Artículo: De la elusión y la evasión tributaria
Revista: Nº207, año LXVIII (En-Jun, 2000)
Autor: Jorge Montecinos Araya

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Nº 207
AÑO LXVIII
ENERO - JUNIO 2000
Fundada en 1933

ISSN 0303 - 9986

REVISTA DE DERECHO

UNIVERSIDAD DE CONCEPCION

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Artículo: De la elusión y la evasión tributaria
Revista: Nº207, año LXVIII (En-Jun, 2000)
Autor: Jorge Montecinos Araya

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

DE LA ELUSION Y LA EVASION TRIBUTARIA

JORGE MONTECINOS ARAYA
Profesor de Derecho Económico
Universidad de Concepción

I. CONSIDERACIONES GENERALES

1. En el Estado moderno, el gasto público es financiado principalmente por medio de los impuestos. La relación tributaria, de otro lado, es una relación de derecho, no siendo ya posible su concepción como una relación de poder, de preeminencia absoluta del órgano público respecto del contribuyente. Por la trascendencia de los intereses y bienes jurídicos comprometidos, es el propio constituyente el que fija los principios conforme a los cuales debe desarrollarse tal relación. Estos principios importan verdaderos límites al ejercicio de la potestad tributaria y, correlativamente, garantías para los contribuyentes.

2. El impuesto como institución jurídica, siguiendo al Derecho de obligaciones, se estructura como un derecho de crédito (para el ente público) y de una correlativa obligación (para el contribuyente). Por su propia naturaleza, el impuesto, especie del género tributo, siempre será coactivo, esto es, su establecimiento vendrá dado unilateralmente por la ley, no dependiendo de la voluntad de los sujetos obligados. Lo dicho vale aun para el caso en que el legislador emplee un negocio jurídico para tipificar el impuesto. En este último caso, la voluntad de las partes no cubre el nacimiento de la obligación tributaria. Esta nace háyanlo querido o no las partes, aun contra su voluntad e incluso aunque lo ignoren. El negocio jurídico que surge al amparo de las normas del Derecho privado es un dato, un hecho jurídico, para el Derecho tributario.

3. Los impuestos sólo pueden ser establecidos por ley, según el principio de reserva de ley en materia tributaria o simplemente de legalidad tributaria, de rango constitucional. No se puede exigir un tributo sin que exista una ley previa que lo establezca (*nullum tributum sine lege*). Los fundamentos que se han dado son múltiples: a) de corte individualista, la protección del derecho de propiedad, que sólo cede ante el tributo por mandato legal; b) de corte plural, asegurar que el reparto de la carga tributaria se establezca por el órgano que mejor representa los intereses contrapuestos de la sociedad; c) por último, la seguridad jurídica, porque el hecho que los tributos vengan impuestos por ley significa, para los indi-

Artículo: De la elusión y la evasión tributaria
Revista: Nº207, año LXVIII (En-Jun, 2000)
Autor: Jorge Montecinos Araya

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

viduos, certeza en las reglas del juego.

Siguiendo a la doctrina española, destacamos los siguientes caracteres estructurales del principio de legalidad: a) presupone la separación de poderes y excluye que la regulación de ciertas materias se realice por cauces distintos a la ley; b) por consiguiente, constituye un límite a la administración tributaria que no puede regular materias cubiertas por el principio de legalidad, como manifestación del principio más amplio de juridicidad, consagrado en los arts. 6 y 7 de nuestra ley fundamental; c) y, por último, constituye también un límite al propio legislativo, que no puede abdicar de unas funciones que no[1] constituyen ejercicio discrecional, sino que son de ejercicio obligatorio e indelegable.

4. Del mismo modo que el Código Político manda que los tributos sólo pueden ser establecidos por ley, ordena que esa ley debe asegurar la igual repartición de la carga tributaria. En virtud de este principio todas las personas que se posean idéntica capacidad contributiva deben concurrir, por igual, al sostenimiento del Estado. El legislador no puede, al establecer un tributo, consagrar un tratamiento desigualitario, salvo que así lo imponga la promoción del bien común.

II. LA REACCION O LA RESISTENCIA FRENTE AL IMPUESTO

5. Siendo la fuente de la obligación tributaria la ley, sin quererlo y a veces sin advertirlo, los particulares se convierten en deudores del Fisco, al ser sus actos y negocios, y a veces los resultados, considerados como presupuestos de hecho de tal obligación. De modo, pues, que los contribuyentes deben tener presente los efectos tributarios que sus actos y negocios traen consigo. Muchas veces, la decisión misma de ejecutar un acto o de celebrar un negocio dependerá de dichos efectos. Antes de cualquiera operación, al empresario y aun al ciudadano común le interesará saber el costo tributario implícito. Lo dicho no sólo es lícito, sino prudente[2].

6. La reacción del contribuyente frente al impuesto admite un enfoque económico y otro jurídico. El propio legislador, desde el primer ángulo, muchas veces, buscará propiciar un determinado comportamiento de los agentes económicos. Para ello se valdrá del impuesto que ahora no tendrá por función primordial allegar recursos al erario público, sino obtener un determinado comportamiento del contribuyente, considerado valioso para la economía. Aunque ello signifique dejar de recaudarlo o recaudarlo en menor medida. En este plano, el contribuyente adoptará, desde el punto de vista fiscal, la decisión económica más favorable, sin que viole ni la letra ni el espíritu de la ley. Algún autor ha denominado esta hipótesis como "elusión inducida", esto es, "cuando la propia ley desea el comportamiento del contribuyente por razones extrafiscales..."[3].

[1]Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Olledo y José M. Tejerizo López, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, undécima edición, 2000, pág. 123.

[2]No se quiere decir que el contribuyente siempre pague contra su voluntad, sino que dicha voluntad, dicho querer, es indiferente a los efectos del nacimiento de la obligación, la que nace por mandato directo y unilateral de la ley.

[3]Sacha Calmon Navarro Coelho, "Interpretación económica en Derecho tributario. Prevalencia del contenido sobre la forma. Imposibilidad en el Derecho brasileño del principio de legalidad", en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, XXXIX, 204, noviembre-diciembre, 1989, pág. 1456.

Artículo: De la elusión y la evasión tributaria
Revista: Nº207, año LXVIII (En-Jun, 2000)
Autor: Jorge Montecinos Araya

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Otro autor ha señalado que la elusión, en sentido estricto, es un fenómeno extrajurídico, que acude a procedimientos económicos y jurídicos[4].

Se desea incentivar el ahorro y la inversión, y castigar el consumo, y se modifica entonces la norma de devengo del impuesto global complementario, gravándose al dueño de la empresa sólo contra retiro o distribución de utilidades de la empresa. El contribuyente del impuesto personal podrá postergar el pago mediante el simple expediente de no retirar. Se desea incentivar un determinado sector de la economía, como la construcción, entonces se establece un tratamiento tributario más favorable para el propietario de vivienda económica. El contribuyente podrá decidir invertir en esos bienes antes que en capitales mobiliarios, etc.

7. La reacción jurídica del contribuyente frente al impuesto es una cuestión más compleja. La resistencia al pago de los impuestos es una verdadera constante histórica: "Dejar de pagar impuestos o pagarlos en cuantía inferior a la que corresponde según ley, es un comportamiento tan antiguo y persistente como la tributación misma y constituye un problema estatal para el que aún no se ha encontrado solución definitiva"[5].

8. La reacción dentro de la ley. En esta línea es natural que el contribuyente desee disminuir su carga tributaria. No puede pedírsele, en efecto, al adoptar una decisión económica, que elija aquella fórmula que resulte más favorable al interés fiscal y más gravosa para él. Esta es una premisa común en todos los autores consultados. El contribuyente, por el contrario, tiene el derecho de optar por el procedimiento técnico menos gravado. La ley tributaria no prohíbe el resultado económico que puede lograrse por medios lícitos diferentes a los que prevé el legislador. El ahorro del impuesto no es, por fuerza, un propósito ilegítimo[6].

Pero no siempre la reacción del contribuyente es lícita. Lo que conlleva la necesidad de distinguir los mecanismos de ahorro tributario que son aceptables para el ordenamiento jurídico de los que no lo son y también los criterios conforme a los cuales deberá emitirse semejante juicio de valor. La doctrina y aun el Derecho comparado no se ponen de acuerdo en una línea nítida de separación. Ni siquiera existe acuerdo sobre el significado de los términos elusión y evasión, aunque la tendencia es considerar lícita a la primera e ilícita a la segunda. No ha faltado el autor que ha señalado: "En materia tributaria suele emplearse el vocablo 'elusión' que, en realidad, trae más confusión que solución"[7].

III. LA ELUSION COMO REACCION LICITA ANTE EL IMPUESTO

9. La tendencia es, con todo, considerar a la elusión como una reacción lícita ante el impuesto. Los autores hablan de "planificación fiscal", de "economía de opción", de "elusión" e incluso de "evasión lícita", para referirse a la reacción del contribuyente frente al impuesto ajustada a la ley.

[4]Narciso Amorós, "La elusión y la evasión tributaria", en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, 1965, volumen 15, Madrid, pág. 588.

[5]Hernando Sierra Mejía, *El derecho y el revés del impuesto. Legalidad tributaria y evasión*, Señal Editora, Medellín, 1988, pág. 197.

[6]Tulio Rosembluj, *La simulación y el fraude de ley en la nueva Ley General Tributaria*, 1996, pág. 94.

[7]Ricardo Thomas, *Régimen penal tributario, Ley 24.769*, Ad hoc, Buenos Aires, 1997, pág. 26.

Artículo: De la elusión y la evasión tributaria
Revista: Nº207, año LXVIII (En-Jun, 2000)
Autor: Jorge Montecinos Araya

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Para el autor colombiano Sierra Mejía, "hay elusión cuando el sujeto pasivo evita que surja la obligación tributaria, disminuye su cuantía o pospone su exigibilidad, empleando para tal fin estrategias expresa o implícitamente contenidas en la ley" (ob. cit., pág. 193). Agrega el mismo autor que "en los países de habla inglesa se usa la expresión 'tax avoidance' para indicar la acción de evitar el impuesto sin infringir la ley". Ob. cit., pág. 193.

10. La conducta elusiva debe ser previa al hecho gravado si tiene por fin evitar que nazca el impuesto. No obstante que también es concebible la evasión para disminuir la cuantía del impuesto o posponer su exigibilidad, como afirma Sierra Mejía, lo frecuente es que ella tenga por objeto evitar que la obligación tributaria nazca. Si la conducta elusiva del sujeto tiene ese fin, debe ser exitosa, porque si se ha verificado el hecho gravado, no podemos hablar de elusión. Narciso Amorós ha escrito: "Si el hecho imponible se produce, nace la relación tributaria y en ese momento ya hay un sujeto pasivo; y, por lo tanto, si éste, sea directamente contribuyente o sustituto, no cumple o no paga el impuesto, entonces nos encontramos ante un fraude (nosotros preferimos la expresión evasión) y en forma alguna ante la elusión" (ob. cit., págs. 593 y 594). Como afirma Navarro Coelho, lo característico de la elusión es el momento de la utilización de los medios, antes de la realización del hecho gravado (ob. cit., pág. 1458).

11. El problema de los medios empleados por el sujeto, para evitar el impuesto o disminuir su cuantía. Nadie discute que los medios deben ser legales, el sujeto en su afán de eludir el impuesto, no debe infringir la ley.

La cuestión es, por lo mismo, determinar cuándo los medios son lícitos y cuando son ilícitos. Como ha dicho Toledano Ruiz: "...el problema se encuentra en delimitar cuándo se respetan las reglas del juego o, dicho de otra manera, en qué casos el ahorro fiscal es lícito"[8].

Pero para que nos entendamos coloquemos un par de ejemplos, tomados de nuestra ley:

a) El art. 38 bis de la LIR establece que los contribuyentes que declaran renta efectiva con contabilidad completa, que pongan término a su giro, deberán considerar retiradas o distribuidas las utilidades tributarias disponibles a esa fecha. La misma norma aplica un impuesto único del 35% a cargo de la empresa sobre dichas utilidades y agrega que no se aplicará el impuesto "a la parte de las rentas que correspondan a los socios o accionistas que sean personas jurídicas, la cual deberá considerarse retirada o distribuida a dichos socios a la fecha de término de giro". Este impuesto único sustituye al impuesto global complementario cuyo sujeto pasivo es el dueño de la empresa (empresario natural, socio o accionista), en tanto sea persona natural con domicilio o residencia en Chile. La misma disposición, sin embargo, le otorga a esta persona natural la opción de declarar, en forma separada, el impuesto global complementario por su parte de las utilidades que le correspondan, aplicándose una tasa "equivalente al promedio de las tasas más altas de dicho impuesto que hayan afectado al contribuyente en los 3 ejercicios anteriores al término de giro..."

a.1. La sociedad "Las 3 Mellizas Ltda." posee utilidades tributarias disponibles por $ 1.000.000.000. Las socias deciden poner término anticipado a la sociedad y repartirse las

[8]José Ignacio Toledano Ruiz, *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, Editorial CISS, 1998, Madrid, pág. 27.

Artículo: De la elusión y la evasión tributaria
Revista: Nº207, año LXVIII (En-Jun, 2000)
Autor: Jorge Montecinos Araya

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

utilidades no retiradas, conforme al derecho común. El impuesto único del 35% corresponde a $ 350.000.000.

En vista de lo cual, las socias deciden:

a.1.1. Constituir cada socia una nueva sociedad, por ejemplo, del giro inversiones, y posteriormente ceder los derechos sociales en la primitiva sociedad a la nueva. De modo que los nuevos socios de "Las 3 Mellizas Ltda." correspondan a tres personas jurídicas. Así nos habrá devengado el impuesto único, el que se posterga hasta el término de giro de cada una de las nuevas sociedades. ¿Este es un medio lícito de evitar el impuesto?

a.1.2. Después de un examen detenido de la norma, las socias deciden postergar por 3 años el término de giro; y paralelamente, durante dicho lapso, reducen al mínimo el retiro de utilidades, disminuyendo así la base imponible del impuesto global complementario y, por vía de consecuencia, el promedio de las tasas más altas de los últimos tres ejercicios anteriores al término de giro. De modo, pues, que la tasa promedio, por ejemplo, será del 10% para cada una de las socias. Un ahorro tributario de $ 250.000.000.

a.1.3. Se detienen en el sujeto pasivo del impuesto único, que corresponde a la "empresa", esto es, a la sociedad. Por ello deciden vender los bienes que respaldan las utilidades tributarias, cada una, o a sociedades que al efecto constituyen, y simplemente provocar la insolvencia de la sociedad deudora del impuesto único.

b. Otro caso en relación al I.V.A.: Un contribuyente arrienda un predio en que se encuentra situada una cantera, para proceder a su explotación y posterior venta de roca y otros derivados. La venta de bienes corporales muebles se encuentra afecta al IVA, esto es, "toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir el dominio a título oneroso de *bienes corporales muebles*... como asimismo todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta" (art. 2 Nº 1 del D.L. 825).

La situación es la siguiente: se presenta un comprador que desea adquirir 1.000.000 de metros cúbicos de roca, lo que corresponde a la explotación de un año de la cantera. Después de estudiar la definición legal de venta deciden, con la anuencia de la arrendadora propietaria del predio, ceder el contrato de arriendo o subarrendar por un año. Ha cedido, pues, una cosa incorporal, como es la posición contractual del contrato de arriendo, el conjunto de derechos y obligaciones que emanan del contrato y, por consiguiente, no se ha verificado el hecho gravado ni nacido la obligación tributaria.

12. No existe unanimidad en la doctrina sobre el modo de resolver el choque de bienes jurídicos de rango constitucional que se produce en la elusión: legalidad versus igualdad tributaria. Debe dejarse constancia, en todo caso, que la posición de los autores está muy marcada por la realidad positiva de sus respectivos países.

13. El conflicto debe resolverse a favor del Principio de Legalidad y de la Seguridad jurídica. Esta posición parte del supuesto, ya enunciado, que el contribuyente posee la libertad de conducir sus negocios del modo que estime más conveniente a sus intereses, y que no existe el deber jurídico de llevarlos del modo más favorable al interés fiscal. Esta fue también la posición sustentada, en general, por el Parlamento chileno con ocasión de la reforma tributaria que se analizará en este seminario. Así, por ejemplo, el diputado señor

Artículo: De la elusión y la evasión tributaria
Revista: Nº207, año LXVIII (En-Jun, 2000)
Autor: Jorge Montecinos Araya

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Enrique Krauss: "...Y, ¿qué es eludir? Esquivar una dificultad, un problema; evitar algo con astucia o con maña. Esa es la defensa del contribuyente respecto de las normas que pretenden obligarlo a pagar una determinada suma, lo cual no es condenable en absoluto. Está en la naturaleza humana, corresponde al sentido natural de defensa, porque lo contrario sería suponer que el país estaría conformado por un conjunto de masoquistas que se sentirían felices de pagar impuestos... De manera que confundir evasión con elusión me parece un problema conceptual negativo, más allá de la temática exclusivamente semántica..." El diputado señor Lorenzini añadió: "Siempre he pensado 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..."

En seguida argumentan los autores que la obligación tributaria es, por mandato constitucional, *ex lege*, lo que significa descartar de plano la interpretación analógica. Aunque exista el mismo resultado económico, no se puede por analogía hacer aplicable el tributo no cubierto por el presupuesto legal. En nuestro derecho, la Corte Suprema ha mantenido inalterable la doctrina que la ley tributaria, que establece el impuesto, es de interpretación restrictiva. Al efecto, Ducci Claro señala que dentro de estas leyes tienen especial importancia las tributarias, y agrega: "Una jurisprudencia aún más abundante se halla respecto a las leyes tributarias, estableciendo en una forma reiterada que ellas no permiten interpretación extensiva"[9].

Con base en el principio de legalidad, a modo de resumen, citamos a Navarro Coelho: "...Este principio, en particular, incluye dos connotaciones relevantes. La primera es la de que el contribuyente, observada la ley, no está obligado a adoptar la solución fiscal y jurídica más onerosa para su negocio; por el contrario, está éticamente liberado para buscar la menos onerosa, porque siendo el régimen económico considerado de libre iniciativa y de asunción y de responsabilidades, prevalece la tesis de la minimización de los costos y maximización de los resultados. La segunda connotación del principio de legalidad en particular reside en el aforismo de que ninguno está obligado a hacer o dejar hacer alguna cosa si no es en virtud de ley, precepto constitucional dominante..." (ob. cit., pág. 1.457).

En el fondo, el conflicto entre el principio de legalidad y la seguridad jurídica, por una parte, y el de la igualdad tributaria, por otra, se resuelve a favor de los primeros en desmedro del segundo. García Belsunce, en esta línea, afirma: "Ni el contenido económico del derecho tributario, ni su reconocida autonomía, ni la aplicación más estricta del principio de igualdad impositiva que exige igual tratamiento a quienes estén en igualdad de situaciones (fundamento de las teorías fiscalistas para destruir las formas jurídicas que permiten eludir el impuesto a aquellos que saben elegir mejor las formas jurídicas), pueden convertir en ilícita la actitud del contribuyente que ha elegido formas o estructuras jurídicas adecuadas para configurar sus actos económicos, pero más ventajosas por sobre otras frente al aspecto de la tributación. En todo caso, habrá un vacío de la ley tributaria que no ha sabido acompañar la dinámica de la vida económica y jurídica al dejar escapar situaciones o hechos que debieran ser gravables"[10].

[9] Carlos Ducci Claro, *La interpretación jurídica*, Editorial Jurídica de Chile, 1989, pág. 65.

[10] Horacio García Belsunce, "La influencia de la ley fiscal sobre los contratos", en *Temas de Derecho Tributario*, pág. 264, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982.

Artículo: De la elusión y la evasión tributaria
Revista: Nº207, año LXVIII (En-Jun, 2000)
Autor: Jorge Montecinos Araya

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

La elusión, en este caso, se configura por "laguna legal", y que por lo mismo sólo puede ser reprimida por el legislador. Jamás por el intérprete mediante una interpretación extensiva o, mejor dicho, mediante la analogía integradora. En palabras de Streeter: "El intérprete no puede darle al hecho imponible una significación ni una extensión diferentes a la que le acuerda el ordenamiento jurídico. ¿Que ésta es una manera de burlar el impuesto, celebrando contratos no gravados? Posiblemente. Pero la solución no está en deformar el concepto de compraventa –en nuestro segundo ejemplo, el de cosa corporal– ni en destruir la teoría jurídica del hecho imponible, sino que está en la generación de leyes bien concebidas, que incorporen efectivamente al ámbito del derecho los valores extrajurídicos en que se fundan, que describan los hechos imponibles de acuerdo a principios de correcta técnica jurídica y, sobre todo, respeten el concepto unitario del derecho..."[11].

14. Otro problema íntimamente conectado con la prohibición del empleo de la analogía en la interpretación de la ley que establece el impuesto, es el que se ha denominado la "recalificación", por la administración tributaria, de los contratos celebrados por los particulares. ¿Puede la administración prescindir de un contrato celebrado por los particulares (de las formas jurídicas), para eludir el impuesto, atendiendo a los resultados económicos? Pensemos, en el segundo ejemplo planteado, ¿podría el SII recalificar el contrato de cesión o de subarriendo, sosteniendo que se trata de uno de compraventa?; ¿podría, en el primer ejemplo, prescindir de los nuevos contratos de sociedad y liquidar el impuesto directamente a los socios primitivos?

En la elusión, como modo lícito de evitar el impuesto, siempre se producirá una tensión entre las formas jurídicas empleadas (*intentio juris*) y los resultados económicos obtenidos (*intentio facti*). Los autores sostienen que el órgano fiscalizador, salvo disposición legal expresa, no posee la potestad de recalificar el contrato. Las lagunas legales sólo deben ser suprimidas por ley, jamás por el juez o por la administración, aunque se resienta el principio de igualdad tributaria[12].

En nuestro derecho, el SII carece de la potestad de recalificar los contratos celebrados válidamente entre los particulares; como hechos sociales, no puede prescindir de ellos, para efectos fiscales. El SII, órgano público, debe ceñir su actuación estrictamente a la ley, careciendo en esta materia de la habilitación legal previa que exige el respeto del principio de juridicidad consagrado en los arts. 6 y 7 de nuestra Constitución Política de la República. El mismo Código Tributario, en su art. 63 prescribe que el servicio ejercerá la potestad fiscalizadora, mediante el "uso de todos los medios legales". Así, por lo demás, se ha fallado: "Que, en consecuencia, el recurrido –un director regional del SII– con la finalidad de rectificar nuevamente certificaciones anteriores, ha procedido a interpretar, sin facultades, un contrato privado que, *prima facie,* otorga efectos comerciales y tributarios que no se desprenden de dicho documento, infringiendo con ello la prohibición del artículo 7 de la Constitución Política de la República". *RDJ.*, t. XCIII, secc. 5ª, pág. 33.

[11] Jorge Streeter, "La interpretación de la ley tributaria", en *Revista de Derecho Económico.*

[12] Navarro Coelho: "...No cabe al administrador ni al juez, para gozo de los principios de seguridad y legalidad, la tarea de impedir las oportunidades de elusión en materia fiscal. Es materia bajo reserva de ley..." Asimismo: "...Los principios de capacidad contributiva y de igualdad tributaria contienen exclusivamente un mandato al legislador ordinario agotando en este plano su eficacia..." (ob. cit., pág. 1.463).

Artículo: De la elusión y la evasión tributaria
Revista: Nº207, año LXVIII (En-Jun, 2000)
Autor: Jorge Montecinos Araya

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Todavía existe un argumento más a favor de esta tesis. El ordenamiento tributario concede la potestad de indagar la sinceridad de las estipulaciones contractuales, para efectos fiscales, en casos expresamente establecidos. Nos referimos, en primer lugar, a lo dispuesto en los arts. 63 y 64 de la ley 16.271 sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones. El citado art. 63 establece: "El SII podrá investigar si las obligaciones impuestas por cualquier contrato son efectivas, si realmente dichas obligaciones se han cumplido o si lo que una parte da en virtud de un contrato oneroso guarda proporción con el precio corriente en plaza, de lo que recibe en cambio. Si el servicio comprobare que dichas obligaciones no son efectivas o no se han cumplido realmente, o lo que una de las partes da en virtud de un contrato oneroso es notoriamente desproporcionado al precio corriente en plaza de lo que recibe en cambio, y dichos actos y circunstancias hubieren tenido por objeto encubrir una donación o anticipo a cuenta de herencia, dictará una resolución fundada, liquidando el impuesto que corresponda en conformidad a esta ley y solicitará al juez competente se pronuncie sobre la procedencia del impuesto y la aplicación definitiva del monto de éste. La solicitud del servicio se tramitará conforme al procedimiento sumario".

Nótese que la hipótesis legal corresponde a la simulación, y no a la elusión propiamente tal, porque en ésta la voluntad de las partes es real y lícita. Pero aun así, el legislador ha sido cuidadoso, pues, no habilita al SII para proceder por sí y ante sí a prescindir de un contrato –incluso podríamos decir de la apariencia de un contrato– sino mediante una resolución dictada por la justicia ordinaria, reconociéndose el derecho del contribuyente a la defensa y, en fin, a un procedimiento racional y justo.

El otro caso en que la ley, en forma expresa, habilita al SII para prescindir de las declaraciones contractuales, también es de simulación. Me refiero a la facultad de tasar la base imponible del impuesto a que se refieren los incisos 3, 4 y 5 del art. 64 del Código Tributario. El inciso 4, al efecto, prescribe: "En igual forma, en todos aquellos casos cuya determinación se basa en el precio o valor de bienes raíces, el SII podrá tasar dicho precio o valor, si el fijado en el respectivo acto o contrato fuere notoriamente inferior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares, en la localidad respectiva..." El precepto supone que las partes han disimulado el precio verdadero, y han declarado uno notoriamente inferior al valor comercial del bien, con el objeto de disminuir la base imponible del impuesto. Nuevamente ha sido el legislador el que ha establecido la potestad al órgano público, pues esta norma se agregó recién por la ley 19.155 de 1992. Antes el Código sólo contemplaba la potestad respecto de los bienes muebles, lo que hizo necesario, mediante reforma legal, la extensión de la misma respecto de los bienes inmuebles. Otra manifestación que el Derecho tributario es una rama del Derecho público.

Agreguemos que el propio SII ha señalado que en los procesos de "reorganización empresas", que tienen por propósito una legítima causa de negocios, los bienes muebles o inmuebles pueden ser avaluados por las partes, según valor libro, aunque éste sea notoriamente inferior al valor corriente en plaza o comercial. El SII ha dicho, en tales casos, que no ejercerá la potestad que le otorga el art. 64 del Código.

Fuera de estos casos, el SII no puede entrar a recalificar los negocios jurídicos que, dentro de la libertad contractual y de la autonomía de la voluntad, celebren los contribuyentes. Recordemos que se ha fallado que ambos principios de derecho privado poseen reconocimiento constitucional en la garantía establecida en el art. 19 Nº 21 de nuestra Constitución.

Artículo: De la elusión y la evasión tributaria
Revista: Nº207, año LXVIII (En-Jun, 2000)
Autor: Jorge Montecinos Araya

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

15. El problema de la elusión, por consiguiente, debe solucionarse por el legislador. Ello es así por tratarse de materias de dominio legal y por razones de seguridad jurídica.

El legislador puede reaccionar de distintas maneras: a) Puede, en primer lugar, tipificar el tributo del modo más extensivo posible. Recordemos, al efecto, la definición legal de venta del art. 2 Nº 1 del D.L. 825; o la de "renta" del art. 2 Nº 1 del D.L. 824. Aun así podrían los particulares eludir el impuesto, como ocurre en el caso de la cesión del contrato de arriendo que hemos visto precedentemente. Decide gravar el contrato de venta de ciertos bienes inmuebles y, por anticipado, previendo una posible vía elusiva, con mala técnica jurídica, afecta del mismo los contratos de promesa de compraventa de los mismos bienes.

b) Puede, en segundo lugar, modificar derechamente el precepto legal que permite la elusión, perfeccionando la disposición de modo de colmar la laguna legal existente. Es lo que ocurre en la reforma tributaria en comento respecto de la situación de las pérdidas o de la devolución del remanente del crédito fiscal por activo fijo.

c) Puede, por último, establecer ficciones o presunciones como mecanismos de reacción legal ante la evasión. Esta es la solución, a nuestro juicio, que mejor ataca al fenómeno elusivo.

Un par de ejemplos:

A. Una forma de eludir el pago del impuesto global complementario por el dueño de la empresa –persona natural con domicilio o residencia en Chile– fue adquirir un inmueble como persona natural y después del plazo del año vendérselo a la sociedad a un mayor precio. Este sobreprecio no tributaba por ser considerado, en una época, como un ingreso no renta al tenor de lo dispuesto en el art. 18 Nº 7 letra b) de la LIR. La ley 18.293 reaccionó y afectó ese mayor valor con tributación normal, vale decir, impuesto de 1ª categoría y global complementario o adicional, según corresponda. El propósito de la reforma legal fue gravar el retiro disfrazado, como un ingreso no renta, mediante un comportamiento al menos elusivo.

B. Otra forma de eludir el pago del impuesto global complementario, tratándose de accionistas de sociedades anónimas cerradas, fue recurrir al mutuo. El accionista en vez de percibir dividendos afectos a dicho impuesto percibía el mismo dinero ahora bajo la forma jurídica de un mutuo. El legislador reaccionó y afectó dichas sumas con el impuesto único del 35% del art. 21 de la LIR.

C. Establece como tope para tener derecho al régimen de renta presunta, en la agricultura, el de 8.000 unidades tributarias de ventas anuales. Previendo la posible elusión mediante la constitución de sociedades de personas destinadas a evitar dicho top (un agricultor con 3 predios constituye, respecto de cada uno, 3 sociedades distintas), ordena colacionar las ventas de los socios y de las sociedades relacionadas por una persona natural.

No podemos dejar de advertir que esta modalidad, muchas veces, significará introducir normas legales que distorsionan el sistema tributario, generalmente, con una defectuosa redacción y una imperfecta técnica jurídica. Y es precisamente, al amparo de la oscuridad legal, que suele habitar la que hemos llamado elusión por laguna legal, no la inducida. Nos parecen aplicables también a nuestro país las palabras del profesor Friaud, de la Universidad de Colonia: "Entre el Fisco y el ciudadano tiene lugar una permanente carrera, similar a la de la liebre y la tortuga de los cuentos, en la que ambas partes, una vez la tortuga y otras la liebre, se detienen, se ocultan y descubren nuevos trucos, y al final nadie sabe quién ha vencido. En esta carrera nuestro derecho fiscal se complica cada día más y se hace más

Artículo: De la elusión y la evasión tributaria
Revista: Nº207, año LXVIII (En-Jun, 2000)
Autor: Jorge Montecinos Araya

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

incomprensible de lo que es de por sí" (citado por Sierra Mejía, ob. cit., pág. 198). Piénsese, por ejemplo, en la redacción de la reforma al tratar la deducción de las pérdidas tributarias o de la depreciación acelerada.

17. El conflicto se soluciona favoreciendo el principio de igualdad. No nos detendremos aquí, pero sí mencionaremos que en el extranjero se ha sostenido que no todo comportamiento, cualquier medio, puede ser aceptado para evitar el impuesto o disminuir su cuantía.

El ordenamiento, señalan, no puede permanecer impávido frente a cualquier acción de los contribuyentes en orden a dejar de pagar los impuestos que les corresponden. La elusión, en el fondo, no sería sólo un problema ético sino también jurídico.

17.1. Una primera forma de reacción es propiciando la interpretación económica de la ley tributaria y la recalificación de los contratos. La interpretación económica supone autorizar al intérprete a prescindir de las formas jurídicas empleadas por los particulares, para desentrañar el resultado económico del negocio. La tensión entre forma jurídica y fin económico se resuelve a favor de este último.

Este pensamiento, sin duda, ha estado muy influenciado por la Ordenanza Tributaria del Reich de 1919, que en su artículo 4 disponía: "Para la interpretación de las leyes de impuesto se debe atender a su fin, a su significado económico y al desarrollo de las circunstancias". Se debe, por consiguiente, atender primordialmente a la realidad económica y prescindir de las formas jurídicas empleadas por los contribuyentes[13].

En la misma línea, la ley alemana del 16 de octubre de 1934, en forma expresa, estableció: "No puede eludirse o disminuirse la obligación contributiva mediante abusos de formas y figuras del derecho civil"[14].

Este método interpretativo ha sido muy criticado, pues, a menudo se tradujo en abusos por parte de la administración tributaria[15].

17.2. Otra forma de reacción fue consagrando, en forma expresa, el fraude de ley tributaria.

Así ocurrió en España, donde la Ley General Tributaria de 1963, en su art. 24.2, dispuso: "Para evitar el fraude de ley se entenderá... que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado".

Esta norma legal fue modificada el año de 1995, y quedó como sigue: "Para evitar el fraude de ley se entenderá... que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan

[13] Horacio García Belsunce, "La interpretación de la ley tributaria", en *Temas de Derecho Tributario*, pág. 153.

[14] Narciso Amorós, ob. cit., pág. 592. Una visión más completa puede consultarse directamente en Heinrich Wilhelm Kruse, *Derecho Tributario*, Parte General, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1978, págs. 191 y siguientes, traducción de Perfecto Yebra Martul-Ortega.

[15] "...Se llegó a hablar de una *interpretatio abrogans* con el fin de autorizar al intérprete a superar la norma legislativa...", señala Amilcar Falcao, citado por Navarro Coelho, ob. cit., pág. 1.450.

Artículo: De la elusión y la evasión tributaria
Revista: Nº207, año LXVIII (En-Jun, 2000)
Autor: Jorge Montecinos Araya

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

un resultado equivalente al derivado del hecho imponible..."

Debemos señalar, sin embargo, que los autores españoles dejan constancia que durante la vigencia del primitivo texto nada o casi nada se aplicó. Al efecto citamos a Miguel Cruz Amorós: "...Fracasó, aunque parece que sólo parcialmente, cuando se trató de aplicar a situaciones muy dudosas, socialmente masivas y, por tanto, de gran repercusión pública, desarrolladas sobre operaciones que en cierta manera habían sido convalidadas por la administración a través de autorizaciones o consultaciones de consultas..."[16]

18. En consecuencia, este sector de la doctrina considera a la elusión como una reacción ilícita frente al impuesto, un ataque indirecto, más sofisticado de la ley tributaria. La diferencia entre elusión y evasión, por consiguiente, estaría dada por la forma en que se produce la infracción de ley: indirecta y artificiosa en la primera, directa y frontal en la segunda. Evitar el impuesto de modo lícito se denomina, en cambio, planificación fiscal o economía de opción.

IV. LA EVASION REACCION ILICITA FRENTE AL IMPUESTO

19. La evasión será siempre una reacción ante el impuesto que infringe la ley, por lo que no es posible hablar de "evasión lícita". Licitud significará elusión o, para otros, planificación fiscal o economía de opción[17].

Por ello es que se ha definido la evasión como "el incumplimiento parcial o total de la obligación tributaria, sea cual fuere el medio empleado para tal fin" (Sierra Mejía, ob. cit., pág. 205).

La evasión es más amplia que la noción de fraude o delito tributario. Evadir es simplemente dejar de pagar el impuesto en la medida legal, por las razones que sean, aunque el sujeto obre de buena fe o por ignorancia. La obligación impositiva surgirá por el solo ministerio de la ley, aunque acreedor y deudor lo ignoren, y si no se paga se habrá evadido el impuesto.

20. Evidentemente que lo normal será evadir el impuesto en forma intencional. Pero no toda conducta evasiva puede calificarse de fraude tributario. El contribuyente que declara sin pago y, en definitiva, no paga, sin duda habrá evadido el impuesto, pero no cometido un delito tributario.

La línea divisora será, en nuestro ordenamiento, el obrar malicioso del sujeto con el objetivo de burlar el impuesto. Si un contribuyente del IVA se convierte en deudor, como consecuencia de la objeción del crédito fiscal según el art. 23 Nº 5 del D. L. 825, al haber empleado una factura que no cumple los requisitos legales o reglamentarios o resulta ser no fidedigna, y si en definitiva no paga el impuesto, habrá evadido el impuesto, pero sin la malicia que exige el art. 97 Nº 4 del Código Tributario, no habrá cometido delito alguno. La expresión "maliciosamente" requiere dolo directo y no se satisface con culpa e incluso con dolo eventual.

[16] Prólogo a la obra de José Ignacio Toledano Ruiz, ya citada, pág. 10.

[17] Amorós señala: "La evasión en esta acepción nunca puede ser jurídica o legal, ya que es de su esencia el aparecer como procedimiento ilícito dejando de satisfacer el impuesto" (ob. cit., pág. 598).

Artículo: De la elusión y la evasión tributaria
Revista: Nº207, año LXVIII (En-Jun, 2000)
Autor: Jorge Montecinos Araya

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

21. O dicho de otro modo, una conducta evasiva sólo será punible al tipificarse expresamente como delito. Algún autor ha empleado la expresión, muy gráfica, de "emigración" de la simple conducta evasiva del delito fiscal. Bastará, en la generalidad de los casos, el cobro del impuesto con sus recargos legales.

22. En Argentina sólo es reprimida penalmente respecto del obligado que "evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional", mediante "declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño", y siempre que el monto evadido exceda de cierto monto (art. 1 de la ley 24.769, del 15 de enero de 1997). La acción típica es precisamente la de "evadir", pero por medio de un ardid o engaño. El fisco no está protegido con la pena, sino como cualquier otro acreedor frente al delito de estafa.

23. En España, país que consagra expresamente el fraude de ley como mecanismo de reacción civil frente a la "elusión", los autores son de la opinión de no perseguir criminalmente al contribuyente. Citamos a Toledo Ruiz: "Muchos autores consideran acertada la exclusión de las sanciones, pues según Palao Taboada recoge un amplio consenso de los autores de otros países y Derecho Comparado. Su fundamento, según dicho autor, es que no se ha realizado el hecho imponible y que la aplicación de la norma se produce por analogía, por lo que el castigo del fraude de ley equivaldría a la aplicación analógica de la norma punitiva en contra de lo dispuesto en el artículo 25.1 de la constitución..." (ob. cit., pág. 211).