



Universidad de Chile  
Facultad de Derecho  
Departamento de Ciencias Penales

## **EL FRAUDE TRIBUTARIO: PROBLEMAS RELATIVOS A LA PUNIBILIDAD DE LA ELUSIÓN FISCAL.**

Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Alumno: RICARDO NICOLÁS HERNÁNDEZ DE LAMOTTE  
Profesor Guía: Alex van Weezel de la Cruz

Santiago, Chile.  
2013

*Me debo a mi familia -en especial a mi madre-,  
y son de ellos mi trabajo y sus frutos.*

*“Oh, monjes, si las personas conocieran, como yo conozco, el beneficio de dar y compartir, no comerían sin haber dado, permitiendo que la mancha de la mezquindad los obsesionara, y echara raíces en sus mentes. Incluso si fuera su última porción, su último bocado, no comerían sin haber compartido, con tal que hubiera alguien con quien compartir”.*

Buda  
Itivuttaka Sutta

## ÍNDICE DE CONTENIDOS

|  |       |
|--|-------|
| INTRODUCCIÓN.....  | P. 7. |
| <b>CAPÍTULO I</b>  |       |
| <b>LA ELUSIÓN FISCAL EN EL ESTADO SOCIAL DE DERECHO.....</b>                                     |       |
| 1.1 El Estado de Derecho liberal: algunas notas históricas sobre el concepto.....                | P. 18 |
| 1.2 Una comprensión liberal de la legalidad y los impuestos.....                                 | P. 21 |
| 1.3 El derecho de propiedad en el Estado social de Derecho.....                                  | P. 25 |
| 1.4 Consecuencias tributarias de la reinterpretación de las garantías del Estado de Derecho..... | P. 28 |
| 1.5 El principio de capacidad contributiva y la legalidad tributaria.....                        | P. 30 |
| <b>CAPÍTULO II</b>   |       |
| <b>LA ELUSIÓN FISCAL ENTENDIDA COMO FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA.....</b>                          |       |
| 2.1 El fraude a la ley en el Derecho Civil.....  | P. 44 |
| 2.1.1 Precisiones conceptuales.....  | P. 44 |
| 2.1.2 Breve referencia al abuso del derecho.....   | P. 46 |
| 2.2 La interpretación de las normas tributarias.....   | P. 49 |
| 2.2.1 El principio del <i>in dubio contra Fiscum</i> .....                                       | P. 50 |

|         |  |        |
|---------|--|--------|
| 2.2.2   | La interpretación literal y la interpretación restrictiva de las normas tributarias..... | P. 53  |
| 2.2.3   | La interpretación económica en Derecho Tributario.....                                   | P. 61  |
| 2.3     | Las normas interpretativas y las normas anti-elusivas de carácter general (GAAR).....    | P. 68  |
| 2.3.1   | La insuficiencia de los mecanismos Interpretativos.....                                  | P. 68  |
| 2.3.2   | El mecanismo de operación de las GAAR.....   | P. 71  |
| 2.3.2.1 | La diferencia entre las GAAR y las normas interpretativas.....                           | P. 71  |
| 2.3.2.2 | Las GAAR y la integración analógica.....   | P. 79  |
| 2.4     | Caracterización de las normas anti-elusivas de carácter general (GAARs).....             | P. 85  |
| 2.4.1   | Las GAARs en el Derecho Comparado.....   | P. 86  |
| 2.4.2   | Los elementos del fraude a la ley tributaria.....  | P. 90  |
| 2.5     | El fraude a la ley tributaria en el ordenamiento chileno.....                            | P. 97  |
| 2.5.1   | Normas anti-elusivas de carácter específico.....   | P. 98  |
| 2.5.2   | La ausencia de una norma anti-elusiva general.....                                       | P. 103 |

|  |  |               |
|--|--|---------------|
| <b>CAPÍTULO III</b>  |  |               |
| <b>PROBLEMAS RELATIVOS A LA PUNIBILIDAD</b>                    |  |               |
| <b>DE LA ELUSIÓN FISCAL.....</b>                               |  | <b>P. 107</b> |
| <b>3.1 Derecho Tributario y Derecho Penal:</b>                 |  |               |
| <b>la delimitación y fundamento de las</b>                     |  |               |
| <b>potestades del Estado.....</b>                              |  | <b>P. 107</b> |
| <b>3.1.1 Fundamentos de la potestad impositiva.....</b>        |  | <b>P. 108</b> |
| <b>3.1.2 El bien jurídico protegido en los</b>                 |  |               |
| <b>delitos tributarios.....</b>                                |  | <b>P. 110</b> |
| <b>3.1.2.1 Consideraciones generales.....</b>                  |  | <b>P. 110</b> |
| <b>3.1.2.2 La teoría patrimonialista.....</b>                  |  | <b>P. 114</b> |
| <b>3.1.2.3 La transparencia fiscal.....</b>                    |  | <b>P. 118</b> |
| <b>3.1.2.4 La tesis institucionalista.....</b>                 |  | <b>P. 120</b> |
| <b>3.1.2.5 El bien jurídico protegido</b>                      |  |               |
| <b>en las contravenciones tributarias.....</b>                 |  | <b>P. 124</b> |
| <b>3.2 Tres formas de comprender los delitos fiscales.....</b> |  | <b>P. 128</b> |
| <b>3.2.1 Esbozo de algunos conceptos básicos.....</b>          |  | <b>P. 128</b> |
| <b>3.2.2 El delito fiscal como una maquinación</b>             |  |               |
| <b>fraudulenta.....</b>  |  | <b>P. 133</b> |
| <b>3.2.3 Los delitos tributarios como delitos</b>              |  |               |
| <b>de mera actividad: el modelo</b>                            |  |               |
| <b>de las falsedades.....</b>                                  |  | <b>P. 141</b> |
| <b>3.2.4 Los delitos fiscales desde una mirada</b>             |  |               |
| <b>Institucionalista.....</b>                                  |  | <b>P. 152</b> |

|                    |   |        |
|--------------------|---|--------|
| 3.3                | <b>El principio de legalidad y la punibilidad de la elusión.....</b>                            | P. 161 |
| <b>CAPÍTULO IV</b> |   |        |
|                    | <b>LA SIMULACIÓN TRIBUTARIA.....</b>  | P. 171 |
| 4.1                | <b>La simulación en la norma impositiva nacional.....</b>                                       | P. 171 |
| 4.2                | <b>La simulación en el derecho común.....</b>   | P. 173 |
| 4.2.1              | <b>La figura civil de simulación.....</b>   | P. 173 |
| 4.2.2              | <b>El delito de contrato simulado.....</b>  | P. 178 |
| 4.3                | <b>La simulación tributaria.....</b>  | P. 180 |
| 4.3.1              | <b>Aproximación al concepto.....</b>  | P. 180 |
| 4.3.2              | <b>Consecuencias penales de la simulación tributaria.....</b>                                   | P. 187 |
| 4.4                | <b>El nudo gordiano: la distinción entre el fraude a la ley tributaria y la simulación.....</b> | P. 192 |
| 4.4.1              | <b>La aparente claridad teórica, y la evidente dificultad práctica.....</b>                     | P. 192 |
| 4.4.2              | <b>Problemas teóricos en la distinción entre el fraude a la ley y la simulación.....</b>        | P. 201 |
|                    | <b>CONCLUSIONES.....</b>  | P. 207 |
|                    | <b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>  | P. 212 |

## **INTRODUCCIÓN**

En Derecho Tributario podemos constatar una fuerte tensión entre la libertad de los contribuyentes para configurar sus estrategias económicas y tributarias, y la potestad impositiva del Estado que puede verse comprometida por el uso abusivo de aquella libertad; y la mentada tensión se duplica en otro terreno, pues ella se da también entre la necesidad de certeza jurídica por una parte, que propende a una interpretación literal de las normas, y la necesidad contraria de penetrar al trasfondo de sentido de la ley, al ámbito de los principios con el objeto de velar por que aquella no sea burlada. Estas tensiones se cristalizan en el tratamiento de la distinción doctrinaria entre la economía de opción, la elusión y la evasión. Si bien los distintos sistemas jurídicos tienen diversas formas de llamarlas y distintos conceptos para definir las, existe un relativo consenso en afirmar que mientras que en la evasión el contribuyente incumple una obligación de pagar un impuesto que ya pesa sobre él, en la elusión el contribuyente evita el surgimiento de la obligación tributaria a través de procedimientos anómalos, que pueden significar incluso un abuso del ordenamiento. La economía de opción, por su parte, sería el ámbito de las posibles configuraciones jurídicas que el contribuyente tiene para adoptar la forma tributaria más ventajosa, dentro del marco de la legalidad vigente y sin recurrir a un abuso.

Para el propósito de esclarecer cómo se resuelve en un particular sistema jurídico-tributario la tensión entre certeza jurídica y los principios subyacentes a la norma, entre la libertad del contribuyente y la potestad tributaria del Estado, estas distinciones resultan determinantes. Por ejemplo, la opinión generalizada en nuestro país indica que en tanto que la evasión tributaria es ilícita, y está sancionada por el ordenamiento incluso con sanciones corporales, la elusión es una actividad cabalmente permitida, y tanto

es así, que si el contribuyente elude con éxito un impuesto la Administración Tributaria no sólo está impedida de sancionarlo, sino que ni tan siquiera puede cobrar el impuesto eludido salvo ciertos casos particulares<sup>1</sup>. La línea divisoria entre la elusión y la economía de opción tiende a hacerse así bastante difusa. Como veremos en el desarrollo del presente trabajo, de lo anterior resulta una clara toma de posición: ante todo debe prevalecer la certeza jurídica, la literalidad en la interpretación, la libertad del contribuyente.

Sin embargo parecen existir razones de peso para someter a examen la licitud sin matices de la elusión, pues en la literatura comparada se han reconocido ampliamente las consecuencias perniciosas que trae ella consigo. La más notoria de ellas es la disminución en la recaudación fiscal. Dado que la elusión usualmente no es detectada, y a que no es enteramente claro qué conductas cabe calificar como elusivas, es difícil cuantificar la magnitud de esta merma, y particularmente en nuestro país no parecen existir esfuerzos para medirla. En Canadá, sin embargo, se ha estimado que a nivel federal los más recientes esfuerzos administrativos por contrarrestar la planificación tributaria agresiva han significado un aumento en la recaudación estimada en USD \$1.4 mil millones en un solo año tributario<sup>2</sup>. Por lo mismo el Departamento Financiero de Quebec ha concluido que la planificación tributaria agresiva tiene un impacto negativo en las finanzas públicas, y que este impacto es sustancial<sup>3</sup>. En el Reino Unido, por su parte, el *Publics Accounts Committee* - comité perteneciente al parlamento de ese país- ha calculado que cada año el

---

<sup>1</sup> Estos serían los casos que caen dentro de la órbita de una norma anti-elusiva de carácter específico, según se verá en su momento.

<sup>2</sup> DUFF, David. *Tax Avoidance in the 21st Century*. En: EVANS, Chris; KREVER, Rick (eds.). *Australian Business Tax Reform in Retrospect and Prospect*. Thomson, 2009. P. 486.

<sup>3</sup> Ibid.

Fisco deja de percibir aproximadamente £5 mil millones en virtud de la utilización de esquemas de planificación tributaria agresivos<sup>4</sup>.

La elusión también afecta el crecimiento y eficiencia económicos al distorsionar la utilización de recursos. Así lo ha señalado la administración tributaria sudafricana:

*“La elusión tributaria ilícita provoca pérdidas en la eficiencia en la economía al distorsionar los flujos de intercambio e inversión. En particular, los esquemas elusivos usualmente involucran una redistribución de recursos desde inversiones productivas a actividades que son, en el mejor de los casos, marginalmente rentables en un escenario previo al impuesto. Estas distorsiones reducen la eficiencia de la economía e impiden el crecimiento”<sup>5</sup>.*

En el mismo sentido se ha expresado el Departamento de Tesorería de los EE.UU., que ha enfatizado sobre todo el hecho de que, tanto para el sector privado como para el Gobierno, la elusión fiscal significa enormes gastos. En efecto el sector privado utiliza ingentes recursos en crear, implementar y defender los esquemas elusivos utilizados, recursos que bien podrían dirigirse a áreas más productivas de la economía. Por su parte, el Congreso, la Tesorería y la Administración Tributaria deben gastar recursos también significativos en identificar y combatir este tipo de operaciones<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> MORRIS, N. 2013. Loopholes cost HMRC £5bn a year, say MPs. [en línea] The Independent. 19 de febrero, 2013.

<sup>5</sup> South African Revenue Service. *Draft Comprehensive Guide to the General Anti-Avoidance Rule*. [en línea] <<http://www.sars.gov.za/home.asp?pid=54312>> [consulta: 29/7/2012]. P. 12. El texto citado es una traducción libre de: *“Impermissible tax avoidance creates significant deadweight losses for the economy by distorting trade and investment flows. In particular, avoidance schemes often involve a re- or misallocation of resources from productive investments to activities that are, at best, marginally profitable on a pre-tax basis. These distortions reduce economic efficiency and impede growth”*.

<sup>6</sup> U.S. Treasury Dep’t. *The problem of corporate tax shelters: discussion, analysis and legislative proposals*. [en línea] <<http://www.quatloos.com/whiteppr.pdf>> [consulta: 29/7/2012]. La cita es una traducción libre de: *“The constant promotion of these frequently artificial transactions breeds significant*

Por otro lado, la elusión incrementa la complejidad de la legislación, en tanto que el legislador tributario suele responder a ella a través de la incorporación de normas anti-elusivas de carácter específico (SAARs, por sus siglas en inglés). Al incrementar la complejidad de la legislación, también aumentan los costos de cumplimiento y los administrativos, tanto para la administración tributaria como para los contribuyentes.

La elusión además erosiona el respeto al sistema tributario, tanto en quienes realizan conductas elusivas, como en aquellos que perciben la injusticia del sistema que la permite<sup>7</sup>. La *New York State Bar Association* ha descrito este efecto corrosivo:

*“La constante promoción de estas transacciones usualmente artificiales genera una significativa falta de respeto por el sistema tributario, impulsando a que contribuyentes responsables esperen que este tipo de actividades sean la norma, y a que sigan los pasos de otros contribuyentes que realizan operaciones tributarias privilegiadas”<sup>8</sup>.*

Al fomentar que incluso los contribuyentes en principio responsables consideren que este tipo de actividades son la norma, se produce una suerte de carrera por la mejor utilización de estos esquemas (*a race to the bottom*, ha llamado el Departamento de Tesorería estadounidense). Por otra parte, la proliferación de estos esquemas abusivos promueve la percepción de que el sistema tributario en su conjunto es injusto, lo que a su vez puede ser otro motor para que los contribuyentes comiencen a eludir y, más todavía, la elusión

---

*disrespect for the tax system, encouraging responsible corporate taxpayers to expect this type of activity to be the norm, and to follow the lead of other taxpayers who have engaged in tax advantaged transactions”*

<sup>7</sup> South African Revenue Service. Op. Cit. P. 10.

<sup>8</sup> Cita en: U.S. Treasury Dep’t, Op. Cit. P. 3.

se convierte en una verdadera necesidad para empresas que deben competir con contribuyentes que utilizan esquemas elusivos y que, por lo mismo, tienen mayores recursos a su disposición.

Pero sin lugar a dudas la profundidad del problema que relativo a la elusión sólo puede ser medida adecuadamente si se tiene consciencia de la vinculación entre ella y la idea de justicia. La complejidad del asunto amerita que más adelante le dediquemos un apartado, mas por el momento baste con señalar que de acuerdo a cierta comprensión, eludir impuestos puede significar alterar la justa distribución de las cargas públicas en un Estado de Derecho, en desmedro de los principios de igualdad material y de capacidad contributiva que deben ser piedras angulares de la imposición, ya a nivel constitucional. Por ello la elusión fiscal puede suponer una seria vulneración de los principios fundamentales que deben regir a un Estado social de Derecho.

Además de todos los antedichos problemas referentes a sus consecuencias, la discusión acerca de la licitud de la elusión fiscal se enfrenta con arduos problemas jurídicos. Como ya apuntamos, de acuerdo con la doctrina sostenida de manera habitual en nuestro medio existe una frontera entre la evasión y la elusión tributaria, que es relevante por la abismante diferencia entre las consecuencias jurídicas en uno y otro caso; después de todo, sólo la evasión sería un delito sancionable en conformidad a nuestro Código Tributario, en tanto que la elusión sería una actividad generalmente permitida por el ordenamiento. Pero algunos ejemplos pueden mostrarnos que, en realidad, en esta distinción y en la determinación de sus consecuencias existen grandes dificultades. La explicación más profunda de estos casos se realizará en apartados posteriores de esta memoria, cuando dispongamos de las herramientas idóneas para ello, mas por ahora éstos nos servirán para ilustrar los problemas a los que apuntamos.

De acuerdo con el art. 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, sabemos que si un socio efectúa un retiro de utilidades de una sociedad de personas, debe pagar los impuestos finales (Global Complementario o Adicional, según el caso) siempre que tal retiro pueda imputarse al Fondo de Utilidades Tributables (FUT). De no existir utilidades en el predicho Fondo, el retiro puede no quedar afecto a impuestos finales si se imputa al Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT), o si se trata de un retiro exento de los predichos impuestos. De no existir utilidades en ninguno de estos Fondos, comienzan a operar otros mecanismos descritos en la misma norma precitada, que son principalmente el devengo de FUT de las sociedades filiales y los retiros en exceso.

En una sociedad anónima, por su parte, si se distribuyen dividendos éstos deben tributar con el Impuesto Global Complementario o Adicional, según el caso, independientemente de si existen o no utilidades acumuladas en el FUT, ya que en este caso el Fondo sólo tiene por función el determinar los montos de los créditos por el pago de Impuesto de Primera Categoría que van asociados a la utilidad que se retira. Lo anterior sólo encontrará su excepción si se realizan retiros imputables al FUNT o si se trata de dividendos exentos del pago de impuestos finales.

Ahora bien, de acuerdo a los autores Paillacar y Rivas, “si los retiros o dividendos se encubren o disfrazan de cualquier modo que implique eludir el Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda, estamos en presencia de una forma de elusión tributaria. Por ejemplo, si el retiro se disfraza de un préstamo efectuado por la sociedad al socio persona natural, habría elusión del impuesto, o bien, no se efectúa retiro de la empresa, sino que se

utilizan bienes de propiedad de la empresa, la norma legal los denomina retiros presuntos”<sup>9</sup>.

En nuestro ordenamiento los retiros encubiertos se encuentran tratados por el art. 21 de la LIR, que toma la forma de lo que luego describiremos como una norma anti-elusiva de carácter específico. Así, tanto la ley como los autores que citamos piensan que un retiro encubierto de utilidades es un caso de elusión, pues no se realiza el hecho imponible sino que se lo evita. No hay, al menos formalmente, un retiro de utilidades, sólo hay por ejemplo un préstamo que de acuerdo a la ley no es un hecho gravado; y precisamente por esto ha sido necesaria la introducción de la norma anti-elusiva específica que es el art. 21 de la LIR. Pero esta conclusión a la que arribó el legislador y los autores no es enteramente clara, ya que si bien en términos estrictamente formales el préstamo que realiza la empresa a uno de sus socios no constituye un retiro de utilidades, económicamente es su semejante. Si nos atenemos al sustrato del acto, y no a su forma, tal vez podamos afirmar que sí se ha incurrido en el hecho gravado toda vez que la renta radicada en el patrimonio de la sociedad se ha trasladado, utilizando uno u otro medio jurídico, al patrimonio del socio; y si esto es así entonces ya no cabe hablar de elusión -acto lícito-, sino que de evasión, la que puede incluso ser un delito tributario.

Con problemas semejantes nos encontramos al estudiar el caso Bahía, que el 2003 se presentó ante la Corte Suprema<sup>10</sup>. En este caso existían dos sociedades constituidas por los mismos socios, Prestaciones Caldera Ltda. e Inmobiliaria Bahía S.A., que efectuaban actividades que el SII había considerado que debían afectarse al IVA, toda vez que podían considerarse como actividades hoteleras. En concreto, lo que sucedía era que Bahía S.A.

---

<sup>9</sup> RIVAS, Norberto; PAILLACAR, Carlos. Op. Cit. P. 23.

<sup>10</sup> Corte Suprema, 28/01/2003, Rol 4038-01.

arrendaba únicamente cabañas, en tanto que Prestaciones Caldera arrendaba todos los bienes muebles que éstas contenían, por lo que al momento en el que los clientes efectuaban el pago, se recargaba un cierto porcentaje del valor al arriendo del inmueble (por el cual Bahía S.A. otorgaba el recibo correspondiente), y lo restante al valor del arrendamiento de los bienes muebles y al cobro de los insumos del bar, restaurant y minimarket. Cabe recordar que la letra g) del art. 8 del DL 825 establece que son considerados servicios afectos al IVA “El arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, *inmuebles amoblados*, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimientos de comercio”. En concordancia con lo anterior, el art. 12 señala que el arrendamiento de bienes inmuebles (sin amoblar) es considerada una actividad exenta. Por todo esto, podría argumentarse que sólo los servicios prestados por Caldera Ltda. deberían estar afectas al IVA, y así en efecto razonaban los contribuyentes.

Sin embargo el SII estimó que no cabía obviar la realidad de que las sociedades, que eran de propiedad de los mismos socios, actuaban en conjunto realizando una actividad hotelera, que debería estar afecta al IVA de acuerdo al art. 20 N° 3 de la LIR, y 20 del DL 825. Jurídicamente, sin embargo, parece adecuada la precisión que hace la CS en el considerando 14 de su sentencia, puesto que es más riguroso considerar que la actividad estaría afecta al IVA por tratarse del arrendamiento de un inmueble amoblado, y no por ser una actividad hotelera.

De cualquier modo, la CS finalmente desechó la posibilidad de que aquí existiera algún tipo de evasión, puesto que “el Servicio confunde, en este caso, dos conceptos jurídicos que tienen una diferencia notoria: el de evasión

tributaria ilícito-, con el de elusión, que consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente, como aquí ocurre, para pagar impuestos en una medida legítima a la que se optó, y no en aquella que se le liquida. (...) [E]n la presente situación, ello se ha hecho mediante la constitución de dos sociedades, aunque por las mismas personas, para explotar en conjunto un negocio, utilizando los beneficios tributarios que la propia ley entrega y, de este modo una, la requerida en el presente asunto, se hace cargo de la parte inmobiliaria, y la otra del aspecto mobiliario y de prestación de servicios, por todo lo cual se paga el impuesto que se pretende, en este segundo caso, como se indica en las ya tantas veces dichas liquidaciones.”<sup>11</sup>

El problema que se presenta en el caso Bahía es el mismo que se presenta en relación a los retiros encubiertos, y radica en determinar la naturaleza del hecho imponible. Sólo precisando si éste ha de entenderse de una manera estrictamente formal o si además puede dársele un contenido sustancial podemos orientarnos para dar una respuesta, pues sólo así se puede saber con certeza bajo qué presupuestos podemos decir que un contribuyente ha incurrido en la descripción típica del hecho gravado. Si el hecho imponible se define tan sólo desde su dimensión jurídica y formal, la Corte está justificada en sus razones; si se lo define desde una óptica más sustancial y económica, no puede negarse que pese a evitar la formalidad de la norma los contribuyentes no han evitado su sentido. Pero al afirmarse que la naturaleza del hecho imponible está en su sustrato, entonces resulta fácil concluir que en casos como este hay evasión y no elusión. Comprobamos así que la distinción entre elusión y evasión está lejos de ser clara, y que la

---

<sup>11</sup> Ibid. Consid. 18-19.

justificación del diferente tratamiento jurídico que reciben debe ser objeto de una revisión profunda.

A lo menos en los casos en que probadamente el contribuyente ha buscado con propósito exclusivo una rebaja tributaria, y ha efectuado maniobras enrevesadas que de otra manera no tendrían sentido, resulta razonable reconsiderar la incontestable soberanía de la certeza jurídica para permitir el cobro del tributo eludido. Para el llano sentido común, parece plausible considerar que a veces debe primar la sustancia sobre la forma, limitando los usos abusivos de la libertad. Pero tal vez incluso debiéramos ir más allá: ¿será acaso implausible asimilar el tratamiento jurídico de la elusión al de la evasión, e imponer sanciones penales en ambos casos? Como veremos en su momento, las respuestas mayoritarias de la doctrina sostienen a este respecto una negativa, tanto de *lege lata* como de *lege ferenda*. En esta memoria estudiaremos estas respuestas, sopesando sus razones. Con miras a este objetivo deberemos examinar prolijamente la naturaleza de las instituciones en cuestión, de manera de poder comenzar nuestro análisis jurídico-penal desde una comprensión profunda de las mismas. Para esto haremos una sumaria revisión de la manera en que se ha desarrollado el tema en Derecho Comparado, haciendo luego las precisiones necesarias para el correcto entendimiento de nuestro propio ordenamiento impositivo. Sólo así podremos ver con mayor claridad por qué unas conductas son vistas comúnmente como un uso lícito de la libertad económica, mientras que otras suelen hacerse acreedoras del reproche punitivo.

Además, será necesario detenernos en los fundamentos de la punibilidad de los delitos tributarios, para esclarecer a su vez desde allí la fenomenología de las conductas que efectivamente han de ser objeto de una sanción. Ciertamente se nos impondrá en este punto el estudio de las normas

penal-tributarias del ordenamiento nacional, donde cobrará una fundamental importancia la interpretación que reciba el art. 97 N° 4 del Código Tributario. Este artículo castiga en su inciso primero al que realice procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, y en su inciso segundo al que realice maliciosamente cualquiera maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que tenga derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deban pagar en los impuestos sujetos a retención o recargo. Buena parte de nuestras disquisiciones girarán en torno a qué conductas pueden considerarse como procedimientos dolosos o una maniobras maliciosas en los términos recién citados, y en torno a si la elusión puede ser así calificada.

Antes de cualquier otra cosa, sin embargo, nos ha parecido necesario decir algunas palabras relativas al Estado de Derecho y al concepto de impuesto que entraña, pues a nuestro juicio es la única manera de comenzar a delinear correctamente los contornos de la elusión fiscal y de sus posibles consecuencias en el ámbito punitivo. A esto nos abocamos entonces en los siguientes apartados.

## **CAPÍTULO I**

### **LA ELUSIÓN FISCAL EN EL ESTADO SOCIAL DE DERECHO**

#### **1.1. El Estado de Derecho liberal: algunas notas históricas sobre el concepto.**

En la discusión referente al concepto de Estado de Derecho siempre se reserva un lugar particular para la seguridad jurídica, que tiende a la protección de la confianza y, en último término, a una cierta idea de justicia<sup>12</sup>. Esta idea de justicia se concreta en una serie de elementos que están presupuestos en el principio de Estado de Derecho, entre los que podemos encontrar, en lo que a nosotros atañe, a los siguientes: la supremacía de la constitución; las garantías de los derechos fundamentales, donde por cierto se incluyen el derecho de propiedad y otras libertades de orden económico; el principio de legalidad, con especial énfasis en la legalidad en la actuación de la Administración; y la división de poderes. En suma para que un Estado pueda ser considerado como Estado de Derecho, la actividad de los órganos de poder, que han sido establecidos de modo legítimo, debe estar sujeta a las normas aprobadas de acuerdo con el procedimiento determinado por la Constitución Política. El imperio de la ley, por tanto, no es indiferente a la cualidad específica de tal ley, puesto que ésta debe surgir de un procedimiento legítimo y según las pautas constitucionalmente fijadas en el marco democrático<sup>13</sup>.

Ya desde los orígenes decimonónicos del concepto, se ha entendido que una de las notas del Estado de Derecho es la limitación de los objetivos y tareas del Estado a la libertad y la seguridad de la persona y la propiedad, lo que en palabras de Böckenförde implica asegurar la libertad individual y

---

<sup>12</sup> HÄBERLE, Peter. *El estado constitucional*. Buenos Aires, Astrea, 2006. Pp. 360-361.

<sup>13</sup> BAZÁN, Víctor. *Perfiles y exigencias actuales del Estado de Derecho*. Quito, Konrad Adenauer Stiftung, 2008. Pp. 5-6.

garantizar la posibilidad de un desarrollo individual desde sí mismo<sup>14</sup>. Pero imbuida por filosofías de corte individualista, a la Modernidad iluminista también le fue propia una noción particular de los derechos subjetivos, heredada de la escolástica española del siglo XVI. Esta idea que a su vez tenía fuertes influjos de las teorías contractualistas que adquirirían nueva fuerza, hacía de los derechos individuales, y en particular del derecho de propiedad, elementos intangibles por el Estado, pues eran virtualmente absolutos y previos a su existencia.

La organización del Estado en esta visión liberal, debía realizarse según principios racionales, que implican lo siguiente: reconocer derechos básicos de la ciudadanía, tales como la libertad civil, la igualdad jurídica y la garantía de la propiedad; la independencia de los jueces, un gobierno constitucional responsable, el dominio de la ley, la existencia de una representación del pueblo y su participación en el poder legislativo<sup>15</sup>. A su vez, y como corolario del principio de acción racional del Estado, la noción del necesario imperio de la ley se cristalizó cada vez más claramente en la sujeción de la administración a las normas democráticamente consensuadas.

Este mismo ideario ciertamente marcó a la vez una determinada aproximación al fenómeno tributario. En efecto en el liberalismo decimonónico el derecho de propiedad, absoluto como lo era y connatural al hombre, debía ser reconocido por el Estado, por lo que los tributos eran vistos sobre todo como una carga o exacción enojosa, pero necesaria para mantener el funcionamiento del sistema. Así se atribuía a los tributos una función meramente conmutativa (en desmedro de la distributiva), puesto que se comprendía que los impuestos eran sobre todo la forma y la sustancia de la

---

<sup>14</sup> BÖCKENFORDE, Ernst. *Origen y cambio del concepto del Estado de Derecho*. En "Estudios sobre el Estado de Derecho y la Democracia". Madrid, Trotta, 2000. P. 20.

<sup>15</sup> Ibid.

contraprestación debida por los servicios públicos prestados por el Estado. Gallo señala a estos efectos que la comprensión disyuntiva que primaba en esta época entre lo público y lo privado, y la tutela absoluta de la libertad individual, hacían que el Estado debiera limitarse a corregir los defectos del estado de naturaleza, y a tutelar la seguridad pública y la propiedad individual<sup>16</sup>. La gran preeminencia de la libertad individual, el rol primordial del derecho de propiedad, y la visión de los tributos como una carga tendrían como consecuencia lógica el otorgamiento de un ámbito de acción extraordinariamente amplio para los contribuyentes, que sólo sería mitigado por visiones políticas que incorporaron en mayor medida los valores comunitarios.

A lo anterior cabe agregar que la primacía de la ley propugnada en el ideal decimonónico tendió a restringir fuertemente la libertad de movimientos de los jueces y de la administración, que como veremos luego es el contrapeso necesario para prevenir abusos tributarios. La ley se entendía como suficiente para resolver las distintas vicisitudes jurídicas que se le plantearan, velándose así por un estricto resguardo de la seguridad jurídica. De esta manera se entienden por ejemplo las afirmaciones de Montesquieu, quien reaccionando ante el arbitrio discrecional de los tribunales del *ancien régime*, afirmaba que el juez debía convertirse en un ser inanimado, que repite las palabras de la ley sin suavizarles la fuerza o el rigor. Resulta interesante observar a la vez que en esta época conceptos que serían clave para el desarrollo de la figura de la elusión fiscal durante el siglo XX, tales como el fraude a la ley civil y el abuso del derecho, también retrocedieron fuertemente en el desarrollo dogmático que se había insinuado durante la Edad Media, precisamente a causa de este mismo ideario<sup>17</sup>. El monopolio en la elaboración del derecho y en la dictación

---

<sup>16</sup> GALLO, Franco. *Las razones del fisco*. Marcial Pons, Madrid, 2011. P. 48.

<sup>17</sup> El Código Napoleónico es nuevamente un ejemplo de este ethos iluminista. De acuerdo con Gregg este Código implementó una comprensión binaria del derecho: los ciudadanos podían comportarse o bien de acuerdo con la ley, de manera que no había abuso o fraude concebible, o podían actuar fuera de

de normas por parte del Estado soberano, implicó que ya no fuera posible apreciar dos niveles diversos de normatividad, el de las reglas positivas y el de los principios. Los principios morales y religiosos que en el Medioevo habían servido a ciertos jurisconsultos para contrarrestar los abusos a la ley, cedían su lugar a un ordenamiento jurídico que, emanado íntegramente de los órganos estatales, tenía la pretensión de ser acabado, sistemático y coherente.

## **1.2. Una comprensión liberal de la legalidad y los impuestos.**

Si nos asomamos más allá de este específico marco histórico, ciertamente encontramos en formas de liberalismo más actuales una estrecha vinculación con el contractualismo y los individualismos iusnaturalistas del siglo XIX. Como hemos dicho sucintamente, en su virtud el Estado, comprendido como un mero artificio creado por los individuos, debe reconocer los derechos que naturalmente les corresponden a ellos, y principalmente los derechos de propiedad, que son anteriores a toda organización. Pero a la vez a la concepción liberal suele subyacer la opinión de que la distribución resultante del libre intercambio en una economía de mercado es por sí misma justa, por lo que el Estado únicamente debe intervenir en lo estrictamente necesario para poder asegurar las condiciones de libertad que el mercado exige.

Los impuestos, por lo mismo, son ante todo mirados desde su dimensión económica, pues tienen sólo una función recaudatoria, y aun esta función es confinada al aseguramiento de las libertades y derechos connaturales al hombre. Si esta es entonces la comprensión que tenemos de los impuestos, es lógico que sean mirados como un límite externo a la

---

la ley, en cuyo caso cualquier idea de abuso o fraude quedaba desprovista de sentido. Por esto no es de extrañar que en él no se haya tratado el fraude a la ley, tendencia que por lo demás se repite en la mayor parte de los Códigos decimonónicos. El Código chileno no es la excepción, pues sólo contiene la disposición del art. 10 que, en términos estrictos, no consagra el fraude a la ley sino que sanciona con la ineficacia a los actos ejecutados o celebrados contra legem.

propiedad y las libertades económicas, y dado que la función de los tributos es precisamente asegurar estas libertades, aquella limitación de ninguna manera puede resultar en una privación excesiva.

En este sentido podemos entender los dichos que en nuestra doctrina nacional han vertido Ugalde y García, al señalar que la norma tributaria hace excepción o restringe el alcance de a lo menos dos garantías constitucionales de importancia: el derecho de propiedad contenido en el art. 19 N° 24 y el derecho a desarrollar cualquier actividad económica del art. 19 N° 21: “[Lo] primero que debe destacarse es que la potestad tributaria –creadora de tributos mediante normas de rango legal- no es ilimitada. Por el contrario, aquélla tiene límites y dentro de tales límites están –ciertamente- las garantías constitucionales de los contribuyentes”<sup>18</sup>.

Avilés, por su parte, señalará que “atendido el tenor [del art. 19 N° 26 de la CPR], podemos concluir que nuestra Constitución Política de la República conceptúa efectivamente el tributo como un límite externo al derecho de propiedad, lo que nos llevaría a adentrarnos por su parte a la idea de no confiscatoriedad del tributo”<sup>19</sup>.

Al decir de Gallo, las doctrinas liberales no se limitan a reconocer y garantizar los derechos patrimoniales y a rechazar el modelo del Estado social, sino que defienden también el derecho original y natural (y, por tanto, fundamental) del individuo a la intangibilidad de su propiedad y a la conservación de la mayor parte de los frutos de su trabajo, ‘concediendo’ al ente público la exacción, a través del instrumento del tributo, sólo de cuanto

---

<sup>18</sup> UGALDE, Rodrigo; GARCÍA, Jaime. *Elusión, planificación y evasión tributaria*. LexisNexis, Santiago, 2007. P. 3.

<sup>19</sup> AVILÉS, Víctor. *Legalidad tributaria. Garantía constitucional del contribuyente*. Editorial Jurídica, Santiago, 2005. P. 38.

fuese estrictamente necesario para financiar el coste de la tutela de la susodicha propiedad y la oferta de los bienes públicos clásicos (servicios judiciales, policía, defensa)<sup>20</sup>.

Para complementar estas ideas usualmente se recurre en la discusión constitucional sobre los impuestos a una determinada comprensión del principio de legalidad. Como sabemos en Derecho Tributario rige este principio, que encuentra comúnmente su consagración a nivel constitucional, y en su virtud los tributos sólo pueden ser creados, modificados o suprimidos por una ley. Esto permite que los contribuyentes conozcan cuáles son sus obligaciones tributarias, su tiempo, modo y cantidad, erigiéndose de esta manera como un mecanismo de defensa frente a las eventuales arbitrariedades de la administración.

En este orden de ideas se ha dicho que la legalidad tributaria constituye la mejor garantía de la seguridad o certeza jurídica, ya que a su través se predeterminan las conductas debidas, y tanto gobernados como gobernantes pueden saber a qué atenerse, al saber de antemano lo que tienen que hacer u omitir<sup>21</sup>. En este aspecto cobra relevancia, más precisamente, la idea de tipicidad tributaria como garantía de certeza. Señala a estos efectos Sainz Bujanda: “la tipicidad es esa expresión de la legalidad que lleva, en suma, a que el particular tenga la seguridad de que sólo se va a aplicar la norma cuando el presupuesto de hecho realizado materialmente encaje con el previsto en la ley; ello supondrá la imposibilidad de que la administración tenga capacidad de disposición sobre los elementos esenciales del tributo”<sup>22</sup>.

---

<sup>20</sup> GALLO, Franco. Op. Cit.. P. 71.

<sup>21</sup> AVILÉS, Víctor. Op. Cot. Pp. 17-18.

<sup>22</sup> Cita en: Ibid. P. 20.

En el ámbito tributario los requerimientos de certeza jurídica tienen una estrecha ligazón con la libertad en el desarrollo de las actividades económicas. Una administración tributaria que pudiera actuar sin atenerse a reglas claras y definidas previamente, fácilmente ahogarí­a la libertad individual en su aspecto económico. Un ejemplo paradigmático de esto en la historia del Derecho Tributario podemos rastrearlo en Alemania, cuando en 1919 se incorpora en la Ordenanza Tributaria el concepto de interpretación económica de las normas, bajo el influjo de Enno Becker. En virtud de este concepto en la interpretación tributaria debía prevalecer la realidad económica subyacente a las categorías jurídicas. Decía el artículo 4 del mentado cuerpo legal:

*“En la interpretación de las leyes tributarias debe tenerse en cuenta su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias”.*

Esta doctrina, que otorgaba grandes facultades a la administración tributaria, se consagraría luego bajo el régimen nacionalsocialista, y generaría enormes problemas para los contribuyentes en términos de seguridad jurídica. Claramente el signo de los tiempos había cambiado, y si en el siglo XIX se había exacerbado la libertad individual en desmedro de la función social Estado, ahora la intromisión estatal parecía ahogar a los particulares.

El riesgo latente de que se produzcan excesos como estos hace que posturas liberales tiendan a otorgar gran relevancia al principio de legalidad, llegando a afirmar no sólo la necesaria vinculación del intérprete a la tipicidad, sino que también el carácter excepcional o incluso odioso de las normas fiscales. Ahora bien, el claro extremo que opone a la arbitrariedad de la administración la legalidad sin matices, tiene consecuencias de diversa índole. Pero quizá la consecuencia más práctica y directa de exaltar la legalidad tributaria, la libertad económica y el derecho de propiedad, sin atender por

ejemplo a las exigencias de la igualdad material, consiste en otorgar al contribuyente una tal libertad de organización para efectos fiscales, que el Estado queda completamente desvalido ante la elusión fiscal.

Ya veremos esto luego en mayor detalle, pero básicamente si la norma tributaria es de carácter excepcional, precisamente por limitar la propiedad y la libertad económica, y por el contrario estos derechos del contribuyente tienen un estatus constitucional, no es posible extender el ámbito de aplicación natural de una norma eludida con el objeto de denegar el beneficio fiscal obtenido artificialmente. Conculcar de este modo las libertades básicas y vulnerar al mismo tiempo la legalidad es, para esta visión, inaceptable. A este respecto señala Avilés con claridad: “el tributo, a diferencia del derecho de propiedad y la libertad en materia económica, requiere de la existencia de una ley para existir y más allá de los términos precisos de ella no existe tributo alguno ni laguna de derecho que deba ser integrada analógicamente. (...) No hay tributo sin ley, es decir, nos encontramos ante una situación especial en este aspecto, al menos si se le compara con las garantías y derechos antes señalados, que arrancan su validez de la propia CPR”<sup>23</sup>.

Muchas posturas liberales tienden, de esta forma, fuertemente a una lectura formalista de la norma tributaria, de la base imponible, pues esta lectura es el medio lógico de confinar a los impuestos a sus limitadas funciones económicas, y de dejar incólume la distribución de bienes resultante del libre intercambio en una economía de mercado.

### **1.3. El derecho de propiedad en el Estado social de Derecho.**

---

<sup>23</sup> Ibid. P. 34.

La protección irrestricta al núcleo de garantías del Estado de Derecho supuso ya en el siglo XIX acentuar las desigualdades naturales de los individuos, generándose así severos trastornos sociales en las naciones que habían abrazado tales principios. Para Böckenförde, el Estado de Derecho liberal como tipo constitucional, tal y como surgió a partir del concepto originario del Estado de Derecho, no podía desde sus propios principios dar respuesta a la cuestión social que él mismo provocó, y fue por ello que ciertas voces comenzaron a remitir más allá de este concepto, planteando, en palabras del autor citado, “la exigencia de un Estado que intervenga en la sociedad, que asuma funciones de procura asistencial y de redistribución; un Estado que opere activamente contra la desigualdad social, para que la igualdad jurídica y la libertad individual, incluidas en las garantías del Estado de Derecho, no se conviertan en una fórmula vacía para un número de ciudadanos cada vez más amplio”<sup>24</sup>.

El advenimiento del concepto de Estado social de Derecho supuso para la filosofía política la ardua tarea de dilucidar la manera de incorporar estructuralmente los elementos “sociales” en el edificio constitucional del Estado de Derecho, sin que con ello se perdieran otros elementos constitucionales esenciales a este<sup>25</sup>. Incluso, sopesando este problema Forsthoff señaló que el Estado de Derecho y el Estado social son incompatibles a nivel constitucional. A fin de cuentas el Estado de Derecho está vinculado a garantías constitucionales tales como la igualdad jurídica, la libertad de adquisición y la propiedad, por lo que resulta muy cuestionable que se puedan estatuir en el mismo armazón jurídico-constitucional, y con el mismo carácter de inquebrantables y ejecutables desde sí mismas, otras garantías referidas a prestaciones sociales y derechos de participación sin generar tensiones

---

<sup>24</sup> BÖCKENFÖRDE, Ernst. Op. Cit. P. 35.

<sup>25</sup> Ibid.

insolubles. Para Böckenförde por su parte, sin renunciar a la libertad propia del Estado de Derecho ni reducirla, el Estado social todavía puede tener un significado: el de crear los supuestos sociales de esta misma libertad para todos, esto es, el de suprimir la desigualdad social<sup>26</sup>.

Pero cual sea la relación que deba establecerse entre el Estado de Derecho y del Estado social, parece evidente que este último concepto ha supuesto una reinterpretación de las garantías propias del primero. En este orden de ideas se comprende que en el contexto del Estado prestacional moderno cobra relevancia la función social de la propiedad, que muestra el nexo inescindible que une a los derechos de índole patrimonial con los derechos sociales y su financiamiento.<sup>27</sup> La diversa conceptualización del derecho de propiedad viene dada a la vez por la comprensión de esta como un derecho que se inserta en un contexto institucional en el que no prevalece ni sobre otros derechos económicos ni sobre los derechos civiles y sociales. Siguiendo a Gallo, el derecho de propiedad es, por el contrario, el fruto de un sistema convencional determinado por la Constitución y por el resto de normas dirigidas a garantizar las libertades y a sancionar responsabilidades individuales y colectivas, como el bienestar general y la igualdad de oportunidades.<sup>28</sup>

Estos razonamientos se pueden vincular directamente con la idea de que la carga de los impuestos no afectan en principio a la garantía de la propiedad del Estado de Derecho, lo que es por ejemplo la tesis del Tribunal Constitucional Federal alemán. Según Böckenförde, “el acceso del Estado al producto social y a los ingresos por medio de su potestad fiscal, antes de que caiga como ‘propiedad’ bajo la protección de la garantía del derecho a la

---

<sup>26</sup> Ibid. P. 37.

<sup>27</sup> GALLO, Franco. Op. Cit. P. 84.

<sup>28</sup> Ibid. P. 100.

propiedad por el Estado de Derecho, es una base ineludible para la actividad social del Estado por parte del legislador y de la Administración, y en especial para las medidas de redistribución social que el legislador pone continuamente en marcha para salir al paso de la desigualdad social y establecer el denominado equilibrio social<sup>29</sup>.

Esta relectura del derecho de propiedad trae aparejada una visión diferente de los impuestos y del deber de contribuir. El sacrificio patrimonial que implica el tributo está lejos de ser considerado como una confiscación o una exacción, sino que es el reparto solidario de las cargas públicas dentro de una comunidad política, que se hace con miras al cumplimiento de los fines redistributivos del Estado. Dicho sencillamente, si en el modelo liberal los tributos tienen principalmente por objeto recaudar lo necesario para financiar las instituciones indispensables para el desarrollo de las libertades individuales, sobre todo aquellas económicas; en esta visión los impuestos cumplen además funciones de justicia distributiva, que implican un serio compromiso con la consecución de la igualdad material.

#### **1.4. Consecuencias tributarias de la reinterpretación de las garantías del Estado de Derecho.**

Ya a comienzos del siglo XX, el derecho propiedad, mediado ahora por la función social que le era atribuida por muchas Constituciones, comenzó a atenuar su carácter absoluto. Es así que en materia impositiva las cortes en Italia comenzaron a utilizar un nuevo concepto de abuso, que tendría lugar en aquellos casos en los que el ejercicio de cualquier derecho no fuera consistente con la función social reconocida y protegida por la Constitución. De este modo, así como en la Edad Media los valores de la tradición cristiana fueron utilizados

---

<sup>29</sup> Ibid. P. 39.

con fin semejante, ahora se recurría a un enfoque más secular, cercano a filosofías de corte socialista<sup>30</sup>. En Italia, en efecto, incluso hoy día la función social de los tributos es considerada en muchas oportunidades como uno de los principios básicos para oponerse a las conductas elusivas, lo que encuentra sus fundamentos en los arts. 3 y 53 de la Constitución de ese país<sup>31</sup>. De acuerdo con Greggi, cada vez que un contribuyente elude el pago de un tributo sin evadirlo, infringe el principio general de solidaridad reconocido por la Constitución, y aunque no sea correcto calificar al art. 3 de la Constitución italiana como una norma anti-elusiva, de cualquier manera es el fundamento de cualquier medida anti-elusión, pues es un instrumento interpretativo<sup>32</sup>. Estas ideas surgen en tanto comienzan a superarse las visiones más dogmáticas del liberalismo decimonónico relativas al carácter binario del derecho y a la separación de funciones, que tanto influjo tuvieron en la interpretación legal; y a medida que se acepta la existencia de valores o principios subyacentes a las normas positivas, que bien pueden ser de índole constitucional, legal o ética.

La anterior evolución puede poner en entredicho la visión de los impuestos como límite externo al derecho de propiedad y, por tanto, la idea de que las normas que los establecen son normas de excepción cuya lectura debe ser tan restrictiva como sea posible. Tanto la propiedad como los impuestos pueden ser vistos como parte de un mismo sistema, que a través del entramado de distintas instituciones busca concretar una idea de justicia social.

---

<sup>30</sup> GREGGI, Marco. Op. Cit. P. 32.

<sup>31</sup> Dice el art. 3 de la Constitución italiana: *Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali.*

*E` compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese.*

El art. 53, por su parte, dispone: *Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.*

*Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.*

<sup>32</sup> GREGGI, Marco. Op. Cit. P. 32.

El principio de legalidad no podría servir para dar una visión parcializada a este respecto, que vulnere los equilibrios buscados por el sistema. Por lo mismo no resulta totalmente evidente que la conducta de un contribuyente que aprovecha resquicios y lagunas de la legislación, o que abusa de las formas jurídicas con el sólo propósito de disminuir su carga impositiva, deba quedar intocada en virtud del principio de legalidad o de las libertades económicas fundamentales. Tales principios, se podría replicar, no suponen comprender a la norma tributaria como una norma de excepción, por lo que no es menester en su virtud dar una interpretación restrictiva de las normas eludidas. Menos todavía si mediante aquella conducta se ha vulnerado la distribución de bienes pretendida por el ordenamiento, que busca la materialización de la justicia social, que se cristaliza en el ámbito tributario en el concepto de capacidad contributiva.

#### **1.5. El principio de capacidad contributiva y la legalidad tributaria.**

En virtud de este principio la carga impositiva debe establecerse en razón de la capacidad económica de los contribuyentes. Si bien en nuestro ordenamiento constitucional el precitado principio no está consagrado expresamente (como sí sucede en Alemania, Italia y España por ejemplo), nuestro Tribunal Constitucional, siguiendo en esto a Evans, ha considerado acertadamente que el mismo puede ser deducido del principio de igualdad<sup>33</sup>. Este deber de contribuir en razón de la capacidad económica, deducido en último término del principio constitucional de igualdad, pero también de las funciones redistributivas del Estado, es el que nos muestra que el fraude a la ley tributario es uno de los problemas fundamentales que debe enfrentar un

---

<sup>33</sup> TC, 5/8/2009, Rol N° 1.452-2009; TC, 4/11/2009, Rol N° 1.339-09.

Estado social de Derecho<sup>34</sup>. En este sentido se ha expresado el Tribunal Constitucional español en la sentencia 76/1990, al señalar que:

*“[la] recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria:... lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”<sup>35</sup>.*

El Departamento Financiero de Quebec también se ha referido a la materia en los siguientes términos:

*“Dado que la planificación tributaria agresiva está usualmente asociada con contribuyentes de altos ingresos, que pueden costear sofisticados servicios profesionales, la proliferación de estos esquemas da lugar a serios problemas de justicia entre contribuyentes.*

*Si el Estado quiere mantener un presupuesto equilibrado, deberá de todas formas obtener, de otros contribuyentes, la parte de la recaudación fiscal perdida en virtud de los esquemas elusivos, lo que vulnera directamente uno de los principios de nuestra organización social, v. gr. que cada uno debe participar en fundar el Estado sobre la base de su capacidad de contribuir”<sup>36</sup>.*

---

<sup>34</sup> RUIZ, Violeta; SEITZ, Georg. *El Fraude a la Ley Tributaria. (Análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)*. *Estudios Financieros* (53): 8, 2004.

<sup>35</sup> Cita en: *Ibid.* De acuerdo con Ruiz y Seitz, la desigualdad generada por el fraude a la ley comienza en realidad desde el momento en que se planifica la operación, pues por un lado los contribuyentes con rentas más elevadas se encuentran en mejor posición para planificar estrategias de fraude, y por otro, determinadas clases de renta se prestan más a éstas por estar menos controladas.

<sup>36</sup> Cita en: DUFF, David. Op. Cit. P. 487. El texto es una traducción libre de: *“Since aggressive tax planning (ATP) is usually associated with high income taxpayers who can afford sophisticated professional services, the proliferation of ATP schemes raises serious issues of fairness among taxpayers.*

En un Estado social de Derecho los impuestos cumplen esta importante función económica descrita en las citas precedentes, pues son pieza fundamental en la consecución de una justa distribución de los recursos por medio de la recaudación de lo necesario para el gasto fiscal. Si bien luego veremos que esta no es la única función de los impuestos en el Estado moderno, consideramos que ésta función por sí misma puede justificar que la Administración tenga las herramientas suficientes para el cobro de los impuestos adeudados. Los medios de fiscalización, las obligaciones accesorias que tiene el contribuyente para con la Administración, el procedimiento de cobro e incluso las normas anti-elusivas, generales y específicas, encuentran su fundamento en la necesidad de asegurar que las cargas impositivas recaigan en cada quien según su capacidad contributiva, esto es, de acuerdo a la distribución que ha hecho el legislador teniendo como guía los mandatos constitucionales de la igualdad material. Como nuestro trabajo debe centrarse ahora principalmente en la justificación de la reacción administrativa en contra de la elusión fiscal, el análisis siguiente pone de manifiesto la relación entre estos conceptos y la capacidad contributiva.

De acuerdo a Dino Jarach, la capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Además, significa la existencia de una riqueza en posesión de una persona, o en movimiento entre dos personas, y la graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye<sup>37</sup>. En la experiencia jurídica comparada, es observable que el legislador toma a la

---

*If the government wants to maintain a balanced budget, it will nonetheless have to collect, from others taxpayers, the tax revenue lost through ATP which directly violates one of the principles of our social organization, i.e. that everyone participates in funding the state on the basis of his ability to contribute."*

<sup>37</sup> JARACH, Dino. *El hecho imponible*. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2004. P. 87.

capacidad contributiva como criterio configurador de los impuestos. En palabras de Jarach:

*“En el mundo concreto en que vivimos ningún Estado crea impuestos cuyo presupuesto de hecho consista, por ejemplo, en ser inteligentes o estúpidos, o ser rubios o morenos, tener la nariz griega o aguileña, las piernas derechas o torcidas. No decimos que el Estado deba o no cobrar impuestos según estos criterios caprichosos; sólo decimos que ningún Estado, por lo que resulta del derecho positivo, obra de tal manera, decimos que hay un criterio según el cual los legisladores eligen los hechos imponibles, y que los impuestos no se cobran según el capricho de legisladores provistos de fantasía”<sup>38</sup>.*

Ahora bien, en un Estado constitucional de Derecho, donde impere el principio de igualdad material y, por tanto, el de capacidad contributiva con rango supra-legal, no sólo es cierto que en los hechos el legislador no establece impuestos en base a cualquier criterio, sino que tampoco tiene entera libertad para hacerlo. Esta es precisamente la función del principio de capacidad contributiva en su faceta de criterio regulador de la actividad legislativa.

El presupuesto de hecho de los impuestos es siempre una manifestación de riqueza que indica una cierta capacidad contributiva, lo que sirve para distinguir a los impuestos de otros tipos de tributos: así, mientras que el presupuesto de hecho de las tasas es caracterizado por corresponder a un servicio de la administración pública hacia el sujeto pasivo del tributo, el presupuesto de las contribuciones corresponde a una ventaja particular resultante para el sujeto pasivo de una obra o de un gasto público. En suma, lo

---

<sup>38</sup> Ibid. P. 85.

característico del hecho imponible de los impuestos es que se configuran a partir de una situación económica reveladora de la capacidad contributiva, y precisamente a esto se refiere Jarach cuando, aferrándose a una idea antes asentada por Griziotti, señala que la capacidad contributiva es la causa de los impuestos<sup>39</sup>.

Para Jarach lo anterior trae como consecuencia directa que el Derecho Tributario tome interés exclusivo por la realidad económica creada por el hecho o negocio jurídico atribuido al contribuyente, en tanto que en él se aprecia el presupuesto señalado por la definición del hecho imponible; en su terminología, sólo el análisis de la *intentio facti*, y no el de la *intentio iuris*, resulta decisivo<sup>40</sup>. Para el autor que comentamos la creación de una realidad económica a través de una manifestación de voluntad (*intentio facti*) sólo puede ser tan importante como la voluntad dirigida meramente a la creación de una forma jurídica (*intentio iuris*) en el ámbito del derecho privado, ya que “en el derecho privado la manifestación de voluntad que no choque contra una disposición prohibitiva de la ley es considerada como fuente de la relación jurídica y la voluntad de la ley se limita a conceder una ratificación a la voluntad privada creadora”<sup>41</sup>. En un aserto interesantísimo, el autor señala que un raciocinio similar en el ámbito impositivo significa atribuir a la voluntad privada tal poder creador frente a las obligaciones impositivas, que se llegaría a contravenir el principio de legalidad tributaria; de esta forma, sería la posibilidad del fraude a la ley tributaria, y no la de oponerse a él mediante normas anti-elusivas, la que supondría un riesgo a la legalidad.

Dicho de otra manera, mientras no se vulnere una norma prohibitiva, en derecho privado existe una libertad virtualmente completa para emprender

---

<sup>39</sup> Ibid. P. 91.

<sup>40</sup> Ibid. P. 126.

<sup>41</sup> Ibid. P. 81.

cualquier negocio, y para configurar sus formas jurídicas de la manera que se estime más conveniente, de modo que la *intentio juris* es tan inviolable como la *intentio facti*. Pero esto no es igualmente cierto en Derecho Tributario, ya que el legislador ha establecido los impuestos teniendo a la vista únicamente a un hecho económico –la manifestación de riqueza-, no a una forma jurídica. Si diéramos tal valor a la *intentio juris* como el que damos a la *intentio facti*, no dejarían de haber casos en los que la intención del legislador se vería burlada, pues una extravagante forma jurídica ocultaría la realización del hecho imponible, y en ese caso la voluntad privada se habría atribuido no sólo un poder creador de negocios jurídicos, sino que de normas tributarias. A fin de cuentas, parece pensar Jarach, si la definición del hecho imponible apunta al hecho económico subyacente sirviéndose para ello de la forma jurídica de la que comúnmente se reviste, es un contrasentido detenernos en esta forma y no darle primacía en todos los casos al fondo. La causa del impuesto, en realidad, no es la forma jurídica –ésta es un mero indicio-, sino que la manifestación de riqueza, el hecho económico que muestra una capacidad contributiva.

En directa oposición a una teoría semejante se encuentra Streeter, para quien la teoría de la realidad económica planteada en los términos de Jarach puede tender incluso a la demolición del sistema. Para el citado autor la categoría fundamental del Derecho Tributario sustantivo es la de hecho imponible, y dentro de éste está el presupuesto objetivo al que la ley asocia el nacimiento de la obligación tributaria. Pero, señala el autor, un hecho tal, de cuya verificación depende el nacimiento de una obligación, es y será siempre un hecho jurídico. El fundamento de esta aproximación es, según Streeter, el principio de legalidad:

*“Las disposiciones constitucionales que consagran el principio de la legalidad de los impuestos y contribuciones exigen que todos los elementos*

*fundamentales de la relación jurídico tributaria estén definidos en la ley. Si se aceptara que la ley no describe el hecho imponible, sino que ella se limita a exponer situaciones generales como índices de capacidad contributiva, que deberían ser extendidos a todos los supuestos económicos análogos, se abre ancha puerta a la integración analógica de la norma tributaria y se desvirtúa la exigencia de que no exista impuesto sin disposición expresa de la ley”<sup>42</sup>.*

En efecto no parece correcto señalar que para el legislador tributario la configuración jurídica de los hechos económicos sea irrelevante. En los hechos imposables que no suponen una referencia directa a un hecho económico –que bien los hay-, para definir el hecho imponible el legislador se sirve de la forma jurídica normalmente utilizada para llevar a cabo una cierta operación económica, pero esto no sólo es un proceder usual, determinado por la comodidad del lenguaje, sino que tiene una finalidad precisa, que puede serle atribuida al legislador: obtener mayor certeza jurídica. Tiene razón Jarach al señalar que lo que el legislador quisiera es gravar una actividad o hecho económico, no una forma jurídica, pues aquella es la que de modo más transparente muestra una capacidad contributiva; pero al mismo tiempo se sabe restringido por exigencias de certidumbre, que lo atan a un grado de formalismo. El respeto al principio de legalidad, en este caso, tiene precisamente tal función. Por lo mismo, a nuestro juicio es la naturaleza estrictamente jurídica del hecho imponible la que procura salvar las inseguridades que se producirían de aplicarse las normas tributarias bajo la guía exclusiva de un criterio económico. Así, dirá Streeter, si la ley tributaria ha escogido como presupuesto de la imposición la celebración de un contrato de compraventa, sólo esta circunstancia será apta para generar la obligación, y no lo serían, por ejemplo, una permuta, ni el aporte de bienes a una sociedad, ni

---

<sup>42</sup> STREETER, Jorge. La interpretación de la Ley Tributaria. Revista de Derecho Económico Universidad de Chile. (21-22); 36. Octubre 1967 - Marzo 1968.

otros contratos traslaticios de dominio. En sus palabras, “El intérprete no puede darle al hecho imponible una significación ni una extensión diferentes a las que le acuerda el ordenamiento jurídico”<sup>43</sup>.

Mas lo anterior, y a nuestro juicio en esto yerra Streeter, no significa dejar de considerar en todos los casos al hecho económico revelador de la capacidad contributiva. Tal como lo nota el autor predicho, de procederse de esta manera el ordenamiento tributario queda desvalido ante la elusión fiscal, lo que a nuestro juicio resulta insostenible desde una lectura adecuada del equilibrio buscado en la arquitectura constitucional del Estado social de Derecho. El principio de legalidad debe avenirse de algún modo con el de capacidad contributiva en nuestra interpretación del ordenamiento impositivo. En suma así como no es trivial que por regla generalísima se haga referencia a la manifestación de riqueza a través de la forma jurídica de la que ésta se reviste de modo común, tampoco lo es que en todos los presupuestos de los impuestos haya una manifestación de riqueza, demostrativa de la capacidad contributiva: ambos hechos develan semblantes de la voluntad de la propia Constitución que buscan cristalizarse en la ley tributaria y que, estando en tensión, cabe armonizar.

La manera de hacer esto es a nuestro juicio otorgar plena validez a la voluntad creadora de formas de derecho privado, civiles o comerciales, y atenernos a ellas; al mismo tiempo, el hecho imponible también debe ser entendido en sus propios términos, vale decir, si la definición refiere a un negocio jurídico, tal es el presupuesto de la obligación tributaria, no otro (sin perjuicio de la utilización de criterios interpretativos, que luego veremos): esto salvo que pueda apreciarse en la operación llevada a cabo una discordancia ostensible entre la *intentio juris* y la *intentio facti*. En Derecho Tributario el

---

<sup>43</sup> Ibid. P. 39.

presupuesto bajo el cual se reconoce validez a cualquiera forma jurídica utilizada por el contribuyente, es que esta tenga una motivación económica; se otorga una completa libertad de configuración de los negocios, sólo en el entendido de que esta está al servicio de un propósito válido de negocios. A contrario sensu, en los casos en que la principal o única finalidad de un contribuyente es la obtención de una ventaja tributaria a través de una configuración artificiosa, sin que exista una razón de negocios que la justifique, al ignorar esta configuración para cobrar el tributo eludido o negar el beneficio fiscal obtenido no se vulnera la libertad económica (sustancial) del contribuyente. En otras palabras, cuando la libertad de configuración no se corresponde a una forma sustancial de libertad económica –pero sólo entonces-, puede ser lícito ignorar la forma utilizada por el contribuyente y penetrar al sustrato económico. Esto es lo que se realiza a través de las normas anti-elusivas, que se sustentan en el supuesto de que la vulneración a la repartición de las cargas según la capacidad contributiva producido por el abuso de la libertad de formas, justifica que se revele el hecho económico demostrativo de la verdadera manifestación de riqueza.

El desarrollo anterior supone que es posible diferenciar una libertad formal de configuración de los propios negocios, por un lado, de una libertad económica sustancial, en circunstancias de que las dos suelen estar íntimamente entrelazadas. El problema lo abordaremos más en detalle cuando tratemos los elementos del fraude a la ley tributaria, pero básicamente debemos entender que la libertad formal de configuración se puede dissociar, y de hecho se ha dissociado de la libertad sustancial, en los casos en los que sin existir un propósito válido de negocios, se realiza una operación artificiosa, enrevesada o abusiva con el propósito único o fundamental de obtener una ventaja fiscal.

El Derecho Tributario, de esta manera, parece presuponer usualmente que en los negocios de los contribuyentes hay una satisfactoria coincidencia entre el uso de la libertad sustancial y el de la libertad formal de configuración. Esto es así porque la manifestación de riqueza que el legislador grava, después de todo, no es más que un uso de la libertad económica sustancial para cuya realización comúnmente se recurre a un uso determinado de la libertad formal de configuración. Así las cosas, coincidiendo forma y fondo, la repartición de los tributos se realiza íntegramente según el planeamiento del legislador, que respeta (o debiera respetar) el principio de capacidad contributiva. Pero cuando se rompe esta coincidencia mediante el abuso de las formas, una manifestación de riqueza que de otro modo hubiera sido gravado queda oculta, lo que vulnera la correcta repartición de las cargas tributarias; y como tal uso de la libertad de formas no se condice con un uso sustancial de la libertad económica, el derecho puede autorizar ignorarla para restablecer la armonía entre los principios en juego: así, queda incólume la igualdad material, pero también la libertad.

Así las cosas, y si comprendemos que el fundamento de la tipicidad tributaria es un concepto sustancial de libertad, no uno formal, las preocupaciones concernientes a la vulneración de este principio también debieran aplacarse. El mismo Avilés justifica las exigencias de la legalidad en el derecho de propiedad y la libertad de desarrollar cualquier actividad económica, no en libertades formales como la libre configuración jurídica de los propios negocios. Mas visto el asunto sólo en términos de las garantías sustanciales de libertad, el abuso a las posibilidades de configuración jurídica es enteramente indiferente: no cabe defenderla ni tampoco combatirla. Después de todo, sólo es presupuesto del ejercicio de la libertad económica el uso de la libre configuración, no su abuso. Por lo mismo, a la propia tipicidad también le debe ser indiferente el abuso, no le cabe protegerla ni combatirla.

Pero como tal conducta abusiva no es indiferente bajo todo respecto, pues vulnera la igualdad material y a la capacidad contributiva, se justifica que el derecho reaccione ante el fraude a la ley tributaria. Sólo si es que en un sistema jurídico existe la posibilidad de esta reacción, se logra una adecuada armonía entre los valores constitucionales en juego, que de otra manera se ve seriamente trastocada<sup>44</sup>.

Debemos subrayar que por supuesto esto no implica que en todos los casos los negocios realizados por el contribuyente deban interpretarse según su sustrato económico, pues los problemas de certeza jurídica que así se generarían son demasiados<sup>45</sup>; sino que implica comprender que en los casos de abuso al atenernos de modo irrestricto a la tipicidad no protegemos una libertad sustancial, y por el contrario vulneramos las condiciones de la igualdad material, por lo que se justifica que ignorar la forma y penetrar al fondo.

Cabe agregar que a diferencia de lo que usualmente podemos apreciar en el comportamiento criminal, que nada más contraviene deberes o prohibiciones, el contribuyente que realiza conductas elusivas se aprovecha de la misma naturaleza formal de la ley para sortear su espíritu. En otras palabras, es justamente el estricto apego a la legalidad el que se usa para burlar la norma tributaria, cosa que no sucede de manera tan habitual en el ámbito penal, y justifica el tratamiento más sopesado que debemos dar a este principio en el área impositiva. En palabras de Prebble y Prebble:

*“El hecho de apoyarse en la formalidad de la ley al tiempo que se burla su intención, distingue la elusión tributaria del comportamiento criminal, que es*

---

<sup>44</sup> Esta es la principal razón por la que consideramos más que imperiosa la incorporación de una norma anti-elusiva de carácter general al ordenamiento jurídico chileno.

<sup>45</sup> Los ejemplos de la norma de interpretación económica alemana de 1919 ya nos da un ejemplo de esto.

*el área donde los problemas relativos al rule of law<sup>46</sup> se hacen más patentes. A pesar de que es cierto que existen casos difíciles en los extremos del Derecho Penal, el grueso de la actividad criminal es claramente reprochable para la mayoría de las personas, exista o no una ley que prohíba la conducta específica. En los casos de elusión tributaria, por el contrario, se explota la formalidad de la ley y, al hacerlo, se explotan los propios valores del rule of law. Se atacan estos valores pretendiendo que se les respeta”<sup>47</sup>.*

Así como en Derecho Penal, en Derecho Tributario el apego a la estricta legalidad es un valor altamente apreciable. Pero es un aserto muy cuestionable el que afirma que la tipicidad tributaria debe tener los mismos caracteres que la propia del ámbito criminal, y que por tanto no pueden hacerse excepciones en los casos de abuso. Una tipicidad tributaria así de inviolable, en efecto, sólo encontraría su fundamento en una necesidad de protección a una libertad formal de configuración, ya que sólo entonces se justificaría que el intérprete y el aplicador del derecho queden atados a la forma del negocio jurídico presentado por el contribuyente, sin poder penetrar a su sustrato. ¿Pero resulta razonable dar a esta libertad un papel tan fundamental en el edificio de los valores constitucionales como el que otorgamos a la libertad personal -que es la que logra fundamentar la rigurosidad de la tipicidad penal-, aun a riesgo de que se produzcan severas injusticias en la distribución

---

<sup>46</sup> Hemos optado por no intentar la traducción de este término, por carecer de un equivalente exacto en castellano.

<sup>47</sup> PREBBLE, Rebecca; PREBBLE, John. *Does the Use of General Anti-Avoidance Rules to Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law?* Saint Louis University Law Journal (55); Victoria University of Wellington Legal Research Paper No. 8/2012. Disponible en SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1523043> La del texto es una traducción libre de: “*The quality of relying on the formality of the law while circumventing the law’s policy distinguishes tax avoidance from criminal behavior, the area where rule of law questions tend to be most prominent. While it is true that there are difficult cases at the edges of criminal law, most criminal activity is clearly wrong by the lights of most people, whether or not there is law to forbid it. In contrast, tax avoidance exploits the formality of the law and, in doing so, exploits the values of the rule of law itself. It attacks those values while pretending to honor them.*”

de las cargas impositivas? Como veremos en el apartado siguiente, la legislación comparada sugiere que la respuesta a esta pregunta ha de ser negativa, puesto que un equilibrio razonado de los valores constitucionales en juego necesariamente debe poner ciertos límites al abuso de los contribuyentes.

## **CAPÍTULO II**

### **LA ELUSIÓN FISCAL ENTENDIDA COMO FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA**

En el capítulo anterior hemos intentado mostrar que la elusión tributaria es un problema serio en un Estado social de Derecho, y que por lo mismo tal problema debe ser enfrentado con las herramientas que puede ofrecer el derecho. Sin embargo en el ámbito tributario chileno predominan visiones de la legalidad tributaria, de la interpretación de la ley, del derecho de propiedad y la libertad particular, apegadas a un dogmático liberalismo, que tienden a dejar al Estado desvalido ante la elusión fiscal. En buena parte de las legislaciones comparadas estas visiones han ido atenuando sus extremos, lo que se muestra claramente en la evolución de los criterios de interpretación de la ley tributaria que puede observarse tanto en jurisdicciones del *common law* como en jurisdicciones de la tradición continental, y en la incorporación profusa de mecanismos dirigidos expresamente al combate de la elusión fiscal. El ejemplo más característico de esto son las normas anti-elusivas de carácter general, que han sido incorporadas en EE.UU., Irlanda, España, Canadá, Nueva Zelanda, Australia, Sudáfrica, Alemania, Holanda, Francia, Italia, India, Brasil y Argentina, por citar algunos casos (una tabla con más detalle de estas normas en el apartado 2.4.1.).

En los apartados siguientes revisaremos estos dos mecanismos utilizados tan comúnmente en Derecho Comparado, sin dejar de hacer las referencias necesarias al ordenamiento nacional, bajo el convencimiento de que su estudio nos servirá para delinear adecuadamente el concepto que nos interesa, el del fraude a la ley tributaria, lo que metodológicamente resulta necesario para determinar la plausibilidad dogmática de atribuirle consecuencias penales.

Según se justificará en el curso de los siguientes apartados, resulta apropiado abordar el problema de la elusión fiscal a partir del concepto de fraude a la ley tributaria. Ahora bien, la mayoría de los autores en España, y la unanimidad en Alemania, consideran que no existen diferencias sustanciales entre la figura tributaria del fraude a la ley y la existente en Derecho Civil. En efecto, mientras un gran número de ellos se limitan a señalar la mera identidad entre ambas, otros señalan la existencia de matices pero sin establecer ninguna diferencia radical. Conforme a lo que nosotros haremos ver luego, pareciera que sí existen diferencias esenciales entre una y otra figura. Metodológicamente, sin embargo, resulta aconsejable revisar la forma civil del fraude a la ley antes de atender a la institución propia del Derecho Tributario, pues ciertamente ésta encuentra su origen en aquella.

## **2.1. El fraude a la ley en el Derecho Civil.**

### **2.1.1. Precisiones conceptuales.**

En el fraude a la ley nos encontramos ante un acto que se ampara de la cobertura de una norma, predestinada a un objetivo específico, y que el autor utiliza para un propósito diverso, evitando al tiempo a la norma defraudada que habría de aplicarse considerando los fines de la misma. Cabe resaltar que en el fraude a la ley no hay una actuación propiamente *contra legem*, caracterizada por una infracción frontal y abierta de una norma imperativa, puesto que la institución en comento consiste precisamente en evitar el choque directo con la ley. La tarea interpretativa se muestra así como la herramienta principal contra el negocio en fraude, puesto que se hace necesario comprender la *intentio legis* que justificaría la aplicación de la norma incluso a pesar de que su tenor expreso la excluye. En palabras de Fueyo, para afrontar el negocio fraudulento “deberá fijarse, pues, el texto defraudado, demostrándose cuál es su verdadero

sentido y alcance y de qué modo el interesado en el fraude eludió tanto su contenido verdadero como la aplicación que debió dársele, y que, finalmente, prefirió, en su provecho y para el fin previsto, otra norma con efectos positivos y favorables para él<sup>48</sup>. Siguiendo este razonamiento, se ha señalado que en términos generales sólo procede el fraude a la ley respecto de normas legales que pueden ser objeto de una interpretación teleológica, y no meramente estricta<sup>49</sup>. Precisamente, y como luego veremos, este es un problema que ha de enfrentarse al tratar el fraude a la ley en materia tributaria.

La finalidad de esta institución, como puede deducirse de la conceptualización precedente, radica en proteger el imperio de las normas jurídicas imperativas y prohibitivas, haciendo prevalecer el sentido por encima de la forma<sup>50</sup>. Y entendiendo que la finalidad de sancionar el fraude a la ley se ubica en lograr el cumplimiento del ordenamiento jurídico, y no en el castigo de una conducta maliciosa, su aplicación en el ámbito civil no exige, según parte de la doctrina, de una intencionalidad dirigida al fin fraudulento. Avelino León, por ejemplo, señala que el elemento intencional no determina en modo alguno la nulidad del acto. Consecuencialmente, para este autor los actos celebrados en fraude a la ley son válidos a menos que contravengan ostensiblemente normas imperativas o prohibitivas, y en tal caso la nulidad provendría por la ilicitud del objeto<sup>51</sup>.

La postura, de cualquier manera, no es pacífica. Por ejemplo para Vial del Río en el fraude a la ley debe concurrir un elemento material u objetivo, consistente en el resultado que la ley no quiere, y otro elemento intencional o subjetivo, que es la intención de defraudar o burlar la ley. Este ánimo

---

<sup>48</sup> FUEYO, Fernando. *Instituciones de Derecho Civil Moderno*. Editorial Jurídica, Santiago, 1990.P. 367.

<sup>49</sup> BARROS BOURIE, Enrique. *Tratado de Responsabilidad Extracontractual*. Editorial Jurídica, Santiago, 2006. P. 651.

<sup>50</sup> Ibid.

<sup>51</sup> LEÓN HURTADO, Avelino. *El objeto en los actos jurídicos*. Editorial Jurídica, Santiago, 1983.Pp. 30 y ss.

defraudatorio, consistente en el móvil que induce a adoptar una determinada postura jurídica, produce una estrecha vinculación entre el concepto de fraude a la ley y el de causa: en efecto, el negocio fraudulento adolecería del vicio de causa ilícita, y no de ilicitud de objeto<sup>52</sup>. Comentando el art. 1.344 del Código Civil italiano, que precisamente vincula el fraude a la ley con la ilicitud de la causa, Fernando Fueyo también se muestra partidario de introducir el elemento subjetivo en la conceptualización del fraude<sup>53</sup>. Como veremos luego, en el ámbito tributario también se discute la pertinencia de este elemento subjetivo.

La sanción del acto fraudulento será la aplicación de la norma que se intentó eludir, razón por la cual deberá revisarse cada caso de manera particular para poder dilucidar la sanción concreta.

### **2.1.2. Breve referencia al abuso del derecho.**

Una institución estrechamente relacionada con el fraude a la ley es el abuso del derecho, a la que debemos aludir con el objeto de prevenirnos de ciertas confusiones conceptuales.

De acuerdo con la doctrina moderna del abuso del derecho el ejercicio de un derecho puede ser ilícito, aunque el titular actúe dentro de los límites externos que establece el respectivo ordenamiento normativo<sup>54</sup>. Esta ilicitud puede estar determinada, según la doctrina que se siga, porque el ejercicio del derecho ha sido contrario a los fines propios de este mismo derecho, o porque su ejercicio resulta contrario a las exigencias mínimas de sociabilidad y de buena fe en las relaciones recíprocas.

---

<sup>52</sup> Ibid.

<sup>53</sup> FUEYO, Fernando. Op. Cit. Pp. 369-370.

<sup>54</sup> BARROS BOURIE, Enrique. Op. Cit. P. 621.

La estrecha similitud de las instituciones en comento ha llevado a que la ley francesa en muchos casos utilice la expresión “*abus de droit*” para referirse tanto al abuso de derechos subjetivos como a la elusión de una norma legal, aunque en este último caso sea más preciso hablar de “*fraude à la loi*”. En muchos casos, también, las cortes francesas hablan de *abus de droit* para referirse a cualquiera de las dos instituciones<sup>55</sup>. Esta confusión (tal vez intencional) responde al profundo parentesco de las instituciones que implican, las dos, una desviación o exceso que se intenta lograr en relación con límites impuestos por el ordenamiento jurídico. Conceptualmente, por lo demás, puede entenderse al fraude a la ley como un abuso de derechos potestativos (esto es, de derechos a configurar libremente las relaciones jurídicas) con el fin de esquivar ilícitamente, mediante un acto formalmente válido, una norma obligatoria<sup>56</sup>. De acuerdo con Barros, “[la] diferencia más esencial entre [el fraude a la ley y el abuso del derecho] reside en el bien protegido. El abuso supone, por lo general, una relación especial entre quien abusa de su derecho y la víctima, de modo que el bien jurídico amenazado es la buena fe en las relaciones recíprocas. El fraude a la ley, por el contrario, es un instituto que protege el imperio de las normas jurídicas imperativas y prohibitivas, haciendo prevalecer el sentido por encima de la forma. Así, puede asumirse, en general, que mientras el abuso de derecho responde a una lógica típica del derecho privado, el fraude a la ley persigue cautelar el orden público”<sup>57</sup>.

Fernando Fueyo, por su parte, resalta la relevancia de la interpretación y de la integración de las normas en estas instituciones. Según su decir, “en el ejercicio abusivo de los derechos [la interpretación y la integración cumplen un rol] para fijar el límite a contar del cual el titular del derecho lo está ejercitando

---

<sup>55</sup> PREBBLE, Zoe; PREBBLE, John. *Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law*. Bulletin for International Taxation. 2008. Versión electrónica disponible en: <http://ssrn.com/abstract=1473612> P. 158.

<sup>56</sup> BARROS BOURIE, Enrique. Op. Cit. P. 651.

<sup>57</sup> Ibid.

indebidamente, y en el fraude a la ley para fijar exactamente los efectos que ha de darse a la ley defraudada y a la ley de cobertura”<sup>58</sup>.

La incidencia de esta figura en materia tributaria puede observarse con claridad en la legislación francesa. En 1941, en efecto, tiene su origen el art. L 64 del *Livre de Procédure Fiscale*, que permitió que la Administración Tributaria francesa ignorara para efectos fiscales los actos realizados en abuso del derecho, dirigidos exclusivamente a evitar o mitigar la carga fiscal del contribuyente, y restableciera su verdadera naturaleza jurídica. El texto de la norma es del siguiente tenor:

*“Para restablecer el verdadero carácter, la administración tiene derecho de rechazar, como si no le fueran oponibles, los actos constitutivos de abuso de derecho, sea que tales actos tengan un carácter ficticio, sea que buscando el beneficio de una aplicación literal de los textos o de decisiones respecto a los objetivos perseguidos por los autores, ellos no hayan podido estar inspirados en ningún otro motivo que el de eludir o atenuar las cargas fiscales que el interesado, si estos actos no hubiesen sido aprobados o realizados, habría normalmente soportado en relación a su situación o a sus actividades reales”*<sup>59</sup>.

Si bien la ley francesa hace referencia al abuso del derecho, ya hemos señalado que por el estrecho parentesco que existe entre esta figura y el fraude a la ley, no es infrecuente que en Francia se usen los términos de manera indistinta, por lo que donde se dice *abus de droit*, bien pudo decirse *fraude à*

---

<sup>58</sup> FUEYO, Fernando. Op. Cit. P. 375.

<sup>59</sup> La del texto es una traducción libre de: *“Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles”*.

*la loi*. El influjo de la doctrina del abuso del derecho -propia del derecho privado- en materias tributarias, ha llevado incluso a que recientemente la Corte Suprema Administrativa resolviera en el caso *Sté Janfin* que, incluso cuando la norma del art. L 64 del *Livre de Procédure Fiscale* no pudiera ser aplicada, la administración tributaria podía basarse directamente en la doctrina del abuso del derecho para ignorar una operación para efectos fiscales<sup>60</sup>.

Para los efectos de nuestra exposición, sin embargo, tomaremos ante todo al fraude a la ley como el origen dogmático de la elusión fiscal, ya que efectivamente resulta más provechoso entender el abuso de las posibilidades de configuración jurídico-tributarias como el abuso de un derecho potestativo, y no de un derecho subjetivo en particular atribuido por el ordenamiento al contribuyente de forma diferenciada.

## **2.2. La interpretación de las normas tributarias.**

Según hemos visto en nuestro breve repaso del Derecho Civil, el mecanismo al que se recurre comúnmente para hacer frente al fraude a la ley en dicha área es la interpretación de la ley. A través de mecanismos hermenéuticos, se busca una aproximación a los fines de las normas burladas, de manera de encontrar en aquellos la razón que justifique la aplicación de éstas. Así, al menos dos preguntas debemos formularnos al enfrentarnos a la interpretación de las normas tributarias, en su relación a la elusión fiscal: si la interpretación requiere de una lectura teleológica, no literal de las normas para hacer frente al fraude a la ley, ¿resulta lícito utilizarla también en el ámbito tributario?; y si resultara lícito, ¿es la interpretación también el mecanismo principal o único mediante el cual se combaten las conductas en fraude a la ley

---

<sup>60</sup> PREBBLE, Zoe; PREBBLE, John. Op. Cit. P. 160.

tributaria, o acaso la naturaleza de la elusión y del derecho impositivo hacen que se requieran además de otros mecanismos?

La primera de las preguntas formuladas la abordaremos en los siguientes apartados, mas valga adelantar que dos obstáculos se han presentado en la literatura tributaria para dar cabida a interpretaciones extensivas de las normas tributarias –como las que se encontrarían fundadas en la interpretación teleológica-, que son el principio *in dubio contra Fiscum* y los fundamentos de la interpretación restrictiva de las normas tributarias. El segundo obstáculo será abordado en el apartado 2.2.2. y el primero en el que sigue.

### **2.2.1. El principio del *in dubio contra Fiscum*.**

El principio *in dubio contra Fiscum*, así como el opuesto *in dubio pro Fiscum*, tiene sus raíces en Roma y fue ampliamente utilizado durante la Edad Media en la resolución de casos fiscales y, en particular, en casos de elusión tributaria. De acuerdo al primero de los principios citados, en caso de duda la ley tributaria debe ser interpretada en contra del Fisco, y de acuerdo al segundo la regla opuesta prevalece. Como explica Greggi<sup>61</sup> en su origen la aplicación de uno u otro principio no era sólo consecuencia de la inclinación personal del intérprete, sino que era consecuencia de la naturaleza de la fuente normativa que imponía el tributo eludido: mientras que las normas introducidas por la costumbre podían ser objeto de una interpretación extensiva a favor del Fisco, las normas de fuente legal debían ser objeto de una interpretación restrictiva, usualmente contraria a los intereses fiscales.

---

<sup>61</sup> GREGGI, Marco. Op. Cit. P. 26.

En la actualidad el principio *in dubio pro Fiscum* tiene una difusión notoriamente menor que la de su opuesto. Por otra parte, hoy en día en la literatura tributaria existen diversos argumentos que se han dado en abono del *in dubio contra Fiscum*, entre los que merecen mención los siguientes: el carácter supuestamente odioso de las leyes tributarias, y la constatación de que las dudas que pudieren presentarse en la interpretación de la ley tributaria se deben a la culpa del Estado, del que ha emanado la ley oscura o controvertida; culpa que liberaría al contribuyente.

Refiriéndose a estas razones, Streeter ha señalado que ellas no resisten el menor análisis y, lo que es peor, el supuesto mismo del criterio en análisis constituye una verdadera monstruosidad jurídica<sup>62</sup>. La justificación de tan severas recriminaciones puede ser diversa. En primer término, la idea de que las normas tributarias resultan odiosas se basa principalmente en la consideración de éstas como un límite a la libertad económica y al derecho de propiedad, lo que sólo resulta aceptable abordando la problemática desde planteamientos liberales (véanse los apartados 1.2., 1.3., y 1.4.). Comprendiendo al tributo y a la propiedad como parte de un mismo entamado institucional que busca la realización de una cierta idea de justicia, tal calificativo resulta inapropiado.

Por otra parte, desde un punto de vista estrictamente jurídico lleva razón Streeter al citar el art. 23 de nuestro Código Civil, según el cual lo favorable u odioso de una disposición no se tomará en cuenta para ampliar o restringir su interpretación.

El segundo argumento citado a favor de la doctrina del *in dubio contra Fiscum* ha sido esgrimido en nuestro medio por Ugalde y García, que señalan

---

<sup>62</sup> STREETER, Jorge. Op. Cit. P. 21.

que el fundamento de la licitud de la elusión radica en que no es el contribuyente el responsable de la buena o mala legislación, de modo que si las leyes tributarias alcanzan a algunos negocios u operaciones y no a otros similares o parecidos a los primeros, el contribuyente es libre de evitar que el hecho imponible previsto se realice, recurriendo a las formas jurídicas no gravadas por el legislador, aun cuando aquello pueda ser considerado como un error legislativo, ya que tales errores son de responsabilidad del Estado y no de los contribuyentes, los que en su cumplimiento tributario deben atenerse a las leyes vigentes en el momento de la realización de las respectivas operaciones o negocios<sup>63</sup>.

Así asentado, el principio del *in dubio contra Fiscum* se expone a severas críticas, como aquellas que les ha dirigido Jarach. Ha dicho el autor que:

*“Es un error jurídico afirmar que, en el caso de duda sobre el alcance o el significado de una norma tributaria, debe estarse a favor del contribuyente. A mi juicio, esto es un despropósito jurídico. En caso de duda acerca de la interpretación, el juez, el intérprete, tiene que extremar las medidas para extraer el significado de la ley. El juez que se quede en la duda frente al significado de la ley tiene que sacarse la toga y abandonar su sitial, porque carece de la competencia que debe tener todo juez, que no debe denegar la justicia so pretexto de que la letra de la ley no le resulta clara. El juez no puede tener dudas, en el momento de juzgar, sobre el significado de la ley”<sup>64</sup>.*

En el mismo sentido ha señalado Streeter que el intérprete o juez que pretenda aplicar la ley sobre cuyo sentido le caben dudas, no sólo está

---

<sup>63</sup> UGALDE, Rodrigo; GARCÍA, Jaime. Op. Cit. P. 73.

<sup>64</sup> La cita se encuentra en STREETER, Jorge. Op. Cit. P. 22.

violando las más elementales reglas de corrección intelectual y funcionaria, sino que ni siquiera está aplicando el derecho; tal intérprete o juez estará aplicando sólo su propio criterio, y al apartarse así de las normas legales, deja “abierta la ancha puerta de la ignorancia a la arbitrariedad y la controversia”<sup>65</sup>.

### **2.2.2. La interpretación literal y la interpretación restrictiva de las normas tributarias.**

En virtud del método de interpretación literal, para desentrañar el sentido de las normas tributarias únicamente resulta procedente recurrir al estudio gramatical o semántico de las mismas. La interpretación literal de las normas tributarias suele avenirse con la prohibición de la interpretación extensiva, que implica que no pueda darse al sentido de la ley un alcance más amplio que el que fluye del sentido de la letra. De esta manera se busca proscribir la analogía y la interpretación extensiva, que según se estima quedan fuera de los linderos del principio de legalidad.

Mas pareciera que si se procura que la interpretación de la ley tributaria se convierta en un mecanismo eficaz contra la elusión, resulta necesario superar los dogmas literalistas. La experiencia del Derecho Comparado da evidencias que una interpretación apegada al formalismo es un verdadero caldo de cultivo para las conductas elusivas<sup>66</sup>. Ejemplo paradigmático de esto es el caso canadiense, que expondremos brevemente. Influidas por el fallo de la Cámara de los Lores inglesa de 1936 en el caso *Duke of Westminster v. IRC* las cortes en Canadá hasta 1984 sostenían comúnmente que era un derecho de los contribuyentes el organizarse de cualquier manera legal con el propósito de reducir su carga impositiva. El fallo en *Duke of Westminster* es visto

---

<sup>65</sup> Ibid.

<sup>66</sup> The Institute for Fiscal Studies (IFS), *Tax Avoidance*. Londres, Tax Law Review Committee, 1997. P 10; RUIZ, Violeta; SEITZ, George. Op. Cit. P. 30.

usualmente como una clara muestra del literalismo y formalismo que por mucho tiempo imperó, también, en las cortes inglesas, y suelen encontrarse citadas las palabras de Lord Tomlin en la doctrina y jurisprudencia del *common law*, por lo que las reproducimos a continuación:

*“Toda persona tiene derecho, si es que puede, a organizar sus asuntos de manera que el impuesto establecido por una determinada ley sea menor al que de otro modo sería... Esta así llamada doctrina de la ‘substancia’ me parece que no es nada más que un intento de hacer que una persona pague no obstante que haya organizado sus asuntos de modo tal que el monto de impuesto que se le reclama no sea en verdad legalmente exigible”<sup>67</sup>*

Consecuencia directa de esta idea es ver en la norma tributaria una norma de excepción, que por tanto debe ser interpretada de manera restrictiva y literal, tal como lo expresaba Lord Carins en *Partingtons v. Atterney General of Canada*:

*“No estoy del todo seguro que, en casos de este tipo –en un caso fiscal- la forma no sea lo suficientemente amplia; porque según yo entiendo el principio de toda ley fiscal es el siguiente: si una persona cae en los supuestos descritos en la letra de la ley, está obligado al impuesto, a pesar de lo duro que esto pueda parecer en el caso particular al juez. Por otra parte si la Corona, buscando recaudar impuestos, no logra mostrar que una persona ha incurrido en el supuesto descrito en la letra de la norma, tal persona es libre, sin importar que en apariencia el espíritu de la ley pueda disponer otra cosa en el caso particular. En otras palabras, aunque sea admisible en cualquier ley lo que es*

---

<sup>67</sup> Cita en: IFS, Op. Cit. P. 10. La del texto es una traducción libre de: *“Every man is entitled if he can to order his affairs so that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be... This so-called doctrine of ‘the substance’ seems to me to be nothing more than an attempt to make a man pay notwithstanding that he has so ordered his affairs that the amount of tax sought from him is not legally claimable.”*

*llamado una construcción equitativa, ciertamente tal construcción no es admisible en las normas tributarias, donde se puede simplemente adherir a las palabras de la ley*<sup>68</sup>.

Fue en 1984 con el fallo de *Stubart Investments Ltd v The Queen* cuando la Corte Suprema canadiense finalmente se apartó de estas interpretaciones estrictamente literalistas, aceptando que el fin y el espíritu de la legislación debía ser atendido, pero rechazando a la vez todo criterio de interpretación extrajurídico. Se aceptaba así la doctrina de la *purposive interpretation*, cuyo desarrollo se remonta a los EE.UU. Señaló la Corte en *Stubart*:

*“...las palabras de una ley deben ser leídas en su contexto y en su sentido gramatical y ordinario, de forma armónica con el esquema de la ley, con el objeto de la ley, y con la intención del Parlamento”*.<sup>69</sup>

*Stubart*, sin embargo, significó al mismo tiempo un retroceso en el enfrentamiento a las conductas elusivas, por cuanto la Corte resolvió que debía rechazarse la noción de que una transacción pudiera ser ignorada para propósitos tributarios en base a que el contribuyente la había realizado sin otra finalidad que la de eludir impuestos. Por lo mismo el esfuerzo de la Corte en *Stubart* por apartarse de posturas formalistas fue en buena medida una mera

---

<sup>68</sup> El texto es una traducción libre de: *“I am not at all sure that, in a case of this kind—a fiscal case—form is not amply sufficient; because, as I understand the principle of all fiscal legislation, it is this: If the person sought to be taxed comes within the letter of the law he must be taxed, however great the hardship may appear to the judicial mind to be. On the other hand, if the Crown, seeking to recover the tax, cannot bring the subject within the letter of the law, the subject is free, however apparently within the spirit of the law the case might otherwise appear to be. In other words, if there be admissible, in any statute, what is called an equitable construction, certainly such a construction is not admissible in a taxing statute, where you can simply adhere to the words of the statute”*.

<sup>69</sup> Cita en: IFS, Op. Cit. P. 18. La cita es una traducción libre de: *“...the words of an Act are to be read in their entire context and in their grammatical and ordinary sense harmoniously with the scheme of the Act, the object of the Act, and the intention of the Parliament.”*

apariencia<sup>70</sup>. Esto implicó desbaratar los esfuerzos que, sin nunca lograr solidez y coherencia, habían emprendido las cortes canadienses y Revenue Canada por aplacar la elusión fiscal. Además luego de *Stuart* Revenue Canada alteró sus prácticas administrativas, comenzando a aceptar –de modo contrario lo que al menos en apariencia había hecho la Corte- interpretaciones más literales de las normas tributarias, ofreciendo transacciones en casos de elusión fiscal, y emitiendo una declaración de derechos del contribuyente, en la que reconocía el derecho de organizarse de cualquier manera legal con el propósito de reducir la carga impositiva<sup>71</sup>.

Lógicamente a partir de este cambio de actitud del ente administrativo las conductas elusivas sufrieron un drástico aumento, lo que llevó finalmente a que el Gobierno canadiense propusiera, en 1987, el establecimiento de una norma anti-elusiva de carácter general (GAAR, por las siglas en inglés), que es la actual sección 245 de la *Income Tax Act*. Según se mostrara luego (apartado 2.3.2.), si bien las GAAR se sirven de la interpretación de las normas tributarias, su mecanismo de operación no es únicamente un proceso interpretativo, ya que además recurren a la recalificación del supuesto de hecho realizado por el contribuyente. Por lo mismo éstas son normas que pueden alcanzar esquemas elusivos que con sólo el recurso de la interpretación teleológica no serían abordables. Cabe resaltar, de cualquier manera, que incluso luego de incorporar la GAAR a su ordenamiento las cortes canadienses han seguido adhiriendo en la mayor parte de los casos a criterios literalistas, que los llevan a atenerse a la forma legal de las operaciones y no al sustrato económico. En este sentido de acuerdo con la Corte Suprema canadiense, se puede mirar el propósito de la ley, pero al mismo tiempo no es posible asumir que la ley ha pretendido que la transacción tenga alguna

---

<sup>70</sup> SULAMI, Orly. *Tax Abuse - Lessons from Abroad*. *Southern Methodist University Law Review, SMU Dedman School of Law Legal Studies* 65 (100): 21, 2012.

<sup>71</sup> IFS, Op. Cit. P. 18.

sustancia a menos que la disposición en cuestión expresamente contemple o se refiera a la sustancia económica<sup>72</sup>.

Nuestros tribunales de justicia se han plegado también a estas doctrinas en diversos fallos, utilizando sobre todo el recurso a la interpretación restrictiva, y así nuestra Corte Suprema señaló en fallo del 17 de abril de 1959 que “Las leyes tributarias no permiten interpretación extensiva, en el sentido de hacer gravitar el impuesto sobre personas o actos que no han sido expresamente comprendidos en la norma”<sup>73</sup>. El año 2001, por su parte, la Corte de Apelaciones de Santiago apuntó que “las normas tributarias, sea que ellas tengan su origen en la ley o en la potestad administrativa del Director del Servicio de Impuestos Internos (...), deben ser interpretadas restrictivamente y, en el supuesto que se sostenga que en su formulación existe un vacío, no es legalmente procedente recurrir al elemento de la analogía para su integración. Una conducta contraria a lo expresado implicaría desconocer el principio de legalidad al que se encuentra sujeto nuestro ordenamiento en esta materia”<sup>74</sup>.

Una postura semejante aunque en apariencia diferente es la de Avilés, que en su exposición comienza señalando que la interpretación tributaria debe ceñirse a las normas de derecho común, pues a esta conclusión nos lleva el hecho de que la legislación tributaria no contenga normas especiales, en conjunto con la remisión hecha por el art. 2 del CT<sup>75</sup>. Hasta aquí, el razonamiento es similar al seguido por la doctrina española, que en aquellas latitudes ha llevado a introducir una forma atenuada de interpretación económica de las normas tributarias. El razonamiento de Avilés, sin embargo, toma un camino distinto. El autor en comento, a pesar de aceptar que las

---

<sup>72</sup> SULAMI, Orly. Op. Cit. P. 22.

<sup>73</sup> Cita en: AVILÉS, Víctor. Op. Cit. P. 186.

<sup>74</sup> Ibid.

<sup>75</sup> AVILÉS, Víctor. Op. Cit. P. 179.

normas tributarias pueden ser objeto tanto de interpretaciones extensivas como restrictivas, se apresura en resaltar el carácter excepcional de los impuestos en tanto que importan una afectación a los derechos de propiedad y la libertad económica del contribuyente, y a subrayar la relevancia de la reserva de ley en estas materias<sup>76</sup>. Ahora bien, lo anterior no sólo implica la proscripción de la analogía, sino que también la prohibición de lo que él denomina la interpretación extensiva impropia. Por interpretación extensiva impropia Avilés entiende “la aplicación de la norma a supuestos más allá de los que específicamente contempla, según se desprende de su propio texto”<sup>77</sup>. A nuestro juicio cuesta entender la necesidad de introducir el concepto de interpretación extensiva impropia y, más todavía, resulta evidente la enorme dificultad de distinguirla de la propia. En efecto la definición que da Avilés de interpretación extensiva impropia no es más que lo que se entiende por interpretación extensiva a secas. La incorporación de un concepto intermedio entre la integración analógica y la interpretación extensiva simplemente parece ser una manera artificiosa de armonizar dos objetivos contradictorios, a saber: el de proscribir a aquellas interpretaciones que se alejen peligrosamente del tenor literal de la norma –en virtud del carácter pretendidamente excepcional de la norma tributaria-, y el de no prohibir enteramente la interpretación extensiva –pues se sabe que este es un método hermenéutico lícito y de común aplicación-.

Sea como fuere cabe dejar asentado que la interpretación extensiva no se encuentra en pugna con el principio de legalidad. Es correcto señalar que respecto de la letra de la ley el resultado del proceso hermenéutico puede ser más amplio, más restringido o coincidente, y en este sentido se puede hablar de una interpretación extensiva, restrictiva o declarativa respectivamente. Pero

---

<sup>76</sup> Ibid. P. 185-186.

<sup>77</sup> Ibid. P. 187.

respecto del sentido de la ley la interpretación siempre tiene una función declarativa. Como señala Streeter, “[la] hermenéutica busca el sentido de la ley y no el de la letra de ella, que por oscuridad, impropiedad en el uso del lenguaje o de los conceptos jurídicos, o por una deficiente técnica legislativa, puede no reflejar con exactitud el mandato legal”<sup>78</sup>. Por esto, dado que la interpretación que es extensiva respecto de la letra de la ley sólo declara el sentido de la misma, ésta nunca se aparta de las exigencias de la más estricta garantía de legalidad. La prohibición de la interpretación extensiva en Derecho Tributario presupone la afirmación de que la interpretación de las normas tributarias debe seguir ante todo al tenor literal, pues tan pronto como se acepta que el proceso hermenéutico debe tender a esclarecer el sentido de la ley, y no el de la letra, la predicha prohibición se convierte en un galimatías.

Nuevamente la tesis que sostiene estas razones consiste en que los tributos son normas odiosas y de carácter excepcional toda vez que limitan el derecho constitucional de propiedad, y que respecto de ellos cabe aplicar un concepto estricto de legalidad, con el propósito de asegurar el libre desarrollo de la actividad económica de los particulares. Estos desarrollos implican que tanto la interpretación extensiva de las normas como la integración analógica sean vistas con malos ojos, y que se tienda a una aproximación hacia posturas más formalistas.

Pero conviene distinguir el caso de la interpretación extensiva y su prohibición respecto de la proscripción de la integración analógica. La integración analógica no tiene por función conocer el sentido de una norma preexistente, sino que en buenos términos crea una norma nueva. Por lo mismo cabe precisar que la analogía no es propiamente un método interpretativo, sino que opera a través de la integración del sistema jurídico.

---

<sup>78</sup> STREETER, Jorge. Op. Cit. P. 24.

Presupuesto lógico de la integración analógica es la existencia de una laguna normativa, que el juez debe sortear a través de una operación que, de cualquier modo, no queda entregada a su arbitrio, sino que debe regirse conforme “a los principios rectores del sistema legal y la equidad, extraídos de materias que guardan semejanza o relación con la que le ocupa”<sup>79</sup>.

En Derecho Tributario, donde rige el principio constitucional de legalidad, es un lugar común señalar que la analogía se encuentra proscrita. Así apunta Streeter que “[la] ley es la única fuente del Derecho Tributario, en cuanto se refiere al establecimiento de impuestos y contribuciones. Sólo a la ley corresponde definir los hechos imponibles, establecer las relaciones que determinan quién es el sujeto pasivo, definir si el sujeto activo será el Estado u otro ente público, fijar la base imponible y el tipo de gravamen que determina el monto de la obligación”<sup>80</sup>. Ni el juez ni la administración pueden arrogarse estas funciones, ni aun basándose en la equidad o los principios del derecho, y por esto se lee en el art. 14 de la Ley General Tributaria española:

*“Art. 14. Prohibición de la analogía. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”.*

La peculiar naturaleza de la integración analógica justifica su prohibición en razón del principio de legalidad. Mas distinto es el caso de la interpretación extensiva. La prohibición de la interpretación extensiva, ligada necesariamente a la interpretación literal de las normas tributarias, no se funda tanto en el principio de legalidad como en el carácter pretendidamente odioso o excepcional de las normas tributarias.

---

<sup>79</sup> Ibid. P. 23.

<sup>80</sup> Ibid.

### **2.2.3. La interpretación económica en Derecho Tributario.**

En jurisdicciones vinculadas a la tradición del derecho continental el problema de la interpretación de las normas tributarias se ha presentado a veces bajo las consignas de la interpretación económica. En Argentina por ejemplo, el art. 1 de la Ley de Procedimientos Tributarios establece una forma de la interpretación económica de las normas. El artículo es del siguiente tenor:

*Artículo 1.- En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado.*

La interpretación económica de las normas tributarias tuvo enorme influencia entre autores vinculados a la Escuela de Pavía, tales como Griziotti y Jarach. Este último, precisamente, sería quien influiría mayormente en la legislación trasandina. El fundamento de esta teoría, particularmente en sus versiones más funcionalistas, es el principio de capacidad contributiva, que estaría establecido por el legislador teniendo en cuenta sobre todo la realidad económica que es, por tanto, a la que hay que atender al momento de aproximarse a la ley tributaria. La capacidad contributiva, como hemos visto, es una apreciación de la riqueza del contribuyente, y para efectuarla el legislador toma en cuenta la forma en que objetivamente se exterioriza la riqueza. De este modo, la interpretación de la norma que establece obligaciones tributarias debe tener en cuenta los elementos objetivos de la riqueza que son de carácter

económico<sup>81</sup>. De acuerdo con García Escobar, “mediante este sistema de interpretación, los jueces tienen la herramienta necesaria para apartarse del formalismo conceptual en los casos de evasiones fraudulentas y, prescindiendo de las formas o apariencias jurídicas engañosas, aplicar la legislación fiscal según la realidad de los hechos económicos, sin necesidad de demostrar la nulidad del acto jurídico aparente o su simulación”<sup>82</sup>.

Para Jarach una correcta comprensión del Derecho Tributario muestra que la capacidad contributiva es la verdadera causa del impuesto. Esta consideración hace que lo relevante no sean los negocios jurídicos articulados por el contribuyente (*intentio juris*), sino que la realidad económica que por medio de este negocio se crea (*intentio facti*). El Derecho Tributario, en fin, no grava negocios jurídicos, sino que manifestaciones de riqueza. Dice Jarach:

*“La intentio facti, es decir la finalidad empírica, es siempre necesariamente importante para los efectos tributarios; la intentio juris es importante cuando se limita a querer la asunción de la relación jurídica bajo la disciplina del Derecho Civil, que ni aun sin esa intentio, el derecho objetivo mismo le hubiera dado. En otras palabras, la intentio juris es relevante para el Derecho Tributario siempre que signifique una voluntad de las partes idéntica a la voluntad de la ley, que daría una determinada disciplina a la manifestación de voluntad empírica aun sin una manifestación de voluntad de las partes al respecto”<sup>83</sup>.*

Ahora bien, de acuerdo con Jarach, si para el Derecho Tributario es irrelevante la configuración jurídica de los negocios elegida por el

---

<sup>81</sup> GARCÍA, Jaime. *La naturaleza jurídica de la elusión tributaria*. [en línea] <[https://www.cde.cl/wps\\_migrated/wcm/connect/17c02b004fbf6b37b3a3bb46ce4e7365/9.pdf?MOD=AJPERES](https://www.cde.cl/wps_migrated/wcm/connect/17c02b004fbf6b37b3a3bb46ce4e7365/9.pdf?MOD=AJPERES)> [consulta: 29/7/2012]. P. 7.

<sup>82</sup> Ibid.

<sup>83</sup> JARACH, Dino. Op. Cit. P. 136.

contribuyente, esto se debe a una consideración dogmática: la capacidad contributiva es la causa del impuesto. Lo anterior no es baladí ya que tiene por consecuencia que ni siquiera sea necesario una reglamentación expresa para hacer frente a la elusión fiscal, porque esta se deriva lógicamente y directamente de los principios generales del Derecho Tributario<sup>84</sup>. Vale decir, en los términos propuestos por el autor en examen no es precisa una norma anti-elusiva de carácter general para desbaratar los casos de elusión tributaria, puesto que la consideración de la capacidad contributiva como causa del impuesto implica que la forma jurídica de las operaciones tributarias resulta irrelevante para los efectos de la ley fiscal.

Esta aproximación al problema de la elusión fiscal, sin embargo, ha sido objeto de severas críticas sobre todo por los problemas que genera en términos de certeza jurídica. En buena medida pareciera que los problemas de certeza jurídica son inseparables de la interpretación económica, al menos si se la entiende en los términos recién explicados. Tal vez uno de los motivos de esto consiste en que, realmente, la interpretación económica no es un método de interpretación de la ley, sino que antes bien se aboca a la interpretación de hechos. A estos efectos es claro Jarach:

*“Este artículo (el art. 13 de la Ley B° 11.683 de la República Argentina) parece referirse a la interpretación del hecho imponible y no a la de la ley tributaria. Sin embargo, desentrañar el significado de los hechos imponibles es, precisamente, el fin de la interpretación de la ley fiscal. (...) Entonces, la interpretación de la ley es siempre la interpretación de los hechos que caen bajo el alcance de la ley. Se trata de interpretar cual es el hecho que se ha verificado en la realidad, para ver si coincide o no con el concepto del hecho imponible definido abstractamente. La interpretación no es nunca la de la letra*

---

<sup>84</sup> Ibid. P. 146.

*de la ley; la ley no tiene interpretación. Lo que es objeto de la interpretación es, precisamente, la realidad, no el texto legal”<sup>85</sup>*

Pareciera sin embargo que el autor en este punto confunde distintos aspectos del problema, según muestra Streeter<sup>86</sup>. En el proceso de aplicación de una norma pueden diferenciarse al menos tres momentos. En primer lugar el intérprete debe conocer los hechos acaecidos, verificando las circunstancias que han sido acreditadas en la forma prescrita por la ley, según los medios de prueba aceptados. Seguidamente es necesario interpretar la ley a aplicar, esclareciendo su sentido de acuerdo a las normas existentes al efecto. A diferencia de lo que considera Jarach, consideramos que el proceso hermenéutico es inseparable de la aplicación de la norma, toda vez que si el sentido de una ley no se esclarece, resulta imposible servirse de ella. Por último, estando claros los hechos y las leyes, se procede al proceso de calificación de los hechos, determinando su naturaleza jurídica y los efectos que producen. Así, una vez que se ha probado que Pedro dio a Juan una cosa y recibió a cambio dinero, y una vez que se ha comprendido el sentido de los arts. 1793 y siguientes del Código Civil, podemos calificar a aquel acto como un contrato de compraventa, y determinar los efectos jurídicos que produce. Para Streeter, la necesidad de distinguir entre la interpretación y la calificación responde a la naturaleza misma de la actividad del jurista, preocupado siempre de relacionar la ley con los hechos, la norma y las circunstancias abstractas que contempla, con la verificación real de estos supuestos. Sin embargo el autor advierte que estas dos operaciones, aunque conceptualmente distintas, tienden a la misma finalidad que es aplicar la ley, y son por ello inseparables. En sus palabras:

---

<sup>85</sup> Cita en: STREETER, Jorge. Op. Cit. P. 20.

<sup>86</sup> Ibid.

*“Es inútil calificar un hecho si, desde antes, no se conoce el sentido de la ley en la cual se pretende encuadrar el hecho. ¿Qué importancia puede tener el decidir si un hecho tiene tal o cuál naturaleza jurídica, si no se sabe, además, en qué medida esto tiene interés para decidir el caso, desde que se ignora lo que la ley, en verdad, grava?”<sup>87</sup>*

La interpretación económica propuesta por Jarach no es un método de interpretación de la ley, sino que involucra la recalificación del supuesto de hecho realizado por el contribuyente. La interpretación de la ley se limita a esclarecer el sentido de la misma, para posteriormente servir al proceso de calificación, y por tanto no desconoce la configuración jurídica que el contribuyente ha dado a ciertos hechos. Como los procedimientos hermenéuticos no se separan de la ley y su sentido, a su respecto no existen problemas de certeza jurídica ni relativos al principio de legalidad; mas cuando se trata de la interpretación económica, son precisamente este tipo de problemas los que se presentan. La interpretación económica presupone, en efecto, que lo medular en el nacimiento de la obligación tributaria no es el hecho imponible definido en un sentido estrictamente jurídico, como lo aconsejaría la más estricta tipicidad, sino que lo es un hecho económico que subyace a la descripción típica. Pero como señala Streeter, “las disposiciones constitucionales que consagran el principio de la legalidad de los impuestos y contribuciones exigen que todos los elementos fundamentales de la relación jurídica tributaria estén definidos en la ley”<sup>88</sup>.

Según ya hemos señalado antes (apartado 1.5.), si bien puede resultar correcto aseverar que la capacidad contributiva es la causa de los impuestos, de aquí no se sigue que para el Derecho Tributario sea enteramente irrelevante

---

<sup>87</sup> Ibid. P. 21.

<sup>88</sup> Ibid.

la configuración jurídica de los hechos elegida por el contribuyente, y esto debido a consideraciones relativas al principio de legalidad. Por esto sólo en los casos en que se ha probado un fraude a la ley tributaria, en los que el contribuyente abusa precisamente de la formalidad que introduce el principio de legalidad, el derecho puede autorizar, en virtud de una norma anti-elusiva de carácter general, a prescindir de la configuración jurídica artificiosa para imponer el gravamen según la realidad económica. Así, a nuestro juicio la labor que pretendidamente correspondía a la interpretación económica hoy puede ser abordada con un resguardo mayor de la certeza jurídica y la legalidad, a través de la incorporación de normas anti-elusivas de carácter general que autoricen a la recalificación del supuesto de hecho realizado por los contribuyentes, en los casos en que se acredite la ocurrencia de un fraude a la ley tributaria. En este sentido el gran aporte en términos de certeza jurídica que otorgan las normas anti-elusivas radica en una correcta y precisa definición de su ámbito de acción, vale decir, yace en la descripción de los elementos del fraude a la ley tributaria, puesto que la posibilidad de recalificar los supuestos de hecho queda reducida a los casos en que concurren tales elementos.

Debido a sus conflictos con la legalidad y la certeza jurídica, la interpretación económica en sus versiones más dogmáticas ha tendido a desaparecer en los distintos ordenamientos, como ha ocurrido en Alemania, cuya Ordenanza Tributaria ha eliminado la antigua disposición que establecía este mecanismo, y ha optado por una norma general anti-abuso, incorporada en 1977 en el art. 42. El mismo camino ha sido seguido por España, que introduce una GAAR en su sistema (no una norma interpretativa) en el art. 24 de la Ley General Tributaria, el año 1962.

De cualquier manera, se ha señalado que no existe inconveniente en la actualidad para entender la interpretación económica de una forma más

estricta, como la búsqueda de la verdadera intención de las normas tributarias, vale decir, atender a su contenido económico esencial aunque se hayan empleado términos jurídicos para describir determinadas operaciones<sup>89</sup>. Formas atenuadas de la interpretación económica son apoyadas por la doctrina mayoritaria en Alemania, y el Tribunal Constitucional alemán ha señalado que una interpretación así no contravendría a la seguridad jurídica. En Argentina actualmente también priman las formas atenuadas de la tesis economista<sup>90</sup>.

En España, por su parte, el art. 23 de la Ley General Tributaria establece que las normas tributarias deben interpretarse con arreglo a criterios estrictamente jurídicos, que no son otros que los criterios generales del derecho. Esta referencia a las normas interpretativas del derecho común, y en particular a las normas sobre interpretación del Código Civil, ha servido para que diversos autores señalen que, como debe tenerse en cuenta el elemento teleológico en la interpretación de la ley tributaria, y por tanto hay que considerar su espíritu y finalidad, se incluiría en la interpretación tributaria una forma atenuada de interpretación económica<sup>91</sup>. La doctrina unánime en España es de todas formas clara al apuntar que las normas tributarias no tienen ningún carácter especial, por lo que deben ser interpretadas con los principios aplicables a cualquier norma jurídica.

A nuestro juicio la remisión que hace el art. 2 del Código Tributario chileno al derecho común hace plenamente plausible en nuestro medio un razonamiento semejante, en virtud del cual puede resultar aplicable una suerte de interpretación económica atenuada, mediada por los criterios interpretativos de derecho común y, en particular, por el criterio teleológico de interpretación.

---

<sup>89</sup> RUIZ, José. *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*. Valencia, Editorial CISS, 1998. P. 53.

<sup>90</sup> MÉNDEZ, Luis. El criterio de la realidad económica. En: CASÁS, José Osvaldo (coord.). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004. P. 131.

<sup>91</sup> RUIZ, José. Op. Cit. P. 53.

La experiencia comparada, según mostramos antes (apartado 2.2.2.), da evidencias sólidas que muestran que posturas que tienden al formalismo y la literalidad son verdaderos caldos de cultivo para las conductas elusivas. Con toda evidencia por lo demás la legalidad no impide la utilización de métodos de interpretación teleológica, que nada más buscan el sentido de la ley, sino que sólo prohíbe la integración analógica.

Resulta evidente, de cualquier manera, que el criterio de interpretación económica no ha tenido en nuestro país la misma difusión que en otros países latinoamericanos, como Argentina por ejemplo; pero de todas formas en nuestro medio podemos encontrar voces que señalan que la “realidad económica es un instrumento de interpretación que puede servir para conocer el real sentido y alcance de la ley tributaria”<sup>92</sup>. En el mismo sentido, Paillacar y Rivas han señalado que la interpretación económica puede encontrar aplicación a través de los criterios de interpretación contemplados en los artículos 19 al 24 del Código Civil, “pero no como método, sino como un simple criterio orientador de la labor hermenéutica, sin transgredir el principio de legalidad en materia tributaria”<sup>93</sup>. Reiteramos, de todos modos, que la falta de desarrollo científico en nuestro país a este respecto es indudablemente una fuerte piedra de tope para su correcta aplicación.

### **2.3. Las normas interpretativas y las normas anti-elusivas de carácter general (GAAR).**

#### **2.3.1. La insuficiencia de los mecanismos interpretativos.**

---

<sup>92</sup> GARCÍA ESCOBAR, Jaime. Op. Cit. P. 8.

<sup>93</sup> RIVAS, Norberto; PAILLACAR, Carlos. *Caracterización de la elusión fiscal en el impuesto a la renta de Chile*. *Capic Review* (5): 2007. P. 26.

En Derecho Comparado, tanto en jurisdicciones de derecho continental como en jurisdicciones del *common law*, existe relativo consenso al admitir criterios teleológicos de interpretación. La experiencia de Canadá nos muestra el modo en que los riesgos implicados en la interpretación literalista han llevado a la incorporación de mecanismos anti-elusivos. Sin embargo el sólo recurso a los métodos interpretativos se ha mostrado como insuficiente ante la elusión tributaria, y pareciera que esto es lo que se evidencia en la evolución del derecho anglosajón.

Un ejemplo claro en este sentido lo da el Reino Unido, donde ha existido un notable desarrollo en las doctrinas de *substance over form*, la *sham doctrine*, y *business purpose test* como medio de combatir la elusión tributaria. Además recurriendo a la *purposive interpretation* las cortes británicas se han alejado de las interpretaciones literalistas que –así como en Canadá– habían imperado en un comienzo<sup>94</sup>. Sin embargo voces recientes han señalado que ni siquiera esto sería suficiente para hacer frente a las conductas elusivas. A partir del fallo en *Ramsay* en 1982 la *purposive interpretation* fue convirtiéndose en una doctrina cada vez más aceptada en el Reino Unido. En dicho fallo apuntaba Lord Wilberforce:

*“Una persona sólo puede ser obligada a pagar un impuesto sobre la base de palabras claras, y no en virtud de la ‘intención’ o de la ‘equidad’ de un acto. Cualquier acto de imposición del Parlamento debe ser comprendido en concordancia con este principio. Lo que sean ‘palabras claras’ debe ser determinado según principios comunes; estos no confinan a la Corte a una interpretación literal. Ellos pueden, y en efecto deben, considerarse en el*

---

<sup>94</sup> IFS, Op. Cit. P. 11.

*contexto y esquema de la ley relevante, como un todo; y su propósito puede, y en efecto debe ser tomado en cuenta...*<sup>95</sup>

Pero en su reporte acerca de la necesidad de incorporar una GAAR en el Reino Unido, Graham Aaronson apunta que si bien estos desarrollos son muy positivos, lo cierto es que en muchos casos las cortes, basándose en la *purposive interpretation*, extienden excesivamente el ámbito de aplicación de las normas con el objeto de desbaratar los esquemas elusivos que consideran abusivos<sup>96</sup>. Esto sucede ya que hay casos en los que los contribuyentes se embarcan en transacciones tan enrevesadas y artificiosas, que resulta imposible subsumirlas dentro de las hipótesis legales. La respuesta de los jueces al extender excesivamente el tenor de la ley, lógicamente, implica un serio problema de seguridad jurídica, razón por la cual el autor concluye que es necesario introducir una GAAR en su país<sup>97</sup>.

---

<sup>95</sup> Cita en: AARONSON, Graham. *GAAR Study: A study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the UK tax system*. [en línea] <[http://www.hm-treasury.gov.uk/tax\\_avoidance\\_gaar.htm](http://www.hm-treasury.gov.uk/tax_avoidance_gaar.htm)> [consulta: 29/7/2012]. P. 17. La del texto es una traducción libre de: "A subject is only to be taxed on clear words, not on the 'intendment' or on the 'equity' of an act. Any taxing act of Parliament is to be construed in accordance with this principle. What are 'clear words' is to be ascertained upon normal principles; these do not confine the Court to literal interpretation. They may, indeed should, be considered the context and scheme of the relevant act as a whole, and its purpose may, indeed should, be regarded..."

<sup>96</sup> Ibid. P. 18.

<sup>97</sup> Otro ejemplo lo dan los EE.UU., donde las cortes reconocieron tempranamente que el propósito de la legislación respecto a la ley tributaria no puede incluir la intención de permitir que el impuesto sea eludido por actos que no tienen otra finalidad. Este es el fundamento mismo de la *purposive interpretation*, que tiene su origen en 1935 cuando la Corte Suprema de ese país falla en el caso *Helvering v. Gregory*. Posteriormente el juez Learned Hand, que había fallado en *Helvering*, señaló en *Gilbert v. Commissioner* que si el contribuyente participa en una transacción sin obtener un beneficio distinto a las ventajas impositivas asociadas a dicha transacción, ésta podía ser ignorada (*disregarded*) para efectos legales, ya que no se puede suponer que sea el propósito de la ley el proveer un escape a las obligaciones que ella misma busca imponer. Probablemente el desarrollo de la doctrina de la *purposive interpretation*, en conjunto con otros desarrollos jurisprudenciales tales como la *substance over form doctrine*, la *sham doctrine*, o el *business purpose test*, ayudan a explicar la incorporación tardía de la GAAR en EE.UU. De hecho sólo el 2010 se introdujo al Internal Revenue Code estadounidense la sección 7701(o), que codificó la doctrina de la sustancia económica que había sido desarrollada por las propias cortes norteamericanas.

Según se ha visto la interpretación de las normas tributarias puede ser una medida eficaz contra la elusión, que ha sido utilizada de maneras diversas por países del *common law* y por países de la tradición continental, y por el contrario el apego a criterios formalistas y literales de interpretación suelen fomentar las conductas elusivas por parte de los contribuyentes. Sin embargo, ni aun la adecuada utilización de la interpretación tributaria es herramienta suficiente contra la elusión fiscal, ya que pretender hacer uso de la interpretación para enfrentar todos los casos de conductas abusivas puede conllevar serios problemas de certeza jurídica. Por esto diversos países han optado por la incorporación de normas anti-elusivas de carácter general, cuyo mecanismo de operación es diverso al de los métodos interpretativos, según se explica a continuación.

### **2.3.2. El mecanismo de operación de las GAAR.**

#### **2.3.2.1. La diferencia entre las GAAR y las normas interpretativas.**

La determinación del mecanismo de operación de las GAAR no es un problema meramente académico, ni tampoco interesa sólo en el ámbito del derecho impositivo. Como veremos luego (apartado 3.3.), los problemas concernientes a la legalidad que se presentan al abordar la punibilidad de la elusión fiscal, sólo se pueden resolver adecuadamente conociendo de antemano cuál ha sido el mecanismo anti-elusivo que ha operado. En efecto será diferente la solución a estos problemas si se ha recurrido a la interpretación de la ley, a una SAAR o a una GAAR; y si se ha recurrido una GAAR, cabe dilucidar si ésta ha operado a través de la interpretación, la analogía o la recalificación.

En Derecho Civil, según hemos visto, es básicamente la interpretación del espíritu de la ley lo que nos da herramientas para enfrentar tan eficazmente como resulta posible todos los casos de fraude a la ley. En el ámbito impositivo, sin embargo, la situación parece distinta y la diferencia no es trivial, ya que denota a su vez una diferencia en la naturaleza del fraude a la ley civil y el tributario.

Como hemos dicho ya, en el fraude a la ley civil se vulnera una norma imperativa o prohibitiva oblicuamente. Se realiza un determinado acto o conjunto de actos con el propósito de conseguir un resultado que prohíbe la norma defraudada, buscando la cobertura de la que regula el acto y protege el resultado normal de él, que en el caso satisface el interés de las partes por ser coincidente en última instancia con el vedado<sup>98</sup>. Por esto, la manera que el derecho tiene de reaccionar ante el fraude a la ley civil consiste en dilucidar la *intentio legis* a través de la interpretación, de manera de lograr la aplicación de la norma no obstante haber sido eludida formalmente. El fraude a la ley tributario, por su parte, en ocasiones presenta esta misma estructura, mas en ciertos casos se observan en él algunas peculiaridades.

En materia impositiva los casos que siguen la estructura del *fraus legis* civil son por ejemplo los de las lagunas inconscientes, vale decir, aquellos casos en los que por olvido, descuido o deficiencia en la técnica el legislador deja sin tributación una situación que, vista su clara intención, a todas luces debía ser gravada. Si un contribuyente quisiera aprovechar una tal laguna, bastaría la interpretación de las normas para frustrar su pretensión. Las lagunas inconscientes son básicamente un problema interpretativo ya que surgen de un conflicto entre la letra de la ley, que por error u olvido deja sin

---

<sup>98</sup> Parafraseo a Díez-Picazo y Gullón, citados en ATIENZA, Manuel; RUIZ, José. Op. Cit. P. 74.

gravar un determinado supuesto de hecho, y el sentido de la misma, que apunta a establecer el respectivo tributo. En estos casos es suficiente apartarse de las lecturas literales y restrictivas de las normas y remontarse al sentido de la ley para enfrentar el esquema elusivo en cuestión.

Pero la reacción del ordenamiento ante el fraude a la ley tributario puede ser también más compleja, y distinta a la vista en el Derecho Civil, ya que puede resultar necesario no sólo la interpretación de la norma eludida sino que también la recalificación del supuesto de hecho realizado por el contribuyente, para observar si se ha realizado el hecho imponible. Esto ocurre sobre todo en aquellos casos en que el contribuyente ha utilizado con el propósito principal de obtener una tributación más ventajosa, formas jurídicas artificiosas considerando el fin económico de la operación, pues entonces recurrir nada más a la interpretación podría suponer estirar en demasía el tenor de las normas.

En Derecho Comparado precisamente en estas hipótesis se recurre a las normas anti-elusivas de carácter general, que autorizan el procedimiento de recalificación del supuesto de hecho. Si bien en la práctica la distinción que esbozamos puede ser difícil de establecer resulta necesario precisarla, para lo cual debemos recurrir a la distinción que esbozamos antes entre interpretación de la ley y calificación de los hechos.

En los casos de elusión tributaria que siguen la estructura del *fraus legis* civil, como lo son los casos de lagunas inconscientes, el intérprete en primer lugar da con el sentido de la norma tributaria, que por ser más amplia que el tenor literal es extensiva a su respecto. Luego se determinan los hechos acaecidos, y en base a esta determinación y a aquella comprensión de la norma, se califican los hechos, atribuyéndoseles ciertos efectos tributarios.

Aquí no existe una recalificación de los hechos, salvo en un sentido muy específico: en efecto, si se toma en cuenta la calificación que habría cabido hacer teniendo como presupuesto a la norma interpretada según el tenor literal, y luego se toma en cuenta la calificación hecha de acuerdo al sentido de la norma, hay un proceso de recalificación de los hechos.

Sin embargo la mayoría de los casos fiscales tienen una estructura diversa a la predicha, y por lo mismo la recalificación adquiere un distinto cariz. Pensemos en el siguiente ejemplo que se presentó en España ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en 2001<sup>99</sup>. La sociedad Y reduce su capital social con devolución de aportaciones a los accionistas. Al día siguiente la sociedad amplía el capital con renuncia de los accionistas a su derecho de suscripción preferente, y otra sociedad que llamaremos X suscribe la ampliación. La administración tributaria consideró que en este caso hubo un fraude a la ley tributaria, ya que los accionistas de Y habrían dejado de tributar por un incremento de patrimonio. Este ahorro tributario se produce al recibir el dinero por su aportación vía reducción de capital, con amparo en el art. 15.2 de la Ley sobre Impuesto de Sociedades que considera que en tal supuesto no hay incremento o disminución patrimonial en el socio al establecer que “se estimará que no existen incrementos o disminuciones patrimoniales en los supuestos de reducción del capital social”; evitando así la aplicación del art. 15.1 de la propia ley, que exige apreciarlo en la enajenación de acciones, pues dispone que “son incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél”.

---

<sup>99</sup> La referencia del fallo es TEAC n. 00/9824/1998, de 20 de julio de 2001. La exposición del mismo se encuentra en RUIZ, Violeta; SEITZ, Georg. Op. Cit. P. 29.

En este caso el TEAC estimó que hubo un fraude a la ley tributaria ya que las operaciones descritas no se hicieron con la finalidad que les es propia, y porque la operación sólo tenía sentido por motivos tributarios. En relación al primer punto, señalan Ruiz y Seitz que “la reducción de capital con devolución de intereses tiene como finalidad minorar los excesivos recursos de la sociedad. La de la ampliación es aportar nuevos recursos para financiar la marcha de la sociedad. De manera que la reducción de capital con devolución de aportaciones persigue exactamente lo contrario que la ampliación de capital con demanda de aportaciones, con lo que carece de sentido devolver aportaciones a los socios y simultáneamente obtener de ellos nuevos recursos”. Por otra parte, señalan los autores que el resultado económico de la operación es el mismo que si se hubiera realizado directamente una venta de la sociedad Y al nuevo socio, siendo la única diferencia la carga tributaria<sup>100</sup>. Y concurriendo los presupuestos predichos, el derecho autoriza a la recalificación del supuesto de hecho realizado por el contribuyente.

Esta recalificación sin embargo es enteramente distinta a la que vimos en la reinterpretación que tiene lugar al afrontar las lagunas inconscientes. En efecto en este caso lo que ocurre es que al considerarse que la configuración jurídica de los hechos adoptada por el contribuyente es artificiosa y sólo tiene finalidades tributarias, el intérprete es autorizado por la GAAR a ignorar la forma del negocio (la disminución de capital con devolución de las aportaciones, seguido por la ampliación de capital y la adquisición de las acciones por un tercero) y a observar directamente al hecho económico revelador de la capacidad contributiva (el incremento patrimonial de los accionistas y la adquisición de las acciones por parte de la sociedad X). Hecho esto se interpreta teleológicamente la norma defraudada, para constatar si el supuesto de hecho realizado por el contribuyente coincide con la manifestación

---

<sup>100</sup> Ibid.

de riqueza, reveladora de la capacidad contributiva, que el legislador quiso gravar con la descripción del hecho imponible. En otras palabras, la diferencia específica con los casos de *fraus legis* civil y los casos de lagunas inconscientes, radica en que la recalificación no se produce a consecuencia de una nueva interpretación de la norma defraudada, sino que es necesariamente previa a la posibilidad de aplicar procedimientos hermenéuticos, y procede de una autorización expresa que debe hacer el ordenamiento jurídico a través de las normas anti-elusivas de carácter general.

La razón de esta distinción dice relación con la distinta estructura del fraude a la ley tributario y el civil. Supongamos que un padre dona a su hija una cantidad de dinero, mientras que dona otra cantidad a su mujer con la condición de que luego también la done a su hija. Ahora bien, supongamos que a través de este procedimiento el padre logra defraudar al tiempo dos normas, una tributaria y una civil: la tributaria consiste en una exención a las donaciones que llegan hasta cierto monto, que coincide con el monto donado por el padre a su hija y esposa; y la civil es una norma prohibitiva que impide donar más de cierto monto a los menores de edad, como es el caso de la hija en nuestro caso. En el caso del fraude a la ley civil, la razón por la que el intérprete debe aplicar la norma defraudada es la *ratio legis* de la misma, o los principios subyacentes a ella si se quiere. De esta manera el intérprete debe remontarse a la *ratio* de la prohibición, al sentido de la norma, y desde allí calificar los hechos como una transgresión. Mas en Derecho Tributario la razón por la que se aplica la norma defraudada consiste en la realización por parte del contribuyente del hecho económico que demuestra la capacidad contributiva. Por lo mismo para el intérprete resulta menester, ante todo, desmontar las apariencias jurídicas creadas por el contribuyente para poder apreciar tal hecho económico, y sólo luego es posible abordar la tarea hermenéutica. Dicho de otra manera, en el fraude a la ley civil basta con mostrar cuál ha sido la

intención del legislador en la norma defraudada para evitar que esta sea burlada; en Derecho Tributario, además de mostrar lo que legislador realmente quiso decir, en ocasiones también puede ser necesario mostrar lo que el contribuyente realmente hizo. Esto se desprende del hecho de que el fraude a la ley tributaria sea más complejo en su estructura que el civil. En palabras de Ruiz y Seitz:

*“...el hecho imponible se construye a partir de una realidad económica o materia imponible que normalmente ha sido sometida ya a regulación por algún otro sector del Ordenamiento. De ahí que en el fraude a la ley tributaria haya en realidad tres elementos a considerar: la citada materia imponible, o sustrato económico de la operación, su regulación por el Derecho privado y la norma tributaria que recae sobre la operación (o su ausencia, si no está sujeta a tributo alguno). Así, la conducta de quien actúa en fraude de ley consiste en realizar formalmente el hecho imponible (Tatbestand) de una norma tributaria, si bien materialmente el hecho realizado (Sachverhalt) no se corresponde con la razón del gravamen (Entlastungsgrund) de acuerdo con la ratio de la norma”<sup>101</sup>.*

En Derecho Tributario no sólo se evita la aplicación de una norma, sino que esto se hace, por regla general, precisamente ocultando la verdadera naturaleza de la propia conducta; el aprovechamiento abusivo de la norma de cobertura, que es la regulación que el derecho privado da al negocio realizado, consiste en ocultar a través de ella a la materia imponible, y en lograr en virtud de este ocultamiento la elusión de la norma fiscal. Este tercer elemento presente en el fraude tributario y ausente en el civil, distinto a la norma de cobertura y a la norma defraudada, que es la realidad económica que queda oculta, es la que a fin de cuentas hace que no sólo sea necesaria la

---

<sup>101</sup> RUIZ, Violeta; SEITZ, Georg. Op. Cit. Pp. 17-18.

interpretación de la norma eludida, sino que también la recalificación del supuesto de hecho realizado por el contribuyente.

Por este motivo concordamos con Ruiz, Seitz y Aaronson cuando señalan que el mecanismo de las GAAR no es el propio de una norma interpretativa<sup>102</sup>. De hecho es posible aseverar que las GAAR sólo operan en las hipótesis en las que, incluso aplicando criterios interpretativos, no es posible hacer frente a la conducta elusiva. Estas son normas, por decirlo así, de último recurso, pues se aplican en aquellos casos en los que una solución a través de mecanismos interpretativos no es posible, ya que esto implicaría extender excesivamente el alcance de las normas en cuestión. En esta medida, y siempre que contengan los suficientes resguardos, las GAAR pueden servir como medio de asegurar una mayor certeza jurídica que la que se obtendría si los tribunales se vieran enfrentados a la necesidad de ampliar desmedidamente el tenor literal de las normas para evitar las conductas elusivas. Después de todo, recordemos que luego que la interpretación económica fuera rechazada en sus versiones más radicales, precisamente por sus problemas de certeza jurídica, la interpretación tributaria está limitada a estándares netamente jurídicos, propios del derecho común. Por esto no es raro que normas interpretativas convivan, dentro del sistema tributario, con normas anti-elusivas generales, como es el caso de los arts. 23 y 24 de la Ley General Tributaria española, o los arts. 1 y 2 de la Ley de Procedimientos Tributarios de Argentina. En otras palabras, ni aun la existencia de mecanismos interpretativos eficaces es razón suficiente para negar la importancia de las normas anti-elusivas generales, pues estas apuntan a negocios artificiosos o abusivos que escapan a un mero análisis hermenéutico. Es por esta misma razón que en el Reino Unido, donde la *purposive interpretation* es una doctrina

---

<sup>102</sup> Ibid. P. 24 y ss; AARONSON, Graham. P. 28.

asentada ya largamente, ha vuelto a tomar fuerza la idea de incorporar una norma de esta naturaleza.

### **2.3.2.2. Las GAAR y la integración analógica.**

Por otra parte en ocasiones se asevera que el mecanismo utilizado por las GAARs es el de la integración analógica. A primera vista a lo menos, la transacción llevada a cabo por el contribuyente no cumple con las condiciones del hecho gravado, pero dada su similitud con la descripción contenida en la norma, resulta razonable extender su aplicación a supuestos no regulados, lo que se hace gracias a la norma anti-elusiva que sería, por lo mismo, una autorización excepcional para la integración analógica. Parte de la doctrina española y alemana entienden que este es justamente el mecanismo utilizado por las GAAR, y la misma ley española lo consideró también así por mucho tiempo. En efecto, la redacción del art. 24.2 de la LGT española del año 1962, y que se mantuvo vigente hasta 1995 era del siguiente tenor:

*“Para evitar el fraude de ley se entenderá, a los efectos del número anterior [que prohibía la analogía], que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible”.*

Esta redacción, sin embargo, fue criticada por la doctrina que señaló que la analogía supone carencia de una norma jurídica, en tanto que en el fraude de ley la conducta realizada por el sujeto pasivo debe ser corregida mediante la aplicación de la norma eludida a través, por ejemplo, de su correcta

interpretación<sup>103</sup>. Una postura similar sostendremos nosotros, aunque con cierto matiz.

Es necesario, sin embargo, mostrar por qué es importante la discusión respecto al mecanismo propio de la GAAR. En nuestro país, donde no existe una norma anti-elusiva general, se ha afirmado que en Derecho Tributario ni siquiera existen lagunas normativas. Cito in extenso a Avilés:

*“La norma tributaria no tiene la pretensión de carácter absoluto, pleno o íntegro que poseen campos del derecho como el civil para los codificadores y por ello, más allá de los hechos no tipificados tributariamente, nos encontramos dentro del campo del ‘espacio jurídicamente vacío (rechtsleerraum)’ al decir de Bergbohm. (...) [Hay] autores que señalan que en materia de Derecho Tributario no existen lagunas, entrando dentro de lo que algunos denominan vacíos legales conscientes. Siendo más radicales, en nuestra opinión ante el vacío legal lo que existe es la plena vigencia de la Constitución Política de la República, el derecho de propiedad y la libertad, por lo que no hay una laguna de derecho que sea necesario integrar”<sup>104</sup>.*

Al suponer que en el ámbito impositivo no existen lagunas normativas, Avilés no sólo está afirmando la ilicitud, por regla general, de la integración analógica, sino que afirma su completa imposibilidad lógica. De aquí el autor deduce un amplio ámbito de libertad para los contribuyentes, que nos recuerda las palabras de Lord Tomlin en el caso *Duke of Westminster*: *“Toda persona tiene derecho, si es que puede, a organizar sus asuntos de manera que el impuesto establecido por una determinada ley sea menor al que de otro modo sería...”* Lo que podría parecerse como una conducta fraudulenta, no es más

---

<sup>103</sup> Ibid. P. 192.

<sup>104</sup> AVILÉS, Víctor. Op. Cit. P. 192-193.

que el ejercicio de la libertad del contribuyente, que puede aprovechar todos los resquicios legales ya que, después de todo, no son siquiera resquicios<sup>105</sup>. Si el sistema tributario se comprende de esta manera y, además, se entiende que el funcionamiento de las GAAR supone mecanismos de integración analógica, éste tipo de normas constituyen un serio contrasentido.

Sin embargo ya hemos distinguido antes la integración analógica de la tarea interpretativa. A este respecto apuntamos que, por una parte, la interpretación debe buscar el verdadero sentido de la norma, con independencia de que sea más amplio o más estricto que el derivado de la simple lectura de las palabras; y por otra, la analogía parte del supuesto de la falta de una norma aplicable al caso, por lo que se aplica una norma diversa en virtud de la similitud entre el supuesto de hecho regulado por esta y lo efectivamente realizado<sup>106</sup>. Por esto se entiende que como consecuencia directa del principio de legalidad, usualmente se estima que en Derecho Tributario está proscrita la posibilidad de integración analógica. Después de todo, la definición de los elementos sustanciales del tributo sólo pueden ser establecidos por el legislador, y no a través de la labor judicial<sup>107</sup>.

Sea como fuere, lo cierto es que la GAAR no autoriza la analogía, sino que autoriza a prescindir de la forma artificiosa de la que se ha revestido una operación económica para apreciar en ella la realización del hecho gravado, lo que es propiamente una tarea de recalificación. En otras palabras, no hay una extensión del hecho gravado a supuestos no regulados, sino que en razón del abuso cometido se desnuda la operación económica de su ropaje jurídico, revelándose que en realidad sí se realizó el supuesto de hecho descrito por la norma. A lo que el legislador quiere imponer un tributo, a fin de cuentas, no es a

---

<sup>105</sup> Ibid. P. 20. Ver en dicha página nota al pie N° 23.

<sup>106</sup> RUIZ, José. Op. Cit. P. 65.

<sup>107</sup> AVILÉS, Víctor. Op. Cit. P. 192.

formas jurídicas civiles o comerciales, sino que a las manifestaciones de riqueza que les subyacen. Y si bien en el tráfico ordinario sólo se gatillan los impuestos al realizarse las operaciones que coinciden con la descripción típica de la ley, contenida en el hecho gravado (pues así lo exige la certeza jurídica), el abuso de las formas jurídicas, al esconder una manifestación de riqueza normalmente gravada con el impuesto y vulnerar de esta forma el principio de capacidad contributiva, autoriza a observar a aquella manifestación de riqueza que se quiso gravar con la norma tributaria, y a compararla con la manifestación de riqueza que se quiso ocultar mediante el abuso<sup>108</sup>. En esta operación parece evidente que no hay analogía, ya que tan sólo se compara lo que el contribuyente en realidad hizo, con lo que el legislador en realidad quiso decir; comparación en todo similar a la que tiene lugar comúnmente al determinar si un contribuyente ha incurrido o no en la descripción del hecho gravado. Es por esto que lo esencial en esta labor hermenéutica es la tarea interpretativa -particularmente la interpretación teleológica para así definir el verdadero sentido de la norma eludida-, y la recalificación del supuesto de hecho que permita sacar a la luz el hecho económico verdaderamente realizado por el contribuyente<sup>109</sup>.

Es menester observar que la interpretación de las normas tributarias se realiza conforme a las reglas generales: según una interpretación económica atenuada, se observa el hecho económico al que el legislador apuntó con la descripción del hecho imponible, que tiene por tanto una función indiciaria. Por lo mismo, la especificidad de las normas anti-elusivas radica en la autorización para recalificar las operaciones abusivas.

Cabe resaltar, de cualquier manera, que se requieren de ambos mecanismos, es decir, que no basta con la sola tarea interpretativa, puesto que el

---

<sup>108</sup> Esto sirve para mostrarnos que el fundamento último de la norma anti-abuso es la igualdad material manifestada en el ámbito impositivo a través del principio de capacidad contributiva.

<sup>109</sup> RUIZ, Violeta; SEITZ, Georg. Op. Cit. P. 24.

carácter artificial o inadecuado de la operación hace que, por sí mismo, esta sea insuficiente y que se requiera además de la recalificación. De otra manera se extendería en demasía el sentido de la ley, al pretender su aplicación a supuestos que le son enteramente extraños. De la misma manera, la sola tarea de recalificación sería insuficiente pues es preciso, por decirlo así, que el hecho gravado y la operación en cuestión hablen un mismo lenguaje.

Un ejemplo puede ayudarnos a aclarar los conceptos. A quiere comprar un auto a B, pero quiere evitar el pago de impuestos que implicaría realizar una compra. Los sujetos crean por esto una sociedad, en la que A aporta el dinero y B aporta el auto, y acto seguido disuelven la sociedad, quedándose A con el dinero y B con el auto. Como el hecho gravado es una compraventa, definida esta según los cánones del Derecho Civil, desde una perspectiva formalista no podemos decir que nuestros sujetos hayan incurrido en él. Ahora bien, si A y B viven en un país con una GAAR, dos opciones pueden explicar el mecanismo a través del cual esta va a operar para cobrarles el impuesto respectivo. Primero, se puede argumentar que la operación realizada por A y B si bien no es una compraventa, es tan similar a una que de cualquier manera hay que cobrar el impuesto. Aquí se estaría aplicando la integración analógica. Pero también se podría considerar que el establecimiento de la compraventa como hecho gravado es sólo un indicio que nos muestra que, en realidad, el legislador quiso gravar una manifestación de riqueza que toma la forma de un sacrificio patrimonial del contribuyente, realizado con el propósito de incorporar otro bien al patrimonio. Esto implica una tarea interpretativa, y al mismo tiempo hace necesario recalificar la operación realizada por el contribuyente, para ver en ella no la forma jurídica (creación y disolución de una sociedad), sino que el hecho económico que le subyace.

A nuestro juicio un análisis similar, pero matizado, cabe realizar en los casos en los que la conducta del contribuyente ha tenido por objeto, no eludir una

norma que establece un impuesto, sino que obtener abusivamente un tratamiento tributario más ventajoso. Un ejemplo de esto serían las reorganizaciones empresariales que en nuestro medio se hacían con el sólo propósito de utilizar las pérdidas de empresas “casarón”, y que serán analizadas con más detalle luego (apartado 2.5.1). Tal conducta se trataba de un fraude a la ley tributaria, toda vez que la operación era anormal o inadecuada, no se justificaba por una razón de negocios válida, y tenía como resultado una tributación más beneficiosa. Entonces hubiera sido posible desmontar la armazón jurídica que logró obtener una ventaja tributaria de manera artificiosa, para mostrar que los hechos verdaderamente realizados por el contribuyente no justificaban la aplicación de la norma que otorga este beneficio y cuya aplicación se atrajo mediante el ardid.

Mas cabe observar que aquí el contribuyente no ha pretendido escapar mediante artificios del supuesto de hecho de una norma que establece un tributo, sino que al contrario, ha pretendido caer por medio de artificios en el supuesto de hecho de una norma con el objeto de aprovechar el beneficio que otorga (lo que por cierto desaconseja el uso de la voz “elusión”, y hace que sea preferible “fraude a la ley tributaria”, por ser más amplio). En este caso el análisis que ha de hacerse luego de que se ha probado que concurren los elementos del fraude, deberá estar enfocado en mostrar a qué hechos está realmente dirigido el supuesto de la norma que otorga el beneficio (tarea interpretativa), al tiempo que se muestra que la operación realizada por el contribuyente sólo cumple con tal supuesto formalmente, mas no en la sustancia (tarea de recalificación). Como en un sentido estricto en estos casos no se *elude* una norma tributaria, sino que se *atrae* artificialmente su aplicación, resulta bastante forzado apreciar en ellos la existencia de una laguna normativa. En efecto el contribuyente no se aprovecha de un vacío legal o de un supuesto no regulado; se aprovecha de la propia regulación del supuesto. Por lo mismo, cuando se trata de la obtención abusiva

de beneficios tributarios es imposible exponer el funcionamiento de las GAAR mediante el mecanismo de la integración analógica, que se muestra de esta forma como insuficiente para efectos explicativos.

El hecho de que el mecanismo de la GAAR se explique a través de la recalificación de la operación realizada por el contribuyente, vale decir, por el desprendimiento de la forma jurídica y la develación de la manifestación de riqueza subyacente, es clara señal de que el fundamento último de este tipo de normas es, como antes sospechamos, el principio de capacidad contributiva. Además estas normas no afectan la libertad en la configuración de los negocios del contribuyente, que queda protegida por el ordenamiento tributario pues así lo imponen las garantías constitucionales vinculadas a la libertad económica; en los casos de abuso, sin embargo, se procede a ignorar la forma utilizada por el contribuyente pues entonces se entiende que la libertad de configuración no se corresponde a una forma sustancial de libertad económica, toda vez que su única finalidad es la obtención de una ventaja tributaria a través de la configuración artificiosa, y no existe una razón de negocios que la justifique. Por otra parte, dado que en la aplicación de la GAAR el supuesto de hecho de la norma sólo es –a lo sumo- objeto de interpretación teleológica, o dicho de otro modo, dado que en su aplicación no se recurre a la integración analógica, no es posible observar en ella ninguna excepción a las exigencias del principio de legalidad. Lo que se aplica es, a fin de cuentas, el sentido de la ley. Por esto la GAAR logra establecer un adecuado equilibrio entre los valores constitucionales en juego, que se ve severamente conculcado en su ausencia.

#### **2.4. Caracterización de las normas anti-elusivas de carácter general (GAARs).**

Los precedentes análisis respecto a la interpretación de las normas tributarias nos han hecho arribar a la conclusión de que por su naturaleza, el fraude a la ley tributaria excede la complejidad de la correspondiente figura civil. Esta institución nos muestra así su independencia dogmática respecto a las instituciones propias del derecho privado, y nos obliga a estudiarla según sus propios méritos. En Derecho Comparado, la tarea de definir el fraude a la ley tributaria se ha realizado alrededor del diseño de las normas anti-elusivas de carácter general, que dependen para su eficacia de esta tarea. Por esto dedicamos los siguientes apartados a este tema. Cabe prevenir naturalmente que nuestro país no cuenta con una norma de este tipo, lo que por cierto trae consecuencias para la conceptualización del fraude a la ley tributaria dentro de nuestro ordenamiento, lo que será analizado en detalle más adelante (apartado 2.5.2.).

#### **2.4.1. Las GAARs en el Derecho Comparado.**

Las normas anti-elusivas de carácter general han sido incorporadas en varios países, pertenecientes unos a la tradición del derecho continental, y otros a la del *common law*. A continuación presentamos una tabla ilustrativa para mostrar esto sumariamente:

**GAARs en Derecho Comparado**

| <b>País</b> | <b>Norma</b>                               | <b>Ámbito de aplicación</b>  |
|-------------|--|--|
| Irlanda     | Sección 811, Tax Consolidation Act (1997). | Transacciones que tienen como resultado una ventaja fiscal, realizadas primordialmente para obtener dicha ventaja. |
|             |  | Cuando se minore la carga tributaria mediante actos o negocios que sean  |

|               |  |  |
|---------------|--|--|
| España        | Artículo 15, Ley General Tributaria (2003).  | notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido, y que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios. |
| Canadá        | Sección 245, Income Tax Act (1987).  | Transacciones que resultan en un beneficio fiscal, a menos que pueda considerarse razonablemente que fueron realizadas principalmente por propósitos bona fide, distintos a la obtención del beneficio.  |
| Nueva Zelanda | Secciones BG 1 y GA 1, Income Tax Act 2007, y sección 76, Goods and Services Tax Act 1985 (se remonta a 1878). | Transacciones en las que la elusión fiscal es el principal propósito o efecto.   |
| Australia     | Parte IV A, Income Tax Act (1981, pero se remonta a 1916)  | Casos en los que el contribuyente ha obtenido un beneficio tributario en conexión a cierto esquema, con el propósito único o dominante de obtener dicho beneficio.   |
| Sudáfrica     | Sección 80 A, Income Tax Act (2006).   | El único o principal propósito del esquema utilizado, es obtener un beneficio fiscal, y el esquema tiene aspectos artificiosos ( <i>abnormal</i> ),  |

|          |  |  |
|----------|--|--|
|          |  | como la carencia de una sustancia comercial.   |
| Alemania | Artículo 42, Ordenanza Tributaria (1977, se remonta a 1919).                   | Casos de abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el derecho. En caso de abuso nacerá el crédito tributario tal como hubiera nacido con arreglo a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos.   |
| EE.UU.   | Sección § 7701(o), Internal Revenue Code, (2010).                              | Se considera que una transacción tiene sustancia económica, sólo si cambia significativamente la posición económica del contribuyente en un sentido no tributario, y el contribuyente tiene un propósito sustancial para realizar la transacción. En los demás casos, puede aplicarse la GAAR. |
| Holanda  | Art. 31, Ley General Tributaria (Algemene wet inzake rijksbelastingen) (1925). | Transacciones que no hubieran tenido lugar de no ser por consideraciones tributarias.  |
| Francia  | Art. 64, Livre des Procédures Fiscales (1941).                                 | Actos ficticios o realizados en abuso del derecho, cuyo único propósito ha sido evitar o mitigar la carga fiscal.  |
|          | Art. 37 bis, Decreto del Presidente della                                      | Actos, hechos o negocios, desprovistos de razones  |

|            |   |   |
|------------|---|---|
| Italia     | Repubblica, 29 settembre 1973 N° 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi) (1973). | económicas válidas, dirigidos a eludir obligaciones o prohibiciones previstas por el ordenamiento fiscal, y a obtener reducciones de impuestos o reembolsos de lo contrario indebidos.  |
| Inglaterra | Propuesta (2011) <sup>110</sup> .   | Operaciones artificiosas ( <i>abnormal arrangements</i> ) que obtienen resultados abusivos de la aplicación de la ley tributaria a dichas operaciones, y que han sido diseñados para obtener dicho resultado.                 |
| Brasil     | Art. 116, Código Tributário Nacional (2001).  | Actos o negocios jurídicos realizados con la finalidad de disimular la ocurrencia del hecho imponible, o de la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria.   |
| Argentina  | Art. 2, Ley 11.683 sobre Procedimiento Tributario.  | Actos, situaciones o relaciones sometidos a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrece o autoriza para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva del |

<sup>110</sup> En el Reino Unido, según hemos señalado, no existe una GAAR. La descrita en la tabla es la propuesta por Graham Aaronson en Op. Cit. P.

|  |  |                |
|--|--|----------------|
|  |  | contribuyente. |
|--|--|----------------|

Como puede apreciarse en la tabla precedente, en buena medida las soluciones de los distintos Estados han tendido a la convergencia en algunos puntos. En particular, existen tres elementos del fraude tributario que pueden encontrarse presentes en las distintas legislaciones: la forma jurídica elegida para conseguir una determinada finalidad económica no es la adecuada, pues es artificiosa; esta forma resulta en la obtención de una ventaja tributaria; y no hay otra razón sustancial o motivo válido, distinto a la obtención de esta ventaja, que justifique su empleo. Si bien no en todos los Estados están presentes los tres elementos mencionados como rasgos copulativos, pareciera razonable identificarlos como los elementos esenciales del fraude a la ley tributaria. Así, de acuerdo a una conocida definición del Tribunal Financiero Federal de Alemania (BFH), se produce un abuso en las posibilidades de configuración jurídica “cuando se utiliza una forma inadecuada al fin económico perseguido por las partes, que pretende obtener una ventaja tributaria y que no se puede justificar por otras razones económicas o extratributarias”. Nos encontramos entonces con que el tribunal refiere a los tres elementos indicados como esenciales del fraude a la ley tributaria, que se nos hacen menester estudiar.

#### **2.4.2. Los elementos del fraude a la ley tributaria.**

La inadecuación de la forma utilizada es un criterio que puede encontrarse en varias legislaciones comparadas para identificar las conductas realizadas en fraude. El art. 24 de la Ley General Tributaria española, por ejemplo, habla de los actos fraudulentos como aquellos “notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido”; y la sección 245 del *Income Tax Act* canadiense define a los negocios realizados en fraude como

aquellos de los que deriva un beneficio fiscal y han sido realizados con esa finalidad, salvo “que sea razonable pensar que la forma jurídica adoptada no implica, directa o indirectamente, una utilización inapropiada (*misuse*) de las normas contenidas en esta ley o un abuso teniendo en cuenta el conjunto de la ley”. Algo similar podemos observar en las normas sudafricana, argentina, francesa<sup>111</sup> y la propuesta para el Reino Unido. En el mismo sentido, la Corte Europea de Justicia ha considerado que las normas anti-elusivas de los Estados miembros se justifican sólo si restringen la libertad de establecimiento respecto de operaciones completamente artificiales (*wholly artificial arrangements*)<sup>112</sup>. De acuerdo con Ruiz y Seitz, la necesidad de enfocarse en la inadecuación es consecuencia de que el fraude a la ley tributaria consiste en el empleo abusivo de la libertad de formas en derecho privado, o una incorrecta comprensión de la misma<sup>113</sup>.

Para evaluar la adecuación de una operación, los tribunales alemanes han recurrido usualmente al criterio del tercero imparcial: si un tercero en las mismas circunstancias y con las mismas finalidades económicas del contribuyente hubiera procedido del mismo modo que el susodicho, entonces la operación es adecuada; y a contrario sensu, si el tercero imparcial hubiera procedido de un modo distinto, entonces la operación es inadecuada<sup>114</sup>. Pero el sólo hecho de que la operación tenga por resultado una disminución de la carga impositiva, no conlleva necesariamente que ésta sea inadecuada, ya que incluso es posible que uno de los objetivos de la propia ley tributaria sea la minoración del impuesto. Tampoco resulta apropiado considerar la racionalidad

---

<sup>111</sup> Entendiendo el abuso del derecho como un uso abusivo de la libertad de formas en el derecho privado.

<sup>112</sup> PREBBLE, Zoë; PREBBLE, John. Op. Cit. P. 162. Lo que ha de entenderse por *wholly artificial arrangements*, sin embargo, sólo sería definido en 2006 en el caso *Cadbury Schweppes v. Commissioners of IR*.

<sup>113</sup> RUIZ, Violeta; SEITZ, Georg. Op. Cit. P. 37.

<sup>114</sup> PREBBLE, Zoë; PREBBLE, John. Op. Cit. P. 153.

de la operación únicamente en base a criterios económicos, ya que la conducta del contribuyente bien puede estar motivada por causas ajenas a este ámbito. En suma lo que el criterio del tercero imparcial busca es encontrar una cierta extrañeza o ilogicidad en la forma jurídica empleada en relación al fin perseguido, que por regla general -mas no siempre- será de carácter económico<sup>115</sup>. La inadecuación de las formas elegidas por el contribuyente trae como consecuencia que la operación en cuestión cobre sentido principalmente por razones tributarias, en cuanto éstas han sido decisivas para la conducta. Por tanto para determinar si una forma sospechosa es efectivamente inadecuada, será necesario preguntarse si se hubiera elegido una forma distinta haciendo abstracción de las consideraciones tributarias<sup>116</sup>.

Luego de determinar que la operación es inadecuada, cabe definir si además se ha obtenido una ventaja tributaria producto de ella. En otras palabras, hay que demostrar que una forma tributaria adecuada hubiera tenido como resultado una carga impositiva mayor a la que resulta de la forma utilizada por el contribuyente. De poder demostrarse esto, cabría deducir que existe una motivación económica por la que se escogió una forma en vez de la otra<sup>117</sup>. La ventaja a la que se alude puede ser de diversa índole: la no tributación, el diferimiento del impuesto, la aplicación de una exención o deducción, o cualquier otro tratamiento más beneficioso que el debido. Esta ventaja, por lo demás, puede ser inmediata o futura, como sería el caso de la creación de una pérdida que previsiblemente será compensada por el contribuyente en un ejercicio fiscal futuro<sup>118</sup>.

---

<sup>115</sup> RUIZ, Violeta; SEITZ, Georg. Op. Cit. P. 38.

<sup>116</sup> Ibid. P. 41.

<sup>117</sup> PREBBLE, Zoë; PREBBLE, John. Op. Cit. P. 153.

<sup>118</sup> RUIZ, Violeta; SEITZ, Georg. Op. Cit. P. 42.

El último elemento que debe concurrir para que estemos ante una operación realizada en fraude a la ley tributaria, es la ausencia de motivos válidos, distintos a la minoración del impuesto, que la justifiquen. En otras palabras, para determinar la existencia del fraude debe probarse que la operación no obedece a motivos distintos del ahorro fiscal. La legislación comparada está virtualmente alineada al identificar a este elemento como característico del fraude a la ley tributaria, aunque como resulta natural en distintos países se hace esto en distintos términos. En este sentido la norma anti-abuso canadiense señala que una operación es elusiva si tiene como resultado un beneficio fiscal, salvo si puede considerarse razonablemente que ha sido realizada principalmente por propósitos de buena fe (*bona fide purposes*), distintos al ahorro tributario; asimismo, la norma española exige que de la utilización de la forma jurídica sospechosa, no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal; la norma australiana, por su parte, habla de esquemas que tienen como propósito único o dominante el obtener un beneficio tributario; en Brasil se habla de actos o negocios realizados con la finalidad de disimular la ocurrencia del hecho imponible, o de la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, y varios ejemplos más podrían enumerarse.

La ausencia de otros motivos válidos como elemento del fraude tributario tiene estrecha vinculación con la doctrina del *business purpose* utilizada por las cortes en países anglosajones. Esta doctrina tuvo su origen en 1935 en EE.UU., con el ya citado caso *Helvering v. Gregory*, donde se negó efectividad a una reorganización empresarial en tanto que carecía de un objetivo comercial propio, puesto que su única finalidad era el ahorro impositivo; y tuvo notable influencia en el Reino Unido desde el caso *W T Ramsay v. Inland Revenue Commissioners*, que, como también se ha apuntado, ha sido considerado como un punto de inflexión respecto del

literalismo que imperaba en las interpretaciones de las cortes inglesas a partir del caso *Duke of Westminster*, y origen del nuevo realismo (*new realism*) fundado en la *purposive interpretation*. La vinculación de la *purposive interpretation* y el *business purpose test* es, en efecto, estrecha, pues como ha señalado el juez Learned Hand, “...no podemos suponer que es parte de la norma proporcionar una vía de escape de las obligaciones que la propia norma establece”<sup>119</sup>.

En su reciente informe sobre la incorporación de una GAAR al ordenamiento tributario del Reino Unido, Aaronson ha considerado que una aproximación que se enfoque primordialmente en el propósito de disminuir la carga impositiva para determinar el carácter abusivo de una operación es inadecuada para su país, por cuanto la ley tributaria en muchas ocasiones ofrece o incluso incentiva que el contribuyente aproveche oportunidades para reducir su carga impositiva y, evidentemente, en aquellos casos sería absurdo considerar que hay una conducta fraudulenta<sup>120</sup>. Por esto el autor prefiere aproximarse a la GAAR desde un punto de vista más “objetivo y pragmático”, que no persiga determinar la finalidad de la operación, sino que su carácter artificialo (*abnormal*) o, como hemos dicho nosotros, inadecuado. La observación de Aaronson es, en cierta medida, correcta: la sola finalidad de obtener una ventaja tributaria no es, por sí misma, indicio suficiente para considerar que una operación es fraudulenta. Los derechos constitucionales de propiedad y libertad económica hacen que sea perfectamente lícito que un contribuyente organice sus asuntos en la forma que estime más conveniente, pues nadie está obligado a organizarse de modo tal que se paguen la mayor cantidad de impuestos posibles.

---

<sup>119</sup> Cita en: RUIZ, Violeta; SEITZ, Georg. Op. Cit. P. 44.

<sup>120</sup> AARONSON, Graham. Op. Cit. P. 30.

En este sentido es relevante volver al fallo de *Helvering*, ya que nos muestra que la recalificación de las operaciones no se realiza exclusivamente porque carezcan de una razón válida de negocios, porque su único fin era obtener un beneficio impositivo; sino que también porque, a la vez, son operaciones inadecuadas al fin económico perseguido. Por este motivo se ha señalado que la inadecuación y la ausencia de un fin económico válido son dos caras de una misma moneda<sup>121</sup>. El mismo Aaronson parece plegarse luego a esta conclusión, en tanto que al delinear la GAAR que propone para el Reino Unido define a las operaciones inadecuadas (*abnormal arrangements*) como aquellas que, vistas en su conjunto y teniendo en cuenta las circunstancias, no tienen un propósito relevante distinto a la obtención de un resultado fiscal abusivo<sup>122</sup>. Lo esencial, por tanto, consiste en comprender que los distintos elementos que componen al fraude tributario no son independientes entre sí, sino que están íntimamente vinculados uno con otro.

Finalmente, cabe considerar si debemos requerir el propósito subjetivo de eludir el impuesto, u obtener abusivamente una ventaja fiscal, como requisito adicional a los tres elementos objetivos ya analizados. Por cierto, sólo la intención de obtener una ventaja tributaria dota de sentido a las operaciones realizadas en fraude a la ley, pues es este propósito el que lleva a los contribuyentes a eludir; pero cabe preguntarse “si este elemento subjetivo es constitutivo de la norma de fraude, de manera que se exige un grado de culpabilidad, o si se trata de un elemento que se reconduce meramente a los elementos objetivos del fraude, de manera que una serie de operaciones realizadas de tal o cual manera se califican como operaciones realizadas con el propósito de evitar o disminuir la carga tributaria, no siendo necesario que, además se pruebe que quien actúa en fraude era consciente de los efectos de

---

<sup>121</sup> RUIZ, Violeta; SEITZ, Georg. Op. Cit. P. 43.

<sup>122</sup> AARONSON, Graham. Op. Cit. P. 46.

sus operaciones”<sup>123</sup>. A nuestro juicio, es cuestionable que este requisito pueda entenderse como elemento autónomo.

En primer lugar, no parece correcto el argumento de quienes sostienen que el fraude a la ley tributaria no es más que una forma particular de la figura civil, y por tanto debe incorporarse entre sus elementos al ánimo defraudatorio. Según hemos visto, la figura tributaria del *fraus legis* presenta tales peculiaridades en su fundamentación, en los principios que bajo su concepto se juegan, en el área de la vida jurídica que regula, en su estructura y en sus consecuencias, que parece más apropiado afirmar su autonomía dogmática en cuanto institución jurídica respecto a la institución del derecho común.

Por lo demás, incluso si se afirmara la dependencia o vinculación de ambas figuras, deducir de esto que debe existir un ánimo defraudatorio en la elusión fiscal tampoco resulta fácil: antes debe demostrarse que en el fraude a la ley civil también concurre dicho elemento. Recordemos, en efecto, que el elemento subjetivo sólo integra al *fraus legis* para aquellos autores que sostienen que la ilicitud de esta institución está sostenida en la ilicitud de la causa. Por el contrario, para quienes –como Avelino León en nuestro medio– sostienen que la sanción del fraude a la ley proviene de la necesidad de restablecer el imperio de las normas defraudadas, y no de un reproche al autor de la conducta, la ilicitud del fraude es un problema de objeto, y aquí el ánimo defraudatorio deviene irrelevante.

En la doctrina tributaria, esta es la opinión de Rosembuj:

*“El propósito de eludir es objetivo y se configura en el recurso de procedimientos técnicos que no tienen otro fundamento que la finalidad fiscal*

---

<sup>123</sup> RUIZ, Violeta; SEITZ, Georg. Op. Cit. P. 50.

*para no pagar el tributo. (...) La nota determinante del fraudus legis recogida en la teoría general y ya expuesta consiste en tener bien claro que la sanción de la figura se dirige a restablecer el cumplimiento de la ley, sometiendo plenamente el hecho a la norma cuya aplicación se trataba eludir.*

*No es necesario (...) que exista voluntad defraudatoria ni que el resultado prohibido haya sido o no buscado de propósito, puesto que lo que al Derecho importa no es tanto la intención del sujeto como la defensa de su organización jurídica”<sup>124</sup>.*

Por otra parte, si aceptamos que la figura tributaria no es necesariamente dependiente de la propia del derecho común, resulta también difícil fundamentar la necesidad de probar el ánimo defraudatorio como requisito autónomo del fraude, en el entendido de que la aplicación de las normas anti-elusivas no constituye un reproche a la conducta del contribuyente, sino que, por lo común, sólo buscan cobrar los impuestos debidos, o negar las ventajas indebidas según derecho, y a lo sumo cobrar intereses por demora. Pensando en categorías civiles, aquí más bien hay una ilicitud de objeto, no de causa. El problema, a fin de cuentas, parece reducirse a determinar la naturaleza de la sanción de las GAARs, cosa que sólo puede hacerse caso a caso; pero si estas sólo disponen el cobro del tributo eludido o la negación de la ventaja obtenida abusivamente, más intereses por demora, y no disponen adicionalmente sanciones administrativas o penales, no hay razones para exigir un grado de culpabilidad para su aplicación.

## **2.5. El fraude a la ley tributaria en el ordenamiento chileno.**

---

<sup>124</sup> ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*. Madrid, Marcial Pons, 1999. P. 162.

### **2.5.1. Normas anti-elusivas de carácter específico.**

En nuestro derecho no existe una norma anti-elusiva de carácter general. Lo que sí existe y en abundancia son normas anti-elusivas de carácter específico (SAARs, por sus siglas en inglés), que se encuentran desperdigadas a lo largo de la ley impositiva. Valga decir que las características propias de las SAARs hacen que su utilización como mecanismo anti-elusivo tenga algunas ventajas indisputadas. La principal de ellas es que este tipo de normas suelen tener un campo de aplicación definido claramente, por lo que son un elemento de certeza en la legislación tributaria, y ayudan a una mejor comprensión del objeto, espíritu y propósito de la ley<sup>125</sup>. Sin embargo, como las SAARs sólo se aplican a operaciones que han sido identificadas y calificadas como sospechosas por el legislador, no pueden prevenir conductas elusivas que no han sido previamente detectadas. Además estas normas pueden contribuir enormemente a la complejidad de la ley tributaria, generando incluso nuevos espacios para eludir<sup>126</sup>.

A estos efectos es esclarecedor el análisis de Ruiz y Seitz, que identificaron cinco problemas comúnmente asociados al proceder legislativo a través de este tipo de normas: (1) la imposibilidad de prever todas las actuaciones de fraude posibles, (2) el peligro de que la legislación detallada llegue a crear nuevas oportunidades de fraude, (3) o de la posible penalización de operaciones perfectamente legítimas, (4) que estas normas puedan constituir auténticas “hojas de ruta” de los verdaderos defraudadores, y (5) que introducen mucha mayor complejidad en la legislación tributaria<sup>127</sup>.

---

<sup>125</sup> DUFF, David. Op. Cit. P. 492.

<sup>126</sup> Ibid.

<sup>127</sup> RUIZ, Violeta. Op. Cit. P. 13. Dicho sea de paso que esta es, a nuestro juicio, una razón de peso para la incorporación de una GAAR al ordenamiento tributario chileno, que se suma a las razones de índole constitucional apuntadas en apartados previos. La introducción de una GAAR no elimina la necesidad de utilizar normas específicas, ni la de mejorar las ya existentes. En este sentido ha señalado Aaronson que

A pesar de que GAARs y SAARs comparten la misma finalidad anti-elusiva, se encuentra una enorme dificultad dogmática al momento de assimilarlas sin más, puesto que muchas veces el mecanismo de funcionamiento de las SAARs se asemeja más bien al de normas control. Así sucede por ejemplo con el art. 59 inc. 4 N° 1 de la Ley de Impuesto a la Renta, según explicamos a continuación.

Hasta antes del 2001, el art. 59 inc. 4 N° 1 letra b) de la LIR establecía una rebaja de la tasa del 35% para los casos de intereses que provinieran de créditos otorgados desde el exterior, sea por instituciones bancarias o financieras extranjeras o internacionales. La tasa quedaba reducida, de esta manera, a un 4%, lo que tenía por objeto incentivar el financiamiento a través de créditos de los proyectos de inversión. La norma, sin embargo, fue utilizada por distintas empresas para remesar sus utilidades al exterior, y reducir al mismo tiempo las utilidades en Chile al contabilizar como gasto los intereses.

Así, por ejemplo, sucedió con algunas mineras que solicitaban créditos a través de una filial chilena a un banco ubicado en un paraíso fiscal, crédito que era garantizado a través de un depósito que realizaba la matriz en el mismo banco. De esta manera, el pago de los intereses del crédito contraído por la filial sólo pagaba un 4%, y posteriormente la matriz recibía el dinero a través de los intereses que pagaban las cantidades que ella misma había depositado en el banco. Se lograba evitar así el pago de la tasa del 35%

---

dado que la GAAR opera más eficazmente en aquellas áreas en las que los principios subyacentes a las normas son claros, la incorporación de ésta incluso puede resaltar la necesidad de un adecuado uso de las SAARs. Por lo mismo resulta evidente que la incorporación de una GAAR no debería venir asociada a la derogación de las SAARs, aunque sería conveniente una revisión de las mismas para su mejoramiento y, sólo en los casos en que sea necesario, su derogación. Pero indudablemente la incorporación de una GAAR debiera servir para que en el futuro no continúe la proliferación excesiva de este tipo de normas.

establecido para las remesas de dividendos señaladas en el art. 59 N° 1. Además, estas empresas contabilizaban los intereses como gasto, reduciendo su base imponible. Un caso paradigmático es el de La Disputada de Las Condes, que pagaba a filiales de Exxon en Bahamas y Bermudas un promedio de US\$ 70 millones anuales en intereses financieros, lo que equivale a un 30% de sus costos de explotación, y un 20% de sus ingresos por ventas<sup>128</sup>.

El proceder de estas empresas se ajustaba plenamente a la letra de la ley, a pesar de que fuera evidente que se la estaba utilizando para un fin ajeno a la intención de la norma. Por lo mismo el legislador debió reaccionar a través de la Ley N° 19.738 y la Ley 19.879, que regularon en detalle los créditos relacionados y establecieron las normas sobre infra-capitalización.

Siguiendo el análisis de Yáñez<sup>129</sup>, la norma en comento grava con un impuesto de retención en la fuente del 4% a los intereses que se paguen a personas sin domicilio ni residencia en Chile, respecto de ciertas operaciones de financiamiento, que incluye a los créditos otorgados desde el exterior por instituciones bancarias o financieras extranjeras o internacionales. Sin embargo, dicho tratamiento varía si la operación tiene lugar entre partes relacionadas patrimonialmente o el acreedor de los intereses fue constituido, domiciliado o residente en un paraíso fiscal, cuando el endeudamiento con tales entidades supera la proporción 3:1 respecto del patrimonio de la deudora. En ese caso, la tasa del 4% aumentará a un 35% sobre el exceso de endeudamiento. La diferencia de impuesto que resulte entre este 35% y el 4% es de cargo de la entidad deudora, y no de la acreedora.

---

<sup>128</sup> GONZÁLEZ, Joel. *Las empresas mineras y la buena fe contractual*. *Estudios Públicos* (95): 2004. P. 244.

<sup>129</sup> YÁÑEZ, Felipe. *El impacto de los convenios para evitar la doble tributación sobre las normas anti-abuso chilenas*. 2012. P. 29.

A pesar de que la nueva norma tiene un fin anti-elusivo evidente, resulta difícil asimilar su mecanismo de funcionamiento al de métodos interpretativos o al propio de las GAARs. En efecto la norma no devela la intención que estaba subyacente a la anterior disposición, ni sirve para desvestir de su forma jurídica a una operación fiscal inadecuada: sencillamente da una nueva regulación a un determinado supuesto de hecho, esperando que de esta manera se evite el desajuste entre forma y sustancia en la operación. En otras palabras, la norma procura prevenir que se produzca un abuso, o más bien fija los márgenes para el uso correcto de las instituciones reguladas, pero en fin no es una reacción contra el abuso como sí lo son las GAAR. Ambas son normas anti-elusivas, mas la naturaleza de su mecanismo de acción es diversa.

Algo semejante podemos observar con la regulación del art. 31 N° 3 inc. 4 de la Ley de Impuesto a la Renta. Hasta antes de la entrada en vigencia de la Ley 19.738, en nuestro país existía un verdadero mercado de sociedades con pérdida tributaria, que se vendían exclusivamente con la finalidad de que la sociedad que las absorbía aprovechara estas pérdidas. En efecto, las utilidades que generara la sociedad adquirente serían compensadas por las pérdidas de la sociedad adquirida, por lo que no pagarían impuesto. Según una estimación de las Direcciones Regionales de Santiago Centro y Santiago Oriente, en el periodo 1994-1997 existió una pérdida fiscal debido a la absorción de este tipo de empresas “casarón” por un monto promedio anual cercano a los US\$5,8 millones<sup>130</sup>.

Es emblemático a este respecto el caso de Andina S.A. El año 2000 se produjo la fusión entre Vital S.A., filial de Andina, con O’Higgins S.A., a través de la cual O’Higgins absorbió a Vital, a pesar de que en ese momento aquella sociedad no tenía actividad, oficinas ni empleados, y su capital apenas

---

<sup>130</sup> Historia de la Ley 19.738. 19 de Juno de 2001. P. 483.

superaba los \$220 millones. O'Higgins acumulaba a la fecha una pérdida tributaria de más de \$47 mil millones, mientras que Vital tenía un patrimonio de más de \$6 mil millones. Por cierto, estas pérdidas comenzaron a ser rebajadas año a año por la sociedad, que pronto cambiaría de nombre y asumiría el de Vital. El monto total que la empresa estaría obteniendo a través de esta operación ascendería, según estimaciones, a cerca de \$8 mil millones.

La mencionada Ley 19.738 cambió el panorama, limitando la deducción de las pérdidas de las utilidades en los casos de reorganizaciones empresariales que se realizan únicamente con fines tributarios. De esta manera, el inciso 3 del N° 3 del art. 31 de la LIR señala hoy que no se podrán deducir estas pérdidas si con motivo de la reorganización, o en los 12 meses anteriores o posteriores a ésta, la sociedad ha cambiado su giro principal, o no cuenta con bienes de capital y otros activos propios de su giro de una magnitud que permita el desarrollo de su actividad, etc. La idea que subyace a la norma es asegurar que sólo puedan aprovecharse las pérdidas en los casos en que la reorganización no se ha realizado exclusivamente por el beneficio tributario que significaría. Sólo si es que el dueño continúa desarrollando negocios con la sociedad adquirida o continúa con el mismo giro, podrán aprovecharse las pérdidas.

Ahora bien, tal como dijimos respecto del art. 59 inc. 4 N° 1 letra b) de la LIR, esta norma parece más bien regular un determinado supuesto de hecho para definir los parámetros de acción razonables dentro de los que puede moverse el contribuyente, sin que la administración pueda considerarlos abusivos. La esencial diferencia en el mecanismo de acción de estas normas respecto de las GAAR pareciera estar dada porque las SAARs son mecanismos de reacción anticipados que utiliza el legislador, vale decir, funcionan allí donde ya se ha detectado un determinado esquema elusivo. Por lo mismo, es el

propio legislador a través de la nueva regulación de los supuestos de hecho el que reacciona ante el abuso, y es él mismo el que lo desviste, por decirlo así, siendo innecesario dejar tal labor al aplicador del derecho. Las GAARs, por su lado, operan justamente de la manera opuesta, ya que son precisas en los casos de abusos no regulados por el legislador, en los que no existe una SAAR aplicable. Aquí por tanto se hace necesario que sea el aplicador del derecho quien reaccione, despojando de las formas jurídicas artificiosas a la operación realizada en abuso.

### **2.5.2. La ausencia de una norma anti-elusiva general.**

Tal vez la norma que más puede abrir el debate respecto al fraude a la ley tributaria en nuestro medio es el inciso 5 del art. 64 del CT, en virtud del cual el SII debe inhibir su facultad de tasación cuando se trate del aporte de activos de cualquier clase, que resulte de procesos de reorganización de grupos empresariales distintos a la fusión o división, que obedezcan a una legítima razón de negocios. El SII ha apuntado en las Circulares 68 de 1996 y 45 de 2001, que se entiende que existe reorganización para los efectos del artículo en comento cuando sea evidente una legítima razón de negocios que la justifique, “y no una forma para evitar el pago de impuestos, como puede ser el aporte a una sociedad existente que registra una pérdida tributaria y los bienes respectivos fuesen vendidos por ésta última dentro del período de revisión a un mayor valor absorbido por dicha pérdida”.

Por su parte, recientemente nuestra jurisprudencia judicial ha intentado recoger los desarrollos de las cortes anglosajonas con el objeto de explicar el concepto de “legítima razón de negocios”. En el considerando decimoquinto de la sentencia de segunda instancia del caso Coca-Cola (Rol N° 3-2012), la Corte de Apelaciones de Arica ha señalado lo siguiente:

*“De este modo, la reorganización empresarial que realizó la reclamante no obedece a una legítima razón de negocios que la justifique, es decir, aquello que la jurisprudencia anglosajona denomina “business purpose test”, esto es, la planificación es aceptable en la medida que tenga un propósito comercial o económico diferente que el solo objetivo de evitar un impuesto y, en consecuencia, lo actuado ha sido derechamente con el objeto de evitar el pago de impuestos”.*

Sin embargo el tribunal de alzada comete un error similar al cometido por el Tribunal Tributario y Aduanero de Arica en primera instancia (RIT GR-01-00003-2011), al extender la aplicación del concepto de legítima razón de negocios más allá del ámbito definido por el art. 64 inc. 5 CT<sup>131</sup>. En el caso en cuestión el contribuyente se embarca en una enrevesada operación a través de una agencia ubicada en un paraíso tributario, a través de la cual obtiene financiamiento para sus operaciones comerciales en Chile. Con esto el contribuyente logró una serie de beneficios fiscales, pues la agencia funcionaba como un colchón de pérdidas respecto de la sociedad matriz para lograr el doble reconocimiento de las pérdidas de arrastre y de las pérdidas del ejercicio por gasto de financiamiento y refinanciamiento de interés; además de funcionar como tapón, ya que eventualmente las pérdidas generadas evitan el reconocimiento de utilidades retenidas por la filial en el exterior, que detenta el control de las sociedades operativas chilenas<sup>132</sup>. Ahora bien, incluso considerando que las operaciones realizadas por el contribuyente carecían de un propósito válido de negocios, pues estaban desprovistas de un sustrato económico que las justifique, cabe admitir que en nuestro derecho este no es relevante fuera del ámbito específico del art. 64 inc. 5 CT. Por lo mismo nuestra

---

<sup>131</sup> En este sentido: GARATE, Cristián. *Sentencia Coca-Cola: Planificación internacional de agencia en paraíso fiscal*. [en línea] <<http://cristianguarate.blogspot.com/>> [consulta: 29/7/2012]

<sup>132</sup> Ibid.

Corte Suprema acertó en el caso Bahía (Rol 4038 – 2001) al calificar la operación de la inmobiliaria como una forma de elusión lícita, considerando implícitamente que eludir impuestos, por sí mismo, sí es una razón válida de negocios para el ordenamiento tributario chileno, a lo menos como regla general.

La inexistencia en nuestro ordenamiento jurídico de una norma anti-elusiva de carácter general, tiene una consecuencia directa sobre el concepto de fraude a la ley tributaria que deba darse en nuestro medio. Aunque pueda parecer lamentable, las operaciones que obtienen un beneficio fiscal a través de medios artificiosos, y que no se sostienen en una razón válida de negocios, bien pueden ser calificados en nuestro derecho como operaciones de planificación tributaria, cuyos resultados deben ser considerados como plenamente válidos, y no como casos de elusión. Los únicos casos que pueden considerarse como fraude a la ley tributaria, son los que pueden ser enfrentados mediante SAARs y los mecanismos interpretativos, incluyendo entre estos a la interpretación teleológica como forma atenuada de la interpretación económica. Vale decir, si de la interpretación de la norma defraudada pudiéramos concluir que la intención del legislador no ha sido otorgar el beneficio que pretende el contribuyente a través de su operación, entonces podemos calificar a tal operación como un fraude a la ley tributaria y desconocer el resultado que pretendía el contribuyente; lo que ocurre con toda evidencia en los casos en que se aprovecha una laguna inconsciente de la ley. Por supuesto, para quienes sostienen una interpretación literalista y restrictiva de la ley tributaria, todo el campo de conductas que podrían ser entendidas como fraude pasan a ser meras formas de planificación tributaria, a menos que entren en la órbita de alguna norma anti-elusiva específica.

De sostenerse la posibilidad de una interpretación teleológica en nuestro derecho, la lógica del fraude a la ley tributaria en el ordenamiento chileno parece ser similar a la propia del *fraus legis* del derecho común. Pero por lo mismo las operaciones más complejas, que requieren para ser enfrentadas no sólo de la interpretación, sino que también de la recalificación del supuesto de hecho, quedarían fuera del alcance de cualquier forma de reacción del derecho: son formas permitidas de planificación tributaria.

La conclusión, sin embargo, tiene algo contradictorio: para que el contribuyente pueda evitar que su operación sea calificada como elusiva, debe procurar por que ésta sea artificiosa, como si se tratase de un extravagante premio al ingenio. El contribuyente no sólo debe burlar la letra de la ley, sino que debe disimular sus operaciones entre complicadas formas jurídicas.

En el capítulo siguiente deberemos dilucidar la manera en que se plantea la punibilidad de las distintas formas de elusión tributaria: aquellas que abusan del tenor de la ley tributaria, aquellas que caen dentro de la órbita de una SAAR, y aquellas operaciones elusivas que, sin caer en las anteriores categorías, consisten en la utilización de formas jurídicas inadecuadas con el propósito de la obtención de una ventaja tributaria. La principal pregunta que deberemos formular, es si estas conductas pueden considerarse como procedimientos dolosos o maniobras maliciosas a los que hacen referencia los incisos 1 y 2 del artículo 97 N°4 del Código Tributario.

### **CAPÍTULO III**

#### **PROBLEMAS RELATIVOS A LA PUNIBILIDAD DE LA ELUSIÓN FISCAL**

##### **3.1. Derecho Tributario y Derecho Penal: la delimitación y fundamento de las potestades del Estado.**

La manera en que un ordenamiento jurídico ejerce y autolimita sus potestades impositiva y punitiva, cristalizada en la determinación de las conductas de los contribuyentes que son manifestación de sus libertades esenciales, de las que son maniobras que abusan del ordenamiento pero no lo vulneran, y de las que lo transgreden directamente y constituyen por ello delitos o contravenciones fiscales, es como una ventana que nos permite ver de qué forma un Estado comprende su propia relación con la sociedad civil, y los derechos y deberes que recíprocamente se tienen. Este es precisamente el asunto que ahora llamará nuestra atención, la fundamentación y demarcación de la esfera precisa de los delitos tributarios.

La materia debe tratarse en estrecho vínculo con la delimitación de las potestades tributaria y punitiva, con el trazado de sus restricciones, y lo cierto es que esta es una tarea particularmente sensible ya que son libertades esenciales las que se limitan en los dos ámbitos para la consecución de objetivos comunes, de los que depende la existencia misma del Estado. Por cierto, los diferentes ordenamientos jurídicos tienen distintas maneras de resolver la tensión entre estos valores subyacentes cada vez que se presenta en un área de la vida jurídica, y no deja de ser una tarea interesante observar de qué modo, a veces, se otorga mayor prevalencia a uno u otro. Pero si ya es una labor compleja la fundamentación del ejercicio de la potestad punitiva e impositiva por separado, resulta claro que la superposición que se da del ejercicio de ambas potestades al establecer sanciones penales frente al

incumplimiento de las obligaciones tributarias, hace surgir problemas de fundamentación al menos duplicados.<sup>133</sup>

### **3.1.1. Fundamentos de la potestad impositiva.**

El cumplimiento de los fines del Estado, entre los que se incluyen el aseguramiento de las libertades básicas y la observancia de sus funciones redistributivas, sirve como justificación para el cobro de tributos como medio necesario para su financiamiento. Por ello se ha dicho que la existencia misma del Estado depende del respeto a la norma tributaria y del cumplimiento de las obligaciones y deberes que ella impone<sup>134</sup>. Según hemos expuesto en el capítulo primero de esta memoria, ya la sola función económica que cumplen los impuestos en un Estado social de Derecho, como garantes de una justa distribución de los recursos, justifica que la Administración tenga las herramientas suficientes para el cobro de los tributos adeudados. Hemos dicho que los medios de fiscalización, las obligaciones accesorias que tiene el contribuyente para con la Administración, el procedimiento de cobro e incluso las normas anti-elusivas, generales y específicas, encuentran su fundamento en la necesidad de asegurar que las cargas impositivas recaigan en cada quien según su capacidad contributiva, esto es, de acuerdo a la distribución que ha hecho el legislador teniendo como guía los mandatos constitucionales de la igualdad material.

Sin embargo para algunos autores como Saffie<sup>135</sup> esta función económica de los impuestos no logra penetrar hasta el fundamento último de la obligación de contribuir en el Estado moderno. Este aspecto económico que

---

<sup>133</sup> VAN WEEZEL, Alex. *Delitos Tributarios*. Editorial Jurídica, Santiago, 2007.

<sup>134</sup> Las palabras son de Angelo Dus, citado en: MASSONE, Pedro. *Infracciones Tributarias*. LegalPublishing, Santiago, 2010. P. 1.

<sup>135</sup> SAFFIE, Francisco. *Justicia distributiva e impuestos: la importancia del Derecho Tributario*. En: Seminario de Filosofía del Derecho de la Universitat de Girona (2011, Girona, España). Inédito.

muestra a los impuestos principalmente como una de las fuentes de la recaudación necesaria para el financiamiento del gasto público, importante como lo es, sólo daría según el mentado autor una visión parcial del fenómeno tributario, puesto que los impuestos además serían una parte constitutiva de la idea de la justicia en una comunidad política<sup>136</sup>. En otras palabras los impuestos no sólo se relacionan con una idea de justicia distributiva de manera mediata, a través del gasto de lo por ellos recaudado, sino que son en sí mismos la realización de una idea de justicia en una comunidad política, que incluso antes de cualquier redistribución a través de políticas públicas, se concreta cuando el contribuyente reconoce a la comunidad a la que pertenece por medio del pago de impuestos. El pago del impuesto puede entenderse como un reconocimiento en un sentido hegeliano, que hace un ciudadano a la comunidad a la que debe los bienes y libertades económicas que posee o ejerce y, más todavía, un tratamiento acorde con su dignidad humana, dado por la trama de derechos y libertades sociales, políticas y económicas que le concede.

Dentro del entramado institucional del Estado moderno, diversas instituciones tienen por función servir de base al reconocimiento recíproco de los ciudadanos en los términos recién enunciados; y así cabe nombrar destacadamente a aquellas a través de las cuales se manifiesta el derecho de cada ciudadano para participar en los procesos deliberativos en una comunidad democrática. En este orden de ideas pareciera que para Saffie el deber de contribuir con el pago de impuestos comparte este importante aspecto institucional. Lo que realmente está en juego no es únicamente la recaudación de lo que el Estado requiera para financiarse, sino es el reconocimiento que hace el contribuyente a la comunidad política de la que es parte a través del

---

<sup>136</sup> Ibid. P. 31.

pago del impuesto, por la posibilidad de desarrollarse en ella como sujeto moral.

Lo anterior incide en la manera de comprender la relevancia del incumplimiento de una obligación tributaria. Al no pagar los impuestos según la capacidad contributiva disminuye por cierto la recaudación del Estado que, si quiere cumplir con las funciones que le son propias, debe subir los impuestos a quienes sí los pagan o no los pueden eludir. Así se ha pronunciado por ejemplo el Tribunal Constitucional español en la sentencia 76/1990, que citamos en el capítulo anterior de esta memoria. El incumplimiento tributario sería en este sentido indeseable sobre todo por la merma que significa para las arcas fiscales, y por la vulneración mediata a la justa distribución de las cargas públicas. Pero añadiendo una función institucional a los impuestos, se puede agregar que quienes utilizan el Derecho Tributario para sus propios fines realizan una especie de reificación de sus conciudadanos, al negarles el reconocimiento debido<sup>137</sup>. Por esto veremos enseguida que en el análisis relativo al bien jurídico protegido en los delitos fiscales, resulta trascendental la discusión respecto a la función que cumplen los impuestos dentro del Estado moderno.

### **3.1.2. El bien jurídico protegido en los delitos tributarios.**

#### **3.1.2.1. Consideraciones generales.**

Sabemos que la potestad tributaria no puede llegar al extremo de ahogar las libertades fundamentales que, a fin de cuentas, está llamada a asegurar, y por ello se ve limitada por una serie de principios como el de la no

---

<sup>137</sup> Ibid. P. 33.

confiscatoriedad y el de capacidad contributiva, así como también por la reserva de ley, la tipicidad, la territorialidad y la irretroactividad de la norma tributaria. Como nos muestra van Weezel, existen importantes paralelismos entre esta comprensión de la potestad tributaria y la que podemos dar de la potestad punitiva.

El ejercicio de la potestad punitiva, dice el autor citado, constituye un instrumento poderoso de estabilización social, cuya eficacia está indisolublemente ligada a su autorrestricción mediante reglas de prudencia, cuyas formulaciones abstractas dan origen a los principios de política-criminal, como la proporcionalidad y la lesividad. En el ámbito de las normas de comportamiento, así como en el ordenamiento impositivo, rige en el penal el principio de reserva legal, de prohibición de analogía, la primacía del principio de irretroactividad y de territorialidad de la ley<sup>138</sup>.

En la medida en que tanto el Derecho Tributario como el penal deben autolimitarse, el establecimiento sanciones penales<sup>139</sup> frente al incumplimiento de las obligaciones fiscales exige un fuerte trabajo de fundamentación. Parte de este trabajo ya lo hemos abordado al considerar la función y el ámbito preciso que cabe a los impuestos en el Estado moderno. La segunda parte de esta labor está dada por la revisión de la función del Derecho Penal que, parafraseando a Roxin, consiste en la protección de bienes jurídicos<sup>140</sup>.

Siguiendo a Szczeranski, la teoría del bien jurídico se ha abocado por largo tiempo a estudiar la posibilidad de limitar a través suyo el ámbito de lo legítimamente criminalizable, de manera que el poder del Estado no destruya la

---

<sup>138</sup> VAN WEEZEL, Alex. Op. Cit. P. 11.

<sup>139</sup> E incluso administrativas, si suponemos que este tipo de sanciones también provienen del *ius puniendi* del Estado.

<sup>140</sup> ROXIN, Claus. *Derecho Penal parte general tomo I: Fundamentos. La estructura de la teoría del delito*. Madrid, Editorial Civitas, 2003. P. 51.

libertad que debe resguardar<sup>141</sup>. Según él mismo explica, para prevenir que el legislador se exceda en la criminalización de conductas, una formulación tradicional del principio de lesividad supedita el establecimiento de la responsabilidad penal a la lesión de un bien jurídico, de modo que éstos son concebidos como fuentes de validez material de la norma penal. Esta por cierto correspondería a una concepción material de bien jurídico, opuesto a una formal que tiende a identificar a tal concepto con la *ratio legis* de la norma. Szczaranski por otra parte nos advierte acerca de las dificultades de una concepción material:

*“Si se quiere limitar al legislador, o enjuiciar la legislación penal, es necesario concebir el bien jurídico –al menos en sus aspectos substantivos- de forma independiente del legislador y de la legislación. Ello quiere decir que los criterios justos y claros que permitan criticar y justificar al legislador no pueden en última instancia ser definidos por el mismo: si se busca determinar al legislador la material de lo jurídicamente tutelable (sic), la concreción de lo tutelable no puede entregarse al legislador”<sup>142</sup>.*

Una solución al parecer natural a este problema, consiste en referir a la Constitución como fuente de validez material. En este sentido Rudolphi ha visto en ella dos características relevantes: en primer lugar, es anterior a la norma penal, por lo que bien puede ser un límite para el legislador; y luego dicho límite no hace referencia al derecho natural o a relaciones sociales preexistentes al derecho, ergo es jurídicamente vinculante<sup>143</sup>. La Constitución articula al Estado en torno a conceptos de justicia material y libertad, asimismo ordena también a la vida en sociedad, y de tal forma es origen o fuente de una serie de principios

---

<sup>141</sup> SZCZARANSKI, Federico. Sobre la evolución del bien jurídico penal: un intento de saltar más allá de la propia sombra. *Política Criminal*, 7 (14); 379. Diciembre 2012.

<sup>142</sup> Ibid. P. 429.

<sup>143</sup> Citado en: Ibid. P. 392.

valorativos a partir de los cuales puede construirse el concepto de bien jurídico. Sin embargo como el Estado no es estático sino que se adapta de acuerdo a los distintos momentos históricos, se llega a la conclusión de que los bienes jurídicos corresponden a funciones sociales que –conforme a una Constitución particular y al momento histórico concreto- son valiosas en la estructura social<sup>144</sup>.

El problema de una teoría semejante a la expuesta, está dada por la excesiva abstracción de los conceptos constitucionales, que sólo con dificultad pueden ser capaces de establecer límites precisos al legislador desplegándose en la forma de bienes jurídicos. Resulta aventurado sostener que el sistema jurídico ha resuelto ya a nivel constitucional el ámbito de lo que debe ser protegido por la norma penal pues, siguiendo a Atria<sup>145</sup>, las formulaciones constitucionales suelen expresarse en conceptos que se caracterizan por tener un alto nivel de abstracción, que es precisamente el que los hace políticamente incontrovertidos y facilita un consenso en torno a ellos. Pero entendiendo que una concepción es una más estricta especificación política de los conceptos, podemos concluir que un concepto bastante abstracto puede albergar en sí diversas concepciones que incluso pueden ser opuestas, y por ello la Constitución usualmente se cuida de manifestar en su normativa estas concepciones, en tanto que un Estado democrático no puede excluir de antemano ninguna visión política de los espacios deliberativos. En términos concretos, a pesar de que podamos concordar en que la justicia, la libertad y la igualdad son conceptos que deben regir en nuestro ordenamiento constitucional, tal acuerdo difícilmente se replicará al momento de delinear específicamente lo que entendemos por justicia, libertad e igualdad, y por ello

---

<sup>144</sup> Ibid. P. 393.

<sup>145</sup> ATRIA, Fernando. El derecho y la contingencia de lo político. Revista de Derecho y Humanidades. (11); 331. 2005.

tal especificación probablemente no puede ni debe quedar definida en la Constitución.

Lo que se viene diciendo es palpable sobre todo en materia tributaria, y ya hemos visto sucintamente el tema (capítulo I). La interpretación que se da de los derechos constitucionales de propiedad, de libertad económica, de la igualdad y del principio de legalidad varía en forma notoria según se los mire desde una perspectiva libertaria, liberal, igualitaria, etc., a pesar de que todas puedan surgir de conceptos propios de la Carta Magna; e incluso puede ser aún más controvertido de qué manera estas diferentes concepciones pueden en último término encontrar una forma concreta en el sistema impositivo<sup>146</sup>. Más todavía, el concepto mismo de Estado y de los impuestos cambia drásticamente según cada diversa concepción, y lo cierto es que la determinación del bien jurídico de protección en los delitos fiscales está íntimamente ligada con tales conceptos.

La discusión respecto al bien jurídico protegido en los delitos tributarios tiene numerosos alcances prácticos en el diseño de la legislación y en su interpretación, pero al servir de fundamento de la punibilidad para este tipo de delitos, al determinar de esta manera su alcance, presupone necesariamente una discusión previa respecto a estos temas: en efecto es distinto lo que se debe proteger para aquel que piensa el impuesto sólo desde una perspectiva patrimonial, respecto de aquel que ve en impuesto además un aspecto institucional. En los siguientes apartados nos abocaremos precisamente al estudio de estas distintas visiones.

### **3.1.2.2. La teoría patrimonialista.**

---

<sup>146</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. Op. Cit. Pp. 12 y ss.

Para cierto sector de la doctrina, los delitos tributarios suponen un incumplimiento de una obligación patrimonial legalmente establecida, que inflige un daño económico al acreedor tributario que es el Fisco. El deber fiscal del contribuyente es visto así principalmente desde su dimensión patrimonial, y por tanto el delito tributario no dista mucho de los delitos comunes contra la propiedad individual, sólo que en aquel caso el patrimonio es el fiscal. En nuestra doctrina, esta postura es apoyada por la mayoría de los autores. En lo relativo específicamente al art. 97 N° 4 inc. 1 del CT, que luego será centro de nuestros análisis, la historia de la norma parece sugerir que la protección penal se concentra marcadamente en este interés patrimonial, lo que según Viveros explica la relación de este delito con las defraudaciones descritas por el Código Penal<sup>147</sup>.

Cabe observar desde ya que estimar que en el delito fiscal la principal fuente del injusto es la merma del patrimonio fiscal, presupone ver en el tributo una función meramente recaudatoria. En otras palabras, para poder ver en la obligación fiscal sólo su aspecto patrimonial, de manera de fundar el injusto del delito tributario sobre el daño económico que produce, los impuestos deben ser vistos, ante todo, como medios para recaudar lo que el Estado necesita para acometer las funciones que le son propias. La anterior posición se puede vincular a una aproximación liberal, que tiende a observar en los tributos una función principalmente económica, y por esto no resulta extraño que, al asimilar el delito fiscal a los delitos comunes contra la propiedad, se caiga en un lugar común propio del liberalismo, que es ver al Estado y a las relaciones entre este y los particulares desde una óptica propia del derecho privado.

---

<sup>147</sup> VIVEROS, Miguel. Algunas precisiones sobre el delito descrito por el artículo 97 N° 4 inc. primero del código tributario. *Gaceta Jurídica*. 320; 75. Febrero de 2007.

Sin embargo una visión como esta, que asimile al Estado con cualquier acreedor particular, no puede responder a una serie de interrogantes. Así, no logra explicar por qué el Fisco, en tanto que acreedor, cuenta con el instrumento penal del que los demás acreedores por regla general no disponen; ni por qué ha de hacerse una distinción a estos efectos entre diversas fuentes de obligaciones, entre una obligación emanada directamente de la ley y otra que surge del acuerdo de voluntades o, incluso, entre obligaciones legales aseguradas o no penalmente<sup>148</sup>.

Según Viveros resulta claro, sin embargo, que en el delito tributario no sólo se produce una disminución de un cierto patrimonio, el del Fisco en este caso, puesto que al estar tal patrimonio dirigido al cumplimiento de los fines propios del Estado, mediatamente se afecta también la posibilidad de satisfacer las necesidades públicas y acometer las funciones de justicia redistributiva<sup>149</sup>. Para el citado autor la consideración de este aspecto, sumado a la dimensión patrimonial, justifica afirmar que los delitos tributarios poseen un carácter pluriofensivo y conllevan en general un injusto de mayor entidad o gravedad que los delitos cometidos contra un patrimonio individual cualquiera, que no cumple aquellas funciones que, en buenos términos, benefician a toda la comunidad.

Uno de los mayores inconvenientes teóricos de la tesis patrimonialista es que no logra explicar de manera suficiente por qué la gran mayoría de los tipos penal-tributarios no exigen que se cause un efectivo perjuicio patrimonial al Fisco. En efecto el Código Tributario prescinde del resultado al momento de establecer la punibilidad, y así, habla de la omisión de asientos en los libros de contabilidad, o de la adulteración de balances o inventarios, sin exigir un

---

<sup>148</sup> VAN WEEZEL, Alex. Op. Cit. P. 14.

<sup>149</sup> Ibid. Pp. 74-75.

particular resultado de estas conductas; o también excluye al resultado como elemento del tipo al castigar la presentación de declaraciones incompletas o falsas “que puedan inducir” a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda, de donde bien puede deducirse que se ha prescindido del resultado como elemento del tipo<sup>150</sup>. De acuerdo a lo anterior, y en lo que a nosotros nos atañe, podemos aseverar con cierto apoyo doctrinario que, de entre los delitos del art. 97 N° 4 inc. 1 del CT, i.- las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que pueden inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda, ii.- la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las operaciones gravadas, iii.- la adulteración de balances o inventarios, iv.- la presentación de éstos dolosamente falseados, y v.- la confección maliciosamente guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas, falsas, con o sin timbre del Servicio, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en el mismo número 4 del art. 97, son delitos que en los que el resultado no es parte del tipo, pues son delitos de mera actividad. Lo mismo, por otra parte, podría decirse del delito del art. 97 N° 23 (cuyo tenor literal castiga al que maliciosamente proporcionare datos o antecedentes falsos en la declaración inicial de actividades o en sus modificaciones o en las declaraciones exigidas con el objeto de obtener autorización de documentación tributaria), a lo menos uno de los delitos contemplados en el art. 100 (que castiga al contador que al confeccionar o firmar cualquier declaración o balance o que como encargado de la contabilidad de un contribuyente incurriere en falsedad) y de los delitos del art. 97 N° 22 (que sanciona al que maliciosamente

---

<sup>150</sup> Ha sido señalado por VIVEROS, Miguel. Op. Cit. P. 79, que dado que la sanción de multa en muchos casos está fijada según el valor del tributo eludido, la consumación del delito exige que el comportamiento descrito conlleve un perjuicio fiscal efectivo que equivale, precisamente, al valor del tributo cuyo pago ha sido eludido por el contribuyente. La situación sería asimilable a las defraudaciones, cuya pena se determina de acuerdo al monto del perjuicio (art. 467 CP)<sup>150</sup>. Siguiendo a van Weezel y a Massone, pareciera más bien que el perjuicio en los delitos de los arts. 97 N° 4 incisos 1°, 2°, 3°, 97 N° 8 y 97 N° 10 inciso 3° CT, es una condición objetiva de punibilidad, que debe satisfacerse para poder aplicar la multa.

utilizare los cuños verdaderos u otros medios tecnológicos de autorización del Servicio para defraudar al Fisco). Si se quiere salvar una lectura patrimonialista de los delitos tributarios, esto sólo podría explicarse como una forma de anticipación de la punibilidad al momento en que se manifiesta el desvalor de la acción<sup>151</sup>.

De todas maneras la tesis patrimonialista también goza de claras ventajas explicativas, que son expuestas por van Weezel en los siguientes términos:

*“La tesis patrimonial no enfrenta mayores problemas en lo que respecta a la determinación de los sujetos activos del delito. Si se trata de sancionar principalmente un perjuicio patrimonial, entonces pueden ser autores del hecho todos los que han intervenido en él con cierta intensidad, dominándolo o según lo exijan las diversas concepciones sobre la autoría. En cualquier caso, la dependencia de un sujeto con la calificación personal de ‘contribuyente’ como punto de referencia de la accesoriedad pasa a un segundo plano”.*<sup>152</sup>

### **3.1.2.3. La transparencia fiscal.**

De acuerdo con Massone, una teoría meramente patrimonialista del bien jurídico no puede explicar por qué en nuestra ley las sanciones que se imponen a quien declara honestamente pero no paga usualmente no son de carácter penal, a diferencia de lo que sucede con quien cumple una obligación de una cuantía que puede parecer importante, pero engaña o falsea la información que proporciona, para quien la ley reserva penas y castigos más

---

<sup>151</sup> VAN WEEZEL, Alex. Op. Cit. P. 15-18.

<sup>152</sup> VAN WEEZEL, Alex. Op. Cit. P. 15.

severos.<sup>153</sup> El mismo autor por esto ha sugerido que el bien jurídico protegido en los delitos tributarios puede ser la transparencia fiscal. La transparencia fiscal incluye, por un lado, el deber del contribuyente y de otros obligados tributarios de proporcionar una información veraz y, por el otro, el derecho de la administración a recibir esa clase de conocimiento, a fin de poder ejercer debidamente sus facultades relativas a la aplicación de los impuestos fiscales internos y, en particular, la fiscalización y determinación de los mismos; todo lo cual sería reflejo del deber fundamental de actuar de buena fe, que pesa tanto sobre las autoridades como sobre los ciudadanos<sup>154</sup>.

Según muestra el citado autor, la administración tributaria depende de la información que le puede proporcionar el propio contribuyente o los terceros que se relacionan con el mismo, por lo que esta información se torna de vital importancia para los órganos del Estado. Dice el propio Massone:

*“La masificación del tributo ha obligado a abandonar la antigua intervención y control que la administración realizaba en forma previa al cumplimiento por parte del contribuyente. El Estado se ha visto constreñido a confiar cada vez más en el cumplimiento espontáneo (...) de parte del deudor y en la información que éste y otras personas le proporcionan”<sup>155</sup>.*

Este fenómeno ha llevado a que hoy los Estados, en sus relaciones internacionales, se preocupen de incorporar en las convenciones para evitar la doble imposición artículos que contemplan el intercambio de información tributaria. Actualmente, además, se observa que los intentos por neutralizar los efectos nocivos de los paraísos fiscales se traducen, e incluso se limitan, al

---

<sup>153</sup> MASSONE, Pedro. Op. Cit. P. 66.

<sup>154</sup> Ibid. P. 66.

<sup>155</sup> Ibid.

propósito y a la presión por imponerles el intercambio de información<sup>156</sup>. Todo esto, según Massone, es evidencia de que la veracidad del contribuyente y de los informantes se torna más importante incluso que el cumplimiento de las obligaciones sustantivas, y explica por qué en nuestra legislación son mayores las sanciones para quien cumple una obligación en una cuantía que puede parecer importante, pero engaña o falsea la información que proporciona, que las de quien declara honestamente pero no paga<sup>157</sup>.

Sin embargo, resulta difícil hacer de la transparencia fiscal un bien jurídico en su propio derecho. En efecto, pareciera que la entrega falseada o engañosa de información no cumple en los delitos tributarios la función de fundar el injusto, sino que sólo son antecedentes que para el legislador demuestran más allá de toda duda la intención del sujeto de incumplir su obligación fiscal. Dicho de otra manera la enorme importancia que en la ley penal-tributaria cobra la información veraz y oportuna en el contexto de un Estado que como el moderno depende tanto de la información entregada por el contribuyente y terceros, parece sustentarse en que esta es una forma en la que se hace manifiesta a través de actos positivos la intención de evadir la norma tributaria.

#### **3.1.2.4. La tesis institucionalista.**

La tesis institucionalista enfatiza el aspecto ciudadano-institucional de la obligación tributaria, en tanto que los impuestos son por una parte el combustible que utiliza el Estado social para funcionar y el Estado de Derecho para mantenerse, y por otra una manera en que los ciudadanos se reconocen unos a otros como miembros de una misma comunidad política. En lo referido a

---

<sup>156</sup> Ibid. P. 67.

<sup>157</sup> Ibid. P. 66.

la primera de estas funciones apuntadas, el deber ciudadano consiste en contribuir mediante pagos en dinero a la mantención del modelo, como garantía de la simbiosis entre Estado social y Estado de Derecho. En palabras de van Weezel:

*“El estatus de ciudadano, del que cada persona se beneficia, procede de la vigencia de un orden normativo que, en su aspecto económico-social, subsiste en el Estado impositivo. Esta auto-comprensión del ciudadano se articula en parte en una serie de deberes de carácter positivo, que exceden el contenido del *neminem laede* y obligan a la construcción de un mundo común con los demás ciudadanos. La obligación tributaria adquiere así un carácter institucional, que se expresa en el deber positivo de contribuir al mantenimiento del orden económico-estatal concretado en el Estado impositivo”<sup>158</sup>.*

Por otra parte, si comprendemos que en el Estado moderno los tributos comparten, junto con otras instituciones propias de una comunidad política-democrática, la función de servir como medio del reconocimiento recíproco de los ciudadanos (ver apartado 3.1.1.), podemos afirmar que quien pretende utilizar el ordenamiento tributario para sus propios fines y desobedecer a sus deberes institucionales niega el reconocimiento debido al Estado y a sus conciudadanos. Pretender no pagar impuestos en conformidad a la distribución fijada por el legislador siguiendo las guías de la capacidad contributiva, implica en este sentido desconocer que es al propio Estado y a los conciudadanos a quienes se debe la posibilidad de desarrollar la libertad económica y de gozar de bienes y servicios, como presupuestos de la posibilidad de desplegar su dignidad dentro de esta comunidad; al tiempo que se niega la oportunidad para que los demás ciudadanos puedan estatuirse como sujetos dignos y morales en los mismo términos.

---

<sup>158</sup> VAN WEEZEL, Alex. Op. Cit. P. 16.

Conceptualizada así, la infracción del deber institucional no coincide necesariamente con el incumplimiento de la norma tributaria, en tanto que para tal deber lo que en primer término resulta relevante es la forma en que el sujeto se dispone ante su obligación fiscal: aunque todavía no haya logrado evadir sus impuestos, el ciudadano que ha realizado actos concretos en este sentido ya ha fallado en reconocer a las instituciones estatales como expresión de una idea de justicia en una comunidad democrática, y a sus conciudadanos como sujetos morales. Por lo mismo es importante recalcar que si los impuestos se revisten de un carácter institucional, distinto al patrimonial, el vínculo que une al obligado tributario con el Fisco se enriquece y deja de ser meramente objetivo: la infracción del deber institucional está necesariamente ligada a la volición, y a la manera en que tal volición se externaliza en una conducta, por lo que ni siquiera requiere de la materialización del incumplimiento de la norma positiva que establece la obligación fiscal.

Desde esta perspectiva cobra sentido que los delitos tributarios no requieran de un resultado, sino que anticipen la punibilidad al momento en que se manifiesta el desvalor de la acción; después de todo, es en ella donde yace el injusto pues en los actos positivos destinados a evadir la norma tributaria ya se muestra la infracción del deber institucional, no en el resultado, que es sólo la materialización del incumplimiento.

Además no es propiamente el carácter fraudulento de la conducta, el engaño, lo que funda la reprochabilidad penal, sino que la intención de incumplir con el pago del impuesto materializada en actos positivos. Estos actos positivos, por su parte, pueden consistir en un incumplimiento malicioso de los deberes de información, pero conceptualmente no están limitados a ellos, pues puede ser cualquier conducta tendiente a tal efecto. Dada la gran

relevancia que tiene para la administración tributaria la información veraz y oportuna, el otorgamiento de esta incompleta o falseada no es más que una evidencia irrefutable a ojos del legislador, una externalización indubitable de la voluntad del obligado dirigida a incumplir con la norma tributaria.

De todas formas, estimar que lo central en los delitos fiscales es la infracción de un deber positivo, implica hacer de ellos delitos especiales en sentido estricto. Como muestra van Weezel, esto querría decir que quien no ostenta la calidad de contribuyente a quien corresponde el cumplimiento de la obligación pertinente, no puede ser tratado como interviniente en el respectivo delito tributario, mientras que todo contribuyente que interviene en el hecho es por esa sola circunstancia autor del delito, sin consideración de la medida relativa en que ha configurado el comportamiento típico. Una relación de coautoría entre contribuyentes y no contribuyentes, concluye el autor, queda por la misma razón excluida de plano<sup>159</sup>. Ahora bien, a pesar de que nuestra doctrina se ha inclinado por comprender a los delitos fiscales como delitos comunes<sup>160</sup>, voces más recientes han visto en ellos delitos de posición o delitos especiales propios<sup>161</sup>, siguiendo así una corriente largamente asentada en doctrina comparada<sup>162</sup>. Para Massone, por ejemplo, si los deberes tributarios se imponen por ley a determinadas personas, resulta lógico que sólo ellos respondan de su incumplimiento<sup>163</sup>. El tema, por cierto, reviste tal complejidad que no podemos abordarlo en mayor detalle en esta memoria.

---

<sup>159</sup> VAN WEEZEL, Alex. Op. Cit. P. 17.

<sup>160</sup> En este sentido Alejandro Dumay y Eduardo Castro. Véase un análisis más acabado en HADWA, Marcelo. El sujeto activo en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal. *Política Criminal*. 3; 1-18. 2007.

<sup>161</sup> Ibid. P. 18; MASSONE, Pedro. Op. Cit. P. 62.

<sup>162</sup> SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. Atelier, España, 2005. Pp. 53 y ss.

<sup>163</sup> MASSONE, Pedro. Op. Cit. P. 62.

Si nuestro ordenamiento tributario ha seguido a la tesis institucionalista del bien jurídico, en cualquier caso no parece haberlo hecho en todas sus consecuencias. Así el art. 162 inc. 2 permite los acuerdos reparatorios en los delitos tributarios, y el inciso 3 del mismo artículo, deja a la discreción del Director la persecución penal de los delitos sancionados con multas y penas corporales, lo que muestra que, para el legislador, el bien jurídico de los delitos tributarios es uno de carácter “disponible”, que puede condonarse o renunciarse. Como señala van Weezel, si la ley penal fuera a proteger las responsabilidades institucionales, que a diferencia de las obligaciones patrimoniales son indisponibles, no habría lugar para normas de esta naturaleza<sup>164</sup>.

### **3.1.2.5. El bien jurídico en las contravenciones tributarias.**

Para proteger los intereses fiscales, el Estado no sólo establece sanciones penales, sino que también sanciones administrativas, a las que nos referiremos con el nombre de contravenciones. La distinción entre estas y aquellas ha sido objeto de un largo y complejo debate, en el que por cierto no podemos adentrarnos en profundidad ahora, aunque tampoco podemos evadirlo del todo.

De acuerdo a nuestro Tribunal Constitucional, tanto el Derecho Penal como el administrativo sancionador son expresión del *ius puniendi* del Estado<sup>165</sup>. De aquí se deduce, por ejemplo, que en ambos ámbitos ha de regir el principio de legalidad con cada una de sus consecuencias, así como las diversas garantías procesales, que al decir del TC, han de aplicarse en el

---

<sup>164</sup> VAN WEEZEL, Alex. Op. Cit. P. 17.

<sup>165</sup> TC, 26.8.1996. Rol N° 244; TC, 25.4.2000. Rol N° 306; TC, 21.4.2005. Rol N° 437.

derecho administrativo sancionador al igual que en el ámbito penal, aunque “con matices”. La consecuencia más profunda, sin embargo, de la afirmación anterior, es que la diferencia entre las penas penales y las administrativas es sólo cuantitativa, no cualitativa. En este sentido se han expresado también voces en la doctrina<sup>166</sup>, y nosotros concordamos con ellos.

Dado que el Derecho Penal y el administrativo sancionador sólo tienen diferencias cuantitativas, la reacción de uno y otro debe estar fundada en la afectación a un bien jurídico, aunque tal afectación sea de diversa intensidad. Las administrativas, por tanto, no son meras obligaciones impuestas por razones de orden, sino que tal como en Derecho Penal, buscan evitar la lesión de ciertos bienes jurídicos considerados como relevantes. De acuerdo con Cury, cabe precisar de todas formas que las sanciones del derecho administrativo sólo son admisibles para reaccionar contra infracciones leves cuya significación ético-social es reducida, sea por la naturaleza de los bienes jurídicos afectados, sea por el modo o circunstancia del ataque, sea por la escasa reprochabilidad que éste involucra. “Por consiguiente –dice el autor-, la magnitud de estas reacciones no puede sobrepasar una medida modesta y, en especial, su naturaleza debiera limitarse a la irrupción en esferas de derechos cuya significación es de segundo orden, como los patrimoniales”.<sup>167</sup>

Es dable pensar que si la diferencia entre las sanciones penales y las administrativas es sólo cuantitativa y no de cualidad, unas y otras pretenden proteger el mismo bien jurídico cuando se refieren a la misma materia, aunque el grado de afectación de aquel sea diverso. No es extraño que la ilicitud de una conducta en Derecho Penal y el administrativo sancionador surja de la misma fuente, en tanto que ambos son manifestaciones del *ius puniendi* del Estado, que

---

<sup>166</sup> CURY, Enrique. *Derecho Penal. Parte General*. Ediciones Universidad Católica de Chile. Santiago, 2005. Pp. 101 y ss. VAN WEEZEL, Alex. Op. Cit. P. 24.

<sup>167</sup> CURY, Enrique. Op. Cit. P. 109.

en su esencia es el mismo en sus dos facetas. En el caso de los ilícitos tributarios, y particularmente en el caso de los arts. 97 N° 2 y 5 por un lado, y 97 N° 3 y 4 por el otro, esta idea se ve reforzada por la casi idéntica descripción del tipo: en efecto, sólo porque aquello que se protege en ambos casos es similar, se entiende que la forma en que se materializa tal protección sea parecida. Por esto el estudio de las contravenciones puede resultar ilustrativo para los efectos de esclarecer el bien jurídico protegido en los delitos fiscales.

De acuerdo a Massone las infracciones tributarias administrativas se distinguen de los delitos contra la Hacienda Pública, básicamente, porque estos últimos son sancionados con pena de privación de libertad, en tanto que las llamadas infracciones tributarias administrativas son objeto, tan sólo, de sanciones de este último carácter; y, salvo alguna excepción, son sanciones de carácter pecuniario, esto es, multas<sup>168</sup>. Esta distinción, correcta por cierto, se centra de cualquier manera sólo en un aspecto formal, y no resalta la diferente naturaleza de los bienes jurídicos en uno y otro caso.

Dentro del ámbito que a nosotros nos interesa ahora, un ejemplo claro de evasión fiscal que constituye una contravención administrativa, es el definido por el art. 97 N° 3 del Código Tributario, que sanciona a la declaración incompleta o errónea de un impuesto que pueda inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda, con una multa de 5% al 20% de las diferencias que resultaren. Si bien la forma de evasión a la que refiere este artículo es sin dudas una contravención administrativa, por la sanción que establece, el numeral siguiente del artículo en comento hace que sea difícil determinar específicamente qué conductas deben comprenderse en las formas contravencionales de evasión, y cuáles son antes bien delitos. Dice el art. 97 N° 4 que se sanciona con pena corporal a las declaraciones maliciosamente

---

<sup>168</sup> MASSONE, Pedro. Op. Cit. P. 189.

incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda. Otro tanto puede decirse respecto a las figuras de los art. 97 N° 2 y N° 5, contravención y delito respectivamente, que sólo diferencian sus descripciones típicas por una referencia en este último caso a la “malicia” y al “impuesto que se trata de eludir”.

Resulta significativo que en la línea divisoria entre delitos y contravenciones fiscales esté escrita la palabra “malicia”. Ella nos muestra en qué consiste específicamente la diferencia del bien jurídico protegido por las normas del Derecho Penal y por las del derecho administrativo sancionador en el ámbito impositivo, que justifica la aplicación de penas corporales en un caso y sólo de multas en otro. Como haremos más adelante, no resulta claro que la voz “malicia” ni la voz “dolosos” utilizadas en el art. 97 incorporen en la descripción típica la necesidad de que el sujeto actúe mediante engaño o fraude, sino que es posible que sólo sea una expresión de la exigencia de que el sujeto deba actuar con dolo, excluyéndose de plano la sanción penal de las formas culposas. Éstas, las formas culposas, quedan dentro de la esfera de acción de las contravenciones de los arts. 97 N° 2 y N° 3, dependiendo del caso. Lo anterior es sobretodo evidente en la redacción del art. 97 N° 3, que excluye la aplicación de la multa en los casos en que el contribuyente prueba haber empleado la debida diligencia.

La graduación de la naturaleza de la sanción según la forma en que el sujeto se dispone ante su obligación tributaria, v. gr. este énfasis en la volición, puede mostrarse como un reflejo de que el bien jurídico protegido es, tanto en las sanciones penales como en las administrativas, el carácter institucional del deber. El legislador pone en primer plano a la volición, y de acuerdo a ella gradúa la gravedad de las sanciones: para sancionar penalmente exige que en la conducta del contribuyente se haga patente una intención positiva de evadir el impuesto, como expresión de la infracción de deberes institucionales, mientras

que para sancionar administrativamente puede incluso conformarse con un actuar negligente.

### **3.2. Tres formas de comprender los delitos fiscales.**

A nuestro juicio, desde cada una de las tres teorías revisadas del bien jurídico puede arrojarse una luz distinta sobre delitos fiscales. En particular veremos en los apartados siguientes la diferente interpretación que puede darse del art. 97 N° 4 del CT partiendo de cada una de estas teorías, con miras a comprender sus alcances en lo relativo al problema de la punibilidad de la elusión. Antes, sin embargo, es relevante esclarecer algunos conceptos.

#### **3.2.1. Esbozo de algunos conceptos básicos: evasión, elusión y defraudación tributaria.**

Como sabemos la evasión fiscal se da en cada caso en que se incurre en el supuesto de hecho descrito en una norma que establece un impuesto, de modo que surge una obligación tributaria que posteriormente no es satisfecha por el contribuyente. Una conducta como la descrita puede ser realizada con la precisa intención de evadir el impuesto o por mera negligencia, y en el primer caso puede o no estar acompañada por actos tendientes a ocultar el incumplimiento. Según ha quedado dicho en la introducción a esta memoria, es un lugar común en la doctrina tributaria el señalar que la evasión fiscal constituye una actividad ilícita, objeto de sanciones penales o administrativas según el caso. Por este motivo existen autores que apuntan a que la diferencia entre la evasión y la elusión fiscal, es la diferencia entre actuar fuera de la ley, y actuar dentro del marco la ley, aunque en contra de su espíritu<sup>169</sup>; y otros que

---

<sup>169</sup> Las palabras son de Chris Evans, citado en: DUFF, David. Op. Cit. P. 479.

ilustrativamente señalan que la diferencia es del grosor de una pared de prisión.

El fundamento de esta radical oposición pareciera ser la común apreciación de que en la evasión tributaria se realiza el hecho imponible, y por tanto surge la obligación de pagar el impuesto, mientras que en la elusión el contribuyente no ha realizado el hecho imponible, pues mediante argucias lo ha evitado, por lo que jamás surge obligación fiscal alguna; así, no hay incumplimiento ni tampoco puede haber ocultamiento. Este es el argumento central para afirmar la impunidad de la elusión fiscal, pero no es enteramente claro que las conductas realizadas en fraude a la ley tributaria no realicen en ningún sentido el hecho imponible (apartados 1.5. y 3.3).

Valga decir que de cualquier manera la oposición entre evasión y elusión no parece ser correcta sistemáticamente, si lo que se busca mediante ella es distinguir todo el abanico de conductas lícitas aunque abusivas por un lado, y sus correspondientes formas ilícitas por el otro. Esta distinción, que puede hallarse en distintas redacciones en la doctrina, suele ignorar una gama relevante de conductas, que son aquellas que no se encuentran dirigidas a incumplir una obligación y ocultarla, o a evitar su surgimiento; sino que están orientadas a obtener beneficios fiscales, como una devolución, un crédito o una franquicia, a través de medios ilícitos o lícitos aunque abusivos. En otras palabras, la conducta ilícita no sólo puede estar orientada a inducir a engaño respecto de una omisión, sino que también de una acción, y otro tanto puede decirse respecto de las conductas elusivas.

Sobre todo particular resulta el caso en que, según el decir del art. 97 N° 4 inc. 3 Código Tributario, se obtienen mediante maniobras fraudulentas devoluciones de impuesto que no correspondan, pues entonces se hace

evidente que la única obligación que tuvo el contribuyente ya fue satisfecha, y que lo ilícito es más bien la creación artificiosa de una obligación de devolver impuestos que pesa sobre el Fisco. Por cierto en este caso mal podríamos hablar de evasión de una obligación fiscal, y resulta más adecuado referirse a él como una defraudación tributaria, o fraude tributario. Como no hay dificultad teórica para que en el fraude a la ley tributaria también puedan existir operaciones dirigidas a la obtención de créditos, franquicias, devoluciones o demás ventajas improcedentes de no mediar un abuso al ordenamiento<sup>170</sup>, pareciera que resulta más fructífero para efectos sistemáticos trazar la distinción entre el fraude a la ley tributaria y las formas defraudación tributaria. Como veremos en el capítulo siguiente de esta memoria, esta tarea puede desplegarse de una manera satisfactoria desde la oposición entre la simulación como forma de fraude y el fraude a la ley<sup>171</sup>. Por otra parte, las relaciones precisas entre la simulación y el concepto de evasión fiscal también serán abordados en más detalle en el próximo capítulo.

Pero desde ya podemos observar que para los efectos de distinguir la elusión y el delito de defraudación tributaria, no hay un criterio tan claro como en el binomio “surgimiento de la obligación e incumplimiento vs. evitación del surgimiento” propio de la distinción usual entre evasión y elusión, pues la única diferencia apreciable parece ser el medio a través del cual se obtiene el resultado, que en la elusión es la utilización de un esquema inadecuado y en la defraudación es un engaño. Por su parte en ambos casos el resultado de la

---

<sup>170</sup> El ejemplo que en su momento pusimos, fue el de las reorganizaciones empresariales que en nuestro medio se hacían con el sólo propósito de utilizar las pérdidas de empresas “cascarón”, actualmente regulado en el art. 31 N° 3 inc. 4 de la LIR. En estos casos no se busca propiamente eludir una norma que establece un tributo, sino que se atrae por medio de maniobras inadecuadas la aplicación de una norma que otorga un tratamiento tributario más ventajoso. Como también dijimos en su momento, en estos casos más que de “elusión”, resulta apropiado hablar de “fraude a la ley tributaria”

<sup>171</sup> Cabe prevenir que, por la semejanza entre la voz “fraude tributario” y la voz “fraude a la ley tributaria”, de aquí en adelante preferiré “elusión fiscal” en vez de esta segunda expresión, salvo que el contexto sugiera proceder de otra manera, aunque como ha quedado dicho precedentemente, sea más propio hablar de “fraude a la ley tributaria”.

conducta puede ser el mismo, vale decir, la obtención de una ventaja improcedente, como por ejemplo una devolución.

Respecto del resultado además hay que señalar que en nuestro medio la discusión puede empantanarse más todavía, dado que existe controversia acerca de si los delitos tributarios, y en particular los delitos contenidos en el art. 97 N° 4 del Código Tributario, son delitos de resultado o de mera actividad. Según voces autorizadas de la doctrina, en la mayor parte de los delitos fiscales se anticipa la punibilidad al momento en que se manifiesta el desvalor de la acción, sin esperar el resultado, con la notable excepción (entre otras) del delito contenido en el inciso 3 del art. 97 N° 4, y algo similar puede observarse en la estructura de las formas contravencionales de la evasión fiscal.

A pesar de que en nuestro medio no existe una norma anti-elusiva general, es interesante observar que en Derecho Comparado el resultado abusivo siempre es considerado como un elemento inherente a la elusión fiscal. Esto se debe a la naturaleza propia del fraude a la ley, por lo que en nuestro país las conductas en fraude a la ley tributaria que puedan coartarse en virtud de criterios interpretativos han de requerir de la producción de un resultado para su sanción. Por lo mismo, incluso antes de distinguir la defraudación tributaria de la elusión en base a la naturaleza de sus resultados, es pertinente precisar que, en realidad, sólo la elusión requiere siempre de un resultado, mientras que en las defraudaciones hay que hacer un análisis mucho más diferenciado.

Esta conclusión puede llamar la atención, en tanto que sólo la conducta considerada lícita contiene en su estructura un resultado perjudicial para el Fisco, mientras que en la ilícita este no siempre es necesario. ¿Cómo es posible, podríamos preguntarnos, que las conductas que producen un resultado

dañoso no sean objeto de un reproche penal o administrativo y sí lo sean aquellas que no lo producen? Dos respuestas pueden intentarse. Primero se puede decir que la naturaleza del resultado que se obtiene en la elusión y aquel al que se tiende en la defraudación son cualitativamente distintos. El resultado de la elusión nunca es contrario a la ley, pues no se puede incumplir una obligación de pago que jamás surge; el resultado al que tiende la defraudación, en cambio, es siempre *contra legem*, y esta diferencia cualitativa en la gravedad del resultado justifica que en este último caso pueda anticiparse la punibilidad al momento en que se manifiesta el desvalor de la acción, mientras que en la elusión haya que esperar al resultado, en sí mismo menos grave. Sin embargo se mantienen nuestras dudas respecto a qué sucede con esta distinción en los casos en que se obtiene una devolución de impuestos improcedente. Todavía más importante, de cualquier manera, es apuntar que este argumento se sostiene sobre la afirmación de que en la elusión fiscal nunca surge la obligación de pagar el impuesto, que como ya hemos dicho no es un punto del todo pacífico.

Una segunda respuesta a la anterior pregunta podría consistir en desviar la atención del resultado y centrarla en el medio empleado. La diferencia relevante entre elusión y defraudación, la que justifica la licitud de una y la ilicitud de la otra, es que en aquella sólo hay un abuso al ordenamiento, mientras que en ésta hay un engaño semejante al de los delitos de estafa. En este sentido el Tribunal Constitucional Español en la sentencia 120/2005, intentando explicar lo que sea defraudar al Fisco en el sentido del delito del art. 305 del Código Penal de su país, sostuvo que esta voz implica engañar, ocultar, y que en el fraude a ley tributaria no existe tal ocultamiento. Dice textualmente: “Mientras que la simulación comercial [forma de defraudación según veremos] entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de

ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista”.

La idea de distinguir el tratamiento penal de la elusión y la defraudación en virtud del medio empleado, tiende a poner el fuerte peso del injusto en la reprochabilidad del engaño, lo que no es algo que con entera claridad pueda realizarse. En el marco del Derecho Tributario chileno, una aseveración como la anterior debe ser capaz de afirmar dos cosas: primero, que nuestra ley, y particularmente el art. 97 N° 4 del CT, efectivamente exige la presencia de un engaño al momento de delimitar las conductas típicas del delito de defraudación tributaria, y segundo que en la elusión fiscal no se da ninguna forma de engaño que pudiera entenderse comprendida en aquel tipo. Sobre la primera afirmación, veremos en los siguientes apartados de qué manera las distintas visiones respecto al bien jurídico protegido en los delitos fiscales, al centrar cada una el reproche en diversas aristas del ilícito, pueden configurar de diversa manera la forma típica de la conducta prohibida. En relación a la segunda afirmación, deberemos dilucidar si efectivamente la inadecuación en las formas propia de las conductas elusivas no puede considerarse en modo alguno como un engaño.

### **3.2.2. El delito fiscal como una maquinación fraudulenta.**

Al asociar los delitos tributarios a una visión patrimonialista usualmente se ve una estrecha relación entre ellos y las maquinaciones fraudulentas. De esta manera se pone énfasis en su carácter fraudulento como forma de distinguirlos de las meras contravenciones o, incluso, de las figuras elusivas. Así, es altamente significativo que en España la discusión relativa al injusto de los delitos fiscales gravite en buena medida en torno a la existencia de un engaño, pues en la legislación española la descripción típica del delito fiscal

tiene un cariz altamente patrimonialista. El art. 305 del Código Penal español, en efecto, castiga al que por acción u omisión defraude a la Hacienda Pública eludiendo el pago de tributos, siempre que la cuantía defraudada exceda de ciento veinte mil euros, y este hecho, el que sólo sean punibles las defraudaciones que signifiquen un perjuicio al Fisco superior a un determinado monto, muestra el énfasis patrimonialista del tipo penal.

El problema principal para la doctrina española ha estado en definir qué debe entenderse por defraudar. ¿Defrauda el contribuyente que no paga y engaña a la administración, o defrauda también el que no paga el tributo habiendo facilitado a la administración todos los datos relevantes? La distinta respuesta que se dé a esta pregunta hace la diferencia entre la teoría del engaño y la teoría de la infracción del deber. La primera de estas teorías, por cierto, al fundar la punibilidad en el engaño deja fuera de la definición típica a las conductas efectuadas en fraude a la ley, bajo el supuesto (discutible según veremos) de que en éstas no se da aquel elemento; la segunda, por su parte, al conformarse con la mera infracción del deber, hace que incluso la elusión sea punible. Como ejemplo de la primera postura citamos ya al Tribunal Constitucional Español en la sentencia 120/2005, que sostuvo que defraudar implica engañar, ocultar, y dado que en el fraude a la ley no existe tal ocultamiento, este comportamiento no encaja en el tipo. Esta postura es a la vez la seguida por la doctrina mayoritaria en España<sup>172</sup>.

Pero algunos autores consideran que es suficiente incumplir el deber de satisfacer los tributos debidos al erario para realizar la conducta típica del delito fiscal, por lo que la ocultación no es un requisito del tipo. Esta línea argumental fue recogida por el Tribunal Supremo español en sentencia del 28 de noviembre del 2003, que señaló: “El delito fiscal, como se infiere de su

---

<sup>172</sup> Véase por ejemplo SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. Op. Cit.

definición típica, no constituye una modalidad del delito de estafa que requiera una determinada *mise en scène* o comportamiento engañoso para provocar un desplazamiento patrimonial inducido por error, sino un delito de infracción de deber que se comete por la elusión dolosa del tributo en su cuantía típica”.

Si bien la asociación entre la tesis patrimonialista y el delito fiscal como forma de maquinación fraudulenta es correcta, pocas veces se ve la verdadera razón del vínculo, ni los problemas que entraña. Más adelante analizaremos más a fondo esta afirmación, pero si efectivamente el legislador resalta el carácter fraudulento de ciertas conductas como manera de fundar la criminalización de ciertas conductas que de otra manera serían lícitas o contravenciones, pareciera que, para el legislador, el mero perjuicio económico no es suficiente basamento para la punibilidad. *A contrario sensu*, si de lo que se trata es de proteger el patrimonio fiscal, y sólo eso, pareciera arbitrario limitarnos a la tipificación de conductas engañosas y no extender la punibilidad a conductas abusivas que, aunque no oculten nada, también causan gravísimos perjuicios al Fisco. Para armonizar la tesis patrimonialista con una visión de los delitos fiscales según el modelo de las maquinaciones fraudulentas, cabe esclarecer estos problemas.

En nuestro país, así como en España, para determinar la eventual punibilidad de la elusión pareciera esencial determinar en qué medida el ardid es consustancial a la definición típica contenida en el art. 97 N° 4 del CT. De cualquier forma, no se puede soslayar el hecho de que de acuerdo a nuestro CT el tipo penal no exige siquiera la producción del engaño en la víctima, ya que al legislador le basta con la tendencia o intención de engañar. La propia redacción del art. 97 N° 4 inc. 1 da cuenta clara de esto; así como no se espera a que el Fisco sufra un perjuicio, tampoco se espera a que sea engañado. Esto muestra la limitada familiaridad que existe entre los delitos tributarios y las

maquinaciones fraudulentas, en tanto que por regla general a estas últimas es consustancial la producción de un engaño y un perjuicio.

El hecho de que el inciso primero del art. 97 N° 4 refiera a “*procedimientos dolosos*”, o que el inciso segundo aluda a “*maniobras maliciosas*” no puede tampoco llevar a concluir que se requiere de un ardid o una maquinación fraudulenta, puesto que las conductas elusivas o realizadas en fraude a la ley –v.gr., sin engaño- pueden también ser consideradas como *procedimientos* o *maniobras* en tanto que no consisten simplemente en un acto, sino que involucran conductas tan complejas como cualquier ardid.

Villegas, secundado por Massone, señala que aunque no se requiere que el engaño se materialice efectivamente, la índole de las conductas descritas en el art. 97 N° 4, inc. 1° y 2°, es de tipo engañoso. “Su objetivo es la inducción en error, y ello significa que los actos del infractor, aun pudiendo ser diferentes, se unifican por su objetivo idéntico: se quiere no sólo no pagar tributos o pagar menos de lo que corresponde, sino también que el Fisco, engañado, incurra en el error de creer que el infractor está cumpliendo correctamente su deber fiscal”<sup>173</sup>. Pero cabe apuntar que la sanción de la mera intención de engañar, o por decirlo de otro modo, la anticipación de la punibilidad al momento en que se manifiesta el desvalor de la acción, no es propia de los delitos que siguen el modelo de las maquinaciones fraudulentas sino que más bien de los delitos que sigan el modelo de las falsedades.

Por otro lado, tiene razón Viveros al señalar que, en el caso de la figura residual del art. 97 N° 4 inc. 1°, se produce un notorio cambio en la técnica legislativa utilizada en la descripción de las conductas precedentes. En tanto que las descripciones de las figuras previas se centran en el comportamiento

---

<sup>173</sup> MASSONE, Pedro. Op. Cit. P. 346; VILLEGAS, Hector. Op. Cit. P. 502.

prohibido, al tratar la figura residual del inciso en comento el legislador ya no pone el acento en la conducta sancionada, a la cual alude con la ambigua expresión “otros procedimientos dolosos”, sino que enfatiza la finalidad de esta conducta, orientada a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas, o a burlar el impuesto<sup>174</sup>. Pero si el énfasis de la descripción típica no está en la caracterización de la conducta, sino en la orientación de la misma, si es en la finalidad del autor donde subyace el reproche, ¿con qué fundamento se excluye la punibilidad de conductas que, también dirigidas a burlar el pago de impuestos, se diferencian sólo (y apenas) en el modo en que esto se hace?

Por otra parte, la interpretación que deba darse a las maniobras maliciosas del inciso segundo del artículo en comento no parece distanciarse mucho de la del inciso primero. Cabe hacer de cualquier manera un análisis diferenciado cuando se trata del inciso tercero del artículo en comento. Dicha norma castiga al que, simulando una operación tributaria o mediante cualquiera otra maniobra fraudulenta, obtuviere devoluciones de impuesto que no le correspondan. El citado inciso se distingue de los anteriores en al menos dos aspectos: primero, porque habla específicamente de la simulación, que según veremos puede ser clasificada como una forma de estafa (apartado 4.2.2.); y segundo porque hace alusión a las defraudaciones al castigar expresamente a las maniobras fraudulentas. Por decirlo así, no se castigan las maniobras maliciosas sino que las que son fraudulentas, como lo es por ejemplo la simulación. Sumado a lo anterior, este es el único inciso dentro del art. 97 N° 4, y de los pocos casos dentro de la ley tributaria, en los que se hace expresa mención al resultado. El artículo sanciona al que “*obtuviera* devoluciones de impuestos que no le correspondan”, incorporando el resultado al tipo delictivo, a diferencia de la mayor parte de los delitos tributarios que, como hemos visto,

---

<sup>174</sup> VIVEROS, Miguel. Op. Cit. P. 76.

son delitos de mera actividad. Y si el resultado se ha producido, es porque el engaño ha surtido efecto; en otras palabras, estamos ante una defraudación con todos sus elementos.

La diferencia en la redacción de este inciso respecto de los incisos precedentes es evidente. Sólo aquí, dentro de todo el art. 97 N° 4, se hace expresa referencia a *maniobras fraudulentas*, y no simplemente *dolosas* o *maliciosas*, y sólo aquí se incluye al engaño y al resultado en la configuración del tipo penal. Esto es un nuevo elemento interpretativo respecto de los incisos previos: si en el inciso tercero el legislador ha sido tan claro al momento de aludir al modelo de las maquinaciones fraudulentas, ¿no será esto indicio de que cuando no hay tales referencias, tan precisas y obvias, son punibles además otros tipos de operaciones que buscan burlar el pago de los impuestos?

Massone sostiene que el análisis de las figuras delictivas descritas en el art. 97 N° 4 inc. 1 debe llevarnos a sus elementos comunes, como método hermenéutico para entender la figura residual de la misma norma. El autor concluye que “en el caso de los ilícitos de que se trata, el contribuyente miente a la autoridad tributaria y procura darle verosimilitud a sus afirmaciones mendaces, afectando el carácter fidedigno de la documentación que refleja las bases de la obligación tributaria. Por consiguiente, los ‘otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto’, aunque distintos a los previamente descritos por la misma disposición, deben conllevar la característica común recién anotada, esto es, deben consistir en maniobras engañosas que afecten la veracidad de la información que en definitiva servirá para determinar la cuantía de los impuestos”<sup>175</sup>. Para Massone, por tanto, la

---

<sup>175</sup> MASSONE, Pedro. Op. Cit. P. 343.

característica común que agrupa a los delitos del artículo en comento es su tendencia engañosa.

Pero lo cierto es que en los delitos del artículo en comento se desprende desde la letra de la ley que existen dos tendencias relevantes que, a diferencia de lo que ocurre en el delito de estafa, no se materializan necesariamente: la tendencia a producir un engaño y la tendencia a producir un perjuicio. Ambas son comunes a todos los delitos descritos en el art. 97 N° 4 inc. 1, y al referirse a los “otros procedimientos dolosos”, el legislador alude a ambas como elementos que, a su criterio, son característicos de las conductas que quiere sancionar. En efecto, el legislador no sólo habla de procedimientos destinados a ocultar o desfigurar el impuesto –lo que podría hacernos pensar solamente en la tendencia engañosa-, sino que también refiere a los procedimientos encaminados a burlar el impuesto, lo que es una clara alusión a la tendencia a producir un perjuicio en la Hacienda. Si la “o” que separa la referencia a ambas tendencias fuera disyuntiva, esto sería indicativo de que el legislador las ha comprendido como tendencias distintas, y que según su entendimiento cualquiera de las dos puede erigirse por sí misma como característica que agrupa a los delitos precedentes sirviendo, a la vez, como herramienta hermenéutica de los “otros procedimientos dolosos”. Por decirlo de otra manera, la disyunción nos previene contra la idea de que la ley se refiera como elemento común exclusivamente a la tendencia engañosa, exclusivamente a la perjudicial, o a las dos copulativamente: puede ser la una o la otra, de forma independiente. De esta manera, para afirmar la impunidad de las conductas elusivas no sólo debemos sostener que en ellas no se da una tendencia engañosa, sino que tampoco puede haber una tendencia perjudicial.

Sin embargo también es posible interpretar la “o” de la mentada norma como estableciendo una equivalencia entre las dos alternativas, lo que sería

posible si engaño y perjuicio estuvieran vinculados en la estructura misma de las operaciones de ingeniería tributaria. Así llegamos al *quid* de la cuestión. La vinculación entre una tesis patrimonialista y el engaño parece ser más bien accidental, pero sí existe una relación lógica entre tal tesis y el perjuicio. La verdadera razón o el motivo fundamental por el que según una visión patrimonialista un mero abuso no puede ser punible, consiste en que las conductas elusivas no ocasionan ni tienden a ocasionar un perjuicio patrimonial, pues al evitar realizar el hecho imponible el contribuyente no permite que el Fisco genere un crédito a su favor con el que enriquecerse. El punto, entonces, que excluye la punibilidad de la elusión no es en primer término que en esta no exista un engaño como en los demás fraudes, sino que el punto está en la ausencia de un perjuicio. Si en otras formas de ingeniería tributaria, como en la simulación por ejemplo, sí se realiza el hecho imponible, esto quiere decir que existe un crédito fiscal que no se verá satisfecho y el Fisco sufrirá un daño patrimonial. Desde una teoría patrimonialista allí es donde radica el injusto de los fraudes como la simulación y la licitud de las conductas elusivas, no en la presencia o ausencia de un proceder mendaz.

Sin embargo el engaño es también una consecuencia necesaria de la estructura de las diversas formas de ingeniería fiscal. En la elusión sólo existe una operación, aquella que -al menos formalmente- ha logrado evadir exitosamente el hecho imponible; no es que el hecho imponible surja pero se oculte, sino que éste jamás llega a surgir. Esta operación es real, no es aparente, no queda oculta ni oculta nada sino que todo está a la vista incluso de la administración tributaria; mas lo relevante es que al evitar el hecho imponible no sólo se previene de incurrir en un engaño, sino que también se evita provocar un perjuicio al Fisco. Por ello señala Silva Sánchez: “en un caso en el que las partes quieren no sólo la apariencia sino también los efectos jurídicos del negocio [v.gr. en la elusión fiscal], el único hecho imponible que

surge es el correspondiente a los referidos efectos jurídicos del negocio. No habiéndose producido ocultación, tampoco cabe hablar de la existencia de defraudación alguna”<sup>176</sup>. En los fraudes como la simulación, por el contrario, usualmente podremos distinguir dos operaciones: aquella que realiza el hecho imponible y aquella que lo encubre, una real y una aparente. Dado que una operación oculta a la otra, estaremos en presencia de un engaño; y como la operación oculta ha generado una obligación fiscal, también encontraremos un perjuicio. Es en fin la estructura de estas diversas formas de ingeniería tributaria la que da o no lugar al proceder mendaz, y la que da o no lugar al perjuicio.

Entonces lo corriente será que engaño y perjuicio estén ligados, pues ambos se derivan de la estructura de la operación de ingeniería fiscal de la que se trate, por lo que es correcto vincular el modelo de las maquinaciones fraudulentas a los delitos fiscales entendidos desde la tesis patrimonialistas, pero sólo de manera derivativa.

### **3.2.3. Los delitos tributarios como delitos de mera actividad: el modelo de las falsedades.**

El derecho no protege la confianza en que toda declaración o proceder sea honesto salvo áreas muy específicas en las que es vital que unos se fíen de los otros, y así sucede en el Derecho Tributario, donde el correcto cumplimiento de los deberes de información del contribuyente y terceros es crucial para el buen funcionamiento de la administración tributaria. El falseamiento de la información o la entrega de ésta de manera incompleta con intención de engaño, puede entenderse por sí misma como parte del fundamento de la reprochabilidad de la conducta. Esta postura -que en último

---

<sup>176</sup> SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. Op. Cit. P. 33.

término no acerca a los delitos tributarios al modelo de la estafa, sino que al de los delitos de falsedad, de falso testimonio y al perjurio- , nos ayuda a entender la lata referencia que hace el art. 97 N° 4 del CT a las diversas formas de incumplir los deberes de información para con la administración tributaria, y la importancia más bien secundaria que el mismo numeral da al perjuicio patrimonial. Como hemos señalado antes, es idea de Massone el que una teoría meramente patrimonialista del bien jurídico no alcanza explicar por qué en nuestra ley las sanciones que se imponen a quien declara honestamente pero no paga usualmente no son de carácter penal, a diferencia de lo que sucede con quien cumple una obligación de una cuantía que puede parecer importante, pero engaña o falsea la información que proporciona, para quien la ley reserva penas y castigos más severos<sup>177</sup>.

Los delitos de falsedades documentales están previstos, en su núcleo, en el art. 193 del Código Penal, mientras que los delitos de perjurio y falso testimonio se encuentran previstos en los arts. 206 y ss. del CP, y todos ellos son delitos de mera actividad. El mentado art. 193 del CP sanciona la falsificación de instrumentos públicos, y esta falsedad puede ser o bien material o bien ideológica. La falsedad material consiste en forjar un documento inexistente o hacer adulteraciones sobre uno existente, las que por cierto han de ser sustanciales para tener relevancia penal. Aquí se incluye el contrahacer o fingir letra, firma o rúbrica (193 N° 1), el alterar las fechas verdaderas (193 N° 5), y el hacer en un documento verdadero alteraciones que cambien su sentido (193 N° 6). La falsedad ideológica, por su parte, consiste en faltar a la verdad en el otorgamiento de un documento formalmente verdadero. En este concepto cabe el suponer en un acto la intervención de personas que no la han tenido (193 N° 2), el atribuir a los intervinientes declaraciones o manifestaciones diferentes de las que hubieran hecho (193 N° 3), faltar a la verdad en la

---

<sup>177</sup> MASSONE, Pedro. Op. Cit. P. 66.

narración de hecho sustanciales (193 N° 4), alterar las fechas verdaderas (193 N° 5) y dar copia falsa de un instrumento verdadero (193 N° 5). Estos delitos de falsedad contemplados en el art. 193 se acercan más a las figuras delictivas en comento que la falsificación de instrumento privado o mercantil del art. 197, ya que esta figura exige que exista un perjuicio, lo que la hace más cercana a la estafa<sup>178</sup>.

Como puede observarse, el delito del art. 97 N° 23, el del art. 100 y las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas, la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las operaciones gravadas, la adulteración de balances o inventarios, y la presentación de éstos dolosamente falseados del art. 97 N° 4 pueden entenderse como supuestos especiales de falsedad ideológica. Por otra parte, la confección maliciosa de guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas, del inciso último del art. 97 N° 4, y el art. 97 N° 22 al sancionar al que maliciosamente utilizare los cuños verdaderos u otros medios tecnológicos de autorización del Servicio para defraudar al Fisco, parecen más bien supuestos de falsedad material.

Si bien no podemos considerar a los delitos de falsedad como formas de estafa, el parentesco de la simulación (forma de la estafa) con la falsedad es, de cualquier manera, estrecho. Tanto es así, que incluso existe una línea doctrinal que señala que la simulación más bien debe ubicarse entre los delitos de falsedad, antes que entre las defraudaciones. Otras voces, por su parte, señalan que de mirarse a la finalidad o móvil perseguido, efectivamente

---

<sup>178</sup> Y de hecho, dentro de ella se lo clasifica. Ver POLITOFF, Sergio, Et Al. *Lecciones de Derecho Penal chileno. Parte especial*. Editorial Jurídica, Santiago, 2004. P. 451.

estamos ante una estafa, pero si nada más nos atenemos al hecho mismo cometido, estaremos en presencia de una falsedad<sup>179</sup>.

Con la falsedad material la distinción es clara, pues mientras la falsedad es una alteración física de la materialidad del documento, la simulación altera el elemento intelectual, finge una voluntad que no es real. Por lo mismo, las dificultades vienen cuando hablamos de la falsedad ideológica. Y así, incluso hay quienes señalarán que en tanto que la falsedad es sólo la ficción de alguna parte de una cosa, la simulación es la ficción del todo; y quienes señalen que la simulación no es más que una falsedad ideológica bilateral<sup>180</sup>.

Con Ferrara podemos distinguir estas figuras de la siguiente manera: “La simulación disfraza el consentimiento, esto es, el elemento subjetivo del negocio; en cambio, la falsedad ideológica descende al elemento objetivo, alterando la verdad material de las declaraciones emitidas o de las circunstancias de hecho”<sup>181</sup>. Además si bien la simulación a veces puede ser lícita, la falsedad, al involucrar necesariamente un daño público o privado, importará siempre un ilícito.

La asimilación de los delitos tributarios en comento con el delito de falsedad es útil, sobre todo, si comenzamos observando que en los delitos de falsedad el bien jurídico protegido no es sólo el patrimonio como en el caso de la estafa, sino que la seguridad del tráfico jurídico y, en particular, el valor probatorio de los documentos, que es de especial relevancia en el caso de los

---

<sup>179</sup> Citas encontradas en: DE RIVACOBIA Y RIVACOBIA, Manuel. *El delito de contrato simulado*. Editorial Jurídica Cono Sur, Santiago, 1992. P. 55.

<sup>180</sup> Ibid.

<sup>181</sup> FERRARA, Francesco. *La Simulación de los Negocios Jurídicos*. Madrid, Revista de Derecho Privado, 1961.P. 104.

instrumentos públicos<sup>182</sup>. De esta manera, se refuerza la idea de que no debemos conformarnos con señalar al perjuicio a la Hacienda Pública como bien jurídico de protección en los delitos fiscales. Sobre este punto señala Massone:

*“La ausencia de la exigencia de perjuicio o detrimento para la Hacienda Pública o para el interés fiscal, en la descripción de la hipótesis o tipo (...), son, para nosotros y contrariamente a lo que generalmente se afirma, una demostración contundente y adicional de que el bien o interés jurídico protegido por la mayoría de los delitos tributarios no es la Hacienda Pública, el patrimonio fiscal o el interés fiscal (...), sino la satisfacción de la necesidad apremiante que tiene el Estado de recibir información, y no sólo eso, sino la información veraz que únicamente le puede proporcionar una persona que actúe de buena fe en el cumplimiento de los diversos y más bien numerosos deberes que sobre la materia le impone la ley tributaria”<sup>183</sup>.*

Así como el acercamiento de los delitos tributarios al modelo de las maquinaciones fraudulentas nos hace tender hacia una visión patrimonialista del bien jurídico de protección, buscar en estos delitos el modelo de las falsedades nos hace pensar en la transparencia fiscal.

Lo dicho se complementa de buena manera con lo dispuesto en el art. 21 inc. 2 del CT -que dispone que el Servicio no puede prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte-, puesto que así estas declaraciones, balances, facturas y libros presentados por el contribuyente tienen una suerte de valor probatorio cualificado, o una cierta garantía de

---

<sup>182</sup> POLITOFF, Sergio, Et Al. Op. Cit. P. 555.

<sup>183</sup> MASSONE, Pedro. Op. Cit. P. 76.

veracidad<sup>184</sup>. Todo esto no nos dice más que una cosa: sobre el contribuyente y los demás obligados, pesa un fuerte deber de emitir documentación tributaria veraz, sin engaños, lo que se manifiesta con claridad en los delitos del art. 97 N° 4 inc. 1°. Así se justifica el tratamiento jurídico-penal asimilable que tiene la adulteración de estos documentos con la falsificación de los instrumentos públicos, y las distancias que los separan con el tratamiento jurídico-penal propio de la estafa<sup>185</sup>.

En lo que se refiere específicamente a la punibilidad de la elusión en este orden de ideas, a primera vista pareciera que el contenido del tipo penal del fraude tributario varía según si la elusión fiscal es autorizada o no por el ordenamiento, vale decir, según si sus efectos pueden ser o no desconocidos por el derecho en virtud de normas anti-elusivas de carácter general. Lo anterior es así pues cuando la elusión fiscal puede ser declarada como una operación vacía, sin sustancia atendible a la que atribuir efectos, se suelen imponer al contribuyente estándares de conducta más altos que se cristalizan en deberes de información más rigurosos, para que estas operaciones no

---

<sup>184</sup> VAN WEEZEL, Alex. Op. Cit. P. 74.

<sup>185</sup> Si lo esencial en el deber del contribuyente que se infringe en los delitos en comento, reside en el valor probatorio que tienen estos documentos, también podemos comparar este deber con aquel protegido por los delitos de perjurio y falso testimonio (arts. 206 y ss. CP). El delito de falso testimonio, por una parte, consiste en faltar a la verdad bajo la fe del juramento o promesa, y de acuerdo con nuestro Código debe ser dado en causa criminal, civil o no contenciosa, variando la pena según la circunstancia. Resulta fundamental, sin embargo, el hecho de que los delitos de falso testimonio sólo se cometen ante la autoridad judicial, y que además sólo pueden cometerse en causa ajena (nadie está obligado a declarar contra sí mismo). En estos aspectos el delito de falso testimonio se aleja de los delitos tributarios del art. 97 N° 4, que se cometen en causa propia y ante la autoridad administrativa. Mas el delito de perjurio, del art. 210 del CP, es según la doctrina una forma genérica dentro de la cual el falso testimonio es sólo un caso especial, y dentro de su concepto cabe la comisión tanto ante la autoridad judicial como administrativa, y en causa propia o ajena. El sujeto activo en este delito es indiferente, estableciéndose una sanción genérica a la falta de verdad cuando se está bajo la fe de un juramento o promesa de verdad ante la autoridad. Lo anterior puede ayudarnos a ilustrar que en los delitos del art. 97 N°4 del CT que ahora comentamos (se excluye el inciso tercero, según se explicó antes) no se requiera que se materialice el engaño o el perjuicio, sino que baste la infracción a un deber de veracidad establecido por el legislador en vista del particular valor que tiene la documentación tributaria.

pasen desapercibidas ante los ojos de la administración tributaria. Estos deberes de información referidos específicamente al ámbito de la elusión fiscal a veces pueden concretarse en medidas legislativas, y es en este sentido que podemos entender el creciente desarrollo que ha tenido en Derecho Comparado la *disclosure legislation*, que es legislación que busca la revelación de información sensible por parte del contribuyente, con el objeto de prevenir que se incurra en conductas elusivas.

Existen distintos tipos de leyes sobre revelación de información que bien pueden complementarse unas con otras. A manera ejemplar, podemos enumerar las normas de revelación temprana de los esquemas elusivos, algunas obligaciones adicionales de declaración (como informar a las autoridades la intención de reclamar una deducción de intereses debidos a partes relacionadas, o explicar y conciliar ciertas diferencias significativas entre la contabilidad tributaria y la financiera) y los cuestionarios especialmente dirigidos a ciertos grupos de contribuyentes, enfocados en áreas de riesgo.<sup>186</sup> Ahora bien, sobre todo la incorporación de los deberes adicionales de información puede tener un efecto significativo en la definición del tipo penal del fraude tributario en una legislación con una GAAR. En Chile, por ejemplo, de

---

<sup>186</sup> Un análisis detallado en OECD. *Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure*. OECD Publishing, 2011. Para ilustrar la eficacia de estas medidas, valga apuntar que la incorporación de algunas de estas medidas en el Reino Unido ha significado un aumento en la recaudación cercano a las \$12 billones de libras esterlinas, y estos resultados, sumados a las experiencias positivas que se han observado en las demás formas de disclosure legislation en Derecho Comparado, han hecho que la OCDE las recomiende con fuerza a sus Estados miembros. En particular las normas de revelación temprana han mostrado ser extraordinariamente eficaces, ya que permiten, según la OCDE, reducir significativamente el tiempo que le toma a la administración tributaria el detectar los esquemas elusivos; permiten investigaciones basadas en los riesgos efectivos; permiten respuestas legislativas más rápidas; y resuelven los problemas de planificación tributaria de manera más rápida, lo que reduce el tiempo en el que los promotores de los mismos pueden obtener ganancias de esos esquemas y los usuarios aprovecharlos, lo que a su vez tiene el efecto de reducir el atractivo de estos esquemas. En el Reino Unido se incorporó en 2004 una norma de esta naturaleza, y entre ese año y 2010 se detectaron gracias a la misma 2.928 esquemas elusivos. Esta detección temprana dio lugar a 49 medidas anti-elusivas, que significaron el ahorro fiscal de \$12 billones de libras esterlinas que comentamos.

*lege ferenda*, la omisión o el falseamiento doloso que pudiera tener lugar en el cumplimiento de estos deberes de información adicionales bien podrían entenderse incorporados dentro del tipo del fraude fiscal del art. 97 N° 4 inc. 1, en el entendido de que tenderían a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas, o a burlar el impuesto que habría debido pagarse si una norma anti-elusiva tuviera ocasión de ser aplicada.

Sin embargo, pareciera que incluso en ausencia de estas normas específicas sobre la información, al hacer de la elusión una actividad ilícita naturalmente se tiende a elevar la relevancia de cierta información requerida por la administración tributaria para hacer frente al abuso. A fin de cuentas, al convertirse en una nueva fuente de obligaciones fiscales la norma anti-elusiva también se convierte en una nueva fuente de los deberes vinculados a ellas, como son por ejemplo los deberes de información; así, si antes de incorporar una GAAR no era de radical importancia para la administración conocer el detalle de las operaciones elusivas realizadas por los contribuyentes, ahora tal conocimiento es vital para el adecuado funcionamiento de la normativa fiscal, por lo que comienza a pesar sobre el contribuyente una nueva obligación de informar.

Prebble nos pone el siguiente caso que puede ayudarnos a ilustrar este punto<sup>187</sup>. Supongamos un contribuyente cuya renta ha sido de \$1.000.000, pero que ha realizado una operación elusiva que reduce su renta en \$400.000, por lo que sólo declara \$600.000. El contribuyente, por cierto, no revela a la administración tributaria los detalles de su transacción, pues sabe que de hacerlo esta buscaría la aplicación de la GAAR, que negaría los efectos buscados por él. Si la operación es efectivamente abusiva, y el ingreso real es

---

<sup>187</sup> PREBBLE, John. Criminal Law, Tax Evasion, Shams, and Tax Avoidance: Part II –Criminal Law Consequences of Categories of Evasion and Avoidance. New Zealand Journal of Taxation Law and Policy. (2); 73-74. 1996. Disponible en: <http://ssrn.com/abstract=1604868>

de \$1.000.000 y no de \$600.000, se sigue que la declaración hecha por el contribuyente es falsa, ya que no se ha declarado la totalidad de la renta imponible, dándose paso a la posibilidad de que se configure un delito tributario.

Para Prebble, en este caso ni siquiera sería una defensa para el contribuyente señalar que actuó bajo el supuesto de que la transacción era válida, pues el error no sería una excusa. Pero por supuesto, si a fin de cuentas resultara que la operación realizada no era abusiva, no existiría posibilidad de que la conducta fuera calificada como delito de fraude tributario, ya que los ingresos del contribuyente serían efectivamente \$600.000 y no existiría un perjuicio patrimonial para el Fisco (aunque Prebble vislumbra la posibilidad de que se persiga la responsabilidad por la tentativa).

En un ordenamiento que incorpora una GAAR es plenamente natural plantear la punibilidad de la elusión fiscal. En el derecho neozelandés, por ejemplo, la aplicación de la GAAR a una determinada operación, que por tanto es declarada abusiva y nula, no excluye la persecución penal del hecho, sino que puede ser incluso indicio de la comisión de un ilícito. De esta manera, lejos de lo que podría pensarse en nuestro medio, la elusión fiscal no es necesariamente un término opuesto al delito tributario, sino que puede integrarlo. En efecto Prebble apunta que puede ser condenado por evasión fiscal, según el derecho de su país, el contribuyente que realiza una operación que es nula de acuerdo con la GAAR si es que se cumplen dos requisitos: (1) el contribuyente no revela la operación a la administración tributaria, y (2) declara un monto de impuestos inferior al debido con base al supuesto errado de que su operación es eficaz<sup>188</sup>. En otros términos, en la medida en que la operación elusiva esté acompañada de un incumplimiento de los deberes de

---

<sup>188</sup> Ibid.

información que pesan sobre el obligado tributario, podemos estar ante un delito tributario. La elusión fiscal no sería por tanto punible en sí misma, pero sí cuando el autor comete además un engaño sobre las circunstancias que la fundamentan a través de la omisión o cumplimiento imperfecto de sus deberes de declaración.

En un sentido similar, se ha expresado Palao Taboada, que ha señalado que la imputación de defraudación sólo se evita en el caso del fraude a la ley tributaria mediante una exposición abierta y sin reservas de la totalidad del supuesto de hecho. Para el autor la exigencia de que los datos comunicados a la Administración sean completos significa que se pongan en conocimiento de ésta los detalles del supuesto de hecho surgido de la configuración elusiva y los del verdadero supuesto subyacente. En sus palabras:

*“Deben ser comunicados incluso informaciones y propósitos del contribuyente, en la medida en que tengan influencia sobre la deuda tributaria. En el caso del § 42 de la Ordenanza Tributaria esto entraña el deber de comunicar a la autoridad financiera que una configuración jurídica ha sido elegida exclusivamente por razones fiscales. (...) La conclusión que se deriva de la doctrina expuesta es que para que el fraude a la ley tributaria quede totalmente al margen de la defraudación punible es necesario que el contribuyente ponga en conocimiento de la Administración de buena fe todas las circunstancias que permiten a aquélla el enjuiciamiento pleno de los hechos”<sup>189</sup>.*

---

<sup>189</sup> Citado en BÁEZ, Andrés. *Los negocios fiduciarios en la imposición sobre la renta*. España, Thomson Reuters, 2009. P. 203. En el mismo sentido Vogel, citado en: SILVA SÁNCHEZ, Jesús María. Op. Cit. P. 38-39 (nota al pie N° 29).

Así podemos observar que las obligaciones fiscales que son impuestas directamente por la GAAR al contribuyente en la perspectiva de una operación elusiva, tienen un impacto significativo en el flujo de información que debe ser revelada a la administración tributaria, lo que hace que la frontera entre el delito fiscal y la elusión se configure de manera diferente.

Mas cabe observar que de todas formas en el caso particular de las GAARs puede oponerse a la punibilidad de la elusión el argumento de que el hecho imponible creado por ellas es ficticio, una mera construcción *a posteriori*, pues en efecto el contribuyente ha logrado a través de la operación elusiva evitar la realización del hecho imponible establecido por la norma tributaria defraudada. Así las cosas, como nunca existió una obligación tributaria que cumplir hasta la aplicación de la GAAR, no hay nada que objetar a la declaración y al resto de la información provista por el contribuyente a la administración. Su conducta, en último término, tampoco pudo provocar un perjuicio patrimonial al Fisco, ni puede siquiera entenderse como un intento de provocarlo. Este argumento, como se podrá apreciar, que invoca a su favor una cierta comprensión del principio de legalidad, es además similar al que encontramos limitando la punibilidad de la elusión al revisar el delito fiscal desde la perspectiva de las defraudaciones, y lo deberemos abordar con más detalle más adelante (apartado 3.3.).

Si bien en nuestro país no existe una norma anti-elusiva de carácter general, la interpretación teleológica puede servir para enfrentar ciertas formas de conductas elusivas, y existen además normas anti-elusivas específicas. En relación a las divergencias interpretativas producto del abuso doloso que pueda hacer el contribuyente del tenor de la ley, si el contribuyente no ha revelado la operación al SII y ha sub-declarado sus rentas a consecuencia de la operación, bien podría configurarse un ilícito penal. Cabe hacer notar que en estos casos

los problemas relativos al principio de legalidad que se presentan al hacer punible la elusión cuando tiene aplicación una GAAR, que hacíamos notar en el párrafo precedente, no se presentan toda vez que la interpretación de la ley tributaria no funciona creando *ex-post* un hecho imponible, sino que muestra la verdadera forma que este tenía ya al momento de realizarse la operación elusiva, y que el abuso de la letra de la ley había procurado eludir. Volveremos al punto más adelante (apartado 3.3.).

Por el contrario la punibilidad de las conductas que caen en la órbita de acción de una SAAR resulta más improbable, por la particular forma en que enfrentan las conductas elusivas, según veremos luego en el apartado 3.3.

Según puede apreciarse a fin de cuentas el peso del injusto no radica tanto en el abuso propio de la operación del contribuyente, no tanto en la elusión en sí misma, sino que yace antes bien en el falseamiento de la información que puede tener consecuencias perjudiciales en el patrimonio fiscal.

#### **3.2.4. Los delitos fiscales desde una mirada institucionalista.**

En EE.UU. suele señalarse que la comisión del delito de evasión previsto en la sección 7201 del Título 26 del Código de los Estados Unidos (26 USC 7201), requiere de un intento positivo (*affirmative attempt*) de evadir el impuesto que se debe. Si bien la precitada norma sólo establece que se requiere de una intención de evadir el impuesto, las cortes han agregado el adjetivo *positivo* para reconocer la seriedad del delito en cuestión y así distinguirlo de ilícitos menos graves (*misdemeanors*). De acuerdo con Townsend, por ejemplo, un contribuyente puede intentar evadir sus impuestos simplemente al omitir realizar una declaración a la que está obligado, pero esta mera omisión no puede

constituir un intento positivo de evasión, y por tanto no es sancionable de acuerdo a la sección 7201. En efecto, la omisión dolosa de la declaración está sancionada como falta en un tipo diverso descrito en el título 26 USC 7203, por lo que pareciera que para el legislador norteamericano tal acto no puede considerarse como un *affirmative attempt* en el sentido del título 26 USC 7201.

En el caso *Spies v. United States* la Corte Suprema de EE.UU. se vio enfrentada precisamente a este problema, teniendo que definir exactamente cuán *positivos* deben los actos del contribuyente para cumplir con los requisitos de la figura penal en cuestión. En *Spies* la Corte afirmó que tales actos pueden ser cualquier conducta cuyo efecto sea posiblemente ocultar o engañar, y que no deben ser necesariamente ilegales, siempre que su propósito sea evadir el impuesto<sup>190</sup>.

Según puede apreciarse el engaño y la ocultación vuelven a aparecer como elementos relevantes del delito fiscal, pero desde un punto de vista algo diferente: la conducta engañosa es la forma en que se manifiesta una intención positiva de evadir la norma fiscal, y dado que lo esencial es en primer término esta intención, ni siquiera debemos detenernos en el análisis de si el medio empleado para evadir el impuesto es lícito o ilícito. Por lo mismo, el engaño sólo es relevante porque una intención real de evadir la norma tributaria se puede materializar a través de él.

Ahora bien, resulta que el legislador chileno, a diferencia del norteamericano, se ha limitado a enumerar una serie de falsedades documentales en la descripción del tipo del delito fiscal, agregando la precisión de que el proceder del sujeto activo ha de ser doloso. A primera vista esto mal se

---

<sup>190</sup> TOWNSEND, John. *Federal Tax Crimes*. [en línea] <http://ssrn.com/abstract=2060459> [consulta: 29/12/2012]. P. 33.

aviene con la noción de acto positivo, pues una mera falsedad dolosa no parece suficiente para ser considerada tal. Pero todavía podemos estimar que el tipo del art. 97 N° 4 inc. 1 exige algo adicional, distinto a la sola infracción del deber de información: así, existiría un acto positivo cuando el sujeto pasivo del impuesto realiza declaraciones falsas que no es posible verificar o que sólo pueden verificarse con mucho esfuerzo, cuando no es exigible al funcionario tal fiscalización o si se adoptan medidas para impedir una posible verificación, o por último si el sujeto puede prever que tal verificación no tendrá lugar<sup>191</sup>. Esta conclusión, que puede ser más compatible con una idea de los delitos fiscales como maquinación fraudulenta, ha sido seguida por la jurisprudencia norteamericana pues tiene sentido sistemático a partir de su legislación, mas pareciera que del tenor de la norma chilena no puede llegarse a una conclusión similar. El legislador chileno parece considerar que la falsedad dolosa ya es por sí misma un acto positivo tendiente a la evasión, idea que por lo demás bien puede comprenderse en el contexto del Estado moderno, que según hemos explicado otorga gran relevancia a la información provista por el contribuyente y terceros.

Pero bien comprendida la noción de acto positivo significa también que el delito fiscal no puede reducirse a la falsedad en tanto que pueden existir otros medios para su comisión, y cabe considerar si las maniobras elusivas integran esta categoría. Efectivamente la intención de burlar la norma tributaria puede materializarse de distintas maneras, en distintos actos. Por esto, aunque fuéramos de la opinión común según la cual la elusión fiscal se hace de forma transparente -puesto que los flujos económicos derivados de las operaciones se han realizado efectivamente y porque, consecuentemente, las declaraciones correspondientes se han presentado en tiempo y forma<sup>192</sup>, esto no sería razón suficiente para excluir su punibilidad, pues todavía cabría analizar si puede

---

<sup>191</sup> VAN WEEZEL, Alex. Op. Cit. P. 75.

<sup>192</sup> Ver RUIZ, José. Op. Cit. P. 159.

considerársela como un acto positivo tendiente a burlar la norma tributaria. En los términos propuestos por la Corte Suprema norteamericana, esto nos lleva de vuelta al problema del engaño en la elusión: sólo si podemos ver el fraude a la ley tributaria como un proceder mendaz seremos capaces de plantear su punibilidad.

Existen al menos dos razones que, en principio, nos podrían llevar a desechar la idea del engaño en la elusión. En primer lugar está lo que acabamos de mencionar, esto es, que la transparencia en relación a las declaraciones y el hecho de que las operaciones realizadas por el contribuyente sean reales y no ficticias, nos sugieren que en la elusión no existe este proceder mendaz. En segundo lugar, además, cabe esgrimir razones que expusimos antes: la estructura propia de las operaciones elusivas no implican el disimulo de la realización del hecho gravado pues este se evita, a diferencia de lo que ocurre en la simulación, donde una operación simulada oculta a la disimulada, que incurre en la descripción de la norma. Así, como la elusión carece de aquella estructura dual, resulta más complejo advertir en ella una ocultación o un engaño.

Mas una mirada cercana al asunto nos hace reconsiderar el punto. A este respecto son esclarecedoras las palabras de Ruiz y Seitz:

*“La distinción entre fraude de ley [elusión] y simulación [forma de defraudación fiscal], aunque relativamente clara en la teoría resulta en la práctica especialmente ardua debido a que en ambos casos se produce un cierto engaño, sólo que si en esta última el engaño es total, pudiéndose referir a distintos aspectos de la operación, en el caso del fraude es más sutil, pues se refiere básicamente a la razón que justifica la adopción de una determinada forma jurídica”<sup>193</sup>.*

---

<sup>193</sup> RUIZ, Violeta; SEITZ, Georg. Op. Cit. P. 57.

Los autores continúan discutiendo que dado que la conducta elusiva implica la adopción de una serie de actos o negocios, el montaje de una estructura jurídica determinada, no genera un engaño directo sino que una falta de claridad o confusión generalizada. Esta confusión se produce en virtud de la utilización de un instrumento jurídico cuyos efectos típicos y naturales no se quieren -ya que sólo son buscadas sus posibles ventajas tributarias-, en vez de aquellas formas que habrían sido adecuadas al negocio.

En el mismo sentido Báez ha señalado que en los supuestos de elusión concurre un elemento de ocultación, aunque éste no recae sobre los hechos de la realidad extrajurídica, en sí mismos considerados, sino más bien sobre la causa o el motivo real de los negocios que se celebran. En definitiva, dirá el autor, se acomete un negocio al que el ordenamiento asigna una causa típica u objetiva, pero con un motivo o finalidad distinta, por lo que mal puede decirse que la actuación llevada a cabo sea transparente<sup>194</sup>.

En último término, el engaño en la elusión tal vez no sea una burda ocultación de un negocio por otro, pero la utilización artificiosa del ordenamiento puede perfectamente surtir el mismo efecto engañoso. Piénsese por ejemplo en las operaciones elusivas en el marco internacional, donde probablemente se crean las marañas jurídicas más extraordinarias con el propósito de eludir las normativas fiscales. La elusión a escala internacional se ve propiciada por al menos tres factores: las diferencias en las legislaciones tributarias de los distintos países, que pueden dar lugar a beneficios fiscales indeseados; por la gran complejidad de la normativa a nivel internacional que otorga inadvertidamente nuevos espacios para eludir; y porque a nivel internacional es más difícil lograr los niveles de transparencia y cooperación necesarios para asegurar el

---

<sup>194</sup> BÁEZ, Andrés. Op. Cit. P. 196.

cumplimiento<sup>195</sup>. En este contexto existen las más diversas maneras de obtener beneficios fiscales de manera abusiva, por ejemplo aprovechando la regulación distinta que hacen los diferentes países de una misma institución, entidad u operación a través de los llamados *hybrid mismatch arrangements*,<sup>196</sup> utilizando los recovecos de los innúmeros tratados internacionales (*treaty shopping*), o transfiriendo pérdidas o utilidades entre entidades constituidas en distintos países pero relacionadas. Operaciones como éstas u otras semejantes pueden llegar a ser tan enrevesadas -pues involucran jurisdicciones distintas cada una con sus propias leyes y tratados, instrumentos y operaciones jurídicas que tienen uno y otro tratamiento dependiendo de la jurisdicción, empresas relacionadas, empresas fantasma o empresas en paraísos tributarios, transferencias de activos, pérdidas, etc.- que estas mal pueden considerarse como menos engañosas que, por ejemplo, una donación que se hace pasar por compraventa. Y ciertamente lo que se dice acerca del marco internacional puede replicarse, guardando ciertas proporciones, con lo que ocurre dentro del país. Por decirlo así, estas complejas maniobras abusivas nos llevan a pensar que un contribuyente no sólo puede ser deshonesto en sus declaraciones, sino que también a través de sus actos, pues aun con declaraciones transparentes puede existir un engaño relativo a la causa por la que se escoge determinada forma jurídica.

El punto esencial radica en esclarecer si el engaño propio de la elusión puede entenderse comprendido dentro del tipo del delito fiscal. A partir de la norma española, el art. 305 del Código Penal que específicamente castiga al que *defraude a la Hacienda Pública*, Báez concluye que el engaño relativo a la causa característico de la elusión por sí mismo puede considerarse suficiente para

---

<sup>195</sup> Nuevamente el análisis de la OCDE es esclarecedor a este respecto. Véase OCDE, *Corporate Loss Utilisation through Agressive Tax Planning*. OECD Publishing, 2011.

<sup>196</sup> Para un estudio acabado de la materia, véase OECD. *Hybrid Mismatch Arrangements*. OECD Publishing, 2012.

integrar la acción típica bajo ciertas circunstancias<sup>197</sup>. El autor hace una lectura del delito fiscal a partir del “engaño bastante” particular al delito de estafa, que es definido con las siguientes palabras del Tribunal Supremo español: “Podemos afirmar en definitiva que el engaño será bastante si ha sido capaz de provocar un error en el sujeto pasivo que éste no pudiera haber evitado mediante una conducta diligente, exigible socialmente en el marco del hecho concreto ejecutado» (STS de 25 de septiembre de 2006, [RJ 2006, 7466]). Trasladando tal conceptualización al ámbito del delito fiscal, señala Báez, a quien cito *in extenso*:

*“Es evidente que el módulo de consideración objetivo-subjetivo que utiliza el Derecho Penal a efectos del delito de estafa se simplifica notablemente cuando de lo que se trata es de juzgar las conductas defraudatorias que integran la acción típica en el delito fiscal. Y ello por la sencilla razón de que, en este caso, las circunstancias peculiares del sujeto pasivo del delito son constantes y muy particulares. En efecto, la Administración Tributaria está asistida de medios excepcionales de autoprotección que, no cabe duda, elevan las exigencias del engaño para que éste pueda ser considerado bastante y, por lo tanto, típico. En efecto, determinadas conductas engañosas que, trasladadas, mutatis mutandis, al ámbito de la estafa pudieran resultar típicas, nunca podrían ser consideradas «bastantes» desde la perspectiva de la defraudación típica en el delito fiscal. Sin embargo, conviene no exagerar la eficacia de esos medios, pues entendemos que no siempre, al menos en los casos de fraude o tentativa de fraude a la ley, pueden resultar idóneos, en términos abstractos, para vencer el error engendrado por la conducta engañosa del contribuyente”<sup>198</sup>.*

Por lo anterior Báez distingue aquellos casos en los que la Administración cuenta con toda la información relativa a la realización del hecho imponible a

---

<sup>197</sup> BÁEZ, Andrés. Op. Cit. P. 204.

<sup>198</sup> BÁEZ, Andrés. Op. Cit. P. 199.

pesar de que el contribuyente haya tratado de ocultarlos o aquellos en los que existe una mera discrepancia en torno a la interpretación de determinadas normas tributarias, con los casos en los que hay fraude a la ley tributaria o una tentativa de fraude. A fin de cuentas en los casos primero descritos la Administración reacciona liquidando las rentas no declaradas o aplicando las normas correctas a los hechos declarados por el obligado, todo lo cual cae dentro de las facultades administrativas ordinarias que ostenta la Administración, pensadas y organizadas para el desarrollo normal, no patológico, del procedimiento de gestión. Así, el ejercicio de estas potestades sería la puesta en marcha de los deberes de autoprotección exigidos para poder entender que no concurre la omisión inexcusable de la víctima que convierte al engaño en no idóneo<sup>199</sup>.

Para el autor la situación sería muy distinta cuando nos encontramos ante negocios celebrados en fraude a la ley tributaria o que constituyen meras tentativas de fraude, porque en estos casos resulta muy probable que las facultades administrativas ordinarias sean manifiestamente insuficientes para detectar la ocultación, por parte de los obligados, de la causa de los negocios acometidos. Y así, sobre todo en los casos en los que la construcción resulte particularmente compleja el descubrimiento de tal ocultación requerirá, en primer lugar, la detección de una situación anómala, no detectable siempre a primera vista y, a partir de la misma, la puesta en marcha de mecanismos adicionales de investigación que, en el mejor de los casos, pueden conducir a descubrir la ocultación de la causa que subyace a la operación realizada<sup>200</sup>.

Valga señalar que una postura como ésta no sólo puede hacer punibles los casos más mendaces de elusión, sino que también puede llevar a la

---

<sup>199</sup> Ibid.

<sup>200</sup> Ibid. P. 200-201.

impunidad de casos usualmente considerados punibles, pues no cualquier simulación podría ser considerada como un engaño bastante.

En nuestro medio también una conducta engañosa en cuanto a la causa puede considerarse como una manifestación de una intención positiva de burlar el impuesto, y en este sentido se comprendería dentro de la descripción típica del art. 97 N° 4 La materialización de la intención evasiva exigida por el tipo penal se trasluce cuando el contribuyente ha desplegado una conducta que importa un abuso al ordenamiento, al utilizar una forma jurídica inadecuada que sólo cobra sentido en virtud de consideraciones fiscales, lo que entraña un engaño relativo al motivo de la operación. En suma el abuso de la libertad de formas que se da en la utilización de esquemas jurídicos enrevesados o inadecuados, que carecen de una razón de negocios válida, y que se hace con el sólo propósito de disminuir la carga tributaria, es un acto positivo que busca la evasión del impuesto, donde el engaño residiría precisamente en la distorsión de la causa comercial producto del abuso. Por el contrario pareciera que las meras divergencias interpretativas no involucran un engaño suficiente ni pueden entenderse como un acto positivo tendiente a burlar la norma tributaria, ni aun en los casos de aprovechamiento de lagunas inconscientes.

Sin embargo estas conclusiones tampoco logran escapar al argumento que apuntamos en los apartados anteriores: ¿cómo puede un contribuyente que elude la realización de un hecho imponible evadir un impuesto, o siquiera tener una intención evasiva, si su obligación fiscal nunca tuvo oportunidad de surgir? Sin importar la posición desde la que uno se aproxime a los delitos fiscales, este argumento siempre se escucha con fuerza, y es quizá el mayor obstáculo para sostener la punibilidad de la elusión fiscal. Por lo mismo, lo abordamos en mayor profundidad en el apartado siguiente.

### **3.3. El principio de legalidad y la punibilidad de la elusión.**

Los problemas relativos al principio de legalidad que se presentan al plantear la punibilidad de la elusión, son diversos dependiendo si se trata de la aplicación de normas interpretativas, SAARs o GAARs. Así la discusión relativa a la punibilidad en los casos de aprovechamiento de la interpretación de la norma tributaria, como son los casos de las lagunas inconscientes, hace surgir sobre todo problemas referentes a la concurrencia de un engaño en el proceder del contribuyente, pues resulta difícil observar tal elemento en esta forma de elusión; mas por el contrario no parece haber conflictos acerca del principio de legalidad. Si efectivamente el contribuyente ha incurrido en una interpretación abusiva entonces la obligación tributaria surge, sin dudas, al momento de la operación, y no existe posibilidad de apreciar un hecho imponible ficticio ni aplicación de la integración analógica. Como veremos enseguida, estos son precisamente los problemas que se presentan respecto de la punibilidad de los casos en los que una GAAR tiene ocasión de ser aplicada, puesto que se estima que dado que la GAAR extiende el hecho imponible a supuestos no regulados para afrontar a la conducta elusiva, la imposición de sanciones a la misma incurriría en una analogía *in malam partem* que vulneraría el principio de legalidad. Mas cuando sólo existe divergencia en la interpretación, la correcta aplicación de la normativa tributaria muestra la verdadera intención del legislador respecto al tratamiento fiscal de la operación realizada. No existe extensión del hecho imponible a supuestos no regulados, sino que se esclarecen cuáles son los supuestos regulados para revelar la verdadera extensión del hecho imponible. Y por esto, decimos, no puede haber conflictos relativos a la legalidad, y lo discutible será sólo si es que existe un engaño operaciones de este tipo.

Distintos son los casos en los que la elusión no consiste en un aprovechamiento del tenor de las normas fiscales y de su formalismo, sino que

consiste en un abuso de la libertad de configuración jurídica, que son los casos típicamente enfrentados a través de normas anti-elusivas. Mas aquí cabe hacer una nueva distinción dependiendo si la norma anti-elusiva a aplicar es general o específica. Ya en un apartado anterior hemos abordado el diverso mecanismo de acción de SAARs y GAARs (apartados 2.3 y 2.5.1). Entonces dijimos que las SAARs no sirven para ignorar la forma jurídica artificiosa de la que se reviste una operación fiscal, sino que sencillamente dan una nueva regulación a un determinado supuesto de hecho, esperando que de esta manera se evite el desajuste entre forma y sustancia en la operación. En otras palabras, mediante las SAARs es el propio legislador el que procura prevenir que se produzcan abusos, fijando los márgenes para el uso correcto de las instituciones reguladas, de manera que la reacción no queda entregada a manos del aplicador del derecho como en el caso de las GAAR, puesto que la propia ley se anticipa. Sin embargo esta misma diferencia parece excluir la posibilidad de sancionar penalmente las conductas que quedan dentro del ámbito de acción de las SAARs, a diferencia de lo que podría ocurrir si se entrara en la órbita de una GAAR.

Pongamos por caso la situación regulada por el art. 31 N° 3 inc. 4 de la Ley de Impuesto a la Renta, que según explicamos en su momento (apartado 2.5.1) procura limitar la deducción de las pérdidas de las utilidades en los casos de reorganizaciones empresariales que se realizan únicamente con fines tributarios. Si antes de la entrada en vigencia de la ley 19.738 nuestro país hubiera contado con una GAAR, y un contribuyente hubiera adquirido una sociedad con pérdida tributaria con el sólo propósito de aprovechar estas pérdidas, habría sido posible afirmar que tal conducta se trataba de un fraude a la ley tributaria, toda vez que la operación era anormal o inadecuada, no se justificaba por una razón de negocios válida, y tenía como resultado una tributación más beneficiosa. Entonces hubiera sido posible desmontar la

armazón jurídica que logró obtener una ventaja tributaria de manera artificiosa, para mostrar que los hechos verdaderamente realizados por el contribuyente no justificaban la aplicación de la norma que otorga este beneficio y cuya aplicación se atrajo mediante el ardid. Así asomaría la pregunta acerca de la punibilidad de esta conducta, ya que al menos puede plantearse la posibilidad de que el Fisco hubiera sufrido un perjuicio y un engaño producto del esquema elusivo, en tanto que existió una divergencia entre la tributación pretendida por el contribuyente mediante la utilización de una cierta configuración jurídica inadecuada, y la tributación que, una vez develada la verdadera naturaleza de la operación realizada, hubiera correspondido al negocio en cuestión.

Sólo en tanto que el contribuyente logra escapar mediante el uso de esquemas elusivos de la regulación de los hechos y de las consecuencias fiscales pretendidas por el legislador, se produce verdaderamente una divergencia entre la tributación que reclama la forma jurídica artificiosa adoptada por el contribuyente, y aquella que resulta apropiada si se mira la sustancia económica de los hechos; y es precisamente esta divergencia de forma y fondo la que explican el engaño y el perjuicio que están a la base de la punibilidad de las operaciones de ingeniería tributaria. Mas una divergencia semejante no se produce cuando una SAAR regula la situación. En efecto resulta imposible que, utilizando el esquema elusivo que es objeto de la SAAR, el contribuyente escape de la regulación de los hechos y las consecuencias fiscales pretendidas por el legislador, ya que precisamente la SAAR da una nueva regulación de manera de evitar que esto suceda. Vale decir, si luego de la incorporación de la ley 19.738 un contribuyente adquiere una sociedad con pérdidas con el sólo propósito de aprovecharlas, no habrá una divergencia entre la tributación pretendida por la forma jurídica presentada por el contribuyente y aquella que corresponde aplicando la intención del legislador a la sustancia económica; sino que simplemente el contribuyente habrá incurrido en el supuesto de aplicación de la

SAAR, cuyas respectivas consecuencias tributarias y sanciones habrán de aplicarse. Dado que en estos casos el contribuyente no logra escapar de la regulación de los negocios pretendida por la legislación, y dado que no hay espacio para que se produzca una divergencia entre la formalidad y la sustancia, no se dan las condiciones para que se plantee la punibilidad del fraude a la ley tributaria.

Los problemas que se plantean respecto de las operaciones que no son un abuso de la letra de la ley, o que no caen dentro de la órbita de una SAAR son distintos; y respecto de ellos a su vez hay que evaluar diferenciadamente a los ordenamientos que han incorporado una GAAR respecto de los que no lo ha hecho. Por ejemplo en nuestro país, donde no se ha incorporado una GAAR, todas estas operaciones elusivas debieran quedar de plano fuera de la discusión relativa a la sanción penal: si no ha surgido una obligación fiscal y esta ni siquiera tiene la oportunidad de surgir cuando la operación fuera declarada abusiva, no puede haber perjuicio, engaño, ni injusto. El hecho de que la administración no pueda reaccionar ante estas maniobras demuestra que el ordenamiento las considera lícitas, y respecto de ellas no cabe dirigir un reproche penal. Por su parte en jurisdicciones comparadas donde se ha incorporado una GAAR, la doctrina mayoritaria se inclina por la impunidad de la elusión. Rodríguez Ramos es claro en este punto:

*“[En] el fraude de ley no se realiza el hecho imponible, por lo que no nace la deuda tributaria hasta que se califica la operación como fraude de ley y se exige por analogía la deuda tributaria derivada de aplicar la norma defraudada, de manera que al presentar el sujeto pasivo su declaración, no hay defraudación a la Hacienda Pública puesto que no existe deuda tributaria distinta de la que se*

*declara y se satisface, más allá de la deuda latente, pendiente de la declaración del fraude de ley*".<sup>201</sup>

Recordemos que para algunos autores, debido a que la conducta realizada en fraude a la ley ha evitado la realización del hecho imponible, la norma anti-fraude luego lo que hace es extender la aplicación de la norma eludida a través de la analogía, lo que trae como consecuencia que el hecho imponible que en definitiva supone el origen de la obligación tributaria tenga un carácter meramente ficticio. Es el mecanismo de la norma anti-elusiva la que reconstruye *a posteriori* al hecho imponible, por medio de la analogía, y por esto al momento de presentar el contribuyente su declaración no hay defraudación a la Hacienda Pública, pues la obligación tributaria no nace sino hasta que se califica la operación como abusiva. El argumento es, por tanto, bastante sencillo: si el contribuyente eludió el hecho gravado nunca tuvo una obligación tributaria (y no la tendrá hasta que no se califique a la operación de fraudulenta), por lo que mal pudo defraudar a la Hacienda Pública. Aun comprendiendo que el tipo penal se conforma con la mera infracción de un deber, y no requiere además de un engaño como afirma cierta jurisprudencia minoritaria en España, no podemos sancionar el fraude a la ley sencillamente porque no hay infracción de un deber o, por decir mejor, no hay deber que infringir: si no se ha realizado el hecho imponible, dirá Palao Taboada, no se puede castigar su evitación. Para estos autores resulta irrelevante que haya sido precisamente la conducta del contribuyente la que, con finalidad exclusiva, se haya orientado a lograr que no surgiera deber alguno.

Junto a lo anterior se afirma además que la imposición de sanciones en los casos de fraude a la ley implica una vulneración de la prohibición de

---

<sup>201</sup> RODRÍGUEZ-RAMOS, Luis. *Fraude de ley tributaria y delito fiscal. Comentario a la sentencia del Tribunal Supremo 751/2003 de 28 de Noviembre*. [en línea] <http://t-rr.com/publicaciones/fraude.pdf> [consulta: 29/10/2012].

analogía *in peius* en materia penal. Dice a estos efectos Palao Taboada que “el fundamento de la no punibilidad del fraude de ley en cuanto tal radica en el carácter ficticio, obtenido por analogía, que, según la doctrina generalmente aceptada, tiene el hecho imponible construido en virtud de la aplicación de la norma anti-elusión. A la aplicación de la ley penal se opone, en consecuencia, el principio de legalidad, consagrado en la Constitución Española en el artículo 25.1”.<sup>202</sup> Silva Sánchez también es claro a este respecto: “la consideración de que los casos de fraude de ley (ya se reconozcan como tales por los Tribunales, ya se les califique erróneamente como negocios simulados) constituyen una defraudación punible incurre en *analogía in malam partem*”<sup>203</sup>. “Al final –continúa el autor- se acaba reconociendo que el supuesto de hecho no es subsumible en la letra de la ley tributaria –y tampoco de la ley penal- pero que la situación es análoga a otras en las que se establece una determinada tributación, de modo que debe sancionarse. En realidad, se trata efectivamente de una aplicación analógica *in malam partem* de los conceptos de contribuyente o de hecho imponible”<sup>204</sup>.

Esta argumentación se sustenta en una comprensión de la legalidad tributaria que ve al impuesto como una norma de excepción, a partir de lo cual bien puede argumentarse que al eludir el impuesto el contribuyente no ha realizado el hecho imponible en ningún sentido, pues éste queda definido en los términos de una estricta tipicidad. Además se interpreta el mecanismo de funcionamiento de las normas anti-elusivas como si operaran a través de la integración analógica, de manera tal que el hecho imponible que surge en su virtud tiene un carácter ficticio y *a posteriori*. De lo anterior se deduce que al momento de realizar la conducta elusiva el contribuyente no puede haber causado un perjuicio, provocado un engaño, ni haber tenido una intención en tal

---

<sup>202</sup> Cita encontrada en: RUIZ, Violeta; SEITZ, Georg. Op Cit. P. 52.

<sup>203</sup> SILVA SÁNCHEZ, Jesús María. Op. Cit. P. 39.

<sup>204</sup> Ibid (en nota al pie N° 30).

sentido, por lo que se esgrime la legalidad penal para argumentar que la punibilidad de la elusión implicaría una analogía *in malam partem* de la norma que define el tipo del delito fiscal.

La punibilidad de la elusión sería por esto a la vez incompatible con el principio de coincidencia –manifestación del principio de legalidad- según el cual para poder imputarle a una persona un hecho delictivo es necesario que se le puedan imputar como simultáneamente concurrentes al menos en un momento del hecho todos los presupuestos necesarios para la imposición de una pena. Dado que al momento en que el sujeto realiza la operación elusiva no se le puede imputar la causación de un perjuicio, pues la obligación fiscal sólo surge con la aplicación de la norma anti-elusiva, es imposible sancionar la elusión sin vulnerar el principio de coincidencia.

En buena medida ya hemos revisado los supuestos en los que se basan estas afirmaciones. Respecto a la visión de los impuestos como norma de excepción, que deben ser interpretadas restrictivamente, hemos mostrado que esto se sigue de comprenderlos como si fueran un límite externo al derecho de propiedad. Pero también hemos dicho que tanto la propiedad como los impuestos forman parte de un mismo sistema, que a través del entramado de distintas instituciones busca concretar una idea de justicia social en un Estado social de Derecho. El principio de legalidad no puede servir para dar una visión parcializada a este respecto, que vulnere los equilibrios buscados por el sistema. Por lo mismo no es del todo claro que un contribuyente que ha aprovechado resquicios y lagunas de la legislación, o ha abusado de las formas jurídicas con el sólo propósito de disminuir su carga impositiva no realiza el hecho imponible en ningún sentido. La legalidad tributaria sólo se encuentra establecida para el resguardo del ejercicio de la libertad económica sustancial, no de la libertad de configuración de formas, que es sólo un medio de la

primera; de modo tal que cuando se produce un abuso de ésta que no se justifica por un uso válido de aquella, ceden las razones para una defensa estricta del formalismo en que nos encierra la tipicidad (apartado 1.5.).

De lo anterior se sigue una reinterpretación del mecanismo utilizado por las normas anti-elusivas (apartado 2.3.2.). Partiendo del supuesto de que la libertad de formas sólo es protegida por el derecho en tanto que está al servicio de la libertad económica en un sentido sustancial, cuando se produce un abuso de aquella libertad de configuración con el propósito de obtener una ventaja tributaria, se puede autorizar a través de normas como son las GAARs para prescindir de la forma artificiosa de la que se ha revestido una operación económica, y así apreciar en ella la realización del hecho gravado. Esto es propiamente una tarea de recalificación, y no una integración analógica: no hay una extensión del hecho gravado a supuestos no regulados, sino que en razón del abuso cometido la operación económica es despojada de su ropaje jurídico, revelándose que en realidad sí se realizó el supuesto de hecho descrito por la norma.

En este orden de ideas resuenan con fuerza las palabras de Jarach, para quien el negocio o acto jurídico no tiene importancia para el nacimiento de la obligación impositiva en cuanto negocio o acto jurídico, sino por la relación económica que él crea. Para el autor lo que constituye el presupuesto de hecho de todos los impuestos no es el negocio, o sea la manifestación de voluntad que crea una relación económico-jurídica, sino esta última que, por su naturaleza de relación económica, es apta para poner en evidencia la capacidad contributiva. En sus palabras:

*“Para el nacimiento de la obligación impositiva es relevante la relación económica, de la cual resulta capacidad contributiva. La ley tributaria, sin*

*embargo, no puede ignorar que las relaciones económicas son creadas muchas veces mediante negocios jurídicos. El negocio jurídico, es decir, la manifestación de voluntad que crea una relación jurídica, interesa a la ley tributaria solamente en cuanto crea la relación económica; ésta constituye el hecho imponible, el presupuesto de la obligación impositiva*<sup>205</sup>.

Mientras no existe abuso, forma y fondo coinciden de manera que no resulta relevante la distinción entre el negocio jurídico y la realidad económica que éste crea. En tales circunstancias el hecho imponible descrito por la norma tributaria puede sin problemas interpretarse con el más estricto apego a la tipicidad, de manera que sólo los negocios jurídicos descritos por ella pueden quedar sujetos a tributación. Mas cuando el contribuyente incurre en conductas elusivas la norma anti-elusiva autoriza a mirar directamente a la causa del impuesto, al hecho económico revelador de la capacidad contributiva que está a la base de la descripción del hecho imponible. Si lo anterior es correcto la norma anti-elusiva no sirve para crear un hecho imponible ficticio *a posteriori*, sino que es el expreso reconocimiento que hace el ordenamiento tributario de la realidad económica, en los casos en los que el abuso de los contribuyentes torna necesario que el formalismo sea vencido. El hecho imponible, así, no es reconstruido por la norma anti-elusiva, pues ésta se limita a mostrarlo en su esencia, se limita a mostrar que el contribuyente verdaderamente ya incurrió en la descripción típica al momento de realizar la operación en fraude a la ley.

Para Ruiz y Seitz, dado que hay una continuidad en argumentar que la corrección del fraude se produce por analogía y negar la posibilidad de imponer sanciones por este motivo -al punto que todos los argumentos contrarios a la punibilidad se terminan reconduciendo a este-, al negar aquel primer supuesto se

---

<sup>205</sup> JARACH, Dino. Op. Cit. P. 126.

pone en tela de juicio la conclusión<sup>206</sup>. Báez, por su parte, no está de acuerdo, pues señala que incluso esta tarea de recalificación puede ser considerada como una forma de integración prohibida por el principio constitucional de legalidad penal<sup>207</sup>. Sobre el punto podemos señalar que todo depende no de la manera en que se entienda la legalidad penal, sino que la tributaria. Cualquier postura que parta desde una visión formalista del Derecho Tributario tenderá a ver en el funcionamiento de la norma anti-elusiva una construcción del hecho imponible, vale decir, la verá como una norma constitutiva; por el contrario si se parte desde una mirada del Derecho Tributario que pueda incorporar aspectos sustantivos, la norma anti-elusiva sólo será declarativa, por decirlo así mostrará lo que sólo el derecho no puede ver, y en tal sentido no podría atribuírsele ninguna función integrativa; y de esta discusión depende la punibilidad de la elusión.

---

<sup>206</sup> RUIZ, Violeta; SEITZ, Georg. Op. Cit. Pp. 52 y ss.

<sup>207</sup> BÁEZ, Andrés. Op. Cit. P. 192.

## **CAPÍTULO IV**

### **LA SIMULACIÓN TRIBUTARIA**

#### **4.1. La simulación en la norma impositiva nacional.**

Resulta necesario estudiar ahora qué casos de ingeniería tributaria sí pueden ser objeto de sanción sin que se presenten objeciones concernientes a la legalidad. A primera vista a lo menos, la estructura de los negocios simulados es radicalmente distinta de la propia de las operaciones realizadas en fraude a la ley. Si abordamos el asunto desde el derecho impositivo, parece fácil asociar algunas formas de simulación con la evasión fiscal. Incluso Martínez Cohen ha señalado con laconismo que la simulación ilícita corresponde a lo que comúnmente se denomina evasión punible<sup>208</sup>. Esta identificación completa entre los conceptos, aunque incorrecta, se funda en la observación de que en la simulación existe un negocio disimulado que realiza el hecho imponible, surgiendo por ello la obligación fiscal, que queda velada a través del negocio aparente como medio de ocultar el posterior incumplimiento.

Pero lo cierto es que también existe otra forma de simulación, similar a los fraudes de subvenciones, consistente en la simulación de una operación que produce un engaño en la Administración, que tiene por efecto la obtención fraudulenta de un beneficio fiscal. En nuestro derecho positivo esta forma de simulación, como delito tributario, está específicamente tipificada en el art. 97 N° 4 inc. 3 que castiga al que simulando una operación tributaria obtuviere devoluciones de impuesto que no le corresponden. En suma, podemos decir que así como hay formas de simulación que no se corresponden al concepto de evasión fiscal, también existen casos de evasión en que no hay simulación y

---

<sup>208</sup> MARTÍNEZ COHEN, Rafael. El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el Derecho Tributario chileno. *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*. (29); 357. Segundo Semestre de 2007.

que no son punibles; piénsese por ejemplo en quien sencillamente omite el pago de cierto impuesto adeudado, sin crear al efecto una apariencia engañosa con que cubrir su incumplimiento.

Además del art. 97 N° 4 inc. 3, nuestra ley tributaria también menciona a la simulación en el art. 97 N° 24, que sanciona a los contribuyentes de los impuestos establecidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta que simulen una donación de aquellas que otorgan algún tipo de beneficio tributario que implique en definitiva un menor pago de algunos de los impuestos referidos. Fuera del Código Tributario, también podemos encontrar un delito de simulación en el art. 64 de la Ley N° 16.271, que sanciona a los que figuren como partes en los contratos en los que las obligaciones no se han cumplido o no son efectivas, o una de las prestaciones en un contrato oneroso no guarda proporción con el precio corriente en plaza, si es que estos contratos han sido celebrados para encubrir una donación, con la intención dolosa de burlar el impuesto.

En cualquier caso la simulación no se agota en estos supuestos que refiere el legislador. En efecto esta es una figura de vasto y variado uso por los contribuyentes que buscan evitar de modo ilícito el pago de sus impuestos. Según veremos en los apartados siguientes, estas otras formas que pueden adoptar las operaciones simuladas quedan sancionadas, dentro del ámbito penal tributario, por la figura residual del art. 97 N° 4 inc. 1 que castiga el empleo de procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, distintos a los descritos en dicho inciso; y quedan también incluidas en la definición del inciso segundo del mismo artículo, que habla, para el caso impuestos sujetos a retención o recargo, de la realización maliciosa de cualquier maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que el

contribuyente tenga derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deba pagar.

## **4.2. La simulación en el derecho común.**

Tal como hicimos al abordar el concepto de fraude a la ley tributaria, resulta apropiado decir algunas palabras sobre la figura de simulación en el Derecho Civil y en Derecho Penal nuclear antes de referirnos a la figura tributaria. Como veremos a lo largo del presente capítulo, la figura de simulación relevante para los efectos de esclarecer los delitos tributarios es aquella que tiene su seno en el derecho privado, y que es luego recogida por el Derecho Penal nuclear como forma de fraude. Las características peculiares que tiene la institución al momento de ser extrapolada al ámbito tributario y, más específicamente, al ámbito penal-tributario, serán abordadas sólo luego de comprender adecuadamente sus raíces en el derecho común.

### **4.2.1. La figura civil de simulación.**

De acuerdo a Ferrara, el negocio simulado es “el que tiene una apariencia contraria a la realidad, o porque no existe en absoluto, o porque es distinto de cómo aparece”<sup>209</sup>. Lo característico en la simulación es la creación de una apariencia jurídica, que crea una ilusión en terceros, y que o carece de toda seriedad y eficacia, u oculta un negocio diverso al presentado en el contrato. El mismo autor citado define a esta institución como “la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio

---

<sup>209</sup> FERRARA, Francesco. Op. Cit. P. 43

jurídico que no existe o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo”<sup>210</sup>.

La naturaleza de la simulación es discutida en la doctrina civil. Autores como Ferrara, por ejemplo, así como buena parte de la doctrina alemana, ha tendido a explicar la simulación como una divergencia entre la voluntad real y la declarada. Así se entiende por tanto la definición recién citada de la institución. Partidarios de la teoría declaracionista, por su parte, han dado con una hipótesis distinta, que apunta a que en la simulación no hay una contradicción, sino que un fraccionamiento arbitrario de una declaración única que carece de solución de continuidad. La doctrina francesa a su vez tiende a ver la simulación como el resultado de la modificación que hace el pacto secreto (*contre-lettres*) en el pacto manifiesto. Por último autores como De Castro ven en la simulación antes bien una causa mentida o falsa. En palabras del citado autor:

*“El objeto de la divergencia no está (...) centrado en la voluntad de declarar sino en el resultado que se busca. La naturaleza específica de la simulación se encuentra entonces, no en una declaración vacía de voluntad, sino en una declaración en desacuerdo con el resultado propuesto, o, lo que es lo mismo, una declaración con causa falsa.”*<sup>211</sup>

Esta doctrina ha sido seguida por buena parte de la doctrina española, e inclusive ha sido ratificada por la jurisprudencia<sup>212</sup>, pero dicho sea de paso que así se tiende a aproximar esta figura a ciertas comprensiones del fraude a la ley, que también ven en él un vicio causal según revisamos en su momento (apartado 4.2.1).

---

<sup>210</sup> Ibid. P. 56.

<sup>211</sup> DE CASTRO Y BRAVO, Federico. *El negocio jurídico*. Madrid, Civitas, 1991. P. 336.

<sup>212</sup> En este sentido: RUIZ, José. Op. Cit. P. 130.

Dependiendo de si existe efectivamente un contrato subyacente que se oculta mediante el negocio simulado, o si la simulación es más bien una apariencia que no tiene un correlato en la realidad, ésta suele ser distinguida en relativa y absoluta, respectivamente. De simularse la existencia del negocio, las partes estarían produciendo la apariencia de un acto que no quieren realmente, por lo que nos encontraríamos ante una hipótesis de simulación absoluta. Según De Castro, lo que las partes ocultan a través de la apariencia engañosa sería aquí la carencia de causa<sup>213</sup>. Un ejemplo sería la simulación de un contrato de venta que no ha sido real en tanto que los bienes se han mantenido en el dominio del vendedor, realizado con el fin de burlar a los acreedores o de evitar el pago de algún impuesto.

De simularse un negocio con la intención de velar la existencia de otro acto que es real, estaremos ante la simulación relativa o de naturaleza. Aquí existirán dos contratos, aquel que se simula y aquel que es disimulado, como si para ocultar una donación se fingiera una venta. De lo anterior se sigue que, para De Castro, estemos ante un supuesto de causa falsa. Vial del Río apunta que en la simulación relativa se simula algo, por una parte, y además se disimula, por la otra: “Se simula porque se inventa la apariencia de un acto que no es real, y se disimula porque bajo ese acto aparente se esconde u oculta un acto real. En cambio, en la simulación absoluta se simula algo y no se disimula nada”<sup>214</sup>. El autor continúa explicando que una vez descubierto el velo de la simulación relativa, y apareciendo el acto verdadero que se ocultaba tras él, deja el acto simulado de tener significación, adquiriendo relevancia jurídica el oculto, que es el que las partes realmente celebran y que corresponde a su verdadera intención.

---

<sup>213</sup> DE CASTRO Y BRAVO, Federico. Op. Cit. P. 348.

<sup>214</sup> VIAL DEL RÍO, Víctor. Teoría general del acto jurídico. Santiago, Editorial Jurídica, 2006. P. 144.

Valga agregar que en ambos casos, en la simulación absoluta y en la relativa, suele identificarse como figura diferenciada al acuerdo simulatorio o contradecларación, que invalida la declaración que ha salido a la luz, y otorga valor al contrato que contiene la verdadera voluntad de las partes. El acuerdo simulatorio sin embargo entraña diversas dificultades teóricas, sobre todo referidas a la determinación exacta que ha de tener dicho acuerdo, y a su conexión con el negocio simulado<sup>215</sup>.

Pero aun cabe que las partes realicen un acto real, poniendo de manifiesto su naturaleza, y cometiendo engaño respecto a la persona del verdadero contratante. Cuando figure en el negocio un sujeto distinto del interesado, estaremos ante una simulación por interposición, que a veces es tenida como una forma de simulación relativa<sup>216</sup>. Veremos algunos casos particulares cuando revisemos la simulación tributaria.

Si bien un negocio puede perfeccionarse de forma simulada en su totalidad, la declaración simulada también puede afectar solamente a partes aisladas del negocio jurídico, a determinadas cláusulas, como por ejemplo a la indicación del objeto y del precio en el contrato de compraventa. De esta manera, dirá Flume, “la indicación falsa del precio de compra es, precisamente, un ejemplo típico de negocio simulado, en el cual el negocio disimulado es la compraventa al precio realmente acordado”<sup>217</sup>. Vial del Río a su vez señala que la simulación relativa puede recaer en el objeto del acto cuando se disimula el real objeto de éste bajo la apariencia de otro, o en la fecha del acto cuando las partes, de común acuerdo, fingen una fecha distinta a la verdadera, o en las modalidades o pactos accesorios de un contrato, como si las partes simularan

---

<sup>215</sup> Véase DE CASTRO Y BRAVO, Federico. Op. Cit. P. 337.

<sup>216</sup> VIAL DEL RÍO, Víctor. Op. Cit. P. 146.

<sup>217</sup> FLUME, Werner. *El negocio jurídico*. Fundación cultural del notariado, España, 1998. P. 483.

la existencia de un plazo en circunstancias que la obligación es pura y simple<sup>218</sup>.

Requisitos necesarios para que estemos ante una simulación, comunes a todas sus formas, son según la doctrina los siguientes: (a) una declaración deliberadamente disconforme con la intención, (b) que se encuentra concertada de acuerdo entre las partes, y (c) que se ha realizado con el objeto de engañar a terceras personas.

Aunque de acuerdo a la doctrina civil la simulación envuelve necesariamente un ocultamiento, ocultamiento que es hecho con el objeto de engañar, de aquí no se seguirá necesariamente la ilicitud de la institución; cosa que cabe resaltar toda vez que en materia de delitos fiscales es precisamente el ocultamiento con intención fraudulenta lo que, para algunos, es parte de la fundamentación de la punibilidad del negocio simulado, en oposición a los actos efectuados en fraude a la ley. En materia civil, como decimos, la simulación podrá ser lícita o ilícita según lo sea su propósito, puesto que la intención de engañar puede distinguirse, al menos en este ámbito, de la intención de dañar o de infringir la ley. Nuevamente en palabras de Ferrara, “intereses legítimos, como la necesidad de sustraerse a disgustos o solicitudes, o un fin de vanidad o de réclame, o el interés de conservar el crédito y ciertas apariencias sociales, pueden dar lugar a la producción de una apariencia, con plena seriedad de las partes, sin causar lesión en el derecho de terceros”<sup>219</sup>. Si la simulación no va en perjuicio de terceros ni constituye una infracción a la ley debe considerársela lícita, y por lo mismo bajo estas circunstancias el acto disimulado que cumpliera con los requisitos de validez pertinentes produce los efectos que le son propios.

---

<sup>218</sup> VIAL DEL RÍO, Víctor. Op. Cit. P. 146.

<sup>219</sup> FERRARA, Francesco. Op. Cit. P. 47.

Dicho sumariamente, y para no adentrarnos en exceso en materia civil, el estudio de los efectos de la simulación distingue lo que sucede entre las partes y entre terceros. En las relaciones entre las partes el acto simulado no existe, pues son ellos los que han urdido el engaño y se rigen por ende de acuerdo a su voluntad real. Los efectos de la simulación en terceros son diversos según si estos quieren prevalerse de la voluntad real o de la declarada. En el primer supuesto, y dado que el negocio simulado es inválido por el mismo hecho de ser simulado, el tercero puede solicitar al juez que lo deje sin efecto. Si la simulación es absoluta, entonces el negocio deja de producir los efectos perjudiciales que fueron alegados; y si es relativa, la resolución judicial deja en evidencia la voluntad real de las partes, pues el negocio disimulado es válido si se cumplen los preceptos que le son aplicables, y su ineficacia sólo podría resultar de un vicio del que adoleciera. Pero como decíamos el tercero también puede querer valerse de la voluntad declarada, lo que puede suscitar dificultades si la simulación fuera resuelta de todos modos por haber sido solicitada por otros. En estos casos la doctrina unánime ha señalado que los terceros de buena fe, que no sabían ni tenían el deber de saber que sus derechos derivaban de un título simulado, pueden seguir ateniéndose a la voluntad declarada, pues la real no les es oponible.

#### **4.2.2. El delito de contrato simulado.**

Fuera del ámbito tributario, la simulación no sólo resulta relevante desde el punto de vista del Derecho Civil, puesto que también puede configurar un delito según la regulación de nuestro Código Penal. Este delito se encuentra establecido en el art. 471 N° 2 del CP, que castiga al que otorgare en perjuicio de otro un contrato simulado.

En relación al bien jurídico protegido ha habido cierta discusión doctrinal. Existen autores como Camargo que, asimilando la simulación a la falsedad, estiman que el bien jurídico protegido es la fe en la contratación en general<sup>220</sup>. Pero más comúnmente se estima que el bien protegido es la propiedad o el patrimonio, aunque conforme a Rivacoba cabría precisar que antes bien se protegen derechos patrimoniales, estimables en dinero, que pueden ser defraudados mediante la conducta penalmente sancionada<sup>221</sup>.

Este delito se clasifica entre las defraudaciones, entendiendo al fraude como el medio o modo de obrar engañoso o abusivo de confianza de que se vale una persona para obtener un resultado antijurídico, que en los delitos de defraudación consistirá en un daño patrimonial. Si bien podemos apreciar que la concepción de fraude que es manejada en el ámbito penal puede incluir tanto al engaño como al abuso de confianza, aquí nos referimos únicamente a los delitos se fundan en el engaño, vale decir, a los que siguen el esquema propio de la estafa<sup>222</sup>.

El delito de contrato simulado comparte con la estafa tanto el engaño como el consecuente perjuicio. El engaño, por una parte, es consustancial a la simulación, y consiste en este específico caso en “celebrar un contrato mendaz, cuyo contenido declarado difiere de la verdadera voluntad de los contratantes, capaz de inducir a error a otro desconocedor de esa verdadera voluntad, y de provocarle un perjuicio”<sup>223</sup>. El perjuicio, por otro lado, ha de ser patrimonial, aunque el CP así no lo especifique, lo que se deduce por el hecho de que el valor económico del perjuicio es precisamente lo que determina la

---

<sup>220</sup> DE RIVACOBAS Y RIVACOBAS, Manuel. Op. Cit. P. 13.

<sup>221</sup> Ibid. P. 18.

<sup>222</sup> Ramírez, Pablo: *Delitos Tributarios del art. 97 N° 4 del Código Tributario*. (Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas) Universidad de Chile, 2000, p. 45.

<sup>223</sup> POLITOFF, Sergio, Et Al. Op. Cit. P. 462.

graduación de la pena<sup>224</sup>. Para Politoff, Matus y Ramírez, dado que en principio la simulación es lícita, el perjuicio patrimonial sería establecido por la ley en la manera de una condición objetiva de punibilidad<sup>225</sup>. Por lo mismo, no cabría la posibilidad del castigo de este delito a título de tentativa o frustración.

También resulta relevante resaltar que el otorgamiento de un contrato simulado, que es la conducta típica descrita en la ley, requiere una actividad positiva para su realización, por lo que este no es un delito que pueda cometerse por omisión; y además, que este es un delito de participación necesaria, donde a lo menos dos personas, que son las partes del contrato, comparten la calidad de coautores, pues en el evento en que una de las partes sea también engañada el delito sería más bien una estafa. Por último mencionar que la doctrina ha señalado que el dolo en este delito debe ser directo, puesto que “la actividad misma de simular, engañar, de imbuir en otro una representación falaz, hacen inviables en él el dolo eventual y la culpa”<sup>226</sup>.

### **4.3. La simulación tributaria.**

#### **4.3.1. Aproximación al concepto.**

Expuestos los puntos anteriores, ya podemos aproximarnos al concepto que nos interesa. De acuerdo con Silva Sánchez, en el ámbito específico del Derecho Tributario la simulación requiere que haya surgido el hecho imponible que deriva del negocio jurídico correspondiente a la voluntad negocial de las partes, y que se oculte por éstas en sus declaraciones<sup>227</sup>. Así como en la figura civil, el engaño reside en una divergencia entre voluntad

---

<sup>224</sup> DE RIVACOBAY RIVACOBAY, Manuel. Op. Cit. P. 40.

<sup>225</sup> POLITOFF, Sergio, Et Al. Op. Cit. P. 463.

<sup>226</sup> Ibid, p. 71.

<sup>227</sup> SILVA SÁNCHEZ, Jesús María. Op. Cit. P. 30.

negocial y declaración: se crea la apariencia externa de un negocio del que se excluyen los efectos que le son propios -pues este no es un negocio querido por el contribuyente-, con el objeto de ocultar o bien un negocio diverso que es el verdaderamente querido, o el hecho de que no se ha realizado ninguna operación.

Podemos distinguir la simulación tributaria que toma la forma de la evasión, de aquella que se asemeja más bien al fraude fiscal. Lo específico de la simulación tributaria que puede vincularse a la evasión consiste en aquello que se oculta -v. gr. el negocio disimulado-, que será uno que realiza un hecho imponible cuyo incumplimiento se persigue; y aquello que oculta -el negocio simulado-, que es la mera apariencia de una operación civil o comercial que no incurre en la descripción de la norma en cuestión. Por lo mismo éstas usualmente serán formas de simulación relativa.

Pero si la simulación tiene más bien por finalidad la obtención ilícita de un beneficio fiscal, como sería una devolución, el negocio simulado tendrá por objeto la creación de una apariencia que formalmente realice la descripción de la norma que otorga el beneficio, a la vez que oculta el hecho de que en verdad o se ha realizado una operación diversa que no cumplía con los presupuestos legales (negocio disimulado), o no se ha realizado operación alguna. Esta es precisamente la conducta sancionada por el art. 97 N° 4 inc. 3 CT que castiga al que simulando una operación tributaria obtuviere devoluciones de impuesto que no le corresponden.

De acuerdo a lo anterior, en Derecho Tributario podrían existir sin inconvenientes formas de simulación absoluta y relativa. Mas valga decir que en relación a la norma española existió un disenso en la doctrina sobre las formas de simulación que cabían ser sancionadas conforme a la disposición, y

así como existían autores que entendían que el precepto sólo se refería a la simulación absoluta, otros señalaban que la norma sólo se refería a la relativa. Pero la doctrina mayoritaria siempre apuntó que en materia tributaria puede darse lugar tanto a la una como a la otra, aunque lo común será la simulación relativa referida a la naturaleza del negocio, como la simulación de una venta para ocultar una donación, y evitar así el impuesto que grava a estas liberalidades. Pero, como decimos, también será posible la simulación absoluta, como si se simulara una venta para que el vendedor pueda justificar ante la Administración tributaria determinados ingresos.<sup>228</sup>

Ciertos casos particulares de simulación han llamado especialmente la atención de la doctrina tributaria, por lo que los referiremos brevemente. Así por ejemplo, se ha suscitado controversia acerca de si puede estimarse que el precio vil o excesivo puede ser considerado como simulación. Rosembuj rechaza que estas hipótesis puedan suponer simulación a efectos tributarios, con la condición de que el precio sea efectivo y cierto. En estos casos, la ocultación parcial del precio se resuelve mediante otros mecanismos de corrección, y no mediante el art. 25 de la LGT que regula la simulación. De acuerdo con el autor, estos supuestos serán indudablemente hipótesis de simulación civil, pero tal acto o negocio simulado difícilmente impedirá que nazca la obligación tributaria correspondiente, que es precisamente la forma de simulación prevista en la LGT. La única excepción se daría en los casos en los que el precio fuera enteramente inexistente. Y lo que se dice sobre el precio, vale también para otros casos de simulación relativa parcial, como es la alteración de la fecha, modalidades y pactos accesorios. Ruiz, por otra parte, parece más abierto a considerar la existencia de simulación en los casos en los que la diferencia del precio desnaturalice la esencia del contrato. En los demás

---

<sup>228</sup> RUIZ, José. Op. Cit. P. 151.

casos, cabe aplicar los mecanismos de valoración y tasación del precio que prevé la ley tributaria.

Al referirnos a la figura civil de simulación ya hemos citado la opinión de Flume, quien aseveraba que “la indicación falsa del precio de compra es, precisamente, un ejemplo típico de negocio simulado, en el cual el negocio disimulado es la compraventa al precio realmente acordado”<sup>229</sup>. Conviene hacer esta acotación pues nos muestra una diferencia específica con la figura tributaria, que está dada por la concurrencia de los mecanismos de valoración y tasación en el ordenamiento impositivo que deben ser armonizados con el alcance operativo de la simulación.

Por otra parte, los casos de simulación subjetiva son también de gran relevancia en el ámbito tributario. La interposición ficticia de una persona jurídica, por ejemplo, para neutralizar la progresividad de algunos impuestos, o para sustraer la imposición sobre las transmisiones de bienes y derechos de contenido patrimonial, serían casos de simulación subjetiva. De acuerdo con Rosembuj, puede existir simulación subjetiva por interposición de persona siempre que la persona jurídica interpuesta no tenga actividad real ni funcionamiento alguno, puesto que la libertad empresarial involucra la libertad de elegir formas de organización, incluso con motivación de ahorro fiscal. Si la sociedad fuera real y tuviera funcionamiento, y causara a la vez un perjuicio a la Hacienda Pública, sólo cabría acudir a la técnica del levantamiento del velo corporativo.

Ejemplifiquemos lo dicho con un caso real. Dos socios, A y B, poseían cada uno el 50% de una sociedad constituida en Alemania, que llamaremos Z Ltda. Los socios, a la vez, participan en la misma proporción en la propiedad de

---

<sup>229</sup> FLUME, Werner. Op. Cit. P. 483.

una sociedad suiza, que será Y S.A. Cabe considerar que el capital de Y S.A. se formó con el patrimonio empresarial de Z Ltda., y que no contaba ni con despachos, ni con personal propio. Y S.A. concedió un préstamo a Z Ltda., por el que se cobraron los correspondientes intereses, que constituían un gasto que en Alemania podía deducirse de la renta imponible. Si bien el Tribunal Supremo Federal Alemán consideró a este como un caso de fraude de ley, aplicando los conceptos delineados por Rosembuj parecería más bien una clara hipótesis de simulación subjetiva, por interposición de persona jurídica<sup>230</sup>.

Sin embargo, hay que distinguir los casos en los que la sociedad existe, aunque es utilizada para aparecer ficticiamente como parte en un acto o contrato, y así disimular la realidad tributaria, que efectivamente son supuestos de simulación subjetiva por interposición ficticia de persona, de los casos en los que la sociedad no existe, sino que se la hace aparecer ante terceros como real, cuando es sólo aparente, puesto que aquí se trata de un supuesto de simulación relativa, en que se simula el contrato de sociedad para evitar o minorar las obligaciones fiscales<sup>231</sup>.

La legislación tributaria española incorporó la institución de la simulación en la Ley 25/1995, que le dio una redacción nueva al art. 25 de la Ley General Tributaria, mas el artículo sería reformado por la ley 58/2003, que dejaría la regulación de la simulación en el art. 16 de la LGT con el siguiente tenor:

*“1.En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes. 2. La existencia de simulación será declarada por la Administración*

---

<sup>230</sup> RUIZ, Violeta; SEITZ, Georg. Op. Cit. P. 33-34.

<sup>231</sup> RUIZ, José. Op. Cit. P. 153.

*tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios. 3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.”*

En la interpretación de la figura establecida por este artículo en general la doctrina española ha aceptado que debe seguirse la institución de la simulación civil, aunque quepa observar ciertas particularidades en el ámbito impositivo. Desde ya podemos advertir que existe una mayor complejidad en el ámbito tributario puesto que en la práctica lo usual será que no se realice únicamente un negocio simulado, sino que sean varios actos o negocios encadenados que buscan aplicar una norma tributaria más beneficiosa que aquella que se aplicaría normalmente.

Por otro lado, ya hemos visto antes que en Derecho Civil puesto que la simulación no involucra necesariamente un perjuicio, aunque sí un engaño, ésta puede ser lícita o ilícita. En materia tributaria autores de renombre como los que hemos seguido en esta breve exposición, Rosembuj y Ruiz, deducen de aquí que para acreditar la existencia de una simulación tributaria, además de probarse el acuerdo y la finalidad de engaño, se debe probar la finalidad exclusiva de evitar la realización del hecho imponible aplicable o, en general, de causar perjuicio a la Hacienda Pública.<sup>232</sup> El punto es ejemplificado por Ruiz del siguiente modo. Si una persona no quiere entregar su patrimonio inmobiliario a sus hijos, que son quienes legalmente tendrían derecho a él, y quiere antes bien entregárselo a una secta religiosa, podría incurrir en una serie de negocios simulados para lograr su propósito. A pesar de que existe una simulación, dado que no hay intención de perjudicar al Fisco, la Administración Tributaria no podría accionar. Distinto sería el caso en que, para

---

<sup>232</sup> Ibid. P. 149.

evitar el pago del correspondiente impuesto a las herencias, el mismo sujeto ejecutara operaciones simuladas que ocultan la realización del hecho imponible. Dado que aquí el Fisco sí se vería afectado, cabría la aplicación de las normas concernientes a la simulación tributaria. Por esto Ruiz afirma que con esto no se agregan requisitos adicionales en la acreditación de la ilicitud de la simulación para efectos tributarios, ya que antes bien lo que se hace es delimitar el campo de acción de la figura.

Pero lo cierto es que la acotación que hacen estos autores es producto de una confusión en los conceptos. Los autores citados pretenden que la distinción entre la simulación relevante para efectos tributarios y las figuras comunes de simulación esté dada por un requisito subjetivo, que es la finalidad exclusiva de evadir el impuesto, mas resulta evidente que la estructura objetiva de la simulación fiscal ya nos da criterios suficientes para realizar tal distinción. Según hemos dicho lo específico de la simulación tributaria es o bien la ocultación de una operación que incurre en la descripción del hecho imponible, que se hace por medio de otra operación distinta que es ficticia y que no hace surgir la obligación fiscal; o bien la creación artificiosa de una operación que en apariencia incurre en la descripción de una norma que otorga un beneficio fiscal, para ocultar la realización de otra operación diversa que no cumple con los requisitos pertinentes, o el hecho de que no se ha realizado ninguna operación. Por tanto para que estemos ante una simulación relevante para efectos tributarios aquello que oculta, el negocio que se ha simulado, será uno de características bien específicas, y lo mismo cabe decir respecto del negocio disimulado, si es que lo hay. En resumen, tanto el uno como el otro están esencialmente referidos a un hecho imponible o a una norma que otorga un beneficio fiscal; y definidos así los rasgos objetivos de la simulación tributaria pareciera redundante la inclusión de elementos subjetivos con el propósito de

delinear su ámbito específico, que queda suficientemente demarcado sin necesidad de recurrir a ellos.

La anterior precisión nos sirve para mostrar que, a diferencia de lo que apuntan los citados autores, la simulación tributaria involucra necesariamente tanto un engaño como un perjuicio, y en esto se distingue de la figura civil a la que es sólo consustancial el engaño. El hecho de que el engaño sea inherente a esta figura no hay que discutirlo, pues se deriva de la estructura de toda forma de simulación, y para muchos incluso constituye la misma base de la punibilidad de la institución tributaria; pero la situación es distinta con el perjuicio. Sin embargo el punto se aclara al momento en que notamos que la figura tributaria de la simulación es una que tiene alcances penales, y que como hemos visto es también un elemento del delito de simulación la producción de un perjuicio. Pero la razón de fondo está en que la estructura objetiva de la simulación tributaria siempre dice relación con el ocultamiento de una obligación tributaria que se incumple, o con la obtención de un beneficio fiscal indebido. En otras palabras, cualquier forma de simulación que no suscite el riesgo de causar un perjuicio económico al Fisco por medio de la distorsión de la realidad tributaria de una determinada operación, no constituye una simulación tributaria. Por cierto que la sola creación de una operación ficticia no torna inevitable que el sujeto pasivo caiga víctima del engaño o que sufra el consecuente perjuicio, y por esto incluso puede sancionarse penalmente a la simulación como delito de mera actividad; mas la simulación tributaria siempre entraña tal riesgo.

#### **4.3.2. Consecuencias penales de la simulación tributaria.**

A partir de lo anterior ya podemos abordar los alcances penales de la figura que analizamos. Hemos señalado que la estructura propia de la

simulación tributaria hace que necesariamente en ella siempre exista la potencialidad de causar un perjuicio económico al Fisco, lo que se hace por medio de la distorsión de la realidad tributaria de una determinada operación civil o comercial. Esta misma estructura de la simulación tributaria hace que en ella el engaño esté íntimamente ligado al perjuicio, pues ambos se desprenden directamente de la oposición entre la operación simulada y la disimulada, pero entendiendo a las dos en la forma específica predicha, vale decir, en referencia al hecho imponible o al beneficio fiscal que respectivamente se evita o se busca.

Estas disquisiciones pueden ayudar a comprender por qué la simulación se asocia con tal frecuencia y facilidad al delito de defraudación tributaria. Así el art. 305 del Código Penal español castiga al que por acción u omisión defraude a la Hacienda Pública eludiendo el pago de tributos, siempre que la cuantía defraudada exceda de ciento veinte mil euros; y la doctrina y la jurisprudencia española se han alineado bastante al momento de señalar que es precisamente ésta institución, y no el fraude a la ley tributaria, la que se comprende en el tipo de la norma. Lo cierto es que el tipo descrito del artículo en cuestión favorece esta interpretación mayoritaria, al menos por dos razones: primero, porque al utilizar la voz “defraudar” se hace referencia al modelo de las maquinaciones fraudulentas y al engaño. Como la simulación es precisamente una forma de fraude en la que el proceder mendaz es consustancial, resulta fácil concluir que la simulación tributaria puede constituir una acción punible según el tipo del art. 305 del CP español. En segundo lugar el tipo exige la causación de un cierto perjuicio a la Hacienda Pública, y en efecto la norma incluso precisa un monto mínimo de daño, lo que según hemos mostrado también es un rasgo propio de la institución que comentamos.

De la misma manera no es extraño que nuestro legislador tributario, en el art. 97 N° 4 inc. 3 CT, asocie en primer lugar la simulación a una maniobra fraudulenta. En efecto al vincular el modelo de las maquinaciones fraudulentas a la simulación tributaria, resulta claro que el legislador también observa en ella la concurrencia de un engaño y un perjuicio. Pero más todavía, y como ya hemos tenido oportunidad de advertir, la citada norma es de las pocas en la ley penal-tributaria que no toma la forma de un delito de mera actividad sino que es propiamente un delito de resultado, lo que salta a la vista toda vez que el tipo penal castiga al que *obtuviere* devoluciones de impuesto que no le correspondan. En el mismo sentido puede entenderse el delito del art. 97 N° 24 inc. 1, que castiga una forma específica de simulación, que es aquella en la que se finge una donación con el objeto de obtener un beneficio tributario que implique un menor pago de impuestos.

A diferencia de lo que se dijo al tratar la figura del Derecho Penal nuclear, no parece que el perjuicio sea aquí una condición objetiva de punibilidad. Como advertimos en su momento, ciertos autores llegaban a esta conclusión respecto al delito del art. 471 N° 2 del CP puesto que la figura común de simulación no es en sí misma ilícita, mas lo mismo no puede decirse respecto de la simulación tributaria, a la que es consustancial un perjuicio patrimonial al Fisco.

Como hemos señalado ya, otra forma de simulación sancionada en nuestra ley penal-tributaria se encuentra en el art. 64 de la Ley 16.271. Para su cabal comprensión, cabe leer también el art. 63 de la misma ley, que dispone en su inciso primero:

*“El Servicio de Impuestos Internos podrá investigar si las obligaciones impuestas a las partes 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, a la fecha del contrato, 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 y anticipo a cuenta de herencia, liquidará y girará el impuesto que corresponda”.*

El art. 64 de la ley dispone acto seguido:

*“Las personas que figuren como partes en los actos o contratos a que se refieren los artículos precedentes de este capítulo, a quienes se les compruebe una actuación dolosa encaminada a burlar el impuesto y aquellas que, a sabiendas, se aprovechen del dolo, serán sancionadas de acuerdo con el N° 4° del artículo 97 del Código Tributario”.*

Lo que los artículos precedentes pretenden contrarrestar, es aquella forma de simulación relativa en la que una donación queda disimulada por otro contrato que es ficticio, con el objeto de evadir el impuesto que grava a aquellas liberalidades, o cuando se busca evadir el impuesto a las herencias a través de la realización de este tipo de operaciones ficticias. Para nuestra ley, el contrato en cuestión ha de considerarse como uno simulado para los efectos tributarios en tres casos: cuando las obligaciones impuestas a las partes por cualquier contrato no son efectivas, cuando dichas obligaciones no se han cumplido, y cuando lo que una parte da en virtud de un contrato oneroso no guarda proporción con el precio corriente en plaza respecto de lo que recibe a cambio. Si se cumple alguna de estas tres condiciones, y si tales actos tenían

por objeto encubrir una donación o anticipo en cuenta de herencia, existirá para el legislador un engaño bastante para los efectos del tipo penal del art. 64.

Por su parte, el tipo del art. 64 de la citada ley sigue en buena medida la redacción del art. 97 N° 4 inc. 1 CT, al especificar que para ser castigado el procedimiento empleado por las partes del contrato ha de ser uno de carácter doloso, encaminado a burlar el impuesto. A partir de esta observación pueden aventurarse dos ideas, la primera interpretando el art. 64 de la ley 16.271 a la luz del art. 97 N° 4 inc. 1 del CT, y la otra a través del proceso inverso. En relación al primer punto, podemos argüir que el tipo penal del art. 64 de la citada ley tampoco exige de un resultado para su punibilidad, pues habla de una actuación dolosa *encaminada* a burlar el impuesto. En otras palabras, es un delito de mera actividad, y no es necesario ni que el SII caiga víctima del engaño, ni que se produzca el consecuente perjuicio patrimonial para que el sujeto activo incurra en la figura delictiva, ya que se anticipa la punibilidad al momento en que las partes han suscrito un contrato cuyas obligaciones no son efectivas; al momento en que han dejado de cumplir sus obligaciones; o al momento en que, en el marco de un contrato oneroso, se han dado prestaciones notoriamente desproporcionadas, todo lo anterior con la intención dolosa engañar y de burlar el impuesto.

Por otra parte, si el legislador ha utilizado virtualmente las mismas palabras al describir el tipo penal de una forma de simulación relativa y al delinear la figura residual del art. 97 N° 4 inc. 1, bien puede considerarse que dentro de esta figura residual caben otras formas de simulación no previstas en el tipo específico del art. 64 de la ley 16.271. En efecto, podría llegar a concluirse incluso que las operaciones simuladas son las únicas que quedan comprendidas bajo el concepto de los “procedimientos dolosos”. Las maniobras maliciosas del inc. 2 del mismo artículo, por su parte, podrían relacionarse

también con operaciones simuladas, sobre todo con aquellas que toman la forma de la evasión, aunque en ambos casos no se espera que el engaño surta efecto o que se produzca el resultado, pues se anticipa la punibilidad al momento en que se manifiesta el desvalor de la acción, según hemos insistido antes.

#### **4.4. El nudo gordiano: la distinción entre el fraude a la ley tributaria y la simulación.**

Los obstáculos que ya hemos avizorado en relación a la punibilidad de la elusión nos hacen sospechar que las interpretaciones usuales de las normas del art. 97 N° 4 del CT pueden efectivamente confluir en la conclusión de que las operaciones simuladas son las únicas que quedan bajo la órbita del tipo penal de los procedimientos dolosos y las maniobras fraudulentas del art. 97 N° 4 CT. Si esto es así las operaciones elusivas serían cabalmente lícitas, y a menos que pudieran ser corregidas por medio de la interpretación de las normas o por medio de alguna norma anti-elusiva específica, ni aun le sería posible a la administración cobrar el impuesto eludido. Por esto, por las enormes diferencias en el tratamiento jurídico que recibiría una y otra institución, se alza frente a los partidarios de la impunidad de la elusión la difícil tarea de establecer parámetros claros de distinción entre el fraude a la ley tributaria y la simulación, entre un ejercicio lícito de la libertad económica de organización y un proceder delictivo. En el apartado siguiente abordamos los aspectos esenciales de este espinoso asunto.

##### **4.4.1. La aparente claridad teórica, y la evidente dificultad práctica: *tot modis committitur simulatio quot modis committitur fraus.***

En materia civil, en pocas palabras ha distinguido Ferrara las dos instituciones en comento: la simulación –dice el autor- no es un medio de eludir la ley, sino de ocultar su violación. “La ocultación ni pone ni quita nada al negocio realizado: apartando el velo engañoso, queda el negocio en su verdadera esencia, en su realidad desnuda y escueta; y si este negocio resulta en contradicción con una ley prohibitiva, se tendrá *contra legem agere*, no un *in fraudem legis agere*. *Contra legem*: escondido, velado, oculto; circunstancia que no altera su naturaleza”<sup>233</sup>.

La distinción hecha por Ferrara nos permite observar que, en el caso de la simulación ilícita, existirá un acto contrario a la ley que es velado por el agente, mientras que el acto realizado en fraude a la ley, al eludir la aplicación de la norma, violenta más bien el sentido de ella. De donde mismo se concluye que en tanto que la apariencia fenomenológica de la simulación se caracteriza por un ocultamiento, la del fraude a la ley se identifica en mayor medida con negocios intrincados que, estando a la luz, logran evitar la ley. Una diferencia adicional consistirá en que el negocio simulado es un negocio ficticio, una apariencia que en realidad no es querida por las partes, y cuya falta de seriedad puede redundar en una carencia de causa. El negocio fraudulento, por su parte, es real y querido por los contratantes, es un negocio serio, pero que al orientarse a un resultado prohibido adolecerá de causa u objeto ilícito.

En buena medida estas consideraciones pueden extrapolarse al ámbito tributario, y así por ejemplo Pérez considera que para que estemos ante un caso de fraude de ley y no de simulación, deben concurrir una serie de requisitos que cito a continuación: que los negocios utilizados tengan una denominación correcta; que los efectos sean queridos por las partes, aunque determinados supuestos incorporen al negocio motivos distintos de la causa

---

<sup>233</sup> FERRARA, Francesco. Op. Cit. Pp. 82-83.

típica y adquiera éste un carácter instrumental; que los flujos económicos derivados del contrato se produzcan en realidad; y que se hayan presentado las declaraciones tributarias debidas a las diferentes operaciones realizadas<sup>234</sup>.

Valga sobretodo resaltar este último punto, pues es común encontrar afirmaciones que sostienen que las maniobras elusivas, a diferencia de lo que ocurre en la simulación, se hacen de forma transparente, de manera que las operaciones consideradas aisladamente pueden ajustarse a derecho, y sólo una apreciación de conjunto hace que se manifieste su contrariedad al espíritu de las normas. Según esta mirada el contribuyente que elude provee a la Administración toda la información relevante relativa a sus operaciones, y no puede encontrarse una alteración fraudulenta de sus declaraciones, ni tampoco una omisión.

Pero a fin de cuentas para la doctrina tributaria la diferencia específica, esencial, que distingue las formas de fraude a la ley y simulación es una que hemos reiterado en varias oportunidades: en aquella figura al menos formalmente no se realiza el hecho imponible, por lo que nunca surge la obligación fiscal, y en esta sí se incurre en el hecho gravado, y el contribuyente oculta su obligación mediante el negocio simulado. Y precisamente de aquí surgen todas las dualidades que separan las aguas entre las dos figuras: engaño/transparencia, perjuicio/inocuidad, ilicitud/licitud, etcétera.

En este sentido Silva Sánchez, al abordar la distinción que comentamos, pone cierto peso en el hecho de que el negocio realizado en fraude a la ley es un negocio querido, real, a diferencia del negocio simulado, pero en último término reduce la diferencia a la que hemos apuntado. Para el autor no hay simulación cuando no llega a surgir el hecho imponible porque la

---

<sup>234</sup> RUIZ, José. Op. Cit. P. 159.

voluntad negocial de las partes se orienta a que no surja, y tal voluntad se plasma coherentemente en la correspondiente declaración. Por ello, el caso del negocio realizado en fraude a la ley sería muy diferente del supuesto del negocio simulado. En sus palabras:

*“En un negocio realizado en ‘fraude de ley’ las partes no sólo declaran querer, sino que quieren realmente los efectos jurídicos del negocio formalmente realizado. Lo que ocurre es que eligen una forma –o conjunto de formas- negociales que permiten eludir, por ejemplo, una tributación más gravosa (ley defraudada) acogándose a una determinada ley de cobertura. Es precisamente la producción de los efectos jurídicos reales de ese negocio lo que permite eludir las consecuencias legales que se pretenden eludir. En otras palabras, no es que el hecho imponible surja, pero se oculte, sino que ni siquiera llega a surgir”<sup>235</sup>.*

Sin embargo muchas veces esta aparente claridad teórica es nublada por las dificultades prácticas, lo que en parte se debe a la alta complejidad de las normas tributarias, y en parte al incluso mayor embarazo propio de las operaciones de ingeniería tributaria. Ejemplo claro de esto es el caso Bahía, que el 2003 se presentó ante la Corte Suprema, que relatamos con anterioridad en la introducción de esta memoria<sup>236</sup>. A nuestro juicio en este caso habría simulación, y no elusión, si pudiera considerarse que el contrato subyacente, vale decir, el contrato de arrendamiento de inmueble amoblado, ha sido efectivamente llevado a efecto no obstante lo que digan las apariencias formales, razón por la cual se debería estimar que los otros contratos de arrendamiento –el de arrendamiento de inmueble sin amoblar y el de arrendamiento de muebles- son sólo contratos ficticios que ocultan al

---

<sup>235</sup> SILVA SÁNCHEZ, Jesús María. Op. Cit. P. 31-32.

<sup>236</sup> Corte Suprema, 28/01/2003, Rol 4038-01.

verdadero. De otra manera, si no puede estimarse realizado este contrato, habría fraude a la ley, ya que se habrá evitado incurrir en el hecho gravado en cuestión, que es la celebración del contrato de arrendamiento de inmueble amoblado. Así existiría una mera inadecuación, donde los efectos típicos de un contrato se consiguen por medios atípicos.

El gran obstáculo para poder ver en este caso un ejemplo de simulación es, tal vez exclusivamente, el hecho de que las partes en el contrato de arrendamiento de inmuebles sin amoblar, y las del contrato de arrendamiento de muebles sean distintas. En efecto, en una figura como arrendador Prestaciones Caldera Ltda., y en el otro Inmobiliaria Bahía S.A., y el hecho de que en estos contratos el arrendador sea una persona jurídica distinta hace que sea imposible reconducirlos a un mismo contrato, que sería el contrato de arrendamiento de inmuebles amoblados. En nada importa que los socios de ambas sociedades sean las mismas personas, pues la Corte hace bien al recordar el art. 2053 del Código Civil, según el cual la sociedad tiene una personalidad jurídica distinta a la de sus socios. Y si los contratos celebrados por Prestaciones Caldera Ltda. e Inmobiliaria Bahía S.A. no pueden ser entendidos como un solo contrato, que sería el contrato oculto o disimulado, no puede estimarse que ha habido simulación, y más bien tendríamos que concordar con el criterio de la Corte: hubo fraude a la ley, pues se logró eludir la norma tributaria.

Pero todavía cabe otra posibilidad, y es que exista una simulación por interposición de persona jurídica. En general la doctrina requiere para que se acredite esta figura que se pruebe que la persona jurídica en cuestión es un mero fantasma creado para efectos tributarios, sin una función económica propia (v. gr., empresas que no tienen personal, instalaciones, activos ni forma alguna de funcionamiento que no pueda ser explicada por razones fiscales). Si

en el caso Bahía hubiera podido probarse que alguna de las sociedades era efectivamente una empresa creada con sólo fines tributarios, hubiéramos estado en presencia de una simulación por interposición de persona jurídica, utilizada para simular un contrato de arrendamiento de inmuebles sin amoblar y un contrato de arrendamiento de muebles, con el objetivo último de ocultar un contrato de arrendamiento de inmueble amoblado, que es el hecho gravado por la ley del IVA. Esto, a nuestro juicio, bien podría entenderse como un procedimiento doloso de acuerdo al tenor del art. 97 N° 4 inc. 1 CT.

El caso Bahía no sólo nos ilustra las dificultades de llevar a la práctica la distinción entre simulación y fraude a la ley tributaria, sino que también nos hace explícita otra causa de tal complejidad: normalmente, los contribuyentes no sólo realizan una operación de simulación o en fraude a la ley, sino que se valen de series concatenadas de ellas. Esto hace que el proceso de calificación jurídica de los hechos sea bastante más complicado que, por ejemplo, el que es usual en Derecho Civil.

Sin embargo la cercanía conceptual de las dos figuras que comentamos hace que incluso en casos sencillos podamos vernos enfrentados a dificultades serias. Usualmente serán sobre todo espinosos los casos de simulación relativa, cuando ésta se refiere a la naturaleza del contrato. Pongamos por caso a dos sujetos, a A que quiere vender un automóvil y a B que quiere comprarlo, pero sin pagar el correspondiente impuesto que gravaría a la compraventa. Para evitar formalmente celebrar este contrato, constituyen una sociedad donde A aporta el automóvil y B aporta el dinero que equivale al precio. Acto seguido, se disuelve la sociedad, y A se queda con el precio y B con el automóvil. Como podemos apreciar, los resultados económicos son los mismos de la compraventa, pero formalmente no se ha realizado este negocio.

La dificultad de distinguir la simulación relativa del fraude a la ley viene dada por el hecho de que en los casos de fraude suele ser posible identificar el resultado económico obtenido con el negocio fraudulento (la transferencia de la propiedad de los bienes tras la creación y disolución de la sociedad, en nuestro ejemplo), como resultado típico o usual de otro negocio diverso (la compraventa), que es aquel que se quiso evitar; a la vez que los resultados típicos del negocio ejecutado o no se realizan, o no son los relevantes de acuerdo a los fines perseguidos por las partes (la sociedad no cumple con los fines que le son propios por naturaleza: no hay reparto de utilidades y pérdidas, pues no se crea una situación jurídica llamada a permanecer en el tiempo, por ejemplo). Surge entonces la duda de si aquel negocio evitado no es más bien un negocio oculto, pues podría considerarse que sí fue celebrado pese a las apariencias, en tanto que es él el que produce los resultados relevantes; y la interrogante de si el negocio que creímos fraudulento no es acaso uno meramente aparente, puesto que sus resultados o no se realizan o no son relevantes.

Como dirá Taboada, quien realiza el negocio en fraude a la ley no quiere el resultado típico del negocio que ha llevado a cabo, sino el resultado económico perseguido que, a su vez, es típico de otro negocio distinto, y allí radica el meollo de la cuestión, la dificultad esencial para realizar la distinción que nos ocupa. La pregunta de fondo, por tanto, es bajo qué condiciones podemos desprendernos de las formas jurídicas utilizadas por el contribuyente, y estamos autorizados a considerar que el negocio que formalmente se ha evadido, pero cuyos efectos se producen, es el verdaderamente realizado: y es precisamente en este punto donde termina el fraude a la ley y comienza la simulación. Así, el problema se reduce a la medida en que estamos atados a la formalidad en la interpretación de los negocios jurídicos en el ámbito específico del Derecho Tributario, dadas las herramientas particulares que en este ámbito

se disponen. Pero por lo mismo la diferencia entre la simulación y el fraude a la ley no parece residir únicamente en sus estructuras objetivas, puesto que son bastante similares, sino que dice relación sobre todo con la profundidad con la que en cada caso el Derecho Tributario puede penetrar en la realidad de las operaciones realizadas, haciendo caso omiso de las apariencias jurídicas creadas con artificio.

A fin de cuentas si en los casos de elusión como los que comentamos los mecanismos del Derecho Tributario permitieran desprenderse cabalmente de las formas jurídicas y ver a los ojos, por decirlo así, a la operación pretendidamente eludida pero en los hechos realizada, nos encontraríamos con una estructura dual en todo similar a la de la simulación relativa: un negocio oculto por un lado, que produce sus plenos efectos, y uno ficticio que lo oculta por el otro, cuyo desenvolvimiento natural queda trunco. Un caso interesante a este respecto es el de los retiros encubiertos, tratados en nuestra ley tributaria en el art. 21 de la LIR, y que hemos explicado en otra parte de esta memoria (apartado 2.5.1.). Por lo dicho precedentemente, sabemos que si un socio persona natural efectúa un retiro de utilidades de una sociedad de personas, debe pagar el Impuesto Global Complementario o Adicional según el caso, siempre que tal retiro se impute a utilidades acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT), o bien no quedar afecto a dichos impuestos si se imputa al Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT). En una sociedad anónima, por su parte, si distribuye dividendos a sus accionistas personas naturales, éstos siempre deben tributar con el impuesto final que corresponde, independientemente de si existen o no utilidades acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributables, a no ser que -al momento de la distribución haya utilidades exentas o no tributables en el FUNT, en cuyo caso se imputan a este fondo y no pagan impuestos. Ahora bien, de acuerdo con Paillacar y Rivas, “si los retiros o dividendos se encubren o disfrazan de cualquier modo que

implique eludir el Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda, estamos en presencia de una forma de elusión tributaria. Por ejemplo, si el retiro se disfraza de un préstamo efectuado por la sociedad al socio persona natural, habría elusión del impuesto, o bien, no se efectúa retiro de la empresa, sino que se utilizan bienes de propiedad de la empresa, la norma legal los denomina retiros presuntos<sup>237</sup>.

Si bien pareciera que nuestra ley concuerda con la perspectiva de estos autores, nosotros podemos cuestionar la corrección de su criterio. Mediante el retiro encubierto en la forma de un préstamo, se consiguen los efectos típicos de una cierta operación jurídica que se evita, a través de la utilización atípica de otra, cuyo normal desenvolvimiento queda restringido. Así en apariencia sólo existiría una operación real y querida: el préstamo, pues aquella operación que incurre en el hecho imponible, v. gr. el retiro, ha sido eludida. Pero si dejamos que la realidad económica se trasluzca más allá del velo de la apariencia jurídica, resulta bastante razonable considerar que en este caso se realizan las dos operaciones de forma simultánea: el préstamo como una operación simulada y ficticia, y el retiro como operación disimulada. De ser así, y puesto que en los hechos sí se habría realizado el hecho imponible y tal realización habría sido escondida, nos encontraríamos con una operación que provoca el riesgo de causar un perjuicio económico al Fisco, por medio de la distorsión de la realidad tributaria de una determinada operación civil o comercial; en otras palabras, al existir un procedimiento engañoso que puede ocasionar un perjuicio al Fisco, nos encontraríamos ante una simulación, que puede ser considerada como un procedimiento doloso susceptible de ser sancionado penalmente de acuerdo al art. 97 N° 4 inc. 1 CT.

---

<sup>237</sup> RIVAS, Norberto; PAILLACAR, Carlos. Op. Cit. P. 23.

Como ya dijera Baldo en el Medioevo, *tot modis committitur simulatio quot modis committitur fraus*. Mas lo cierto es que estas dificultades prácticas en la aplicación de los conceptos se multiplican cuando las propias operaciones se hacen más enrevesadas, y las operaciones complejas son la tónica en la ingeniería tributaria moderna. Pero según veremos en el apartado siguiente, las dificultades de distinguir entre el fraude a la ley tributaria y la simulación no sólo son prácticas, puesto que a la vez existen enormes problemas teóricos que hacen de la supuesta claridad en la materia una quimera o una fantasía.

#### **4.4.2. Problemas teóricos en la distinción entre el fraude a la ley y la simulación.**

Como la estructura de estas dos instituciones es similar a tal punto, no extraña que haya autores que plantean que la simulación no es más que un subtipo del fraude a la ley tributaria en su grado máximo, mientras que otros sugieran que más bien la relación es inversa, ya que el engaño presente en el fraude a la ley es la nota característica de la simulación, como categoría general<sup>238</sup>. Por otra parte de acuerdo a lo que muestran Ruiz y Seitz con nutrida erudición, tanto en Estados Unidos como en Inglaterra las doctrinas del *sham* y del *business purpose*, cercanas respectivamente a la simulación y al abuso de las formas, han sido notoriamente próximas entre sí, al punto de que muchas veces la jurisprudencia norteamericana ha utilizado un concepto amplio de simulación para recalificar algunos casos carentes de sentido económico<sup>239</sup>. Algo semejante constata Silva Sánchez, no sin una cuota de amargura, en la jurisprudencia del Tribunal Supremo español, que basaría sus dictámenes en concepciones hiperextensivas de la idea de simulación, “lo que

---

<sup>238</sup> La primera se refiere a la opinión de Violeta Ruiz, citada por Báez, y la segunda es la opinión de este autor. Véase BÁEZ, Andrés. Op. Cit. P. 207.

<sup>239</sup> RUIZ, Violeta; SEITZ, Georg. Op. Cit. P. 57.

lleva a calificar como negocios simulados operaciones que la doctrina, de modo prácticamente unánime, considera constitutivas de fraude de ley<sup>240</sup>.

Mas como decimos la aproximación de ambos conceptos no es extraña, puesto que la meridiana distinción que usualmente es trazada entre ellos pareciera ser sólo aparente. Así por ejemplo, la tradicional conceptualización de acuerdo con la cual las operaciones evasivas o simuladas incurrirían en el hecho imponible, y luego ocultarían su realización, mientras que las elusivas evitarían la realización del hecho imponible, y por ende el surgimiento de la obligación fiscal, deja fuera de análisis a buena parte de las operaciones de ingeniería tributaria orientadas antes bien a la obtención de ventajas fiscales indebidas. Piénsese en este sentido en aquellos negocios simulados que tienen por objeto la obtención de devoluciones que no corresponden, sancionados por el art. 97 N° 4 inc. 3 CT, y en los negocios en fraude a la ley que logran el mismo efecto. En estos casos el contribuyente no ha pretendido escapar mediante artificios del supuesto de hecho de una norma, o velar el haber incurrido en él, sino que al contrario, ha pretendido cumplir abusiva o engañosamente con sus presupuestos con el objeto de aprovechar el beneficio en cuestión, que podría ser una devolución, una franquicia, un crédito.

Para integrar en una conceptualización válida también a estas formas de simulación y fraude a la ley, resulta menester prescindir de cualquier referencia a la evitación u ocultamiento de la realización del hecho imponible, y cabe recurrir a un concepto más amplio. La nota característica del fraude a la ley tributaria sería así la utilización de operaciones atípicas o inadecuadas, abusivas en suma, que sólo tienen por objeto conseguir un tratamiento tributario más ventajoso; y la simulación estaría marcada por su parte por la utilización de operaciones ficticias

---

<sup>240</sup> SILVA SÁNCHEZ, Jesús María. Op. Cit. P. 34.

que encubren la operación verdaderamente realizada, si es que la hay, con el mismo propósito ya mencionado.

De lo anterior parece seguirse que la diferencia radical entre las figuras consiste en que si bien en la elusión el contribuyente sólo se mueve en un plano de operaciones, el de las atípicas, en la simulación existen dos planos diversos corriendo de manera paralela, el de las operaciones simuladas y el de la realidad disimulada (que puede ser otra operación o el hecho de no haberse realizado operación alguna). Pero como ya hemos dicho en el apartado anterior lo cierto es que en la elusión también existe un segundo plano, aunque se muestre de manera más tenue. En efecto, en las operaciones elusivas no sólo puede identificarse un cierto negocio utilizado de manera atípica, esto es, sin que sus efectos se produzcan con naturalidad; sino que también suele ser posible identificar un segundo negocio, que es aquel que se ha evitado por sus consecuencias fiscales, pero cuyos efectos económicos, civiles o comerciales son emulados. Lo anterior puede suscitar enormes dificultades pues pareciera que la diferencia entre un negocio atípico y uno ficticio, entre uno evitado y uno oculto, es sólo de grados y muy difícil de asir.

Un intento por hacer esto, un intento por aprehender esta diferencia cuantitativa, que no de cualidad, puede realizarse profundizando en las diferentes nociones de engaño presentes en cada caso. Posiblemente uno de los lazos que ligan más estrechamente al fraude a la ley y a la simulación es el hecho de que comparten este elemento fundamental, pero asimismo pareciera que éste adquiere un distinto cariz en una y otra figura. Así lo considera Báez, para quien la diferencia que inquirimos puede ubicarse, precisamente, en aquello respecto a lo que se engaña. En sus palabras:

*“En el caso de la simulación el engaño recae sobre elementos de la realidad extrajurídica. Por simplificar los ejemplos, piénsese en el clásico caso de la compraventa simulada para encubrir una donación. Evidentemente, el engaño recae en este supuesto sobre un aspecto de la realidad extrajurídica (no se ha hecho entrega de precio alguno). Por el contrario en el fraude, o en la tentativa de fraude, el engaño no aparece referido a ningún elemento de la realidad natural, objetivamente contrastable a través de una investigación de la misma (o deducible por medio de indicios). Antes al contrario, en este caso se engaña respecto a la causa objetiva del negocio, al acometerse el mismo para una finalidad diversa a la que le es propia (finalidad típica). A mi juicio, sólo así es posible distinguir ambas categorías”<sup>241</sup>.*

Pero el asunto dista de ser tan sencillo. Lo primero que cabe observar en relación a la distinción esbozada por Báez, es que en los negocios simulados también puede plantearse la existencia de un engaño respecto de la causa. Recordemos a estos efectos las palabras de De Castro al explicar la naturaleza del negocio simulado:

*“El objeto de la divergencia no está (...) centrado en la voluntad de declarar sino en el resultado que se busca. La naturaleza específica de la simulación se encuentra entonces, no en una declaración vacía de voluntad, sino en una declaración en desacuerdo con el resultado propuesto, o, lo que es lo mismo, una declaración con causa falsa.”<sup>242</sup>*

Incluso en el caso propuesto por Báez, parece claro que no sólo existe un engaño en relación a una realidad extrajurídica, sino que también hay problema respecto a la causa en el contrato de compraventa celebrado, pues

---

<sup>241</sup> BÁEZ, Andrés. Op. Cit. P. 208.

<sup>242</sup> DE CASTRO Y BRAVO, Federico. Op. Cit. P. 336.

es falsa, de una manera no tan distinta a los casos de fraude a la ley. En el fraude a la ley existe un engaño respecto a la causa porque el motivo que lleva a escoger el negocio utilizado no es que éste se desenvuelva según los efectos que le son propios, y es posible incluso que tal desenvolvimiento quede trunco; sino que se utiliza por las consecuencias fiscales más beneficiosas respecto de aquel negocio que sería adecuado a la situación. Ahora bien, en casos de simulación como el citado por Báez, de una compraventa que oculta una donación, algo bastante similar puede ser dicho.

Pero por otra parte, calificar la no entrega del precio como una realidad extrajurídica tampoco parece adecuado, ya que esto debe entenderse como una realidad determinada normativamente, vale decir, como el desenvolvimiento del contrato de donación encubierto. En efecto, sin esta referencia necesaria al contrato disimulado, la no entrega del precio podría ser comprendida tal vez como un incumplimiento contractual o como una remisión, no sólo como una simulación. En una palabra, lo que se oculta no es la omisión del pago, sino que se oculta la donación. La precisión no es baladí porque nos hace ver que el engaño en la simulación no se caracteriza necesariamente por el ocultamiento de una realidad extrajurídica *stricto sensu*, sino que a veces tiene la estructura dual que ya mencionamos: un negocio jurídico oculta a otro. Pero por lo mismo, la delimitación respecto del fraude a la ley sigue siendo difusa, pues quien engaña respecto a la causa objetiva del negocio, al acometerlo para una finalidad diversa a la que le es propia, en cierto sentido también oculta a otro negocio: aquel que hubiera sido adecuado para la consecución de los resultados que se buscaron, pero cuyos efectos tributarios se quisieron evitar. De aquí, por tanto, sólo podemos concluir que para distinguir aquello respecto de lo cual se engaña en cada caso, debemos determinar cuándo un negocio es ficticio o disimulado, y cuándo es inadecuado o ha sido evitado.

Entonces nos encontramos de nuevo con el nudo gordiano: quien sea formalista a ultranza posiblemente verá en cada rincón una operación elusiva, que no causa ningún daño, mientras que un fanático defensor de visiones economicistas o sustancialistas descubrirá negocios simulados por doquier. El problema entonces parece reducirse a determinar la profundidad con la que estamos dispuestos a que el Derecho Tributario penetre en la realidad de los hechos, despojándose de las apariencias jurídicas creadas artificiosamente. Y lo cierto es que una mirada formalista del Derecho Tributario requiere de su propia fundamentación, así como cualquier otra mirada. Esta discusión, sin embargo su interés, no es una que podamos resolver en la presente memoria, pero ya es significativo dejarla apuntada.

Por lo pronto, y esto es lo que queremos dejar asentado ahora como conclusión, no existe una diferencia cualitativa entre simulación y fraude a la ley tributaria, y la diferencia que sí existe, la cuantitativa, es extremadamente difícil de aprehender. Existe una cierta aura de legitimidad que recubre a las operaciones realizadas en fraude a la ley, y que impide que el Derecho Tributario las ignore como lo haría con un negocio simulado. Pero el sustento de tal legitimidad parece ser difuso, puesto que ambas instituciones comparten varias notas en común, y conceptualmente están muy ligadas. Esto, sumado a la dificultad de su distinción en la práctica, hace que quede pendiente la respuesta a la pregunta respecto al fundamento del tan diverso tratamiento jurídico-penal que ambas figuras reciben tanto en nuestra legislación, como en Derecho Comparado.

## **CONCLUSIONES**

En el presente trabajo hemos intentado mostrar que el fraude a la ley tributaria es uno de los problemas fundamentales dentro de un Estado social de Derecho, pues afecta principios constitucionales básicos como la igualdad y la propia idea de justicia en un Estado prestacional. El derecho de propiedad y la libertad económica son a la vez valores fundamentales, pero es imposible entenderlos separados y estando por sobre del entramado institucional del Estado social, y por esto otorgarles una completa primacía es caer en visiones afectadas de dogmatismo.

El fraude a la ley tributaria además genera otros efectos perniciosos tales como una significativa merma en la recaudación<sup>243</sup>, distorsiones en la asignación de recursos en la economía, y una erosión al respeto por el sistema impositivo, por lo que se hace necesario contar con una respuesta eficaz en contra del fraude a la ley tributaria, de la que nuestro país carece.

A estos efectos si comparamos la situación en la que se encuentra actualmente Chile con la realidad de otros países, lo cierto es que nuestra tolerancia a la elusión de los contribuyentes es preocupante. Resulta difícil pensar maneras de hacer que nuestro sistema tributario se exponga más todavía a la elusión. Por ejemplo, la interpretación de las normas tributarias, si bien ha demostrado ser una herramienta útil en ordenamientos comparados para combatir la elusión fiscal, en Chile ha sido abordada principalmente desde posturas liberales, que tienden desembocar en el literalismo y el formalismo. Por esto no sólo son estériles para combatir el fraude a la ley tributaria, sino que incluso lo fomentan. Las SAARs, por su parte, si bien son utilizadas en nuestro

---

<sup>243</sup> Ya hemos dicho que en Canadá se ha estimado que a nivel federal los más recientes esfuerzos administrativos por contrarrestar la planificación tributaria agresiva han significado una recaudación estimada en \$1.4 billones de dólares en un solo año tributario.

país (aunque sin gran perfección técnica), no constituyen una solución cabal al problema de la elusión, en tanto que dejan siempre abiertas las posibilidades para nuevas formas de abuso. Otros mecanismos anti-elusivos, en fin, como las distintas variedades de *disclosure legislation* o las sanciones a los promotores de los esquemas elusivos, tampoco se han explorado en nuestro país, a pesar de la vasta experiencia comparada que prueba su eficacia, y de las recomendaciones que la OCDE ha hecho sobre la materia<sup>244</sup>.

Dentro del ordenamiento positivo chileno, la única norma que podría ayudarnos a combatir las conductas elusivas es el art. 97 N° 4, que en su inciso primero castiga al que realice procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, y en su inciso segundo al que realice maliciosamente cualquier maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que tenga derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deban pagar en los impuestos sujetos a retención o recargo. Sin embargo existen enormes dificultades doctrinarias entrañadas en la fundamentación de la punibilidad del fraude a la ley tributaria.

En primer lugar no resulta fácil escapar a la aseveración de que los delitos tributarios siguen el modelo de las maquinaciones fraudulentas, y que como en el fraude a la ley tributaria no existe ocultación, no cumple con los requisitos de la acción punible. Hemos procurado problematizar ambos supuestos: mostramos que los delitos tributarios no sólo pueden ser vistos desde el modelo predicho, sino que también es plausible verlos desde el modelo de las falsedades o desde una mirada institucionalista; y luego mostramos que de

---

<sup>244</sup> OECD. Op. Cit. También dijimos en su momento que en el Reino Unido se incorporó en 2004 una norma de esta naturaleza, y entre ese año y 2010 se detectaron gracias a la misma 2.928 esquemas elusivos. Esta detección temprana dio lugar a 49 medidas anti-elusivas, que significaron un ahorro fiscal de \$12 billones de libras esterlinas.

cualquier manera en la elusión fiscal sí se da una forma de engaño, que quizá sea tan reprochable como aquella propia de la simulación. Por otra parte, en el último capítulo de esta memoria expresamos que el fraude a la ley tributaria es tan cercano a la simulación, que resulta bastante difícil sostener doctrinariamente que el tratamiento jurídico de ambas instituciones deba ser tan radicalmente distinto como usualmente se plantea.

La imposición de sanciones en los casos probados de fraude a la ley tributaria es algo que ha sido propuesto en doctrina comparada, considerando ante todo que en ausencia de la punibilidad se produce un claro incentivo para que los contribuyentes intenten todas las formas posibles de reducir su carga tributaria, y así recurran al abuso<sup>245</sup>. Al menos en Australia, Francia, Nueva Zelanda, Irlanda y Sudáfrica, ya se sancionan algunas formas de fraude a la ley tributaria, y un tratamiento similar ha sido propuesto para el Reino Unido y Canadá<sup>246</sup>. Mas plantear la punibilidad de la elusión en Chile es distinto a hacerlo en los países recién nombrados, puesto que sistemáticamente la sanción penal de la elusión parece depender de la existencia de normas anti-elusivas generales, y en nuestro país éstas sólo existen con carácter específico. Pero más todavía: incluso suponiendo la existencia de una norma anti-elusiva general existe un gran obstáculo para la punibilidad de la elusión, que es el principio de legalidad.

Del principio de legalidad se derivan la prohibición de analogía *in malam partem* y el principio de coincidencia, que pueden esgrimirse como sólidos argumentos en contra de la sanción penal de la elusión. Su éxito, sin embargo, depende de la posibilidad de hacer una lectura formalista del Derecho Tributario, que es la que efectivamente prima hoy en día en la literatura especializada. Una visión sustantiva del fenómeno impositivo, por el contrario, no podría ignorar que

---

<sup>245</sup> IFS, Op. Cit. P. 50; RUIZ, Violeta; SEITZ, Georg. Op. Cit. P. 52; DUFF, David. Op. Cit. P. 495.

<sup>246</sup> IFS, Op.Cit. Pp. 50 y ss; DUFF, David. Op. Cit. P. 494.

el contribuyente que ha eludido la realización formal del hecho imponible no lo ha eludido en todo sentido. Por ello el mecanismo de recalificación empleado por la norma anti-elusiva no sería para tal visión integrativo, sino que declarativo, de manera que la sanción penal de las conductas realizadas en fraude a la ley no vulneraría ni el principio de coincidencia ni constituiría una analogía *in malam partem*.

Pero es indudable que falta un largo trecho por avanzar en la construcción de una teoría sustantiva del Derecho Tributario. Por lo mismo es opinión de este memorista que resulta imperativa una reforma legislativa que perfeccione nuestro ordenamiento tributario, sin la cual el Estado chileno queda verdaderamente desvalido frente al abuso de sus contribuyentes. Si bien el asunto excede a la materia atingente a este trabajo, valga mencionar que a lo menos deben revisarse exhaustivamente las normas anti-elusivas de carácter específico hoy vigentes, deben modernizarse las normas relativas a la interpretación en materia tributaria y debe comenzar a considerarse la incorporación de formas de *disclosure legislation* y, por sobre todo, la incorporación de una norma anti-elusiva de carácter general. Mención aparte, por cierto, merece la revisión de los múltiples *loopholes* que actualmente existen en nuestra ley tributaria, y que la reforma que el año 2012 ha aprobado el Congreso sólo aborda tangencialmente (Ley N° 20.630, publicada en el D.O. de 27 de septiembre de 2012). En relación a las SAARs, las normas interpretativas y las GAARs, en Derecho Comparado existe una vasta experiencia que se puede recoger a estos efectos -sobre todo para definir correctamente en qué consiste una conducta realizada en fraude a la ley tributaria-, pues son varios los países que las han venido perfeccionando desde hace años.

Según hemos procurado mostrar, normas semejantes no implican una vulneración a la garantía constitucional de legalidad tributaria, e incluso logra un

adecuado equilibrio de los demás valores constitucionales en juego, tales como la igualdad material, el principio de capacidad contributiva, el derecho de propiedad y la libertad económica, que en su ausencia se ve severamente trastocado.

## **BIBLIOGRAFÍA**

- AARONSON, Graham. *GAAR Study: A study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the UK tax system*. 2011.
- ATIENZA, Manuel; RUIZ, Juan. *Ilícitos atípicos: sobre el abuso del derecho, el fraude de ley y la desviación de poder*. Trotta, Madrid, 2000.
- ATRIA, Fernando. El derecho y la contingencia de lo político. Revista de Derecho y Humanidades. (11). 2005.
- AVILÉS, Víctor. *Legalidad tributaria. Garantía constitucional del contribuyente*. Editorial Jurídica, Santiago, 2005.
- BARROS BOURIE, Enrique. *Tratado de Responsabilidad Extracontractual*. Editorial Jurídica, Santiago, 2006.
- BAZÁN, Víctor. *Perfiles y exigencias actuales del Estado de Derecho*. Quito, Konrad Adenauer Stiftung, 2008.
- BÁEZ, Andrés. *Los negocios fiduciarios en la imposición sobre la renta*. España, Thomson Reuters, 2009.
- BÖQUENFORDE, Ernst. *Origen y cambio del concepto del Estado de Derecho*. En "Estudios sobre el Estado de Derecho y la Democracia". Madrid, Trotta, 2000.
- CASÁS, José Osvaldo (coord.). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004.
- CASAS, Ismael. *El fraude de ley tributaria no constituye delito fiscal porque no implica ocultación ni engaño*. [en línea] <http://www.uria.com/documentos/publicaciones/1476/documento/foro6.pdf?id=2073> [consulta: 29/7/2012].
- CURY, Enrique. *Derecho Penal. Parte General*. Ediciones Universidad Católica de Chile, Santiago, 2005.

- DE CASTRO Y BRAVO, Federico. *El negocio jurídico*. Madrid, Civitas, 1991.
- DE RIVACOBBA Y RIVACOBBA, Manuel. *El delito de contrato simulado*. Editorial Jurídica Cono Sur, Santiago, 1992.
- DUFF, David. *Tax Avoidance in the 21st Century*. En: EVANS, Chris; KREVER, Rick (eds.). *Australian Business Tax Reform in Retrospect and Prospect*. Thomson, 2009.
- FERRARA, Francesco. *La Simulación de los Negocios Jurídicos*. Madrid, Revista de Derecho Privado, 1961.
- FLUME, Werner. *El negocio jurídico*. Fundación cultural del notariado, España, 1998.
- FUEYO, Fernando. *Instituciones de Derecho Civil Moderno*. Editorial Jurídica, Santiago, 1990.
- GALLO, Franco. *Las razones del fisco*. Marcial Pons, Madrid, 2011.
- GARCÍA, Jaime. *La naturaleza jurídica de la elusión tributaria*. [en línea] <[https://www.cde.cl/wps\\_migrated/wcm/connect/17c02b004fbf6b37b3a3bb46ce4e7365/9.pdf?MOD=AJPERES](https://www.cde.cl/wps_migrated/wcm/connect/17c02b004fbf6b37b3a3bb46ce4e7365/9.pdf?MOD=AJPERES)> [consulta: 29/7/2012].
- GREGGI, Marco. *Avoidance and abus de droit: The European Approach in Tax Law*. eJournal of Tax Research 1 (6): 2008.
- GREEN, Stuart. *What is wrong with tax evasion?* [en línea] <http://ssrn.com/abstract=1374387>. [consulta: 29/7/2012].
- HÄBERLE, Peter. *El estado constitucional*. Buenos Aires, Astrea, 2006.
- HADWA, Marcelo. El sujeto activo en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal. Política Criminal. 3; 1-18. 2007.
- HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. *The Cost of Rights*. W.W. Norton & Company Inc. New York, 2000.
- JARACH, Dino. *El hecho imponible*. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2004.

- LEÓN HURTADO, Avelino. *El objeto en los actos jurídicos*. Editorial Jurídica, Santiago, 1983.
- MARTÍNEZ COHEN, Rafael. El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el Derecho Tributario chileno. Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. (29). Segundo Semestre de 2007.
- MASSONE, Pedro. *Infracciones Tributarias*. LegalPublishing, Santiago, 2010.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *The Myth of Ownership*. New York, Oxford University Press, 2002.
- OCDE, *Corporate Loss Utilisation through Agressive Tax Planning*. OECD Publishing, 2011.
- OECD. *Hybrid Mismatch Arrangements*. OECD Publishing, 2012.
- OECD. *Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure*. OECD Publishing, 2011.
- POLITOFF, Sergio, Et Al. *Lecciones de Derecho Penal chileno. Parte especial*. Editorial Jurídica, Santiago, 2004.
- PREBBLE, John. Criminal Law, Tax Evasion, Shams, and Tax Avoidance: Part II –Criminal Law Consequences of Categories of Evasion and Avoidance. New Zealand Journal of Taxation Law and Policy. (2). 1996. Disponible en: <http://ssrn.com/abstract=1604868>
- PREBBLE, Rebecca; PREBBLE, John. Does the Use of General Anti-Avoidance Rules to Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law? Saint Louis University Law Journal (55). 2012. Disponible en: <http://ssrn.com/abstract=1523043>
- PREBBLE, Zoë; PREBBLE, John. *Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law*. Bulletin for International Taxation. 2008. Versión disponible en: <http://ssrn.com/abstract=1473612>

- RAMÍREZ, Pablo. *Delitos Tributarios del art. 97 N° 4 del Código Tributario*. (Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas) Universidad de Chile, 2000.
- RIVAS, Norberto; PAILLACAR, Carlos. *Caracterización de la elusión fiscal en el impuesto a la renta de Chile*. Capic Review (5): 2007.
- RODRÍGUEZ-RAMOS, Luis. *Fraude de ley tributaria y delito fiscal. Comentario a la sentencia del Tribunal Supremo 751/2003 de 28 de Noviembre*. [en línea] <http://t-rr.com/publicaciones/fraude.pdf> [consulta: 29/10/2012].
- ROSEMBUJ, Tulio. *El Fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*. Barcelona, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 1999.
- ROXIN, Claus. *Derecho Penal parte general tomo I: Fundamentos. La estructura de la teoría del delito*. Madrid, Editorial Civitas, 2003.
- RUIZ, José. *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*. Editorial CISS, Valencia, 1998.
- RUIZ, Violeta; SEITZ, Georg. *El Fraude a la Ley Tributaria. (Análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)*. Estudios Financieros (53): 8, 2004.
- SAFFIE, Francisco. *Justicia distributiva e impuestos: la importancia del Derecho Tributario*. En: Seminario de Filosofía del Derecho de la Universitat de Girona (2011, Girona, España) Inédito.
- SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. Atelier, España, 2005.
- SZCZARANSKI, Federico. *Sobre la evolución del bien jurídico penal: un intento de saltar más allá de la propia sombra*. Política Criminal. 7 (14). Diciembre 2012.

- South African Revenue Service. *Draft Comprehensive Guide to the General Anti-Avoidance Rule*. [en línea] <<http://www.sars.gov.za/home.asp?pid=54312>> [consulta: 29/7/2012].
- STREETER, Jorge. La interpretación de la Ley Tributaria. Revista de Derecho Económico Universidad de Chile. (21-22). Octubre 1967 - Marzo 1968.
- SULAMI, Orly. *Tax Abuse - Lessons from Abroad*. Southern Methodist University Law Review, SMU Dedman School of Law Legal Studies 65 (100): 21, 2012.
- The Institute for Fiscal Studies (IFS), *Tax Avoidance*. Londres, Tax Law Review Committee, 1997.
- TIWARI, Abha. International Tax Planning by Transnational Corporations: An Overview. [en línea] <<http://ssrn.com/abstract=1531522> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1531522>> [consulta: 29/7/2012].
- TOWNSEND, John. *Federal Tax Crimes*. [en línea] <http://ssrn.com/abstract=2060459> [consulta: 29/12/2012].
- U.S. Treasury Dep't. *The problem of corporate tax shelters: discussion, analysis and legislative proposals*. [en línea] <<http://www.quotloos.com/whiteppr.pdf>> [consulta: 29/7/2012].
- UGALDE, Rodrigo; GARCÍA, Jaime. *Curso sobre delitos e infracciones tributarias*. LexisNexis, Santiago, 2007.
- UGALDE, Rodrigo; GARCÍA, Jaime. *Elusión, planificación y evasión tributaria*. LexisNexis, Santiago, 2007.
- VAN WEEZEL, Alex. *Delitos Tributarios*. Editorial Jurídica, Santiago, 2007.
- VIAL DEL RIO. Víctor. *Teoría general del acto jurídico*. Editorial Jurídica, Santiago, 2006.

- VIVEROS, Miguel. Algunas precisiones sobre el delito descrito por el artículo 97 N° 4 inc. primero del código tributario. Gaceta Jurídica. 320. Febrero de 2007.
- YÁÑEZ, Felipe. *El impacto de los convenios para evitar la doble tributación sobre las normas anti-abuso chilenas*. 2012.