

ELUSIÓN TRIBUTARIA

Isaías Cattaneo Escobar

Abogado, Subdirección de Fiscalización
Dirección Nacional, Servicio de Impuestos Internos
Alumno de Magister en Tributación, Universidad de Chile
Abogado, Universidad de Chile
isacatt@gmail.com



Jorge Burgos Arredondo

Abogado, Servicio de Impuestos Internos
Dirección de Grandes Contribuyentes, grupo minero.
Candidato a Magíster en Tributación, Universidad de Chile
Abogado, Universidad de Chile
jorgearturoburgosvr@gmail.com

Resumen: El texto académico que se desarrolla a continuación entrega una forma de entender la elusión tributaria como fenómeno jurídico, sustentando tal posición en la naturaleza jurídica de derecho público del tributo. Para construir esta aproximación a la elusión tributaria, los autores profundizan en la vinculación entre el hecho gravado, el hecho jurídico y negocio jurídico, planteando un concepto único de elusión.

Palabras claves: elusión; simulación; abuso; negocio jurídico.

1.- INTRODUCCIÓN

El proyecto de Ley N° 20.780 tenía por objetivo modificar los pilares del sistema tributario que existían en el país.

En el mensaje de la ley existe un diagnóstico claro: la estructura de nuestra carga tributaria se ve afectada por la elusión dado que ésta no contribuye a mejorar la distribución del ingreso, por lo cual uno de los elementos de la Reforma Tributaria incorporada por la norma es disminuir la elusión a través de la incorporación en el Código Tributario de una Norma General Anti-elusión, que permitiría Servicio de Impuestos Internos “rechazar las ventajas tributarias obtenidas mediante planificaciones elusivas y sancionar a los contribuyentes y asesores tributarios que hayan participado en su diseño.”¹

Antes de la creación de la norma anti-elusión existía un amplio consenso en el sector privado que el sistema tributario toleraba que empresas obtuvieran ventajas “indebidas” mediante planificaciones tributarias elusivas dado que existía el entendimiento que el hecho gravado se generaba en la forma de los actos, contratos o negocios jurídicos suscritos², lo que sumado a las dificultades existentes para sancionar tales asesorías, constituirían que el sistema tributario chileno fuese inequitativo en el sentido que aquéllos que tienen los recursos para financiar planificaciones tributarias pagaban menos impuestos de lo que corresponde.

En nuestra opinión, la norma general anti elusión busca dar da certeza jurídica, ya que el (nuevo) artículo 4° bis del Código Tributario exige un irrestricto respeto del principio de legalidad en relación al hecho gravado, y no considera ni la voluntad de la Administración o de los particulares para su configuración, siendo ésta un mecanismo de protección del hecho gravado.

2.- RELACIÓN ENTRE ELUSIÓN Y EL NACIMIENTO DEL HECHO GRAVADO

Una visión utilizada habitualmente para referirse a la elusión es la siguiente:

¹ Pág. 121 de Informe de Comisión de Hacienda HL 20.780.

² Para más información al respecto, revisar la investigación ya realizada por los autores en: CATTANEO, Isaías y BURGOS, Jorge. Aplicación de la norma general antielusión en Chile. Revista de Administración Tributaria 41, agosto de 2016. ISSN 1684-9434. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

“Debe distinguirse claramente entre la evasión y la elusión. En aquella el hecho gravado ha nacido a la vida del Derecho, vale decir, existe una obligación tributaria, misma que el sujeto pasivo ha dejado de cumplir. En la elusión por su parte, el hecho gravado no existe, justamente el objetivo de la conducta elusiva es impedir el nacimiento de éste, por medios antijurídicos.”³

El elemento central del referido concepto corresponde a cuando media elusión el hecho gravado aún no ha nacido. Esta definición está fuertemente fundada en la noción que la forma de los actos jurídicos es la que genera los hechos gravados y no su fondo (el hecho jurídico), por cuanto la forma en la cual se realizan las conductas tendría la fuerza de impedir la configuración del hecho gravado.

Lo indicado anteriormente adolece de una falla lógica: si el hecho gravado no ha nacido mediando elusión, ¿en base a qué puede el Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII o Servicio) liquidar impuestos? Si con la elusión no nace el hecho gravado (se ‘impide el nacimiento’), entonces no podría cobrarse impuesto alguno, puesto que no existiría impuesto a cobrar.

Pero el hecho es que las normas anti elusivas sí permiten cobrar ‘el tributo⁴ eludido’ (es precisamente su objetivo), como lo es, por ejemplo, el caso del artículo 63 de la Ley N° 16.271 que manda a “liquidar y girar el impuesto que corresponda”.

¿Cómo puede ser que la ley manda a liquidar el impuesto eludido? La única explicación lógica es que el tributo, con independencia de las conductas elusivas realizadas, se generó.

Así, no tiene relevancia alguna para determinar si estamos frente a elusión si el hecho gravado se configuró o no, puesto que tanto mediando actos elusivos o evasivos el hecho gravado siempre se verifica, naciendo por tanto la obligación tributaria. Si no se generó el hecho gravado, es decir, no se configuró el supuesto legal en el hecho jurídico, la conducta simplemente no genera impuesto, careciendo de importancia para el derecho tributario.

³ GARCÍA E., Jaime. La naturaleza jurídica de la elusión tributaria [en línea] <<https://www.cde.cl/wps/wcm/connect/96e82fa1-45c1-4ea4-b372-e56ead41e8b1/9.pdf?MOD=AJPERES>> [consulta: 27 de abril de 2015].

⁴ MASSONE PARODI, Pedro, Principios de Derecho Tributario, Segunda Edición, (Editorial Edeval, Valparaíso, 1979), p 97.

3.- CONFIGURACIÓN DEL HECHO GRAVADO EN EL HECHO JURÍDICO

Para efecto de determinar la existencia del hecho gravado⁵, resulta irrelevante la voluntad de las partes, pues los tributos nacen por ley. Lo señalado se justifica en la naturaleza de Derecho Público del Derecho Tributario que funciona a una esfera diferente de los actos generados por las partes, que corresponden a la esfera del Derecho Privado.

Es así como podríamos señalar que el hecho gravado se configura en el hecho jurídico, teniendo un “elemento material y un elemento personal”.⁶

La constatación del hecho gravado en el hecho jurídico tiene su reconocimiento en la doctrina tributaria internacional al señalar que: “Para el nacimiento de la obligación tributaria, el hecho imponible tiene siempre el carácter de un puro hecho, dado que la voluntad de los sujetos que realizan el hecho en cuestión será operante para provocar ciertos efectos jurídicos (los queridos por tales sujetos), pero no para dar origen al vínculo tributario, en cuya aparición no interviene más voluntad que la de la ley.”⁷

En el mismo tenor, y con mayor claridad, la Doctrina chilena también reconoce la constatación del hecho gravado en el hecho jurídico al señalar que “el principio de legalidad de los tributos obliga al legislador a describir el hecho gravado en una ley. Por lo mismo, en nuestro derecho la calificación jamás es económica, porque la descripción del hecho imponible debe ser efectuada por la ley, siendo igualmente ella la que dispone las reglas de prueba que permiten acreditar que ocurrió, es decir, cual es el hecho que se debe calificar el cual siempre es un hecho jurídico”.⁸

Por lo cual, el Servicio al fiscalizar los tributos no recalifica actos y/o contratos, sino que constata la verificación de los elementos de la esencia de los hechos gravados en los hechos jurídicos, siendo irrelevantes los actos y contratos realizados, así como los

⁵ HENSEL, Albert. La relación obligatoria de impuesto. *En su: Derecho Tributario*. Nova Tesis. Editorial Jurídica, pp. 144 y siguientes.

⁶ HENSEL, Albert. La relación obligatoria de impuesto. *En su: Derecho Tributario*. Nova Tesis. Editorial Jurídica, pp.141 y siguientes.

⁷ SAINZ de Bujanda, Fernando. La relación jurídico tributaria. Su nacimiento. *Lecciones De Derecho Financiero*. En sus: *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Volumen 2º, Cap. XII, Madrid, 1975, p 199."

⁸ VERGARA, Gonzalo. Norma Anti elusiva General, sobre los fines en nuestras leyes tributarias. 1ª ed., Santiago, Editorial LibroMar, 2016, p. 143.

efectos civiles, comerciales o de otra índole que pudieran tener fuera de los tributarios (ej.: generación del hecho gravado, su cuantía, obligado al pago, etc.).

Así, de un mismo hecho jurídico nace tanto un contrato, por la esencia de la institución civil, como un hecho gravado, por la naturaleza del hecho gravado. Por ejemplo, verificado el hecho jurídico “transferencia patrimonial sin contraprestación económica” gatilla a la vez “contrato de donación”, al tener todos los elementos de la esencia de dicho contrato, e “Impuesto a las Donaciones”, por cuanto se verifican todos los elementos de la esencia de su hecho gravado.

Lo gravado no es el acto formal presentado, sino el hecho gravado subyacente al mismo, que corresponde al hecho, acto o negocio jurídico efectivamente producido⁹.

En este sentido, el artículo 4° bis inciso primero del Código Tributario resume lo señalado previamente: “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.”¹⁰

Igualmente, el artículo 4° quáter del Código Tributario indica: “Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento.”¹¹ Al señalar “disimulen” hace evidente que la legislación entiende que el hecho gravado siempre existió, con independencia de la forma realizada por las partes, y que dichas formas no lograron evitar el nacimiento del hecho gravado.

Nuevamente, esta idea fuerza de la legislación se explicita en el artículo 160 bis del Código Tributario¹², de la siguiente manera: “El Tribunal apreciará la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica y deberá fundar su decisión teniendo en

⁹ Este tema ya fue tratado con mayor profundidad en CATTANEO, Isaías y BURGOS, Jorge. Aplicación de la norma general antielusión en Chile. Revista de Administración Tributaria 41, agosto de 2016. ISSN 1684-9434. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias., pp. 27-29.

¹⁰ El destacado es agregado.

¹¹ El destacado es agregado.

¹² El destacado es agregado.

consideración la naturaleza económica de los hechos imponibles conforme a lo establecido en el artículo 4° bis.”¹³

Así, la Ley N°20.780 hizo más evidente el principio de generación del hecho gravado sobre el hecho jurídico (su naturaleza jurídica, la esencia jurídica de los actos), de larga data en nuestro derecho tributario¹⁴.

Sin embargo, el artículo 4° ter del Código Tributario señala: “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 [...]”¹⁵.

La redacción de este párrafo nos puede llevar a interpretar que las conductas elusivas pueden efectivamente “evitar” el nacimiento del hecho gravado, al menos cuando se está frente a “abuso”. Así, lo indicado se puede interpretar al menos de dos formas:

- a) Se debe a una “mala técnica legislativa”, involuntaria, y que en materia de abuso se mantiene la regla generalísima, incluso para abuso: el hecho gravado nace en el hecho jurídico y no en la forma que le dan las partes (“cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado”), no limitando la generación ni monto del tributo.
- b) La legislación creó una isla tributaria, la cual solo tendría aplicación para casos de abuso modificando la regla común de generación del hecho gravado, permitiendo que el contribuyente mediante sus formas pueda evitar efectivamente el nacimiento del hecho gravado. Bajo esta teoría, anómala, el artículo 4° bis no tendría aplicación y la sentencia del juez que declara el abuso sería constitutiva de hecho gravado, no declarativo.

¹³ La ley es muy precisa en la ubicación de este artículo, pues para identificar al verdadero “hecho jurídico” se debe tener necesariamente atención al “hecho” “juridificado”: el hecho fáctico (“naturaleza económica de los hechos imponibles”), lo cual es precisamente una cuestión probatoria. La única crítica que se puede realizar al tenor de la norma es que los hechos jurídicos pueden o no tener raíz económica, pudiendo ser también de otra índole, por lo que consideramos que habría sido más acertado referirse a la “naturaleza fáctica”, por ejemplo.

¹⁴ Para más información al respecto, revisar la investigación ya realizada por los autores en: CATTANEO, Isaías y BURGOS, Jorge. Aplicación de la norma general antielusión en Chile. Revista de Administración Tributaria 41, agosto de 2016. ISSN 1684-9434. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, p. 27.

¹⁵ El destacado es agregado.

4.- FIGURA UNITARIA: ELUSIÓN

Uno de los aspectos previos a definir la elusión es entender si se estamos ante a) un fenómeno unitario o b) conceptos diversos cuando hablamos de elusión tratada por la norma general anti elusiva y otro (u otros) cuando es regulado por normas anti elusivas particulares.

Al respecto, el artículo 4° bis del Código Tributario en su inciso cuarto da un indicio fundamental para responder si estamos o no frente a un concepto unitario de elusión:

“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”.

Dado que la norma general anti elusiva solo aplica cuando no hay norma en particular que trate la elusión, dicha “elusión” tratada por la norma especial debe ser necesariamente la misma “elusión” que trata la norma general, sino, no se daría el supuesto de especificidad exigido por la norma. De tal manera, no queda sino concluir que estamos frente al mismo fenómeno y que la elusión en realidad es una sola.

5.- CONCEPTO DE ELUSIÓN

Tal como ya se indicó, en materia tributaria el hecho gravado se genera por ley cuando se configura materialmente el hecho gravado en el hecho jurídico típico, con independencia de las formas que haya utilizado el contribuyente.

Es importante recalcar que el hecho gravado siempre nace por ley de acuerdo al hecho jurídico, con independencia de los actos mostrados por el contribuyente, de manera que aquél no puede hacer nada para evitar que el hecho gravado nazca.

Consecuencia de esto es, por ejemplo, que tanto el acto administrativo que se refiere al hecho gravado, (liquidación o resolución) como la sentencia judicial¹⁶ que falla al respecto, son declarativos del hecho gravado y no constitutivos del mismo.

¹⁶ Tal como se indicó previamente, el inciso cuarto del artículo 4° bis del Código Tributario indica que si hay norma anti elusiva particular prima esta, resolviéndose por tanto vía administrativa, en cambio, cuando no hay norma anti elusiva específica se aplicará la norma general, resolviéndose judicialmente.

En una primera aproximación al tema se podría definir elusión como la actuación por parte del contribuyente en miras de evitar que sea aparente el nacimiento de un hecho gravado, o intentar mostrar que este ocurrió en un momento distinto al real o pretender aparentar que fue por una cuantía distinta a la efectiva, realizada por medios lícitos. Sin embargo, la indicada definición tiene el problema de agregarle un elemento subjetivo innecesario.

Por consiguiente, consideramos que la elusión se verifica cuando no es aparente la existencia, fecha o cuantía del hecho gravado, mediando instrumentos lícitos del contribuyente, dando como resultado el no pago o el sub-pago del tributo.

Respecto a la definición, por medios lícitos debe entenderse todos aquellos medios que no son ilícitos de derecho público, es decir, penados administrativa o penalmente (definición negativa); por cuanto el que un acto adolezca civilmente de vicios de nulidad (Derecho Privado) no es relevante en materia tributaria (Derecho Público).

Si bien no es el objeto de este trabajo, baste indicar como elemento diferenciador entre elusión y evasión el instrumento por el cual no se hace evidente el hecho gravado:

- i. Si mediante instrumentos lícitos de derecho público¹⁷ no es evidente el nacimiento, fecha o real cuantía del hecho gravado, estamos frente a elusión;
- ii. Si mediante instrumentos ilícitos de derecho público¹⁸ no es evidente el nacimiento, fecha o real cuantía del hecho gravado, estamos frente a evasión.

Solo de forma aclaratoria: que el instrumento en sí sea lícito no significa necesariamente que la conducta en sí es atípica. Por ejemplo, es perfectamente posible eludir la real cuantía de un negocio, estableciendo en una escritura privada un valor notoriamente inferior a los corrientes en plaza: en este caso la conducta sería elusiva de base imponible (no permite hacer evidente la real cuantía del tributo), aplicando la norma particular del artículo 64 del Código Tributario como herramienta específica facilitadora del cobro, mientras que la sanción por la conducta estaría establecida en el artículo 97 n°4 del Código Tributario, en cuanto se cumpla con el requisito del dolo.

En este sentido, para detectar la elusión es imprescindible determinar la condición del hecho gravado y cómo se calcula su base imponible; por ejemplo, en el impuesto sobre las donaciones su tipo tributario se produce cuando existe una “transferencia

¹⁷ No tipificados por el derecho público: por ejemplo, escrituras públicas, fusiones, divisiones, recapitalizaciones de deuda, etc.

¹⁸ Por ejemplo, utilización de facturas falsas (art. 97° 4 CT).

patrimonial sin contraprestación”; de esta manera, si se detecta que un contribuyente aumentó su patrimonio, que dicho incremento está ligado a un detrimento en el patrimonio de otro contribuyente y que no existe contraprestación por tal intercambio patrimonial, el hecho gravado de impuesto a las donaciones se genera de pleno derecho, con independencia de qué o cuántos actos, sociedades o movimientos las partes utilizaron para que se produjera el hecho gravado. Si el contribuyente realizó dicha donación mediante un acto o negocio jurídico que llevó a que pareciera que dicho hecho gravado no se produjo, existe elusión.¹⁹

De forma muy clara el artículo 4° quáter del Código Tributario indica que hay elusión cuando “los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento”.

Si se ha de buscar el espíritu de la norma²⁰ lo debe ser para encontrar aquellos elementos típicos de la ley, que transforman un simple “hecho” en “hecho jurídico”, es decir, el espíritu de la ley nos entregaría los elementos de la esencia del hecho gravado, cuándo se configura y su cuantía; si producto de instrumentos lícitos utilizados por los contribuyente estos elementos no son evidentes dando como resultado el sub pago y/o no pago del impuesto, nos encontramos frente a elusión²¹.

Así, un caso de elusión necesariamente es un caso de impuesto no pagado (en caso de elusión de hecho gravado) o sub-pago (en caso de elusión de base imponible), siendo por tanto una contracción directa a la ley tributaria.

Por tanto, las normas anti elusivas (tanto la general como las particulares) en sí mismas no son una sanción para el contribuyente, sino una herramienta de fiscalización del tributo.

6.- NEGOCIO JURÍDICO

El artículo 4 bis Código Tributario indica: “Las obligaciones tributarias nacen y se exigen con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios

¹⁹ En este sentido, el Oficio n° 3.700 de 4 de agosto de 2004 del Servicio de Impuestos Internos.

²⁰ El artículo 19 inciso segundo del Código Civil establece que el *espíritu de la ley* está “claramente manifestado en ella misma” (o en la historia de su establecimiento).

²¹ Toda interpretación sobre derecho tributario sustantivo que no busque las características esenciales de los elementos del tributo no es, en realidad, una interpretación que le interese al derecho tributario.

realizados, cualquiera sea la forma o denominación que los interesados le hubiesen dado”, por ello que el ejercicio de interpretación de los hechos jurídicos requiere no solo observar el acto en sí mismo y de forma aislada, sino que en los casos de negocios complejos se deberá observar vinculaciones entre distintos actos o negocios fácticos.

Si por “negocio jurídico” entendemos ‘una serie de actos destinados al mismo fin’, entonces podemos entender que un “negocio jurídico elusivo”²² corresponde a un ‘conjunto de actos concatenados que producen el no pago o sub-pago del impuesto al no ser evidente el hecho gravado, cuantía o época de nacimiento de la obligación tributaria.’²³

Por lo anterior, no es necesario que todos los elementos de la esencia del hecho gravado se produzcan en el mismo acto.

A continuación, dos ejemplos de lo señalado previamente:

Ejemplo 1 , tributo establece que son elementos esenciales del hecho gravado α y β .

Los actos M, N y \tilde{N} son parte del mismo negocio jurídico elusivo, puesto que todos tienen un fin en común.

- i. Se celebra el acto jurídico M, produciéndose α ;
- ii. Luego se celebra el acto jurídico N;
- iii. Posteriormente celebra el acto jurídico \tilde{N} , produciéndose β .
- iv. No se produjo pago de impuesto

Como se observa en el ejemplo, los elementos α y β se producen dentro del mismo negocio jurídico, generándose por tanto todos los elementos del hecho gravado, naciendo la obligación tributaria.

Ejemplo 2, tributo establece que son elementos esenciales del hecho gravado α y β .

Los actos M, N y \tilde{N} son parte del mismo negocio jurídico, puesto que todos tienen un fin en común.

²² Dada una interpretación sistemáticamente de los artículos 4° bis, 4° ter y 4 quáter del Código Tributario.

²³ En el mismo sentido, la Circular 65 de 23 de julio de 2015 de Servicio de Impuestos Internos (en adelante “Circular 65/2015”).

- i. Se celebra el acto jurídico M (preparatorio);
- ii. Luego se celebra el acto jurídico N (preparatorio);
- iii. Posteriormente se celebra el acto jurídico Ñ, produciéndose α y β .
- iv. No se produjo pago de impuestos.

Por lo anterior, aun cuando el hecho gravado se originó en el último de muchos actos concadenados, todos ellos son elusivos, puesto que todos ellos (negocio jurídico elusivo) disimularon la existencia del hecho gravado.

Mismo entendimiento tiene el Servicio, al indicar que existe un negocio jurídico cuando los actos que se realizan o ejecutan tienen sustento en “un plan establecido, existiendo una vinculación que se colige a partir del resultado final que subyace tras los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos; o cuando exista una mutua interdependencia entre ellos”.²⁴

Un ejemplo práctico de negocio jurídico elusivo, se observaría en esta “clásica” planificación tributaria de elusión de base imponible del impuesto único de segunda categoría, donde un porcentaje de las indemnizaciones convencionales se entregan a los ejecutivos de primera línea a través de una institución jurídica cuya naturaleza es de seguridad social (Depósitos Convenidos, APV).

Es así como en el ejemplo, las partes a través de un anexo de contrato de trabajo y acuerdo de programa de retiro, facultan al ejecutivo a optar por un depósito en la AFP o en alguna de las instituciones autorizadas, con un tope máximo correspondiente al 50% del total de las indemnizaciones por años de servicios calculadas.

ANEXO DE CONTRATO DE TRABAJO Y ACUERDO DE PROGRAMA DE RETIRO

Con fecha xxxxx, entre la empresa XXXX representada por el Sr. xxxx, y el trabajador xxxxx, gerente general de la compañía antes individualizada, se acordaron las siguientes modificaciones al contrato de trabajo:

“Quinto: La compañía pagará en forma voluntaria, excepcional y por una vez las indemnizaciones por años de servicio que el trabajador tenga derecho, con un recargo del 200%. El valor será pagado en el finiquito de contrato de trabajo.

No obstante, la compañía faculta al trabajador a optar a que dicho pago o parte de éste, se efectúe a través de un depósito en la AFP o en alguna de las instituciones autorizadas legalmente para recibir APV. En el caso que el trabajador opte por este sistema, el depósito se hará a nombre del trabajador, y se hará específicamente para incrementar los fondos de pensiones del trabajador, y con una prohibición de retiro de fondos parciales o totales, serán únicamente destinados para la respectiva jubilación del trabajador, en la fecha y oportunidad que éste escoja”.

²⁴ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 65 del 23 de julio de 2015. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2015/circu65.pdf>> [consulta: marzo 2016].

Días antes de la fecha de retiro del ejecutivo, éste comunica su elección a la compañía, indicando que optó por que se deposite a su nombre en la AFP el 50% del monto al cual tiene derecho.

Posteriormente, las partes acuerdan el siguiente finiquito de la relación laboral:

Finiquito de relación laboral

Con fecha xxxxx, entre la empresa XXXX representada por el Sr. Xxxxx, y el trabajador se acordó el siguiente finiquito:

Las partes declaran que respecto a don xxxx, concurren los requisitos del "retiro programado", establecido mediante el protocolo de fecha xxxx, suscrito entre la empresa y el ejecutivo, el cual se entiende que forma parte del presente instrumento y que por ser conocido por las partes comparecientes no se inserta a su expresa solicitud.

Sexto: además, en cumplimiento en lo provisto en la cláusula xxxxx, además de lo provisto en la cláusula sexto del anexo denominado protocolo de acuerdo de retiro programado a que se refiere el presente finiquito, compañía minera xxxx, efectuará un APV, en la cuenta capitalización individual que el trabajador posee en la AFP xxx, la suma única y total de \$ XXX, en la misma fecha en que deban ser enteradas las cotizaciones previsionales.

Se entiende que cualquier indemnización por años de servicio que se pague fuera de determinadas circunstancias²⁵ no está incluida en los casos del inciso primero del artículo 178 del Código del Trabajo, por ello, se requiere recurrir al 17 N°13 de la Ley de Impuesto a la Renta, para efectos de determinar la parte de la indemnización que no constituye renta.

Para calcular el límite del artículo 17 N°13 de la Ley de Impuesto a la Renta, a grandes rasgos, es necesario calcular el promedio de lo obtenido por el ejecutivo en los últimos 24 meses y multiplicarlo por los años de servicio. El producto resultante constituye el límite de indemnizaciones por término de contrato que no constituirá renta para él (En adelante valor α).

Luego, de acuerdo a las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos en su Circular N°29 de 1991, debe sumarse la totalidad de las indemnizaciones pagadas al término del contrato de trabajo, sean legales, contractuales (individuales o colectivas) o voluntarias (En adelante valor β).

Finalmente, se compara el monto (α) con el monto (β). En el caso que el monto (β) supere al monto (α) este excedente estará afecto a Impuesto Único de Segunda Categoría.

²⁵ Indemnización legal y se paga por estar pactada en un contrato individual de trabajo, o en un convenio colectivo que no deriva de un contrato colectivo, o si no estaba pactada con anterioridad y se paga voluntariamente.

En el caso en específico, el negocio jurídico elusivo estaría compuesto por el anexo de contrato, la declaración unilateral del ejecutivo y el finiquito, teniendo todos éstos por finalidad disminuir la base imponible del impuesto único de segunda categoría.

7.- PRUEBA DE LA ELUSIÓN

Dado que lo usual será que los actos jurídicos sean reflejo de los actos reales de los contribuyentes, en especial teniendo en consideración el principio de buena fe, existe una presunción de consistencia sobre los actos y negocios jurídicos mostrados y los reales, debiendo desvirtuarse dicha presunción por los medios que la ley entrega.

Al respecto, la ley provee diversos criterios para interpretar los actos de los contribuyentes, con tal de asignar correctamente los tributos respecto a los hechos gravados.

Con todo, si bien la elusión es un fenómeno único, los elementos que tomará la ley para probar que existe variará según cada norma anti elusiva específica. A continuación realizamos una breve enunciación de las formas de probar que existe elusión.

7.1 No se obtiene un beneficio relevante distinto al tributario

Si producto de un acto o negocio jurídico no se obtiene ningún resultado económico o jurídico relevante fuera del ahorro tributario, es posible presumir que el negocio presentado no se condice con el negocio subyacente, y que por tanto el presentado oculta el hecho gravado, su época o su cuantía; es decir, es elusivo.

Es este el criterio que utiliza el artículo 4° ter del Código Tributario para indicar que existe abuso (uno de los criterios de la norma general anti elusiva).

7.2 Falta de razón de negocios para realizar la operación

Similar al criterio anterior; si no hay razón de negocios para realizar la operación, se considera que el negocio presentado no coincide con el negocio subyacente, considerándose el elusivo.

Un ejemplo de esto está indicado en el inciso tercero del artículo 38 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (“LIR”), en donde dicha norma anti elusiva particular lo establece como un criterio para tasar las operaciones del contribuyente.

Así, este criterio es sumamente útil para demostrar la existencia de elusión, pues resulta claro que los actos jurídicos mostrados por el contribuyente no son reflejo de un negocio real, sino que sólo pretendían ocultar el hecho gravado, su fecha o cuantía.

Lo antes indicado se da cuenta en una sentencia de tribunales superiores de justicia el cual exige, en el fondo de la operación, la legítima razón de negocios:

La operación indicada en la sentencia corresponde a una relación de subcontratación, que se utilizaba para aprovechar el IVA y los gastos tributarios, donde el tribunal señaló que “no ha quedado en evidencia cual ha sido la legítima razón de negocios para obtener mano de obra en la forma”²⁶.

Sin embargo, la existencia de razón de negocios o de resultados jurídicos o económicos relevantes distintos al tributario no es necesariamente excluyente de elusión.

7.2.1 Relación entre elusión y razón de negocios

La falta de resultados jurídicos o económicos relevantes distintos al tributario no es un requisito absoluto para la existencia de elusión, sino que la falta de ella podría constituir un medio de prueba de la misma:

El inciso primero del artículo 4° bis del Código Tributario indica: “Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponibles, 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.” Como se aprecia, la falta de razón de negocio no es parte del texto como requisito para determinar el hecho gravado.

En iguales términos, el artículo 4° Quáter del Código Tributario indica: “Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación. En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados. Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento.” Luego, la falta de resultados jurídicos o económicos relevantes distintos al tributario no es un requisito para la existencia de elusión vía simulación tributaria.

²⁶ Corte de Apelaciones Rol N° 128-2016.

Lo anterior se produce puesto que el hecho gravado nace por ley según su real naturaleza jurídica (hecho jurídico); así, la falta de razón de negocios nos puede servir como criterio para dilucidar la verdadera naturaleza del acto o negocio; sin embargo, no es el único criterio.

Es posible que un acto o negocio tenga un beneficio económico o jurídico distinto al meramente tributario, y aun así ser elusivo. Dado que un solo acto o negocio jurídico puede contener múltiples negocios fácticos subyacentes²⁷, uno de estos puede ser elusivo mientras que otros pueden tener fines económicos, jurídicos, éticos, familiares, etc. El hecho que estos negocios fácticos se manifiesten mediante el mismo negocio jurídico no “limpian” la elusión ni menos extinguen la obligación tributaria que se trató de ocultar.

Veámoslo con un ejemplo²⁸:

Mediante una determinada planificación de herencia se obtienen simultáneamente los siguientes resultados relevantes:

- a. Eludir el impuesto a las donaciones/herencia.
- b. Aumentar las utilidades, al eliminar la incertidumbre de la unidad del grupo luego de la muerte del jefe de familia.
- c. Asegurar la unidad del patrimonio familiar.

De estos tres resultados subyacentes, solo uno es elusivo.

El hecho que se haya utilizado el mismo negocio jurídico para eludir y al mismo tiempo se haya obtenido un beneficio económico distinto al tributario (aumento de utilidades) no “limpia” el acto elusivo, puesto que se configura la existencia de elusión: por medios lícitos no fue aparente el nacimiento de un hecho gravado, no pagándose el tributo.

Preciso es recordar que la aplicación del correcto hecho gravado, o base imponible, sólo tiene fines tributarios y no de otra índole. De esta manera de calificarse como elusivo un negocio no implica que éste deje de producirse, ni que se dejen de obtener los otros beneficios económicos o jurídicos distintos a los tributarios.

²⁷ Una suerte de economía o eficiencia jurídica: un mismo negocio jurídico puede contener más de un negocio económico.

²⁸ Se ha preferido dar un ejemplo amplio, basándonos exclusivamente en los conceptos teóricos.

En el ejemplo en cuestión debe pagarse el impuesto a las donaciones, sin que este pago tenga más efectos que los tributarios; los restantes beneficios obtenidos mediante la planificación se mantienen firmes: las utilidades se disfrutan, la integridad del patrimonio familiar se asegura, etc.

7.3 La operación no fue realizada a condiciones normales

Un criterio usado en nuestra legislación para probar elusión de base imponible está dado por el valor corriente en plaza para tales operaciones: si en determinada operación el valor registrado en el acto o negocio jurídico no es realizado a condiciones normales, es posible presumir que la cuantía del negocio presentado no es fiel reflejo del negocio subyacente; es decir, existe elusión.

El artículo 64 del CT indica: “el Servicio, sin necesidad de citación previa, podrá tasar dicho precio o valor en los casos en que éste sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza”.²⁹

A su vez, el artículo 41 E de la LIR establece: “el Servicio podrá impugnar los precios, valores o rentabilidades fijados, o establecerlos en caso de no haberse fijado alguno, cuando las operaciones transfronterizas y aquellas que den cuenta de las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios que contribuyentes domiciliados, o residentes o establecidos en Chile, se lleven a cabo con partes relacionadas en el extranjero y no se hayan efectuado a precios, valores o rentabilidades normales de mercado”.

Este criterio de elusión, es decir, cuando el valor de la operación es notoriamente distinto al valor de mercado, también se utiliza para demostrar elusión de hecho gravado. Por ejemplo, se utiliza como uno de los criterios para probar la elusión de impuesto a las herencias o donaciones: en el artículo 63 inciso primero de la Ley 16.271.

7.4 Criterio antielusivo de clausura: Simulación tributaria

De acuerdo a la definición de elusión entregada en los párrafos anteriores, resulta claro que se puede probar la elusión cuando “los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los

²⁹ Al respecto se puede consultar jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos, por ejemplo Oficio 98 de 8 de enero de 1974.

elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento.”³⁰

Este es el criterio utilizado por la norma general anti elusiva, considerando esta última como una de las dos formas en que se puede probar la elusión³¹, denominándola simulación tributaria.

Este criterio no establece un elemento estándar para calificar un acto como elusivo³² sino que descansa en el fondo de la elusión, siendo flexible, debiendo comprobarse empíricamente tributo a tributo.

Así, y dada la pureza técnica de la simulación tributaria, esta sirve como concepto de clausura amplio para determinar que existe elusión.

8.- SIMULACIÓN TRIBUTARIA

Es importante indicar que el concepto de “simulación civil” difiere del concepto de “simulación tributaria”.

Civilmente simulación se puede definir como “la declaración de un contenido de voluntad no real, emitido conscientemente y de acuerdo entre las partes o entre el declarante y la persona a la cual va dirigida la declaración, para producir con fines de engaño la apariencia de un acto jurídico que no existe o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo”, produciéndose simulación absoluta “cuando en realidad ningún acto jurídico quiere celebrarse y sólo aparentemente se realiza uno” y simulación relativa “cuando se quiere concluir un acto jurídico, pero aparentemente se efectúa uno diverso, ya por su carácter, ya por los sujetos o ya por su contenido”³³.

Tributariamente se define simulación como el tratar de 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 mediante actos o negocios jurídicos^{34 35}.

³⁰ Nótese que es posible que un acto sea elusivo aun cuando tenga beneficios relevantes extra tributarios, ya que este no es un requisito indicado por la ley para la simulación tributaria.

³¹ Por cuanto la elusión corresponde a un solo concepto, probándose o manifestándose de diversas formas.

³² Como por ejemplo el no obtener beneficio relevante distinto al tributario.

³³ Corte de Apelaciones de Valparaíso, 3 de mayo de 2013, Rol 2226-2012.

³⁴ Artículo 4° quáter Código Tributario.

La diferencia entre la simulación tributaria y la simulación civil se produce por la naturaleza pública del primero. Mientras que a la simulación civil se centra en los actos jurídicos (por tanto hay simulación civil cuando no hay acto jurídico real absoluto o el acto jurídico mostrado no se condice con el acto jurídico que realmente se pretende realizar), la simulación tributaria se basa en algo completamente distinto: en el hecho gravado, no siéndole relevante el acto jurídico, sino el hecho jurídico de trasfondo.

De esta manera, el concepto de simulación tributaria apunta a conceptos distintos que el de simulación civil; mientras el concepto civil compara actos jurídicos, el concepto tributario compara actos y negocios jurídicos con el hecho gravado, el cual mira el hecho jurídico de fondo.

Esta diferencia hace perfectamente posible que no exista simulación civil pero sí simulación tributaria.

Veamos un ejemplo³⁶:

Un jefe de familia decide planificar su herencia mediante el traspaso de sus bienes a una Fundación de Interés Privado ubicada en Panamá, que tiene como únicos beneficiarios a sus hijos.

La Fundación de Interés Privado³⁷ es una figura jurídica panameña lícita (offshore), frecuentemente utilizada para eludir impuestos dado que separa formalmente la propiedad de los bienes de su dueño efectivo, pudiendo servir como separadores virtuales de dominio para fines tributarios³⁸. En ellos se establece que ciertas personas

³⁵ En el mismo tenor, la Circular 65/2015 realiza una clara diferenciación entre la simulación civil y la simulación en materia tributaria, en su letra D) número VI: Por ejemplo, en la clasificación 'simulación relativa tributaria', pone el énfasis absoluto de la simulación tributaria en el ocultamiento del hecho gravado, su verdadero monto y data de nacimiento, y no en consideraciones de derecho privado.

Además, la referida Circular señala qué debe entenderse por "simulación, para efectos tributarios", contrastándolo con aquello que la doctrina civil ha entendido por simulación (sin perjuicio que la Circular utiliza el concepto civil de simulación para clasificar las posibles manifestaciones de la simulación tributaria).

³⁶ Si bien en este caso pueden aplicar normas anti elusivas particulares, baste el ejemplo para notar la diferencia entre simulación civil y tributaria, en relación a la existencia de elusión.

³⁷ La Ley Sobre Impuesto a la Renta los asimilaría a los *trust* para efectos de su artículo 14, letra E, número 2, inciso tercero.

³⁸ "La aplastante mayoría de las cuentas en poder de los paraísos fiscales lo son a través de sociedades pantalla, de trust o fundaciones, que cumplen todos con el mismo objetivo:

serán “beneficiarios” de la Fundación, usualmente con amplios poderes de administración sobre tanto los fondos como la Fundación misma. Ahora, para efectos del ejemplo, consideremos que el hecho gravado donación se genera: disminuye efectivamente el patrimonio del padre, proporcionalmente aumenta el patrimonio de los hijos y no existe contraprestación de los hijos al padre por dicha operación³⁹.

En este caso no existe simulación civil: detrás de la operación existe efectivamente un traspaso de bienes real (no se produce simulación absoluta civil) y el contrato que el jefe de familia buscaba realizar era exactamente el mismo que materializó externamente: constitución de fundación de interés privado y aporte de bienes a la misma (no se produce simulación relativa civil).

Sin embargo, sí existe simulación tributaria, por cuanto este acto ocultó el verdadero hecho gravado: la donación.

Si bien gracias a la forma o denominación que las partes le entregaron al negocio pareciera que el dominio de los bienes está en la Fundación y sólo se transferirá a los beneficiarios cuando ésta se los distribuya, la real naturaleza del negocio indica que efectivamente existió un detrimento patrimonial del jefe de familia vinculado a un incremento patrimonial de los hijos, sin contraprestación por dicho intercambio; el hecho gravado Donación se generó.

9.- RELACIÓN ENTRE NORMAS ANTI ELUSIVAS Y NORMAS SANCIONATORIAS

El objeto de las normas anti elusivas no es sancionar, sino el correcto cumplimiento de la obligación tributaria, no pagada o subpagado mediando elusión⁴⁰(contribuyente no declarante o sub declarante del impuesto).

desconectar el dinero de sus propietarios reales. Las argucias jurídicas que permiten a los más adinerados pretender que han abandonado el control de sus riquezas –conservándolo por entero en la práctica– son incalculables.” (ZUCMAN, Gabriel, La riqueza oculta de las naciones. Barcelona, España, Editorial Pasado Presente, 2013, p. 86).

³⁹ Al respecto, para información adicional se puede consultar el Oficio 2.852 del Servicio de Impuestos Internos de 11 de noviembre de 2015, en donde se establece que, dependiendo de las circunstancias del caso, puede configurarse hecho gravado donación.

⁴⁰ Este mismo criterio se dispuso en la discusión de la norma y se da cuenta en la Historia de la Ley N° 20.780, según se da cuenta en Boletín N° 10.442-05, de la Comisión de Hacienda, al señalarse el Señor Saffie lo siguiente: “que La norma general anti elusión no establece sanciones, sólo busca exigir el cobro de impuestos”.

El pagar los impuestos debidos por ley no es una sanción en sí misma, sino que es simplemente el cumplimiento efectivo e íntegro de la obligación tributaria.

A su vez, las normas penales tributarias (ya sean pecuniarias o corporales) tienen por objeto sancionar la conducta típica.

Dado que las normas anti elusivas y las normas penales tienen objetos y fines diversos, ambas pueden aplicarse conjuntamente.

Por ejemplo, si dolosamente se elude el impuesto a las donaciones⁴¹, es perfectamente posible utilizar normas anti elusivas para fiscalizar la obligación tributaria generada (artículo 63 ley N° 16.271) y, al mismo tiempo en caso de generarse las causales indicadas por la ley, es posible aplicar las sanciones indicadas en el artículo 97 número 4 del Código Tributario⁴², es más, esto se permite por remisión expresa del artículo 64 de la Ley n° 16.271.

A su vez, es perfectamente posible exigir el pago de un impuesto no declarado (o subdeclarado) por la vía de la norma general anti elusiva, como lo sería en caso de verificarse simulación tributaria y, en paralelo, sancionar la conducta por darse los requisitos de la norma penal del artículo 97 número 4 del Código Tributario⁴³

⁴¹ Así, es posible demostrar que conceptualmente es distinta la licitud del “instrumento” utilizado al hecho que la “conducta” esté penada o no. En este caso los métodos por los cuales no se hizo evidente el nacimiento o cuantía del hecho gravado son lícitos de derecho público (siendo por tanto elusivos): reorganización societaria; el hecho que la conducta en sí esté penada, no significa que los instrumentos utilizados eran ilícitos.

⁴² Artículo 97 número 4 inciso primero: “Las siguientes infracciones a las disposiciones tributarias serán sancionadas en la forma que a continuación se indica: 4° [...] el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del valor del tributo eludido y con presidio menor en su grado medio a máximo.”

⁴³ Respecto a este tema la doctrina nacional ha concluido que la simulación fue despenalizada por la Ley N° 20.780. A este resultado se llega de “tener en cuenta que la regulación antielusiva general de la Ley N° 20.780 es posterior al artículo 97 N° 4 del Código Tributario y, además, aquella ley establece un tratamiento más beneficioso que el contemplado en ese artículo. Es decir, se cumplen los dos parámetros que, en nuestro derecho, tienen por efecto despenalizar una conducta.” (VERGARA, Gonzalo. La despenalización de la simulación por la Ley N°20.780. Revista de Estudios Tributarios 16:223-276, 2016. [en línea] Santiago, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile <<http://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/44767/46823>> [consulta: marzo de 2017]).

10.- TIPOS DE ELUSIÓN

La elusión se puede clasificar, al menos, desde el objeto que se elude: elusión de hecho gravado y base imponible.

10.1 Elusión de hecho gravado

Se podría definir la elusión de hecho gravado la situación por la no es aparente el nacimiento de una obligación tributaria o su real fecha de nacimiento, mediando instrumentos lícitos, obteniendo como resultado el no pago del impuesto.

En este sentido, una norma anti elusiva de hecho gravado nos indicará cuál es el verdadero hecho gravado producido, prescindiendo de los actos particulares mostrados por los contribuyentes.

Para poder saber qué norma anti elusiva es aplicable al caso concreto hay que distinguir si hay norma anti elusiva particular o no.

Si hay norma particular anti elusiva se debe referir a ella con tal de interpretar los actos del contribuyente aplicando el tributo correspondiente a su verdadero hecho gravado, de la manera que cada norma particular indique.

Si no hay norma particular anti elusiva debemos recurrir a la norma general, indicada en los artículos 4°bis al 4°quinquies del Código Tributario.

10.2 Elusión de base imponible

De acuerdo a la definición previamente entregada, elusión de base imponible corresponde la situación por la no es aparente la real cuantía de la obligación tributaria, mediando instrumentos lícitos, provocando el subpago del tributo.

Tal como su nombre lo indica, en esta elusión no se intenta disimular que el hecho gravado existió, sino que se intenta mostrar que fue por una suma distinta a la real.

De esta manera, las normas anti elusivas de base imponible buscan determinar la cuantificación económica del hecho gravado.

La cita del artículo anterior tiene una interpretación errada al confundir los fines de la norma anti elusiva, calificando el resultado de la aplicación de la norma (el pago íntegro del tributo subdeclarado o no declarado), como una sanción en sí misma, siendo que el pago del tributo es el cumplimiento de la obligación tributaria, sin ninguna sanción adicional. Dicha confusión en la premisa de su interpretación lo llevaría conclusión mostrada.

Ejemplo de norma anti elusiva sobre base imponible es el artículo 64 del Código Tributario.

10.2.1 Fraccionamiento de base imponible: normas de reconstitución de base

Un tipo especial de elusión de base imponible se puede generar en el fraccionamiento de la misma, motivado, entre otros, por la existencia de un tramo exento en el impuesto.

Por ejemplo, dado que el impuesto a las donaciones tiene un tramo exento entre padre e hijo (5 U.T.A.⁴⁴), pudiera querer fraccionarse una donación de 20 U.T.A. en 5 donaciones de 4 U.T.A., quedando cada una en el tramo exento del impuesto.

Para evitar este tipo de elusión, la ley protege la integridad del tributo mediante normas de reconstitución de base imponible.

La Ley N° 16.271⁴⁵ en el caso de donaciones reiteradas de un mismo donante a un mismo donatario, obliga a sumar el valor de todas las donaciones realizadas, constituyendo la base imponible el total de lo donado en el tiempo, pudiendo utilizar como crédito el tributo ya pagado.

Norma similar está establecida para el fraccionamiento del Impuesto a las Herencias: la ley⁴⁶ manda a reconstituir la base de Impuesto a las Herencias erosionada mediante donaciones, sumando a dicha base todas las donaciones efectuadas, sin importar la época en la que se realizaron (de esta manera, forman parte de dicha base imponible), utilizando como crédito el tributo a donaciones ya pagado.

10.3 Importancia de la clasificación de elusión

Es posible que en el mismo negocio se realice elusión sobre el hecho gravado y elusión de base imponible. En este caso se deberían aplicar una norma anti elusiva para cada tipo de elusión de manera complementaria.

Por ejemplo, para constatar la verificación del hecho gravado donación, se puede utilizar la norma anti elusiva de hecho gravado incorporada en el artículo 63 de la Ley 16.271, mientras que para la cuantificación económica del mismo (base imponible) se

⁴⁴ Artículo 2° Ley 16.271

⁴⁵ Artículo 23 Ley 16.271.

⁴⁶ Artículo 23 inciso segundo de la Ley 16.271.

podría utilizar, en el mismo caso, los artículos 46 y 46 bis del mismo texto legal, como norma anti elusiva de base imponible, lo anterior según las circunstancias de cada operación particular.

11.- CONCLUSIONES

Se puede llegar a las siguientes conclusiones en relación a la elusión:

- a) Se puede definir la elusión como el fenómeno de no ser aparente la existencia, fecha o cuantía del hecho gravado, mediando instrumentos lícitos del contribuyente, dando como resultado el no pago o subpago del tributo.
- b) Las normas anti elusivas son normas fiscalizadoras, no sancionatorias.
- c) Se puede constatar el reconocimiento legal del negocio jurídico.
- d) La falta de razón de negocio, o beneficio extra tributario, no es sinónimo de elusión, sino que puede servir de prueba de la existencia de elusión.
- e) Entre otros, se puede probar la elusión mediante uno de los siguientes indicativos: No se obtiene un beneficio relevante distinto al tributario, no existe razón de negocios para realizar la operación y la operación no se realiza a condiciones normales.
- f) La simulación tributaria es una institución jurídica de derecho público, distinta a la simulación civil, que sirve como criterio anti elusivo de clausura.
- g) Se define simulación tributaria como el tratar de 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 mediante actos o negocios jurídicos teniendo como resultado el no pago o subpago del tributo.
- h) Se puede clasificar la elusión dependiendo del objeto sobre el cual ella recae, entre otros, elusión de hecho gravado o elusión de base imponible.
- i) Dado que cada tipo de elusión es combatido por una norma diferente, es posible que se apliquen frente a un mismo acto o negocio jurídico más de un tipo de norma anti elusiva.

12.- BIBLIOGRAFÍA:

DERECHO tributario peruano y español: un análisis comparado de problemas comunes por Michael Zavaleta (dir.), Juan Arrieta (dir.), Roger Rojas (coord.), Félix Vega (coord.). Universidad San Martín de Porres, fondo editorial, Lima 2011.

GARCÍA E., Jaime. La naturaleza jurídica de la elusión tributaria [en línea] <<https://www.cde.cl/wps/wcm/connect/96e82fa1-45c1-4ea4-b372-e56ead41e8b1/9.pdf?MOD=AJPERES>> [consulta: 27 de abril de 2015].

HENSEL, Albert. La relación obligatoria de impuesto. En su: Derecho Tributario. Nova Tesis. Editorial Jurídica.

JARACH, Dino. El hecho imponible “Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo”. Abeledo Perrot. Tercera Edición.

JORRATT, Michael y PODESTÁ, Andrea. Análisis comparativo de las metodologías empleadas para la estimación de la evasión en el impuesto a la renta. En su: Evasión y equidad en América Latina, Documento de Proyecto, capítulo II, Naciones Unidas, CEPAL y GTZ.

MASBERNAT M., Patricio. Garantías constitucionales del contribuyente: crítica al enfoque de la doctrina nacional. Ius et Praxis 8:2, Talca, 2002.

MASSONE P., Pedro, Principios de Derecho Tributario, Segunda Edición, (Editorial Edeval, Valparaíso, 1979).

SAINZ de Bujanda, Fernando. La relación jurídico tributaria. Su nacimiento. Lecciones De Derecho Financiero. En sus: Notas de Derecho Financiero, Tomo I, Volumen 2°, Cap. XII, Madrid, 1975.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 65 del 23 de julio de 2015. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2015/circu65.pdf>> [consulta: marzo 2016].

ZUCMAN, Gabriel, La riqueza oculta de las naciones. Barcelona, España, Editorial Pasado Presente, 2013

VERGARA, Gonzalo. Norma Anti elusiva General, sobre los fines en nuestras leyes tributarias. 1ª ed., Santiago, Editorial LibroMar, 2016.

VERGARA, Gonzalo. La despenalización de la simulación por la Ley N°20.780. Revista de Estudios Tributarios 16:223-276, 2016. [en línea] Santiago, Centro de Estudios

Tributarios de la Universidad de Chile <<http://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/44767/46823>> [consulta: marzo de 2017].

ZUCMAN, Gabriel, La riqueza oculta de las naciones. Barcelona, España, Editorial Pasado Presente, 2013.

Jurisprudencia citada:

Corte de Apelaciones de Valparaíso, 3 de mayo de 2013, Rol 2226-2012.

Corte de Apelaciones, Rol N° 128-2016

