



**“PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA: UN PROBLEMA FRENTE A LAS NORMAS  
DESTINADAS A EVITAR LA ELUSIÓN TRIBUTARIA”**

**PARTE II**

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE  
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumna: Ana María Ríos**

**Profesor Guía: Antonio Faúndez Ugalde**

**Santiago, octubre de 2018**

## 1. INTRODUCCIÓN

Con la publicación en el Diario Oficial de la Ley N° 20.780 el 29 de septiembre de 2014, se introdujo diversos ajustes al sistema tributario chileno, entre otros, al Decreto Ley N° 830 sobre Código Tributario, incorporando una cláusula general antielusión, cuyo principal objetivo es asegurar que cada contribuyente pague el impuesto que corresponda según su capacidad contributiva, determinado de acuerdo a la ley, favoreciendo la equidad tributaria y la recaudación.

La ley en comento incorpora al Código Tributario, los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quáter, 4 quinquies, 26 bis, 100 bis, 119, y 160 bis, señalando en el artículo 4 ter que los contribuyentes incurren en abuso de formas jurídicas, en la medida que celebren actos o negocios jurídicos a través de los cuales, individualmente considerados o en su conjunto, obtienen que se evite en forma total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, en la medida que no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos a los meramente tributarios. Por su parte, el artículo 4 quáter establece la simulación, esto es, cuando los actos o negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento.

En este nuevo escenario normativo, surge inmediatamente la pregunta si un contribuyente que desee realizar una transacción comercial genuina, para lo cual

tiene múltiples caminos, uno de los cuales importa pagar más impuestos que el otro, debe optar necesariamente por este último como consecuencia que uno de los objetivos de la reforma tributaria fue, precisamente, aumentar la recaudación, o por el contrario, tiene derecho a ordenar sus asuntos de manera que el impuesto que se fija bajo las leyes tributarias sea menor de lo que sería de otra forma, sin que pueda ser obligado a pagar un impuesto mayor. En otras palabras, en la actualidad el legislador tributario permite efectuar una planificación tributaria destinada a reducir la carga tributaria del contribuyente, aprovechando los vacíos legales o de estructura del ordenamiento tributario.

Creemos que dar respuesta a esta inquietud será de la mayor utilidad, pues determinará, por una parte, el ámbito de aplicación de la cláusula general antielusión y la sanción establecida en el artículo 100 bis del Código Tributario y, por otra, definirá la esfera de acción en la que los contribuyentes pueden libremente autodeterminarse para organizar sus negocios, sin correr riesgos en cuanto a que la autoridad fiscalizadora solicite la declaración judicial de conducta elusiva. Más si se tiene en consideración que esta distinción no ha resultado fácil de efectuar desde la incorporación de la nueva normativa antielusiva e incluso desde antes, erigiéndose la falta de precisión como una de sus principales críticas, lo que podría generar, por una parte, incertidumbre en los operadores del sistema sobre aquello que les está permitido realizar sin temor de una contingencia tributaria, limitando o anulando su libertad contractual y, de otra parte, haría ilusorio cualquier control respecto de la forma en que autoridad tributaria ejerce sus atribuciones en esta materia, generando espacios para la discrecionalidad, todo lo cual haría perpetuar los efectos nocivos

de la elusión en la equidad tributaria y la tributación en base a la capacidad contributiva, alejándose así del propósito que el legislador tuvo en vista a la hora de incorporar la cláusula anti elusiva en examen.

Esta imprecisión pondrá en disputa las pretensiones del contribuyente y de la autoridad fiscalizadora. Así, por un lado, el contribuyente intentará acreditar, por lo menos dos hechos, primero, que sus actos o contratos se enmarcan dentro de la legítima opción de conductas, esto es, entre las alternativas que la misma ley tributaria le ofrece, o, segundo, que dichos actos o contratos se enmarcan dentro de la libertad contractual en consideración a los efectos relevantes de la operación. Por otro lado, la autoridad fiscalizadora tendrá la difícil misión de comprobar si aquello es efectivo o si, por el contrario, se trata de operaciones elusivas realizadas con abuso de las formas jurídicas o simulación, donde ha declarado que aplicará la cláusula general anti abuso.

Para efectuar este análisis, debemos considerad que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE) ha señalado que en materia de recaudación fiscal, las empresas deben contribuir a las finanzas públicas de los países de acogida efectuando el pago puntual de sus deudas fiscales, cumpliendo las disposiciones legales y reglamentarias de carácter fiscal de los países en los que ejercen su actividad y hacer cuanto esté a su alcance para actuar de conformidad con la letra y el espíritu de dichas disposiciones legales y reglamentarias<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> OCDE (2011) Guidelines for multinational enterpresises, p. 14

Como punto de partida, tendremos presente que el Servicio de Impuestos Internos, a través de la Oficio N° 154 del 2 de enero del 2016, ha señalado que en virtud de las nuevas disposiciones antielusión, sancionará únicamente la *planificación tributaria agresiva*, de lo que se desprende que la propia autoridad fiscalizadora ha entendido que la actual normativa permite la planificación tributaria, clasificándola en dos tipos: planificación tributaria agresiva y planificación tributaria no agresiva.

De acuerdo a lo antes señalado, en la segunda parte del presente trabajo investigativo nos hemos planteado la siguiente hipótesis a validar: La cláusula general antielusión permite el cumplimiento creativo de las obligaciones tributarias.

El objetivo general a través de los cuales se conducirá la tesis es entregar herramientas a los operadores del sistema tributario sobre la debida inteligencia y ámbito de aplicación de la nueva cláusula general antielusión, para con ello determinar el ámbito de acción en los que pueden efectuarse el cumplimiento creativo de sus obligaciones tributarias, lo que inhibe a la autoridad fiscalizadora de la posibilidad de poder conseguir que dicha conducta sea calificada como elusiva, a la luz de la nueva normativa general.

Para lograr este propósito, nos enfocaremos en analizar los conceptos de evasión, elusión, economías de opción, distinguiéndola de la legítima opción de conductas comprendida en el inciso segundo del artículo 4 ter del Código Tributario, estableceremos sus diferencias y particularidades, para luego examinar si la economía de opción se encuentra recogida en el sistema tributario chileno.

Estudiaremos además, el concepto *cumplimiento creativo* (MCBARNET, 2002), esto es, el cumplimiento literal de la norma tributaria, pero que contraviene el fundamento o propósito que el legislador tuvo en consideración al momento de su establecimiento. Analizaremos si este concepto doctrinario que surge desde la sociología, tiene cabida en Chile frente a la cláusula general antielusión, dentro del concepto de planificación tributaria no agresiva, como una expresión de la autonomía privada y la libertad contractual.

Finalmente ilustraremos cada uno de estos institutos y sus particularidades, con ejemplos cotidianos de la praxis del asesor tributario y de las alternativas que el propio ordenamiento jurídico tributario ofrece expresamente a los contribuyentes, para luego determinar los efectos tributarios de esa decisión.

Para lograr estos objetivos, estudiaremos la doctrina nacional y comparada existente antes de la nueva norma general antielusión, como las opiniones de los autores que se han generado a partir de su incorporación al ordenamiento jurídico tributario, utilizando el método dogmático y el método deductivo, a través del cual se pretende explicar el orden jurídico tributario actual a través de la interpretación de la cláusula general antielusión y, a partir de ello, el ámbito de acción que le queda al contribuyente para la planificación tributaria.

## **2. MARCO TEÓRICO**

### **2.1. Panorama general en Chile antes de la incorporación de la cláusula general anti elusiva.**

Hasta antes de la dictación de la Ley 20.780, en el ordenamiento jurídico tributario chileno, no existía una regla general anti elusión, utilizándose hasta ese momento la técnica legislativa de establecer reglas especiales antielusión, las que hasta hoy se encuentran diseminadas en los distintos cuerpos normativos tributarios, técnica que respondía a una lógica legalista, que regulaba las erosiones más frecuentes a la base imponible de un impuesto fiscal determinado, es decir, normas preventivas específicas destinadas a evitar la elusión tributaria del caso particular para el que fue establecido. Entre ellas, se encuentran presunciones legales y de derecho sobre la ocurrencia de un hecho gravado, el utilizar tipos genéricos de hechos gravados, establecimiento de hechos imposables complementarios, las facultades de la autoridad fiscalizadora de tasación fiscal de bienes y servicios, entre otros.

#### **2.1.1. Concepto de evasión y elusión tributaria.**

En ese escenario, existía pleno consenso entre los autores y era claro para el Servicio de Impuestos Internos (en adelante, SII), el carácter ilícito de la evasión tributaria y sus efectos perniciosos a la equidad tributaria (YAÑEZ, 2015, pág. 171), entendida como la violación de las leyes fiscales, mediante el ocultamiento del presupuesto de hecho relevante para el derecho tributario, o mediante la remoción

de sus correspondientes efectos (VOGEL, 2001, pág. 380). El profesor Dumay Peña se refería a ella como "...una burla maliciosa e intencionada a la ley, con el propósito de liberarse en todo o en parte la carga tributaria a que legalmente se está obligado" (DUMAY, 1969, pág. 2).

De otra parte, acorde con la tendencia internacional, resultaba pacífico para la doctrina y la autoridad fiscalizadora el carácter lícito o legítimo del ahorro de impuestos por parte del contribuyente, entendida como la posibilidad de escoger una opción entre una pluralidad de alternativas colocadas en el mismo plano por el sistema fiscal, caso en el cual, la elección más conveniente entre ellas resultaba totalmente legítima, incluso si respondía solo a razones de conveniencia tributaria, por estar amparado en la garantía constitucional prevista en el artículo 19 N° 21 de la Constitución Política de la República (en adelante CPR), esto es, el derecho de desarrollar cualquier actividad económica, que no sea contrario a la moral, al orden público o a la seguridad nacional, respetando las normas legales que la regulan (MASSONE, 2016, pág. 520).

La discusión radicaba en determinar la licitud o ilicitud de la elusión tributaria, entendida ésta como la facultad de los contribuyentes de diseñar y organizar sus negocios, con el propósito de evitar el nacimiento de la obligación tributaria, para rebajar su carga impositiva o diferirla en el tiempo. A nivel internacional, destacan autores como Heinrich Wilhelm Kruse, para quien la elusión fiscal se traduce en el ahorro de impuestos, pero caracterizado por la violación indirecta de normas, institutos y procedimientos (WILHELM, 2001). En similares términos Heleno Taveira Torres, quien la entiende como la violación indirecta de la ley, esquivando su campo

material de incidencia, con el objetivo de lograr una economía de tributos (TAVEIRA, 2008, pág. 143). Otros autores la entienden como la forma de “esquivar la aplicación de una norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente, que no se realizaría si no se pusiera en práctica por su parte hechos y actos jurídicos o procedimientos contractuales con la finalidad dominante de evitarla” (ROSEMBUJ, 1999, pág. 94). Para Palao Taboada, la elusión fiscal consiste en “evitar la realización del presupuesto de hecho de una norma tributaria de gravamen utilizando para la operación que se pretende realizar una forma o configuración jurídica que no se corresponde con la finalidad perseguida por ésta” (PALAO, 2009, pág. 161). Guillermo A. Lalanne sostiene que hay elusión cuando “un sujeto elude la realización del hecho imponible, ya sea mediante la realización de actos jurídicos o de hechos, bien que por otros medios, arriba al mismo resultado económico que la ley se proponía a incidir, en tanto revela una capacidad contributiva equivalente” (LALANNE, pág. 199). En fin, Héctor Villegas sostiene que la elusión era una conducta antijurídica, consistente en esquivar el nacimiento de la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas, para fines económicos de las partes (VILLEGAS, 1995, pág. 386).<sup>2</sup>

Al referirse a la elusión fiscal, la OCDE sostiene que es un término difícil de definir, pero que se utiliza generalmente para describir la disposición de los asuntos de un contribuyente que tiene por objeto reducir su obligación tributaria y que si bien

---

<sup>2</sup> Debemos precisar eso sí, que los conceptos de elusión antes reseñados fueron propuesto por los autores citados antes de la publicación de la Ley N° 20.780.

el acuerdo podría ser estrictamente legal, suele estar en contradicción con la intención de la ley que pretende seguir. (OCDE G. o., s.f.)

Entre nosotros, los profesores Ugalde y García señalan que la elusión consistía en evitar por medios lícitos que un determinado hecho imponible se realice, mediante el empleo de formas y figuras jurídicas aceptadas por el derecho -aun cuando alguna de aquellas sea infrecuente o atípica- y que no se encuentre tipificada expresamente como hecho imponible por la ley tributaria (UGALDE y GARCÍA, 2010, pág. 83). En sentido diverso, Pedro Massone y Samuel Vergara sostienen que la elusión tributaria constituye un ilícito atípico (refiriéndose a un ilícito civil), desde que se vulnera la norma fiscal a través del abuso del derecho o fraude a la ley, con la intención de evitar el nacimiento de la obligación tributaria, por lo menos en la medida más gravosa (MASSONE, 2016, pág. 517; VERGARA, 2010).

A nivel judicial, sabido es que la Excma. Corte Suprema en el año 2003 se refirió a la elusión tributaria, contraponiéndola a la evasión, señalando que en el primer caso la conducta no podía necesariamente ser considerada antijurídica, mientras que en el segundo caso ella era ilícita, sin precisar los parámetros conforme a los cuales la elusión tributaria debía ser considerada ilícita (Caso "Sociedad Inmobiliaria Bahía con SII", 2003).

Del panorama descrito, indudable resulta concluir que la mayor dificultad no radicaba en distinguir entre evasión y elusión, sino más bien en delimitar qué conductas de los contribuyentes quedaban comprendidas dentro del concepto de elusión tributaria y, en particular, donde está el confín entre ésta y el ahorro del

impuesto o, incluso, definir cuando la elusión era considerada lícita y cuándo ella no puede o no debe aceptarse por ser ilícita (MASSONE, 2016, pág. 518).

### **2.1.2. Planificación Tributaria**

En paralelo a los conceptos que se vienen analizando, también resulta relevante recordar el concepto de planificación tributaria propuesto por los autores hasta antes de incorporación de las cláusulas antielusivas. A nivel comparado, la planificación tributaria es entendida como “el proceso de considerar todos los factores tributarios relevantes, a la luz de los factores tributarios importantes, con el propósito de determinar cuándo, cómo y con quién celebrar y tener transacciones, operaciones y relaciones, con el fin de mantener la carga tributaria sobre los hechos y personas gravados lo más baja posible, consiguiendo al mismo tiempo, realizar los objetivos económicos, personales u otros que se desean” (SPITZ, 1983, págs. 1-2).

Sobre este punto, la OCDE ha sostenido que es posible reducir o sustraerse del impuesto, mediante una planificación tributaria perfectamente aceptable (por ejemplo, eligiendo entre los beneficios o incentivos tributarios la ruta más ventajosa compatibles con las transacciones normales de un negocio), o incluso evitando consumir un producto gravado (OCDE, 1987, pág. 16), definiéndola como “la manera como las personas organizan sus negocios o relaciones particulares con el objeto de minimizar su carga tributaria” (OCDE G. o., s.f.).

A nivel nacional, los autores Ugalde y García, (UGALDE y GARCÍA, 2010, pág. 53), proponían un concepto amplio de planificación tributaria, entendiéndola

como "...la facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, o incluso renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con el fin de obtener un ahorro tributario". En tanto Samuel Vergara, definía la planificación tributaria de forma más restringida, como "...un proceso metódico y sistemático, constituidos por conductas lícitas del contribuyente, realizadas ingeniosamente con la finalidad de aumentar su rentabilidad financiero fiscal, mediante la elección racional de alguna de las opciones legales tributarias que el ordenamiento jurídico establece" (VERGARA HERNANDEZ, 2006, pág. 15). Por otra parte, el profesor Faúndez (FAÚNDEZ, Reorganización empresarial y planificación tributaria, 2014, pág. 173) la describe como "un proceso metódico que busca el logro de ciertos objetivos. El método debe ser desarrollado a través de una técnica tributaria".

Compartimos el criterio expuesto por el profesor Pedro Massone (MASSONE, 2016), y más recientemente por el profesor Faúndez, en cuanto señalan que planificación tributaria no es un resultado, sino es una actividad, un proceso dirigido a cierto fin, y como tal puede ser utilizada para obtener fines lícitos o ilícitos, a través de ella es posible obtener ahorro de un impuesto (a través de la opción legal de conductas), elusión y evasión de tributos. En el mismo sentido lo sostiene Heleno Taveira (TAVEIRA, 2008, pág. 145). Así, la planificación tributaria puede ser lícita o ilícita conforme sea considerada normal o abusiva la forma jurídica escogida para la actividad, cuestión que no resulta fácil, si se tiene en consideración la libertad de toda persona de escoger para sus actividades las formas jurídicas previstas en el ordenamiento, siendo entonces determinante saber hasta dónde esa

libertad puede ser admitida sin ingresar al campo de la ilicitud. En esa ardua tarea, se ha dicho que la asesoría profesional en materia tributaria no está dirigida a la evasión de los tributos que se deben pagar, sino a evitar los tributos que no necesitan ser pagados (CORNEEL, 1987, pág. 22).

Ese límite es precisamente lo que entendemos distingue la planificación tributaria agresiva de aquella que no lo es, según analizaremos en el capítulo siguiente.

## **2.2. Cláusula general antielusión.**

A través de la dictación de la Ley N° 20.780, el legislador chileno incorporó una regla general antielusión, optando particularmente por una cláusula general antielusión, norma que por su estructura, supone definir las conductas que se considerarán elusivas de manera concreta, desechando así la incorporación de una regla general antielusión sustentada en un principio general antielusión, norma que no establece las conductas que en concreto se consideran por el legislador como elusivas, sino que establece los cimientos o directrices en virtud de las cuales se debe interpretar sustantivamente las normas del derecho tributario para el aseguramiento de su función redistributiva. De allí es que se consagró como conductas elusivas, el abuso de las formas jurídicas y la simulación, técnica legislativa considerada por muchas legislaciones como insuficiente por su carácter restrictivo, por ser precisamente una cláusula y no un principio, el que por su naturaleza, tienen un ámbito de aplicación mucho menor y de interpretación restrictiva sólo para los casos que ella regula (GARCÍA NOVOA, 2004, pág. 259).

El profesor Francisco Saffie (SAFFIE, 2018), quien participó en la Comisión de Hacienda encargada diseñar la norma tributaria en comento, ha señalado que para comprender correctamente los propósitos perseguidos por el legislador tributario se debe, en primer lugar, entender qué es lo que se entiende por elusión tributaria, luego, comprender la forma como hoy se resuelven los problemas de elusión y, finalmente, entender la relación del derecho tributario con otras ramas del derecho, en particular el principio de autonomía de la voluntad en que se sustenta el derecho privado. Para Saffie, la forma de entender la elusión pasa por comprender cuál es la función que tiene el derecho tributario, que no es otra que el determinar las obligaciones tributarias que corresponde a cada contribuyente, conforme al criterio definido por el legislador, que en el caso chileno es capacidad contributiva (artículo 19 N° 20 CPR), siendo la elusión el comportamiento estratégico que desarrollan los contribuyentes y sus asesores, tendientes a evitar el nacimiento de la obligación tributaria.

Sostiene el profesor Saffie que al incorporar una cláusula general antielusión, el legislador ha querido asegurar el cumplimiento del Derecho tributario, en especial el cumplimiento de las obligaciones tributarias que buscan realizar las funciones de redistribución de un impuesto a la renta progresivo. Explica que es por ello que este tipo de reglas generales antielusión se caracterizan por ser normas jurídicas que no establecen sanciones, sino que confieren una potestad interpretativa a la autoridad tributaria para hacer cumplir las obligaciones establecidas en la ley, disuadiendo además a los contribuyente de actuar con abuso de las formar jurídicas y simulación, siendo connatural a este propósito, una muy reducida aplicación

práctica de la nueva normativa, es decir, pretende modificar conductas y aplicarse en aquellas situaciones en donde claramente se ha faltado a la intención del legislador al estatuir las, en los que se ha utilizado el abuso de formas jurídicas y simulación para conseguir este propósito (SAFFIE, 2018).

De lo antes señalado, se desprende que la actual normativa antielusión pretende conciliar el principio de legalidad tributaria, con el principio de igual repartición de las cargas públicas, ambos principios consagrados a nivel constitucional, regulándose más completamente la potestad tributaria del Estado, de ahí entonces se desprende la naturaleza de norma de derecho público de estas disposiciones (EVANS, 1997, pág. 79).

En particular, el artículo 4° bis del Código Tributario reconoce el principio de legalidad, recoge la teoría del hecho imponible para explicar el nacimiento de las obligaciones tributarias y establece el principio de buena fe en materia tributaria, optando el legislador por una concepción objetiva, de manera tal de hacer aplicables estas normas en función a elementos externos y contrastables, desechando con ello la tarea de escudriñar en las intenciones o el ánimo del contribuyente fiscalizado que celebró los actos o negocios jurídicos, evitando así que la autoridad tributaria deba acreditar estados mentales del contribuyente, lo que evidentemente entorpece la aplicación de estas disposiciones y sus propósitos, tarea que se dificulta aún más si se considera que el actuar elusivo tiene apariencia de legalidad.

En esta misma disposición se establece además, expresamente, que en caso de concurso de aplicación de las reglas especiales y reglas generales antielusión,

regirán las primeras. Finalmente se establece que es el SII quien debe probar las conductas elusivas.

Los artículos 4° ter y 4° quáter, definen las conductas que se consideran en la ley como elusivas, esto es, el abuso de las formas jurídicas y la simulación. Respecto a al abuso de las formas jurídicas, desde el punto de vista de la teoría general del derecho, se trata de un tipo de fraude a la ley (FUEYO, 1991), pues supone utilizar un instituto legal para un fin distinto a aquel que buscó el legislador al momento de establecer la norma jurídica, distorsionando el derecho -en este caso el derecho tributario- de manera tal que va en contra de su sentido y alcance. No es una hipótesis de abuso del derecho, pues no se trata de detentar un derecho subjetivo ejercido de forma tal que genera un daño a un tercero no tipificado que deba ser reparado, pues ello importaría razonar en torno a la idea que el contribuyente tiene un derecho subjetivo a eludir impuestos, que solo es reparable en la medida que genere daño a un tercero (el Estado), esto es, en caso de elusión maliciosa o abusiva, lo que a todas luces resulta improcedente (RODRÍGUEZ, 1997, pág. 121 y ss).

Además de asegurar que las funciones del derecho tributario se cumplan sustantivamente, se reconoce al mismo tiempo la legítima opción de conductas, estableciéndose una remisión expresa al derecho tributario. Así, si la propia legislación tributara es quien establece alternativas de tributación para un contribuyente, de cuyo ejercicio pueden generarse efectos elusivos, desde que la elección que efectúe puede ser adoptada teniendo como único fundamento la menor carga impositiva que se conseguirá, pero, puesto que es un beneficio buscado por

el legislador tributario, el optar entre estas alternativa u opciones, no es una conducta elusiva.

En el inciso final del artículo 4° ter del Código Tributario, se establece las consecuencias de la aplicación de estas normas, esto es, el cobro de los impuestos eludidos, no estableciéndose sanción alguna.

Por su parte, el artículo 4 quáter del Código Tributario, establece la segunda conducta tipificada como elusiva, la simulación, concepto legal que fue establecido para el derecho tributario y más precisamente para definir una conducta elusiva, de lo que se desprende que no es contradictorio con las hipótesis de evasión descritas en el artículo 97 N° 4 del Código Tributario.

Finalmente en el artículo 4° quinquies se consagra el procedimiento de aplicación de estas reglas, con control jurisdiccional, diferenciándose así de las legislaciones comparadas sobre esta materia, las que hacen procedente su aplicación sólo por decisión administrativa, limitando con ello implícitamente las atribuciones de la autoridad fiscalizadora que con anterioridad ejercía frente a estas materias.

A continuación se presenta un cuadro sinóptico (cuadro 1) con la estructura de cláusula general antielusión chilena.

Cuadro I: Cláusulas anti elusivas generales previstas en el ordenamiento jurídico tributario chileno<sup>33</sup>.

<p>Artículo 4 bis</p>	<p>Conceptualización general de elusión tributaria:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Principio de legalidad y teoría del hecho imponible.</li> <li>2. Establecimiento del principio de buena fe.</li> <li>3. Las normas anti-elusivas especiales priman por sobre la norma general.</li> <li>4. Existencia de abuso o simulación de las formas jurídicas.</li> <li>5. El peso de la prueba es de cargo del SII.</li> </ol>
<p>Artículo 4 ter</p>	<p>Contempla el abuso de las formas jurídicas.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• En caso de existir abuso, se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imponibles establecidos en la ley.</li> <li>• La sola elección de un acto jurídico establecido por la propia ley tributaria que genere una menor carga impositiva, no califica al acto como abusivo.</li> </ul>
<p>Artículo 4 quáter</p>	<p>Contempla la simulación:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cuando exista simulación, se aplicarán los tributos correspondientes a los actos reales y no a los simulados.</li> <li>• En estos casos, la voluntad real del contribuyente difiere de la voluntad declarada ante la autoridad fiscal.</li> </ul>
<p>Artículo 4 quinquies</p>	<p>Procedimientos para declarar la elusión:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. El Director del SII debe solicitarla ante un juez tributario y aduanero</li> <li>2. Solo puede solicitarse la declaración cuando las diferencias preliminares de impuesto sean superiores a 250 UTM</li> </ol>

<sup>33</sup> Circular N° 65 del SII de 23 de julio de 2015.

	<p>3. Previo a la solicitud de declaración de la elusión, el SII debe haber efectuado un proceso de citación al contribuyente.</p> <p>4. El plazo para ejercer esta acción es de nueve meses, contados desde la contestación a la citación. De no haber respuesta a la citación, el plazo se cuenta desde la citación.</p> <p>5. La resolución que emita el TTA deberá indicar expresamente si existió abuso o simulación, en qué se funda dicha existencia y cuál es el monto de los impuestos, multas, intereses y reajustes adeudados.</p>
Artículo 26 bis	<p>Existen dos procedimientos de consultas previas al SII.</p> <p>1. Caso concreto que afecta a quien pregunta: En este caso la respuesta es vinculante.</p> <p>2. Casos teóricos, que no afectan al consultante. En este caso la respuesta no es vinculante para el SII.</p>
Artículo 100 bis	<p>Multa de 100% de los impuestos eludidos con tope de 100 UTA para la persona natural o jurídica que diseñó o planificó los actos considerados elusivos por el juez tributario y aduanero.</p>
Artículo 119	<p>La competencia para declarar la elusión recae sobre el TTA correspondiente al domicilio del contribuyente.</p> <p>En el caso de las personas jurídicas, al domicilio de su matriz.</p>
Artículo 160 bis	<p>Establece el procedimiento de la declaración de elusión y de la determinación de responsables:</p> <p>1. El Director del SII debe adjuntar los antecedentes del caso, al escrito mediante el cual solicita la declaración de abuso o simulación.</p> <p>2. Se da traslado por 90 días, al contribuyente y a los asesores, para que respondan a la acusación del SII.</p>

	<p>3. Se realiza la audiencia en la que el juez recibe a las partes, donde no se puede llevar a cabo una conciliación.</p> <p>4. En el caso de existir controversia sobre algún hecho sustancial y pertinente, se abrirá un término probatorio de 20 días.</p> <p>5. Apelación de la sentencia del juez tributario y aduanero. Contra la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones, procede los recursos de casación en el fondo y en la forma.</p>
--	---

De la misma forma, las cláusulas antielusión especiales a que se refiere el artículo 4 bis del Código Tributario, se pueden sistematizar como a continuación se indican:

Cuadro II: Cláusulas anti elusivas especiales previstas en el ordenamiento jurídico tributario chileno<sup>4</sup>.

Artículo 64 Código Tributario	Tasación de la base imponible, precio o valor asignado.
Artículo 21 LIR	Gastos rechazados, impuesto por el uso de bienes, préstamo a los propietarios y ejecución de garantías.
Artículo 70 y 71 LIR	Justificación de inversiones.
Artículo 17 N° 8 LIR	Tributación de rentas obtenidas bajo el concepto de ganancias de capital.
Artículo 41 E LIR	Normas que regulan los precios de transferencia.

<sup>4</sup> Ob. Cit nota número 33.

Artículo 41 F LIR	Reglas sobre exceso de endeudamiento para la aplicación del impuesto adicional.
Artículo 63 Ley Sobre Impuesto a las Herencias y Donaciones.	Facultad para investigar contratos que incidan en la determinación de la base imponible afecta al impuesto a las herencias y donaciones.

### **2.3. Economía de opción y legítima opción de conducta**

Economía de opción es un concepto acuñado por primera vez por José Larraz en 1952, que consiste en la posibilidad de realizar todo acto jurídico lícito en cuanto lo permita el derecho privado, amparado en la autonomía de la voluntad y la libertad contractual, para luego desde allí marginar la aplicación de las normas tributarias, sin que pueda cuestionarse tales actos y contratos, desde el derecho tributario y sus efectos. Consecuencia de ello es que si se está en presencia de un acto lícito, libremente celebrado entre particulares, de acuerdo a las formalidades y exigencias sustantivas que establece la legislación privada correspondiente, el derecho tributario no puede inmiscuirse en ellos, debiendo encuadrar los efectos tributarios que de ellos derivan. En otras palabras, la economía de opción permite que sea el propio contribuyente quien establezca sus beneficios tributarios, para lo cual se estructura utilizando las herramientas que le otorga el derecho privado, asilándose en la autonomía de la voluntad, para luego en base a ello limitar la aplicación de las normas jurídicas tributarias (FERREIRO LAPATZA, 2001, pág. 33 y ss. y PONT CLEMENTE, 2006, pág. 14 y ss.)

Así, la economía de opción representa el derecho de los ciudadanos para organizar sus vidas, sus actividades personales, profesionales y empresariales y la administración de sus patrimonios de la forma que se considere más razonable y conveniente, incluyendo entre los argumentos la dimensión tributaria, sin que el propósito sea el librarse de una obligación de la que los contribuyentes sean deudores, sino a que no nazca esta obligación o ésta sea menos gravosa (PONT CLEMENTE, 2006, pág. 102).

De otra parte, la legítima opción de conductas, consiste en las alternativas que en forma expresa establece el propio legislador tributario (ya no los particulares en virtud de la autonomía de la voluntad), de entre las que puede escoger el contribuyente, siendo la opción elegida la que determinan los efectos tributarios correspondientes. Consecuencia de ello, es que ha quedado entregada a la ley –y no la voluntad de los particulares- la determinación, en primer lugar, de las opciones de entre las que el contribuyente puede escoger, y, en segundo lugar, las consecuencias tributarias correspondientes a la opción elegida (PÉREZ DE AYALA BECERRIL, 2001, pág. 425).

Por ello entendemos que hay notorias diferencias entre lo que se entiende doctrinariamente por economía de opción, de aquello denominado opción legal de conductas, pese que con frecuencias entre nosotros, se suele confundir y utilizar indistintamente ambos conceptos (WALKER, 2017, pág. 127).

Siguiendo al profesor Saffie, creemos que la economía de opción no tiene cabida en Chile, frente a la nueva normativa antielusiva –al igual que en el resto de

las legislaciones comparadas-, pues entenderla procedente, sería vaciar de todo contenido la cláusula general antielusión, ya que la economía de opción implicaría que los contribuyentes pueden hacer todo lo que les está permitido en el derecho privado, sin que luego les sea aplicable la norma jurídico tributaria y sus efectos, y con ello, impidiendo a la autoridad fiscalizadora determinar diferencias de impuesto.

La economía de opción en Chile solo puede ser considerada en los espacios donde el legislador tributario en forma expresa ha querido crear un beneficio para el cual el contribuyente cumple los requisitos, que es lo que el legislador chileno denomina opción legal de conducta.

### 3. CUMPLIMIENTO CREATIVO

Tan antigua y persistente como la tributación misma, es la resistencia de los contribuyentes de pagar impuestos. Es natural que los contribuyentes deseen disminuir su carga tributaria, no siéndoles exigibles que al adoptar una decisión económica, escojan la fórmula que resulte más favorable al interés fiscal y más gravoso para ellos. Por el contrario, el contribuyente tiene el derecho a optar por el procedimiento técnico menos gravado (MONTECINOS, 2000, pág. 152).

Ante la obligación de pagar impuestos, el contribuyente puede dar cumplimiento a la misma de manera comprometida, optar por cumplir de mala gana, decidir derechamente no dar cumplimiento a esta obligación, o bien, puede asesorarse para estructurar sus actividades económicas de la forma más ventajosa, a través de una planificación tributaria, que le permita cumplir las mismas de manera creativa.

Sobre este punto, la profesora del Centro de Estudio Socio-legales de la Universidad de Oxford, Doreen McBarnet, ha dedicado buena parte de su vida a entender por qué es tan frecuente que las leyes tributarias no funcionen en materia de recaudación como los gobiernos esperan. La respuesta usual es culpar a los agujeros en la ley (loopholes), provocados por la impericia de los legisladores o el proceso legislativo de formación de la ley, que se caracteriza por la discusión parlamentaria fundado en intereses muchas veces contrapuestos, lo que conlleva a utilizar conceptos equívocos en la misma; agujeros que los contribuyentes no tienen por qué privarse de usar en su propio beneficio. Sin embargo, McBarnet sostiene

que es una caricatura creer que los contribuyentes de verdad se “encuentran” las grietas en la ley. Lo que en realidad ocurre, dice, es que la ley es minuciosa y constantemente escaneada por equipos de abogados y auditores tributarios, los cuales construyen “formas alternativas de leerla” para beneficiar a sus clientes. Se trata, dice McBarnet, de una acción deliberada no fortuita llevada adelante por abogados que toman la ley como un material con el que pueden trabajar. Implica el escrutinio cuidadoso de la ley con el fin de buscar material y construir efectivamente argumentos alternativos e innovadores y formas legales, lo que conlleva el buscar brechas o espacios de acción dejados fuera de su ámbito de aplicación, encontrar exenciones, excepciones o exclusiones con prácticas que luego se reestructuran para que se ajusten a ellas y reglas cuanto más prescriptivas y rígidas sean las definiciones y los umbrales involucrados, más beneficioso resulta para dejar dentro o fuera de su ámbito literal. (MCBARNET, 2002).

McBarnet llama a esta estrategia “*cumplimiento creativo*”, la que no surge de la naturaleza de la ley, sino de la actitud particular frente a la misma, actitud que lejos de verla como una orden de autoridad tras la cual existe un mandato autorizado y legítimo, la ley debe ser considerada como un material de trabajo que debe adaptarse, independientemente de la política que se tuvo en vista al momento de su creación, en post de los intereses de los clientes, lo que requiere un activo trabajo del jurista. Señala McBarnet que la ley está abierta a interpretaciones alternativas, las innovaciones en la práctica pueden dejar atrás la ley.

Esta conducta del contribuyente, permite a las empresas bien asesoradas respetar la letra de la ley en forma tal que obtienen todos los beneficios de no

obedecerla, pero la autoridad no las puede perseguir. De hecho, las empresas pueden enfrentar el escrutinio público alegando que todo lo que han hecho es “perfectamente legal”, pero esa expresión, remarca la investigadora, no da cuenta del respeto a la ley, sino, más bien, de la impotencia de la autoridad fiscalizadora.

La esencia del cumplimiento creativo, radica en dar cumplimiento a la ley tributaria de una forma tal que escapa al impacto previsto en ella. La creatividad inherente al cumplimiento creativo implica encontrar formas de cumplir con el tenor literal de la ley, al tiempo que se socava totalmente la política fiscal que existe tras la letra de la ley (MCBARNET, 2002, pág. 229).

Este concepto doctrinario supone que el contribuyente realice acciones lícitas previas a las opciones que prevé el legislador, acciones que se encuentran amparadas en la libertad económica, el derecho a la libre contratación y la autonomía de la voluntad, para luego y a partir de ellas, hacerles aplicables la normativa tributaria subsecuente, conducta que no está sancionada expresamente, por cuanto estas acciones tienen un real sentido económico, no se realizan con abuso de formas jurídicas o simulación, pues las operaciones realmente existen. Este cumplimiento creativo no está sancionado por la cláusula general antielusión, aunque no es posible desconocer que esta conducta del contribuyente afecta la moral tributaria y atenta contra el principio constitucional de igual repartición a las cargas públicas en base a la capacidad contributiva, pues supone contar con conocimientos técnicos tributarios o contratar asesoría calificada para diseñar la estrategia a implementar, tendiente a reducir la carga tributaria y a la vez, genere

efectos jurídicos y económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, distintos a los meramente tributarios.

El autor Faúndez (FAÚNDEZ, Charla "Elusión y moral tributaria. Magister en Tributación, Universidad de Chile, Santiago., s.f.) ha citado como ejemplo de cumplimiento creativo, es el caso de dos profesionales, un abogado y un contador, que van a realizar una asesoría profesional de manera conjunta, por la que recibirán una cuantiosa suma de honorarios. Ante ello deciden constituir una sociedad de profesionales que tributará con impuesto a la renta de primera categoría, bajo el régimen del artículo 14 letra B) de la LIR, para así suspender la tributación a nivel de impuestos finales, que tiene una tasa más alta. La decisión de constituir una sociedad a través de la cual se prestaran los mismos servicios que podrían prestar individualmente, sin mediar estructura societaria alguna, no es una opción que entregue expresamente el legislador tributario, en los términos expresamente reglados en el inciso 2° del artículo 4° ter del Código Tributario, siendo esta forma de estructuración, una facultad establecida fuera de la norma tributaria, más precisamente en el derecho privado, que expresamente regula el contrato de sociedad y cuya celebración trae como consecuencia la formación de una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados<sup>5</sup>. En el ejemplo, estos contribuyentes efectuaron una planificación tributaria, constituyendo una sociedad de profesionales antes del nacimiento de la obligación tributaria del impuesto a la renta, con el propósito de tributar de acuerdo a las normas del impuesto a la renta

---

<sup>5</sup> Artículo 2053 y siguientes del Código Civil, artículo 348 y siguiente y artículo 424 y siguientes del Código de Comercio, artículo 1° de la Ley 19.857 del año 2003, artículo 1° de la Ley 3.918 de 1923 y Ley 18.046 del año 1981, Ley 20.190.

de primera categoría y suspender la tributación frente el Impuesto Global Complementario.

La decisión de constituirse en una sociedad de profesionales, antes que nazca la obligación tributaria, optando por una forma jurídica completamente permitida por la legislación, ha tenido efectos jurídicos o económicos relevantes, en la medida que los honorarios que percibirán, dice relación con la asesoría integral que ambos profesionales en conjunto prestan, o que potencialmente podrían prestar, lo que económicamente resulta relevante, frente a la que individualmente y cada uno por separado podría entregar, característica que resulta determinante para el tipo de servicio prestado y la determinación del monto de los honorarios que reciban por los mismos.

Esta forma de estructuración, supone un acto previo de los profesionales, completamente lícito, que es celebrar un contrato de sociedad para crear una de responsabilidad limitada de conformidad a la ley que la regula, acto que no está prohibido por la legislación tributaria, por el contrario, se encuentra expresamente reglada su tributación en el artículo 42 N° 2 de la Ley de la Renta, del que deriva la tributación a la que se encontrará sometida, diferenciándose esta conducta de la economía de opción, en que es la ley y no la autonomía de la voluntad y la libertad contractual la que en todo los casos define los hechos imposables con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos y negocios realizados, tal y como lo dispone el inciso primero del artículo 4° bis del Código Tributario.

Desarrollemos el ejemplo antes descrito, graficando el resultado tributario correspondiente, según la opción de conducta elegida expresamente establecida en la legislación tributaria.

Por tratarse de ingresos provenientes del ejercicio de profesiones liberales y cuyas rentas provienen exclusivamente de su trabajo, para cuya obtención prima el esfuerzo intelectual por sobre el empleo del capital, estas rentas tributan con el impuesto de segunda categoría, de conformidad a lo previsto en el Art. 42 N° 2 de la LIR, y su tributación deberá someterse a las reglas establecidas para ese estatuto.

El servicio a prestar por concepto de asesoría legal y tributaria, será en forma conjunta, y para lo cual los profesionales tienen las siguientes alternativas:

1) Que cada profesional, en forma individual, emita a la empresa contratante una boleta de honorarios por el servicio prestado equivalente al 50% de los honorarios totales pactados. Esta opción podría ser útil si es relevante para estos contribuyentes rebajar del ingreso total, los gastos efectivos, en la medida que sean superiores al gasto presunto que les permite la ley.

2) Constituir una Sociedad de profesionales, la que en virtud de la naturaleza de los servicios prestados, asesorías jurídica y tributarias, deberá tributar bajo las normas del impuesto de segunda categoría, por cumplir con los requisitos copulativos que se establecen en el artículo 42 N° 2 de la LIR antes referido, quedando afectas al impuesto global complementario o adicional, cuando sean percibida. Esta forma de estructuración podría ser interesante para quien desee

optar por tributar bajo las normas del impuesto a la renta de la primera categoría, opción que establece en forma expresa el legislador tributario en el inciso tercero del artículo 42 N° 2 de la LIR para este tipo de sociedades, decisión que debe practicarse dentro de los tres primeros meses del año comercial respectivo (enero, febrero o marzo), lo que podría dificultar a esta sociedad de profesionales si las cuantiosas rentas a recibir son percibidas fuera de este periodo. Esta opción expresamente prevista en la norma tributaria es lo que el artículo 4° ter del Código Tributario en su inciso segundo denomina opción legal de conductas que como vimos en el apartado precedente, se encuentra dentro de lo que el servicio ha denominado planificación tributaria no agresiva, pues ha sido la propia norma tributaria que autoriza al contribuyente a decidir de entre ellas, incluso por razones únicamente de rebajar la carga tributaria (OLGUIN, 2010, pág. 4 y ss).

Contrario a lo que señala Olguín, Faúndez (FAÚNDEZ, Charla "Elusión y moral tributaria. Magister en Tributación, Universidad de Chile, Santiago., s.f.) ha señalado que es de la esencia en una sociedad de profesionales, como toda sociedad, que exista un objeto social; en tal sentido, podría ser elusivo, el hecho de constituir una sociedad con el solo objeto de suspender la tributación con los impuestos finales frente a un litigio que reportará una suma considerable de honorarios. En cambio, si la constitución de la sociedad de profesionales tiene por objeto llevar a cabo actividades bajo un contrato social (contratar procuradores, administrativos, una oficina en común, otros litigios entre los mismos socios, etc.), tendría un fin económico que no sería cuestionable frente a la norma antielusiva; por lo demás, desde un punto de vista del derecho civil, limitaría las

responsabilidades en el patrimonio de la sociedad. Sin embargo, concluye nuestro autor, en este último caso, el mismo objetivo social se cumpliría tributando en segunda categoría, pero la carga tributaria sería mayor frente a los impuestos finales. Así se evidencia un texto legal que puede ser objeto de cumplimiento creativo.

La tributación bajo una u otra alternativa, en términos prácticos es la siguiente:

**Tributacion Segunda Categoría Artículo 42 N° 2 de la LIR**

	Sociedad de Profesionales		Individualmente	
	Socio 1	Socio 2	Socio 1	Socio 2
Ingresos Brutos Percibidos	350.000.000		175.000.000	175.000.000
<b>Gastos Efectivos:</b>			<b>Gastos Presuntos: Tope 15 UTA</b>	
<b>Gastos Oficina</b>	-12.000.000		8.625.600	8.625.600
Cotizaciones Prev. Socios	-6.359.012			
<b>Total Honorarios</b>	<b>331.640.988</b>		<b>166.374.400</b>	<b>166.374.400</b>
Participacion en Sociedad Prof.	165.820.494	165.820.494		
Rentas Art. 42N° 2			166.374.400	166.374.400
<b>Cotizaciones Previsionales</b>			-5.205.275	-5.205.275
	165.820.494	165.820.494	161.169.125	161.169.125
Total Impuesto Global Compl.	<b>44.627.240</b>	<b>44.627.240</b>	<b>42.999.261</b>	<b>42.999.261</b>
<b>Total Impuesto Socios</b>	<b>89.254.480</b>		<b>85.998.522</b>	
<b>TASA EFECTIVA</b>	<b>26,91%</b>		<b>26,68%</b>	

Como podemos observar, el constituir o no una sociedad de profesionales a través de la que se preste el servicio, para el caso del ejemplo, no arroja ninguna

ventaja tributaria relevante, toda vez que ambos contribuyentes, (persona natural o sociedad de profesionales) deben tributar el 100% de sus ingresos percibidos, menos los gastos efectivamente pagados en su global complementario, únicamente con las diferencias antes anotadas.

Si perjuicio de lo anterior, creemos que estos profesionales bien podrían informar a la autoridad fiscalizadora el inicio de actividades comerciales como contribuyentes del impuesto de primera categoría, para lo cual bastaría con incorporar dentro del objeto social, la prestación de servicios profesionales e inversionista de capitales mobiliarios (por ejemplo, depositando parte de sus rentas en un fondo mutuo), para así incluir como actividades propias de su giro, alguna de aquellas descritas en el artículo 20 N° 5 de la LIR, y con ello dejar de cumplir(intencionalmente) los requisitos copulativos que se deben cumplir para la formación de una sociedad de profesionales, entre ellos, que su objeto exclusivo consista en la prestación de servicios o asesorías profesionales, quedando así obligados a tributar según las normas del impuesto la primera categoría. De esta forma estos profesionales anticiparán la opción establecida en el inciso 3° del artículo 42 N° 2 de la LIR, a través del ejercicio de una decisión amparada por la autonomía de la voluntad y la libertad contractual, aprovechando además el abanico de opciones y ventajas tributarias que permite tributar con el impuesto a la renta de primera categoría, como por ejemplo elegir el régimen tributario al que puede acogerse dependiendo de las políticas o la decisión de los socios de mantener

invertidas en la empresa las utilidades generadas por ésta<sup>6</sup>, y hacer uso de los beneficios del artículo 14 ter letra C de la LIR, desde luego, sin tener que esperar los primeros tres meses del año calendario respectivo. Otra ventaja importante de tributar bajo las normas de la primera categoría, es que cada socio puede asignarse un sueldo empresarial, constituyendo este un gasto aceptado para la empresa en la medida que cumpla con los requisitos para ello y liberarse de la obligatoriedad de pagar cotizaciones previsionales, a diferencia de los contribuyentes que tributan con el impuesto a la renta de segunda categoría. Acá puede decidir qué monto cotiza, dependiendo del sueldo que se acuerde asignar.

Todas las variables antes apuntadas –solo a modo de ejemplo- se deberán considerar por el asesor tributario a la hora de aconsejar a estos profesionales, para dilucidar cuál de las alternativas que la legislación tributaria establece en forma explícita, caso en que nos encontramos ante la opción legal de conductas a que se refiere el inciso segundo del artículo 4 ter del Código Tributario, o el ordenamiento

---

<sup>6</sup> La tributación bajo las normas del Artículo 14 letra A, conocido como Régimen de Renta atribuida, que establece la tributación a nivel de atribución de rentas, en lugar de retiros efectivos, para el caso del ejemplo, le es más conveniente, ya que en el mismo año de la generación de las rentas, estas son atribuidas al socio, lo que equivale al pago de un impuesto consolidado a nivel de empresa y socio del 25,54%, el cual corresponde al impuesto corporativo que la empresa está obligada a pagar en ese año, independientemente de si estas rentas son retiradas o no. En otras palabras, en la medida que los ingresos a atribuir alcancen hasta este tramo, los impuestos globales complementario del socio quedan cubiertos.

La tributación bajo las normas del Artículo 14 letra B, conocido como Régimen Semi integrado, su tributación a nivel de socios, es por retiro efectivo, lo que permite a este contribuyente pronosticar con cierto grado de certeza, la base imponible del impuesto global complementario con la cual desea tributar, pero a nivel de empresa se paga un impuesto corporativo mayor, equivalente al 27%, debiendo el socio restituir el 35% de impuesto, lo que conlleva a que este siempre tribute con una mayor tasa efectiva. El impuesto consolidado alcanza a \$50.401.389, también del 25,55%, pero con la salvedad que aún queda pendientes de tributación utilidades por el orden de \$137.277.128.

jurídico en su conjunto en forma implícita, si es que finalmente se decide tributar inmediatamente conforme al impuesto a la renta de primera categoría.

En este último caso, entendemos que estamos frente a un cumplimiento creativo, en que la autoridad fiscalizadora no podría objetar el inicio de actividades comerciales, por estar ejerciendo una facultad amparada en la libertad económica garantizada en el artículo 19 N° 21 de la CPR, y no constituir un acto elusivo.

Para evidenciar el ahorro de impuesto que un cumplimiento creativo importa a estos contribuyentes, a continuación se presenta la renta líquida imponible determinada para cada tipo de régimen tributario, en el que se ha considerado idénticas bases imponibles a nivel de primera categoría.

<b>Sociedad</b>	<b>Renta Atribuida</b>	<b>Retiros Efectivos</b>
Ingresos por Servicios	350.000.000	350.000.000
Gastos de Administracion	-(43.293.072)	-(43.293.072)
<b>Base Imponible Impuesto Primera Categoria</b>	<b>306.706.928</b>	<b>306.706.928</b>
Retiros Socios Efectivos	-(60.000.000)	-(60.000.000)
<b>Utilidad Reinvertida en Empresa</b>	<b>246.706.928</b>	<b>246.706.928</b>
Beneficio : Art. 14 Ter Letra C 50% Utilidad Reinvertida Tope a 4000 UF	109.429.800	109.429.800
<b>Total Base Imponible afecta a Impto Primer Categoria</b>	<b>197.277.128</b>	<b>197.277.128</b>
<b>Impuesto a pagar Empresa</b>	<b>49.319.282</b>	<b>53.264.825</b>

#### SITUACION TRIBUTARIA SOCIOS

Renta Atribuida	Rtas Atribuidas		Retiro Efectivo	
	Credito		Credito	
Socio A. Participacion 50%	98.638.564	24.659.641	30.000.000	11.095.890
Socio B. Participacion 50%	98.638.564	24.659.641	30.000.000	11.095.890
<b>Total Participacion Accionaria</b>	<b>197.277.128</b>	<b>49.319.282</b>	<b>60.000.000</b>	<b>22.191.780</b>
<b>Renta Socio 1</b>	<b>SOCIO 1</b>	<b>SOCIO 2</b>	<b>SOCIO 1</b>	<b>SOCIO 2</b>
Renta Atribuida o Retiro Socio	98.638.564	98.638.564	30.000.000	30.000.000
Incremento Impuesto Primera Categoria			11.095.890	11.095.890
Sueldos	12.177.984	12.177.984	12.177.984	12.177.984
<b>Total</b>	<b>110.816.548</b>	<b>110.816.548</b>	<b>53.273.874</b>	<b>53.273.874</b>
<b>Impuesto Global Complementario</b>	<b>25.375.859</b>	<b>25.375.859</b>	<b>5.959.546</b>	<b>5.959.546</b>
Credito Primera Categoria	-(24.659.641)	-(24.659.641)	-(11.095.890)	-(11.095.890)
Restitucion Impto Primera Categoria			3.883.562	3.883.562
Impuesto Segunda Categoria	-(178.935)	-(178.935)	-(178.935)	-(178.935)
<b>IMPUESTO A PAGAR SOCIO</b>	<b>537.283</b>	<b>537.283</b>	<b>-1.431.718</b>	<b>-1.431.718</b>

<b>Impuesto Consolidado</b>	<b>50.393.847</b>	<b>50.401.389</b>
<b>Tasa Efectiva Consolidada</b>	<b>25,54%</b>	<b>25,55%</b>

#### 4. CONCLUSIÓN

Con la incorporación de las cláusulas generales antielusión, ha quedado atrás la discusión que en doctrina y la jurisprudencia se planteaba, en cuanto a la licitud o ilicitud de la elusión tributaria, zanjándose ésta por la segunda, poniéndose nuestro país en sintonía con uno de los temas que en la actualidad más preocupa al Derecho tributario, la elusión de impuestos, pues ella vulnera el principio constitucional de equidad tributaria al desplazar la carga impositiva hacia los contribuyentes que sí cumplen correctamente sus obligaciones tributarias, además de afectar la libre competencia, en cuanto a que el contribuyente que elude el impuesto obtiene ventajas económicas frente al no elusor, aumenta los costos de la administración y fiscalización de los tributos, en cuanto reduce la predisposición de los buenos contribuyentes a declarar correctamente sus impuestos y, principalmente, afecta la función de redistribución del derecho tributario relacionada con la capacidad contributiva reconocida expresamente en nuestra Constitución Política.

Para solucionar este problema, con la incorporación de los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter y 4° quinquies al Código Tributario, nuestro legislador ha optado incorporar una cláusula general antielusión, definiendo las conductas elusivas de manera precisa, esto es, el abuso de formas jurídicas y la simulación, permitiendo expresamente la legítima opción de conductas o planificación tributaria reglada.

En ese escenario, y teniendo presente que el propio Servicio de Impuestos Internos en el Oficio N° 154 del 2 de enero del 2016, señaló que fiscalizara sólo a

las planificaciones tributarias agresivas. El objetivo de la segunda parte de este trabajo se centró en dilucidar si en la planificación tributaria no agresiva tiene cabida el concepto doctrinado “cumplimiento creativo”.

Para tal propósito, hicimos presente que la cláusula general antielusión tiene su fundamento en los principios constitucionales de capacidad contributiva, igualdad tributaria y principio de legalidad, en virtud de los cuales los contribuyentes deben aportar al erario público de acuerdo a su capacidad contributiva, en los términos previstos en el artículo 19 N° 20 de la Constitución, no pudiendo evitar artificialmente el hecho imponible descrito en la ley tributaria, a través de la celebración de contratos, acuerdos, estructuras u otras actividades llevadas a cabo con la finalidad exclusiva de eludir el pago de los impuestos mediante el abuso o la simulación. De otro lado los principios de legalidad y tipicidad tributaria impiden la extensión del hecho imponible más allá de su propia formulación legal, por lo que no cabe ni a la Administración ni a los contribuyentes modificar los elementos esenciales de la obligación tributaria. Estos límites a la potestad tributaria del Estado, también se configuran como límites a la planificación tributaria, donde las normas que regulan la elusión buscan el cabal cumplimiento al principio de legalidad y al principio de capacidad contributiva y a la forma que la ley distribuye la misma entre los contribuyentes, con el objetivo de dar correcto cumplimiento a las obligaciones tributarias.

En ese escenario normativo, creemos que resulta lícito para los contribuyente efectuar planificaciones tributarias no agresivas, a través del cumplimiento creativo de la norma tributaria, precisamente porque este tipo de planificación es una de las

manifestación del derecho a desarrollar cualquier actividad económica, en los términos garantizados en el artículo 19 N° 21 de la Constitución Política, cuyo ejercicio no importa necesariamente restringir o limitar el derecho fundamental a la igual repartición de los tributos de acuerdo a la capacidad contributiva y en forma que fije la ley, garantizado en el artículo 19 N° 20 de la carta fundamental, puesto que es la propia ley común la que contempla estas estructuras dentro del abanico de posibilidades entre las que puede actuar, salvo –y ahí está el límite a la libertad económica- que ella se ejerza con el propósito de evadir o eludir impuestos, en este último caso, en los términos que hoy regula la cláusula general antielusión, esto es a través del abuso de formas jurídicas y la simulación.

En efecto, hemos señalado que la celebración de determinados actos o negocios jurídicos, que producen efectos jurídicos o económicos relevantes, más allá de los meramente tributarios, y sin mediar simulación, es una manifestación en la praxis de la libertad económica, libertad de contratación y la autonomía de la voluntad, garantizada por la Constitución Política, derecho fundamental que sólo puede ser limitado por ley, demarcación que en ningún caso puede importar la afectación del contenido esencial del derecho, ni imponer condiciones, tributos o requisitos que impidan su libre ejercicio, por así garantizarlo el artículo 19 N° 26 de la misma carta fundamental.

Entendemos que éste es el ámbito de acción donde tiene cabida la planificación tributaria no agresiva, la que comprende las opciones entre las alternativas legales establecidas expresamente en la normativa tributaria (opción legal de conducta) y el cumplimiento creativo.

Recordemos que nuestra Constitución Política es de corte liberal, y entre sus normas no se contiene un deber general de solidaridad como sí los consagran otros textos constitucionales del derecho comparado (como España y Alemania), sino el derecho de igual repartición de los tributos de acuerdo a la capacidad contributiva y en la forma que indique la ley, concepción que dogmáticamente es mucho más restringido al deber general de solidaridad al que postulan algunos autores, por lo que si todo ciudadano (contribuyente) debe contribuir en igualdad al erario nacional en función a su capacidad contributiva, ello debe ser en la “proporción... progresión... y forma que fije la ley”, ley que no es otra que la norma tributaria, potestad que encuentra su límite en el principio de legalidad, cuya función redistributiva hoy se encuentra resguardada por la cláusula general antielusión, en los términos restringidos en que la misma fue establecida.

## BIBLIOGRAFÍA

CANALES, O. (2012). Planificación Tributaria. *Clases de Magister en Tributación* .  
Santiago.

Caso "Sociedad Inmobiliaria Bahía con SII", 4038-01 (Corte Suprema 28 de enero  
de 2003).

CONTRERAS, C. (2016). *Planificación fiscal: Principios, metodología y  
aplicaciones*. Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces S.A.

CORNEEL, F. (1987). *Planeación Tributaria: Enseñanza y práctica*. Impuestos.

DUMAY, A. (1969). *El Delito Tributario*. Santiago: Ediciones Samver.

EVANS, E. (1997). *Los tributos en la constitución*. Santiago: Editorial Jurídica de  
Chile.

FAÚNDEZ, A. (2014). Reorganización empresarial y planificación tributaria. *Revista  
de Estudios Tributarios Universidad de Chile*, 11, 173-187.

FAÚNDEZ, A. (s.f.). *Charla "Elusión y moral tributaria. Magister en Tributación,  
Universidad de Chile, Santiago*. Recuperado el 15 de octubre de 2018, de  
[http://www.postgradouchile.cl/index.php/2018/08/06/magister-en-tributacion-  
realizo-charla-modernizacion-tribut](http://www.postgradouchile.cl/index.php/2018/08/06/magister-en-tributacion-realizo-charla-modernizacion-tribut):

<http://www.postgradouchile.cl/index.php/2018/08/06/magister-en-tributacion-realizo-charla-modernizacion-tribut>

FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001). *Economía de Opción, fraude a la ley, sanciones y delito fiscal*. Madrid: Revista Técnica Tributaria, Num. 52.

FUEYO, F. (1991). Fraude a la ley. *Revista de Derecho y Jurisprudencia*(88).  
Obtenido de [www.microjuris.com](http://www.microjuris.com)

GARCÍA NOVOA, C. (2004). *La Cláusula Antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons.

LALANNE, G. (s.f.). Del fraude a la Ley Tributaria y Economía de Opción. En G. Lalanne (Ed.), *Interpretación Económicas de las Normas Tributarias*. Abaco de Rodolfo Depalma.

MASSONE, P. (2016). *Principios de Derecho Tributario Tomo I, Aspectos Generales*. Santiago: Thomson Reuters.

MCBARNET, D. (2002). *Taxing Democracy. When compliance is not the solution but the problem: From changes in law to changes in attitude*. Inglaterra: Ashgate Publishing Ltda.

MONTECINOS, J. (2000). De la elusión y la evasión tributaria . *Revista de Derecho. Universidad de Concepción*. Num 207, 151 a 162.

NOGUEIRA, H. (2010). *Derechos fundamentales y garantías constitucionales. Constitución económica, derechos patrimoniales y amparo económico*. (Vol. 4). Santiago: Librotecnia.

- OCDE. (1987). *International Tax Avoidance and Evasion*. París: OCDE/OECD.
- OCDE, G. o. (s.f.). <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>. Recuperado el 09 de agosto de 2018
- OLGUIN, E. (2010). *Tributación de Profesionales y Sociedades de Profesionales. Comentarios, ejemplos y jurisprudencia*. (Vol. I). Santiago: Thomson Reuters Puntolex.
- PALAO, C. (2009). *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova.
- PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M. (2001). *La elusión fiscal frente a conductas ilícitas: una cuestión aún sin resolver*. Madrid: Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. Num. 260.
- PONT CLEMENTE, J.-F. (2006). *La Economía de Opción*. Madrid: Marcial Pons.
- RODRÍGUEZ, P. (1997). *El abuso del derecho y el abuso circunstancial*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- ROSEMBUJ, T. (1999). *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario* (2° edición ed.). Madrid: Marcial Pons.
- SAFFIE, F. (18 de junio de 2018). Taller de análisis: Norma Antielusión ¿responde a nuestros desafíos? Santiago. Recuperado el 5 de julio de 2018, de [https://www.youtube.com/watch?v=w4\\_FZwRC4Sw](https://www.youtube.com/watch?v=w4_FZwRC4Sw)
- SPITZ, B. (1983). *International Tax Planning*. London: Butterworths.

- TAVEIRA, H. (2008). *Derecho Tributario y Derecho Privado. Autonomía Privada, simulacion y elusión tributaria*. Buenos Aires: Marcial Pons Argentina S.A.
- UGALDE y GARCÍA. (2010). *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*. Santiago: Legal Publishing Chile.
- VERGARA HERNANDEZ, S. (2006). *Planificación tributaria y tributación* . Santiago: Editorial Nova Lex.
- VERGARA, S. (2010). Tasación Fiscal como medida antielusión o antievasión. *CET Universidad de Chile número 2*, 187 ss.
- VILLEGAS, H. (1995). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Editorial Depalma.
- VOGEL, K. (2001). *Il Diritto Internazionale Tributario, Trattato di Diritto Tributario, Anuario, Dirigido por Andrea Amatuci*. Padova: CEDAM.
- WALKER, R. (2017). Hacia una interpretación jurídica de la economía de opción y el abuso en la norma general antielusión del Código Tributario. (18), 127-159.
- WILHELM, H. (2001). *Tratado de Derecho Tributario. El Ahorro de impuestos, la elusión fiscal y la evasión*. Bogotá: Editorial Temis S.A.
- YAÑEZ, J. (2015). Evasión tributaria: Atentado a la equidad. (13), 171-206.

## TABLA DE CONTENIDO

<b>1. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>1</b>
<b>2. MARCO TEÓRICO.....</b>	<b>6</b>
2.1. Panorama general en Chile antes de la incorporación de la cláusula general anti elusiva. ....	6
2.1.1. Concepto de evasión y elusión tributaria. ....	6
2.1.2. Planificación Tributaria.....	10
2.2. Cláusula general antielusión. ....	12
2.3. Economía de opción y legítima opción de conducta .....	20
<b>3. CUMPLIMIENTO CREATIVO.....</b>	<b>23</b>
<b>4. CONCLUSIÓN.....</b>	<b>35</b>