económica que no sea contraria a la moral, al orden público o a la seguridad nacional, *respetando*

⁵⁰Recabarren en Ugalde y García, 2010, p82

⁵¹Rusembuj en Ugalde y García, 2010, p70

las normas que la regulen". Por tanto, si en la elección de alguna de las alternativas permitidas por la ley el contribuyente obtiene un ahorro impositivo, en la medida que respeta las normas legales, está actuando dentro del marco constitucional y no se le podría reprochar. Dicho de otro modo, a nadie se le puede obligar a organizar sus negocios de la manera más favorable al fisco y menos se le podría imputar la calidad de evasor de impuestos por no organizar sus negocios de tal modo.

Sostener lo contrario implicaría, además de omitir las propias alternativas dadas por el legislador, vulnerar las garantías constitucionales de libertad de trabajo y su protección, de Derecho a desarrollar cualquier actividad económica –en los términos ya dichos– y el Derecho de propiedad, lo cual no solo encontramos bajo el amparo de nuestra Constitución, sino que en cualquier Estado de Derecho.

3. Principios

En opinión de Rivas y Vergara⁵², los principios en que se funda la planificación tributaria son:

A.- Necesidad: Es un tema que se verá caso a caso, en relación a si es de alguna utilidad o no realizar una planificación tributaria, es decir, se verán las distintas opciones que se tienen y recién ahí se verá si es necesario tomar un camino un poco más complejo.

B.- Legalidad: Necesariamente la tributación se realiza con base a normas legales, nunca al margen de ésta. Rasgo que la distingue de la elusión.

C.- Oportunidad: La planificación se realiza con anterioridad a la realización del acto típico.

D.- Utilidad: Luego de observar las distintas opciones, lo lógico es solo optar por aquella que rinda, beneficios, o sea, una rebaja impositiva.

⁵²Rivas, Norberto y Vergara, Samuel: *Planificación tributaria: conceptos, teoría y factores a considerar*. Magril 2000

E.- Materialidad: Se debe tener en cuenta el ahorro obtenido y sopesarlo con el esfuerzo y gastos generales en que se incurren para obtenerlo, pues si el ahorro es mínimo, tal vez, no valga la pena.

F.- Singularidad: Cada situación tributaria es única, por lo que no sirve copiar un modelo, sino que es necesario adaptarlo a cada situación. Principio que es mencionado por el autor, pero el cual no compartimos, pues hay casos que sí se copian y repiten en forma masiva.

G.- Seguridad: Como toda planificación tributaria, existe el riesgo que SII la califique de otra manera. Aunque, en nuestra opinión no debiese ser así, pues el fundamento de la economía de opción es exactamente ese, utilizar la misma legislación que de manera directa nos permite optar.

H.- Interdisciplinarietà: Se deben tener en cuenta factores jurídicos, contables, administrativos, etc., para que sea óptima la planificación.

I.- Etapas: Al ser un proceso debe quemar ciertas fases, cuales son, entre otros: la recopilación de antecedentes, ordenación, análisis de datos, etc.

VI. Conclusiones

1.- Existe una ambigüedad en el concepto de elusión, siendo una figura intermedia entre la economía de opción, completamente lícita, y la evasión, habiendo un límite elástico para establecer en qué caso nos encontramos. Por tanto, no podríamos decir cuándo es ilegítima. La interpretación dada por la Corte Suprema es muy restringida y atiende estrictamente a lo que dispone la ley, de manera que es muy difícil determinar cuándo esa disminución de la carga impositiva es más que un simple ahorro, independiente de la voluntad encaminada a evadir.

2.- Podemos observar que la interpretación de nuestro máximo tribunal es pro contribuyente, en perjuicio del fisco, en la medida que solo se atiende a aspectos meramente formales, antes que a la sustancia y fines de la norma y el negocio que se realizó, posibilitando la conclusión de estos actos sin mayores inconvenientes.

3.- La elusión rompe con el principio constitucional de la igual repartición de las cargas públicas, en este caso de los impuestos, pues permite que quienes tengas más recursos puedan planificar y costear maneras de no pagar o pagar menos impuestos, disminuyendo así su contribución al Estado y, por ende, a la sociedad. Es por esto mismo que consideramos que se le debe combatir, pues traslada el peso de los tributos a quienes tienen menor capacidad económica, pagando proporcionalmente más que aquellos con mayores capacidades contributivas.

4.- Las medidas destinadas a evitar la elusión deben estar en constante evolución, ya que los contribuyentes al estar frente a las distintas normas antielusivas han ido creando distintos instrumentos que escapan a las previsiones de la normativa.

5.- Lo anterior podría ser evitado con el establecimiento de cláusulas generales antielusivas, que permitan alcanzar cualquier práctica elusiva; porque nada obsta a que dictada una norma antielusiva especial inmediatamente nazca otro comportamiento elusivo que sustituya al anterior y que, en definitiva, escape a la eficacia de la norma especial antielusiva.

6.- Creemos que la verdadera solución a la elusión, es combatirla a través de una interpretación de la ley que vaya más allá del aspecto meramente formal y literal de ella. Habría que estar a la sustancia de la norma, la finalidad que el legislador buscó al dictarla y, en definitiva, hacer uso de principios como el de la supremacía de la realidad del Derecho laboral, pues aquí encontramos un valor social a la hora de contribuir con el pago de impuesto para cumplir con los distintos fines que se propone el Estado. Como también se puede establecer como factor a tener en consideración la intención del contribuyente a la hora de actuar de una u otra manera, sobre todo cuando la finalidad obviamente no es otra que rebajar la carga impositiva, lo que se evidencia en el ROL al principio mencionado o cuando el acto se desarrolla a través de una serie de etapas, muchas veces innecesarias desde el punto de vista no tributario.

Bibliografía

- 1) Rivas Coronado, Norberto y Silva Paillacan, Carlos (2007): *Caracterización de la elusión fiscal en el impuesto a la renta en Chile*. Vol. 5, Contabilidad y auditoría/ Colegio de contadores de Chile A.G. Santiago. p 5-27.
- 2) Villegas, Héctor (2001): *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 7º edición, Depalma, Buenos Aires.
- 3) Urizar Alvarado, Agustina (2011): *Delitos de emprendimiento tributario*. Librotecnia, Santiago.
- 4) Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime (2010): *Elusión, planificación y evasión tributaria*. Legal Publishing, Santiago.
- 5) Martínez Cohen, Rafael (2007): *El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un Derecho tributario chileno*. Revista de Derecho de la pontificia Universidad católica de Valparaíso, XXIX, Valparaíso. p 351-378.
- 6) Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime (2007): *Evasión tributaria*. N° 185. Revista para la gestión profesional. Santiago. p 82-98.
- 7) Ibarra Rodríguez, Alejandro (2006): *Delimitación conceptual de los términos evasión tributaria, elusión tributaria, fraude a la ley tributaria y economía de opción*. N° 14. Derecho penal contemporáneo, revista internacional. Bogotá. p 39-63.
- 8) (2006): *Evasión, elusión y planificación tributaria: desviación de poder*. Manual de consultas tributarias/Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos. AFIICH. N° 348. Santiago. p. 127-148.
- 9) Massone Parodi, Pedro (2009): *Infracciones tributarias*, Legal publishing. Valparaíso.
- 10) Jarach, Dino (1982): *El hecho imponible: teoría general del derecho impositivo*, Abeldo-Perrot, Buenos Aires.
- 11) Massone Parodi, Pedro (2013): *Principios del Derecho tributario*. Legal Publishing. Valparaíso.