TEMAS PÚBLICOS
www.lyd.org
Nº 1631 - 2
14 de marzo de 2024
ISSN 0717-1528

¿TODA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA ES ABUSIVA?

- Aun cuando es transversal el apoyo al fomento del cumplimiento de las obligaciones tributarias de todos los contribuyentes, la principal preocupación es si las medidas propuestas en el proyecto de ley presentado por el Gobierno ponen en peligro la aplicación del derecho privado a un contribuyente, lo que atentaría además contra el desarrollo económico y la iniciativa empresarial.
- Las leyes tributarias deben fundarse en el derecho privado del contribuyente, por lo que no se pueden crear leyes demasiado amplias que castiguen las decisiones libres y lícitas de los ciudadanos cuando estas no maximicen su aporte tributario.
- Los procedimientos involucrados siempre deben respetar el debido proceso y la presunción de la buena fe del contribuyente.

Un componente relevante de la reforma tributaria del Gobierno de Gabriel Boric, es el proyecto de ley de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias[1], que busca reducir la evasión y elusión. Mientras la evasión se produce cuando un contribuyente deja de cumplir dolosamente con la declaración y pago del impuesto en los términos en los que señala la ley, constituyendo claramente una conducta ilícita, la elusión es un concepto difuso, que por un extremo puede satisfacer las hipótesis de la planificación tributaria o economía de opción, y por el otro, la hipótesis donde el contribuyente oculta o disfraza un comportamiento evasivo[2]. Siendo el primer caso una actitud legítima y la segunda, condenable.

En ese contexto, es necesario combatir la subdeclaración dolosa de impuestos, ya que genera diversos inconvenientes al:

a) reducir los recursos con que cuenta el Estado para proveer los bienes públicos que la sociedad requiere;
b) derivar en un incremento en otros impuestos de forma de compensar la pérdida de recaudación, aumentando la carga tributaria de otros contribuyentes;
c) ser una fuente de inequidad tanto horizontal —dos contribuyentes con el mismo nivel de ingreso terminan pagando distintos impuestos—, como vertical —un contribuyente que recibe más ingresos paga menos impuestos que otro que gana menos—, empeorando la distribución de ingresos;

[1] Este componente aportaría en torno al 55% de la recaudación total del "Pacto" (1,5% de los 2,7% del PIB).
[2] Matus, M. (2017). La elusión tributaria y su sanción en la Ley N°20.780. Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo. Revista Ius et Praxis, Año 23, N°1.

ISSN 0717-1528

d) reducir los costos de operación de estos contribuyentes, generando competencia desleal hacia el contribuyente que sí cumple su deber tributario; e
e) incentivar a más incumplimiento tributario, ya que, frente a una percepción de evasión generalizada, se asume como injusto el pago de los impuestos, incentivando aún más a la evasión.

Aun cuando es transversal el apoyo al fomento del cumplimiento de las obligaciones tributarias de todos los contribuyentes, la principal preocupación es si las medidas propuestas en el proyecto de ley ponen en peligro la aplicación del derecho privado a un contribuyente, lo que atentaría además contra el desarrollo económico y la iniciativa empresarial.

EL DERECHO PRIVADO DEL CONTRIBUYENTE

Existe cierta oposición entre el derecho privado[3] y el tributario. Por un lado, está la obligación y el deber de las personas de contribuir al gasto público mediante impuestos. Por otro, están la autonomía de la voluntad y libertad contractual de los contribuyentes, en donde es absolutamente razonable, legítimo, lícito y entendible que ellos prefieran utilizar aquellas alternativas que minimicen sus costos, incluso aquellos asociados a impuestos. De esta forma, se desprende una responsabilidad por parte del Estado que, al crear las reglas que impongan la legítima obligación de las personas de contribuir al gasto público, tengan en cuenta el derecho privado del contribuyente, por lo que no se pueden crear leyes demasiado amplias que castiguen las decisiones libres y lícitas de los ciudadanos cuando estas no maximicen su aporte tributario.

Esta aplicación del derecho privado al contribuyente está presente en nuestra legislación tributaria bajo el concepto de **"Economía de Opción"**, referido en la ley como la "razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria", y definido como "la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria, o que el acto jurídico escogido, o el conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria"[4]. Es importante mencionar que, también por expresa disposición de la ley, la utilización de la economía de opción por parte de los contribuyentes se considera

[3] El derecho privado es el Conjunto de normas que regulan las relaciones de los particulares entre sí o las relaciones de estos con el Estado u otros organismos cuando actúan como simples personas privadas, pudiendo ser el Estado también.
[4] Artículo 4º ter, inciso segundo, del Código Tributario.

ISSN 0717-1528

"legítima". La legitimación de la economía de opción constituye el reconocimiento de una libertad que no solo es fundamental para el desarrollo individual de las personas, sino que representa un vehículo a través del cual se permite la competencia y la libre iniciativa empresarial, lo que es un elemento clave para el desarrollo económico y de la sociedad civil.

Por tanto, resulta necesario establecer claramente los límites de lo que se considera una conducta evasiva de impuestos respecto de aquellas que ejercen la economía de opción, y asegurar que los procedimientos involucrados en ambos casos respeten el debido proceso[5] y la presunción de **la buena fe del contribuyente**, principio que también se encuentra expresamente reconocido en la ley y que se expresa en un mandato explícito al Servicio de Impuestos Internos[6]. En este contexto, es fundamental que las normas tributarias y sus sanciones sean claras y que las normas antielusivas no se transformen en medidas arbitrarias que condenen todo acto que no vaya dirigido a pagar el máximo gravamen posible.

Dado los riesgos de confundir los conceptos, y de implementar ajustes tributarios costosos, es pertinente distinguir claramente entre evasión tributaria, elusión y economía de opción.

- **Evasión:** el SII lo define como la "Acción que se produce cuando un contribuyente deja de cumplir con su declaración y pago de un impuesto según lo que señala la ley. Esta acción puede ser involuntaria (debido a ignorancia, error o distinta interpretación de la buena fe de la ley) o culposa (ánimo preconcebido de burlar la norma legal, utilizando cualquier medio que la ley prohíbe y sanciona)"[7].

- **Elusión[8]:** según el SII es la "Acción que permite reducir la base imponible mediante operaciones que no se encuentran expresamente prohibidas por disposiciones legales o administrativas". La Norma General Antielusión contenida en el Código tributario (art. 4º bis) penaliza la elusión y establece el "Principio de fondo sobre forma", esto es, que las obligaciones tributarias nacen según la naturaleza de los hechos, actos o negocios que realicen los contribuyentes, cualquiera sea su forma jurídica. Dicho Código establece que se opone a la buena

[5] El debido proceso consiste en el conjunto de principios e instituciones que tiene por objetivo garantizar la igualdad ante la ley y la protección en el ejercicio de los derechos de las personas.
[6] Artículo 4º bis, inciso segundo, del Código Tributario.
[7] https://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_e.htm.
[8] El concepto de Planificación Tributaria Agresiva se usa como sinónimo de elusión ya que consiste en explotar vacíos legales en las leyes tributarias, es decir, que obedece la letra de la ley, pero viola su espíritu, para minimizar o evitar el pago de impuestos.

TEMAS PÚBLICOS
www.lyd.org
Nº 1631 - 2
14 de marzo de 2024
ISSN 0717-1528

fe en materia tributaria la elusión, y que esta existe cuando hay "abuso de las formas jurídicas" o "simulación", dándole a la elusión un carácter de ilícito[9]. Por tanto, se podría diferenciar la elusión de la economía de opción (que es legal). Los rasgos definitorios de la elusión ilícita son los siguientes:

a) **Abuso de las formas jurídicas:** corresponde al uso impropio de formas jurídicas para obtener un beneficio o ahorro fiscal sin fundamentos distinto al tributario, o en otras palabras, "sin que se produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes distintos a los meramente tributarios".[10] Se establece la existencia de abuso de las formas jurídicas o "cuando se evita 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, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios"[11].

b) **Simulación:** es la realización de un determinado acto o negocio jurídico cuando en realidad se está celebrando otro con el objetivo de reducir o evitar el nacimiento de una obligación tributaria. La ley señala que existe simulación para efectos tributarios "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".[12]

Así, a través del establecimiento del abuso de formas jurídicas o de la simulación, la elusión se opone a la buena fe del contribuyente que el SII debe reconocer de acuerdo con el Código Tributario. Este principio de la buena fe obliga al SII a asumir que el acto o negocio jurídico declarado por los contribuyentes es efectivamente el realizado, y le exige reconocer las obligaciones tributarias que nacen de esa clase de acto. En consecuencia, acorde con este principio, el SII tiene la obligación de acreditar y formar la convicción de los tribunales de justicia, en un procedimiento idóneo regulado por la ley, que el contribuyente ha incurrido en una conducta elusiva.

[9] Ley 19.506.
[10] Oficio Nº 1.197 de 2019, del Servicio de Impuestos Internos.
[11] Artículo 4º ter, inciso primero, del Código Tributario.
[12] Artículo 4º quáter del Código Tributario.

ISSN 0717-1528

c) **Economía de Opción:** a lo ya referido respecto a la economía de opción anteriormente, resulta necesario mencionar la manera cómo esta ha sido abordada por el SII. Este organismo ha señalado que la economía de opción implica que "resulta legítimo para los contribuyentes el escoger entre las diversas formas, instrumentos o mecanismos conforme a las consecuencias que las leyes tributarias prevén, sin que sea óbice a esa razonable potestad el que el medio empleado, conforme a los efectos que le son propios y a la ley tributaria aplicable, tenga como resultado el no generar efecto tributario alguno o, de generarlo, lo haga de manera reducida, de menor cuantía o diferida en el tiempo. En este sentido, la no generación de efectos tributarios, la generación de aquellos en forma reducida, una menor cuantía de la obligación o que se consiga un beneficio tributario para diferir la obligación en el tiempo, supone actuar de buena fe siempre que estas consecuencias no contraríen la ley tributaria, lo que es equivalente a decir que deriven de decisiones del legislador"[13].

En consecuencia, tanto en elusión como en planificación tributaria no se configura el hecho imponible por decisión del contribuyente, sin embargo, la elusión es una actuación dolosa y la planificación tributaria es lícita. Adicionalmente, en la evasión se configura el hecho gravado y se oculta, mientras que en la economía de opción no se configura el hecho gravado[14].

A partir de estas definiciones, es claro que un principio clave de la legislación sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias es el de "**Economía de Opción**", el cual se encuentra en sintonía con evitar que el Estado, buscando maximizar sus ingresos, ponga en peligro la libre iniciativa de las personas. Esto es especialmente relevante en los casos cuya aplicación de las normas antielusivas implica cierto espacio de discrecionalidad por parte de las autoridades, como podría serlo en los casos de evaluación de elusión, al ser un concepto difuso, lo que sin embargo se ve atenuado por el control judicial que existe sobre ella.

PALABRAS AL CIERRE: EVITAR DISCRECIONALIDADES

Toda medida antielusiva debe contener una base técnica y que no atente contra la economía de opción, el debido proceso o la presunción de la buena fe, todos derechos de los contribuyentes. Por tanto, cualquier modificación a la Norma General

[13] Circular Nº 65 de 2915, del Servicio de Impuestos Internos.

[14] Samuel Vergara Hernández. Elementos Jurídicos para la planificación tributaria. Centro de Estudios Tributarios. Universidad de Chile.

ISSN 0717-1528

Antielusiva debe evitar el uso discrecional de esta norma por parte de la autoridad tributaria.

Un uso discrecional de esta norma que genere un abuso de la calificación de elusión, contraviene la economía de opción, afectando la certeza jurídica y frenando la iniciativa privada. Asimismo, la mala aplicación de la Norma General Antielusiva podría afectar especialmente a los contribuyentes de menores recursos, que carecen de la estructura, recursos, conocimiento y/o tiempo de las grandes empresas para solicitar revisión en las instancias correspondientes. Por tanto, todo ajuste a la Norma General Antielusiva debe ir aparejada con un reforzamiento de la Defensoría del Contribuyente.