



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



Tesis de Derecho:

**Cláusulas Anti-elusión en el Derecho Comparado y
el Caso Chileno.**

Alberto Elías Aguilera Ortega

Profesor Guía:

Gonzalo Ernesto Pardo Sáinz

Valparaíso, Chile

Octubre de 2016



Índice

Cláusulas Anti-elusión en el Derecho Comparado y el Caso Chileno.....	3
Introducción	4
CAPITULO I	6
1. Ahorro de Impuestos, Elusión Tributaria y Evasión Tributaria: Una distinción necesaria.	6
1.1. El Ahorro de Impuestos.....	7
1.2. La Evasión Tributaria.	8
1.3. La Elusión Tributaria.....	9
CAPITULO II	14
1. El combate de los estados al fenómeno de la elusión tributaria.....	14
2. La ilicitud de la elusión tributaria.....	18
3. Existencia de las cláusulas antielusión.....	19
4. Concepto de cláusula antielusión:	20
5. Clasificación de las cláusulas antielusión:	21
6. Posiciones doctrinales respecto a la conveniencia de las cláusulas antielusivas generales.	24
CAPITULO III	25
1. Generalidades.....	25
2. La simulación en la ley española	28
3. La elusión propiamente tal.....	29
4. El caso chileno y la legislación comparada:.....	30
4.1- El artículo 4 bis establece:.....	30
4.2- El art. 4° ter establece:	33
4.3- El art. 4° quáter establece:.....	36
Conclusiones.....	36
Bibliografía Citada.....	37



Cláusulas Anti-elusión en el Derecho Comparado y el Caso Chileno

RESUMEN: El presente estudio tiene por objeto el análisis de las distintas cláusulas antielusión tributaria en los distintos ordenamientos jurídicos internos, dirigida la atención, con especial esmero, en aquéllos que han influido de manera determinante en la configuración de la cláusula general antielusión consagrada en el derecho nacional en los artículos 4 bis, 4 ter y 4 quáter. Para ello se utilizará como punto de partida la elaboración de la doctrina fiscal alemana que distingue entre el legítimo ahorro de impuestos, la elusión tributaria y la evasión tributaria. A continuación se estudiarán algunas cláusulas antielusión en el derecho comparado, examinando la relación entre la cláusula general antielusión española y la chilena. Se concluye con una revisión crítica de la solución consagrada por el legislador nacional en la materia.

ABSTRACT: This study aims to analyze various anti-tax avoidance clauses in different internal legal systems with special care on those who have influenced decisively in the current anti-circumvention general clause enshrined in national law in Article 4 bis, 4 ter and 4 quater. For this the development of the German tax doctrine, which distinguishes between legitimate tax savings, tax avoidance and tax evasion, will be used as a starting point. In this study some anti-circumvention clauses in the law will be studied comparatively, examining the relationship between Spanish and Chilean law. The study concludes with a critical review of the solution enshrined by the national legislator in the matter.

PALABRAS CLAVE

Planificación tributaria; Elusión tributaria; Clausulas antielusión; Reforma tributaria;
Principio de legalidad.

KEYWORDS

Tax planning; Tax avoidance; Anti-avoidance rules; Tax reform;



Legality principle.

Introducción

Lejos de disfrutar de un tenor pacífico, que nos dispensara de las discusiones, en el combate del fenómeno de la elusión tributaria, éstas parecieran no tener un sosiego; es en los rededores de la libertad económica en donde nos encontramos, por una parte, con la licitud de prácticas a través de las cuales un contribuyente- ¡siempre dotado de ingenio!- le es posible elegir la alternativa legal más benigna a su interés en términos tributarios y, por otra, con el cumplimiento de las obligaciones tributarias como componente del desarrollo de la actividad económica.

Lo anterior, lejos de constituirse en un tema baladí encuentra su origen en la pugna entre la autonomía de la voluntad-figura según la cual cada persona es libre de obligarse, y, dado que la persona se encuentra dotada de razón, también le es lícito elegir el negocio jurídico más consonante con sus intereses- propia del derecho privado, con las limitaciones que se encuentran en materia de derecho tributario, en donde la obligación tributaria se desenvuelve en el ámbito del derecho público; las formas jurídicas utilizadas para el alcance de un determinado fin económico pueden ser perfectamente conformes a derecho en el plano del derecho privado, pero no obsta a que aquéllas sean ilícitas en el plano del derecho tributario.

Por su parte la elusión tributaria, entendida -de forma preliminar- como la creación de transacciones artificiales para reducir o eliminar el impuesto que de otro modo debe pagarse, es un fenómeno que se encuentra unido históricamente a la imposición desde su nacimiento; como se verá el ciudadano demandará prestaciones del Estado – portento que concuerda con el crecimiento de la administración pública propia de los estados nacionales durante y después de la Segunda Guerra Mundial- pero se resistirá a la contribución al sostenimiento del estado, a través de su propio ingenio o a través del ingenio de avezados planificadores fiscales que contarán con una amalgama doctrinaria destinada a ampararlos.



De lo expuesto resulta lógico adelantar que al Estado, guardador del interés colectivo, no le será irrelevante tal práctica, por cuanto no solo significará menos ingresos de forma directa, sino que tendrá importantes efectos en materia de inflación, aumentando el desempleo y, en especial, erosionando la moral del resto de los contribuyentes.

Huelga señalar que, si bien, la lucha en contra la elusión ilícita es común a toda legislación tributaria comparada, es posible encontrar en cada una de éstas distintos conceptos de elusión, así como distintas estrategias adoptadas por los gobiernos en el combate de planificaciones fiscales que lleven a tal resultado.

Finalmente quisiera advertir al lector que el propósito del presente libelo no está dirigido a agotar la temática relativa a las cláusulas antielusión en el derecho comparado, ni en el derecho nacional, aunque mi labor no carece de pretensiones; al poco andar no se puede soslayar que el alcance de tal objetivo requeriría de un tratado en la materia, o tal vez, una serie de ellos. En razón de lo anterior es menester señalar que los esfuerzos de la presente tesina apuntarán al análisis de la cláusula general antielusión española y su comparación con la homóloga chilena, sin pasar por alto el desarrollo doctrinal previo para su recta comprensión.

Alberto Elías Aguilera Ortega.



CAPITULO I

Aproximación al Objeto de Estudio

1. Ahorro de Impuestos, Elusión Tributaria y Evasión Tributaria: Una distinción necesaria.

Al momento de aproximarnos a la elusión tributaria se hace menester distinguirla de otros fenómenos que, dada su similitud, puedan conducir al estudioso u operador jurídico a equívocos; ya se ha advertido en nuestro medio que el tema en cuestión no solo puede ser considerado como uno de los temas fundamentales del derecho tributario en la actualidad a nivel de derecho comparado y nacional— en donde se encuentra particularmente en boga luego de la dictación de la Ley 20.780 de Reforma Tributaria- sino también como un tema que parece descollar por su complejidad jurídica . No en vano advierte el profesor Pedro Massone que al examinar la planificación tributaria como actividad y la elusión fiscal como resultado de la planificación tributaria ilegítima implica, a su vez, abordar más de 30 conceptos jurídicos distintos(Massone, 2016: p.510).

No ayudará en absoluto al tribulado estudioso, inmerso en tal maraña de terminologías, el apostar a la precisión del lenguaje para establecer una distinción entre el término elusión y el de evasión ; basta con dirigirse al Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, para encontrar las siguientes definiciones:

Eludir:1. tr. Evitar con astucia una dificultad o una obligación. Eludir el problema.Eludir impuestos.

2. tr. Esquivar el encuentro con alguien o con algo. Eludió su mirada. U. t. c. prnl.

3. tr. No tener en cuenta algo, por inadvertencia o intencionadamente. Eludió su reproche.



- Evadir:1. tr. Evitar un daño o peligro. U. t. c. prnl.*
- 2. tr. Eludir con arte o astucia una dificultad prevista. U. t. c. prnl.*
- 3. tr. Sacar ilegalmente de un país dinero o cualquier tipo de bienes.*
- 4. prnl. Fugarse (escaparse).*
- 5. prnl. Desentenderse de cualquier preocupación o inquietud.*

De un rápido examen es evidente la dificultad terminológica: para definir la palabra “evadir” se recurre a la alabra “eludir” y viceversa .

Para sortear la dificultad expuestas es útil recurrir a la distinción de la doctrina alemanatradicionalentre ahorro de impuestos, elusión tributaria y evasión fiscal (Vogel, 2001, p.380).

1.1. El Ahorro de Impuestos.

A propósito del estudio de la fuente de la obligación tributaria, se señala que aquélla solo puede encontrarse en la ley, teniendo su origen la obligación tributaria en la coincidencia entre la hipótesis tributaria, o sea, la construcción lingüística prescriptiva, general y abstracta contenida en la norma, que asume y califica eventos puramente materiales o situaciones de hecho, fenómenos pertenecientes a la ciencia económica, institutos y negocios jurídicos, y el hecho jurídico tributario, que constituye la proyección factual de la misma. La consecuencia, prescrita por la norma jurídica tributaria, de mencionada coincidencia será el nacimiento de la obligación tributaria que se instaurará en el lugar y tiempo en el que acontezca el hecho previsto en la hipótesis.

De la somera exposición se debe destacar que, si bien, la obligación tributaria surge en circunstancias en donde el sujeto pasivo realiza la hipótesis tributaria contenida en la ley, la cual establece como consecuencia dicho nacimiento, se debe desprender que si el potencial contribuyente evita la realización de lamencionada hipótesis, no nacerá obligación tributaria alguna, lo cual redundará en un ahorro de impuestos; nada obliga al potencial contribuyente a realizar la hipótesis tributaria.



Existirá, entonces, ahorro de impuestos en aquellos casos en donde el potencial contribuyente elije entre una multiplicidad de opciones colocadas en un mismo plano por el sistema fiscal, siendo la elección más conveniente entre todas ellas la que implique una menor carga tributaria, evitando la realización del presupuesto en los términos expuestos de forma completamente legítima, considerándose en tal calidad aun cuando tenga por propósito exclusivo el mero provecho tributario; ante un elevado impuesto a la circulación el contribuyente potencial puede optar por el transporte público o trasladarse en bicicleta y su elección será completamente legítima.

1.2. La Evasión Tributaria.

A diferencia del caso anterior cuando se habla de evasión tributaria se refiere a la eliminación o disminución del monto de la obligación tributaria que ha nacido conforme a la norma jurídica tributaria vigente, sobre la base de un territorio de un Estado determinado realizado por aquellos sujetos que están jurídicamente obligados a pagarlos para satisfacer la pretensión tributaria, alcanzando dicho resultado incurriendo en conductas fraudulentas y omisivas contrarias a la ley tributaria. Siguiendo al profesor Álvaro Villegas se puede conceptualizar la evasión tributaria como “toda eliminación o disminución de un monto tributario producida por parte de quienes están obligados a abonarlos, y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas y omisivas de disposiciones legales (Villegas, 2003, p. 109). De las ideas expresadas en éste acápite se puede desprender que la realización de la hipótesis tributaria es condición sine qua non para encontrarnos frente a un caso de evasión fiscal, mayúscula característica que permitirá distinguirla de las figuras de elusión tributaria y el ahorro de impuestos, en conjunto a otro elemento; la ilicitud. En efecto, para encontrarnos ante el fenómeno en comento la conducta del contribuyente es contraria a la ley, lo cual realiza a través de un comportamiento engañoso que tiene por objeto ocultar el presupuesto de hecho relevante para el derecho tributario -que conlleva al nacimiento de la obligación tributaria- o la remoción de sus efectos y que constituye, al fin y al cabo, un ilícito típico, denominado genéricamente fraude fiscal.



1.3. La Elusión Tributaria.

1.3.1. Legalidad Tributaria y Elusión Fiscal.

En el estado de derecho y democrático, entendido éste como aquél en donde se respeten de forma efectiva los derechos fundamentales ha sido concebido desde sus albores sobre la base de dos principios fundamentales; la legalidad penal, en virtud de la cual nadie puede ser sancionado, sino en virtud de una ley emanada de la voluntad popular, y la legalidad tributaria, en razón de la cual nadie puede ser obligado a contribuir en el sostenimiento del Estado sino por una ley emanada de la voluntad popular (Ferreiro, Juan José, 2004, p. 7).

Ahora, lo anterior puede sugerir que en materia tributaria son los propios contribuyentes quienes se imponen tributos; conforme al principio de legalidad los tributos deben ser estatuidos por la ley, la cual emana de la voluntad popular conformada por los propios ciudadanos en los cuales la soberanía de la Nación descansa, lo que al fin y al cabo nos lleva a hablar de “auto imposición”. A mayor abundamiento se agrega que la obligación tributaria puede ser entendida como un crédito o derecho personal, cuyo sujeto activo es el Estado, correspondiendo la calidad de sujeto pasivo al contribuyente.

De lo enseñado, se podría llegar a deducir que tanto el contribuyente como deudor y el Estado como acreedor de la obligación tributaria se desenvuelven en el marco de la legislación fiscal en un plano de relativa igualdad. Sin embargo no se puede soslayar que referida obligación se desenvuelve en el ámbito del derecho público, siendo el acreedor el propio Estado quien también detenta la calidad de autoridad. Es la ulterior afirmación la que implica que el estado podrá actuar con potestades a través de las cuales impone su voluntad respecto al contribuyente, incluso mediante el uso de la fuerza socialmente organizada y cuyo ejercicio se encontrará orientado a la consecución del cumplimiento integral y oportuno de la obligación tributaria, en su papel de guardador del interés colectivo.

1.3.2- La Resistencia del Contribuyente Frente al Impuesto.

Interpelaba hace algunos años un autor a sus lectores: “si pudiéramos evitar pagar un tributo, eximiéndonos del cumplimiento de la obligación pública que genera la



imposición... ¿Lo haríamos?”(Wahn, 2011, p.2). La pregunta era notoriamente retórica. Apuntaba a dejar de manifiesto un fenómeno no desconocido para la psicología financiera; la resistencia del contribuyente al pago de impuestos. En esta línea el profesor GünterShmölders señala que “la historia de la imposición está llena de ejemplos que prueban que el pago de las cargas fiscales constituye un penoso deber, a cuyo cumplimiento hay que incitar constantemente a los ciudadanos. Agrega el citado autor que las investigaciones en materia de la psicología que el pago de tributos constituye un hecho apartado de la moral del contribuyente (Shmölders, 2011, pp. 112-113).

Es precisamente esto último una proposición reveladora; a diferencia de otras ramas del Derecho, el derecho tributario nace escindido de un contenido moral que impulse al cumplimiento espontáneo de la obligación pública que implica. La razón de aquello se puede encontrar en la peculiar naturaleza de la obligación tributaria, de carácter legal (aplicando la clasificación del art.1437 del Código Civil), en donde la voluntad del particular que materializa la hipótesis tributaria no tiene injerencia alguna en el nacimiento de la obligación en cuestión. Es más, ésta puede nacer aún en contra la voluntad del contribuyente o aun cuando éste lo ignore. Por ello para el profesor García Novoa resulta pertinente afirmar que el “tributo resultará una vía de injerencia del poder público en una suerte de esfera privada económica, que formaría parte de la privacidad, como marco tradicional de desarrollo de la sociedad civil” (García Novoa, 2000, p. 96). Es precisamente aquello lo que funda la disociación del derecho tributario de la moral; pensemos en aquellos casos en donde el legislador ha establecido la celebración de un determinado negocio jurídico como hipótesis de cuya materialización dependa el nacimiento de una obligación tributaria. Si se celebra un contrato de compraventa de cosa mueble se hará- lo más probable- con objeto de alcanzar un determinado resultado económico; sin embargo como un hecho jurídico ajeno a al interés de alcanzar tal resultado económico va acaecer el nacimiento de la obligación tributaria que tendrá una finalidad diversa a la perseguida por las partes que celebran mencionado contrato: el procurar ingresos necesarios para el financiamiento de la actividad estatal y, en fin, la consecución de los fines propios del estado.



1.3.3- ¿Cómo se conjuga el principio de la legalidad tributaria y la resistencia fiscal?: Un justo punto de partida para entender la Elusión.

Tal como se ha visto en los acápites anteriores, la elusión tributaria no constituye el único mecanismo al que puede acogerse el contribuyente al momento de intentar sustraerse al impuesto, disminuyendo o eliminando su carga fiscal.

Por una parte encontrábamos el ahorro de impuestos, en donde el potencial contribuyente evitará las hipótesis tributarias eligiendo entre las alternativas que la propia ley coloca en un mismo plano y por otra encontraremos la evasión tributaria que es contraria a la ley y, que realiza un contribuyente dolosamente y con violación a los deberes tributarios de declaración, información y verdad, con objeto de disminuir o eliminar su carga tributaria, haciéndolo culpable.

Una tercera vía para sustraerse del impuesto será la elusión tributaria, la cual puede ser situada en un plano intermedio entre la elusión tributaria y la evasión tributaria.

El contribuyente al momento de ejecutar un acto o celebrar un contrato para el alcance de un fin económico acorde a su interés particular, sufre la injerencia del poder público al materializar la hipótesis contenida en la norma tributaria. Esta hipótesis necesariamente debe estar prevista en la ley tributaria en concordancia al principio de legalidad tributaria. Sin embargo nada obsta al contribuyente deseoso de esquivar el nacimiento de la obligación tributaria soslayando la realización del hecho tributario, a través de la realización de actos jurídicos o la celebración de contratos que tienen fines diversos y que no son contemplados por la norma con el fin de alcanzar por un sendero diverso un mismo resultado económico que, a la postre, permitan no dar nacimiento a la obligación tributaria o, al menos, que nazca la obligación en comento, pero significando una carga fiscal menor. Queda de manifiesto que tal artilugio significa una presión al principio de la legalidad tributaria, dado que no es posible calificarla como ilegal ni tampoco es posible desconocer el derecho del contribuyente de organizar sus negocios personales de forma que soporte la menor carga tributaria posible. En este orden de cosas la carga fiscal puede significar una disminución patrimonial de entidad en aquellos ordenamientos jurídicos en donde se establezcan normas impositivas que graven las



rentas provenientes del esfuerzo personal o tornar menos competitiva a una empresa que soporte las cargas en cuestión (Spitz, 1983, p.1).

1.3.4- Concepto de Elusión Tributaria:

La doctrina no se encuentra conteste al momento de definir la elusión tributaria encontrándonos con tantos conceptos, características a considerar, y calificaciones jurídicas como autores que han escrito sobre la materia con todo es posible señalar ciertas características comunes a dichos conceptos.

1.- En primer término nos encontraríamos ante una norma jurídica tributaria (ley) que establece una hipótesis tributaria de cuya materialización (hecho jurídico tributario) dependerá el nacimiento de la obligación de la naturaleza objeto de nuestro estudio.

2.- Por su parte el contribuyente no realizará exactamente la hipótesis prevista en la norma, sino que celebrará ciertos contratos o ejecutará ciertos actos que no se encontraran comprendidos en la norma eludida, pero que si se encontraran comprendidos en otra norma dictada con una finalidad distinta (norma de cobertura), lo cual redundará en eliminar o reducir la carga tributaria.

3.- En estrecha relación con el punto anterior el tipo equivalente a realizar por el contribuyente implicará el alcance de un mismo fin económico perseguido por el contribuyente, que es posible alcanzar mediante la norma tributaria burlada, encontrándonos que la configuración alternativa para la ejecución de dicho negocio solo o en su mayor parte se encuentra motivada en razones de economía fiscal.

4.- Fraude de Ley: el resultado económico de cuya consecución por los medios jurídicos normales acarrearía el nacimiento de la obligación tributaria puede ser alcanzado por otros medios jurídicos que tienden al alcance de fines diversos y que no están gravados o no están en medida más reducida que aquellos medios usuales (Palao, 2009, p.9).

Lo explicado se relaciona con lo que se denomina “Fraude de Ley”, a través de la cual se realizan un acto o un conjunto de ellos que tendrán como consecuencia un resultado contrario a una norma jurídica, amparándose en una norma dictada con distinta finalidad.



5.- Ilicitud: se habla de la elusión tributaria no como un ilícito típico como ocurriría en el caso de la evasión sino como un “ilícito atípico” que frustra la intención del legislador de gravar ciertos actos o ciertos contratos, significando tal como lo hemos abordado una presión al principio de legalidad tributaria. En definitiva se encuentra un comportamiento que respeta las normas, pero aprovecha sus carencias creando una escapatoria.

6.- Artificialidad: se refiere a que los diversos arreglos dentro de un esquema no tendrán relación con los fines económicos perseguidos por el contribuyente, sino con el ahorro de impuesto. Se va a elegir una forma de realizar el negocio que no será la adecuada para los fines económicos perseguidos; se valdrá entonces de actos o contratos que pueden ser calificados de insólitos para el alcance de los fines económicos perseguidos, teniendo tal carácter pues van a conformar una modalidad completamente inapropiada con relación al fondo del negocio y cuyo único objetivo será el eliminar o reducir la carga fiscal serán entonces actos jurídicos distintos a aquellos que normal y generalmente son usados para tal efecto.

7.- Tiene como resultado un ahorro de impuesto: a través de los artificios que permiten al contribuyente esquivar la norma tributaria burlada se disminuirá o eliminará la carga fiscal. Esto constituye el motivo determinante para la elección de las formas jurídicas que a la postre significaran sustraerse al contribuyente del tributo.

A modo de ejemplo se citará ciertos conceptos entregados por la doctrina comparada Klaus Vogel señala que “existe elusión fiscal cuando el contribuyente abusa de las formas jurídicas, esto es, elige una forma que no es adecuada a los fines económicos perseguidos. Como tal, ella no es sancionable, con la condición de que el contribuyente cumpla al mismo tiempo con los deberes legales”. En tal definición queda de manifiesto los elementos de fraude a la ley, artificialidad y legalidad, explicados con anterioridad.

Los profesores Brian J. Arnold y Michael J. McIntyre señalan que “la elusión tributaria significa transacciones o arreglos realizados por un contribuyente para minimizar el monto del impuesto que deben pagar de modo legal”. A la sazón es posible afirmar que este concepto pone énfasis en la característica de la elusión tributaria denominada artificialidad.



Para Santamaría la elusión fiscal consiste en realizar determinados comportamientos con el solo (o prevaeciente) objeto de ahorrar impuestos (Santamaría, 2002, p.213).

1.3.5- Relación con la Planificación Tributaria

Es menester distinguir la planificación tributaria de las otras formas de sustraerse al impuesto, es decir, del ahorro impuesto, de la elusión tributaria y de la evasión tributaria. La planificación tributaria se puede definir como la actividad de examinar las formas por las cuales una actividad económica puede ser desarrollada y escoger aquella que se muestre más ventajosa desde el punto de vista tributario. Es por tanto una actividad profesional dirigida a evitar tributos que no necesitan ser pagados (Corneel, 1987, p.22), cuya calidad puede ser medida no solo a través del monto de impuesto que ahorra, sino también por la seguridad en términos jurídicos de la transacción; hacer lo más remota la posibilidad de impugnación por parte de la entidad fiscalizadora, así como permitir la mayor agilidad y flexibilidad posible en la actividad que desempeña la empresa.

Guarda relación, en parte, con las distintas modalidades a través de las cuales el contribuyente puede sustraerse del impuesto en cuantos éstas serán resultado de la planificación tributaria.

CAPITULO II

Las Clausulas Antielusión.

1. El combate de los estados al fenómeno de la elusión tributaria.

El Banco Mundial el día 2 de octubre del presente año, presentó su informe complementario titulado “Poverty and Shared Prosperity 2016: Taking on Inequality”. Más allá de lo interesante que pudiera significar este documento en donde se exponen resultados clave en la materia, es pertinente destacar cierta conclusión respecto al tema que nos ocupa; “Los economistas han calculado que, en 1990, el monto aproximado de incremento de los ingresos de todos los pobres del mundo bajo la línea internacional de la pobreza representó el 1 por ciento de la producto del total mundial bruto (PIB). Para el año 2013, con menor pobreza y



mayor riqueza global, el monto proyectado se había reducido a menos del 0,2 por ciento del PIB mundial. [Esto representa] aproximadamente la mitad de lo que los países pierden anualmente a través de la elusión de impuestos”. (Cuesta y Negre, 2016, p.7). Lo anterior permite explicar que, luego sean los mismos investigadores quienes identifiquen las reformas tributarias destinadas a tal objeto, como una de las 6 estrategias de alto impacto para reducir la desigualdad (Cuesta y Negre, 2016, p. 29).

Lo anterior guarda perfecto sentido, por cuanto la elusión tributaria tiene un efecto directo respecto de la recaudación del estado –pérdida de ingresos-, lo cual tendrá como corolario la reducción del nivel de gasto estatal y el tamaño de la deuda pública (Tooma, 2008, p. 24) afectando la satisfacción de necesidades colectivas, tales como, educación pública, cobertura sanitaria universal, y otras políticas a favor de la igualdad, las cuales deben ser pagados.

Los impuestos que aporta al gobierno recursos para financiar estos programas constituyen un elemento esencial componente de cualquier estrategia realista para promover la igualdad Oportunidad económica (Cuesta y Negre, 2016, p.36).

La elusión Tributaria también tendrá efectos sobre la conciencia tributaria de los contribuyentes, entendida ésta como la motivación intrínseca de pagar impuestos, refiriéndose a las actitudes y creencias de las personas, es decir a los aspectos no coercitivos, que motivan la voluntad de contribuir por los agentes (Bravo, 2011, p. 8) A través de la elusión aumentará la tolerancia al fraude dado el impacto que aquélla tendrá en los valores personales de los contribuyentes.

Por último la elusión tributaria también tendrá efectos sobre la economía de un país. El economista J.W. Nevile, señalaba que la elusión tributaria podría tener efectos determinantes en materia de inflación, empleo y tasas de interés. Señala que si bien las consecuencias directas de la mencionada elusión son insignificantes, no se pueden calificar de la misma forma los efectos indirectos de la elusión tributaria en la macroeconomía; aquellos países en donde los asalariados perciban un alto porcentaje de las rentas generadas en él, frente a un fenómeno de elusión patológica, tolerada por el Estado, y realizada por parte de los no asalariados, podría significar un malestar social que redundara en mayores demandas de



incremento de sueldos por parte de aquellos que perciben sueldos. Si tales demandas se satisfacen en señalado contexto, implicaría un aumento en la inflación, la cual será controlada típicamente – en palabras del autor- desalentando la demanda, subiendo los tipos de interés, teniendo como resultado un aumento en el desempleo (Nevile, 1983, p.11).

Lo expuesto se explica porque los distintos gobiernos en general y los sistemas jurídicos en particular han desarrollado e implementado mecanismos para combatir el fenómeno de la elusión.

Sin embargo no solo los problemas de carácter económico van a fundar la lucha contra la elusión; también encuentra su razón en los problemas de carácter jurídico-constitucional (García Novoa, 2004, p. 209). Como muestra de lo anterior el Tribunal Constitucional español apunta que la lucha en contra de elusión (y evasión) tributaria se funda en el mandato de la Constitución Española (En adelante CPE) contenido en su artículo 31.1, la cual establece que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

Del precepto transcrito resulta evidente que se establece el deber de contribuir al sostenimiento del estado como un deber general que emana de la propia Carta Fundamental y de las leyes que se dicten conforme a ella a la cual se deben someter el legislador, la administración y-a la sazón- los contribuyentes. Ahora bien, de la lectura de la disposición se pueden desprender referencias a que dicha contribución será “progresiva”, e inspirada en ciertos principios tales como la “igualdad” y la “progresividad”, los cuales no son susceptibles de materialización sin que exista sujeción y colaboración con la administración tributaria. Siguiendo la misma línea es posible afirmar que junto con el establecimiento de la contribución al sostenimiento del estado como un deber general redundará en la necesidad de dotar a la administración de instrumentos que tornen efectiva su actividad inspectora y comprobatoria con objeto de evitar que se produzca una distribución injusta de la carga fiscal. Agrega la jurisprudencia española que “ lo que unos no paguen, debiendo pagarlo, lo pagarán otros con menos posibilidades de defraudar o con mayor espíritu cívico” y de ahí la necesidad y la



justificación de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz aunque pueda resultar, a veces, incomoda y molesta (STC 110-1984).

La ordenación, despliegue y excelso funcionamiento de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de obligaciones tributarias no es una opción dejada al arbitrio del legislador o de la administración, sino una exigencia ineludible para el alcance de un sistema tributario justo.

Creo, por mi parte, que no es aventurado aseverar que el razonamiento comentado es plenamente aplicable a la realidad fiscal de Chile al tenor de art. 19 N° 20 inc.1 de la Constitución Política de la República de 1980 (En adelante CPR) asegura a todas las personas “La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas”, no pudiendo avalar una postura en donde los contribuyentes alteren la distribución de los tributos establecidos por la ley a través de criterios “racionales”, mediante el empleo de formas jurídicas abusivas y artificiosas, realizados por avezados técnicos bajo aliciente de quien tiene la capacidad económica de contratarlos burlando, sea dicho de paso, la voluntad del legislador.

Al identificar los principales móviles que tienen los distintos ordenamientos jurídicos para combatir el fenómeno de la elusión, es mayúsculo deber llamar la atención sobre el papel que cabe a la administración, los contribuyentes y, especialmente a los tribunales en el combate del fenómeno en estudio y la ilicitud del mismo. No cabe al legislador la previsión de todos y cada uno de los recovecos que cada versado asesor fiscal pueda abrir en la legislación tributaria, lo cual solo podría redundar en una legislación cada vez más pormenorizada, transformando las leyes tributarias en verdaderos reglamentos, entregando la regulación pertinente a los órganos administrativos, los cuales no siempre actuarán con el debido respaldo legal. En este sentido el profesor Massone, señala que no cabe, sino el rechazo a aquellas doctrinas que postulan que únicamente es posible desconocer efectos fiscales a aquellos negocios utilizados cuando el mecanismo fraudulento se encuentra previsto expresamente en la ley. Según el mismo autor no es posible encontrar tal magnitud de formalismo en ningún ordenamiento jurídico occidental, ni en ninguna rama de nuestro derecho. Se debe destacar en este punto que en la hermenéutica de la ley tributaria es plenamente aplicable la teoría general



de la aplicación de la ley, dado su naturaleza como norma; no se está frente a una norma especial, excepcional, sino a una norma jurídica per se, opinión actualmente compartida por el grueso de la doctrina tributaria (Wahn, 2012, pp.165-166).

2. La ilicitud de la elusión tributaria.

Siendo aplicable la Teoría General de aplicación de la ley, pareciera ser razonable traer a colación uno de los elementos de interpretación de la ley que se contiene en aquella; el llamado elemento sistemático y espíritu general de la legislación, contenido en los artículos 22, inciso 2 y el artículo 24 del Código Civil chileno (en adelante CC). En la primera disposición citada se establece que los pasajes oscuros, confusos y poco claros de una ley pueden ser ilustrados por otras leyes, particularmente si versan respecto del mismo asunto. Por otra parte el artículo 24 recién nombrado concurre con el artículo 21 para completar el elemento de interpretación de la ley expuesto; *todo* el sistema jurídico está basado en principios generales o fundamentales comunes que, como un todo conforman el espíritu general de la legislación. Ahora bien, al presentarse una situación de elusión, es decir en donde un

contribuyente utiliza negocios atípicos o indirectos, que están desprovistos de causa u organizados como simulación o fraude de ley con la finalidad de evitar la incidencia de una norma tributaria impositiva encuadrándose en el régimen fiscal más favorable u obtener alguna ventaja fiscal específica.

Su admisión no puede ser sino vejatoria del ordenamiento jurídico; es realizada a través de un conjunto de actos artificiosos, o sea acto o actos, contrato o contratos ejecutados o celebrados no tienen su causa final en el fondo del asunto, sino con el –ilícito- fin inmediato y directo de defraudar a un tercero que es el fisco. Se organizan con simulación; como la declaración de un contenido de voluntad, no real emitido conscientemente y de acuerdo entre las partes o entre el declarante y la persona contra la cual va dirigida la declaración para producir, con fines de engaño, la apariencia de un acto jurídico que no existió, que es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo (Ferrara, 1926, p. 74).

En el derecho tributario se encontrará la particularidad de que el tercero defraudado es el estado, afectando no solo su patrimonio de forma directa mediante una



menor recaudación, sino que también afecta a otros contribuyentes con menores posibilidades de acceder a servicios de planificación tributaria que redunden en ingeniosos artilugios para evitar la hipótesis tributaria. Cabe agregar que al configurarse una situación de alteración en la repartición de las cargas públicas hecha por el legislador a través de criterios “racionales”, también se estaría afectando el espíritu de la ley tributaria, al que- en todo caso- siempre es posible acceder a través de la historia de la ley. Frustrando la intención del legislador en orden a gravar determinados actos la ilicitud de la elusión tributaria encontrará su razón en el sinsentido, en materia de interpretación de la ley, de concluir que sea el propio legislador que establezca, dentro de la misma ley tributaria, un escape a la obligación que éste intenta imponer (Dunbar, 2008, p.534).

3. Existencia de las cláusulas antielusión.

Es común a nivel de derecho comparado encontrar distintas conformaciones para normas que regulen similares aspectos en la vida de los agentes normativos; tal diversidad no será más que la manifestación empírica de la culminación de los procesos de codificación de los siglos XVIII y XIX ,a través de los cuales los nuevos estados nacionales pusieron fin a la sociedad estamental característica del ancien régime, buscando en el derecho, no solo la consolidación de un estado independiente de la nobleza en el plano interno y del Emperador o el Papa en el plano externo, sino también supuso la búsqueda de alternativas normativas que fueran armónicas con los intereses de la nación, sepultando- sea dicho de paso- toda posibilidad de retorno de un derecho común cristiano-europeo. El derecho tributario, como producto cultural, no fue ajeno a citada tendencia, dada la necesidad del poder estatal de regular el ejercicio del poder tributario para conciliar los derechos y obligaciones de los contribuyentes y de las Administraciones Tributarias, equilibrando la relación entre ambos actores, en un entorno de seguridad jurídica (Rodríguez, 2014, p.3). Tal diversidad de configuración de las normas relativas a la tributación, tendrá su contrapartida- como es de esperar- en



la elusión de las mismas, lo cual llevará a los distintos gobiernos a impulsar medidas legislativas orientadas a extinguir o, al menos, desalentar tales prácticas.

Es Común que los ordenamientos tributarios contemplen cláusulas antielusivas adecuadas a las particularidades que presenta el fenómeno de elusión dentro de las fronteras del respectivo estado, el que dependerá del límite establecido entre el ahorro de impuesto y la elusión tributaria en función a la metodología de interpretación de la ley tributaria y a el grado de refinación conceptual que exista en aludido ordenamiento.

4. Concepto de cláusula antielusión:

Dicha variedad, sin embargo, no obsta a que se pueda entregar un concepto de aludidas cláusulas. En tal sentido el profesor César García Novoa define las cláusulas antielusión como “estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud y al cual se ligan las consecuencias jurídicas, que, en suma consistirán en la asignación a la administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio o aplicar el régimen jurídico- fiscal que se ha tratado de eludir” (García Novoa, 2004, p.259). Se tratará, entonces, de disposiciones de carácter legal stricto sensu que tendrán por finalidad, prohibir, impedir o desalentar las conductas elusivas por parte de los contribuyentes, en distintos grados de intensidad guardando estrecha relación con la decisión política del legislador respecto a la licitud o ilicitud del fenómeno elusivo.

Conforme al grado de especificidad que detenta la formulación de su presupuesto de hecho es posible clasificarlas en cláusulas antielusivas generales o particulares, conceptos que se abordarán en su oportunidad.

En Chile, el profesor Jaime García Escobar sostiene que las cláusulas antielusivas “*constituyen manifestaciones de tipo legal, que tienen como principal objetivo impedir el*



desarrollo de la elusión, a la que obviamente la estiman como ilícita”(García y Ugalde, 2006, p.129).

5. Clasificación de las cláusulas antielusión:

Tal como fue adelantado en el acápite anterior, es posible identificar dos tipos de cláusulas antielusivas en función a la formulación de su presupuesto de hecho; las cláusulas Generales y las cláusulas particulares. Las configuraciones presentadas no tienen un carácter alternativo, lo que redundaría en que en los distintos ordenamientos tributarios éstas puedan coexistir.

Respecto de las cláusulas antielusivas generales la doctrina nacional y comparada ha formulado diversos conceptos a saber:

En Chile Víctor Manuel Avilés Hernández las define “aquellas normas legales en que, dados ciertos supuestos, el legislador autoriza derechamente a la autoridad tributaria para prescindir de las formas jurídicas por las que ha optado el contribuyente, determinar otras como aplicables y, de tal manera, hacer tributar el negocio respectivo conforme estas últimas, considerando por ejemplo la realidad económica subyacente. La característica central de estas normas radica en el hecho que no se refieren a uno o más hechos gravados específicos sino que a todo el conjunto de normas que los establecen o un universo más o menos amplio, con carácter supletorio” (Avilés y Ugalde, 2006, p.178) .

El Académico Brasileño Helenio Taveira Torres señala que serán cláusulas generales antielusión “aquellas reglas de carácter abstracto y general, creadas con el fin de regular casos no identificados en la hipótesis de incidencia de de normas específicas, y, que autorizan a la administración para aplicar sanción prevista por el ordenamiento jurídico de que se trate” (Taveira, 2008, p.201)



El profesor español Abelardo Delgado Pacheco define las cláusulas antielusivas generales como “aquellas que, dentro del ordenamiento, cumplen la función de habilitar a la Administración tributaria para recalificar determinados actos o negocios jurídicos o para exigir un tributo prescindiendo de actuaciones simuladas o abusivas del contribuyente o simplemente realizadas en fraude de ley” (Delgado, 2004, p. 17).

Por su parte otro destacado jurista español, el Dr. Antonio Cayón Galiardo señala que “Estaremos ante una cláusula general antiabuso cuando el legislador no fija por sí mismo el presupuesto de hecho al que se le aplicará la norma –subrogatoria- sino que, en términos generales y para todos los casos e impuestos, atribuye una facultad al aplicador del derecho para detectar un abuso de las formas jurídicas, bien recalificando simplemente las operaciones, bien calificándolas como negocios en fraude de ley, negocios simulados, etc.” (Cayon, 2014, p. 17).

En Italia el profesor Luzzati señala que las normas generales antielusivas no son generales sólo por que tengan destinatarios indefinidos, sino precisamente porque son especies de normas generales y abstractas cuya materialidad de la hipótesis normativa se encuentra ordenada con el fin de reglar los casos no identificados en la hipótesis de incidencia de normas específicas, para atribuir presupuestos a los casos que puedan verse afectados, para aplicar la sanción prevista en el consecuente: la desestimación y la recalificación de los negocios jurídicos (Luzzati, 1990, p. 201).

De los conceptos expuestos y la apreciación del profesor Luzzati, es posible afirmar que lo que es común a toda norma antielusión, es su formulación de carácter abstracta y general, lo cual tiene como objetivo permitir a la administración para desestimar, calificar o recalificar determinados actos o contratos, con la finalidad que nazca la obligación tributaria y el consecuente crédito en favor del fisco en aquellos casos en donde exista simulación, abuso de derecho o fraude de ley, sujetando tales actos o contratos al régimen tributario correspondiente.



Respecto de las cláusulas antielusión particulares es posible encontrar diversos conceptos:

Juan Valenzuela Barahona define las cláusulas antielusión particulares como aquellas normas de rango legal en donde se tipifican como hechos gravados los distintos caminos utilizados por el contribuyente para eludir el impuesto, y así lo haga a medida de que vayan apareciendo otros (Valenzuela Baraona, 2001, p. 37).

En relación a las normas antielusivas especiales, el profesor Jaime García Escobar se expresa de la siguiente manera: “son manifestaciones del Poder Legislativo, quien frente a un “hoyo de elusión”, dicta una norma que tiene como objetivo taparlo, vale decir, se trata de una legislación que se va dictando en la medida que el órgano administrativo (el Servicio de Impuestos Internos en Chile) va detectando conductas desarrolladas por los contribuyentes, a través de las que se genera elusión tributaria. Pueden adoptar las formas de hechos impositivos complementarios, presunciones o ficciones tributarias” (Ugalde y García, 2010, p.98).

W. Raphael WhanPleitez nos dice, refiriéndose a las normas antielusivas particulares y siguiendo a la doctrina italiana, que “son más bien formas de tipificación de los actos o negocios sujetos a efectos elusivos, que buscan alcanzar el respectivo control, al amparo del principio de legalidad, de manera preventiva (Wahn, 2011, p.56).

Finalmente, debemos tener en consideración que imponer disposiciones antielusivas particulares sólo implica que el Estado está comprometido contra la elusión tributaria de manera puntual y parcial, pues opta por castigar una o más conductas elusivas, quedando indemne las demás, y las que en el futuro puedan implementarse. No podemos concluir que, tras esta decisión legislativa, existe el ánimo de prohibir o sancionar la elusión en general.



6. Posiciones doctrinales respecto a la conveniencia de las cláusulas antielusivas generales.

Las normas antielusivas generales despiertan reacciones extremas en la dogmática jurídica, desde aquellos que defienden su necesidad y utilidad, hasta aquellos que se oponen y la rechazan enérgicamente.

Sus defensores destacan los efectos preventivos o disuasivos de estas normas sobre los contribuyentes, incrementando la recaudación fiscal. Otra de las razones esgrimidas por los simpatizantes de esta tendencia, es que evita el desorden de las leyes antielusivas particulares, siempre inorgánicas y muchas veces poco efectivas, situación que se convierte en terreno fértil para las prácticas elusivas.

El profesor italiano Pistore se muestra a favor de establecer estas disposiciones en el ordenamiento tributario italiano. El autor señala que “debe procederse a simplificar el ordenamiento tributario italiano y a introducir una cláusula antielusión que respete el equilibrio entre las exigencias de la lucha contra el fraude y el respeto a las garantías del contribuyente” (Pistore, 1995, p. 318).

Otros, como Ramón Falcón y Tella, son partidarios de las normas antielusivas generales pues permitirían gravar “economías de opción abusivas, buscadas de propósito abusando de las posibilidades de configuración jurídicas que la libertad de pactos proporciona” (Falcón y Tella, 2003, p. 7). Sin embargo, la economía de opción, por definición, no puede calificarse de abusiva, si no dejaría de serlo.

Otros en cambio, desconfían de estas normas y las rechazan. Dentro de la doctrina comparada, se observa que los tratadistas italianos son quienes se han opuesto más tenazmente –y con éxito- al establecimiento de estas disposiciones.

Primero, se detienen en la utilidad de estas normas, las que según sus detractores no son un aporte significativo a la equidad tributaria. En segundo lugar, son fuente de arbitrariedades e incertidumbre en el ordenamiento tributario, donde



justamente los principios de legalidad y tipicidad tributaria se verían severamente afectados.

El profesor español Ferreiro Lapatza, centrándose en el argumento de la igualdad tributaria para fundar las normas generales antiabuso, nos dice que este principio es “difícil defender en un ordenamiento que hace de la excepción y el beneficio fiscal la regla general. Que trata de forma desigual centenares de situaciones sometidas al mismo impuesto. Que promueve, en este sentido, la desigualdad y el agravio comparativo e incita a contribuyentes y asesores a buscar las mil distintas ventajas que sus normas, tan prolijas, procuran a quien las conoce al detalle” (Ferreiro, 2004, p.5)

Lo cierto es que, pese a estas disquisiciones doctrinarias, gran parte los países han adoptado normas antielusivas generales, otorgando mayores atribuciones a los órganos administrativos encargados de la fiscalización impositiva.

CAPITULO III

Clausula General Antielusión Española

1. Generalidades.

La actual Ley General Tributaria 58/2003 de 17 de diciembre (en adelante LGT), contempla todo un capítulo referido a la interpretación, calificación e integración, expuesto a continuación:

Sección 3º Interpretación, Calificación e Integración.

Artículo 12. Interpretación de las normas tributarias.

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.



2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

3. En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde de forma exclusiva al Ministro de Hacienda.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria y se publicarán en el boletín oficial que corresponda.

Artículo 13. Calificación.

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

Artículo 14. Prohibición de la analogía.

No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.³⁷

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o



negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.

Artículo 16. Simulación.

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.
2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.
3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.

Lo primero que se puede desprender del análisis de las disposiciones propuestas es que la ley española es hoy abiertamente antielusiva pues contiene normas de carácter general que permiten a la Administración apartarse de las formas jurídicas empleadas por el contribuyente y perseguirla carga tributaria que correspondan de acuerdo a la naturaleza del hecho o negocio, sin importar si los actos jurídicos que se hayan celebrado son válidos o no y no debiendo recurrir, como bajo el tenor de la legislación anterior, a un procedimiento especial.

Hay que hacer presente que el poder de perseguir la carga tributaria respecto del contribuyente por parte de la Administración no es total, puesto que la Constitución incorpora como primer valor de la comunidad la libertad del individuo.

Ferreiro entiende que en el ámbito de la actividad económica, nadie está autorizado a reprochar jurídicamente la realización de actos válidos, reales y lícitos, aunque de ellos se derive un ahorro fiscal, aunque la ley no los prevea y aunque ésta no sea la forma más frecuente de operar. El mismo autor da un ejemplo: una persona desea donar a otra 18.000 €. Consciente de que el gravamen de las donaciones es progresivo y ordena acumular las donaciones hechas a una misma persona en el espacio de tres años, el donante realiza tres donaciones, de 6.000 €, una hoy, otra igual en tres años y otra igual en tres años más. Lo que la persona realmente quiere es donar 18.000 € y la ley quiere que esa única donación tribute de acuerdo con el tipo



correspondiente a 18.000 €, y concluye que mientras los negocios jurídicos realizados sean válidos, reales y lícitos, ningún reproche puede merecer el que a través de ellos, y sin respecto a otras posibilidades de actuación, se consiga un ahorro fiscal. Se realiza, cuando por ello se opta, una economía de opción tan real, lícita y válida como el acto o contrato a través del cual se consigue.

Para este sector doctrinal, al que pertenece Ferreiro y que es ferviente defensor de la libertad de opción del contribuyente, el fraude a la ley limita inaceptablemente la libertad de los particulares para elegir las formas jurídicas de sus operaciones; el gravamen de los supuestos de elusión es una tarea que incumbe principalmente al legislador.

2. La simulación en la ley española

La simulación puede ser absoluta o relativa. Es absoluta cuando se finge un negocio inexistente que no oculta o disimula ningún otro, y relativa, cuando se simula un negocio falso e inexistente que disimula, disfraza u oculta el negocio efectivamente realizado.

Según dispone el actual artículo 16 de la Ley General Tributaria ya antes transcrito, la Administración puede prescindir del negocio inexistente para exigir el impuesto conforme a los hechos reales. Pero para eso la Administración debe destruir el negocio simulado y demostrar que no existe. En la simulación relativa debe demostrar además la existencia del negocio simulado.

En caso que la Administración acredite que la causa del negocio no existe o que se ha ocultado, puede prescindir del contrato simulado y gravar el negocio jurídico disimulado o los hechos efectivamente realizados, liquidando derechamente el impuesto.



Hay que aclarar que en todo caso el hecho de que el ahorro fiscal sea la única causa, no transforma el negocio en ilícito ni invalida el contrato. Pero si la Administración acredita que el negocio fue simulado con dolo o culpa, habrá que imponer la correspondiente sanción. El dolo o culpa debe referirse a la intención de engañar, simular o falsear los hechos declarados. Si por el contrario la simulación se debió a una errada apreciación de la causa, sólo debe rectificarse la declaración, pero no se aplica sanción.

3. La elusión propiamente tal

El artículo 15 de la Ley General Tributaria, también ya transcrito, se pone en otras hipótesis, la del conflicto de normas tributarias, pues el número 1º de la norma en comento parte de la base que el acto debe ser artificioso y que el único objeto sea el ahorro fiscal.

El vocablo “artificioso” es el que lo diferencia de la simulación, o sea, el negocio es real, existe, no se oculta. También el vocablo “impropio” o inadecuado diferencia esta norma de la simulación, puesto que hay una causa, aunque impropia. En la simulación estaba ausente la causa típica del negocio jurídico.

La norma o figura aplicada resulta entonces artificiosa o impropia no por ser infrecuente, sino que por que no se utiliza normalmente para conseguir los resultados que con él se persiguen. Entonces el “conflicto de la aplicación de la norma tributaria”, al que se refiere el artículo 15 de la Ley General Tributaria no es más que el conflicto entre la norma aplicada y la que debiera haberse aplicado. La nueva regulación del fraude de ley previsto en la Ley General Tributaria bajo la denominación de conflicto en la aplicación de las normas tributarias, aún con perfiles nuevos, no se presenta como una institución esencialmente distinta a la manera en que fue configurada jurisprudencial y doctrinalmente, siguiendo la regulación prevista en la Ordenanza Tributaria alemana, art.10.



Todo lo expuesto nos permite diferenciar tal figura del negocio simulado, pues en este último no hay negocio jurídico efectivamente querido por las partes que sí existe en el fraude de ley.

4. El caso chileno y la legislación comparada:

La Ley 20.780 introdujo nuevos artículos en el Código Tributario nacional. A la sazón los arts. 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 26 bis, 100 bis, 119 y 160 bis. El establecimiento de dichas disposiciones no ha estado exento de controversia, encontrando como crítica principal la redundancia de las mismas respecto de las normas y principios generales de nuestro derecho.

Lo anterior lejos de constituir un tema baladí, implica que los trasplantes irreflexivos del legislador no solo implican la mera recepción de normas que fueron elaboradas en sus ordenamientos jurídicos de origen para problemas concretos que en el ordenamiento tributario chileno no existían, sino también impetran confusión en los distintos intérpretes de la norma. Éstos imbuidos en la idea del legislador racional, según la cual el legislador conoce el derecho antes de dictar una norma, siendo absurdo que éste dictara legislación inútil, buscarán significados forzados a lo que constituye una simple reiteración.

4.1- El artículo 4 bis establece:

“Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imposables, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.

El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes.



No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imponibles establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos imponibles en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente.

En los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4° ter y 4° quáter. Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente. Para la determinación del abuso o la simulación deberán seguirse los procedimientos establecidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis”

En el inciso primero de la norma transcrita implica una reiteración, por cuanto, conforme a las reglas del CC chileno relativas a la interpretación de los contratos, hacen irrelevantes las denominaciones particulares que las partes den a sus acuerdos. Ésto tendrá una particular aplicación en materia tributaria, la que conforme a este trabajo constituyen normas como cualquier otra en el ordenamiento jurídico -sin soslayar sus particularidades- y, por tanto siéndoles plenamente aplicables las normas generales de interpretación contenidas en el CC; las obligaciones tributaria en nuestro ordenamiento siempre han nacido y se han extinguido con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, por lo que existe una repetición de un principio general. No cabe, en este orden de cosas la confusión entre los medios a través de los cuales las partes acreditan los hechos y su calificación.

En opinión del profesor Gonzalo Vergara Quezada, lo anterior conlleva una aplicación potencial dirigida a encubrir el uso de la analogía y en tal sentido comprender como hechos jurídicos gravados, hechos de la vida diaria que el legislador no manifestó voluntad de gravar.

El Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII) siempre ha calificado los actos y los contratos ejecutados o celebrados por los contribuyentes siguiendo las reglas del Código Civil, y por tanto prescindiendo de la denominación particular que las partes le dan. Como ejemplo de lo antes visto se puede recurrir al oficio del SII 67 de 2005 en donde en su numeral 2 señala que “Sobre el particular, cabe señalar en primer



lugar, que para la correcta solución del problema planteado y su claro entendimiento, es conveniente, primero, establecer la clasificación jurídica del contrato celebrado entre las partes, y que ellas denominan “usufructo de utilidades por participación en sociedad de responsabilidad limitada”, luego agregando en el mismo numeral “Para estos efectos, conviene tener presentes las reglas de la interpretación de los contratos que contempla el Código Civil en el Título III, de su Libro IV, principalmente aquella que ordena que, conocida claramente la intención de los contratantes, debe estarse a ella más que a lo literal de las palabras (art. 1.560 CC) y a la luz de esta norma, analizar la expresión contractual “usufructo de las utilidades”.

Otro punto que es susceptible de críticas es lo que señala el mismo inciso primero, pero respecto de establecer la tributación de actos o contratos prescindiendo de sus vicios o defectos jurídicos. Dicha norma tiene un antecedente directo en el art 13 de la LGT (expuesto en el acápite anterior), y un antecedente un tanto más remoto en el derecho alemán. Es en este último en donde la disposición relativa a la tributación de actos o contratos que adolecían de vicios formales tuvo particular relevancia; en tal derecho la nulidad no requería necesariamente una declaración judicial (Von Thur, 1948, p. 303).

La redundancia se produce como consecuencia que en el derecho chileno los vicios de un acto o contrato no van a afectar su tributación conforme a las reglas generales del CC, salvo que acaezca una sentencia firme de nulidad; en tal caso todos los efectos -incluidos los efectos tributarios- de aquellos actos o contratos se van a retrotraer al momento de la celebración del contrato o la ejecución del acto. Lo expuesto se puede ejemplificar con el hecho que el SII nunca ha afirmado que un vicio por si solo afecte al nacimiento de la obligación tributaria; en la circular N° 75 de 1997 señala “por aplicación de los principios generales del derecho, se concluye que mientras la nulidad no sea declarada judicialmente, el acto o contrato produce todos sus efectos legales”. El peligro de tal disposición la encuentra el profesor Felipe Yáñez en que podría pensarse que la administración no tendría la obligación de restituir los impuestos pagados por actos o contratos anulados, pudiendo ignorar inclusive la orden del juez civil dada en tal sentido (Yáñez, 2014, p.237).



En el inciso segundo de la norma en comento se observa una definición legal de buena fe, la cual puede ser criticada dado que se aleja de lo que se ha entendido por buena fe por la doctrina, aun considerando la multiplicidad de conceptos; pareciera que el legislador establece en tal disposición una presunción de legalidad respecto de los actos o contratos del contribuyente. Por otra parte se denota redundancia, por cuanto la buena fe es un principio general de nuestro ordenamiento jurídico. En efecto el profesor Miguel Antonio Klenner señala: “Este primer inciso no contiene ninguna innovación, pues, la buena fe es un principio general que inspira a todo el ordenamiento jurídico. En efecto implica que el derecho protege a quien actúa de buena fe y por lo mismo repudia la mala fe”.

4.2- El art. 4º ter establece:

“Los hechos imponible contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.

Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.

En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imposables establecidos en la ley”.

La disposición en comento es una recepción del art. 15 de la LGT española, la cual, a su vez, tiene su antecedente en la Ordenanza Tributaria del Imperio Alemán de 1919. Es en el ordenamiento germano en donde la consagración positiva de la economía de opción



guardaba especial sentido, dado que el procedimiento para evitar la aplicación de la norma tributaria era excesivamente difícil (Hensel, 2004, p. 221). El legislador nacional, sin embargo realiza una adición a la disposición española; agrega un requisito consistente en que los actos sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. La innovación introducida presenta la dificultad que no posee una ligazón con la norma en cuya recepción se funda la propia disposición; en realidad no es posible encontrar un desarrollo jurisprudencial que determine el sentido y alcance de la adición hecha por el legislador nacional. Aun considerando insuficiente aquél argumento, se añade que no existen registros relativos a estudios preliminares ni, al menos, explicaciones respecto al sentido de dicha norma.

4.3- El artículo 4° quáter establece:

“Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación. En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados. Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento”.

En el transcrito precepto llama la atención, puesto a que si se celebra un contrato en donde existe simulación y de ello se desprenda un menor pago de impuestos, ésta se encuentra tipificada en el art. 97 N°4 inc.1 del Código Tributario; si del contrato celebrado en la misma circunstancia tiene como corolario una devolución de impuestos, se encuadra dentro del tipo penal contenido en el art. 97 N°4 inc.3 del mismo cuerpo legal. Ahora es posible desprender de la lectura de los artículos antedichos que no basta con la sola simulación para que se contenten los tipos penales que se contienen en ellos; en el caso del artículo 97 N°4 inc. 1 la aplicación a la simulación estaría dada por el empleo de ésta como un procedimiento doloso destinado a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones gravadas o a burlar lisa y llanamente el impuesto, lo que por tanto debe resultar siempre en un ahorro de impuestos. En el mismo orden de ideas, a mi juicio, la aplicación expuesta está en franco conflicto con nuestro ordenamiento jurídico puesto que es posible identificar en ella una norma penal en blanco abierta que no cumple los requisitos de constitucionalidad para ser admitida en el sistema legal nacional. A mayor análisis el citado precepto incluye en su parte



final a “el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto”, incluyendo en el tipo conductas que no se encuentran lo suficientemente caracterizadas, careciendo la norma de un núcleo central, presentándose una verdadera “bolsa de sastre” de la cual sería posible incluir un sinnúmero de conductas susceptibles de ser sancionadas penalmente entre ellas- a la sazón – la simulación que no tenga como efecto la devolución de impuestos. Tampoco se encuentra en el tipo una remisión a otro cuerpo legal- in stricto sensu- que permita soslayar la carencia, quedando prácticamente a criterio del juez de fondo determinar si tal simulación es posible incluirla en el tipo penal, lo que hace posible denunciar con más claridad su calidad de norma penal en blanco, encontrándose vulnerado el principio de legalidad en evidente perjuicio hacia el contribuyente. Por último tampoco se encuentra alguna remisión a algún cuerpo de rango infralegal que complemente la carencia. En el mismo orden de ideas no es de sorprender, entonces, que el profesor Yañez postule que en el caso de existir simulaciones que no tengan como consecuencia una devolución de tributos, pero que reduzcan la carga fiscal se encontrará despenalizada , al ser ésta tipificada con una sanción civil(Vergara, 2015 p. 166).



Conclusiones.

- 1- La elusión tributaria es un fenómeno complejo, objeto de múltiples conceptos y tratada en el derecho positivo de los distintos ordenamientos jurídicos de forma diversa. Si bien los conceptos de evasión y elusión están normalmente bien definidos en todos los ordenamientos, los conceptos de elusión están fuertemente influidos por la decisión política del legislador en la materia, en especial, respecto a su licitud o ilicitud.
- 2- Las opiniones relativas a la licitud o ilicitud de la elusión tributaria, se encuentran fuertemente ideologizadas, observando una clara división entre posturas pro fisco o pro contribuyente, lo que conlleva a opacar el rigor científico necesario para el alcance de conclusiones racionales.
- 3- Las cláusulas antielusivas generales son objeto de polémica intensa, por cuanto implicarán el nacimiento de una obligación tributaria en casos en donde en rigor no se ha verificado la hipótesis tributaria, o se ha hecho parcialmente. Es manifiesta la tensión entre el llamado “realismo fiscal” y el “positivismo formalista”.
- 4- La cláusula general antielusiva en el derecho chileno es producto de una recepción irreflexiva de la LGT española, más ciertas particularidades incorporadas por el legislador nacional en la Ley 20.780. Lo anterior significa cierta desarmonía entre la cláusula general antielusión chilena y las normas y principios generales del derecho nacional.
- 5- La desarmonía entre la legislación antielusiva nacional y las normas y principios generales del derecho chileno consisten principalmente en redundancias en las que incurre la primera respecto de los segundos
- 6- Conforme a lo desarrollado en esta tesis, se hace apremiante una reforma a la cláusula general antielusión contemplada en el Código Tributario.



Bibliografía Citada.

- Avilés, Héctor y, Ugalde, Rodrigo (2006): *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*, LexisNexis, Santiago de Chile.
- Bravo, Felicia (2011): “Los valores personales no alcanzan para explicar la conciencia tributaria”, en *Revista de Administración Tributaria*, CIAT, Lima, N° 31, pp. 63-97.
- Cayon, Antonio (2014) “Aspectos de la reforma de la Ley General Tributaria”, En: *Revista Técnica Tributaria*, N° 106, AEDAF, Madrid, pp.13- 28.
- Delgado, Abelardo (2004): *Las Normas Antielusión en la Jurisprudencia Tributaria Española*,
- Dunbar, David, “Statutory general anti-avoidance rules: lessons for the United Kingdom from the British Commonwealth” en *BIT*, v.62, pp. 523-555.
- Ferrara, Francesco: (1926): *La simulación de los negocios jurídicos*, Librería de Victoriano Suarez, Madrid.
- FerreiroLapatza, Juan José (2004): Prólogo a la obra de García Novoa, César, “*La Cláusula Antielusiva en la Nueva LGT*”, Marcial Pons, Madrid.
- García Novoa, César (2000): *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid.
- _____(2004): *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid.
- Hensel, Albert (2004): *Derecho Tributario*, 3° edición, Nova Tesis, Madrid. Traducción de Leandro Stock.
- Luzzati, Claudio (1990): “*La vaguedad de la norma*”, Marcial Pons, Padova.
- Massone, Pedro (2016): *Principios de Derecho Tributario*, Ed. Thomson Reuters, 4ta. Edición, Santiago de Chile.
- Nevile, , John (1983): “Macro-economic effects of tax avoidance”, en “*Working papers*”, Centre for Applied Economic Research, University of New South Wales, Kensington.
- Rodríguez, Lyda (2014): “La codificación de normas y procedimientos tributarios”, En:*III Congreso Internacional de Derecho Tributario*, Tribunal Administrativo y Tributario, Panamá.



- Taveira, Helenio (2008): “*Derecho Tributario y Derecho Privado*”, Marcial Pons, Madrid.
- Ugalde, Rodrigo, y García Escobar, Jaime (2010): “*Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*”, 3° edición, Legal Publishing, Santiago de Chile.
- Villegas, Héctor (2003): “Derecho Tributario Penal”, en “*Tratado de Tributación*”, Coord. Horacio García Belsunce, t. I, v. 2, Ed. Astrea, Buenos Aires.
- Valenzuela Baraona, Juan (2001): *Elusión tributaria. Normas antielusivas y facultades fiscalizadoras otorgadas al Servicio de Impuestos Internos, en relación al Impuesto a la Renta*, Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile, Santiago, 2001. Disponible en :
http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/107272/de-valenzuela_j.pdf?sequence=3
- Vergara Quezada, Gonzalo (2015): “Análisis crítico de la norma antielusiva genérica de la Ley N°20.780”, En *Revista de Estudios Tributarios*, Centro de Estudios Tributarios, Santiago de Chile, N° 12, pp. 53-63.
- Von Thur, Andreas (1948): *Derecho Civil. Teoría general del derecho civil alemán*, 3° edición, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid. Traducción de Perfecto YebraMartul-Ortega: *Der Allgemeine Teil des deutschenbürgerlichenrecht*.
- Wahn, Werner (2011): “Elusión tributaria y normas antielusivas: su tratamiento en el derecho comparado, algunas conclusiones al respecto”, En *Revista de Estudios Tributarios*, Centro de Estudios Tributarios, Santiago de Chile, N° 5, pp. 53-63.
- _____(2012): “Interpretaciones que amenazan al derecho tributario: Tendencias actuales y análisis crítico”, En *Revista de Estudios Tributarios*, Centro de Estudios Tributarios, Santiago de Chile, N°6, pp. 161-182.
- Yañez, Felipe (2014): “Análisis de la nueva cláusula general antielusiva”, En *Revista de Estudios Tributarios*, Centro de Estudios Tributarios, Santiago de Chile, N° 12, pp. 233-250.



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

