

SUMARIO: Este artículo tiene por objeto analizar el establecimiento de una cláusula general antielusiva en el marco del programa de gobierno de doña Michelle Bachelet G. Se estudia el concepto de elusión y de legítima razón de negocios.

SOMBRAS CHINESCAS SE OTEGAN EN LOTANANZA: CLAUSULA O NORMA GENERAL ANTIELUSIVA

El programa de la Presidenta Electa, doña Michelle Bachelet G. presenta diversas aristas, siendo las más relevantes, las siguientes: Elevar la tasa del impuesto a las empresas desde un 20% al 25% en cuatro años; los dueños de las empresas tributarán sobre la totalidad de las utilidades generadas por sus empresas, independientemente del retiro de las mismas (término del Fondo de Utilidades Tributables); reducir gradualmente la tasa máxima de los impuestos personales, desde el 40% al 35%, también en el plazo de cuatro años; respecto al Fut acumulado o histórico, se propone mantener la normativa vigente.

Desde el punto de vista de la fiscalización, se propone aumentar la dotación de fiscalizadores; fortalecer las facultades de fiscalización de Servicio; revisar las sanciones al fraude fiscal e incumplimiento tributario; uniformar y transparentar la política de condonaciones; e incorporar al Código

¹ Abogado egresado de la Pontificia Universidad Católica de Chile, Magíster en Economía y Gestión para Abogados; trabajó en el SII y en el Consejo de Defensa del Estado. Actualmente ejerce libremente la profesión, dedicándose preferentemente a la asesoría y defensa tributaria.

Profesor de Pre Grado de Derecho Tributario en la Universidad del Desarrollo; Jefe del Departamento de Derecho Tributario de la Escuela de Derecho de la Universidad Andrés Bello. Profesor de Post Grado del Magíster en Derecho Tributario y Diplomado en Tributación y Planificación Tributaria en la Escuela de Ciencias Empresariales de la Universidad de Chile; del Magíster en Tributación de la Universidad Finis Terrae; y, del Diplomado en Tributación de la Universidad del Desarrollo; Profesor de la Academia Judicial.

Autor de los siguientes libros: Reformas Tributarias Ley N° 19.738; Infracciones Tributarias no Constitutivas de Delito; Curso sobre Delitos e Infracciones Tributarias; Elusión, Planificación y Evasión Tributaria; Prescripción en Materia Tributaria; y, Tribunales Tributarios y Aduaneros. Publicación de artículos en diversas revistas especializadas.

Ex Director del Instituto Chileno de Derecho Tributario. Miembro de las comisiones tributarias de la Cámara Nacional de Comercio y del Colegio de Abogados.

² Artículo publicado en La Semana Jurídica N° 83, del 27 al 31 de enero de 2014

Tributario una Norma General Antielusión, que permita sancionar a aquellos que incurran en esta práctica sólo por razones tributarias, y no por la naturaleza de su actividad económica, así como también a aquellos asesores tributarios que colaboren con el diseño de planificaciones tributarias agresivas. Es este el tema al que quiero referirme en el presente artículo

I.- SE PRETENDE SANCIONAR A AQUELLOS QUE INCURRAN EN ELUSIÓN, VALE DECIR, ESTABLECER UNA CLAÚSULA GENERAL ANTELUSIVA

El programa de Bachelet estima que deben ser sancionados aquellos que incurren en elusión. Ello presenta diversos problemas: En primer lugar, ¿Cómo se define la elusión? Y en segundo lugar, ¿es ella una conducta ilícita, y por lo tanto, sancionable? Ambas interrogantes resultan ser fundamentales si se pretende castigar a quienes desarrollar conductas sin una base económica, sino que con el único objeto de ahorrarse el pago de impuestos o retardar su entero en arcas fiscales.

No es clara la definición de la elusión, especialmente para los que sostenemos que ellas es lícita, pero podría señalarse que se trata de conductas lícitas que afectan al hecho gravado, que permiten obtener ahorro de tributos o el retardo en el pago de los mismos. No es un tema pacífico, toda vez que existe doctrina que estima que la elusión es una especie de fraude de ley o abuso de Derecho, esto es, adolece de un carácter ilícito.

Ahora bien, en nuestro Derecho, la Excma. Corte Suprema, en los autos Rol N° 4038-2001, caratulados Inmobiliaria Bahía con Servicio de Impuestos Internos resolvió que la elusión de una conducta lícita. En efecto, la referida sentencia, señaló: “El Servicio confunde DOS CONCEPTOS JURIDICOS: EL DE EVASION TRIBUTARIA - ILCITO-, CON EL DE ELUSION, QUE CONSISTE EN EVITAR ALGO CON ASTUCIA, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega herramientas al contribuyente para pagar menos impuestos legítimamente” (el destacado es nuestro).

La Excma. Corte está manifestando algo que resulta ser inconcuso a la luz del principio de libertad para desarrollar actividades económicas que consagra la Constitución Política de la República: Los contribuyentes pueden utilizar todas las herramientas legales, esto es, consignadas en la ley, para pagar legítimamente el menor impuesto posible.

A esta misma conclusión, se llega en las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, realizadas en el año 2008 en Venezuela, allí se resolvió que: 1) La elusión es un comportamiento LICITO, no sancionable; y 2) Existe un derecho derivado de la libertad económica a ordenar los

actos o negocios propios de la manera fiscalmente más ventajosa y menos gravosa.

II.- CLÁUSULAS ANTIELUSIVAS EN EL DERECHO COMPARADO³

A continuación, pasaremos breve revista a algunas cláusulas generales antielusivas que se verifican en el Derecho Comparado, entre otras tenemos:

1.- En Alemania encontramos el artículo S 42 del Código Tributario de 1977, que señala: “La ley tributaria no puede ser sorteada (eludida) por medio del abuso de formas jurídicas. Siempre que haya abuso, la pretensión del impuesto surgirá como si para los fenómenos económicos se hubiera adoptado la forma jurídica adecuada.”.

Para calificar una figura de elusión, el contribuyente debe valerse de negocios insólitos o inadecuados para los fines que, normalmente, se destinan dichos negocios. Pero, ¿Qué es una operación real? ¿Pueden los jueces o la autoridad administrativa determinar cuándo una forma es “anormal”, “inusual” o “insólita” en forma adecuada?

Este es el gran problema de las cláusulas generales antielusivas: Su indefinición y vaguedad, lo que necesariamente genera afectación a la seguridad y certeza jurídicas. Cualquier negocio lícito, puede ser motejado por la autoridad administrativa y/o judicial, de anormal, insólito o inusual, sin que los contribuyentes puedan conocer previamente que el ente Administrador, impugnará y sancionará tal conducta. Esto resulta ser de la mayor gravedad, toda vez que, insistimos, frente a conductas lícitas, realizadas de buena fe por el contribuyente, posteriormente el Estado le señala que en atención a su anormalidad, a lo insólito o inusual que parecen, resultan ser antijurídicas, lo que ocasiona efectos tributarios en contra del contribuyente.

2.- En España el artículo 24 de la Ley General Tributaria prescribe: “Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.”.

Respecto de esta norma,⁴ se reconoce que la doctrina española ha debatido fervorosamente la legitimada e idoneidad de esta norma, principalmente por estimarla como una excepción al régimen general de prohibición del

³ En esta materia, se sigue el artículo titulado: “Elusión tributaria y normas antielusivas su tratamiento en el derecho comparado, algunas conclusiones al respecto”, de Werner R. Wahn Pleitez, en la Revista del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

⁴ Wahn Pleitez Werner, Artículo citado, página 6

uso de la analogía como medio para exigir tributos, así como también, por lo confuso y difuso que resulta establecer los límites entre este “fraude de ley” y la “legítima economía tributaria”.

De nuevo nos encontramos con el establecimiento de una cláusula general antielusiva poco concreta, en que no se visualiza claramente cuando un acto de un contribuyente está siendo realizado en fraude de ley, y cuando, por el contrario, está obteniendo una legítima economía tributaria.

3.- En Italia, en 1997 se introduce el artículo 37 bis en el d.p.r. núm. 600/73, norma que impide oponer a la Administración los actos, hechos y negocios, incluso los coligados entre sí, sin que existan válidas razones económicas, organizados para evitar obligaciones o prohibiciones previstas por el ordenamiento y para obtener ventajas fiscales, que de otro modo serían indebidas.

A este respecto, la Excma. Corte Suprema de Justicia, acertadamente señalaba: “El Servicio confunde DOS CONCEPTOS JURIDICOS: EL DE EVASION TRIBUTARIA - Ilicito-, CON EL DE ELUSION, QUE CONSISTE EN EVITAR ALGO CON ASTUCIA, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega herramientas al contribuyente para pagar menos impuestos legítimamente.”. El pagar el menor impuesto posible, dentro del marco legal, es de por sí, una suficiente razón económica, que hace que dicha actuación no debiera ser afectada por la administración.

III.- CONCLUSION

Coincidimos con lo resuelto en las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, en cuanto a que las cláusulas generales antiabuso plantean riesgos de afectar la seguridad jurídica del contribuyente, ello toda vez que, necesariamente, deben tener conceptos más bien generales y poco concretos (formas “anormales”, “inusuales” o “insólitas”), lo que abre una puerta inmensa a la interpretación fiscal, para calificar cualquier conducta lícita de “anormal”, “inusual” o “insólita”, con la consiguiente afectación a la certeza y seguridad jurídicas. Por ello, no estamos de acuerdo en el establecimiento de una cláusula general antielusiva, sino a cláusulas antielusivas específicas, que es la forma en que se ha legislado en Chile hasta este momento, las que, evidentemente, generan una sensación de mayor certeza y seguridad jurídicas.