



UNIVERSIDAD
Finis Terrae

UNIVERSIDAD FINIS TERRAE.

FACULTAD DE DERECHO.

**“EFECTOS DE LA DISMINUCION ILÍCITA DE TRIBUTOS:
ELUSIÓN, SIMULACIÓN, FRAUDE A LA LEY Y/O ABUSO DEL
DERECHO POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL
EJERCICIO DE SUS OBLIGACIONES. ANALISIS DEL DERECHO
CHILENO Y COMPARADO”.**

AUTORAS: MARÍA JOSÉ BOEGEL SOTO, ISSABELLA BRACCHITTA MIRANDA,
CAMILA ISUANI SIMUNOVIC.

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE LICENCIADAS EN CIENCIAS
JURÍDICAS.

PROFESOR GUÍA: MAURICIO PÉREZ ANDUEZA

SANTIAGO, 2021.

DEDICATORIAS Y AGRADECIMIENTOS:

En agradecimiento a nuestro profesor guía, Mauricio Pérez Andueza quien confió en nosotras desde el primer momento para realizar este proyecto. A nuestras familias, en especial a nuestros padres y hermanos, que fueron pilares fundamentales a lo largo de toda nuestra formación profesional. A nuestros amigos, por siempre alentarnos a seguir adelante. Por último, a cada uno de los profesores que nos formaron durante toda esta etapa.

*En memoria de María Rebeca Boettiger Zurita,
Alejandro Alfredo Oyanguren Miranda, Rosa Soto Paya,
Adalberto Boegel Felmer y Yamil Gabriel Agleh Isuani
quienes, sin estar presentes físicamente,
jamás nos soltaron la mano.*

ÍNDICE:

1. PORTADA Y PÁGINAS PRELIMINARES.....	1
1.2 Dedicatorias y Agradecimientos.....	2
1.3 Índice.....	3
2. INTRODUCCIÓN.....	6
3. CAPÍTULO I: “Concepción y análisis de la Elusión y Evasión Tributaria a la luz de lo consagrado por el Derecho Constitucional Tributario y la normativa vigente”.....	<u>12</u>
3.1 Evasión Tributaria.....	12
3.2 Acercamiento a la noción de Elusión Tributaria.....	16
3.2.1 Elusión Lícita.....	19
3.2.2 Elusión Ilícita.....	21
3.3 El Derecho Tributario a la luz de la CPR.....	23
3.3.1 Principios del Derecho Tributario	
3.3.1.1 Principio de Legalidad.....	26
3.3.1.2 Principio de Igualdad.....	28
3.3.1.3 Principio de Generalidad.....	29
3.3.1.4 Principio de Protección Jurisdiccional.....	30
3.3.1.5 Principio de la No Confiscatoriedad de los Impuestos.....	31
3.3.1.6 Principio de la No Afectación de los Tributos.....	33
3.3.1.7 Principio de la Progresividad del Tributo.....	34

3.4 Análisis histórico de la legislación nacional referente a los Tributos y la necesidad de regulación de la elusión tributaria.....	37
3.4.1 Cronograma histórico de la aplicación y normativa de tributos en Chile y el mundo.....	37
3.4.1.1 Secuencia de la aparición del concepto de Tributo en el mundo.....	37
3.4.2 Primeros Tributos e Instituciones destinadas a su resguardo en Chile.....	38
3.4.3 Estudio cronológico de leyes y reformas tributarias desde la aparición de la evasión como concepto hasta la incorporación de la elusión tributaria.....	43
3.4.3.1 Ley N° 19.738 “Normas para combatir la Elusión Tributaria”.....	43
3.4.3.2 Ley N° 20.630 “Perfecciona la legislación Tributaria y financia la reforma educacional”	46
3.4.3.3 Ley N° 20.780 “Reforma tributaria que moderniza el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario”.....	48
3.4.3.4 Ley N° 21.210 “Moderniza la Legislación Tributaria”.....	51

4. CAPÍTULO II: “Simulación, Fraude a la ley y Teoría del Abuso del Derecho como instituciones jurídicas, y la relación de ellas con la elusión tributaria”	<u>55</u>
4.1 La Simulación.....	56
4.2 La Simulación desde la óptica del Derecho Tributario	62
4.2.1 Requisitos para que exista simulación en materia Tributaria.....	63
4.3 El Abuso del Derecho.....	67
4.3.1 El Abuso del Derecho en la legislación chilena.....	72
4.3.2 El Abuso del Derecho en la perspectiva tributaria..	73
4.4 Fraude a la Ley.....	76
4.4.1 El Fraude a la Ley en la legislación chilena.....	80
4.5 Fraude a la Ley en materia tributaria.....	82
4.6 Distinción entre Abuso del Derecho y Fraude a la Ley.....	84
 5. CAPÍTULO III: “Análisis al sistema elusivo nacional en contraposición del derecho comparado en relación a su tratamiento y aplicación de sanciones”	 <u>87</u>
5.1 Análisis comparativo del sistema elusivo tributario entre Civil Law y Common Law.	89
5.1.1 Civil Law.	89
5.1.2 Common Law.	101
 6. CONCLUSIONES	 115
 7. BIBLIOGRAFÍA	 121

2. INTRODUCCIÓN:

A lo largo de toda la civilización se ha manifestado la necesidad que tenemos como sociedad de que las relaciones entre los miembros de la misma se regulen – al menos sus lineamientos básicos y preponderantes –, y entre ellos y el Estado, con el propósito de que la libertad de cada sujeto parte de la sociedad tenga un margen de actuación, como también deba tenerlo el Estado en su actuar. Precisamente, referido a las relaciones entre los individuos parte de la sociedad y el Estado, es que con el paso de los años se ha ido buscando normar diversos aspectos, como es el caso de los ingresos – que van en beneficio de los individuos, de los impuestos que debe recaudar el Estado, la distribución de las cargas públicas y la redistribución de dichos impuestos en cuestiones que tengan por objeto el bien común.

En términos generales, lo que se indica en el párrafo precedente se relaciona con materias que se encuentran reguladas por la Constitución Política de la República; Código Tributario y Leyes especiales, pero si existe una materia que ha sido “la piedra de tope” en las últimas décadas, ésta ha sido precisamente, la elusión tributaria que realizan los ciudadanos en el pago de los impuestos, alterando la cadena mencionada que incluye justamente, el pago de impuestos por parte de los ciudadanos, para que el Estado, de forma posterior pueda reutilizar dichos recursos en cuestiones que sean de expresa necesidad.

Ahora bien, la *elusión tributaria*, hoy en día, es un foco de discusión doctrinaria y jurisprudencial y no solo desde la óptica del derecho nacional, sino que también lo ha sido para el derecho extranjero. Cuando nos referimos a este concepto, de forma inmediata se vienen a nuestra mente diferentes procedimientos que permiten al contribuyente lograr una disminución de su carga tributaria, pero sin que se cumplan los presupuestos establecidos en la legislación para hablar de una evasión tributaria puesto que, a diferencia de ésta, aquella evita el nacimiento del hecho que la legislación precisa como presupuesto de una

obligación tributaria. Es así como algunos consideran que la elusión es plenamente lícita, sin tomar en consideración la intencionalidad que haya llevado al contribuyente a llevarla a cabo. Otros en cambio, consideran que cuando nos referimos al concepto de elusión tributaria si estamos en presencia de una violación del derecho, la cual no es directa como en el caso de la evasión, sino más bien es de carácter indirecto de la ley tributaria.

Hasta principios del siglo XXI, en Chile la elusión era considerada una conducta *aceptable y natural*, aunque nuestra legislación no lo dijera de forma explícita. Tanto es así, que incluso de la Historia de la Ley N° 19.738 se puede desprender como es que los políticos de centro izquierda de la época consideraban a la Elusión como una conducta natural, realizando la siguiente interrogante “¿*Qué es eludir?*”, respondiendo lo que se entiende por elusión según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, indicando que elusión es “*Esquivar una dificultad, un problema; evitar algo con astucia o con maña*”.¹ Lo anterior no era condenable en absoluto por el grupo político señalado, puesto que claro es que todo ser humano, por su propia naturaleza, buscará la forma de evitar el pago de impuestos, ya que ningún contribuyente es feliz pagando lo que realmente les corresponde por este concepto.

Con el paso de los años, la visión sobre la elusión ha ido cambiando, no solo en nuestro país, sino que a nivel mundial las diversas legislaciones han ido incorporando el concepto de Elusión como una *mala praxis* en materia tributaria, ya que se deja de observar este fenómeno como un actuar natural de los contribuyentes, pasando a considerando – inclusive – un privilegio de un grupo social determinado, el cual generalmente se encuentra asociado a la élite de cada sociedad.

¹ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: Diccionario de la lengua española, 23.^a ed., [versión 23.4 en línea]. <<https://dle.rae.es>> [05 de enero de 2021].

Por lo antedicho, es que comienza a considerarse la posibilidad de legislar sobre esta materia, tomando como referente la normativa internacional sobre la materia, en específico se hicieron lecturas de las regulaciones españolas y de las normas antielusión que iban desarrollando – por la similitud de nuestros derechos – creándose de esta manera una serie de cuerpos normativos, hasta llegar a la Ley N° 20.780 de 26 de Septiembre de 2014, la cual buscaba introducir ciertos ajustes y modificar sustancialmente el Sistema Tributario, introduciendo, a modo ejemplar, la norma antielusiva general, con la cual se pretendía frenar los efectos elusivos de las planificaciones tributarias realizadas por todo de contribuyente.²

Hoy en día, en la práctica, muchos de los contribuyentes realizan actividades en las cuales tienen comportamientos elusivos, los cuales son ejecutados en fraude a la ley, o abusando de un derecho en particular del que puedan ser titular, es decir, mediante la utilización de figuras que se encuentran expresamente reguladas en nuestro Código Civil, buscan obtener como resultado cuestiones que no se encuentran autorizadas por éste. Por dicha razón, parece necesaria la búsqueda de herramientas que permitan frenar el comportamiento elusivo de los contribuyentes justamente desde estas instituciones.

En la misma línea, otra figura malamente utilizada para realizar este tipo de conductas es la simulación, que es a través de la cual se busca esconder la voluntad real de las personas – contribuyentes en este caso – manifestando una voluntad absolutamente alterada, lo que llevado en forma específica a la materia en comento, se traduce en que muchos de los contribuyentes buscan encubrir su verdadera carga tributaria mediante la realización de actuaciones, o la celebración de actos jurídicos simulados que permitan disminuir el monto de su obligación

² MATUS FUENTES, Marcelo. *La elusión tributaria y su sanción en la Ley N° 20.780: Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo*. Ius et Praxis [online]. 2017, vol.23, n.1 [fecha de consulta: 05 de enero de 2021], pp.68. Disponible en: <https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122017000100003#:~:text=En%20la%20elusi%C3%B3n%20il%C3%ADcita%2C%20o,hechos%20gravados%2C%20disminuyendo%20su%20base>

tributaria, y por consiguiente lo que efectivamente pagarán por concepto de impuestos.

Claro es que las personas se encuentran en libertad de poder regular sus relaciones con otras personas, de la manera en que sea más conveniente y efectiva para ellos. Sin perjuicio de aquello, en caso alguno la libertad con la que cuentan los individuos de una sociedad, en específico, para este trabajo de investigación, en Chile no puede contradecir, en caso alguno, lo que nuestra Constitución Política de la República indica, puesto que es la Carta Fundamental de todo el funcionamiento de nuestra nación. En dicha carta magna se conciben ciertos lineamientos respecto del sistema tributario nacional, plasmados en el artículo 19 N° 20 de dicho cuerpo legal, el cual expresa: “...*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...*”.³ Es decir, el texto citado es claro y enfático en indicar que la repartición de las cargas públicas y el pago de tributos se realizará en proporción a la renta que cada sujeto obtenga; lo cual no siempre es respetado y cumplido por los contribuyentes nacionales, puesto que es justamente por medio de la elusión – en forma directa –, o por medio de simulaciones; fraudes a la ley o abusos de derechos es que muchos de ellos alteran rentas e ingresos con el fin de disminuir la carga tributaria de la que son objeto.

Para la comprobación de todo lo mencionado en los acápites anteriores, esta investigación comenzará estudiando y analizando la elusión y evasión tributaria: entregando diversos conceptos de ambas instituciones; caracterizándolas; diferenciando una de la otra como mecanismos de rebaja de carga tributaria, para lograr una comprensión clara, completa y eficaz de ambos conceptos y poder entender lo que las diferencian.

³ Artículo 19 N° 20. Decreto 100: Fija el Texto Refundido Coordinado y Sistematizado de la Constitución Política de República de Chile. Constitución Política de la República de Chile. Ministerio Secretaría General de la Presidencia. 22 de septiembre de 2005. Pp 19.

En la misma línea, se incluirán nociones de elusión lícita e ilícita, con la intención de explicitar en que casos ésta podría considerarse que está “apegada a derecho”, y a contrario sensu, en que casos ella está total y absolutamente alejada de lo aceptado por nuestro ordenamiento jurídico.

En segundo lugar, haremos referencia a lo que se conoce como “Economía de opción o Planificación Tributaria”, con la intención de que el lector pueda comprender cuales son los mecanismos que entrega nuestra legislación para ayudar a los contribuyentes dentro de un margen considerado como “aceptable y apegado a derecho”, por lo que se analizarán conceptos y límites.

De forma posterior, se realizará un análisis al derecho constitucional tributario, revisando no solo los antecedentes históricos que permiten comprender como se llegó a la regulación constitucional actual sobre la materia; sino que, además, analizaremos los límites que se desprenden de lo que indica dicho cuerpo normativo, junto con los derechos y garantías que tiene un constituyente frente al Estado.

Continuando con este trabajo investigativo, se estudiarán, en general los Principios Generales del Derecho nacional; y en particular ciertas instituciones del Derecho Civil Nacional como son la simulación; fraude a la ley y la teoría del abuso del derecho, para terminar relacionando todas éstas con la elusión tributaria, y como los contribuyentes actúan realizando actividades que son contrarias a derecho, escondiéndolas a través de instituciones que se encuentran reguladas pero extralimitándose en su hacer; además de analizar y plasmar la relación que existe entre la simulación y la elusión tributaria, como mecanismo utilizado para disimular tributos. Todo lo anterior con la intención de determinar si efectivamente son o no aplicables a las conductas elusorias del país.

Finalmente, se realizará un estudio y análisis del sistema chileno, versus el derecho comparado sobre la legislación vigente; cláusulas antielusivas y la aplicación de sanciones, con la intención de poder determinar las ventajas y debilidades que presenta cada uno de los sistemas, para terminar desarrollando un pequeño acápite en que se abarquen las virtudes y se proponga la manera en que se podría mejorar el sistema nacional, y con ello, disminuir los comportamientos elusivos de los contribuyentes nacionales.

Todo lo antedicho tiene como objetivo principal si la elusión tributaria es un acto en Fraude a la Ley, una manifestación práctica de Simulación, y/o de la Teoría del Abuso de Derecho por parte de los contribuyentes al realizar una disminución ilícita de los tributos que les corresponde pagar por concepto de su obligación tributaria.

3. CAPÍTULO I:

“CONCEPCIÓN Y ANÁLISIS DE LA ELUSIÓN Y EVASIÓN TRIBUTARIA A LA LUZ DE LO CONSAGRADO POR EL DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO Y LA NORMATIVA VIGENTE”.

3.1 EVASIÓN TRIBUTARIA:

La Real Academia Española de la lengua define a la evasión como *“evitar un daño o peligro inminente; eludir con arte o astucia una dificultad prevista; fugarse, escaparse”*.⁴

Por otro lado, el artículo titulado “Evasión Tributaria: Atentado a la equidad” del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, redactado por José Yáñez Henríquez define la evasión como *“una actividad ilegal, por medio de la cual los contribuyentes reducen el monto del impuesto, que al proceder de forma correcta, les habría correspondido pagar”*.⁵

En línea, el Servicio de Impuestos Internos en su plataforma “SII Educa” también define lo que es evasión, definiéndola como *“Acción que se produce cuando un contribuyente deja de cumplir con su declaración y pago de un impuesto según lo que señala la ley. Esta acción puede ser voluntaria – debido a ignorancia, error o distinta interpretación de la buena fe de la ley – o culposa – ánimo preconcebido de burlar la norma legal, utilizando cualquier medio que la ley prohíbe y sanciona –”*.⁶

⁴ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: Diccionario de la lengua española, 23.^a ed., [versión 23.4 en línea]. <<https://dle.rae.es>> [05 de enero de 2021].

⁵ YÁÑEZ HENRIQUEZ, José. Evasión Tributaria: Atentado a la Equidad. **Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile**. Pp 173.

⁶ Guía para la Educación Superior: Conoce más sobre los Impuestos [En línea]. Santiago: Servicio de Impuestos Internos. [fecha de consulta: 06 de enero de 2021]. <https://www.sii.cl/destacados/sii_educa/contenidos/alumnos/ed_superior/92-GA-201405295939.pdf>

Esta institución se encuentra regulada en nuestro derecho desde el año 2001, por la ley N° 19.738 del 19 de Junio del mismo año, la cual recibe por nombre “Normas para combatir la Evasión Tributaria”. En dicha normativa se introdujeron más de 50 medidas para combatir la evasión. Las medidas que introducía esta ley significaron importantes modificaciones en ciertos cuerpos jurídicos, tales como el Código Tributario; La Ley sobre Impuesto a la Renta, la Ley del Impuesto a las Ventas y Servicios, la Ordenanza de Aduanas y las leyes orgánicas del Servicio de Impuestos Internos, de Aduanas y de Tesorería.

La necesidad de crear una norma que regulara esta materia nace del análisis económico de la época, el cual reflejaba una enorme problemática social, puesto que en los quintiles más altos de la sociedad es donde más se evade impuesto, ya que desde siempre han tenido mayor preparación, lo que les permitió violar la ley y así ir acumulando grandes riquezas, en perjuicio de la inmensa mayoría de la población, impidiendo que la recaudación de los impuestos correspondientes pudiese permitir una re utilización a través de proyectos de inversión social, ayuda a las familias más necesitadas, realizar mejoras al sistema de pensiones que se tradujeran en el aumento de las rentas de los adultos mayores de nuestro país e inclusive ayudar al desarrollo de Pequeñas y Medianas Empresas. Este último punto toma gran relevancia, ya que un gran porcentaje de la población desarrolla sus actividades laborales justamente en PYMES, y si se aumentara la capacidad de ellas, aumentaría la oferta laboral, disminuyendo el desempleo y aumentando la recaudación fiscal, para finalmente poder ir reinvertiendo. En la práctica ocurre justamente contrario, provocando un efecto no deseado en donde las personas que cuentan con mayores riquezas no cumplen con sus obligaciones tributarias, evadiendo el pago de impuestos. Todo lo antedicho lleva a la necesidad de crear una ley que tuviese como objetivo limitar los efectos de dicho actuar, sancionando a quienes realizan conductas evasivas y lograr con aquello disminuir, e incluso eliminar los efectos propios de dicho proceder.

En un análisis más práctico, estamos frente a evasión tributaria los contribuyentes hacen falsas declaraciones o simplemente ocultan información sobre la base del impuesto y el monto del tributo a pagar a la autoridad tributaria. Si un contribuyente es sorprendido realizando conducta evasiva, será objeto de sanciones legales, ya que si una persona – de cualquier clase – realiza este tipo de actividades, actúa con dolo, es decir, comete un vicio que tiene como objetivo principal disminuir la cantidad de impuestos obtenidos por parte del gobierno para el financiamiento de ciertas actividades que van en pro del interés común de la sociedad toda. Que una persona actúe de forma dolosa implica una decisión personal de cada contribuyente de realizar un acto que reviste las características de un delito. Distinto es si una persona comete errores que sin la intención de que eso ocurra, puesto que no podría ser considerado como delito de evasión tributaria, sino que es un incumplimiento por desconocimiento o por ignorancia – considerando la complejidad de estas normas – realizado por un contribuyente en el ejercicio de la actividad tributaria.

Si analizamos el motivo que induce a los contribuyentes a evadir impuestos, la respuesta radica en que el monto de impuesto evadido pasa a formar parte de un mayor ingreso que podrá disfrutar el evasor, lo que le permite incrementar su bienestar económico.⁷ Todo lo antedicho nos indica que toda evasión termina siendo un atentado a la equidad, ya que en un caso donde dos contribuyentes deban pagar la misma cantidad de impuestos, pero uno de ellos lo evade mientras el otro cumple con su obligación tributaria, existirá una clara desigualdad en cuanto al beneficio económico de cada uno, ya que aquel que no cumple con dicha obligación obtiene “mayores beneficios económicos” que aquel que si cumple y descuenta un porcentaje importante de utilidades por concepto de carga pública.

⁷ YAÑEZ HENRIQUEZ, José. Op.cit. Pp 176.

Un buen sistema tributario, tiene el deber de entregar y proporcionar las herramientas y recursos suficientes para poder financiar el gasto del presupuesto público, considerando dentro de estas herramientas, determinante es disminuir la evasión tributaria, para lo cual el Estado requiere de mayores facultades de fiscalización. La fiscalización en esta materia debe ser entendida como *“el conjunto de mecanismos y procedimientos usados por la autoridad para detectar a los contribuyentes evasores de impuesto y calcular los montos evadidos”*⁸, estableciéndose como monto de impuestos evadidos la desproporción que se origina entre lo que debiese ser recaudado por el Estado por esta materia, versus lo que realmente obtienen. A su vez, debe proporcionar información suficiente sobre sanciones y tasa de castigo a quienes actúen de esta manera, pero manteniendo el equilibrio correcto entre la cantidad de tributos evadidos y el castigo que se les aplicará a los infractores, puesto que de forma contraria podría incentivar otro tipo de conducta, como es la corrupción.

La eficacia de este sistema también debe ser analizada desde la óptica de un principio fundamental del derecho que es la equidad, considerando que cada contribuyente debiese estar obligado a pagar en relación a su capacidad de pago. Aterrizando el concepto a materia tributaria, menester es precisar que la equidad y la capacidad de pago se considera en los siguientes aspectos: (1) Si dos contribuyentes, con igual capacidad de pago deben pagar la misma cantidad de impuestos y solo uno evade y el otro no, rompe con este principio fundamental. (2) Si dos contribuyentes, tienen distinta capacidad de pago, el monto que deberá pagar cada uno será diferente. Si se cumplen los presupuestos mencionados, se estará respetando, justamente, la equidad entre contribuyentes y sus obligaciones tributarias.

⁸ Ibídem. Pp 197.

De lo anterior, podemos concluir que una conducta evasiva siempre será ilícita e ilegal, por lo que la autoridad debe tener como objetivo principal evitar la realización de dichas conductas, y en caso de que sean realizados por los contribuyentes, debe ser sancionado y con eso formar precedentes que sirvan para eventuales posibles evasores, o a quienes no han sido detectados y les permita reconsiderar su actuar, y con aquello modificar este actuar doloso, transformándose en contribuyentes diligentes y con eso también incrementar la economía del país, logrando que la correcta recaudación pueda ser utilizada en beneficio de la sociedad toda.

3.2 ACERCAMIENTO A LA NOCIÓN DE ELUSIÓN TRIBUTARIA:

La elusión fiscal es un tema que siempre se encuentra presente cuando a debates en materia tributaria nos referimos. Lo anterior se produce por ser un tema que nunca tendrá una única solución, ya que es propio de los contribuyentes el deseo de no pagar o de aminorar la carga tributaria a las cuales se encuentran afectos, además de la existencia de una extensa literatura sobre el tema.

Lo anterior obliga al legislador tributario a ser claro, eficiente y eficaz en la redacción de la normativa referida al tema, puesto que es la única manera a través de la cual se pueda entregar al contribuyente la seguridad necesaria y suficiente para actuar ante la diversidad de opciones que tiene al momento de organizar y administrar sus negocios.

Las posturas más relevantes en materia de elusión tributaria nos indican que existen dos grandes aristas, siendo la primera de ellas aquella que considera la elusión como una acción lícita realizada por parte del contribuyente que tiene como fin próximo evitar la formación de un hecho que tenga las características para ser considerado imponible pero a través de la utilización de medios absolutamente legales o legítimos, que finalmente disminuyen la carga tributaria

de la que será responsable el contribuyente. A contrario sensu, hay quienes consideran que la elusión constituye una actitud que es, per se ilícita, disminuyendo el monto de los tributos, materializando en la aplicación abusiva de otras figuras jurídicas que se encuentran reguladas por el legislador en nuestro derecho.

Ahora bien, siguiendo en la misma línea, existen otros autores y especialistas en la materia que consideran a la elusión simplemente como una forma de evadir impuestos – que es precisamente lo que se intenta precisar con la nueva normativa tributaria –.

De lo anterior, claro es que no existe un consenso que nos permita entender a priori a lo que se refiere esta institución, lo que ha provocado una tremenda problemática de interpretación de las leyes y normativa tributaria en general.

En términos generales, el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua nos entrega una primera aproximación a este concepto, definiendo elusión como *“esquivar una dificultad, un problema o evitar algo con astucia”*⁹. La definición citada nos permite entender de manera global lo que se deberá entender por elusión tributaria, y desde esa óptica como debe ser aplicada posteriormente para la creación de la normativa pertinente que limite en el mayor porcentaje posible la utilización de este mecanismo, entregando a los contribuyentes el marco dentro del cual puedan oscilar y, también, precisar todas aquellas situaciones en las cuales dejarían de actuar conforme a derecho y pasando a la utilización dolosa de las herramientas entregadas, transformándose en contribuyentes elusivos.

⁹ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: Diccionario de la lengua española, 23.^a ed., [versión 23.4 en línea]. <<https://dle.rae.es>> [06 de enero de 2021].

Analizando el derecho comparado existen importantes juristas que nos entregan conceptos de lo que se entiende por elusión, entre ellos el profesor Vicente Oscar Díaz, quien define la elusión como *“la acción individual en procesos lícitos, tendiente a alejar, reducir o postergar la realización del hecho generador del tributo”*.¹⁰ Así también, Amorós la define como *“La obtención o evitación voluntaria o involuntaria de hechos o actos encajados, definidos, o incluidos en el presupuesto objetivo de un tributo [...]”*.¹¹

En Chile, el abogado tributarista Franco Brzovic precisa que, a su parecer, *“la elusión en Chile legalmente no existe. La gente paga los impuestos o los evade”*¹². El pensamiento del autor citado era absoluto antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.780, que justamente pretende crear la institución de elusión tributaria, y con eso, indicar el marco “permitido” de acción antes de que un contribuyente llegue a ser considerado evasor de impuestos.

Quienes escriben, tomando en consideración las diversas concepciones que existen sobre el concepto en cuestión, estiman de suma importancia poder determinar un concepto más completo y funcional que nos permita entender esta institución y las formas en que se pueda prevenir su utilización, además de corregir todos aquellos casos en que se haya hecho uso de la misma, considerando que recién hace algunos años se incorporó este concepto, ya que antes de la incorporación de la elusión en nuestro sistema tributario, era aún más el número de personas – tanto naturales como jurídicas – que realizaban actividades elusivas, pero como este actuar fraudulento es realizado por medio de simulaciones, fraude a la ley o abuso del derecho, no encontraba sanción que pudiese afectar a quienes ponían en práctica este actuar.

¹⁰ DIAZ, Vicente. Criminalización de las Infracciones Tributarias. Buenos Aires, Argentina. Depalma. 1999. Pp 175.

¹¹ AMORÓS, Narciso. La Elusión y la Evasión. **Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública**: Pp 54. Septiembre de 1965.

¹² BRZOVIC, Franco. Ley de Evasión y Elusión Tributaria. **Revista de Derecho, Universidad Finis Terrae** (N°5): Pp 57. 2001.

Lo anterior se justifica precisamente por lo que ya se ha mencionado, puesto que es claro que la elusión fiscal es un concepto cuyos diferenciadores no se encuentran definidos, ya que puede decirse que se trata de un concepto difuso; un concepto que por un extremo puede satisfacer las hipótesis de la Planificación Fiscal, y por otro lado, hipótesis donde el contribuyente, con astucia o con fraude a la ley, oculta o disfraza un comportamiento “evasivo”.¹³

Como una forma de precisar los alcances del concepto de elusión tributaria, menester será realizar un análisis de la noción de licitud e ilicitud de la misma, para poder entregar al lector la posibilidad que, de la lectura de estas líneas pueda entender la diferencia entre ambas, y con eso, entender aquellas circunstancias que se enmarcan dentro de lo permitido, o si efectivamente pudiesen estar cometiendo ilegalidades en su actuar.

3.2.1 Elusión Lícita:

La elusión lícita tiene como fundamento entregarle al contribuyente la autonomía necesaria para desarrollar actividades económicas, entendiendo que es absolutamente razonable que todo contribuyente, dentro de la ley, quiera organizar sus negocios de tal manera que logre disminuir en forma significativa su carga tributaria, mediante la utilización de diversas herramientas jurídicas lícitas. Lo anterior se conoce con el nombre de “planificación tributaria o ingeniería tributaria” y, a su vez como, “economía de opción o ahorro fiscal”.

En línea, el profesor Kruse, explica lo que es el ahorro de impuesto, indicando que *“el ahorro del impuesto es lícito, cuando dicho comportamiento es autorizado o permitido por la ley tributaria, siendo también conocido este como planificación tributaria o economía de opción”*.¹⁴

¹³ MATUS FUENTES, Marcelo. Op. Cit. Pp 70.

¹⁴ KRUSE, Hinrich Wilhelm. El ahorro del impuesto a la elusión y la evasión. Bogotá, Colombia: Editorial Temis S.A.. Pp 589.

Siguiendo la misma opinión, Carlos Fonruge, adherente a la licitud de la elusión, indica que *“Existe elusión cuando las acciones u omisiones tendientes a evadir o disminuir el hecho generador se efectúan por medios lícitos, sin infringir la ley”*.¹⁵

Esta postura también es seguida por el reconocido jurista Dino Jarach, quien sostiene que la elusión *“Consiste en la utilización de medios lícitos, tendientes 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”*.¹⁶

Nuestra legislación permite que se realicen maniobras tendientes a lograr el tan anhelado “ahorro tributario”, lo cual es absolutamente lícito, ya que el contribuyente no se pone en una situación jurídica contraria a las normas, puesto que es un actuar totalmente permitido dentro de la legislación tributaria vigente, por cuanto el ahorro se genera como resultado de actos o negocios jurídicos que no disimulan la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, como tampoco su verdadero monto o su data de nacimiento.¹⁷

Ahora bien, quizás podría considerarse que el análisis de la planificación tributaria y la elusión es un tema que interesa a un mínimo porcentaje de personas dentro de una sociedad, pero lo cierto es que no es así, puesto que la planificación tributaria se plasma en el derecho de poder elegir entre diversas alternativas, todas legalmente posibles y que tienen por objeto que un contribuyente pueda optar entre ellas y, finalmente preferir aquella que genera mayores ventajas fiscales.

¹⁵ POLANCO, Gonzalo. Nuevo Régimen de Normas Antielusión Tributaria. [Diapositiva]. Santiago: Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. Diapositiva 2. Texto en Español.

¹⁶ Ibídem. Diapositiva 2. Texto en Español.

¹⁷ UGALDE PRIETO, Rodrigo. La Elusión Tributaria: El abuso de las formas Jurídicas y la Simulación. [Santiago]: Editorial Jurídica, 2018, Pp 17.

En la práctica, se puede corroborar esta elección de la opción más ventajosa desde diversas perspectivas, dentro de las cuales se encuentran: *los profesionales independientes que forman una sociedad de profesionales; los pequeños comerciantes que se acogen a un sistema de tributación que genera ventajas frente a otro; los industriales que deciden organizarse como una sociedad y dejar de trabajar individualmente; e, incluso, las personas contratadas bajo subordinación y dependencia que contraigan matrimonio bajo el régimen de sociedad conyugal y deciden separarse de bienes, entre otras razones, para presentar dos declaraciones separadas de impuesto global complementario y no una que abarque la renta de los dos cónyuges.*¹⁸

A pesar de todo lo que se ha indicado, toda conducta elusiva, no siempre es lícita en nuestro país sólo por considerarse que se encuentra acorde a lo que dice la ley; es necesario realizar un análisis más allá, para lo cual es también necesario precisar que es considerado como elusión ilícita, lo que se realizará a continuación.

3.2.2 Elusión ilícita:

Cuando hablamos de elusión ilícita, nos estamos refiriendo, precisamente a aquellas maniobras que realiza un contribuyente, diseñando la manera para que los diversos actos jurídicos que realiza se logren camuflar en otra figura jurídica, abusando de ella, puesto que es un actuar doloso que va en fraude a la ley tributaria, que se refleja en un abuso del derecho, o mediante una simulación de ciertos actos que disminuyan la obligación tributaria a la que se encuentre afecto un contribuyente.

¹⁸ *Ibíd.* Pp. 18.

Para el destacado tributarista Héctor Villegas y la Dra. Catalina García Vizcaíno, la elusión es considerada como “...una conducta antijurídica, consistente en eludir la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes”¹⁹.

En la misma línea, el profesor Kruse, señala que “la elusión tributaria evita el nacimiento de la obligación tributaria, en contraste con el derecho, de lo contrario, se verificaría un ahorro de impuesto. La evasión encubre el presupuesto de la obligación tributaria surgida. El fraude fiscal es un delito, no se confunde con el fraude a la ley, que puede generar elusión”.²⁰

Norberto Rivas también nos entrega un concepto de lo que para él es la elusión ilícita. Éste autor nos indica que: “la elusión es toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como finalidad evitar el nacimiento de una obligación, valiéndose para ello de fraude a la ley, abuso del derecho o cualquier otro medio ilícito que no constituya infracción o delito”²¹

Ahora bien, en un inicio, y de la primera lectura, podría desprenderse que para nuestro sistema tributario cualquier uso de formas jurídicas que tenga por objeto aminorar o rehuir el monto de los tributos debiese ser considerado ilícito, razón por la cual es menester aclarar que, estaremos en presencia de una conducta de elusión ilícita desde el momento en que se abusa de las mismas, con el claro propósito de que se logre la mayor minimización de carga tributaria posible, e incluso, que se evite el nacimiento de la obligación tributaria.

En párrafos siguientes, se dará una breve explicación del mecanismo de protección contra la elusión tributaria en nuestro país, la cual es la “Norma Antielusiva chilena”.

¹⁹ VILLEGAS, Héctor. Régimen Penal Tributario Argentino. Buenos Aires, Argentina. Editorial Depalma. 1993. Pp 107; GARCIA VIZCAÍNO, Catalina. Derecho Tributario. Buenos Aires, Argentina. Editorial Depalma. 1996. Pp 187.

²⁰ KRUSE, Hinrich Wilhelm. Op. Cit. Pp. 105.

²¹ POLANCO, Gonzalo. Op. Cit. Diapositiva 3.

3.3 EL DERECHO TRIBUTARIO A LA LUZ DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA:

El derecho constitucional tributario es aquel que contiene ciertos principios fundantes de esta área, además de establecer ciertos derechos y garantías constitucionales para el contribuyente.

Para comenzar, se hace necesario entregar una definición de lo que entenderemos por “derecho constitucional tributario”, más allá de que se está conteste en que el principal objetivo es estudiar la potestad tributaria. Así, don Héctor Villegas lo define, precisando que *“el derecho constitucional tributario estudia las formas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales en aquellos países en que éstas existen”*.²²

De la definición dada se puede desprender que, la tarea que tiene el derecho constitucional tributario, no son más que las que al derecho constitucional le son pertinentes, la cual es *regular el poder de imperio estatal*, que se encuentra en directa relación al concepto de potestad tributaria.

De la potestad tributaria nace la facultad que tiene el Estado de poder establecer tributos, con el propósito de reutilizarlos en el financiamiento propio del mismo, además de, poder llevar a cabo ciertos fines específicos. Pues bien, de lo que se indica, surge la duda de ¿Qué se entiende por potestad tributaria? – para don Pedro Massone, no es más que la *“facultad de instituir impuestos y tasas, como también deberes y prohibiciones de naturaleza tributaria”*²³. El autor Héctor Villegas establece que *“La potestad tributaria es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención”*.²⁴

²² VILLEGAS, Héctor. Op. Cit. Pp 185.

²³ MASSONE PARODI, Pedro. Principios de Derecho Tributario. Valparaíso, Chile: Editorial Edeval. 1975. Pp 28.

²⁴ VILLEGAS, Héctor. Op. Cit. Pp 186.

Sin perjuicio de que la mayoría de los autores se inclinan por la postura de que la potestad tributaria se enfoca netamente en la facultad de establecer tributos, hay quienes logran una concepción más amplia, en la cual, además de establecer los tributos se establece la forma de regulación de los mismos y sus exenciones. En esta línea, el destacado tributarista, Patricio Masbernat Muñoz nos entrega una acepción en un sentido más amplio del poder tributario, puesto que, para él, este se manifiesta en la creación de normas tributarias por parte del poder legislativo, su aplicación administrativa, y por supuesto, también en la forma de solución de controversias tributarias por parte de los tribunales designados al efecto²⁵.

Teodoro Rivera Neumann define a la potestad tributaria como *“La atribución que detenta el Estado de imponer y cobrar tributos para el cumplimiento de sus fines propios”*²⁶.

Una institución de suma relevancia en la materia es el Servicio de Impuestos Internos, el cual precisa que el Estado de Chile no es ajeno a esta posibilidad y posee potestad tributaria absoluta para, dentro de su territorio, a través de una ley de la república, imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquiera clase o naturaleza, determinar su forma, proporcionalidad o progresión, como asimismo establecer exenciones o modificar las existentes, facultad que se encuentra consagrada en el art. 64 inciso 4° N° 1 de la Constitución Política de la República.²⁷

²⁵ MASBERNAT MUNOZ, Patricio. Garantías Constitucionales del Contribuyente: Crítica al Enfoque de la Doctrina Nacional. Ius et Praxis [En línea]. 2002, vol.8, n.2 [fecha de consulta: 07 de enero de 2021], pp.299-357. Disponible en: <https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122002000200010&lng=es&nrm=iso>

²⁶ RIBERA NEUMANN, Teodoro. La Potestad Tributaria del Estado. **Revista de Derecho Público**. Vol. 62: Pp 22.

²⁷ Oficio N° 336. Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios. Servicio de Impuestos Internos. Santiago de Chile. 28 de enero de 2002. Pp 3.

Ahora bien, a pesar de que nuestra carta magna nos entrega el acercamiento más preciso a lo que entenderemos por potestad tributaria, es el mismo cuerpo normativo el que reconoce los límites al ejercicio de la soberanía, lo cual se desprende de la redacción del artículo 5 inciso 2°. Dicho artículo indica que *“El ejercicio de la soberanía reconoce como limitación el respeto a los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana. Es deber de los órganos del Estado respetar y promover tales derechos, garantizados por esta Constitución, así como por los tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentren vigentes”*²⁸.

En razón de lo expuesto se puede desprender que, a pesar de que la potestad tributaria es una manifestación directa de la soberanía, tiene el deber de reconocer como límite el respeto a los derechos fundamentales, los cuales como bien es sabido, emanan de la naturaleza humana, es decir, son inherentes a las personas por el simple hecho de serlo; como también deben ser respetados y considerados – al momento de crear, modificar o extinguir algún precepto normativo – todos aquellos tratados internacionales que hayan sido ratificados por Chile y que se encuentren vigentes.

“La potestad tributaria del Estado está restringida a la obtención de los recursos necesarios para la concreción de la misión estatal, debiendo realizarla respetando todos los derechos fundamentales de las personas. Así, es inconstitucional y constituye una desviación de poder utilizar los instrumentos tributarios para la obtención de un fin diverso de los autorizados por la Carta Magna o para establecer un sistema socio-económico contrario al estatuido en la Ley Fundamental”.²⁹

²⁸ Artículo 5 inciso 2°. Decreto 100: Fija el Texto Refundido Coordinado y Sistematizado de la Constitución Política de República de Chile. Constitución Política de la República de Chile. Ministerio Secretaría General de la Presidencia. 22 de septiembre de 2005. Pp 11.

²⁹ RIBERA NEUMANN, Op. Cit. Pp 24.

De lo que se precisa en la Constitución Política de la República, se pueden desprender ciertos principios que son de suma importancia para el tema que en estas líneas se está abarcando. Sobre aquellos, se procederá a realizar una breve explicación, con el fin de que el lector pueda comprender la relación entre ellos, el contribuyente y los tributos.

3.3.1 PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO.

3.3.1.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD:

El jurista en la materia, Evans Espiñeira indica que, *“el principio de legalidad tributaria, considerado como regla básica del Derecho Público, constituye una expresión, quizás la más importante, del principio general consagrado por el Estado de Derecho, el de la igualdad de la administración (...)”*³⁰.

Por su parte, el profesor Juan Eduardo Figueroa Valdés expresa que *“la garantía de legalidad tributaria, o más propiamente denominada reserva de ley (...) consiste en que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (nullum tributum sine lege), y constituye una especificación del principio fundamental en todo Estado de derecho de que nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni privado de lo que ella no prohíbe”*³¹.

Este principio tiene un claro origen constitucional, puesto que, menester es indicar que encuentra su fundamento en el artículo 63 N° 14 de la Constitución Política de la República, el cual reza lo siguiente: *“Sólo son materias de ley (...) 14) Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del*

³⁰ EVANS ESPÍÑEIRA, Eugenio. Los Tributos en la Constitución. 2° Edición Actualizada. Santiago de Chile. Editorial Jurídica de Chile. 2010. Pp 79.

³¹ FIGUEROA VALDÉS, Juan Eduardo. Las Garantías Constitucionales del Contribuyente en la Constitución Política de 1980. Santiago de Chile. Editorial Jurídica de Chile. 1985. Pp 87-88.

*Presidente de la República (...)*³², y en el artículo 65 del mismo cuerpo normativo, el cual precisa que *“Las leyes pueden tener origen en la Cámara de Diputados o en el Senado, por mensaje que dirija el Presidente de la República o por moción de cualquiera de sus miembros. Las mociones no pueden ser firmadas por más de diez diputados ni por más de cinco senadores”*.³³

En línea directa con el Principio de Legalidad de los Tributos puede interpretarse lo que indica el artículo 19 N° 20 de la Carta Fundamental, puesto que dicho artículo manifiesta que la potestad tributaria se encuentra limitada – de manera formal – por la exigencia que el mismo cuerpo legal impone, la cual es que los tributos **deben** ser creados por ley. El artículo en cuestión hace referencia, precisamente, a la igual repartición de los tributos, como a su vez, a la proporcionalidad o progresividad de los mismos.

Cuando nos referimos a la necesidad de proporcionalidad o progresividad, se hace alusión a la prohibición categórica que busca el legislador de que los tributos mantengan el equilibrio suficiente entre la renta o hecho gravado y la carga tributaria que conlleva. Si se lleva lo anterior a términos menos económico, no es más que una manifestación práctica de la armonía que debe formularse entre la colaboración que debe prestar cada contribuyente al Estado como contrapartida del derecho de todo ser humano de poder optar a incrementar su patrimonio mediante la realización de actividades lícitas.

Pues bien, además de encontrarse limitada de manera formal la potestad tributaria nacional, existen ciertas limitaciones materiales. Las limitaciones materiales no son más que *restricciones absolutas que violentadas derivan en inconstitucionalidad*. Tal es el caso de un tributo que afecta el contenido esencial o limita el ejercicio de un derecho, o que instituye una prestación manifiestamente

³² Artículo 63 N° 14. Decreto 100: Fija el Texto Refundido Coordinado y Sistematizado de la Constitución Política de República de Chile. Constitución Política de la República de Chile. Ministerio Secretaría General de la Presidencia. 22 de septiembre de 2005. Pp. 34.

³³ *Ibidem*. Artículo 65. Pp. 34.

desproporcionada o injusta. En estos últimos casos, la limitación no se refiere a la forma como se genera la norma, sino que a su contenido propiamente tal.³⁴

Finalmente, necesario es precisar que este principio encuentra su fundamento en dos normas de suma relevancia, las cuales son el artículo 63 N° 14 de nuestra Carta Fundamental, el cual precisa

3.3.1.2 PRINCIPIO DE LA IGUALDAD:

En directa relación con el principio anterior, se encuentra el principio de la igualdad. Si aterrizamos el concepto de igualdad a materia tributaria, se relaciona con la justicia tributaria, lo cual dice relación con la proporcionalidad que debe existir entre aquellos contribuyentes que se encuentren en una misma situación jurídica y la tributación a la que se encuentran afectos.

En palabras de Masbernát, la igualdad tributaria *importa que en condiciones análogas deban imponerse gravámenes iguales a los contribuyentes y, un sentido negativo, orientado a la supresión de toda discriminación arbitraria.*³⁵

Claro es que en la puesta en práctica de este principio surge el problema de poder determinar cuando, efectivamente, dos personas se encuentran en una misma o distinta situación para la aplicación de la ley tributaria. Por lo anterior es que surge la necesidad de determinar cuando existirá igualdad o desigualdad respectivamente, para lo cual es menester tener en consideración el concepto de arbitrariedad y aplicarlo a contrario sensu.

Por disposición expresa de nuestra carta fundamental, la ley debe ser igual para todos, y no podrán establecerse privilegios o excepciones que permitan excluir a individuos de las cargas con las cuales deben cumplir. En la misma línea

³⁴ RIBERA NEUMANN, Op. Cit. Pp 26

³⁵ MASBERNAT, PATRICIO. Reglas y Principios de Justicia Tributaria: Aportes del Derecho Español al Derecho Comparado. RDUCN [en línea]. 2013, vol.20, n.1 [fecha de consulta: 08 de enero de 2021], pp.166. Disponible en: https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-97532013000100007&lng=es&nrm=iso

se puede precisar que en razón de lo antedicho es que se justifica la existencia de diversas categorías de contribuyentes, para que, aquellos que se encuentren en igual categoría sean sometidos al mismo tratamiento.

Finalmente, se podría considerar que se lesiona el principio de igualdad ante la ley cuando un grupo de contribuyentes es comparado con otro de iguales características y son tratados de manera diferente sin que se justifique el tratamiento desigual.

3.3.1.3 PRINCIPIO DE GENERALIDAD:

Cuando hablamos de generalidad, no es más que una derivación del principio de igualdad, puesto que, es de suma necesidad que los tributos se apliquen con generalidad, esto es, que comprenda a todas aquellas personas o aquellos bienes que conformen una misma esfera.

Este principio busca que los tributos se apliquen con criterio homogéneo, abarcando de forma íntegra a todos aquellos sujetos que conformen una categoría, evitando con eso, una desproporción e inequidad en la imposición del gravamen siendo, por tanto, un límite al poder tributario.

Como ocurre en las diversas áreas del derecho, existen exenciones, las cuales constituyen excepciones al principio en comento. Dichas exenciones deberán siempre ser determinadas por el legislador en base a circunstancias y criterios que permitan precisar por qué una situación en particular debe ser considerada fuera de la esfera a la que, por consideraciones generales, debiese pertenecer.

Realizando un análisis en paralelo entre los principios propios del derecho tributario y nuestra Carta Magna, se puede desprender que, en específico, el principio de generalidad se encuentra plasmado en el artículo 19 N° 22; artículo que faculta al legislador, siempre que no signifique discriminación, implantar

ciertos y determinados beneficios, los cuales podrán ser directos o indirectos, a favor de un sector, actividad o zona geográfica determinada, fijando una tributación diferente a la que se encuentran afectas aquellas personas con las cuales comparten una categoría.

3.3.1.4 PRINCIPIO DE LA PROTECCIÓN JURISDICCIONAL:

Es propio del Estado de Derecho que los derechos y garantías que establece nuestro ordenamiento jurídico a favor de la sociedad toda, tenga una eficiente y eficaz protección jurisdiccional adecuada que permita que los mismos sean amparados.

Para que lo anterior pueda llevarse a cabo, se hace absolutamente necesario tener acceso a un Tribunal de justicia, conformado por un tercero imparcial y que sea idóneo para que se puedan hacer valer derechos y se lleve a cabo un procedimiento racional y justo, tal como lo indica nuestra Constitución Política de la República, específicamente en el artículo 19 N° 3 de la Carta Fundamental de 1980³⁶.

Aterrizando lo antedicho a materia tributaria, este principio se concretiza en la posibilidad que se le otorga al contribuyente de poder recurrir a un órgano jurisdiccional y solicitar el amparo y resguardo de aquellas garantías constitucionales que se vean perturbadas por parte de la Administración de turno.

En nuestro territorio existen diversos mecanismos otorgados por el legislador a los contribuyentes, a través de los cuales se puede accionar ante el órgano jurisdiccional respectivo. Dentro de dichos mecanismos se encuentran (1) el recurso de protección regulado en el artículo 20 de la Carta Magna; (2) recurso de

³⁶ Artículo 19 N° 3. Decreto 100: Fija el Texto Refundido Coordinado y Sistematizado de la Constitución Política de República de Chile. Constitución Política de la República de Chile. Ministerio Secretaría General de la Presidencia. 22 de septiembre de 2005. Pp 14.

inaplicabilidad por inconstitucionalidad de la ley, enmarcado en el artículo 93 de dicho cuerpo normativo, y, finalmente (3) los Tribunales Tributarios y Aduaneros. Estos últimos fueron creados por la Ley N° 20.322, “Ley que fortalece y perfecciona la jurisdicción Tributaria y Aduanera”, de fecha 13 de Enero de 2009.

3.3.1.5 PRINCIPIO DE LA NO CONFISCATORIEDAD DE LOS IMPUESTOS:

Si bien toda imposición de tributo significa una afectación al derecho de propiedad de un contribuyente, dicha afectación debe respetar ciertos parámetros para no ser considerado abusivo, y lo anterior se justifica por la obligación que tienen cada ciudadano de auxiliar a la mantención del Estado.

Como se indicaba en el párrafo anterior, los tributos deben mantenerse dentro de ciertos parámetros, puesto que en ningún caso podría verse limitado, el contribuyente, en cualquiera de sus atributos. Es en esta línea como debe manifestarse el principio de la no confiscatoriedad, ya que ningún tributo puede ser tal que limite al contribuyente de su derecho de propiedad sobre la renta o capital gravado por el impuesto.

En palabras de Miguel Ángel Collao y Saturnina Moreno, este principio *“constituye un límite explícito a la progresividad del sistema tributario, con la finalidad de impedir que una aplicación radical de la progresividad ocasione una lesión de otros derechos constitucionales, particularmente del derecho a la propiedad privada”*.³⁷

³⁷ COLLADO YURRITA, Miguel Ángel y MORENO GONZALEZ, Saturnina. Principios Constitucionales del Derecho Financiero: Principios Materiales, en Derecho Financiero y Tributario, Parte General. 3° Edición. Barcelona, España. Editorial Atelier. 2013. Pp 130-131.

Desde los primeros reglamentos constitucionales de nuestro país es que se reconoce esta obligación que tiene el Estado de tener que respetar su derecho de propiedad, no pudiendo privar a una persona, de manera arbitraria, de su derecho de propiedad y, por ende, del uso de sus bienes. Ya desde la Constitución de 1833 se estableció la necesidad de una calificación por ley cuando se quisiese limitar el derecho de propiedad con objeto de una utilidad del Estado.

En la Constitución Política de la República del año 1925 se reemplaza el término “utilidad del Estado” por “utilidad pública”, y además se incorporó el deber de indemnizar a aquellos perjudicados con la expropiación de sus bienes por el bienestar de la sociedad toda.³⁸

Actualmente esta garantía constitucional se mantiene vigente, y se encuentra establecido en el artículo 19 N° 24 y 26 de la actual Carta Fundamental.³⁹

Si un contribuyente considera que existe una confiscatoriedad en los tributos a los cuales se encuentra obligado, deberá ejercer la acción correspondiente ante el Juez designado al efecto, quien deberá llevar acabo un análisis de las circunstancias de hecho y de derecho, para poder, finalmente realizar una calificación sobre el caso concreto que fue sometido a su conocimiento, cuyo parámetro consiste, en la no afectación de su derecho de propiedad, considerando que existirá un incumplimiento a este principio cuando un tributo sea manifiestamente injusto o desproporcionado, incumpléndose la disposición del artículo 19 N° 20 de la Constitución Política de la República⁴⁰.

En resumen, ningún tributo puede afectar el derecho de propiedad en su esencia. Se verá afectado dicho derecho cuando el pago signifique un grave perjuicio al derecho de propiedad o a cualquiera de sus atributos, cuando aquello signifique una parte sustancial del valor del capital, de la renta o de la utilidad. Se

³⁸ Artículo 10. Constitución Política de la República. Ministerio del Interior. 18 de septiembre de 1925. Pp 3.

³⁹ Artículo 19 N° 24 y 26. Decreto 100: Fija el Texto Refundido Coordinado y Sistematizado de la Constitución Política de República de Chile. Constitución Política de la República de Chile. Ministerio Secretaría General de la Presidencia. 22 de septiembre de 2005. Pp 19 y 21.

⁴⁰ *Ibidem*. Artículo 19 N° 20. Pp. 19.

consideran excepciones a este respecto: (1) las contribuciones que debe pagar el contribuyente, (2) justicia tributaria y (3) multas e intereses.

3.3.1.6 PRINCIPIO DE LA NO AFECTACIÓN DE LOS TRIBUTOS:

Este principio tributario se encuentra plasmado como principio constitucional de no afectación tributaria, garantizado en el artículo 19 N° 20, inciso tercero, el cual precisa que *“Los tributos que se recauden, cualquiera sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado”*.⁴¹

Lo anterior se traduce en la obligación de que, cada impuesto que sea percibido, debe ser ingresado al patrimonio nacional, y con posterioridad a dicho ingreso, ser distribuido entre las diversas áreas de interés, en virtud de la Ley de Presupuestos. En razón de lo que se indica en estas líneas, no podría crearse un impuesto, por ejemplo, que sea destinado a financiar un Hospital en específico, es decir, no puede crearse un tributo que, en principio indique el destino que tendrá su recaudación.

Ahora bien, este principio reconoce ciertas excepciones, es decir, entrega la posibilidad de que ciertos impuestos sean considerados para fines específicos, para lo cual, debe precisarse de forma muy detallada el motivo que justificará el hecho de que el impuesto tenga un fin determinado incluso, de forma anterior a su cobro.

⁴¹ Ibídem. Artículo 19 N° 20 inciso 3°. Pp. 19.

Dentro de estas excepciones encontramos:

a.- Tributos afectados a fines propios de la Defensa Nacional, que se desprende del artículo 19 N° 20 inciso 4° de la Constitución Política de la República. Esta afectación se justifica por razones de urgencia e importancia de la materia.

b.- Tributos que graven actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local. Lo anterior también se desprende del artículo 10 N° 20 inciso 4° del cuerpo normativo ya indicado en párrafo anterior.

Esta excepción es una manifestación de la descentralización. Como señala la Constitución, estos tributos pueden ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo.

c.- Disposiciones legales vigentes al momento de entrar a regir la Constitución, que establezcan tributos de afectación, mientras no sean expresamente derogados, es decir, impuesto que al momento de la dictación de la Constitución ya existían con una afectación específica. Este caso se refiere a impuestos que previo a la entrada en vigencia de la Constitución estaban establecidos con una afectación legal específica.⁴²

3.3.1.7 PRINCIPIO DE LA PROGRESIVIDAD DEL TRIBUTO:

Por medio de este principio, lo que se busca es mejorar la forma y grado de redistribución de la renta, con el propósito de lograr más igualdad para los contribuyentes. Está en directa relación el aporte que cada contribuyente realiza al financiamiento del Estado con su capacidad económica.

⁴² Universidad del Desarrollo [en línea] [fecha de consulta: 12 de enero de 2021]. Disponible en: <<https://prensa.udd.cl/medios-y-prensa/principio-de-no-afectacion-de-los-impuestos/>>

Cuando se habla de “progresividad”, lo que se pretende plasmar es que aquellos contribuyentes que obtengan rentas inferiores, contribuyan en una menor porción que aquellos que obtengan mayores ingresos, y que por lo mismo, tengan una mayor capacidad económica.

Este principio se plasma también en el artículo 19 N° 20 de la Carta Fundamental, y en estrecha relación con el principio de igualdad que ya fue analizado, puesto que dicha igualdad debe ser considerada en relación a la capacidad económica y a los ingresos que perciba cada contribuyente, ordenando el sistema por categorías, y con ello establecer una tasa de impuesto que sea proporcional a los parámetros indicados, razón por la cual, el gravamen que se imponga será mayor en la medida que se vea aumentada la base imponible, y a contrario sensu, será inferior si baja dicha base imponible.

En la actualidad, este principio tuvo gran peso para que se aprobara la idea de legislar sobre la modernización tributaria, lo cual se traduce en la promulgación y publicación de la Ley N° 21.210, que “Moderniza la legislación tributaria”.

Como indicábamos, la progresividad se mide por la tasa media del impuesto. Si ésta aumenta con el ingreso, entonces es progresivo. El impuesto progresivo por excelencia es el que afecta el ingreso personal, “Impuesto Global Complementario”, el cual tiene tasas marginales crecientes de 0% a 35%. Esto es contrario a lo que ocurre con el IVA o Impuesto al Valor Agregado, ya que se considera que es un impuesto regresivo, esto porque los individuos con menores ingresos ahorran menos y, por consiguiente, al consumir una fracción mayor de sus ingresos, pagan más IVA, proporcionalmente; pero el mundo es dinámico, ya que los individuos de mayor ingreso que ahorran hoy, consumen más en el futuro, pagando más IVA, por lo cual se considera que es un impuesto más bien neutral.⁴³

⁴³ Centro Latinoamericano de Políticas Económicas y Sociales de la Universidad Católica de Chile [en línea] [fecha de consulta: 12 de enero de 2021]. Disponible en: <<https://clapesuc.cl/en-los-medios/progresividad-tributaria>>

Desde el punto de vista de la equidad vertical, el sistema tributario chileno presenta algunas características orientadas a que los agentes de menor capacidad contributiva paguen menos impuestos. En efecto, la estructura progresiva de los impuestos a la renta de las personas contempla un *primer tramo exento de pago* y un *tramo superior con una tasa marginal relativamente elevada*.

Las personas en Chile no sólo pagan impuestos por sus ingresos, sino también por las transacciones de bienes y servicios que realizan. Entre estos impuestos se encuentra el IVA – impuesto del cual se habló en párrafos anteriores –, además de dicho impuesto, los impuestos específicos; aranceles aduaneros y las contribuciones de bienes raíces. Al contrario de los impuestos a la renta, que son progresivos, la mayor parte de estos impuestos operan con tasas proporcionales. Por eso, resulta interesante extender el ejercicio y cuantificar la progresividad cuando se consideran estos impuestos. De esta manera se mide la equidad vertical del sistema tributario chileno en su conjunto.⁴⁴

En síntesis, con este breve desarrollo de los principios tributarios más importantes, se pretende entregar al lector una noción clara del objetivo de esta rama del derecho, y esclarecer que, en caso alguno existe intención del constituyente de permitir conductas que sean contrarias a la ley, y, por consiguiente, no tolerará conductas que puedan considerarse evasivas o elusivas. El tema de las conductas ilegales que utiliza el contribuyente abusando de cuestiones propias del derecho es el eje central de esta memoria de grado, por lo cual se tratará en extenso a lo largo de todas estas líneas.

⁴⁴ Servicio de Impuestos Internos [en línea] [fecha de consulta: 13 de enero de 2021]. Disponible en: <https://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/sribchi1_2.htm>

3.4 ANÁLISIS HISTÓRICO DE LA LEGISLACIÓN NACIONAL REFERENTE A LOS TRIBUTOS Y LA FORMA EN QUE ELLOS SON DISMINUÍDOS ILÍCITAMENTE.

3.4.1 CRONOGRAMA HISTÓRICO DE LA APLICACIÓN Y NORMATIVA DE TRIBUTOS EN CHILE Y EL MUNDO.

3.4.1.1 SECUENCIA DE LA APARICIÓN DEL CONCEPTO DE TRIBUTO EN EL MUNDO.

Cuando se pretende realizar un análisis y estudio sobre la elusión tributaria, resulta necesario retroceder en el tiempo, entender el inicio de los tributos y de ahí hacia adelante ir analizando como llegamos a la necesidad de, hoy en día, tener que regular a la elusión como una conducta contraria a lo que el ordenamiento jurídico pretende, ya que, como consecuencia de la mala fe de ciertos contribuyentes se ve la necesidad imperiosa de regular esta institución, y con eso diferenciarla de la evasión tributaria – concepto con el cual ha sido asociada desde sus inicios –.

Si nos remontamos al año 1550 a.c, podremos encontrar las primeras nociones de tributo. En aquella época, todas las civilizaciones que se conocieron intentaban satisfacer a sus deidades con fantásticos tributos; tanto es así que, hay registros que describen los viajes que hacía el faraón por su territorio para recolectar impuestos.⁴⁵

Siguiendo un poco en la historia, ya en la antigua Grecia se desarrolló un sistema tributario de cierta sofisticación. Un impuesto que aparece durante esa época es el “*eisphorá*”. Éste tributo era aquel que pagaban las personas mas acaudaladas para costear gastos de guerra.⁴⁶

⁴⁵ Servicio de Impuestos Internos [en línea] [fecha de consulta: 14 de enero de 2021]. Disponible en: <https://www.sii.cl/destacados/sii_educa/historia.html>

⁴⁶ Ibídem. Disponible en: <https://www.sii.cl/destacados/sii_educa/historia.html>

Ya en la época del Imperio Romano, los primeros impuestos que se cobraron – de los cuales se tiene registro –, fueron derechos aduaneros, los cuales se denominaron “*portorium*”. Dicho impuesto iba directamente al tesoro público, que es justamente de donde proviene la palabra erario – palabra que asociamos con el Patrimonio Estatal.⁴⁷

Durante la Edad Media ocurre un fenómeno bien particular, puesto que la mayoría de los impuestos desaparecieron y fueron sustituidos por contribuciones de trabajo y especies. Los impuestos que perduraron durante esta época fueron los de tránsito de pasajeros, mercancías, ferias y mercados.⁴⁸

3.4.2 PRIMEROS TRIBUTOS E INSTITUCIONES DESTINADAS A SU RESGUARDO EN CHILE.

Ahora bien, ya más enfocado en nuestro país, se pueden apreciar las primeras nociones de impuestos al siglo XV con la invasión incaica, momento en el cual los indígenas experimentan por primera vez dos clases de contribuciones: una de carácter personal, que consistió en la incorporación al ejército conquistador de un sinnúmero de habitantes, y un tributo periódico en oro, que recaudaban agentes de los invasores.⁴⁹

Posteriormente, aproximadamente en el año 1553 aparece un tributo que fue denominado como “*Quinto Real*”, el cual es originado por el aumento de la población en las ciudades colonizadas y como una forma de enfrentar la falencia de la hacienda española. Constituye el impuesto sobre el producto bruto del oro de

⁴⁷ Ibídem. Disponible en: <https://www.sii.cl/destacados/sii_educa/historia.html>

⁴⁸ Ibídem. Disponible en: <https://www.sii.cl/destacados/sii_educa/historia.html>

⁴⁹ Esucomex [en línea] [fecha de consulta: 20 de enero de 2021]. Disponible en: <http://cursos.esucomex.cl/SP-Esucomex-2014/NTX1404/Semana%201/S1_A1.1_Lec.pdf>

los lavaderos. A la fecha, se cobran los diezmos a la agricultura y ganadería, las derramas, el quinto minería, derechos de lanzas y mesada eclesiástica.⁵⁰

A comienzos del siglo XVI aparece la “*encomienda*”, la cual es establecida por los españoles, y corresponde a una contribución de trabajo personal, desempeñado por los aborígenes. En los años finales del mismo siglo, se comienza a cobrar un tributo que se conoce con el nombre de “*almojarifazgo*”, el cual corresponde a un cobro de arancel aduanero por todas las mercaderías introducidas y sacadas de los puertos.⁵¹

Durante el siglo XVII, un porcentaje de las entradas fiscales proviene del estanco de los naipes, mesada del rey y ciertas industrias explotadas a nombre del monarca. Para finales del periodo se incorporaría la *alcabala*, *impuestos pulperías*, *el de papel de sellados y media Annata*. Este último corresponde a un impuesto que se pagaba antiguamente al recibir un empleo o beneficio, equivalente a la mitad de lo que producía en un año, al recibir un título, etc.⁵²

Desde principios del siglo XIX es que, existen antecedentes de diversos impuestos en nuestro país. Antecedente relevante es que, aproximadamente en el año 1811 los puertos de Valdivia, Talcahuano, Valparaíso y Coquimbo se abren al libre comercio, hecho que va ligado de forma directa con lo que hoy se conoce como “Servicio Nacional de Aduanas”.

En la época de la Reconquista se crean nuevos tributos, como el restablecimiento del estanco del tabaco, además de surgir las contribuciones a la venta de licores. Lo anterior comienza a cimentar las bases de la arquitectura tributaria del país, con el propósito de que, para la época de la independencia nuestro sistema tributario comience a tomar forma, compuesto por el impuesto de

⁵⁰ Ibídem. Disponible en: <http://cursos.esucomex.cl/SP-Esucomex-2014/NTX1404/Semana%201/S1_A1.1_Lec.pdf>

⁵¹ Ibídem. Disponible en: <http://cursos.esucomex.cl/SP-Esucomex-2014/NTX1404/Semana%201/S1_A1.1_Lec.pdf>

⁵² Ibídem. Disponible en: <http://cursos.esucomex.cl/SP-Esucomex-2014/NTX1404/Semana%201/S1_A1.1_Lec.pdf>

aduanas; impuesto a las transferencias; herencias y donaciones; al papel sellado; timbres y estampillas; al tabaco; cigarros y cigarrillos.⁵³

Como consecuencia del sistema tributario que se estaba formando, y considerando que cada vez tomaba mas fuerza e importancia dicha materia en el resguardo del interés fiscal nacional, es que surge la necesidad de crear instituciones que se dediquen a dicho respaldo. Dentro de dichas instituciones, las de mayor relevancia nacional son: (1) El Servicio de Impuestos Internos; (2) La Tesorería General de la República; (3) El Servicio Nacional de Aduanas, entre otros.

Con el propósito de que estas líneas sean comprendidas en su totalidad por cualquier lector que quisiera leerla, se desarrollará de manera muy sucinta las instituciones mencionadas en el párrafo anterior, entregando la misión principal que motivan el origen de cada una de ellas.

(1) **SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS:**

El origen del Servicio de Impuestos Internos se remonta al 18 de Enero de 1902, con la publicación de la ley N° 1.515, la cual junto con establecer un impuesto sobre la producción de alcoholes, dispuso la creación del servicio público que se encargaría de la fiscalización del nuevo tributo, denominado como la “Administración de los Impuestos sobre Alcoholes”.⁵⁴

En la actualidad, y de acuerdo a lo que precisa el artículo 1° del D.F.L N° 7 de 1980 le corresponde al Servicio de Impuestos Internos *“la función de aplicar y fiscalizar todos los impuestos internos actualmente establecidos, o que se estableciere, fiscales o de otro carácter, en que tenga interés el fisco y cuyo*

⁵³ Ibídem. Disponible en: <http://cursos.esucomex.cl/SP-Esucomex-2014/NTX1404/Semana%201/S1_A1.1_Lec.pdf>

⁵⁴ *Servicio de Impuestos Internos* [en línea] [fecha de consulta: 21 de enero de 2021]. Disponible en: <https://www.sii.cl/sobre_el_sii/acerca/historia.htm>

*control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente”.*⁵⁵

Finalmente, la misión que tiene esta institución ha sido definida de la siguiente manera: *“El Servicio de Impuestos Internos es responsable de aplicar y administrar el sistema de impuestos internos, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y de facilitar dicho cumplimiento”.*⁵⁶

(2) TESORERÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA:

La Tesorería General de la República es la encargada de *“recaudar los tributos y demás entradas fiscales, y las de otros servicios públicos, como, asimismo, conservar y custodiar los fondos recaudados, las especies valoradas y demás valores a cargo del servicio”.*

Se encuentra regulada esta institución en el D.F.L N° 5 del año 1963. Así, el artículo 1° de dicha normativa nos indica que *“El Servicio de Tesorerías dependerá del Ministerio de Hacienda y estará encargado de recaudar, custodiar y distribuir los fondos y valores fiscales y en general, los de todos los Servicios Públicos. Deberá, asimismo, efectuar el pago de las obligaciones del Fisco y otros que le encomienden las leyes”.*⁵⁷

⁵⁵ DFL N° 7 Fija Texto de la Ley Organica del Servicio de Impuestos Internos y Adecua Disposiciones Legales que Señala. Ley Organica del Servicio de Impuestos Internos. Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile. 15 de octubre de 1980.

⁵⁶ Servicio de Impuestos Internos. Op. Cit. Disponible en:

<https://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/resumen.htm#:~:text=De%20acuerdo%20con%20su%20ley,ley%20a%20una%20autoridad%20diferente>

⁵⁷ DFL N° 5. Estatuto Orgánico del Servicio de Tesorerías. Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile. 2 de julio de 1963.

(3) SERVICIO NACIONAL DE ADUANAS:

El propósito de la creación de las aduanas es impedir la entrada de productos a un determinado territorio. Por lo anterior, podríamos definir este servicio como: *Organismo encargado de aplicar la legislación relativa a la importación y exportación de mercancías, y a los otros gravámenes aduaneros: percibir y hacer percibir los impuestos que les sean aplicables.*

En la actualidad, se encuentra regulada por su propia Ley Orgánica, D.F.L de Hacienda N° 329 del año 1979. El artículo 1° de dicha normativa, define este Servicio indicando que *“El Servicio Nacional de Aduanas, es un Servicio Público dependiente del Ministerio de Hacienda, encargado de vigilar el paso de mercancías por las costas, fronteras y aeropuertos de la República, de intervenir en el tráfico internacional para los efectos de la recaudación de los impuestos a la importación, exportación y otros que determinen las leyes, y de generar las estadísticas de ese tráfico por fronteras, sin perjuicio de las demás funciones que le encomienden las leyes”*.⁵⁸

Con la creación de las instituciones mencionadas, que no son más que una consecuencia directa de la aplicación de nuestros tributos a los contribuyentes, es que surge la necesidad de regularnos de la forma más correcta posible, y junto con ello, normar instituciones como la evasión fiscal, y posteriormente la elusión tributaria. Es menester señalar que la necesidad de discutir, y luego promulgar y publicar leyes que se refieran a dichos temas surge por el actuar de los mismos contribuyentes, ya que con el paso de los años bien es sabido que muchos de ellos son capaces de realizar cualquier conducta – sea lícita o ilícita – mientras signifique un pago menor al que les corresponde por concepto de impuestos.

⁵⁸ DFL N° 329. Aprueba Ley Orgánica del Servicio Nacional de Aduanas. Ley Orgánica del Servicio Nacional de Aduanas. Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile. 20 de junio de 1979.

3.4.3 ESTUDIO CRONOLÓGICO DE LEYES Y REFORMAS TRIBUTARIAS DESDE LA APARICIÓN DE LA EVASIÓN COMO CONCEPTO HASTA LA INCORPORACIÓN DE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA.

3.4.3.1 LEY N° 19.738 “NORMAS PARA COMBATIR LA ELUSIÓN TRIBUTARIA.

Como se ha precisado en páginas anteriores de esta investigación, son los contribuyentes nacionales los que, cada vez buscan nuevas y mejores estrategias para disminuir la carga tributaria a la que se encuentran afectos.

En esa línea es que se comienzan a desarrollar ciertas prácticas que permitirán al contribuyente disimular la obligación tributaria que deben cumplir, o incluso, llegar al extremo de que por medio de este actuar eviten inclusive la formación de dicha obligación tributaria.

Si bien el concepto y fenómeno que significa la elusión tributaria es de sumo conocimiento tanto en la legislación nacional como internacional; en Chile, el parlamento no ha definido que debemos entender por tal, y no porque sea un concepto que no cause interés, muy por el contrario, la elusión hoy es un tema recurrente entre entendidos en el área pero ninguna de las normas relativas al tema hace una referencia clara y explícita a la elusión, y menos entrega un concepto que permita comprenderla de manera sencilla.

Con el paso de los años, la posición de los gobiernos de turno, y en general, de toda la administración, ha sido la de controvertir este enorme “fenómeno elusivo” del que somos testigos cada vez con mayor frecuencia.

En razón de lo antedicho, es que con fecha 24 de Agosto del año 2000, el Presidente de la República del momento, don Ricardo Lagos Escobar envió a la Cámara de Diputados el Mensaje N° 178-342, sobre normas para combatir la elusión tributaria. Este mensaje se convertiría en la Ley N° 19.738.

Mediante la presentación de este proyecto de ley, se pretende realizar una campaña contra la evasión de impuestos, proveyendo recursos para el financiamiento de planes y políticas de desarrollo social sobre la base de un mayor cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes de mayores recursos en beneficio de los sectores más vulnerables de la población.⁵⁹

Claro es que la evasión tributaria presenta un problema mucho más profundo que simplemente dejar de pagar tributos, pues genera un grave problema de equidad entre quienes deciden cumplir de forma correcta con la obligación que ellos mismos asumen, versus aquellos que deciden realizar conductas alejadas del marco legal para evadir su cumplimiento, lo que lleva consigo el incumplimiento de un requisito que es considerado indispensable para un correcto funcionamiento de una economía moderna que es el respeto de la normativa tributaria.

A la época de discusión de esta ley, el porcentaje de evasión de impuestos en Chile alcanzaba el 24%, lo que equivale a, aproximadamente US \$4.000 millones anuales. Con la iniciativa de la dictación de la ley en cuestión se buscaba reducir esa tasa de 24% a alrededor de un 20% para 2005.

Esta ley pretendía asentarse en los grandes delincuentes tributarios, aquellos grandes evasores de impuestos que estaban dispuesto a todo tipo de conductas con tal de disminuir su carga tributaria, como al uso de facturas falsas. La realización de conductas evasivas se sustenta en ciertos resquicios legales que presentaban los textos legales de la materia en aquella época.

En razón de aquello, los principales objetivos de esta ley eran, precisamente, realizar modificaciones a la legislación vigente a la fecha que permitiesen combatir ciertos focos en que fuese posible evadir y eludir; mejorar la eficiencia y eficacia de los organismos encargados de la administración tributaria, y finalmente –

⁵⁹ Ley N° 19.738. Normas para combatir la Evasión Tributaria. Ministerios de Hacienda, Santiago de Chile. 19 de junio de 2001.

objetivo de gran relevancia – vigorizar la fiscalización y cobranza de los impuestos por parte de las instituciones enfocadas a resguardar el interés fiscal nacional.

Este proyecto de ley, en lo que respecta a la elusión tributaria, se reduce a crear diversas normas antielusivas de carácter particular, enfocándose en tipificar algunas conductas que buscaban disimular una carga tributaria, y calificarlas de ilícitas e incrementó el número de funcionarios pertenecientes al Servicio de Impuestos Internos. Busca que se produzca una especie de alianza entre el Servicio de Impuestos Internos, tanto es así que el artículo 82 de la Ley en comento dispone que *“La Tesorería y el Servicio de Impuestos Internos deberán proporcionarse mutuamente la información que requieran para el oportuno cumplimiento de sus funciones”*.⁶⁰

Si bien, en el año 2000 comienza a discutirse este proyecto de ley en específico, tanto antes como después de aquél, han sido dictadas otras normas que tienen un objetivo en común con esta ley, el cual es derribar cualquier resquicio, fisura o vacancia que pueda tener la ley que permita a los contribuyentes lograr el objetivo de evadir impuestos, lo cual no se ha logrado con el éxito que se pretendía, ya que solo han recalcado las arbitrariedades que presenta el sistema, y como algunos contribuyentes se ven mayormente perjudicados que otros, incluso aunque los afectados sean aquellos que si cumplen con sus obligaciones de carácter tributario

En conclusión, la ley N° 19.738 no nos entrega una definición de lo que debemos entender por elusión tributaria, solo busca lograr combatirla considerando los perjuicios que genera y a quienes afecta.

⁶⁰ Artículo 82 de la Ley N° 19.738. Normas para combatir la Evasión Tributaria. Ministerios de Hacienda, Santiago de Chile, 19 de junio de 2001.

3.4.3.2 LEY N° 20.630 “PERFECCIONA LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA Y FINANCIA LA REFORMA EDUCACIONAL”.

En el año 2012, el Presidente de la República que se encontraba en ejercicio, don Sebastián Piñera Echenique envía el mensaje presidencial N° 182-360 a la Cámara de Diputados que propone un perfeccionamiento a la legislación tributaria a fin de financiar la reforma educacional.

Si bien, lo que buscaba este proyecto de ley era hacerse responsable de las demandas sociales en la materia que se han postergado por años, acelerando el esfuerzo a niveles extremos para mejorar la calidad y cobertura de la educación tanto a nivel preescolar, escolar y superior, no puede hipotecarse el futuro económico del país por enfocarse solo en un área de demandas sociales.

En el contexto de lo que se menciona es que el mensaje que envía el Presidente de la República propone diferentes medidas que vayan enfocadas en el incremento de los recursos públicos, con el propósito de poder financiar todos aquellos proyectos cuyo objetivo principal sea mejorar la educación en Chile, principalmente a la clase media y a los sectores de mayor vulnerabilidad.

El proyecto de ley en comento considera 4 ejes fundamentales: (1) Aumento en la recaudación; (2) Alivios económicos para la clase media; (3) Incentivos al Crecimiento Económico, y (4) Perfeccionamiento al sistema tributario.⁶¹ Los 4 ejes mencionados se traducen, respectivamente en diversas políticas que se debiesen poner en práctica, entre ellas: el aumento de la tasa del impuesto de primera categoría a un 20%; cierre de exenciones y vacíos legales que permiten el arbitraje tributario por parte de los contribuyentes – elusión tributaria –; el aumento de facultades de fiscalización en materia de precios de transferencia, y trabajar por

⁶¹ Ley N° 20.630. Perfecciona la Legislación Tributaria y Financia la Reforma Educacional. Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile. 27 de septiembre de 2012.

lograr un tratamiento igualitario en todas las materias del áreas, puesto que no se justifica el trato diferenciado entre ellas.

Cuando este mensaje presidencial se refiere al perfeccionamiento del sistema tributario, se enfoca en indicar que todo sistema tributario debe estar pendiente para realizar las correcciones que sean necesarias, como por ejemplo corregir las exenciones tributarias que no se justifiquen, además de disminuir al máximo los vacíos legales que permitan a los contribuyentes llevar a cabo el “arbitraje tributario”. Menester es detenernos en este último punto, ya que la noción de arbitraje tributario se utiliza, en estas líneas, como una analogía a la elusión tributaria, lo cual llama profundamente la atención, ya que el actuar de los contribuyentes provoca la necesidad de referirse al fenómeno producido por su nombre correcto. Podría considerarse que para aquella instancia, describir el actuar con un concepto diferente al de elusión fue una estrategia política que, simplemente busca esquivar un tema, desconociendo que se trata de un concepto que, por el actuar de los contribuyentes, se está transformando en algo que debe ser regulado por una ley que indique su significado; objetivo; la forma de llevarla a cabo y que entregue, a su vez, el catálogo de sanciones que debiese tener ante su utilización.

En síntesis, esta ley se involucra en la elusión tributaria desde la perspectiva de la generación de ingresos para el perfeccionamiento de la educación nacional, pero nuevamente contiene notorias deficiencias, como por ejemplo la utilización del concepto arbitraje tributario, en vez de referirse a aquello con el nombre técnico que corresponde y comenzar a hacerse cargo de que nuestros contribuyentes ya no solo realizan conductas evasivas, sino también elusivas

3.4.3.3 LEY N° 20.780 “REFORMA TRIBUTARIA QUE MODIFICA EL SISTEMA DE TRIBUTACIÓN DE LA RENTA E INTRODUCE DIVERSOS AJUSTES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO”.

Ya en el año 2014, y ante las notorias deficiencias y vacíos que han dejado las leyes y reformas tributarias anteriores, es que, durante el gobierno de la Presidenta de la República, la señora Michelle Bachelet Jeria se envía el mensaje presidencial N° 24-362, en el cual se incluía un proyecto de ley de Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes al sistema tributario.

Lo que motiva la necesidad de discutir sobre una nueva reforma tributaria es la necesidad de poner término a la enorme brecha de desigualdad, a través de cambios estructurales profundos al sistema, teniendo como uno de los objetivos principales, nuevamente, lograr avanzar hacia una educación más equitativa y de calidad desde preescolar hasta la educación superior, y junto con lo mencionado, también surge la necesidad de eliminar el enorme déficit del que son protagonistas las cuentas fiscales, por lo cual se forma la necesidad de reformar el sistema tributario nacional.

A medida que se desarrollan los países, la ciudadanía demanda más bienes y servicio públicos. Como muestra la historia de los países desarrollados para hacer frente a estas demandas de forma exitosa, sostenible y responsable en términos fiscales, los países deben aumentar su carga tributaria.⁶²

La carga tributaria de Chile está en el promedio de los países latinoamericanos a pesar de tener el mayor ingreso per cápita de la región. Al comparar la carga tributaria de Chile, correspondiente al ingreso per cápita del 2010, con la carga tributaria de los países desarrollados cuando alcanzaron un

⁶² Ley N° 20.780. Reforma Tributaria que Modifica el Sistema de Tributación de la Renta e Introduce Diversos Ajustes en el Sistema Tributario. Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile. 29 de septiembre de 2014.

PIB per cápita similar al nuestro, observados que nuestro país se ubica bajo el promedio.⁶³

Pues bien, en párrafos anteriores se indica que nuestra norma tributaria presenta una serie de imperfecciones en comparación con otros países con mayores estándares de desarrollo, pero otro gran problema que afecta la recaudación de tributos nacional es la evasión y la elusión de impuestos, cuestión que también es consecuencia de la falta de regulación que existe sobre estas materias. A la fecha, en cada normativa tributaria nueva solo existen aproximaciones al concepto de elusión tributaria, siendo que la estructura de nuestro sistema permite, justamente, obtener ventajas de planificaciones que sean elusivas, realizando una mala utilización de la economía de opción, o, abusando de figuras jurídicas como lo son la simulación, el fraude a la ley o la teoría del abuso del derecho.

La mayor causa de desigualdad en el cumplimiento y fiscalización de nuestro sistema tributario son la evasión y la elusión de impuestos, ya que beneficia a aquellos contribuyentes que tienen recursos para poder realizar planificaciones tributarias que les permitan terminar pagando menos impuestos de los que les corresponde.

Es por lo anterior, que este proyecto de ley tiene como uno de sus objetivos principales la reducción de evasión y elusión, puesto que cada año existe un aumento considerable de contribuyentes que realizan prácticas – tanto lícitas como ilícitas – que tengan por objeto disminuir la carga de pago de impuestos.

⁶³ *Ibíd.*

¿Qué propone la reforma para lograr esta reducción?: mejorar la efectividad de la fiscalización del pago de impuestos, ¿Cómo?: diseñando nuevas estrategias y planes para una fiscalización que sea más eficiente y eficaz que logre provocar consciencia en todo aquel contribuyente que piense en alterar su obligación tributaria, y que, como consecuencia directa de aquello se logre un aumento del cumplimiento de las normas sobre esta materia que existen en nuestro derecho.⁶⁴

Ahora bien, sin perjuicio de que esta reforma no incluye un concepto único – aprobado por los órganos pertinentes – acerca de lo que se deberá entender por actuar elusivo en nuestro sistema, si incorpora una serie de innovaciones, dentro de las cuales, las de mayor relevancia para el tema en comento son: incluir en el Código Tributario la Norma General Anti – elusión, la cual permite al SII rechazar las ventajas tributarias obtenidas mediante planificaciones elusivas y sancionar a los contribuyentes y asesores tributarios que hayan participado en su diseño, en línea con aquello le entrega facultades al Servicio de Impuestos Internos para acceder a toda aquella información que sea necesaria para cumplir con su misión fiscalizadora, ⁶⁵ lo que permitirá a esta institución estar alerta ante cualquier actividad o actitud, que pueda considerarse elusiva, por parte de un contribuyente, y aplicar todas las herramientas que la ley le permita para poner término a dicho actuar y aplicar las sanciones respectivas que corresponda a cada uno.

Se puede desprender de todo lo antedicho que, en esta reforma tributaria existe una idea un poco más clara de incluir el concepto de elusión, sus desventajas y la forma en como se puede evitar su práctica en nuestra legislación. Si bien seguimos sin conceptos claves que nos permitan entenderla, las nociones que se presentan se sustentan con cada modificación, incorporación o eliminación que se pretendía lograr con la entrega en vigencia de la Ley N° 20.780.

⁶⁴ *Ibidem.*

⁶⁵ *Ibidem.*

3.4.3.4 LEY N° 21.210 “MODERNIZA LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA”.

La última reforma tributaria hasta ahora es la Ley N° 21.210, cuyo mensaje fue enviado a la Cámara de Diputados por el actual Presidente de la República de Chile, don Sebastián Piñera Echenique en mensaje presidencial N° 107-366 de 23 de Agosto de 2018, y cuyo objetivo – como su nombre lo indica – es modernizar la legislación tributaria, con la intención de buscar un desarrollo integral, sustentable e inclusivo, con reglas claras y certeras para Chile.

El Gobierno en ejercicio, elabora este proyecto de ley con miras a lograr que sea más simple, que sea más equitativo, y en el cual se promueva la innovación y el emprendimiento, a través de una normativa con mayor precisión teniendo como base principal el Principio de Legalidad Tributaria, lo que generará que nuevamente exista incentivo por el ahorro y la inversión – cuestión que ha esa fecha había disminuido considerablemente, y dentro de los motivos se encontraban cuestiones tributaria que limitaban el atractivo que antes tenía ahorrar o invertir – .

El proyecto de la Ley N° 21.210 es enfático en decir que la norma tributaria siempre debe estar en concordancia con la equidad, es decir, que aquellos contribuyentes que entre ellos tengan similares características deben ser tratados de manera similar, tributando cada uno de acuerdo a sus necesidades, razón por la cual no puede ser admisible, en caso algunos, la elusión o evasión tributaria.

Además, mirado ahora desde la perspectiva del contribuyente, éste requiere que el sistema tributario al cual se encuentra afecto le genere la convicción de que cuenta con las garantías necesarias y suficientes para que, en el caso de que se vea infringido o vulnerado alguno de sus derechos, será asistido judicialmente en aquellos casos en que la ley lo establezca.⁶⁶

⁶⁶ Ley N° 21.210. Moderniza la Legislación Tributaria. Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile, 24 de febrero de 2020.

Para lograr una armonía entre lo que busca la norma y lo que pretende obtener el contribuyente, una de las primeras medidas necesarias es lograr una adecuada comprensión y aplicación del sistema tributario, lo cual se traduce en reglas que sean de “fácil comprensión”, ya que en caso contrario, se sigue agrandando la brecha de desigualdad que esta reforma pretende eliminar, puesto que solo podrán entender la forma de actuar conforme a la ley aquellas personas que puedan acceder a asesorías realizadas por especialistas.

En la misma línea, los procesos de fiscalización que lleva a cabo el Servicio de Impuestos Internos deben tener objetivos claros y definidos a priori. El contribuyente debe saber por qué y para qué lo fiscalizan, cuánto tiempo demora una fiscalización y cómo se pone término a un proceso.⁶⁷

Resulta necesario que el contribuyente tenga tal comprensión de la norma, que cuando decida actuar de una u otra manera, sepa de manera anticipada cuales serán los efectos y consecuencias de ese actuar. Como consecuencia de esto es que se transforma en una necesidad esencial para el legislador establecer en el cuerpo legal tributario nacional normas que sancionen con la suficiente rigurosidad aquellas conductas que sean evasivas; o que permitan la recalificación de todo aquel contrato o acto jurídico que haya sido celebrado con el objeto de lograr eludir la carga tributaria que correspondería para dicho acto, entre otras.

Que se cumpla con las reglas que impone el sistema tributario es fundamental para la economía del país en sus diversas aristas. Por una parte, los impuestos son la principal fuente de ingresos del Fisco, y, gracias a esos ingresos es que se puede solventar el gasto público en todos aquellos servicios que tengan la característica de ser esenciales para la sociedad toda, como la seguridad; educación; salud; pensiones, y todo proyecto que signifique una mejor calidad de vida para todos aquellos que pertenecen a nuestra nación.

⁶⁷ *Ibíd.*

Por otro lado, el hecho de que se cumpla con la norma tributaria es fundamental para el crecimiento y competitividad de las empresas, lo que conlleva que crezcan y compitan por ser cada vez mejores, por lo cual la población optará a mejores condiciones laborales, a mejores oportunidades laborales y, lo más importante para los ciudadanos, mejores remuneraciones.

El rol que tiene cada contribuyente en el buen desarrollo del país es protagonista, ya que, como consecuencia del cumplimiento al régimen tributario, a las declaraciones de impuesto correctas que haga y al pago del impuesto que le corresponde es que puede reinvertirse para mejorar aspectos que requiere toda la sociedad, lográndose el bien común en muchos aspectos. Por lo mismo, este proyecto de ley es tajante al indicar que no se deben permitir conductas tendientes a evadir o a eludir impuestos, ya que los perjuicios de ese actuar son soportados por toda nuestra nación; eso debe ser disminuido al punto que, ojalá, sea imperceptible y para eso es necesario que se siga en la línea actual de la reforma tributaria, que pretende obtener un sistema que sea mucho más “cercano” para todo aquel que lo lee, trabajando para lograr la comprensión completa de cada uno de sus artículos y entregándole al contribuyente las razones por las cuales su actuar debe ser apegado a la ley, evitando todo actuar que caiga dentro de la esfera de lo ilícito, pero que no se lo impone, sino que le indica como actuar y qué ocurrirá en caso de optar por realizar alguna conducta alejada del marco propuesto por el legislador.

Para terminar este apartado, menester es señalar que, para efectos del tema tratado en esta investigación, creemos que aún falta una norma cuyo enfoque sea la elusión, la cual abarque el tema desde sus diversas aristas, partiendo por entregar una definición legal que sea clara y precisa; un catálogo de conductas que sean elusivas; alternativas para evitarla; y las sanciones para aquellos que, de igual manera, decidan eludir impuestos, estableciendo sanciones de tal nivel que una persona, se cuestione antes de actuar de ésta manera, y que éstas sean aún más extremas para los reincidentes.

Lo que se destaca es que hoy, luego de varias reformas, ya existe la intención de considerar la elusión como un tema necesario de abordar por ser una conducta muy utilizada por los contribuyentes, y aunque todas se refieren a ella, a lo mejor de manera sucinta, claro es que la tendencia se dirige hacia el objetivo de abordarla como una institución independiente a la evasión, que requiere tener reglas de fácil comprensión para el lector; que permitan evitar la utilización de ella y el abuso de ciertas instituciones reguladas por el derecho civil, a través de las cuales se disimula, de forma evidente, la obligación tributaria de la cual es deudor el contribuyente.

4. CAPÍTULO II:

“SIMULACIÓN, FRAUDE A LA LEY, Y TEORÍA DEL ABUSO DEL DERECHO COMO INSTITUCIONES JURÍDICAS, Y LA RELACIÓN DE ELLAS CON LA ELUSIÓN TRIBUTARIA”.

Cuando hablamos sobre elusión tributaria, surge de por sí la necesidad de realizar un análisis de diversas figuras jurídicas donde, a juicio del legislador, se pone en práctica el actuar elusivo por parte de los contribuyentes. Tanto es así que, la normativa tributaria nacional hace mención al abuso de ciertas formas jurídicas, en específico en el artículo 4° ter del Código Tributario.

Este abuso de formas jurídicas, o abuso del derecho, se basa en instituciones legales que tienen sentido *“en aquellos ordenamientos en que el juez o aplicador del Derecho están vinculados al contenido del Derecho positivo, en el que deben subsumir los comportamientos de los particulares, y ello explica por qué el concepto de abuso del derecho no existe en el common law, en el que se atribuye al juez la llamada facultad de **distinguishing**”*.⁶⁸

Tanto es así que, en la Ley N° 20.780 se incorpora el artículo 4° ter del Código Tributario, y este artículo indica, de forma expresa que *“Los hechos imponderables contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas [...]”*.

⁶⁸ La Clausula Antievasiva en la Nueva LGT. Madrid, España: Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A, 2004. Pp 66-67, citado por UGALDE PRIETO, Rodrigo. La Elusión Tributaria: El abuso de las formas Jurídicas y la Simulación. [Santiago]: Editorial Jurídica, 2018, Pp 118.

Como el abuso de estas figuras jurídicas – explicadas e incorporadas a la normativa por parte del legislador – se relaciona con el abuso del derecho, la simulación y el fraude a la ley es que surge la necesidad de realizar un sucinto análisis de cada una de ellas, para que con posterioridad se logre comprender por parte del lector la relación que ellas tienen con el área del derecho en comento, es decir, con el Derecho Tributario.

4.1 LA SIMULACIÓN:

La simulación constituye una institución estudiada desde la óptima del derecho privado, lo cual ha recibido una tremenda aplicación en el derecho tributario como mecanismo de elusión.

Nuestra legislación nacional privada no regula de manera expresa lo que se entiende por simulación, sino que lo realiza a través del concepto que nos entrega el artículo 1707 del Código Civil, disposición que dice relación con las contraescrituras, definiéndolas como: *“Las escrituras privadas hechas por los contratantes para alterar lo pactado en escritura pública, no producirán efecto contra terceros. Tampoco lo producirán las contraescrituras públicas, cuando no se ha tomado razón de su contenido al margen de la escritura matriz cuyas disposiciones se alteran en la contraescritura, y del traslado en cuya virtud ha obrado el tercero”*.

El origen de la regulación de la simulación como institución en nuestro país viene del Código Civil Francés, existiendo diversas opiniones en cuanto a esta institución, puesto que había quienes exigían su prohibición, ya que la simulación no tenía otro propósito más que disfrazar convenciones, teniendo como consecuencia la producción de fraudes contra particulares, y en especial, contra el

Fisco⁶⁹, y quienes consideraban que prohibiéndola se podrían generar mayores perjuicios que ventajas. Es esta última postura la que fue adoptada, materializándose en el artículo 1321 del Código Civil Francés. La traducción de dicha norma precisa lo siguiente: *“Las contraescrituras no pueden tener efecto sino entre las partes contratantes: no tienen efectos entre los terceros”*. A pesar de el concepto citado, existe un escaso tratamiento legal a la institución referida en estas líneas, lo que lleva a realizar un desarrollo de la misma desde una perspectiva dogmática y jurisprudencial.

Por lo anterior, es que surge la necesidad de buscar una definición más precisa que nos ilustre acerca de que es la simulación, la cual puede desprenderse, precisamente, de la doctrina.

En línea, una definición que mayoritariamente es aceptada, es la que nos entrega Francisco Ferrara; quien la precisa como *“La declaración de un contenido de voluntad no real emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que no existe o que es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo”*.⁷⁰

Víctor Vial, tomando en consideración la definición de Ferrara, extrae los siguientes requisitos de la simulación: (1), debe existir una declaración que deliberadamente no se conforma con la intención de las partes; (2), que dicha declaración haya sido concertada de común acuerdo entre ellas; y (3) finalmente, que el propósito perseguido por las partes sea engañar a terceros.

⁶⁹ La Législation Civile Commerciale et Criminelle de la France. Paris, Francia: Editorial Nabu Press, 1828, Tomo XXIX, N° 306, Pp 271, citado por PAILLÁS PEÑA, Enrique. La Simulación: Doctrina y Jurisprudencia. [Santiago de Chile]: Editorial Jurídica de Chile, 1988, Pp 11.

⁷⁰ La Simulación de los Negocios Jurídicos. Madrid, España: Editorial Revista de Derecho Privado, 1960, Pp 56, citado por VIAL DEL RIO, Víctor. Teoría General del Acto Jurídico. [Santiago de Chile]: Editorial Jurídica de Chile, 2013, Pp 140.

El profesor Vial, siguiendo a Ferrara, además de desprender los requisitos mencionados, realiza una clasificación de simulación en lícita e ilícita, ¿Cuál será el elemento que diferencie a una de la otra?, será según el actuar con simulación tenga por objetivo engañar a terceros, o engañarlos y además, perjudicarlos. Por otro lado, una segunda clasificación que lleva a cabo es aquella que busca distinguir entre una simulación absoluta – en la cual se celebra un acto jurídico que nada tiene de real –, siendo entonces, algo completamente ficticio, y una simulación relativa, que se produce cuando lo que se pretende por las partes es realizar un acto diferente al que se manifiesta, ya sea total o sólo parcialmente.

En otro acápite, el profesor Paillás, distingue tres tipos de simulación: (1) Absoluta, (2) Relativa, e (3) Interposición de Personas.⁷¹ Este tratadista nos indica que existirá simulación absoluta cuando exista una mera ficción, como si se quisiese simular, por parte de un deudor, que vende sus bienes a un tercero con el objeto de que no puedan ser objeto de la acción que puedan interponer sus acreedores. En el caso planteado, claro es que existe una manifiesta voluntad de simular, pero no así voluntad real de que el acto celebrado – simulado – produzca efectivamente efectos jurídicos, es decir, no existe el acto jurídico disimulado, lo cual se traduce en una manifiesta falta de causa. La legislación nacional sanciona a la simulación absoluta con la máxima penalidad que existe en materia civil, esta es, la nulidad absoluta. Por otro lado, para aquellos doctrinarios que consideran que tiene cabida la inexistencia, ésta será la sanción que recibirán este tipo de actos.

El contrato simulado es el medio más frecuente al que acude un deudor para hacerse insolvente en apariencia y escapar al cumplimiento de sus obligaciones. Tanto es así que, aunque puede que se encuentre dirigida a otros fines, el fin fundamental de las partes para llevar a cabo un acto simulado es producir una disminución ficticia del patrimonio o un aumento del pasivo, para frustrar la garantía de los acreedores e impedir su satisfacción. Es por esto que,

⁷¹ PAILLÁS PEÑA, Enrique, Op. Cit. Pp 9.

normalmente, aunque no siempre, la simulación absoluta tiene carácter fraudulento y tiende a causar un perjuicio a terceras personas, en cuanto que la apariencia creada se utiliza de ordinario para frustrar la satisfacción de legítimas expectativas⁷².

En el mismo sentido, gran parte de la doctrina ha sostenido que los actos simulados de forma absoluta son siempre fraudulentos. Ha sido esta una concepción largamente seguida por la jurisprudencia, que por encontrarse en numerosas ocasiones con casos de simulación fraudulentos, ha construido un principio económico de simulación que no difiere del fraude. Sin embargo, dicha opinión no debe ser seguida sin objeciones, en cuanto que, a pesar de que normalmente esta simulación es ilícita, siempre ha sido permitido a las partes, para cumplir sus fines económicos, escoger los medios lícitos que creyeran más convenientes. De conformidad al principio de libertad de pactos, a todo individuo le está permitido hacer indirectamente lo que puede efectuar directamente.⁷³

Por su parte, la simulación relativa consiste en ocultar un acto jurídico real bajo el disimulo de otro diferente, con el propósito de conseguir ciertos resultados, como si quisiéramos disimular una compraventa por medio de una donación; o, por otro lado, puede consistir en querer disfrazar solo alguno de los elementos constitutivos del acto jurídico que se pretende celebrar, como por ejemplo realizar una modificación al precio del contrato de compraventa, y con aquello, alcanzar una menor tributación. De lo antedicho podremos concluir que la simulación relativa puede ser, a su vez, total o parcial. En esa línea es que se puede indicar que, con el contrato estipulado se crea una telaraña que sólo sirve para engañar a terceros, en cuanto detrás de esa farsa se esconde la verdad de lo que las partes han querido realizar.

⁷² CÁMARA, Héctor. La Simulación en los Actos Jurídicos. Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma, 1958, Pp 109, citado por RABANETE MARTÍNEZ, Isabel. La Interposición Ficticia de Persona cómo Forma de Simulación. **Actualidad Jurídica Iberoamericana**. (Nº 12). Pp 263-264. Febrero de 2020.

⁷³ MESSINA, Giuseppe. La Simulazione Assoluta. Milan, Italia: Editorial Vallardi, 1908, Pp 3 y ss, citado por Ibídem Pp 264.

La simulación relativa supone la existencia de dos actos jurídicos diferentes: uno ostensible o simulado y otro secreto o disimulado. Ante terceros, el que tendrá valor será el acto ostensible, pero entre ellos lo que tendrá valor será el acto disimulado, puesto que manifiesta efectivamente la voluntad real de los contratantes. Esta voluntad real podría, eventualmente, ser el contenido de una contraescritura celebrada por las mismas partes que simularon un acto, como una forma de manifestar su real intención, considerando que para nuestro derecho es, a través de dicho documento, que se puede probar que existió simulación relativa, y por ende, demostrar cual es el acto jurídico que pretendían celebrar ambas partes.

Si bien la simulación relativa significa disimular un acto por medio de otro, ésta no necesariamente acarrea la nulidad. Flour y Aubert ⁷⁴precisan que la simulación en sí misma no es ni causa de nulidad ni causa de validez; ya que ella no busca anular una convención que, si hubiese sido ostensible, adolecería de nulidad. En este sentido se puede decir que ella es neutra. Así, no existiría problema en simular una donación para encubrir una compraventa, siempre y cuando dicha donación no adolezca de un vicio que pueda acarrear su inexistencia o nulidad. En esta línea, si al momento de celebrar la respectiva donación no se realizara la insinuación, dicho acto podría ser sancionado con nulidad, pero no argumentando simulación, sino que, adolecería de dicha penalidad por falta de la correspondiente autorización judicial.

En otro acápite, resulta necesario hacer referencia a un tipo especial de simulación relativa, es cual recibe el nombre de “interposición de persona”. Este tipo de simulación no recae en la naturaleza o elementos del acto o contrato en sí, sino que en las personas que forman parte de él. Un ejemplo de interposición de

⁷⁴ FLOUR, Jacques et AUBERT, Jean-Luc, Droit civil. Les obligations. Paris, France: L'acte juridique, Vol. I, N° 383, 1975, Pp 300, citado por PAILLÁS PEÑA, Enrique, Op. Cit., p. 24.

persona puede darse cuando una persona contrata a su nombre con otra, pero en realidad la concurrencia al acto se produce por voluntad de un tercero ajeno al negocio. La doctrina se ha referido a ejemplos como el mencionado, precisando que en aquellos casos lo que habría sería una simulación de mandato – también han señalado que podría haber simulación de gestión de negocios –, figura que se conoce como “prestanombre”. En este caso estaríamos, sin duda, ante un mandato especial, ya que los efectos del contrato se radicarían siempre en el prestanombre, estaríamos ante un caso de mandato sin representación.

En la interposición de personas ocurre lo mismo que en los casos de simulación relativa, puesto que no necesariamente será sancionada con nulidad, e incluso, existen contadas excepciones en que la ley la prohíbe de forma expresa. Ejemplos de prohibición expresa en esta materia se da cuando existe vulneración de ciertas prohibiciones o incapacidades – artículos 966; 1314; 2144; 1061 del Código Civil –.

El legislador consagra expresamente la primacía de la voluntad real por sobre aquella voluntad declarada. Lo anterior conforme a los artículos 1545 y 1707 del Código Civil, y protege la buena fe de aquellos terceros que podrían verse perjudicados por la simulación de los contratantes, sancionándola con la inoponibilidad. Asimismo, los terceros podrán optar por probar que existe simulación para ampararse bajo la protección del acto disimulado, cuando este les sea de manifiesto más favorable que el acto simulado. En consecuencia, hay dos tipos de terceros: por una parte, están aquellos quienes quieren que prevalezca la voluntad real, y, por otro lado, aquellos que van a preferir que prevalezca la voluntad declarada.

Finalmente, entre estos terceros puede ocurrir que exista conflicto. Nuestra legislación no resuelve este problema, pero la doctrina se encuentra unánime en cuanto a cuáles serán las consecuencias en este caso. Las consecuencias de la simulación demandada por terceros no afectan a aquellos que estaban de buena fe, y por ende, sólo afectará a aquellos que debiesen haber sabido o tenido conocimiento, sin negligencia de su parte, y que sus derechos derivan de un título simulado.

4.2 LA SIMULACIÓN DESDE LA ÓPTICA DEL DERECHO TRIBUTARIO.

Cuando hablamos de simulación, resulta necesario precisar que es una institución transversal al derecho, por lo tanto, no recibe aplicación solo en materia civil, si no que también recibe una importante aplicación en materia de derecho tributario.

En específico, para el tema en comento nos interesa únicamente la simulación ilícita, esto es, aquella que no sólo busca provocar un engaño a terceros, si no también busca provocar un perjuicio a ciertos y determinados terceros. Aterrizando lo antedicho a materia tributaria, este tipo de simulación se va a configurar siempre que un contribuyente celebre un determinado acto que adolezca de simulación absoluta o relativa, cuyo principal objetivo sea disminuir su carga tributaria.

Para que se configure la simulación en materia fiscal, se deben cumplir con ciertos y determinados requisitos que se indicarán a continuación.

4.2.1 REQUISITOS PARA QUE EXISTA SIMULACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.

1. Debe tratarse de actos o negocios jurídicos:

Por lo tanto, al igual que en sede civil y como bien lo señala el autor nacional Raúl Díez Duarte: “La simulación solo tiene cabida en los actos jurídicos, en los actos bilaterales, por cierto. Solo se simula el consentimiento. La simulación, jurídicamente hablando, es una forma de manifestar consentimiento. Los hechos jurídicos no son susceptibles de simulación. Y ello, porque la simulación, repetimos, es una manera de manifestar consentimiento, es decir, expresar una voluntad bilateral, o sea, una voluntad con la intención determinados efectos jurídicos”.⁷⁵

2. Dichos negocios jurídicos deben disimular 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:

La circular N° 65, de 2015, lo expresa del siguiente modo: “La simulación, en materia tributaria, puede referirse a diversos aspectos, así, respecto del fin al que aluden, podemos distinguir:

- Simulación que afecta la configuración del hecho gravado,
- Simulación que afecta a los elementos constitutivos de la obligación tributaria.
- Simulación respecto del verdadero monto de la obligación tributaria,

⁷⁵ DIEZ DUARTE, Raúl. La Simulación de Contrato en el Código Civil Chileno: Teoría Jurídica y Práctica Forense. Santiago de Chile: Editorial Fallos del Mes, 1982, Pp 42, citado por UGALDE PRIETO, Rodrigo. Op. Cit. Pp 303.

- Simulación respecto de la fecha de nacimiento de la obligación tributaria.⁷⁶

El verbo *disimular*, de acuerdo a la definición dada por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, consiste en: “*Ocultar algo para que no se vea o para que parezca distinto de lo que es*”.⁷⁷

Ahora bien, según Ferrara, citado por Luis Muñoz Sabaté, tres serían los requisitos de la simulación en materia civil, a saber:

1. **Una declaración deliberadamente disconforme con la intención.**
2. **Concertada de acuerdo entre las partes.**
3. **Para engañar a terceras personas.**⁷⁸

Si realizamos una comparación entre estos requisitos, podemos concluir la transversalidad de esta institución, puesto que independiente al área del derecho que analicemos, los requisitos que la configuran son los prácticamente los mismos, cambiando netamente detalles en cuando a la especialidad de la que se trate.

Siguiendo con este análisis, el Código Tributario contempla dos situaciones de simulación en actos y contratos: artículo 97 N° 4 inciso 3°, y artículo 97 N° 24.

El artículo 97 N° 4 inciso 3° del Código Tributario dispone que “*El que, simulando una operación tributaria o mediante cualquiera otra maniobra fraudulenta, obtuviere devoluciones de impuesto que no le correspondan, será sancionado con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor*

⁷⁶ Circular N° 65. Departamento de Asesoría Jurídica, Servicio de Impuestos Internos, Santiago de Chile. 23 de julio de 2015.

⁷⁷ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: Diccionario de la lengua española, 23.^a ed., [versión 23.4 en línea]. <<https://dle.rae.es>> [26 de febrero de 2021].

⁷⁸ MUÑOZ SABATÉ, Luis. La Prueba de la Simulación. Bogotá, Colombia: Editorial Temis S.A. 2001, citado por UGALDE PRIETO, Rodrigo. Op. Cit. Pp 308.

en su grado medio y con multa del ciento por ciento al cuatrocientos por ciento de lo defraudado".⁷⁹ Si se analiza lo que indica la norma citada, se desprende que exige la concurrencia de ciertos elementos. Por una parte, la simulación de una operación tributaria o cualquiera maniobra fraudulenta, y, en segundo lugar, que como consecuencia de dicha simulación o maniobra fraudulenta se obtenga una devolución de impuestos que no le corresponda. Se trata entonces, de un delito de resultado, que se justifica en la devolución de impuestos que recibe un contribuyente de forma dolosa por simulación o cualquier otra maniobra de carácter fraudulento.

En otro acápite, debemos hacer mención a la segunda disposición tributaria que hace referencia a la simulación, la cuando se encuentra consagrada en el artículo 97 N° 24 del Código Tributario, la cual establece, en su inciso primero que *"Los contribuyentes de los impuestos establecidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta, que dolosamente reciban contraprestaciones de las instituciones a las cuales efectúen donaciones, en los términos establecidos en los incisos primero y segundo del artículo 11 de la Ley N° 19.885, sea en beneficio propio o en beneficio personal de sus socios, directos o empleados, o del cónyuge o de los parientes consanguíneos hasta el segundo grado, de cualquiera de los nombrados, o simulen una donación, en ambos casos, de aquellas que otorgan algún tipo de beneficio tributario que implique en definitiva un menos pago de algunos de los impuestos referidos, serán sancionados con la pena de presidio menor en sus grados mínimo a medio"*.⁸⁰

En el análisis de lo que indica la disposición, podemos indicar que supone la simulación de una donación que otorgue algún beneficio tributario que tenga como consecuencia una disminución de la carga tributaria, en relación a lo que se refiere la Ley sobre Impuesto a la Renta.

⁷⁹ Artículo 97 N°3 inciso 3°. Decreto Ley 830. Código Tributario. Ministerio de Hacienda. 31 de diciembre de 1974.

⁸⁰ Ibídem. Artículo 97 N°24.

Para que se cumpla con esta figura, y se configure la misma, será necesario, al igual que en el caso anterior, que se cumplan dos requisitos copulativos: en primer lugar, debe realizarse una simulación de una donación, y, en segundo lugar, la donación que se simula sea de aquellas que otorgan beneficios tributarios que impliquen una menor carga tributaria en relación al impuesto a la renta.

Como se puede apreciar, declarar la simulación en materia tributaria es bastante complejo por el limitado margen que se le entrega, ya que solo se remite a la simulación de operación tributaria, o a la simulación de una donación – ambas que produzcan beneficios tributarios –, por lo que, al momento de llevarlo a la aplicación práctica se transforma en una herramienta de poca utilidad.

En conclusión, la ley solo hace referencia a una posible sanción a casos de simulación en cuestiones muy particulares, y omite cualquier referencia a su aplicación, por ejemplo, en casos de defraudación tributaria.

Ahora bien, para obtener una declaración de simulación, en caso alguno se podrá recurrir al Servicio para solicitar su pronunciamiento respecto de esta materia, sino que siempre deberá interponerse una acción ante un Tribunal, según pronunciamiento de la Corte Suprema en los considerandos 9° y 10° de la sentencia en causa Rol 10423-1987, de 12 de Diciembre de 1988.

4.3 ABUSO DEL DERECHO:

Para adentrarnos en esta institución, menester es partir por entregar al lector una definición de lo que por abuso del derecho se entenderá. En un diccionario jurídico podemos entrar dos conceptos distintos. En primer lugar, podemos definirlo como un *“acto por el cual una persona ocasiona un perjuicio a otra, excediéndose de los límites materiales de un derecho que indiscutiblemente le pertenece y que sólo en apariencia reviste un carácter de absoluto”*. Por otro lado, podremos entenderlo también, expresando que *“es el hecho de una persona de ejercitar, con el fin de perjudicar a otra, y, por lo tanto, sin ningún interés por sí misma, un derecho de que es titular”*.⁸¹

Si realizamos un análisis a las definiciones entregadas en el acápite anterior, claro es que se pueden desprender las dos grandes dimensiones en que se puede analizar el abuso del derecho. De la lectura de la primera definición citada vamos a observar esta institución desde la perspectiva del ejercicio de un derecho más allá de los límites que el mismo pueda tener. Ahora bien, realizando una interpretación de la segunda definición entregada, el abuso del derecho se traduce en el ejercicio de un derecho propio por parte de su titular, pero con la intención de dañar a un tercero.

Para Salielles y Geny el abuso del derecho *“consiste en el ejercicio anormal de un derecho, de un modo contrario a su destino económico y social, ejercido y reprobado por la conciencia pública que excede el contenido del derecho. Es un acto cuyo efecto no puede ser más que perjudicar a otro, sin interés apreciable y legítimo para el que lo cumplió”*.⁸²

⁸¹ VALETTA, María Laura. Diccionario Jurídico. 5° edición. Buenos Aires: Valetta Ediciones, 2007, Pp. 16.

⁸² FERNÁNDEZ SESSAREGO, Carlos. El derecho como libertad. 3° edición. Lima, Perú: Ara Editores, 2006. Pp. 154.

El autor Ripert, observa el abuso desde la perspectiva de una desviación de lo que entendemos por derecho. Para él, se entiende como *“El que desvía el derecho del fin para el cual fue otorgado por el legislador, compromete su responsabilidad. El móvil legítimo que antecede el ejercicio de un derecho, viciaría el acto cumplido tal como la causa ilícita anterior al contrato basta, para anularlo. El acto será objetivamente irreprochable, pero el Juez apreciaría si el actor perseguía un fin útil y razonable. El ejercicio del derecho no será protegido sino en la medida en que la actividad se juzgue como útil o razonable”*.⁸³

A lo largo del siglo XIX, y teniendo en consideración las cuestiones sociales de dicha época, quien fuese titular de un derecho, quedaba excluido de toda responsabilidad que pudiese acarrear el ejercicio del mismo, aunque pudiese verse dañado un tercero absolutamente extraño y ajeno a dicha circunstancia, ya que en esa etapa de la historia, los derechos eran facultades que, por ley, le eran reconocidas a los individuos, por lo tanto, podían ser ejercidos por ellos incluso de forma arbitraria. Un acto que se encuentra expresamente autorizado por una ley, en caso alguno podría ser considerado como ilícito, rigiendo entonces un principio consagrado desde la época del Digesto, el cual precisa que *“quien ejerce su derecho, a nadie ofende”*.

Ahora bien, hoy en día, considerar que una persona se encuentra absolutamente exenta de responsabilidad por ejercitar un derecho del que es titular, si este causa daño a un tercero, es jurídicamente inaceptable, ya que a pesar de que un derecho si es una facultad que se le entrega a un individuo, éste no puede utilizarlo a su arbitrio, ya que si le es conferido es por un fin determinado, tomando en consideración el objeto de la ley, el cual siempre va relacionado al bien común de la sociedad toda.

⁸³ RUPERT, George. Traité théorique et pratique de la responsabilité civile. París: France: Libr. Du rec sirey, 1931. Pág. 441.

En línea entonces, se puede indicar que si una persona prescinde de los bienes objetivos que tiene la ley, y por tanto, el derecho que se le ha conferido, y solo los ejerce con la intención de obtener sus propios beneficios, aunque signifique ocasionar daños a terceros, abusa de sus derechos, y si esto ocurre y trae aparejado daños a terceras personas, dicho titular deberá indemnizar a quien perjudicó con el abuso arbitrario y desmedido de su facultad.

El profesor Juan Andrés Orrego en su texto sobre “Responsabilidad Civil, Abuso de los Derechos” indica ejemplos de la doctrina y jurisprudencia francesa en donde se constituye el abuso de un derecho. Estos son los siguientes:

- El propietario que, sin ninguna utilidad para él, construye sobre el techo de su casa una enorme chimenea simulada, a fin de privar de luz y aire a su vecino – Sentencia del Tribunal de Colmar, de 2 de Mayo de 1855 –.
- El que, con el propósito de obligar a una sociedad constructora de dirigibles a comprarle su predio contiguo a una cancha de aterrizaje, construye en él un cerco de madera de 16 metros de altura, coronado con picas de fierro, que importa un peligro evidente para aquéllos; y
- El que, para privar al propietario colindante del agua que extrae de un pozo, abre en su heredad otro, cuya agua no utiliza o desperdicia.⁸⁴

Todos los anteriores, son casos en los cuales los titulares abusan de su derecho de propiedad. Este no se ejercita de acuerdo a su finalidad, cual es proporcional a su titular el uso, goce y disposición de la cosa como un medio de

⁸⁴ ORREGO ACUÑA, Juan Andrés. Responsabilidad Civil: Del abuso de los Derechos [en línea]: documento electrónico en internet. 20 de febrero de 2021. Pp 2. [fecha de consulta: 22 de febrero de 2021]. Disponible en: <<https://www.juanandresorrego.cl/apuntes/responsabilidad-civil/>>

satisfacer sus necesidades y desarrollar sus actividades, sino con el objeto de perjudicar a otro.⁸⁵

Importantes autores critican y combaten duramente la expresión “*abuso del derecho*”. Por esta razón resulta menester hacernos cargo de ellas.

Planiol considera que en caso alguno es posible referirse a abuso de algún derecho sin caer en cierta contradicción, esto porque para el autor en comento “*el derecho cesa donde comienza el abuso y no puede haber uso abusivo de ningún derecho por razón irrefutable que un solo y mismo acto no puede ser a la vez conforme a derecho y contrario a derecho*”.⁸⁶

Por su parte, Josserand⁸⁷ contesta el planteamiento de Planiol, señalando que tal contradicción no existe, agregando que es posible que un mismo acto se a la vez conforme y contrario a derecho, porque esta expresión tiene dos acepciones muy diferentes. Según una, es el conjunto de reglas jurídicas – derecho objetivo –, y según otra, una facultad concebida al hombre para ejecutar actos determinados – derecho subjetivo –. El acto abusivo es el realizado en virtud de un derecho subjetivo, el de propiedad, por ejemplo, pero en desacuerdo con el derecho objetivo, es decir, con el conjunto de las reglas jurídicas. Así, el propietario que dentro de su heredad ejecuta un acto que daña al vecino, podría obrar en conformidad a su derecho de dominio, pero en pugna con el Derecho en general.

Ahora bien, a pesar de ser una institución que recibe bastantes críticas, de igual manera tiene basta aceptación por parte de la doctrina. Lo anterior se explica porque de esta manera se tiende a moralizar o a humanizar el Derecho, poniéndolo en armonía con la realidad. Si se rechazara esta teoría, sería como si

⁸⁵ *Ibíd.*

⁸⁶ PLANIOL, Marcel, RIPERT, Georges y ESMEIN, Paul. Tratado Práctico de Derecho Civil Francés. La Habana: Cultural, 1945.

⁸⁷ JOSSERAND, Louis. El Abuso del Derecho y otros Ensayos. Buenos Aires, Argentina: Editorial Olejnik, 2009.

se estuviese permitiendo dañar al prójimo con expreso amparo legal, con el argumento de que el acto realizado se encuadra dentro del marco de facultades que ella misma entrega. Lo antedicho se justifica de la siguiente manera: generalmente ocurre que detrás de un acto que, en apariencia se encuentra conforme a la ley, se esconde un fraude a la misma con un propósito preciso de dañar a otro, es decir, un propósito doloso, y si se dejase pasar lo que se expresa en las líneas anteriores, por el contrario de buscar hacer justicia, lo que se estaría realizando sería justamente lo opuesto, ya que se ampararía la inmoralidad y la mala fe. Que se ampare a la mala fe es algo absolutamente contradictorio a lo que pretende el legislador, ya que éste busca siempre que se esté y se actúe de buena fe, entendiéndolo como un Principio general y rector del derecho nacional, que lo exige a lo largo de todo el actuar de los particulares en relación a ellos mismos y para con la sociedad toda.

Si se optara por no considerar el abuso del derecho como fuente clara y directa de responsabilidad, se estaría, además, restringiendo considerablemente su campo de acción.

Quien abusa del derecho no está realizando ningún comportamiento distinto a uno antisocial, abusando de los límites que el mismo derecho – por mas que se sea titular – trae consigo. El abuso de derecho es un quebrantamiento de un deber jurídico. *“El abuso del derecho, dentro de este contexto, no resultaría ser un límite impuesto al derecho mismo, en cuanto a lo irregular o anormal en su aparente lícita actuación, sino más bien significa la trasgresión de un deber genérico a su cargo, lo que constituye una fuente de ilicitud”.*⁸⁸

⁸⁸ FERNÁNDEZ SESSAREGO, Carlos. El Derecho como Libertad. #º Edición. Lima, Perú: Ara Editores, 2006. Pp. 22.

4.3.1 EL ABUSO DEL DERECHO EN LA LEGISLACIÓN CHILENA.

Al igual como ocurre con el fraude a la ley, nuestro derecho si bien no reguló de manera expresa el abuso del derecho, al menos de forma implícita si sanciona el ejercicio abusivo de un derecho por parte de su titular. Varios son los preceptos que justificarían lo que se indica en este párrafo. Dentro de ellos, se encuentran:

- Artículo 2110 del Código Civil: *“No vale la renuncia que se hace de mala fe o intempestivamente”*.

La salvedad de lo que indica el artículo citado se encuentra en los casos del inciso 2° del artículo 2108 del mismo cuerpo legal. Este último artículo nos indica que los socios pueden renunciar a la sociedad en cualquier momento: el socio que renuncia, no hace sino ejercitar un derecho. Pero este ejercicio no puede ser abusivo y lo es cuando el socio renuncia de mala fe o intempestivamente.

- En el caso de la excepción de subrogación: contemplada en la fianza. Recordemos que consiste en la facultad del fiador, para exigir que se rebaje de la demanda del acreedor todo lo que el fiador pudo haber obtenido del deudor principal o de los otros fiadores por medio de la subrogación legal o que se declare extinguida la fianza en todo o en parte, cuando el acreedor ha puesto al fiador en el caso de no poder subrogarse en sus acciones contra el deudor principal o de los otros fiadores, o cuando el acreedor por hecho o culpa suya, ha perdido las acciones en que el fiador tenía derecho de subrogarse – artículos 2355 y 2381 N° 2 –. A juicio de parte de la doctrina, se trataría de una aplicación de la teoría del abuso del derecho, en el que incurriría el acreedor que no conservó sus acciones contra el deudor principal.

- Artículo 280 del Código de Procedimiento Civil: este artículo establece la responsabilidad de aquel que solicitó una medida judicial precautoria: si no se deduce la demanda en el término legal o sin formular en dicha demanda solicitud para que la medida decretada se mantenga, el actor ha abusado de su derecho, y su actitud está demostrando o que tal derecho era infundado, o que ha obrado precipitadamente o con descuido – en este caso, la ley, presume dolo –.
- Artículo 56 del Código de Aguas: el cual dispone en su inciso 1º: *“cualquiera puede cavar en suelo propio pozos para la bebida y uso doméstico, aunque ello resulte menoscabarse el agua de que se alimenta algún otro pozo; pero si de ello no reportare utilidad alguna, o no tanta que pueda compararse con el perjuicio ajeno, será obligado a cegarlo”*.⁸⁹

Sin perjuicio de que puedan existir un sin número de otras normativas que, de manera implícita, sancionen el abuso del derecho, las citadas permiten esclarecer como el legislador ve y entiende un actuar en base al abuso de un derecho del que una persona puede ser titular.

4.3.2 ABUSO DEL DERECHO EN LA PERSPECTIVA TRIBUTARIA.

Claro es que en materia tributaria ocurre un fenómeno similar al que se origina con la simulación o – como se verá más adelante – con el fraude a la ley. El Derecho Tributario no prohíbe el uso de ciertas figuras jurídicas que le sean permitidas a un contribuyente, pero en lo que sí es tajante es que no aceptará nunca el abuso de ciertas instituciones con el propósito de disminuir una carga

⁸⁹ ORREGO ACUÑA, Juan Andrés. Op. Cit. Pp. 6

tributaria, y aún más, que esa disminución pueda ocasionar perjuicios a una tercera persona.

En esta línea, el artículo 4° quinquies, inciso final del Código Tributario reza que, “[...] en caso de que se establezca la existencia de abuso o simulación para fines tributarios, el Tribunal Tributario y Aduanero deberá así declararlo en la resolución que dicte al efecto, dejando en ella constancia de los actos jurídicos abusivos o simulados, de los antecedentes de hecho y de derecho en que se funda dicha calificación, determinando en la misma resolución el monto del impuesto que resulte adeudado, con los respectivos reajustes, intereses penales y multas, ordenando al Servicio emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda. Lo anterior, sin perjuicio de los recursos que, de acuerdo al artículo 160 bis, puedan deducir el Servicio, el contribuyente o quien resulte sancionado con las multas que pudieren aplicarse”.⁹⁰

Además, según lo dispuesto en el artículo 100 bis del Código Tributario, “la persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, según lo dispuesto en los artículos 4° ter, 4° quater, 4° quinquies y 160 bis del mismo código, será sancionado con multa de hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, de no mediar dichas conductas indebidas, y que se determinen al contribuyente. La multa se aplicará una vez que la sentencia que falle el reclamo se halle ejecutoriada, en el caso de haberse deducido reclamación en contra de la respectiva liquidación, giro o resolución, o cuando no se haya deducido reclamo y los plazos para hacerlo se encuentran vencidos. La prescripción de la acción para perseguir esta sanción pecuniaria será de seis años contados desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos”.⁹¹

⁹⁰ Artículo 4 quinqués, inciso final. Decreto Ley 830. Código Tributario. Ministerio de Hacienda. 31 de diciembre de 1974.

⁹¹ Ibídem. Artículo 100 bis.

Pues bien, si hacemos un análisis de cada una de las palabras de los artículos citados en los dos párrafos anteriores, claro nos queda que el Código de la materia en particular es enfático en sancionar aquellos actos que sean realizados por medio de abuso de un derecho, ya que eso es actuar absolutamente contrario a la buena fe, y por tanto nuestro derecho lo reprocha en forma absoluta.

Según lo dispuesto en el inciso 1° del Artículo 4° ter del Código Tributario, *“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 inciso⁹²”*.

En otro acápite, surge necesario mencionar que nuevamente, en semejanza a lo que ocurre cuando se realiza un acto en fraude a la ley, cuando estamos en presencia de un acto realizado con abuso de un derecho, no estamos frente a operaciones no fidedignas o falsas, puesto que en caso alguno lo que se hace es ocultar la existencia de un hecho gravado a la autoridad respectiva. Esto hace que sea complejo poder imponer una sanción a este tipo de actos, a pesar de existir una norma clara como la de la ley N° 20.780 que no permite que se abuse de ninguna forma jurídica, y por lo tanto, deberá realizarse un trabajo minucioso y pormenorizado caso a caso, que tenga por objeto probar que un contribuyente ha abusado de los derechos que la ley le ha entregado, para que de esa manera pueda ser declarada la existencia de esta mala praxis y sancionado como indique la ley.

⁹² Ibídem. Artículo 4 ter, inciso 1°.

La norma antielusiva establecida por la Ley N° 20.780, entiende que hay elusión en los casos de abuso o simulación. Entenderá por abuso: *“Arreglos artificiales, a evitar artificiosamente la carga fiscal (abuso de formas jurídicas). Se infringe el mandato de una norma tributaria evitando, mediante artificios, la realización del presupuesto de hecho de la disposición tributaria”*.⁹³ A su vez, para esta norma, el abuso trae consigo poco o ningún impacto económico sobre el contribuyente que sean de relevancia, y lo realiza mediante la creación de una realidad creada, un “montaje” jurídico destinado a evitar el impuesto que pueda nacer del negocio jurídico querido y realizado por las partes.

Para terminar, y como una forma de resumir, en una frase todo lo que se ha indicado sobre esta institución, podemos indicar que el abuso del derecho consiste en hacer uso de una facultad legal entregada a una persona – con objetivos diversos, pero ninguno que sea dañar al resto de la sociedad – con el fin exclusivo de ocasionar perjuicios a alguien; o hacer uso de esta facultad otorgada de forma contraria al fin social que tuvo en miras en legislador al otorgarlo.

4.4 FRAUDE A LA LEY:

En una primera aproximación a esta institución, podemos indicar que el fraude a la ley se define como aquel procedimiento, constituido por un acto o conjunto de ellos, en sí lícitos o maniobras jurídicas ingeniosas, que aparenta legalidad, y que se efectúan para hacer algo que la ley prohíbe o no hacer algo que la ley ordena. Esto se produce cuando se respeta lo que reza la ley, pero esquivando su sentido, es decir, cumplir la ley no siempre quiere decir que deba llevarse a cabo al pie de la letra, sino que, el objetivo principal debe ser cumplir con el fin que tiene la misma, y la razón que motiva su dictación.

⁹³ Subdirección Jurídica del Servicio de Impuestos Internos. Modificaciones al Código Tributario Introducidas por la Ley N° 20.780 [diapositivas]. Santiago, Chile. Texto formativo en español. Pp 10.

Cuando una persona defrauda la ley, está escapando de ella con la clara intención de obtener un beneficio, lo que normalmente causa un daño o perjuicios a otras personas.

Fueyo entiende que hay fraude a la ley cuando *“por actos reales, no simulados y voluntarios, aunque a veces sin que exista necesariamente intención fraudulenta a juicio de la mayoría, se crea de un hecho una situación aparentemente lícita y conforme a la ley, tomada sin su literalidad; pero que tiene como efecto violar el espíritu de la ley pudiendo infringir a este respecto el contexto o bien normas determinadas”*.⁹⁴

En línea, necesario es precisar que el Fraude a la Ley forma parte del catálogo de Principios Generales del Derecho, ya que es una clara manifestación de una disfunción del derecho. Existe un popular refrán que nos ayuda a esclarecer a lo que se refiere esta institución, el cual precisa lo siguiente *“hecha la ley, hecha la trampa”*, o sea, una vez que entra en vigencia una norma, los particulares, de manera innata buscarán la forma de evadir las obligaciones que la misma pueda imponer.

Esta institución tiene sus orígenes en el Derecho Romano, específicamente Paulo, en el Digesto, lo define del siguiente modo: *“obra contra la ley el que hace lo que la ley prohíbe; en fraude de ella el que, respetando las palabras de la ley, elude su sentido”*.⁹⁵

Como bien es sabido, nuestra legislación sigue, en lineamientos generales, a la legislación española. Al efecto, esta institución se encuentra establecida en su cuerpo normativo respectivo, en específico el artículo 6.4 del Código Civil español dispone: *“[...] los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan*

⁹⁴ FUEYO LINNERRI, Fernando, El Fraude a la Ley. En RDJ, Tomo LXXXVIII, 1991.

⁹⁵ D'ORS, Álvaro. Digesto de Justiniano. Pamplona, España: Thomson Reuters Aranzandi, 1975. Pp 57 citado por UGALDE PRIETO, Rodrigo. Op. Cit. Pp 132.

un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude a la ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir”.

Por su parte, la autora española doña María Teresa de la Asunción Rodríguez, expresa que el fraude a la ley requiere del cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. **Que el acto realizado sea contrario al fin práctico que la norma defraudada persigue y supongan en consecuencia su violación efectiva.**
2. **Que la norma de cobertura en que el acto pretenda apoyarse no vaya dirigida, expresa y directamente a protegerlo, bien por no constituir el supuesto normal, bien por ser el referido acto un medio de vulneración de otras normas, bien por ir dirigido a perjudicar a otros.**⁹⁶

Cuando nos encontramos ante un fraude a la ley, se nos presenta una exigencia inevitable, la cual consiste en tener que indagar la voluntad del legislador, con el fin de poder conocer si esta disfunción del derecho se produce como consecuencia de un error – desliz – gramatical, o si puede ser producto de una desorganización en la construcción de dicho precepto legal en concordancia con el ordenamiento jurídico, lo cual claramente puede ocurrir, debido a la manifiesta complejidad que significa la norma jurídica. Por otro lado, en un escenario aún más complejo, podría indicarse que el error que causa el actuar en fraude a la ley proviene de la promulgación de leyes contradictorias. En caso de que tenga cabida la última hipótesis mencionada, no estaríamos frente a un fraude a la ley como tal, puesto que la responsabilidad recaería en el legislador – y por lo

⁹⁶ España: STS 9503/2000 citado por UGALDE PRIETO, Rodrigo. Op. Cit. Pp 135.

tanto, también su remedio –, aunque una vez surgida la controversia, el remedio podría ser proporcionado a través de una solución judicial.

Tener que realizar un análisis de la voluntad que tuvo el legislador al momento de dictar una determinada norma jurídica, nos lleva a tener que entrar en un tema sensible, el cual no es más ni menos que la interpretación de las normas jurídicas en cuestión.

La interpretación jurídica o legal, consiste en la *determinación del verdadero significado, alcance, sentido o valor de la ley en general, frente a situaciones jurídicas concretas a que dicha ley debe aplicarse*. Mediante la interpretación jurídica se adapta la norma legal a la práctica, a la realidad.⁹⁷

Saber lo que quiere el legislador y lo que ha expresado en la norma que se está interpretando, tiene directa relación con los derechos y obligaciones que facultan su discusión, promulgación, y que lo facultan para, de forma posterior, exigir su cumplimiento. Ulteriormente, si se decide – por parte de los particulares – actuar en fraude a la ley en cuestión, evidentemente se están defraudando determinados intereses que se tuvieron en mira cuando dicha normativa fue dictada, y esto siempre se traducirá en daño. Este daño puede perjudicar a otro particular, a una entidad pública, a la sociedad toda, y por supuesto, se produce también un daño intrínseco y objetivo de la propia norma defraudada.

⁹⁷ ORREGO ACUÑA, Juan Andrés. Teoría de la Ley [en línea]: documento electrónico en internet. 20 de febrero de 2021. Pp 26 [fecha de consulta: 22 de febrero de 2021]. Disponible en: <<https://www.juanandresorrego.cl/apuntes/responsabilidad-civil/>>

4.4.1 EL FRAUDE A LA LEY EN LA LEGISLACIÓN CHILENA.

Nuestro derecho, recoge este principio general de manera implícita – al igual que como lo hace con el abuso de derecho – a lo largo de los cuerpos normativos que contemplan nuestra legislación nacional.

En este acápite, se indicarán algunos preceptos legales en los cuales se hace referencia, de forma expresa o tácita, al fraude a la ley:

- Artículo 11 del Código Civil: *“Cuando la ley declara nulo algún acto, con el fin expreso o tácito de precaver un fraude, o de proveer a algún objeto de conveniencia pública o privada, no se dejará de aplicar la ley, aunque se pruebe que el acto que ella anula no ha sido fraudulento o contrario al fin de la ley”*. Este artículo versa sobre la represión al “acto contra ley”, puesto que, a pesar de tener como fin mediato evitar fraude a la ley, ésta no se podrá dejar de aplicar, aunque se logre probar que el acto por ella anulado no se ha realizado de forma fraudulenta o contrario al fin que dicha ley establece.
- Artículo 22 del Código Civil: *“El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía”*.
- Artículo 1466 del Código Civil: *“Hay asimismo objeto ilícito en [...] y generalmente en todo contrato prohibido por las leyes”*.
- Artículo 83, inciso 4 de la Ley de Matrimonio Civil: *“[...] tampoco se reconocerá valor a las sentencias obtenidas en fraude a la ley [...]”*.

Las disposiciones que se indican son solo algunas de las que hacen referencia, de forma directa o indirecta a la institución en comento, ya que precisan como es que el legislador ha mencionado su clara intención de sancionar todos aquellos actos que sean realizados en fraude a la ley, puesto que como se indicó en párrafos anteriores, todo fraude se traduce en perjuicios ocasionados al respeto de los particulares.

El autor Ramón Domínguez Águila señala que *“no es pues necesario ir más lejos para descubrir también en el derecho positivo la consagración del principio *Fraus Omnia Corruptit*”*⁹⁸. Pese a que en nuestra legislación no existe una consagración legal general respecto al fraude a la ley, resulta necesario comprender que en nuestro ordenamiento jurídico se consagra un claro rechazo del fraude a la ley, ya que al igual que lo que ocurre con el abuso del derecho, éstos no son más que una disfuncionalidad del derecho.

Ahora bien, respecto a la forma de sancionar esta infracción, no existe unanimidad en cuando a establecer cual sería la “única” forma de castigo para estos actos, sino que existen diversas posibilidades, dentro de las cuales encontramos: la inoponibilidad del acto; la aplicación de la ley defraudada, y por supuesto que, la nulidad del acto.

⁹⁸ DOMÍNGUEZ ÁGUILA, Ramón, *Fraus Omnia Corruptit*, notas sobre el fraude en el derecho civil. En **Revista de Derecho de la Universidad de Concepción**, N° 189, Pp. 71 y siguientes. 1991.

4.5 FRAUDE A LA LEY EN MATERIA TRIBUTARIA:

Luego de realizar un sucinto estudio de esta institución desde una óptica civilista, surge la necesidad de llevar este análisis a una perspectiva tributaria. En esta línea podría decirse que *el fraude a la ley se logra respetando sus palabras, eludiendo su sentido, mediante un acto jurídico – o una combinación de actos jurídicos – ejecutados con el propósito de eludir el pago de un tributo o de obtener un pago menos elevado.*⁹⁹

En esta línea, lo característico del fraude a la ley es que constituye un abuso de derechos potestativos, con el fin de esquivar ilícitamente, mediante un acto formalmente válido, una norma obligatoria. El bien jurídico protegido por esta institución dice relación con proteger el imperio de aquellas normas jurídicas de carácter imperativo y prohibitivo, a través de la cual se busca prevalecer el sentido de la misma por sobre la forma, entendiendo con esto que lo que se pretende es cautelar el orden público.

La ley N° 18.895, publicada en el Diario Oficial de 28 de Junio de 1990 hace referencia a una importante reforma tributaria. Esta reforma se encontraba destinada, entre otras cosas, al ingreso de contribuyentes agricultores y transportistas al sistema de renta efectiva en reemplazo del de renta presunta, como sucedía hasta ese momento. Se dispusieron expresamente normas cautelares del interés fiscal para impedir cualquier intento, hasta el más difícil de imaginar, a fin de que el contribuyente encontrara cerrado cualquier camino conducente al fraude a la ley. la prolija agudeza empleada por el legislador a este respecto contempló toda clase de actos o contratos destinados a un fin fraudulento.¹⁰⁰

⁹⁹ UGALDE PRIETO, Rodrigo. Op. Cit. Pp. 132.

¹⁰⁰ MARTINEZ COHEN, Rafael. El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el derecho tributario chileno. **Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso** [en línea]. 2007, n.29 [fecha de consulta: 24 de febrero de 2021], Pp. 365 Disponible en: <https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-68512007000100011&lng=es&nrm=iso>

Lo anterior resulta relevante, puesto que, en la vida práctica del derecho, gran parte de los actos que se cometen con el propósito de eludir impuestos, han sido ejecutados en fraude a la ley o en abuso de un derecho. Es decir, a través de la utilización de figuras reconocidas por nuestra legislación se plasmaron actividades no autorizadas por las mismas, lo que desencadenó que en la actualidad, aún se siga haciendo uso de estos mecanismos por parte de los contribuyentes para rebajar su carga tributaria.

Pues bien, a diferencia de lo que pudiese considerarse correcto, el acto o contrato ejecutado en fraude a la ley es absolutamente fidedigno y verdadero, puesto que en él nada ha sido ocultado de la autoridad, por lo tanto, ni puede asegurarse que un acto realizado en fraude será objeto, necesariamente, de nulidad; en la práctica lo que ocurrirá será que el acto cometido en fraude quedará sometido a la sanción de la norma eludida, dejando de lado el hecho de que el actuar de dicho contribuyente no haya sido realizado de manera correcta, es decir, de buena fe.

En efecto, y en relación al procedimiento a seguir en materia tributaria, se considera que la mejor forma de lograr una sanción acorde no solo a la norma eludida, sino que también a la realización de un fraude por parte de un particular, sería a través de la existencia de una sentencia ejecutoriada previa que fuese dictada por el juez ordinario en la cual sea declarada la existencia del fraude.

Finalmente podría indicarse que, analizando la dificultad que significa en esta materia acreditar el hecho de la defraudación y que se logre sanción tributaria, se llega al absurdo de considerar que la única manera de que sea declarado dicho actuar – y obtenga un castigo – sería mediante la interposición de la correspondiente demanda, en cuyo petitorio se solicite indemnización de perjuicios por el perjuicio y daño ocasionado por la actitud indicada, ya que nuestro Código Tributario actual no nos indica un procedimiento especial para tal efecto. Ahora bien, lo que se indica es considerando netamente los daños que

puedan ser producto de la forma de proceder, pero en caso alguno esto tendrá relación con los impuestos adeudados, lo cual igual significa un perjuicio fiscal de suma importancia, pero el único medio a través del cual pudiese realizarse es mediante una liquidación de impuestos previa, en los términos del artículo 21 del Código Tributario.

4.6 DISTINCIÓN ENTRE ABUSO DEL DERECHO Y FRAUDE A LA LEY.

Cierta parte de la doctrina considera que estas dos instituciones se encuentran vinculadas en una relación género – especie, distinguiéndose el fraude a la ley por el hecho de que la ilicitud de realizar una defraudación no se produce en una etapa inicial, sino que, a posteriori. Esto se diferencia con el abuso del derecho, puesto que cuando se opta por actuar por medio de esta forma, si existe una ilicitud a priori, ya que antes de realizar cualquier actuación se decide abusar de un derecho del que un contribuyente ya sabe que es titular.

La doctrina Alemana considera que el abuso de figuras jurídicas, no es sino una especie de fraude a la ley – siguiendo la línea que los relaciona en forma género / especie –. De Castro afirma que *“en el abuso del derecho hay abuso de un derecho subjetivo, debiéndose partir por su determinación del derecho concreto; mientras que en el fraude a la ley hay un mal uso del derecho objetivo, utilizándose de modo torcido sus normas, y para admitir su existencia, hay que examinar la situación creada en el ordenamiento jurídico por el acto”*.¹⁰¹

¹⁰¹ F. DE CASTRO. Derecho Civil de España. Parte general. Tomo I, 3º edición. Madrid, España, Inst. Est. Pol, 1955, Pp. 605 y siguientes

Iruzubieta Fernández señala que son elementos interestructurales del derecho que deben ser tratados con las mayores exigencias intelectuales para evitar su desencuadre con respecto de aquéllas. Este autor realiza una analogía respecto de las instituciones mencionadas, indicando que *“son como la masa o el cemento que, uniendo los ladrillos (las instituciones), permiten la construcción sólida del derecho”*.

Por estas cuestiones mencionadas a lo largo de diversos puntos de este capítulo es que surge la enorme importancia de precisar las diferencias entre el abuso del derecho y el fraude a la ley, evitando así contradicciones que puedan dificultar mucho más el análisis de aquéllas, dejando en claro que, se puede concluir que quien comete un fraude a la ley está, al mismo tiempo, cometiendo un abuso con una perspectiva objetiva y subjetiva.

Concretizando este capítulo que hizo referencia a importantes figuras del derecho civil que se extrapolan a materia tributaria de forma significativa, podemos ultimar que los contribuyentes siempre van a buscar – y optar – por aquellas alternativas en las cuales obtengan ventajas por sobre aquellas que le signifiquen una mayor carga tributaria. En esa línea, aquellos especialistas en la materia tienen un deber de gran importancia, el cual es, indicar y explicar, a todo contribuyente que la Ley no busca prohibir la posibilidad de escoger entre los caminos que ella misma les otorga, como tampoco impone una única configuración adecuada – según lo que indica el artículo 4° bis –, e incluso les entrega un marco dentro del cual actuar, lo que se conoce como “Economía de Opción” o “Planificación tributaria”, entendiéndola como *“la facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, o incluso de renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con el fin de obtener un ahorro tributario”*¹⁰². Esta planificación tributaria es aceptada, ya que es absolutamente lícita, puesto que el contribuyente

¹⁰² UGALDE PRIETO, Rodrigo y GARCIA ESCOBAR, Jaime. Elusión, Planificación y Evasión Tributaria. Santiago, Chile: Legal Publishing, 2010. Pp. 65 citado por UGALDE PRIETO, Rodrigo. Op. Cit. Pp 9.

que utiliza este mecanismo lo que hace es elegir una alternativa entre las varias que pueda tener para la organización que le ofrece nuestro ordenamiento jurídico.

Ahora, luego de analizar diversos temas en los capítulos que integran esta memoria, surge la necesidad de poder realizar una comparación entre el tratamiento de la elusión nacional en contraposición al tratamiento que se lleva a cabo en diversos lugares del mundo – considerados con efectivos sistemas jurídicos y eficaces normas anti elusivas –, para con ello, determinar cuales son aquellas cosas que debiesen ser eliminadas de nuestro sistema – por ser poco el aporte de ellas –, y a su vez, comprender cuales son las debilidades que nuestra legislación presenta, y la forma en que ellas pudiesen ser mejoradas si se tomasen elementos de otras legislaciones.

En particular, dicho estudio y análisis comparativo se enfocará en contraponer el sistema anti elusivo nacional, con el sistema tributario – relativo a la elusión – implementado por Estados Unidos; España; Alemania y Australia.

5. CAPÍTULO III:

“ANÁLISIS AL SISTEMA ELUSIVO NACIONAL EN CONTRAPOSICIÓN DEL DERECHO COMPARADO; EN RELACIÓN A SU TRATAMIENTO Y APLICACIÓN DE SANCIONES”.

Luego de entregar un breve pero completo análisis del concepto de evasión, y más en detalle de la elusión tributaria, se logran apreciar ciertas deficiencias que presenta nuestro sistema nacional, ya que aún en la actualidad – pleno siglo XXI –, los contribuyentes buscan diversas maneras que les permitan eludir impuestos, con el objetivo de disminuir la carga tributaria a la que puedan verse afectados. En esa línea incluso, se ha hecho uso de diversas instituciones del derecho como la simulación, el abuso del derecho o el fraude a la ley para lograr esta baja de impuestos a pagar.

Es por lo antedicho que surge la necesidad de realizar ahora un análisis de como es el tratamiento elusivo en diversas partes del mundo, es decir, analizar como, en el derecho comparado se ha buscado frenar la erosión fiscal, y como se sanciona a aquellos que, a pesar de lo que su legislación indique, deciden de igual manera caer en conductas contrarias que sean contrarias a derecho.

Como ya se ha hecho un estudio de la normativa nacional vigente, en este apartado nos dedicaremos a realizar un estudio de la normativa relativa a la elusión tributaria internacionales, para de esta manera poder proponer soluciones correctivas a esta conducta en caso de que se configure, ya que este actuar, independiente de causar “beneficios” al contribuyente que lo realice, produce una serie de perjuicios a un gran número de personas, por lo que podríamos considerar que es algo que carece absolutamente de proporcionalidad, la relación beneficio / daño se ve absolutamente desequilibrada porque el daño fiscal que se produce a la sociedad toda es mayor al beneficio que se proporciona el contribuyente por sí mismo.

En los acápites anteriores se ha tratado la problemática nacional de la elusión tributaria, desde el poder diferenciarla de la evasión hasta la forma en como debe ser sancionada en la práctica, pero claro que es todos los países del mundo deben enfrentarse a ciertos problemas, los cuales muchas veces son comunes. La erosión fiscal es, precisamente, uno de estos problemas que comparten la mayor parte de las legislaciones tributarias mundiales que proviene, en gran medida, de las diversas tradiciones jurídicas de cada sociedad, por lo que cada nación hace uso de sus propias herramientas para configurar el mejor tratamiento tributario posible. Al respecto se realizará un análisis de países cuyo sistema sea de “*Civil Law*” – entre ellos, Alemania y España –, en contraposición a países pertenecientes al “*Common Law*” – Estados Unidos y Australia –, con la finalidad de poder entregar al lector una visión global, desde diversos puntos estratégicos dentro de nuestro globo terráqueo.

El objetivo de analizar sistemas y culturas diferentes nos podrá, finalmente, entregar una lista de atributos a considerar por nuestro legislador, y a su vez, cuales son las deficiencias que presentan estas naciones, para terminar, entregando una idea o propuesta de un sistema tributario que pudiese obtener mejores resultados que el actuar, no solo en Chile, si no que en el mundo.

5.1 ANÁLISIS COMPARATIVO DEL SISTEMA ELUSIVO TRIBUTARIO ENTRE “CIVIL LAW” Y “COMMON LAW”.

5.1.1 “CIVIL LAW”:

I. DEL TRATAMIENTO ELUSIVO EN EL DERECHO TRIBUTARIO ALEMÁN:

En Alemania, la primera Norma General Antielusión data, aproximadamente, del año 1919, que se relaciona directamente con la entrada en vigencia del párrafo 5 de su Reichsabgabenordnung. La norma en cuestión dispone, lo siguiente: *“El débito tributario no puede ser eludido o disminuido mediante el abuso de formas o posibilidades de configuración en el derecho civil. Existe abuso en el sentido del párrafo primero cuando: (1) en aquellos casos en que la ley somete al impuesto actos, hechos o relaciones bajo la forma jurídica adecuada a ellos, o eligen formas jurídicas o se realizan negocios no adecuados o inusuales, con el fin de eludir el impuesto, y (2) en vista de las relaciones existentes y con arreglo a la manera en que se actuará o deberá actuarse, se obtendrá por las partes en lo fundamental el mismo resultado económico que se habría obtenido si se hubiera elegido una configuración adecuada a los actos, hechos o relaciones, y además (3) las desventajas jurídicas que, en su caso, lleve consigo la vía elegida, no tienen de hecho importancia o la tienen sólo escasa”*.¹⁰³

De forma posterior, y luego de una serie de modificaciones legales, Alemania dictó el párrafo 42.1 de la Ordenanza Tributaria Alemana en 1977, el cual precisa: *“La ley tributaria no podrá ser eludida mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el derecho. En caso de abuso*

¹⁰³ PALAO TABOADA, Carlos. “La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal”. España: Editorial Lex Nova, 2009. Página 176.

*nacerá el crédito tributario tal como hubiera nacido con arreglo a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos”.*¹⁰⁴

Ahora bien, tomando como base dicha Norma General Antielusión, puede indicarse que, para que pueda tener aplicación, deben concurrir los siguientes requisitos:

1. **El empleo de una forma jurídica inadecuada, vale decir, extraña, inusual o artificiosa;**
2. **La finalidad de actuar del contribuyente debe ser la de obtener una ventaja tributaria.**¹⁰⁵

Acerca de los requisitos que se establecen en la legislación alemana, aparece la necesidad de realizar un análisis de los mismos, pudiendo concluirse que, de la lectura textual de ellos, se hace bastante dificultosa la aplicación práctica de la misma, puesto que se genera, de inmediato una discusión en cuanto a que será considerado como “forma jurídica inadecuada”. La misma norma sugiere que podrá ser considerada como figuras jurídicas extrañas, inusuales o artificiosas”, pero esto no esclarece el tenor de interpretación de lo que dicha legislación pretende indicar.

En línea, se debe esclarecer que no podrá considerar una forma jurídica inadecuada a una actitud que pueda ser optada por el contribuyente, argumentando que no es la forma o camino elegido por la mayoría, por lo que debe descartarse el término “inadecuada”, enfocando este requisito más bien a los términos de “artificioso”, y entonces ¿Respecto a qué nos referiremos a un actuar artificioso? Si llevamos esta interrogante a nuestro derecho nacional, podremos

¹⁰⁴ BOETSCH GILLET, Cristián. “La Norma General Anti Elusión: Análisis desde la perspectiva del derecho privado”. Santiago, Chile: Editorial Ediciones UC, 2016. Pp. 21-23.

¹⁰⁵ *Ibíd.*

entender de forma más clara y precisa la solución que se entrega por el derecho Alemán, ya que, a través de esta problemática, surge en la legislación alemana la figura de “Verständiger Dritte o “tercero racional”, que podrá ser entendido, para nuestra sociedad, como el criterio del “hombre medio razonable”, ya que este tercero viene a ser un parámetro de comparación, para de esa forma, poder calificar el comportamiento de un individuo como adecuado o artificioso. Así, el actuar por parte de un contribuyente no tendrá mayor relevancia, a pesar de obtener ventajas de ciertas formas jurídicas, a menos que dicha conducta tenga como resultado la obtención de una ventaja tributaria. En relación a la analogía expresada con el “hombre medio razonable” se explica a que, con este concepto, nuestro legislador nacional ha intentado mostrar a todo ciudadano de la nación “como debiese actuar un hombre en una circunstancia en específico, amparando todo ese comportamiento en que, es realizado, por medio de la buena fe”.

Surge, entonces, la interrogante de si ¿Pueden los jueces y administradores detreminar lo que es una norma “anormal, “inusual”, o “insólita” de manera precisa y adecuada?, llevando al extremo de que se cuestione la constitucionalidad de lo indicado por dicha legislación. Sin embargo, La Corte Constitucional Federal se pronunció por la legitimidad y constitucionalidad del S 42 del AO, señalando además, que es un instrumento eficaz para controlar la elusión fiscal, al reducir la libertad contractual, pero sin afectar el principio de legalidad.¹⁰⁶

Acerca del segundo requisito, determinante es que la ventaja tributaria de la que se habla, sea obtenida como consecuencia directa del esquema legal que se está utilizando, es decir, debe haber una relación causa / efecto entre el actuar por parte del contribuyente y la ventaja que dicho individuo pueda obtener de ese actuar. En palabras sencillas, se refiere a la ventaja que pueda obtener el contribuyente por medio del abuso de diversas formas jurídicas, dentro de las cuales – y de acuerdo a lo expresado en capítulos anteriores – podríamos encontrar, justamente, la simulación, el abuso del derecho o el fraude a la ley.

¹⁰⁶ WAHN PLEITEZ, W. Raphael. Elusión Tributaria y Normas Antielusivas: Su tratamiento en el Derecho Comparado, algunas conclusiones al respecto. **Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile**. Pp 173.

El término “ventaja tributaria” es bastante amplio, ya que hace referencia a “cualquier comportamiento que degenere en la no tributación o la aplicación de una norma tributaria más beneficiosa por sobre otra”. Llevado a esto al derecho tributario alemán, respectivamente entenderemos esto como “*Tatbestandsvermeidung*”, o “*Tatbestandserschleichung*” o “*Rechtsfolgenerschleichung*”¹⁰⁷.

En vista de la amplitud de lo que se plantea, es que existe cierta dificultad probatoria, la cual radica en el aspecto de que la ventaja tributaria que se obtiene, la cual debe ser consecuencia directa de la estrategia adoptada por el contribuyente, pero, de forma clara, tiene que también tener relación con el primer requisito, donde este actuar debe calificar dentro de lo que se entiende como forma jurídica como “inadecuada o artificiosa”.

Más en la actualidad, Alemania incorpora su propio concepto en relación a las normas tributarias en su NGA – en la Annual Tax Act 2008 “*Jahressteuergesetz 2008*” –, que indica lo siguiente: “*An abuse shall be deemed to exist where an inappropriate legal option is selected which, in comparison with an appropriate option, leads to tax advantages unintended by law for the taxpayer or a third party. This shall not apply where the taxpayer provides evidence of nontax reasons for the selected option which are relevant when viewed from an overall perspective*”.¹⁰⁸

¹⁰⁷ Ruiz Almendral, Violeta y Seitz, Georg. “El fraude a la ley tributaria: Análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana”. **Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos**, N°. 257-258. Páginas 41 y 42.

¹⁰⁸ Palm, Ulrich. “A comparative look at Regulation of Corporate Tax Avoidance”. Edited by Karen B. Brown. *Ius Gentium. Comparative Perspectives on Law and Justice*, Volume 12. Pág. 168. El trabajo completo fue editado por la profesora Dra. Karen Brown, sin embargo, el capítulo específico referido a Alemania estuvo a cargo del profesor Dr. Ulrich Palm.

Se puede apreciar que la legislación alemana a conceptos como “medio legal inapropiado” o “ventajas tributarias no pretendidas por la ley”, y a su vez, señala que el contribuyente puede tener la posibilidad de probar que tuvo motivos y razones de relevancia, distintas a cuestiones solo fiscales que justifican la forma de actuación. En relación a esto Alemania ha tenido que referirse a situaciones como las mencionadas, generando que incluso, la norma en cuestión ha devenido en ser, prácticamente, irrelevante. Se transforma en una cuestión de baja relevancia porque su aplicación es de suma dificultad, además de los obstáculos que provienen de poder probar, ya que, en el sistema legal alemán se da mucha preponderancia al cumplimiento de la ley en tenor a lo que expresa su letra y por el principio de legalidad.¹⁰⁹

De la interpretación de lo que rezan los párrafos anteriores, el núcleo del sistema antielusivo Alemán se encuentra en el artículo S 42 del Código Tributario de 1977, el cual fue modificado en el año 2000 y 2002, que establece lo siguiente: *“La ley tributaria no puede ser sorteada (eludida) por medio del abuso de formas jurídicas. Siempre que haya abuso, la pretensión del impuesto surgirá como si para los fenómenos económicos se hubiera adoptado la forma jurídica adecuada”*.

Para terminar este acápite, podemos entonces indicar que el tratamiento elusivo alemán se enfoca, principalmente, en el actuar con abuso de figuras jurídicas, entendiéndolas como una *“inadecuación entre el resultado económico que se persigue y la forma utilizada para ello, empleándose configuraciones jurídicas inadecuadas que implican rodeos y que son, a menudo, engorrosas y complicadas”*,¹¹⁰ en contraposición con la ventaja tributaria que pueda obtener un contribuyente por la elección de un mecanismo fiscal diversos al utilizado por la mayoría de los ciudadanos. Alemania tiene elevadas sanciones contra aquellos que deciden actuar de esta manera, al punto de encontrarse regulado en la

¹⁰⁹ Ibídem. Pp 174.

¹¹⁰ TIPKE, K. y LANG, J., Steuerrecht. Ein systematischer Grundriss. 13 Auflage (1ª Auflage, 1973), Verlag Dr. Otto Schmidt K.G., Köln, 1991, p. 114.

Ordenanza Procesal Penal y en la AO, es decir, una persona que elude sus obligaciones tributarias, serán sancionados no solo con penas pecunarias, sino que será sujeto incluso de un procedimiento penal, arriesgando una pena corporea por la comisión del delito de elusión tributaria.

II. DEL TRATAMIENTO ELUSIVO EN EL DERECHO TRIBUTARIO ESPAÑOL:

Nos corresponde ahora seguir con el estudio de un país que ha tenido una enorme influencia en la legislación nacional, hablamos de España. Del derecho español, Chile ha rescatado una serie de ideas, principios y lineamientos para crear, modificar o dejar sin efecto ciertas disposiciones legales. En materia tributaria no hay excepción a lo que se indica, por lo cual resulta de suma relevancia entender el enfoque que este país le da al tratamiento elusivo.

España ha sido un país que se ha caracterizado – en esta materia – por tener una de las NGA más criticadas. Un ejemplo se plasma en virtud de lo que establece la redacción antigua del artículo 24 de la Ley General Tributaria – o “LGT” – de 1963. El artículo en cuestión precisa lo siguiente:

“1. Para evitar el fraude a la ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude a la ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se de audiencia al interesado.

2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de la ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendían obtener mediante ellos.

3. *En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de la ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones*".¹¹¹

De esta primera aproximación que se realiza con el artículo mencionado, se puede considerar que la legislación tributaria española, concentra y asocia las conductas elusivas en el "fraude a la ley".

Lo anterior podría ser criticado, ya que la norma misma hace referencia a que por un actuar en fraude a la ley se redactaría una liquidación, incluida en un expediente especial en el cual se declararía el fraude a la ley, pero la Administración del Estado – en un acto de total deslealtad – lo suprimió mediante el Real Decreto 803 de 1993, lo que conllevó a tener que enfocarse en establecer un procedimiento especial que permitiese realizar una declaración de fraude a la ley.

Uno de los grandes problemas que surge, precisamente, del acto desleal llevado a cabo por la Administración es que, si no existe un procedimiento específico – como incorporaba el Real Decreto – debiese declararse este actuar por medio de un procedimiento ordinario que se lleva a efecto ante la misma Administración – interesado absoluto en la declaración de fraude de una ley –. Por otro lado, a su vez, también dificulta de manera considerable la posibilidad de probar este *animus* de querer defraudar al Fisco – requisito necesario para la aplicación de la normativa penal española – por parte del contribuyente, y con ello tener que superar el estándar probatorio penal, el cual siempre es más elevado que en materia civil. Lo anterior, llevado a nuestro terreno legislativo, se puede entender como la diferencia entre el sistema de "prueba legal tasada" en materia civil y "sana crítica" en materia procesal penal, teniendo como elemento diferenciador, este último, que la convicción del juez debe ser "más allá de toda

¹¹¹ Ley 230/1963. Ley General Tributaria. Departamento Jefatura del Estado. España: 31 de diciembre de 1963. Pp. 18252.

duda razonable”, por lo cual se comparte absolutamente la mayor dificultad probatoria que todo lo que se expresa puede provocar a la Administración española.

Ahora bien, debido a los problemas estructurales de la NGA de 1963, España se vio en la necesidad de incorporar una nueva Norma General Antielusión a su ordenamiento jurídico, la cual se conoce como “LGT 58 de 2003”, la cual introduce una modificación al artículo 24 de la Ley General Tributaria de 1963. La actual Norma General Antielusión española, reza lo siguiente:

Artículo 13: Calificación.

“1. 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 su validez”¹¹².

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 concurren las siguientes circunstancias:*
 - a. Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.*
 - b. Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieren obtenido con los actos o negocios usuales o propios.*

¹¹² Ley 58/2003. Ley General Tributaria. Departamento Jefatura del Estado. España: 18 de diciembre de 2003. Pp. 19.

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”¹¹³.*

Se pueden desprender, del artículo citado, los requisitos que deben cumplirse de manera copulativa para que pueda ser aplicado, estos son: (1) Actos o negocios que fuesen notoriamente artificiosos o impropios; (2) Obtención de un ahorro fiscal y (3) Ausencia d otro efecto jurídico o económico relevante.

Ya, desde el inicio esto presenta un problema que puede ser analogado a cuestiones indicadas en acápites anteriores, esto es referente a lo que dice la doctrina alemana en cuando a determinar que debe entenderse por “notoriamente artificioso o impropio”, lo que al final no se trata más que de un juicio comparativo, por medio de la figura del “tercero racional”.

Por otro lado, cuando se hace referencia a actos o negocios notoriamente artificiosos o impropios no se tiene claridad en cuando a determinar un marco con respecto a que hacen referencia estos conceptos. Tanto es así que, no hay una respuesta unánime dentro de la legislación española.

En la misma línea, el reconocido jurista César García Novoa nos entrega su opinión en cuanto al campo de aplicación de la norma de conflicto española, la cual, a su juicio debe ser restringida precisamente por el hecho de contener la palabra “notoriamente”. Al efecto, precisa:

¹¹³ *Ibídem.*

“El adverbio notoriamente introduce un elemento valorativo en el negocio artificioso que parece limitar los supuestos que pueden dar lugar a la aplicación de la cláusula (...) Lo que viene a suponer que el recurso a la cláusula de conflicto prevista en el artículo 15 de la LGT de 2003 debe reservarse a los supuestos más graves e impedir su aplicación indiscriminada a cualquier conducta negocial del particular presumiblemente artificiosa”.¹¹⁴

En otro acápite, pero en igual sentido, surge discusión en cuanto a que tipos de contratos se hace referencia en la normativa – en específico en cuanto al requisito de que los actos jurídicos sean adecuados –. Algunos doctrinarios destacados concluyen que esto solo podría exigirse respecto de actos jurídicos típicos o nominados, por lo tanto, para ellos ¿Qué ocurriría con los contratos atípicos?. Al no tener estos contratos una regulación legal, los efectos dependerían del contrato típico al cual se puedan asimilar. Por otro lado, hay quienes con más precavidos en cuando a no considerar que solo pudiese ser aplicado a contratos típicos, entre ellos se encuentra el profesor García Novoa, quien considera que un contrato atípico no puede calificarse de impropio o inadecuado, pero si sostiene que debe cumplirse un estándar muy exigente para que la calificación sea procedente. Sostiene García Novoa que:

“Dada la libertad de configuración de fórmulas negociales, sólo las situaciones extremas de manifiesta inadecuación de la forma escogida con el fin económico pretendido podrían justificar la habilitación de una cláusula antielusoria. Esas situaciones son difíciles de fijar a priori pero cabría poner algunos ejemplos que no agotarían la infinidad de posibilidades: así, cuando falten en una sociedad los requisitos esenciales de aportación de bienes y dinero para obtener un lucro partible o cuando un aparente contrato de seguro carezca de “riesgo actuarial” (...) Todas ellas se reconducen a situaciones que, en un ordenamiento “causalista”,

¹¹⁴ GARCÍA NOVOA, Cesar. La Cláusula Antielusiva en la nueva LGT. Madrid, España: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2004. Pp. 372.

*como el nuestro y a partir de un concepto de “causa” deslindada de los “motivos”, suponen una ausencia o falsedad de la causa en el negocio al que se acude, pudiendo decirse que, en términos generales, se simula la causa, aunque no el negocio, porque no hay falsamiento de la realidad. La referencia al carácter notorio del negocio artificioso es, en suma, una expresión que vendría a darle a esta cláusula unas connotaciones muy peculiares e inequívocamente restrictivas”.*¹¹⁵

Cuando la legislación española hace mención a la ausencia de otro efecto económico o jurídico relevante, también se encuentra en línea con el concepto de notoriamente inadecuadas o artificiosas, ya que justamente lo que se analiza para determinar una forma inadecuada es que exista ausencia de otro efecto, es decir, un efecto que sea distinto a aquellos meramente fiscales.

Luego de esta breve explicación respecto al tratamiento tributario español en cuanto a esta materia, es necesario referirse a la prueba, indicando que el hecho de que se cumplan con los requisitos necesarios para la aplicación de la Cláusula General Antielusión le corresponde probarlo a la Administración tributaria que sea competente, quien necesitará de la realización de un informe que sea favorable por parte de la Comisión consultiva respectiva, quien tiene la obligación de determinar si el acto es cuestión calza dentro del concepto de ser notoriamente inadecuado o artificioso, y que esto permite al contribuyente obtener una determinada ventaja en materia de tributos. De esta manera, puede determinarse que la aplicación de la norma de conflicto española es de aplicación más bien restrictiva, por lo que también lo es la norma antielusiva.

Para algunos juristas, el uso de esta cláusula entregaa por la legislación española no fue más que un absoluto fracaso, pues se señala que más que ser una solución legal que trate la elusión tributaria, está mas establecida en el sentido de un “conflicto de leyes”. Lo antedicho provocó un descontento de tal envergadura que, el Tribunal Constitucional Español nunca la puso en práctica,

¹¹⁵ Ibídem. Pp. 374.

aplicando la norma general antielusiva enfocada en el “fraude a la ley”, prefiriendo siempre la utilización práctica del Código Civil cuando tuvo que juzgar temas relacionados a esta materia.

Hoy en día, la norma citada quedo en desuso por parte del legislador tributario español, enfocándose, para la problemática antielusiva, en el conflicto de leyes.

Para terminar, necesito es indicar que en España, un delito en materia tributaria tendrá sanción no solo pecunaria, sino que también penal. Se indica, para estos efectos, que un delito tributario deberá ser diferenciado para precisar si estamos ante un tipo descrito en el Código Penal, o ante una infracción tributaria de la Ley General Tributaria. Respectivamente, en el primero de los casos el delito fiscal prescribe en el plazo de 5 años, y la deuda administrativa deja de estar activa en un plazo de 4 años. Por lo tanto, se puede concluir que, un contribuyente que comete un acto elusivo, o de fraude fiscal puede ser procesado y, dependiendo de la cuantía del fraude, ser objeto incluso, de penas privativas de libertad, es decir, a penas corpóreas.

5.1.2 “COMMON LAW”:

I. DEL TRATAMIENTO ELUSIVO EN EL DERECHO TRIBUTARIO ESTADOUNIDENSE:

El sistema estadounidense tiene una serie de particularidades, ya que como es de público conocimiento, el sistema empleado por ellos es diferente al que nosotros conocemos, y distinto también al de aquellos países que son “seguidos” por nuestro derecho. Nos estamos refiriendo al sistema del “Common Law”, sistema enfocado en la tradición para enfrentar cualquier tipo de controversia que pueda originarse entre partes.

En materia tributaria no hay excepción a esto, ya que también es mediante este sistema que se resuelven cuestionamientos relativos a la tributación de los contribuyentes que son parte de su sociedad. En otras palabras, y llevándolo a términos de fácil entendimiento, será a través de interpretaciones doctrinarias de las principales sentencias dictadas por los tribunales de Estados Unidos que se buscarán soluciones a problemáticas fiscales.

A pesar de ser varias las líneas judiciales que han existido en el referido país, tienen en común una idea base, esta es la de *“Substance over form”*, es decir, *“el fondo de los actos y contratos que se celebran debe prevalecer por sobre la forma de los mismos”*.

Siguiendo con la misma línea, el primero caso que tiene directa y precisa conexión con esta intención de hacer prevalecer el fondo de un acto o contrato por sobre la forma que el mismo pueda tener es “Gregory v. Helvering” en 1935, el que tuvo lugar en la Corte Suprema estadounidense. En palabras breves, el caso mencionado consiste:

Un contribuyente, con el fin de aprovechar la oportunidad de vender sus acciones en una sociedad con una utilidad considerable, y con el objeto de minimizar el impacto tributario, constituyó una nueva sociedad en el estado de Delaware. Gregory transfirió la totalidad de las acciones que deseaba enajenar para, aprovechar el beneficio tributario de la jurisdicción a la que pertenece la nueva sociedad, y poder de esa manera realizar la enajenación. Se indica en este caso que Gregory cumplió con todos y cada uno de los requisitos que le permitían enmarcar su operación dentro de una reorganización empresarial, siendo esto último algo que se encuentre regulado por la normativa tributaria de la época.

La Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos, en sus consideraciones, expuso lo siguiente:

Que si bien no puede argumentarse la inexistencia de la reorganización empresarial, ya que se ha cumplido con todos los requisitos exigidos al efecto por la Ley tributaria, además es necesario tener presente que al contribuyente le asiste todo el derecho de reducir válidamente el monto de sus impuestos o evitarlos por completo mediante las vías que la Ley permite, lo que es esencial para resolver el debate es si se cumplió con la finalidad perseguida por la Ley al consagrar un tratamiento preferencial para la reorganización.

Finalmente, la Corte Suprema concluye:

Que lo cierto es que el contribuyente pretendió utilizar esta figura para enmascarar y esconder un propósito distinto, razón por la cual en la realidad nunca se estuvo frente a una reorganización de sociedades motivada por una razón de negocios (business purpose). Aunque exista por parte del contribuyente la intención de reducir los efectos impositivos, y ello por sí solo no justifica que se rechace el tratamiento preferencial previsto para las reorganizaciones, la ausencia

*de un propósito comercial para llevar a cabo la reorganización sí conduce a que la operación no pueda enmarcarse dentro del régimen especial que prevé la ley*¹¹⁶.

Pues bien, este caso nos permite entender hacia donde se quiere dirigir Estados Unidos en cuanto a esta materia. A pesar de la referencia que se hace al caso citado, ésta no fue la primera vez que se hizo mención a dichos principios, ya que ya en los años 20 – específicamente 1924 –, ya se había hecho referencia a aquellos en el caso “Weiss v. Stern”. En dicha causa, la Corte Suprema señaló lo siguiente:

“Las preguntas sobre tributación deben ser determinadas sobre qué es lo que realmente se efectuó en vez de los propósitos declarados por las partes [...]”.

¹¹⁷ Es decir, al aplicar la Ley tributaria, debe considerarse no solo asuntos meramente formales, sino que también cuestiones de fondo.

Los máximos tribunales de Estados Unidos tienen dos modos predominantes de como interpretar la Ley Tributaria: (1) De una manera textualista o formalista; (2) substance over form doctrine.

Textualismo:

En 1986 Antonin Scalia pasa a formar parte de la Corte Suprema de Estados Unidos. Este conservador consideraba que el modo correcto de interpretación judicial era respetando lo que reza la ley, inclinando con eso a la Corte en favor del textualismo, y restando con esto, importancia a la doctrina judicial del fondo sobre la forma.

¹¹⁶ Jornadas Colombianas de Derecho Tributario (28° Cartagena, Colombia, 2004). La defraudación fiscal y el fraude a la ley tributaria: luces y sombras. Cartagena, Colombia: International Fiscal Association. ICDT-ICDA. Pp.128.

¹¹⁷ DONALDSON, J. Bruce. “When substance-over-form argument is available to the taxpayer”. Wisconsin, United States: Marquette Law Review, Volume 48, Article 4, 1964. Pp. 42.

Scalia considerada que el Congreso debía ser el encargado de dictar las leyes, y las Cortes interpretarlas, teniendo como elemento interpretativo la intención expresa del Congreso al momento de la dictación de la norma en disputa.¹¹⁸ Ahora bien, a pesar de tener una idea clara de como debía realizarse el proceso interpretativo, consideraba que era necesario conceder un cierto margen de interpretación, expresando que “la ley debía recibir una razonable interpretación”¹¹⁹.

Fondo sobre la forma en Estados Unidos:

Diversas son las doctrinas que han nacido en las sentencias estadounidenses, las cuales son: “*Substance over form*”, “*Step Transaction*”, “*Business Purpose*” y “*Sham Transaction*” y cuyo principio es relativo al “Fondo Económico”, el cual tiene como premisa el hecho de que los tribunales podrán denegar beneficios tributarios que se puedan desprender de un determinado negocio, si los actos jurídicos celebrados carecen de algún beneficio económico para quien los lleva a cabo, que no sea el mero ahorro fiscal.¹²⁰

De acuerdo a lo que indica el párrafo precedente, esto debiese ser considerado como un principio general que da lugar al nacimiento del resto de las doctrinas que se mencionan, puesto que la causa es común en cuanto a que se busca limitar los beneficios con los que se puedan ver beneficiados los contribuyentes por haberlos adquirido por medio de la realización de prácticas y operaciones que carecen de suficiente justificación.

¹¹⁸ MADISON, Allen. The Tension Between Textualism and Substance-over-form doctrines in Tax Law. Santa Clara University, United States: Santa Clara Law Review, Vol 43, 2003. Pp. 706.

¹¹⁹ SCALIA, Antonin. Common-Law Courts in a Civil-Law System: The Role of United States Federal Courts Interpreting the Constitutions and Laws. Princeton University, United States: The Tanner Lectures on Human Values, 1995. Pp. 92.

¹²⁰ LAMPREAVE, Patricia. An Assesment of the Anti-Tax Avoidance Doctrines in the United States and the European Union. Amsterdam, Netherland: Bulletin of International Taxation, Vol 66, 2012. Pp. 154.

Quienes siguen esta línea doctrinal, considera necesario ir más allá de lo que reza el texto legal para poder determinar lo que realmente quiso decir el legislador y cuales fueron los objetivos que se tuvieron a su vista para la creación de la norma, llegando al extremo de que inclusive se le puedan negar beneficios tributarios a ciertos contribuyentes si es que se logra la convicción de que esa no era la intención prevista por el legislador.

Lo anterior es directamente relacionado con la importancia de determinar cual es el fenómeno económico que realmente ocurrió, por sobre los actos o contratos que efectivamente fueron celebrados por las partes. De esta forma, los tribunales estadounidenses tienen la posibilidad de negar beneficios tributarios, o aumentar la tributación de un contribuyente, en casos en que la forma de los actos celebrados no diga relación con los efectos económicos realmente buscados.

Por otro lado, también es necesario realizar una revisión del paso a paso de las transacciones que llevó a cabo un contribuyente, de acuerdo con el objetivo económico que perseguía. El objetivo de esta revisión es poder comprender si el contribuyente tiene opción de lograr el mismo objetivo económico que pretendía, pero de un modo más directo, sin tener que realizar una serie de celebración de diversos contratos que, al final logren solo modificar las relaciones jurídicas existentes entre las partes. En el caso que ocurra lo que se indica, los tribunales estadounidenses podrán considerar esta serie de actuaciones como una sola transacción, y con esto que fuese menos engorroso determinar la tributación que realmente corresponda al contribuyente. En la práctica, los tribunales los que realizan es que aplican un único test para realizar esta diligencia. A modo de ejemplo, en el caso “Commissioner v. Gordon” de 1968 se aplicó el “Test de Compromiso Obligatorio”; en el caso “American Bantam Car Co. V. Commissioner” de 1949 se aplicó el “Test de Interdependencia Mutua”; y en el caso “Penrod v. Commissioner” de 1987, se hace aplicación del “Test del Resultado Final”¹²¹.

¹²¹ VERGARA QUEZADA, Gonzalo. Norma Antielusiva General. Sobre los Fines en nuestras Leyes Tributarias. Santiago, Chile: Editorial Libromar, 2016. Pp. 245.

Resulta de suma relevancia también la posibilidad que tiene un Tribunal para poder desestimar ciertos beneficios tributarios que se desprendan de ciertos actos jurídicos que sean celebrados por un contribuyente, en caso de que se lleve a cabo sin un propósito válido de negocios que pueda justificar dicho actuar. Menester es hacer presente, en este punto, que este punto doctrinal no se enfoca en examinar si el contribuyente actúa de una determinada manera con el propósito y la intención de eludir impuestos o reducir su carga tributaria, sino que el enfoque va en la línea de que se pueda determinar si el o los actos jurídicos celebrados se encaminen en el desarrollo de una actividad económica.

Para terminar este estudio, se entiende también que una de las líneas doctrinarias que se han desarrollados en estos acápites se enfoca en la idea de que un tribunal pueda negar un determinado beneficio fiscal en caso de que un determinado contribuyente alegue la existencia de un beneficio por la celebración de un determinado acto jurídico o contrato, en circunstancias de que dicho acto o contrato nunca ha sido celebrado por él.¹²²

En síntesis, claro es que Estados Unidos presenta una serie de líneas doctrinarias que permiten realizar una interpretación y análisis del comportamiento tributario de sus ciudadanos, los cuales en su conjunto, se puede determinar que van enfocados y en relación directa con la aplicación del principio del Fondo Económico, y en ese sentido, sancionar toda aquella conducta que sea contraria a un económico en concreto, que pueda ocasionar disminución de la carga tributaria – es decir, eludiendo impuestos fiscales – o que otorgue beneficios tributarios a individuos que, en su comportamiento, han realizado conductas ilícitas que les permitan, finalmente, ser titular de dicha gratificación.

¹²² LAMPREAVE, Patricia. Op. Cit. Pp. 3 y 4.

Desde una perspectiva contraria, y a pesar de que Estados Unidos se caracteriza por ser un sistema que basa la práctica del derecho en el estudio y análisis de determinados casos, en el año 2010 introdujo una Regla General Antielusión a su legislación en la sección 7701 (o) del Internal Revenue Code que indica los lineamientos que servirán para poder considerar si determinadas prácticas son elusivas o no, cuya escrituración se concentra en favor de aquellas doctrinas que prevalecen el fondo por sobre la forma, dejando más bien atrás, el tenor literal de las palabras. A pesar de la incorporación, a su legislación, de una Regla General Antielusión, la Corte Suprema sigue prefiriendo – ante estos casos – las doctrinas judiciales sobre el fondo económico de las transacciones.

Finalmente, podemos precisar que, si bien la legislación estadounidense no hace mayores diferencias – en cuanto a conceptualización – entre elusión y evasión cuando se refiere a las sanciones a que se puede ser expuesto un contribuyente que manipula una obligación tributaria o evita su formación, el Código de Estados Unidos § 7201 especifica que:

*“Cualquier persona que deliberadamente trata de evadir impuestos o el pago de dichos impuestos es culpable de un delito. Si son declarados culpables, esos individuos recibirán multas de hasta 100.000 dólares y prisión de hasta 5 años, además de los costos del juicio y cualquier otra sanción delineada por la ley. Una empresa puede recibir una multa de hasta 500.000 dólares por evasión tributaria”*¹²³. Es decir, nuevamente estamos ante una legislación que impone no solo multas pecunarias, sino que también incorpora penas privativas de libertad para quienes actúen de esta manera.

¹²³WHITE- Collar Criminal Defense & Government Investigations Practice Group of Price Benowitz LLP [en línea]. White Collar Criminal Defense Attorney. [fecha de consulta: 16 de marzo de 2021] Disponible en: <<https://whitecollarattorney.net/dc-federal-fraud-lawyer/Evasi%C3%B3n-de-Impuestos-Federales-en-Estados-Unidos>>

II. DEL TRATAMIENTO ELUSIVO EN EL DERECHO TRIBUTARIO AUSTRALIANO:

Como último país incluido en este análisis comparativo de sistemas tributarios, y específicamente, sobre el tratamiento elusivo, se opta por incluir Australia, ¿Por qué?, porque es un país que ha tenido un crecimiento significativo en los últimos años, y no solo en términos económicos, sino también sociales, educativos, medicinales, etc. En ese sentido, el PIB per cápita es un muy buen indicador del nivel de vida, y en el caso específico de Australia, en el año 2019 fue de 48.292€ euros, encontrándose en una muy buena posición, ocupando el puesto número 12 del ranking mundial que se refiere a esta materia, el cual incluye 196 países.¹²⁴

Además, según el Índice de Desarrollo Humano “IDH”, elaborado por las Naciones Unidas para medir el progreso de un país, y que en definitiva nos muestra el nivel de vida de sus habitantes, indica que los australianos se encuentran entre aquellos ciudadanos que mejor calidad de vida tienen. Siguiendo el mismo punto, Australia también se encuentra en una excelente posición en el ranking Doing Business, el cual clasifica a los países según la facilidad que ofrecen para hacer negocios, encontrándose en el lugar número 18 de 190 países que lo conforman.¹²⁵

Ahora bien, una característica que es menester señalar, para efectos de la materia que a lo largo de todas estas líneas ha sido comentado, es que, en cuando al Índice de Percepción de la Corrupción del sector público, obtuvieron 77 puntos, lo cual indica que tienen un bajo nivel de percepción de corrupción gubernamental.¹²⁶

¹²⁴ EXPANSION / Datosmacro.com [en línea]. Australia: Economía y Demografía. [fecha de consulta: 17 de marzo de 2021]. Disponible en: <<https://datosmacro.expansion.com/paises/australia>>

¹²⁵ Ibídem. [fecha de consulta: 17 de marzo de 2021]. Disponible en: <<https://datosmacro.expansion.com/paises/australia>>

¹²⁶ Ibídem. [fecha de consulta: 17 de marzo de 2021]. Disponible en: <<https://datosmacro.expansion.com/paises/australia>>

Australia se encuentra ubicada en el puesto número 14 del Informe Global de Competitividad 2018 del Foro Económico Mundial – World Economic Forum's Global Competitiveness Report 2018 –, debido a sus transparentes instituciones públicas y privadas, infraestructura bien desarrollada, buen ambiente macroeconómico, y un sólido sistema de salud y educación primaria.¹²⁷

Ya más adentrados al Sistema Tributario Australiano, y a modo de una breve introducción en el tema a tratar, preciso es indicar que, este sistema puede ser descrito desde el punto de vista corporativo o empresarial y desde el punto de vista de las personas. A nivel corporativo o empresarial se aplica un impuesto a la renta del 30%, pero las empresas con una facturación anual agregada, inferior a 50 millones de dólares australianos, tienen una tasa del 27,5% para los años 2018-19 y 2019-20, reduciéndose al 26% para el año de ingresos 2020-21 y al 25% para el año de ingresos 2021-22. Por otro lado, a nivel de personas naturales se aplican tasas progresivas de hasta un 47%, incluido el gravamen de Medicare del 2%, con un tramo libre de impuestos de 18.200 dólares australianos para los contribuyentes que son residentes todo el año, y un límite inferior a quienes han sido residentes por medio año. Además, también existe el Impuesto al Valor Agregado, con tasa general de 10%.¹²⁸

En términos de evasión tributaria, Australia ha introducido reglas de control de evasión, tales como:

- a. El proyecto de la OECD/G20 *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*.
- b. Reglas generales contra la evasión, disposición de último recurso y que puede ser aplicado por la autoridad tributaria cuando existe un esquema, cuyo único o dominante propósito es obtener un beneficio tributario.

¹²⁷ HERBERT SMITH FREEHILLS. Doing Business in Australia. Resumen de Australia. [Manual] New York, United States. 2019. Manual en español.

¹²⁸ CAVADA HERRERA, Juan Pablo. Sistema Tributario Australiano. **Biblioteca del Congreso Nacional de Chile**. Pp. 1. Diciembre 2019.

- c. La Ley Multinacional Anti-Evasión (MAAL, por sus siglas en inglés), que se enfoca en evitar el estatus de establecimiento permanente en Australia por parte de entidades extranjeras. En términos generales, el MAAL se aplicará a los SGE donde una entidad extranjera suministre bienes o servicios a clientes australianos, una filial australiana realiza actividades en Australia directamente en relación con esos suministros, y hay un “propósito principal” relevante para obtener una ventaja tributaria relevante.¹²⁹

Cuando hablamos de tratamiento de elusión tributaria, Australia es un país que tampoco ha querido quedarse atrás, y en ese sentido, es preciso partir por comentar que, Australia es un país cuyo sistema – al igual que Estados Unidos –, es el “Common Law”, y por lo tanto, la judicatura juega un importante rol en determinar si efectivamente puede ser o no efectiva una Norma Antielusiva General. Nueva Zelanda le presenta ejemplos de como puede, la judicatura de un país adoptar ciertas y determinadas técnicas de interpretación de una ley en específico, con el propósito de lograr que la política antielusiva funcione. A su vez, también puede ocurrir que la judicatura de un país decida seguir otro camino, adoptando una serie de técnicas interpretativas diversas a las que se indicaron como ejemplos, que puede desencadenar que esta norma antielusiva termine siendo absolutamente inoperante. Lo que rezan las últimas líneas de este párrafo es precisamente lo que ocurrió con Australia en su régimen previo.

De forma posterior, Australia se ve en la empírica necesidad de llevar a cabo la creación de un nuevo régimen, el cual fuese promulgado para derrocar lo realizado por la judicatura anteriormente. Comenzó este proceso con la dictación de disposiciones antielusivas más bien abiertas. La primera disposición legislativa antielusiva australiana fue la “Sec. 260 de la Ley de Impuesto a la Renta – ITAA – de 1936”, según la cual:

¹²⁹ *Ibidem*. Pp. 9.

*“Cualquier acuerdo que tuviera como propósito o efecto el alterar la incidencia del Impuesto a la Renta era nulo para efectos tributarios”.*¹³⁰

Como consecuencia de la dictación de la disposición citada, las cortes australianas desarrollaron dos principales interpretaciones, las cuales buscaban recudir en forma significativa el alcance de esta regla, la cual en apariencia, era irrestricta. La primera técnica interpretativa fue el *“predication test”*, formulado en *“Newton v. Federal Commissioner of Taxation”*. Esta fue la técnica seguida por Nueva Zelanda, y no causó ningún problema para la operatividad de la norma. La segunda técnica se conocía como el *“principio de opción”* y fue desarrollado por la Corte Suprema de Australia en *“W.P Keighery Pty Ltd v. Federal Commissioner of Taxation”*.¹³¹

De acuerdo con el principio de opción, la norma antielusiva general de Australia fue diseñada para proteger las disposiciones generales de la ITAA de 1936 antes que para denegar a los contribuyentes el derecho a elegir entre alternativas que la ITAA había dejado abiertas para ellos¹³². El principio de opción es algo que tiene cabida en nuestra legislación nacional, puesto que como se ha indicado en páginas anteriores, en nuestro país también existen alternativas para un contribuyente, las cuales pueden otorgarle ciertos beneficios tributarios, beneficios que son aceptados por parte del agente fiscalizador siempre y cuando no sean contrarios a la ley. Es lo que se conoce como “Economía de Opción” o “Planificación Tributaria”.

¹³⁰ PREBBLE, Zoë y PREBBLE, John. Comparando la Norma Anti-elusiva General de la Ley del Impuesto a la Renta con la Doctrina de Abuso de Derecho del Civil Law (Parte I). **IUS ET VERITAS**. (Nº50): Pp. 164. Julio 2015.

¹³¹ *Ibidem*.

¹³² *Ibidem*.

La Norma Antielusiva Australiana tiene 3 componentes: (1) El contribuyente debe obtener un beneficio tributario; (2) El beneficio debe originarse por una estructura; (3) El contribuyente debe haber constituido la estructura con el único o predominante propósito de obtener un beneficio tributario.¹³³

La norma australiana contiene varios criterios que las cortes deben emplear para determinar si el único o predominante propósito de la estructura fue conseguir un beneficio tributario. En este contexto, los dos criterios más importantes son, primero, una comparación entre la forma y sustancia de la estructura, y segundo, la pregunta de si produce un cambio en la posición financiera de los contribuyentes involucrados en la estructura.¹³⁴

Un caso mediático en la materia que involucra directamente a Australia tiene relación con la multimillonaria multa que pagó Google por evadir impuestos en dicho país. El caso en cuestión fue un gran triunfo para el Sistema Tributario Australiano, ya que Google facturaba los productos vendidos a sus clientes australianos a través de su filial en Singapur, evitando así el pago de impuestos en Australia entre 2008 y 2018. Por lo mismo, el gobierno australiano, en el año 2015, se vió en la necesidad de redoblar los recursos destinados a la lucha contra la evasión de impuestos de grandes multinacionales que, aprovechándose de ciertos vacíos legales lograban disminuir su carga tributaria. Como consecuencia de la evasión realizada por Google, fueron sancionados al pago de 330 millones de dólares por evasión de impuestos.

Hoy, una empresa que decide actuar de forma ilícita para disminuir su carga fiscal, puede aspirar a multas que incluso pueden bordear los 7 millones de dólares australianos que son una enorme suma, incluso mayor de lo que puede deberse por concepto mismo de impuestos al gobierno. Esto hace que un ciudadano se cuestione si realmente le conviene o no actuar en contravención a

¹³³ *Ibíd.* Pp. 165.

¹³⁴ *Ibíd.*

su normativa, optando por cumplir con sus obligaciones por sobre la problemática que les puede significar verse involucrados en un caso de esa naturaleza, considerando además, el reproche social que significa a una corporación tener como publicidad la evasión o elusión tributaria. El Gobierno australiano, en su normativa actual vigente establece que un contribuyente que no cumple con su obligación fiscal puede ser sancionado con la imposición de multas e intereses por presentación tardía por ejemplo de sus documentos tributarios, o por la falta de presentación de los mismos, además serán sancionados en caso de no ejercer con el debido cuidado, y en caso de evadir o eludir impuestos.

En síntesis, y luego de haber realizado un estudio de diversas legislaciones mundiales referentes a la evasión, y aún más en específico a la elusión tributaria, podemos establecer que existen ciertas similitudes en cuando a como se pretende abarcar este tema tanto en el mundo como a nivel nacional, pero, por otro, también podemos ser testigos que las deficiencias respecto al tema en cuestión no son solo un problema de Chile, sino que es, a lo largo de todo el mundo, una certeza que nombrar la palabra elusión genera problemas y conflictos, y no sólo entre contribuyentes sino que también – y aún más graves – entre contribuyentes y la administración encargada de su fiscalización.

La mayoría de los países ha ido incorporando, a lo largo de los años y después de enormes estudios y análisis legislativos, doctrinarios y jurisprudenciales, penas corporales al actuar elusivo, ya que genera significativos perjuicios, los cuales salen de la óptica individual, puesto que pueden llegar a afectar a toda una nación. En razón de lo anterior, se considera que la necesidad de endurecer las penas en nuestro país para esta materia es una necesidad urgente, además de considerar necesaria su incorporación como delito propio a la legislación penal, para quien obre de esta manera sepa que puede ser objeto de un enjuiciamiento criminal que efectivamente lo podrá llevar a estar privado de libertad.

Las multas contra quienes eluden impuestos deben ser en cantidades tan elevadas que realmente pongan al contribuyente elusor en una complejidad tal que se cuestione más de una vez si actuar de dicha manera, o por el contrario, decidir actuar conforme a la ley cumpliendo con sus obligaciones fiscales de la manera que corresponde y no como “les convenga”.

6. CONCLUSIÓN:

A continuación, y tomando en consideración todo y cada uno de los aspectos mencionados y relatados latamente a lo largo de esta investigación, se procederá al cierre de este documento, respondiendo a la problemática que nos llevó a realizar este proyecto – el cual busca ser un medio de información para cualquier lector que quiera comprender una materia tan importante como es la elusión tributaria –, afirmando que efectivamente la elusión tributaria es un procedimiento realizado por medio de: actos en fraude a la ley, como también es una manifestación práctica de simulación y de la teoría el abuso del derecho por parte de los contribuyentes al realizar una disminución ilícita de los tributos que le corresponde pagar por concepto de de su obligación tributaria, ya que al ser una institución sobre la cual aún no existe una regulación completa, clara y precisa, los contribuyentes siguen haciendo uso de las ventajas que les otorgan diversos vacíos legales para obtener un beneficio tributario; beneficio tributario que, si se analiza e interpreta en conformidad absoluta a lo que reza nuestra legislación actual vigente tributaria, suele llevar aparejado un actuar ilícito.

La constante lucha por lograr combatir la elusión tributaria, ha llevado al Poder Legislativo a la promulgación de diversos cuerpos normativos en los últimos 30 años, pero fallando en un punto de suma relevancia, el cual es que ninguno de ellos hace referencia específica – y mucho menos – regula a la elusión como una institución diversa a la evasión tributaria, provocando una clara confusión en el contribuyente, puesto que a pesar de que ambas sean contrarias a lo que se considera un actuar correcto por parte de los ciudadanos, muchos deciden eludir impuestos, como una forma de evitar su real carga tributaria, pero como se indicó, aprovechando cualquier ventaja que puedan obtener de un vacío en la norma.

Hoy, recién con la entrada en vigencia de la Ley N° 20.780, el Código Tributario chileno, en su artículo 4° bis inciso tercero, nos entrega una aproximación más concreta de cuando podremos considerar que un contribuyente

elude impuestos. El artículo mencionado reza lo siguiente: “ [...] *No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos impositivos establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos impositivos en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente*”.¹³⁵

A su vez, el mismo 4° bis inciso 4, nos indica que: “[...] *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*”,¹³⁶ lo que nos lleva a la siguiente pregunta: ¿A quién corresponderá sancionar aquellos actos en que exista un abuso de formas jurídicas?. La respuesta a dicha interrogante se encuentra en el mismo artículo, en el inciso siguiente, el cual indica que “[...] *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*”¹³⁷.

Menester resulta, para efectos de entregar toda la información necesaria para comprender este documento, hacer referencia también a lo que precisa el artículo 4° quinquies y 160 bis del Código Tributario.

Artículo 4° quinquies: “*La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter será declarada, a requerimiento del Director, por el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 160 bis*”.¹³⁸

¹³⁵ Artículo 4 bis. Decreto Ley 830. Código Tributario. Ministerio de Hacienda. Santiago, Chile: 31 de diciembre de 1974. Pp. 2.

¹³⁶ *Ibidem*.

¹³⁷ *Ibidem*.

¹³⁸ *Ibidem*. Pp. 3. Artículo 4 quinquies.

Todo lo antedicho tiene como objetivo principal si la elusión tributaria es un acto en Fraude a la Ley, una manifestación práctica de Simulación, y/o de la Teoría del Abuso de Derecho por parte de los contribuyentes al realizar una disminución ilícita de los tributos que les corresponde pagar por concepto de su obligación tributaria.

Artículo 160 bis: *“El Director deberá solicitar la declaración de abuso o simulación a que se refiere el artículo 4° quinquies y, en su caso, la aplicación de la multa establecida en el artículo 100 bis ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de manera fundada, acompañando los antecedentes de hecho y de derecho en que se sustenta, intereses penales y multas a que dé lugar la declaración judicial a que se refiere este artículo”.* ¹³⁹

El Artículo 100 bis es el artículo que contempla la sanción que nuestro ordenamiento jurídico le ha otorgado a quienes comentan abuso o simulación. Dicho artículo dice lo siguiente: *“Con excepción del contribuyente, que se regirá por lo dispuesto en los artículos 4° bis y siguientes, la persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, según lo dispuesto en los artículos 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies y 160 bis de este Código, será sancionado con multa de hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, de no mediar dichas conductas indebidas, y que se determinen al contribuyente. Con todo, dicha multa no podrá superar las 100 unidades tributarias anuales, salvo que exista reiteración respecto del mismo diseño o planificación, en cuyo caso la multa no podrá superar las 250 unidades tributarias anuales, considerando el número de casos, cuantía de todos los impuestos eludidos y las circunstancias modificatorias descritas en los artículos 110, 111 y 112”.* ¹⁴⁰

¹³⁹ Ibídem. Pp. 110. Artículo 160 bis.

¹⁴⁰ Ibídem. Pp. 86.. Artículo 100 bis.

Se hace una extensa mención a estas disposiciones, ya que son aquellas que nos permiten entender el marco que el legislador entrega a los jueces del ramo para sancionar a quienes cometen actos elusivos, o como indica la ley, que recurren a simulación o abuso del derecho. A pesar de que las cifras que se indican puedan ser consideradas como “altas sumas de dinero”, aquello no ha impedido que muchos contribuyentes opten por cometer estas ilicitudes, puesto que nuestro sistema, en muchas oportunidades, carece de mano dura al momento de sancionar, lo que lleva más a una sanción que se puede asociar con el “reproche social” que aquella sanción monetaria a la que serán sancionados.

Por otra parte, el Código Tributario deja considerablemente de lado el fraude a la ley cuando hace referencia al abuso de figuras jurídicas, cuando es una forma que es muchas veces también utilizadas por aquellos que no quieren cumplir con su efectiva carga tributaria. Si bien se ha indicado a lo largo de todas estas páginas que todo ciudadano tiene la posibilidad de optar por ejecutar sus negocios de tal manera que pueda verse afecto a un menor cobro de tributos, también se ha dejado en claro que la intención es poder planificar u optar entre diversas opciones, pero todas ellas dentro del marco legal; y ahí es donde precisamente no se ha logrado el objetivo esperado, ya que muchos suelen traspasar el límite de la economía de opción por considerar que las consecuencias no son tan graves como los beneficios que obtendrán de dicha práctica.

Ahora bien, analizando las políticas tributarias de ciertos puntos estratégicos mundiales, podemos concluir que hoy, muchas economías luchan por derribar a la elusión, endureciendo las penas a que se puedan ver expuestos quienes actuar de dicha forma, pero, además, incluyendo a la elusión como un tipo penal que siempre podrá ser sancionado, no sólo con penas administrativas – multas – sino que también a penas corpóreas. Si bien nuestro Código en ciertas infracciones establece esa posibilidad, siguen siendo más los casos en que solo se impone el pago de los impuestos adeudados, multas e intereses, privilegiando la libertad de individuo, pero ¿Qué ocurre con aquel contribuyente que tiene una

conducta elusiva reiterada?, ¿Será siempre eficiente solo la pena pecuniaria? A este punto, consideramos que no es suficiente, ya que por ese mismo motivo se sigue realizando, a diferencia de lo que ocurriría si las sanciones fueran más duras y estrictas, puesto que una persona – ya sea natural o jurídica – pensaría más de una vez si realmente le conviene eludir impuestos, o si por el contrario, le conviene cumplir de forma correcta con su carga fiscal y evitar ser objeto de un proceso criminal y no solo civil.

En otro acápite, se podría indicar que existe una característica en cuanto a los impuestos cobrados por el Estado chileno que puede tener cierta influencia en que tengamos altos índices de elusión – y de evasión – tributaria, el cual dice relación con la progresividad y la regresividad de los impuestos. La progresividad o regresividad de un impuesto se mide calculando el monto total pagado en ese impuesto dividido por el ingreso. Si la fracción pagada aumenta con el ingreso el impuesto es *progresivo* y si disminuye al aumentar el ingreso, es *regresivo*.¹⁴¹

Así, con el Impuesto del Valor Agregado – IVA –, tenemos un caso donde nos encontramos frente a un tipo de impuesto, considerando más bien como regresivo porque una persona al tener mayores ingresos, le afecta en un porcentaje considerablemente menor el pago de este impuesto, que lo que afecta a quien tenga menor capacidad económica, puesto que este último sentirá aún más la carga de pagar un 19% por cada producto que compre, teniendo como consecuencia una menor capacidad de ahorro, y con eso menos gastos futuros. Lo anterior genera que, un contribuyente esté constantemente buscando alternativas para disminuir el pago de este impuesto, y, por ende, tener una menor carga tributaria.

¹⁴¹ TRIBUTARIOLaboral.cl [en línea]. IVA: Exenciones y Regresividad. [fecha de consulta: 19 de marzo de 2021]. Disponible en: <https://www.tributariolaboral.cl/610/w3-article-115960.html#:~:text=Chile%20lo%20incorporó%20a%20su,%2C5%25%20de%20la%20recaudación.&text=La%20progresividad%20o%20regresividad%20de,impuesto%20dividido%20por%20el%20ingreso>

Por otro lado, tenemos el caso de lo que ocurre con el Impuesto Único de Primera Categoría, impuesto que tiene una naturaleza progresiva, ya que, a mayor base imponible, mayor es la tasa impositiva que tiene que pagar una persona. En palabras sencillas, si una persona recibe mayor ingreso, el porcentaje de impuesto que deberá pagar es mayor de quien tiene inferiores ingresos. Esto debiese ser considerado un incentivo para todo contribuyente, ya que tener una mayor carga se traduciría en mayores ingresos percibidos, pero por el contrario, el contribuyente que obtiene mayores cantidades de ingresos está en una búsqueda constante de maneras para realizar pagos inferiores de los que debidamente le correspondan, abusando de toda aquella parte que la ley haya dejado desierta, cayendo en abusos reiterados de figuras jurídicas, y por consiguiente, adquiriendo una conducta absolutamente contraria a derecho, la cual es siempre reprochada por el legislador.

La elusión tributaria es un actuar que llegó para quedarse si es que no se toman medidas más extremas para ser derribada, atentando contra principios relevantes y fundadores de nuestro derecho – tanto civil como tributario –, como son el Principio de la Buena fe, Enriquecimiento sin causa, Principio de Legalidad, Principio de la Igualdad, y el Principio de la Responsabilidad. Es por aquello que se observa una enorme necesidad de redactar una normativa en específico sobre elusión tributaria y como debiese ser su tratamiento, además de entregar mayores atribuciones y facultades a los órganos fiscalizadores, que les permita poder frenar este actuar, para que, al momento de ser entregado el informe respectivo al órgano competente – Tribunal Tributario y Aduanero – ya se haya realizado un primer freno a dichas conductas, y solo se esté a la espera de la sanción pecuniaria a que sea objeto a quien se esté enjuiciando, y eventualmente – si llegase a incorporarse el tipo penal – a la pena privativa de libertad que el o los contribuyentes puedan ser sancionados.

7. BIBLIOGRAFIA:

LIBROS:

1. BOETSCH GILLET, Cristián. “La Norma General Anti Elusión: Análisis desde la perspectiva del derecho privado”. Santiago, Chile: Editorial Ediciones UC, 2016.
2. COLLADO YURRITA, Miguel Ángel y MORENO GONZALEZ, Saturnina. Principios Constitucionales del Derecho Financiero: Principios Materiales, en Derecho Financiero y Tributario, Parte General. 3° Edición. Barcelona, España. Editorial Atelier. 2013.
3. DIAZ, Vicente. Criminalización de las Infracciones Tributarias. Buenos Aires, Argentina. Depalma. 1999.
4. EVANS ESPÍÑEIRA, Eugenio. Los Tributos en la Constitución. 2° Edición Actualizada. Santiago de Chile. Editorial Jurídica de Chile. 2010.
5. FERNÁNDEZ SESSAREGO, Carlos. El Derecho como Libertad. 3° Edición. Lima, Perú: Ara Editores, 2006.
6. F. DE CASTRO. Derecho Civil de España. Parte general. Tomo I, 3° edición. Madrid, España, Inst. Est. Pol, 1955.
7. FIGUEROA VALDÉS, Juan Eduardo. Las Garantías Constitucionales del Contribuyente en la Constitución Política de 1980. Santiago de Chile. Editorial Jurídica de Chile. 1985.
8. FUEYO LINNERRI, Fernando, El Fraude a la Ley. En *RDJ*, Tomo LXXXVIII, 1991.
9. GARCÍA NOVOA, Cesar. La Cláusula Antielusiva en la nueva LGT. Madrid, España: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2004.
10. JOSSERAND, Louis. El Abuso del Derecho y otros Ensayos. Buenos Aires, Argentina: Editorial Olejnik, 2009.
11. KRUSE, Hinrich Wilhelm. El ahorro del impuesto a la elusión y la evasión. Bogotá, Colombia: Editorial Temis S.A.
12. MASSONE PARODI, Pedro. Principios de Derecho Tributario. Valparaíso, Chile: Editorial Edeval. 1975.
13. PAILLÁS PEÑA, Enrique. La Simulación: Doctrina y Jurisprudencia. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1988.
14. PALAO TABOADA, Carlos. “La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal”. España: Editorial Lex Nova, 2009.
15. PLANIOL, Marcel, RIPERT, Georges y ESMEIN, Paul. Tratado Práctico de Derecho Civil Francés. La Habana: Cultural, 1945.
16. RUPERT, George. Traité théorique et pratique de la responsabilité civile. París: France: Libr. Du rec sirey, 1931.

17. SCALIA, Antonin. Common-Law Courts in a Civil-Law Sistem: The Role of United States Federal Courts Interpreting the Constitutions and Laws. Princeton University, United States: The Tanner Lectures on Human Values, 1995.
18. TIPKE, K. y LANG, J., Steuerrecht. Ein systematischer Grundriss. 13 Auflage (1ª Auflage, 1973), Verlag Dr. Otto Schmidt K.G., Köln, 1991.
19. UGALDE PRIETO, Rodrigo. La Elusión Tributaria: El abuso de las formas Jurídicas y la Simulación. Santiago de Chile: Editorial Jurídica, 2018.
20. VIAL DEL RIO, Víctor. Teoría General del Acto Jurídico. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 2013.
21. VILLEGAS, Héctor. Régimen Penal Tributario Argentino. Buenos Aires, Argentina. Editorial Depalma. 1993; GARCIA VIZCAÍNO, Catalina. Derecho Tributario. Buenos Aires, Argentina. Editorial Depalma. 1996.
22. VALETTA, María Laura. Diccionario Jurídico. 5º edición. Buenos Aires: Valetta Ediciones, 2007.
23. VERGARA QUEZADA, Gonzalo. Norma Antielusiva General. Sobre los Fines en nuestras Leyes Tributarias. Santiago, Chile: Editorial Libromar, 2016.

ARTÍCULOS DE REVISTA:

1. AMORÓS, Narciso. La Elusión y la Evasión. **Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública**: Septiembre de 1965.
2. BRZOVIC, Franco. Ley de Evasión y Elusión Tributaria. **Revista de Derecho, Universidad Finis Terrae** (Nº5).
3. CÁMARA, Héctor. La Simulación en los Actos Jurídicos. Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma, 1958, citado por RABANETE MARTÍNEZ, Isabel. La Interposición Ficticia de Persona cómo Forma de Simulación. **Actualidad Jurídica Iberoamericana**. (Nº 12). Febrero de 2020.
4. CAVADA HERRERA, Juan Pablo. Sistema Tributario Australiano. **Biblioteca del Congreso Nacional de Chile**. Diciembre 2019.
5. DOMÍNGUEZ ÁGUILA, Ramón, Fraus Omnia Corruptit, notas sobre el fraude en el derecho civil. En **Revista de Derecho de la Universidad de Concepción**, Nº 189, 1991.
6. DONALDSON, J. Bruce. "When substance-over-form argument is available to the taxpayer". Wisconsin, United States: Marquette Law Review, Vol. 48, Article 4, 1964.

7. LAMPREAVE, Patricia. An Assesment of the Anti-Tax Avoidance Doctrines in the United States and the European Union. Amsterdam, Netherland: Bulletin of International Taxation, Vol 66, 2012.
8. MADISON, Allen. The Tension Between Textualism and Substance-over-form doctrines in Tax Law. Santa Clara University, United States: Santa Clara Law Review, Vol 43, 2003.
9. PALM, Ulrich. "A comparative look at Regulation of Corporate Tax Avoidance". Edited by Karen B. Brown. Ius Gentium. Comparative Perspectives on Law and Justice, Volume 12.
10. PREBBLE, Zoë y PREBBLE, John. Comparando la Norma Anti-elusiva General de la Ley del Impuesto a la Renta con la Doctrina de Abuso de Derecho del Civil Law (Parte I). **IUS ET VERITAS**. (Nº50): Julio 2015.
11. RIBERA NEUMANN, Teodoro. La Potestad Tributaria del Estado. **Revista de Derecho Público**. Vol. 62.
12. RUIZ Almendral, Violeta y Seitz, Georg. "El fraude a la ley tributaria: Análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana". **Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos**, N°. 257-258.
13. WAHN PLEITEZ, W. Raphael. Elusión Tributaria y Normas Antielusivas: Su tratamiento en el Derecho Comparado, algunas conclusiones al respecto. **Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile**.
14. YAÑEZ HENRIQUEZ, José. Evasión Tributaria: Atentado a la Equidad. **Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile**.

REVISTAS EN LÍNEA:

1. MARTINEZ COHEN, Rafael. El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el derecho tributario chileno. **Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso** [en línea]. 2007, n.29. Disponible en: <https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-68512007000100011&lng=es&nrm=iso>
2. MATUS FUENTES, Marcelo. *La elusión tributaria y su sanción en la Ley N° 20.780: Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo*. **Ius et Praxis** [online]. 2017, vol.23, n.1. Disponible en: <https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122017000100003#:~:text=En%20la%20elusi%C3%B3n%20il%C3%ADcita%2C%20hechos%20gravados%2C%20disminuyendo%20su%20base>
3. MASBERNAT MUNOZ, Patricio. Garantías Constitucionales del Contribuyente: Crítica al Enfoque de la Doctrina Nacional. **Ius et Praxis** [En línea]. 2002, vol.8, n.2. Disponible en: <https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122002000200010&lng=es&nrm=iso>
4. MASBERNAT, PATRICIO. Reglas y Principios de Justicia Tributaria: Aportes del Derecho Español al Derecho Comparado. **RDUCN** [en línea]. 2013, vol.20, n.1. Disponible en: <https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-97532013000100007&lng=es&nrm=iso>

LEY:

1. Circular N° 65. Departamento de Asesoría Jurídica, Servicio de Impuestos Internos, Santiago de Chile. 23 de julio de 2015.
2. Constitución Política de la República. Ministerio del Interior. 18 de septiembre de 1925.
3. DECRETO 100: Fija el Texto Refundido Coordinado y Sistematizado de la Constitución Política de República de Chile. Constitución Política de la República de Chile. Ministerio Secretaria General de la Presidencia. 22 de septiembre de 2005.
4. DECRETO Ley 830. Código Tributario. Ministerio de Hacienda. 31 de diciembre de 1974.
5. DFL N° 5. Estatuto Orgánico del Servicio de Tesorerías. Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile. 2 de julio de 1963.

6. DFL N° 7 Fija Texto de la Ley Organica del Servicio de Impuestos Internos y Adecua Disposiciones Legales que Señala. Ley Organica del Servicio de Impuestos Internos. Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile. 15 de octubre de 1980.
7. DFL N° 329. Aprueba Ley Orgánica del Servicio Nacional de Aduanas. Ley Orgánica del Servicio Nacional de Aduanas. Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile. 20 de junio de 1979.
8. Ley N° 19.738. Normas para combatir la Evasión Tributaria. Ministerios de Hacienda, Santiago de Chile. 19 de junio de 2001.
9. Ley N° 20.630. Perfecciona la Legislación Tributaria y Financia la Reforma Educacional. Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile. 27 de septiembre de 2012.
10. Ley N° 20.780. Reforma Tributaria que Modifica el Sistema de Tributación de la Renta e Introduce Diversos Ajustes en el Sistema Tributario. Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile. 29 de septiembre de 2014.
11. Ley N° 21.210. Moderniza la Legislación Tributaria. Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile. 24 de febrero de 2020.
12. Ley 58/2003. Ley General Tributaria. Departamento Jefatura del Estado. España: 18 de diciembre de 2003. Pp. 19.
13. Ley 230/1963. Ley General Tributaria. Departamento Jefatura del Estado. España: 31 de diciembre de 1963. Pp. 18252.
14. Oficio N° 336. Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios. Servicio de Impuestos Internos. Santiago de Chile. 28 de enero de 2002.

CONGRESO, CONFERENCIA, REUNIÓN:

1. Jornadas Colombianas de Derecho Tributario (28° Cartagena, Colombia, 2004). La defraudación fiscal y el fraude a la ley tributaria: luces y sombras. Cartagena, Colombia: International Fiscal Association. ICDT-ICDA.

MATERIAL CARTOGRAFICO:

1. HERBERT SMITH FREEHILLS. Doing Business in Australia. Resumen de Australia. [Manual] New York, United States. 2019. Manual en español.
2. POLANCO, Gonzalo. Nuevo Régimen de Normas Anti-elusión Tributaria. [Diapositiva]. Santiago: Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. Diapositiva 2. Texto en Español.
3. Subdirección Jurídica del Servicio de Impuestos Internos. Modificaciones al Código Tributario Introducidas por la Ley N° 20.780 [diapositivas]. Santiago, Chile. Texto formativo en español.

PÁGINAS WEBS:

1. Centro Latinoamericano de Políticas Económicas y Sociales de la Universidad Católica de Chile [en línea]. Disponible en: <<https://clapesuc.cl/en-los-medios/progresividad-tributaria>>
2. Esucomex [en línea]. Disponible en: <http://cursos.esucomex.cl/SP-Esucomex-2014/NTX1404/Semana%201/S1_A1.1_Lec.pdf>
3. EXPANSION / Datosmacro.com [en línea]. Australia: Economía y Demografía. Disponible en: <<https://datosmacro.expansion.com/paises/australia>>
4. Guía para la Educación Superior: Conoce más sobre los Impuestos [En línea]. Santiago: Servicio de Impuestos Internos. <https://www.sii.cl/destacados/sii_educacion/contenidos/alumnos/ed_superior/9_2-GA-201405295939.pdf>
5. ORREGO ACUÑA, Juan Andrés. Responsabilidad Civil: Del abuso de los Derechos [en línea]: documento electrónico en internet. 20 de febrero de 2021. Disponible en: <<https://www.juanandresorrego.cl/apuntes/responsabilidad-civil/>>
6. ORREGO ACUÑA, Juan Andrés. Teoría de la Ley [en línea]: documento electrónico en internet. 20 de febrero de 2021. Disponible en: <<https://www.juanandresorrego.cl/apuntes/responsabilidad-civil/>>
7. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: Diccionario de la lengua española, 23.^a ed., [versión 23.4 en línea]. <<https://dle.rae.es>>
8. Servicio de Impuestos Internos [en línea]. Disponible en: <https://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/sribchi1_2.htm>
9. Servicio de Impuestos Internos [en línea]. Disponible en: <https://www.sii.cl/destacados/sii_educacion/historia.html>

10. *Servicio de Impuestos Internos* [en línea]. Disponible en: <https://www.sii.cl/sobre_el_sii/acerca/historia.htm>
11. *TRIBUTARIO Laboral.cl* [en línea]. IVA: Exenciones y Regresividad. Disponible en: <<https://www.tributariolaboral.cl/610/w3-article-115960.html#:~:text=Chile%20lo%20incorporó%20a%20su,%2C5%25%20de%20la%20recaudación.&text=La%20progresividad%20o%20regresividad%20de,impuesto%20dividido%20por%20el%20ingreso>>
12. *Universidad del Desarrollo* [en línea]. Disponible en: <<https://prensa.udd.cl/medios-y-prensa/principio-de-no-afectacion-de-los-impuestos/>>
13. *WHITE- Collar Criminal Defense & Government Investigations Practice Group of Price Benowitz LLP* [en línea]. White Collar Criminal Defense Attorney. Disponible en: <<https://whitecollarattorney.net/dc-federal-fraud-lawyer/Evasi%C3%B3n-de-Impuestos-Federales-en-Estados-Unidos>>