



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

PARTE I

TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE

MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN

Alumna: Pilar Saavedra Morales

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 a los contribuyentes efectuar planificación tributaria en la esfera de su autonomía privada y libertad contractual? y de ser ella procedente, ¿qué tipo de planificación se permite?, ¿es posible efectuar una planificación tributaria destinada a reducir la carga tributaria del contribuyente, aprovechando los vacíos legales o de estructura del ordenamiento tributario?, ¿este tipo de planificación queda comprendida dentro de una planificación tributaria agresiva?.

Creemos que dar respuestas a estas inquietudes 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 auto determinarse 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, tendremos presente 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 reglamentarias¹.

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. Determinaremos en qué casos nos encontramos frente a una o a otra, delimitando estos conceptos.

De acuerdo a lo antes señalado, en la primera parte de este trabajo investigativo nos hemos planteado la siguiente hipótesis a validar: La cláusula general antielusión incorporada por Ley N° 20.780, establece un ámbito de aplicación restringido, dejando un ámbito de acción al contribuyente para efectuar planificación tributaria no agresiva.

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 efectuar planificaciones tributarias no agresivas, lo que inhibe a la autoridad fiscalizadora de la posibilidad de poder

¹ OCDE (2011) Guidelines for multinational enterprises, p. 14

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. De otra parte, examinaremos el concepto de planificación tributaria, si este instituto ha variado luego de la incorporación de la cláusula general antielusión, su clasificación en planificación tributaria agresiva y no agresiva, delimitando claramente cuando estamos en presencia de cada una de ellas.

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).²

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

² 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 chileno³³.

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

³³ 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 chileno⁴.

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.

⁴ 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. PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA NO AGRESIVA

Asentado que nos hemos adscrito al concepto de planificación tributaria como una técnica o herramienta encaminada a un determinado propósito, y que ésta puede acarrear como resultado un ahorro tributario, el ejercicio de una legítima opción de conducta –caso en el cual estamos en presencia de una planificación tributaria reglada-, una elusión o evasión de impuestos; en este apartado nos centraremos a analizar qué tipo de planificación tributaria queda a salvo frente a la nueva cláusula general antielusión, esto es, la planificación tributaria no agresiva.

Sabido es que los contribuyentes pueden organizar sus actividades económicas conforme a las alternativas que entrega el ordenamiento jurídico, en virtud del principio de autonomía de la voluntad, libertad contractual y libertad empresarial, en virtud del cual las partes pueden crear libremente todas las relaciones jurídicas que estimen pertinentes, como asimismo son libre de atribuir a los contratos los efectos que deseen, siempre que haya cumplido además con los requisitos de existencia y validez de los mismo, según corresponda, y que el contenido de las declaraciones de voluntad no sean contrarios a las prohibiciones contempladas en la legislación. Por ejemplo, las personas pueden elegir libremente si desean organizarse jurídicamente como una sociedad de personas o como una sociedad de capital, al tiempo que podrán celebrar un contrato de arriendo o un contrato de compraventa con el objetivo de instalar su establecimiento de comercio, de acuerdo a sus requerimientos individuales.

La autonomía privada entonces es entendida como el poder que el ordenamiento jurídico reconoce a los particulares de regular por sí sus intereses y relaciones jurídicas con los demás sujetos, siendo una manifestación de la garantía fundamental de libertad económica, reconocida en el artículo 19 N° 21 CPR y del principio constitucional de libertad general, reconocida en el artículo 1° de la carta fundamental. De esta forma se entiende que las personas tienen plena libertad para realizar los actos jurídicos que estimen adecuados para la satisfacción de sus intereses, pudiendo, asimismo, determinar el contenido y efecto de dichos actos (NOGUEIRA, 2010, pág. 27 y ss).

Sin embargo, esta autonomía privada no es absoluta, desde que la libertad económica reconocida en el artículo 19 N° 21 de la CPR, tiene *límites expresos explícitos*, que están determinados constitucionalmente en la misma norma, como son “las normas legales que la regulen”; además de los *límites explicitados* por otras disposiciones constitucionales, tales como la función social de la propiedad (artículo 19 N° 24), la protección del medio ambiente (artículo 19 N° 8), los derechos de los trabajadores (artículo 19 N° 16, 18 y 19) y las exigencias del bien común (artículo 1°); y los *límites implícitos intrínsecos*, que no están expresados en el texto constitucional, pero emanan de su contenido en cuanto a que esta actividad económica se desarrolla en una economía de mercado, la que opera bajo las reglas de la competencia, de donde emanará la legislación antimonopolio (Decreto Ley N° 211 del Ministerio de Economía), la legislación protectora del medio ambiente, de la salud pública, entre otra.

Así, la libertad para desarrollar actividad económica (y con ello, la autonomía privada y la libertad de contratación) debe concretarse dentro de las normas legales que la reglen, que legitiman la intervención de los poderes estatales de dirección de la economía en búsqueda del bien común, dentro de los que se encuentra indudablemente la potestad tributaria.

Entre estas “normas legales que la regulan” a que hace referencia el artículo 19 N°21 de la CPR, como límite expreso explícito de la libertad económica, se encuentra el artículo 4 bis del Código Tributario, en cuanto establece la teoría del hecho gravado y el principio de legalidad tributaria, al señalar *“Las obligaciones tributarias... nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera sea la forma o denominación que los interesados le hubieren dado...”*, siendo en consecuencia la ley, y no la autonomía de la voluntad de los particulares, quien determina el nacimiento de la obligación tributaria.

De todo lo señalado, indudable resulta concluir que es la realidad de los hechos, actos o negocios jurídicos y su naturaleza, lo que determina el nacimiento de la obligación tributaria, no la denominación que los interesados le intenten dar, debiendo entonces conciliarse el Derecho tributario con el principio de autonomía de la voluntad entendida en los términos antes expresados, lo que evidencia la necesidad de elaborar una interpretación dogmática que permita dar cumplimiento eficaz a los fines del Derecho tributario (de recaudación, de redistribución y correctiva), sin colisionar el derecho constitucional de libertad económica, combinando en su aplicación los elementos del Derecho público (el cumplimiento

del bien común y la potestad tributaria), como los del Derecho privado (la libertad económica, autonomía de la voluntad y la libertad contractual).

Si bien la elaboración de una interpretación dogmática en esta materia escapa los objetivos del presente trabajo, es necesario tener tal relación binaria en consideración a la hora de proponer un concepto de planificación tributaria no agresiva.

Como punto de partida para tal propósito, debemos señalar que ha sido la propia cláusula general antielusión, en el inciso 2° del artículo 4 ter del Código Tributario, la que en forma expresa autoriza la planificación tributaria reglada, estableciendo derechamente su carácter lícita, lo que se desprende al establecer como permitida, la razonable opción de conductas y alternativas contempladas expresamente por la legislación tributaria. Ejemplo de ello es la opción que establece el artículo 35 de la Ley de Impuesto a la Renta (en adelante LIR) para los contribuyentes que exploten bienes raíces agrícola, la minería o el transporte terrestre de carga o de pasajeros, y cumplan los demás requisitos legales, para pagar impuesto de primera categoría sobre la base de renta presunta o renta efectiva; o la opción entregadas a los contribuyentes empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades o sociedades por acciones, de tributar sus rentas de acuerdo al régimen previsto en el artículo 14 A) o en el artículo 14 B) de la LIR; o la opción establecida para las sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales de tributar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría o de acuerdo

a las normas del impuesto de segunda categoría, opción establecida en el inciso segundo del artículo 42 N° 2 de la LIR, solo por mencionar algunos ejemplos.

Pues bien, para que un contribuyente pueda escoger de entre las alternativas que expresamente le entrega el legislador, deberá en forma previa analizar las consecuencias jurídico tributarias que cada una de ellas significa en concreto con relación a sus negocios en particular, ponderar las ventajas y desventajas de cada una de las opciones y luego elegir aquella que estime más ventajosa a sus intereses, ejercicio de opción que se encuentra dentro de la planificación reglada.

Por otra parte, creemos que atendida la naturaleza de cláusula de la regla antielusión incorporada al Código Tributario, y por tanto de aplicación restringida sólo a aquellas hipótesis normativas que la misma expresamente establece, más no de principio –como se explicó en el apartado precedente-, creemos que también quedan comprendida dentro del concepto de planificación tributaria no agresiva, aquellas hechos, actos o negocios jurídicos celebrados para obtener un ahorro de impuestos o ventaja impositiva, como sería el organizarse para poder cumplir los requisitos que la norma tributaria exige para posteriormente ejercer una de las opciones que el legislador tributario expresamente establece, pues precisamente en consideración al carácter restringido de la cláusula antielusión chilena, y el escenario de libertad económica en la que ella se ejerce, es razonable concluir que los contribuyentes pueden realizar toda las operaciones inimaginables, asilándose precisamente en la autonomía privada y el derecho a la libre contratación, teniendo como único límite, el test de relevancia establecido en el artículo 4° ter del Código

Tributario y la simulación del artículo 4° quáter del mismo cuerpo legal, para evitar una contingencia tributaria.

En ese entendido, en la medida que los actos o negocios jurídicos que se realicen tengan “efectos jurídicos o económicos relevantes” distintos a los meramente tributarios, y no se trate de actos o negocios simulados, es lícito efectuar planificaciones tributarias, sin que pueda ser alcanzados por los efectos de la cláusula general antielusión. En otros términos, los contribuyentes pueden reestructurar sus negocios de la forma más convenientes para sus intereses, incluso con el propósito de cumplir las exigencias legales que le permita posteriormente optar por una de las alternativas que establece expresamente la legislación tributaria (opción legal de conducta), o simplemente celebrar los actos o negocios que determine teniendo presente el ahorro de impuestos que alcanzará en virtud de ellos, en la medida que esa reestructuración tenga “efectos jurídicos o económicos relevantes”, caso en el cual estamos en presencia de una *planificación tributaria no agresiva*, permitida por el derecho tributario y que la autoridad fiscalizadora ha señalado no será objeto de cuestionamientos.

Así, habiéndose establecido legalmente el concepto de elusión en nuestro ordenamiento jurídico tributario, y desprendiéndose de esta regulación el carácter ilícita de la misma, no es posible tachar de elusiva una planificación que no importe ejecutar una conducta con abuso de formas jurídicas o simulación, en los términos descritos en la cláusula general antielusión, bastando para considerarla como una planificación tributaria no agresiva, que los actos o negocios jurídicos que la

conforman, se efectúen en virtud de efectos jurídicos o económico relevantes para el contribuyente o un tercero, distintos a los meramente tributarios.

Sostenemos que al haberse plasmado legalmente el concepto de elusión tributario, todo aquello que no quede comprendido en tal concepto (y por cierto al concepto de evasión), queda entregado a la autonomía de la libertad, la libertad económica y la libre contratación, en los términos garantizados en el artículo 19 N° 21 de la CPR. Más aún, sostenemos que el efecto propio de la cláusula general antielusión, y su carácter restringido, no permitiría su aplicación a aquellas operaciones que no queden comprendidas expresamente en ella, aunque en los hechos genere el efectos de eludir el nacimiento de una obligación tributaria, postergue o anticipe la tributación correspondiente o la rebaje, en la medida que las operaciones o negocio jurídico que la componen, produzcan efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos a los meramente tributarios, ni se utilice para lograr tal propósito la simulación, pues al haberse definido legalmente las conductas que se consideran elusivas, el legislación tributario chileno ha decidido dejar al margen de ese concepto, todo hecho, acto o negocio jurídica que pueden significar para los contribuyente un ahorro de impuestos, pero al quedar fuera de lo que legalmente se entiende por elusión para efectos tributarios, resultan operaciones permitidas o al menos toleradas por el ordenamiento jurídico tributario, amparados en la libertad económica, la autonomía privada y la libertad contractual.

En ese ámbito de acción, creemos que no es posible aplicar los conceptos doctrinarios de abuso del derecho y fraude a la ley, para calificar la licitud o ilicitud de la elusión, institutos doctrinarios propios de la teoría general del derecho

utilizados con anterioridad a la creación de la cláusula general antielusión para distinguir la elusión lícita de aquella que no lo era, conceptos que son mucho más amplios para definir la elusión y que hoy no resultan aplicables, desde que el legislador ha establecido las conductas que son consideradas como elusivas.

En suma, la planificación tributaria realizada para ejercer una opción legal de conductas, denominada doctrinariamente como planificación tributaria reglada; y aquella que se efectúe por el contribuyente encaminada a cumplir las exigencias normativas de un determinado estatuto de tributación, que resulta más favorable, en la medida que cumpla con el test de relevancia establecido en el artículo 4° ter y no se realice utilizando la simulación descrita en el artículo 4° quáter, amparada en la libertad económica y la autonomía privada, se encuentran comprendidas dentro de lo que el SII ha denominado planificación tributaria no agresiva.

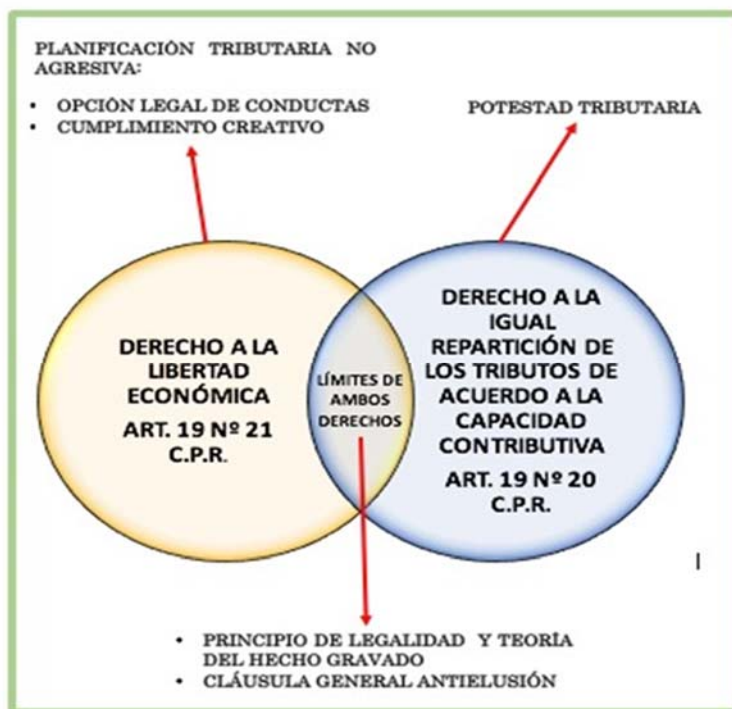
Lo concluido precedentemente, concuerda con lo sostenido por Contreras Gómez, en cuanto señala que la planificación fiscal no agresiva consiste en la optimización del pago de los impuestos dentro de la jurisdicción tributaria del contribuyente, mediante la correcta aplicación de las normas tributarias de dicha jurisdicción. Este tipo de planificación fiscal persigue la reducción de la deuda tributaria a mediano y largo plazo, dentro del marco normativo dado, y sin abuso de las formas jurídicas (CONTRERAS, 2016, pág. 25 y ss.).

De otra parte, sabido es que la evasión de impuesto no puede estar amparada por el derecho, por constituir abiertamente un delito tributario, por lo que la planificación tributaria que se diseñe y ejecute con tal propósito, no tiene cabida

en nuestro ordenamiento jurídico tributario. De la misma forma, resulta ilícita la planificación tributaria que conduzca a resultados elusivos en los términos previstos en la cláusula general antielusión, es decir, aquella planificación efectuada con abuso de forma jurídica que no produzcan efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos a los meramente tributarios, así como aquella efectuada con simulación, en los términos descritos en el artículo 4° quáter del Código del ramo.

De lo antes descrito, a la luz de la cláusula general antielusión, en Chile la planificación tributaria ilícita o agresiva, es aquella que arroja como resultado evasión y elusión de impuestos.

Las ideas antes planteadas, las podemos ilustrar de la siguiente forma:



4. CONCLUSIÓN

Con la incorporación de las cláusulas generales antielusión, ha quedado atrás la discusión que la 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 este trabajo se centró en dilucidar qué tipo de planificación tributaria permite realizar nuestro sistema jurídico tributario en la actualidad.

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, entendidas estas como aquella que no conduce a la evasión o elusión de impuestos, 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 toda forma de contratación y reestructuración de los negocios

que libremente decida realizar cada contribuyente, en ejercicio de su libertad contractual y autonomía privada, que no constituya elusión tributaria en los términos previstos en la cláusula general antielusión.

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>

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

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.

MC BARNET, 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
- 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

1. INTRODUCCIÓN.....	1
2. MARCO TEÓRICO.....	6
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
3. PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA NO AGRESIVA.....	23
4. CONCLUSIÓN.....	32