

Normas Generales Anti Abuso

Patricio Silva-Riesco Ojeda

I. Elusión y evasión antes de la ley 20.780

Hasta antes de la dictación de la ley 20.780 en nuestro país existía un pacífico entendimiento de los conceptos de evasión y elusión, así como de la planificación tributaria.

Claramente entendíamos por **evasión**, la sustracción ilegal o antijurídica del pago completo y oportuno de una obligación tributaria y por **elusión**, la misma sustracción del pago pero sin características de antijuridicidad, esto es, por medio del uso de los vacíos dejados por el legislador tributario, así como la utilización de mecanismos previstos por la ley de manera excesiva o desviando el objetivo previsto. Algunos, señalan que hay evasión cuando se evita el pago produciéndose el nacimiento de la obligación tributaria y evasión, cuando se evita el nacimiento de la obligación. En cualquier caso, entendíamos que la elusión es lícita y se impedía mejorando legislativamente las instituciones tributarias y que la evasión es ilícita y se combate por medio del eficiente uso de recursos fiscalizadores.

Por su parte, la **planificación tributaria** se concibe como la estructuración de la empresa o de los negocios minimizando el impacto tributario y/u optimizando el uso de franquicias impositivas, siempre dentro del marco previsto por el legislador.

La anterior estructura conceptual asentada, surge no espontáneamente sino a propósito de una serie de acontecimientos relevantes que se van desarrollando en el tiempo y otorgaron seguridad jurídica a nuestro sistema tributario por décadas.

Un hito definitivo en la estabilización de los conceptos anteriores y la práctica jurídica, lo constituyó la posición sostenida por la Excm. Corte Suprema, en el histórico caso *“Inmobiliaria Bahía con Servicio de Impuestos Internos”*, contenida en la sentencia de 28

de enero de 2003, que definió las fronteras de lo lícito y lo ilícito en el derecho fiscal nacional, en los siguientes términos:

“18º) Que, así, el Servicio confunde, en este caso, dos conceptos jurídicos que tienen una diferencia notoria: el de evasión tributaria ilícito-, con el de elusión, que consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente, como aquí ocurre, para pagar impuestos en una medida legítima a la que se optó, y no en aquella que se le liquida; 19º) Que, en la presente situación, ello se ha hecho mediante la constitución de dos sociedades, aunque por las mismas personas, para explotar en conjunto un negocio, utilizando los beneficios tributarios que la propia ley entrega y, de este modo una, la requerida en el presente asunto, se hace cargo de la parte inmobiliaria, y la otra del aspecto mobiliario y de prestación de servicios, por todo lo cual se paga el impuesto que se pretende, en este segundo caso, como se indica en las ya tantas veces dichas liquidaciones. Ello no sólo es lícito, por tener un fundamento legal, sino que puede tener finalidades ajenas a la elusión de impuestos, como podrá serlo el facilitar la adquisición, administración y mantención de los muebles, operaciones que, como resulta lógico entender, son más frecuentes que el de la los primeros, sujetos a menor desgaste.”

Este juicio definitivo, es consistente y receptor de lo que ocurrió en los pasillos del Congreso en año 2000, en la discusión del proyecto de ley denominado de *“lucha contra la evasión y la elusión tributarias”*. En la discusión parlamentaria se consensuó -sin dificultades- en orden a que el término *“elusión”* expresa la utilización de medios legales para minimizar la carga tributaria y, en la misma línea, que la detección de brechas o lagunas legales que posibilitan la elusión corresponde al ejecutivo y el legislador, quienes deben acordar el cerrar fisuras específicas por las cuales pudiera evitarse el impacto tributario de manera legítima.

En el sentido anotado, expuso el Ministro de Hacienda de la época y los propios parlamentarios, instando por penalizar y sancionar figuras de evasión tributaria, como la facilitación de documentación tributaria falsa y otras, y cerrar espacios legislativos que permitían legítimamente aprovechar lagunas evitando o disminuyendo carga tributaria. El Ministro Eyzaguirre, ante el Bicameral expuso que entre los pilares del proyecto se encontraba la detección de *“anomalías tributarias”*, evitando la **elusión**, la que **“consiste**

en utilizar medios legales para minimizar el impacto de los tributos", en sus propias palabras. Las anomalías referidas, fueron más curiosamente denominadas como "**diabluras**" por el Senador Ruiz Esquide o por el Senador Romero como "**descansos tributarios**", siguiendo -según expuso- al Ex Senador García Garzena, que en sus dichos: *"reflejan la tranquilidad que tiene el contribuyente para suspender, en un momento determinado, una larga caminata para pagar impuestos en Tesorería, y sentarse en un sillón o en una banca en la plaza, frente a Teatinos."* Como la anterior, existen notables intervenciones parlamentarias en la historia fidedigna de la ley¹, que esa vez sí fue objeto de discusión en el Congreso, las que dejan meridianamente claro la concertación y alianza frente al concepto de elusión y su licitud.

Luego de la discusión y aprobación de la ley 19.738, no llamó la atención que su promulgación la denominara como: ley 19.738 sobre *"normas para combatir la evasión tributaria"*.

Por último, otro hecho relevante ocurrió en 2004 con la presentación por el Servicio de Impuestos Internos de una querrela criminal en contra de los representantes de Vital S.A. por delitos tributarios, consistentes en la presunta utilización dolosa de pérdidas tributarias invocando el *"fraude a la ley"* como fundamento. La comunidad jurídica reaccionó descalificando la legalidad de la pretensión del detentador del monopolio persecutor fiscal, que contenía una aplicación extensiva y analógica de la ley penal.

¹ - Diputado Lorenzini: *"Siempre he aceptado que la elusión es permitida. Si se practica, es porque alguien se aprovecha de los resquicios de la ley, de las faltas claras, de las interpretaciones, de las circulares. Las oportunidades están ahí y se han dado; por lo tanto, no son ilegales."*

- Senador Parra: *"Señor Presidente, he sido profesor de Derecho Tributario gran parte de mi vida...Nadie en el Ejecutivo ni en la Concertación ha afirmado jamás que la elusión tributaria constituya un acto ilícito y que sean delincuentes quienes, acogiéndose a la ley en el pasado, la han practicado."*

- Senador Ruiz Esquide: *"La evasión es un delito. La elusión, una diablura que se puede ver como éticamente aceptable, en una ley que lo permite."*

- Senador Zurita: *"Y, en lugar de "elusión", yo pondría "ilusión". ¿Por qué? Este proyecto tiene dos fuentes de ingreso. Una, la persecución de la evasión; ésa es la "ilusión", pues primero hay que pillar al ladrón, lograr que lo condenen, para después quitarle la plata. Sin embargo, la otra, que denominaron "elusión" pero que yo llamo "pérdida de liberalidades, cambio de base en los tributos", no es ilusión, sino realidad."*

Como era previsible desde el comienzo, la querrela fue finalmente fue sobreseída en 2007, de conformidad a lo previsto por el artículo 409 N°1 del Código de Procedimiento Penal.

II. Elusión con la ley 20.780

El proyecto que se transformó en la actual reforma tributaria, se envió con el mensaje de contemplar *“una Norma General Anti-elusión, que permitirá al SII rechazar las ventajas tributarias obtenidas mediante planificaciones elusivas y sancionar a los contribuyentes y asesores tributarios que hayan participado en su diseño.”*

Ahora, la elusión dejó la comodidad de la banca frente a Teatinos para pasar a constituir el enemigo público número uno del desarrollo y causa de la desigualdad nacional.

La planificación tributaria se demonizó como el privilegio de unos pocos abusadores que debía ser suprimido por el bien común y la gratuidad de la educación.

Si bien la historia de la ley en su paso por la Cámara Baja sufrió de anorexia, en el Senado se oyeron voces parlamentarias más sosegadas y de algunos técnicos. De estos últimos, el profesor Saffie consideró importante incorporar una norma anti elusiva a nuestro ordenamiento a fin de asegurar el cumplimiento tributario y -según sus términos- para poner al día a Chile con la legislación comparada ante un problema que erosiona la justicia tributaria horizontal. El ponente reconoció que el mecanismo tradicional para evitar la elusión ha sido dictar normas legales especiales anti elusión, que consiste en que identificada una fuente de elusión se crea una ley especial para impedir la misma, pero que han sido poco eficaces, y que una cláusula general cumple la finalidad de evitar la elusión sin que se trate de una disposición sancionatoria o del ámbito del derecho penal tributario. Otras voces técnicas, como las del ICHDT, con mayores reservas alertaron un eventual abuso de las potestades amplias que se entregaban a la administración, así como la peligrosa restricción de la legalidad y libertad de opción económica que importaba la cláusula anti elusión propuesta.

En cualquier caso, la discusión estuvo extremadamente influida por manías ideológicas² y pocas respuestas a válidas consultas formuladas por desconocidos parlamentarios como: *¿cuánto influía en la elusión “un sistema tributario complejo y completamente integrado, características que no se alteran con la reforma”?*³ o *¿qué márgenes de discrecionalidad y obligaciones tendrá el Director del Servicio de Impuestos Internos en la aplicación de la norma?*⁴.

El Senador Zaldivar jugó un papel importante al oponerse a que las herramientas de recalificación contractual quedaran en manos de la administración debiendo, en su lugar, quedar radicadas de manera exclusiva en los tribunales tributarios y aduaneros, creados al efecto. Se iniciaron conversaciones para morigerar el acento de la reforma, que se plasmaron en un protocolo de acuerdo de fecha 8 de julio de 2014 que, en lo tocante a la norma anti elusión, debería modificarse de manera de reconocer *“el principio de buena fe y la autonomía y libertad contractual del contribuyente, resguardando la posibilidad de ejercer la economía de opción”*, dejando la carga probatoria para la recalificación en manos del Servicio de Impuestos Internos y la aplicación de la norma en manos de los tribunales tributarios y aduaneros.

Constituye un antecedente de contexto, una sentencia de la Corte de Apelaciones de Arica, de 2012, recaída en el caso *“Coca Cola Embonor con Servicio de Impuestos Internos”*, que rechazó una planificación tributaria de la empresa con Islas Caimán, señalando que ésta sólo es *“aceptable en la medida que tenga un propósito comercial o económico diferente que el solo objetivo de evitar un impuesto y, en consecuencia, lo actuado ha sido derechamente con el objeto de evitar el pago de impuestos.”*

Si bien la Corte y el Tribunal de primera instancia recurren a conceptos ajenos a nuestra legislación y doctrina para desprestigiar el planeamiento fiscal, para rechazar la reclamación

² - Diputado Lorenzini: *“La evasión y la elusión no son crímenes sin víctimas; privan a los gobiernos -al nuestro, en especial- de los fondos que necesitamos. ¡No vamos a dejar que los evasores y los elusores se escondan detrás de los expertos, que saben programar, a largo y mediano plazos, cómo no pagar impuestos! ¡Ellos nunca han tributado! Son 280.000 millones de dólares; pongan los ceros y comprobarán que no caben en la pantalla. ¡Se acabó!”*

³ Diputado Jackson

⁴ Diputado Boric

aducen que se incumplen requisitos para tener derecho a deducir el gasto de la renta de la contribuyente.

Esta sentencia, respecto de la que la Excma. Corte Suprema no se pronunció en cuanto al fondo, fue de gran impacto en la comunidad por las características tanto de la planificación, que se consideró excesiva muchos prácticos del área, como de la sentencia que modificaba conceptos asentados en torno a la licitud de la elusión.

La planificación, su fiscalización y las sentencias del caso, fueron clara fuente de inspiración para el ejecutivo al momento de la redacción de la propuesta legislativa, que cambian el concepto lícito de elusión hacia el entendimiento del mismo como un abuso.

III. Clausulas generales anti abuso

Las clausulas anti abuso o anti elusión son entendidas como disposiciones que confieren otorgan potestades administrativas sancionadoras a la administración tributaria, permitiéndole desconocer los efectos de actos jurídicos que han sido otorgados en fraude de ley o simuladamente, permitiendo radicar los efectos de los mismos en sus reales dimensiones o receptores. Son limitaciones concretas a la libertad en beneficio de la igualdad distributiva.

En la legislación extranjera es relativamente común la utilización de cláusulas anti abuso, para permitir a la administración tributaria gravar impositivamente un hecho conforme la realidad económica del mismo, más allá de los actos jurídicos y estructuras societarias utilizadas en términos formales.

En EEUU se ha construido jurisprudencialmente un sistema anti abuso que hace prevalecer la sustancia sobre la forma del negocio. A su turno, España en un primer momento incorporó a su legislación una norma anti abuso basada en la sanción del fraude a la ley que no tuvo buena acogida sin recibir casi aplicación y fue reemplazada por el actual artículo 15 de la Ley General Tributaria, que copia la formula Alemana basada en la sanción del abuso de formas jurídicas inadecuadas. La norma española sirvió de base a la cláusula general añadida a nuestro Código Tributario como lo evidencia de manera irrefragable la similitud de sus textos. No todas las legislaciones han recurrido a una cláusula general anti abuso, al no sortear la oposición que generan por la inseguridad

jurídica que crean. Por ejemplo, Italia recurrió a normas especiales sancionatorias de conductas concretas elusivas.

En nuestro continente, en Brasil se incorporó una cláusula general que posibilita a la administración desestimar actos o contratos que disimulan el hecho imponible. En Perú en 2012 se anexó una norma que dotó a la SUNAT de herramientas de inoponibilidad de actuaciones artificiosas o impropias para la consecución del resultado obtenido, si no se generan efectos económicos distintos del ahorro o ventaja tributarios.

Sin embargo, el legislador peruano en reacción a una disminución del crecimiento económico y ejerciendo oportunamente la función para la que está mandatado, aprobó la ley N°30.230, de 13 de julio de 2014, planteando medidas, gran parte de ellas de naturaleza fiscal para la promoción y dinamización de la inversión en el país. Entre dichas medidas, suspendió la facultad de la administración tributaria de aplicar la cláusula anti abuso antes reseñada por la inseguridad jurídica que provoca al inversionista.

Ahora bien, el legislador nacional ante el mismo escenario de disminución del dinamismo económico tomó un camino inverso -en términos absolutos- aumentando impuestos e incorporando al Código Tributario una cláusula general anti elusiva, que hoy nos permite conceptualizar la elusión como la *sustracción del pago completo y oportuno de una obligación tributaria mediante simulación o abuso de formas jurídicas*.

Esto es, la ley prevé que la simulación o el abuso empleado por un contribuyente deberá ser sancionado con la inoponibilidad de los actos simulados o abusivos. La transformación del concepto de elusión, desde lícita a ilícita, comienza cuando la lucha contra la evasión se perdió con la utilización repetitiva de unos pocos instrumentos en poder de la administración tributaria y con el escasamente eficiente trabajo legislativo. Por ello, se extiende la aplicación de la antijuridicidad a conductas formalmente amparadas por el derecho pero que lo utilizan “*abusando de las formas jurídicas*” con el sólo fin de ahorro impositivo. En otros términos, se buscó una categoría intermedia entre el delito y lo jurídico, para incorporar el abuso y la simulación como ilícitos puramente tributarios.

La cláusula general anti abuso se encuentra precisamente bajo el artículo 4° del Código Tributario, que previene que las normas del mismo sólo producen efecto en el ámbito

especial, y luego de la norma del artículo 2° del mismo cuerpo de normas que contempla un reenvío universal al derecho común.

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

Nos parece que el efecto no es otro que entregar una norma interpretativa del contrato a la ley tributaria, reiterando -en clave de impuestos- una norma propia de la interpretación del contrato contenida en el artículo 1560 del Código Civil que indica que prevalece la voluntad de las partes ajustada a derecho sobre el texto del contrato. Esta declaración es la recepción explícita de un principio general de derecho, cual es que, las cosas son lo que son más allá de su forma externa. Si se quiere, es interpretación de sustancia sobre la forma o denominación jurídica, sin que se incorporen por esta declaración facultades extraordinarias a la administración de recalificación. Aquí no hay una norma que otorgue nuevas atribuciones a la administración sino simplemente la recepción de un principio de interpretación del contrato, es un recordatorio al fiscalizador.

Seguidamente, la norma prevé que el Servicio de Impuestos Internos debe respetar la presunción de buena fe, entendiendo que debe reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos celebrados por los contribuyentes.

Entonces, la administración –en línea con lo expresado anteriormente- podrá calificar pero no prescindir de la naturaleza jurídica de los actos o contratos, salvo que exista elusión de los hechos imposables a través de abuso o simulación, cuya prueba corresponderá al Servicio de Impuestos Internos y declaración a los tribunales.

Por último, se previene que la aplicación de la norma es supletoria a las normas anti elusivas especiales, las que debemos entender como aquellas normas sancionatorias de simulación o abuso dictadas particularmente para frenar una conducta elusiva específica.

En consecuencia, la elusión ilícita en nuestra legislación será aquella que configura una simulación, lato sensu, o que se encuadra en la utilización abusiva de formas jurídica, el resto de las maniobras elusivas no configura un ilícito tributario.

i. El abuso de formas jurídicas

La denominación dada no puede confundirse con el instituto del abuso del derecho que involucra la sanción del fraude a la ley. Nuestro abuso tributario existirá en la medida que se evite el hecho gravado o se disminuya o postergue la obligación tributaria por medio de una estructura jurídica que no produzca efectos jurídicos o económicos relevantes, que la ley española denomina conflicto en la aplicación de la norma tributaria precisamente para distinguirla del fraude a la ley que antes contenía. El concepto básico e indeterminado que convierte en ilícita una conducta es la evaluación económico jurídica de los efectos provocados por una estructura negocial, en términos que sean o no relevantes.

El legislador nacional aparentemente utiliza la misma fórmula de la legislación española⁵, que en el país europeo no contempla la aplicación de sanciones de ninguna especie por cuanto involucra en la práctica un tributo aplicado por analogía, que no puede sancionarse sin afectar los principios de reserva de ley y de tipicidad del derecho sancionador.

Así es, el término efectos “relevantes” se categoriza como un concepto jurídico indeterminado, que corresponderá, primero a la administración y luego a la jurisdicción, dotar de contenido, seguramente sobre una base casuística.

Si se observa con cuidado, esta norma constituye salvaguarda de la licitud de la economía de opción, así, precisamente cualquier ahorro tributario obtenido a través actos

⁵ LGT. Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria. 1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

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

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

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

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.

o reorganizaciones que efectivamente produzcan efectos jurídicos “relevantes” serán lícitos y considerados como una forma de economía de opción y elusión lícita.

Se va a requerir un examen de cuándo existen estos efectos jurídicos, la pregunta a resolver será: ¿tienen sentido la operación que se examina si se ignora el elemento impositivo?

Si la respuesta es afirmativa, el examen arroja la licitud de la estructura negocial propuesta.

ii. **La simulación.**

El nuevo artículo 4° quater del Código Tributario sanciona la simulación y la conceptualiza como disimular el hecho gravado en la naturaleza de la obligación tributaria, su monto o su fecha, lo que más bien parecen ser los efectos de la simulación misma que su noción. En cualquier caso, la simulación se encuentra dentro del estatuto de la elusión y, habiendo simulación probada por la administración tributaria, deberá aplicarse el impuesto sobre el acto real con independencia del acto simulado. La simulación podrá ser absoluta o relativa o por interposición de persona, recurriendo a las definiciones y conocimientos elaborados por la doctrina civil y penal, respectivamente y según corresponda.

Las regulaciones accesorias a estas cláusulas son importantes pues recogen algunas de las observaciones que hizo el propio ICHDT y algunos parlamentarios al proyecto inicialmente aprobado por la Cámara Baja, pues estas facultades de declarar la elusión a través de la simulación y el abuso de formas jurídicas se estaba entregando exclusivamente a la administración, con control judicial a posteriori. Sin embargo, se estimó que eso era marcadamente inconveniente por lo que se estableció un procedimiento administrativo que consiste básicamente en que, previo a la declaración de elusión, deberá citarse al contribuyente en virtud del artículo 63 del CT. Una vez citado y, con los antecedentes que se proporcionen o con los que cuente el Servicio de Impuestos Internos -se establece una forma de caducidad respecto de los que no se proporcionen- el Director tendrá 9 meses para solicitar al tribunal tributario correspondiente la declaración de elusión. Este órgano determinará si existe elusión, correspondiendo la carga de la prueba al Servicio de Impuestos Internos y solo respecto de obligaciones tributarias que

impliquen impuestos sobre 250 UTM. La solicitud de elusión suspende la prescripción de los artículos 200 y 201 del Código Tributario.

El procedimiento judicial sigue la lógica del general de reclamaciones, contemplando un plazo de 90 días de traslado al contribuyente y su asesor, en el evento de haberse solicitado la aplicación del artículo 100 bis del Código Tributario. Cabe señalar que la ley no indica como debe notificarse al contribuyente por lo que deberá recurrirse a las normas generales. Se fijará además una audiencia de discusión, que es posterior al traslado conferido al contribuyente, luego de la cual se sigue el procedimiento ordinario.

El juez deberá apoderar la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica teniendo en especial consideración la naturaleza económica de los hechos que esta conociendo. La tramitación es conjunta con la denuncia del artículo 100 bis del Código Tributario, debiendo finalmente el juez declarar la existencia de la elusión en su sentencia incluyendo en ella los impuestos adeudados y sanciones.

De lo dicho anteriormente, se extrae que al Servicio de Impuestos Internos solo le corresponderá el cumplimiento de la sentencia a través de liquidaciones, giros o resoluciones, una vez que se encuentre a firme. La sentencia de primera instancia podrá ser apelada, recurso que se concede en ambos efectos. La sentencia de segunda instancia puede, además, ser objeto de casación.

Las normas de aplicación de la cláusula general anti elusiva garantizan adecuadamente el debido proceso judicial y el debido procedimiento administrativo, constituyendo un avance introducido en el Senado al proyecto. Así, a partir del 29 de septiembre de 2015, fecha en la cual entran en vigencia estas normas antielusivas, todos los contribuyentes de forma previa a se determine un abuso de las formas jurídicas o una inoponibilidad de un acto por simulación, verán garantizado su derecho al debido proceso.

Estas normas antielusivas son de aplicación supletoria en virtud de lo señalado por el artículo 4 bis del Código Tributario. Así, deberán preferirse las normas especiales adjetivas en caso de existir, sobre ésta que es de carácter general.

Pero respecto de esa supletoriedad surgen dudas. De la redacción del artículo 4 bis del Código Tributario, señala que las consecuencias jurídicas se regularan por las

disposiciones especiales y no por las normas de los artículos 4 ter y quater. No señala que el procedimiento va a ser distinto, sino que las consecuencias jurídicas si lo serán en razón de la norma especial aplicable.

En España, este modelo ha tenido un desarrollo totalmente casuístico. La diferencia entre Chile y España es que en este último país, la determinación o declaración del abuso de las formas o de la simulación es efectuada en sede administrativa pudiendo ser reclamada posteriormente en sede judicial. Así, en Chile, la norma es más garantista puesto que esta declaración está entregada a los tribunales, reflejando la desconfianza ciudadana en las instituciones que va en aumento.

iii. Contravención del Asesor.

Respecto a la contravención por parte del asesor, se estableció un artículo 100 bis en el Código Tributario, el que fue modificado pues originariamente estaba orientado a sancionar desmedidamente al abogado y su participación en una planificación tributaria elusiva, a juicio del fiscalizador, de manera de disuadirlo por la intimidación de intervenir en la estructuración de negocios que pudieren ser consideradas agresivas.

Ahora el artículo 100 bis del Código Tributario, sanciona a la persona natural o jurídica que diseñe o planifique actos que sean constitutivos de abuso o simulación, con multa del 100% de los impuestos eludidos con tope de 100 UTA. Respecto de las personas jurídicas, las sanciones se impondrán a los directores o representantes si se prueba que se ha infringido el deber de supervisar, incorporando el elemento intencionalidad en el tipo infraccional.

La norma señala que esta sanción solo se aplicará si existe sentencia firme cuando ha habido reclamo de las liquidaciones que pretenden simulación o abuso de formas, o si ha expirado el plazo para reclamar las liquidaciones. El procedimiento es el mismo y coetáneo a la solicitud de declaración de simulación o abuso. Así, por una parte estará el Servicio de Impuestos Internos y por la otra el contribuyente y sus asesores, quienes a su vez podrán tener intereses contrapuestos.

La prescripción de esta contravención son 6 años a partir del plazo que había para declarar y pagar los impuestos, que no se suspende por la solicitud de declaración de abuso o simulación.

Se observará que técnicamente esta infracción es incompatible con la declaración de simulación o abuso, por cuanto sólo es sancionable si las liquidaciones correspondientes se encuentran a firme y éstas solo pueden ser emitidas luego de la declaración de la simulación o abuso, expediente en el que se pide la sanción de marras.

La historia de la ley confirma que las normas que establecen la ilicitud de la elusión son normas claramente sancionadoras, lo que se confirma de la referencia a las sanciones que deberán aplicarse al liquidar o girar impuestos que debe determinar el juez tributario en el procedimiento del artículo 160 bis del Código Tributario o de la reseña que se hace en el artículo 4° quater del Código Tributario a las sanciones asociadas y del propio artículo 100 bis del mismo texto legal, en este aspecto, es exigible las condiciones propias del principio de tipicidad constitucionalmente garantizado, legalidad penal, esto es que la conducta este claramente prevista en la ley y, en este caso, se recurrió por el legislador a un concepto indeterminado que no permite saber con certeza cual es la conducta que se esta sancionando, por lo que, esta norma es susceptible y candidata a una declaración de inconstitucionalidad.

Por otra parte, el principio de reserva tributaria podría estar en juego cuando en virtud de conceptos indeterminados se determinarán impuestos por la administración tributaria o un juez. En efecto, las formulas usadas claramente hacen perder cualquier clase de certeza sobre la imposición. Sólo la ley puede establecer tributos, la obligación tributaria entera y sus exenciones, acá el legislador está delegando esa función en la discrecionalidad de los funcionarios.

iv. Otras consideraciones sobre la evasión y la reforma

En nuestro concepto, es absolutamente posible afirmar que la simulación destinada a la evasión tributaria se está despenalizando con la reforma.

La evasión en nuestra ley está sancionada principalmente por el artículo 97 número 4 inciso primero del Código Tributario, que enumera como ilícitos el ocultamiento, el

engaño, el desfigurar la base imponible, todo a fin de eludir impuestos. La evasión es dolosa, intencional y voluntaria, en el mismo sentido que el “*diseño elusivo*”. Ahora, más que antes, la frontera entre evasión y elusión se encuentra desfigurada. Surgen dudas como si la simulación es pesquisable directamente en sede penal o se requerirá siempre de la sentencia del tribunal tributario que la declare. Esta interrogante surge porque el delito tributario fundamentalmente denuncia simulaciones destinadas a la minoración tributaria.

En la legislación chilena todo acto constitutivo de evasión tributaria, es calificable como tal si se cumplen los requisitos objetivos y subjetivos de los tipos respectivos, siendo por tanto susceptible de ser sancionado como delito tributario. La norma general, si bien contiene en la descripción del tipo diversas conductas, en realidad constituye un solo tipo penal. En efecto, todas las conductas que ella contiene, comparten la característica común el tener como natural objetivo encontrarse encaminadas a la producción definitiva de una evasión tributaria, cualquiera de las cuales permite por tanto configurar el tipo de evasión.

Siguiendo la terminología empleada por la doctrina penal más autorizada, se trata de un tipo penal con ejemplos regla, pues el legislador al efectuar la penalización no ha querido agotar el alcance del tipo a unos casos específicos, sino que sencillamente expone las conductas que, a su juicio, son las más comunes de entre aquellas que permiten conducir a un resultado de evasión, lo que se evidencia con la norma de clausura del tipo (“...*el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto...*”), que permite incluir en el tipo genérico de evasión cualquiera conducta que pueda resultar en una evasión de impuestos. De esta forma, aun cuando no se hiciera referencia expresa a las conductas previas, igualmente ellas serían sancionables como evasión, por quedar comprendidas dentro de la fórmula genérica. Ello, pues de conformidad con esta fórmula de clausura, el empleo de cualquier procedimiento doloso que se encuentre destinado a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas por parte de un sujeto obligado tributario, de igual manera que en los casos que ha descrito la propia norma con anterioridad en los casos regla, genera como consecuencia la tipicidad de la conducta. La norma hace punible penalmente el evadir impuestos intencionalmente ocultando una

realidad económica (“ocultar”, “desfigurar” y “burlar”), al igual que las conductas desarrolladas a través de alguna de las 5 conductas que específicamente indica el legislador en forma previa como ejemplos regla.

Un segundo aspecto a destacar de esta disposición, es que el tipo penal que ella contiene posee por finalidad sancionar la realización de alguna de las conductas que la norma señala, cuando ellas objetivamente tengan la capacidad de llegar a producir una elusión de impuestos, más allá de la producción o no del resultado querido, por medio del engaño al Fisco al momento determinar si el contribuyente respectivo debe o no pagar por concepto de impuestos la cantidad que señala o, lo que es incluso más grave, sobre si debe o no pagar impuestos.

La norma entonces y la practica jurisprudencial ha ratificado sanciona entre otras conductas precisamente la simulación realizada en cualquiera de sus formas a fin de engañar a la administración evitando el pago de impuestos, sin embargo, bajo la vigencia de la cláusula anti abuso la simulación no podrá ser pesquizable penalmente como es posible concluir.

Así es que la elusión que se está prohibiendo por las normas anti abuso era constitutiva de evasión verdadera, la que se ha despenalizado hacia la infracción tributaria por las clausulas generales introducidas por el legislador, producto de la improvisación e impaciencia.

En el mismo orden, en virtud de la amplitud del concepto de autor penal del artículo 15 del Código Penal, no era infrecuente que quien diseñaba o planificaba una figura que era identificada como delito tributario fuere igualmente denunciado y condenado como coautor del delito tributario. Hoy, con la introducción del artículo 100 bis del Código Tributario, será imposible denunciar a un asesor penalmente, por especialidad e indubio pro reo.

Por último, se han incorporado a la ley tributaria una serie de nuevos delitos que sancionan actos preparatorios, técnicamente mal diseñados porque hacen punible la declaración incompleta o falsa de información al Servicio de Impuestos Internos en forma dolosa, pero la intencionalidad no puede ser completada o integrada pues falta la dirección que esta dándose a esa declaración falsa o incompleta. Estas nuevas figuras son inútiles, pues si tenemos presente la amplitud del concepto de evasión en nuestro

Código Tributario, vemos que no tiene sentido seguir juntando delitos en leyes de otra área.

Las normas anti elusivas generales enfrenta la igualdad con la libertad, la igualdad puesta en función del bien común y la libertad del ser humano individual. Nos parece que en la discusión de su establecimiento, se ha omitido recurrir a las bases de la institucionalidad que ponen al hombre en el centro de la preocupación del constituyente y a la sociedad o asociación como expresiones de su libertad, pero es un tema abiertamente discutible y fundamentalmente ideológico. Esto lo define la democracia.

Patricio Silva-Riesco Ojeda