

“CARACTERIZACIÓN DE LA ELUSIÓN FISCAL EN EL IMPUESTO A LA RENTA DE CHILE”

“CHARACTERIZATION OF THE TAX EVASION IN THE TAX TO THE REVENUE OF CHILE”

Norberto Rivas Coronado¹

Carlos Paillacar Silva²

RESUMEN

En el trabajo se describe la situación actual y la realidad, de las normas antielusivas contenidas en el Decreto Ley N° 824 sobre impuesto a la renta y su aplicación. Las principales interrogantes de este trabajo son: ¿Cuál es la importancia de las normas antielusivas para nuestro país?, ¿Existe una buena técnica legislativa en Chile?, ¿Cuáles son las principales normas contenidas en la ley de la renta?, ¿Cuáles podrían ser otras normas antielusivas aplicables en el impuesto a la renta en nuestro país? Se revisa la situación actual de las normas antielusivas en Chile, su importancia, buscando conocer la situación actual que afecta a los contribuyentes, se analiza el impuesto a la renta y las alternativas que tienen para continuar con la elusión fiscal, llegando a identificar nuevas medidas antielusivas.

PALABRAS CLAVES: elusión, normas antielusivas, renta

ABSTRACT

The paperwork describes the current situation, of the antievasive procedure contained in the Statutory order N° 824 on tax to the revenue and its application. Principal questions of this work are: what is the importance of the antievasive procedure for our country?, does good legislative techniques exist in Chile?, which are the principal procedures contained in the law of the revenue?, Which might be other antievasive applicable procedures in the profit tax in our country? There is checked the current situation of the antievasive procedure in Chile, its importance, seeking to know the current situation that affects the contributors, the tax is analyzed to the revenue and the alternatives that have to continue with the tax evasion, managing to identify new antievasive measures.

Keywords: evade, antievasive procedure, revenue

¹ Magíster en Derecho Económico, Universidad de Chile. Académico del Departamento de Contabilidad y Auditoría; Facultad de Administración y Economía; Universidad de Santiago de Chile; Línea de desarrollo: Investigación en Gestión Tributaria; nrivas@lauca.usach.cl

² Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Complutense de Madrid, Académico del Departamento de Contabilidad y Auditoría; Facultad de Administración y Economía; Universidad de Santiago de Chile; Línea de desarrollo: Metodología de la Investigación; cpaillac@lauca.usach.cl

INTRODUCCIÓN

Un buen sistema tributario debe estar organizado en función de principios de suficiencia, eficiencia, equidad y simplicidad. El primer concepto se refiere a la capacidad del sistema para financiar el gasto del Estado sin tener que recurrir a un nivel excesivo de endeudamiento. El concepto de eficiencia en el sistema tributario debe tender a disminuir las distorsiones generadas por los impuestos sobre las decisiones de los agentes económicos. La equidad implica que la carga tributaria debe ser distribuida con justicia entre los miembros de la sociedad, respetando sus capacidades contributivas. Por último, bajo el principio de simplicidad, el sistema impositivo debe ser un conjunto ordenado, racional y coherente de tributos, comprensible para todos los contribuyentes, de modo tal que reduzca los costos de cumplimiento y la probabilidad de evasión y elusión fiscal.

Para lograr lo anterior, el sistema se tiene que perfeccionar y actualizar permanentemente de acuerdo con nuevas tendencias y modalidades de operación de los contribuyentes en los distintos ámbitos de los sectores económicos, de tal manera que se disminuyan los riesgos generados por las distorsiones no deseadas en la aplicación de la normativa tributaria, así como los vacíos e imperfecciones legislativas que permiten la evasión y la elusión tributaria.

De acuerdo con lo anterior, en el presente trabajo se pretende caracterizar y analizar la elusión fiscal en Chile, desde su concepto, principales elementos y su relación con las disposiciones tributarias contenidas en el decreto ley N° 824 sobre impuesto a la renta. Una vez definido su alcance se identificarán las principales formas de control o de resguardo en el citado tributo, para llegar a proponer nuevas normas que permitan satisfacer las necesidades de financiamiento y fiscalización de los impuestos en Chile.

La formulación del problema de este estudio será dilucidar si la conducta realizada por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, frente al impuesto a la renta contenido en el decreto ley N° 824 es constitutiva de elusión tributaria o, por el contrario, de planificación tributaria, la que se puede sistematizar mediante las siguientes interrogantes: ¿Es lícita la elusión tributaria; ¿Cuáles conductas que realiza el contribuyente con el fin de evitar o disminuir su carga impositiva, son constitutivas de elusión tributaria?.

1 EL PROBLEMA A INVESTIGAR

La distancia entre la recaudación tributaria esperada y la recaudación obtenida, corresponde a la evasión tributaria. El origen de este problema es que no se han analizado con profundidad y rigurosidad algunas situaciones relacionadas con materias impositivas que generan “zonas grises” respecto de las conductas frente a la estructura administrativa tributaria. En este aspecto, el caso más representativo puede ser el límite entre la elusión y la evasión. Por una parte se requiere estudiar la evasión fiscal dado que implica la verificación del hecho generador tributario y el posterior incumplimiento de la obligación emergente y por otra parte, la elusión fiscal consiste en la no verificación del hecho generador tributario y por ello en la inexistencia de gravamen.

Para acotar el problema descrito, el presente trabajo se abocará al estudio del concepto “elusión” a través de la identificación de las normas y las particularidades que presenta nuestro impuesto a la renta e identificando las normas antielusivas introducidas en la ley de la renta contenida en el Decreto Ley N° 824 de 1974. El propósito ha sido precisar su alcance, contenido y su relación con la economía de opción o planificación tributaria que realizan los contribuyentes frente al impuesto, para concluir con examen y análisis de las medidas antielusivas orientadas a satisfacer las necesidades de recaudación y fiscalización de los impuestos en Chile.

2 CARACTERIZACIÓN DE LA ELUSIÓN FISCAL

2.1. CONDUCTAS DEL CONTRIBUYENTE

Como marco de referencia, distinguiremos tres tipos de conductas realizadas por el contribuyente con el fin de evitar o disminuir la carga impositiva; y luego les daremos el nombre que permita, lógica y legalmente, distinguirlas sin lugar a dudas.

2.1.1. Acción racional

La primera situación se configura cuando el contribuyente elige racionalmente -con astucia e ingenio- un determinado negocio o actividad económica con el fin de evitar legalmente la configuración del hecho gravado o para realizar uno con una menor carga impositiva. Un caso que refleja esta situación puede ser la siguiente:

“El dueño de un predio agrícola podría elegir, astutamente, desarrollar su actividad económica por cualquiera de los siguientes regímenes tributarios: 1) Régimen general de tributación sobre la base de renta efectiva determinada según contabilidad completa; 2) Régimen de renta presunta, si cumple requisito legal; 3) Régimen opcional de tributación del Art. 14 bis de la ley sobre impuesto a la renta, si cumple requisito legal”.

A este tipo de conducta podríamos denominarlo de cualquier modo; pero, lógicamente, debe dársele un solo nombre, a fin de evitar confusión conceptual: *“Planificación tributaria”*; así, cada vez que el contribuyente elija, astutamente, alguna de las opciones tributarias que establece el ordenamiento jurídico, sin abusar de las formas jurídicas o del derecho, sin cometer fraude de ley y, en general, sin dolo, estaremos en presencia de una conducta lícita.

2.1.2. Acción con conducta dolosa

En el segundo tipo nos encontramos con el contribuyente, que con la intención de evitar la configuración del hecho gravado y, consecuentemente, el nacimiento de la obligación tributaria, realiza una conducta dolosa, abusando de las formas jurídicas o del derecho, cometiendo fraude de ley o cualquier otro ilícito atípico (delito civil). Por ejemplo:

“La alteración de los precios de mercado entre partes relacionadas”; “El abuso de la personalidad jurídica cuando no existe intención de formar sociedad”; etc.

En general la elección de una alternativa con una intencionalidad previa se trata de una conducta dolosa realizada por el contribuyente con la finalidad de evitar la configuración del hecho gravado. En esta situación el contribuyente elige una vía no idónea para realizar sus negocios o actividades económicas que es conocida como elusión tributaria.

La primera y la segunda conducta se asemejan, por un parte; y, por otra, se diferencian. Se asemejan, porque en ambas se evita la configuración del hecho gravado y, por ende, el nacimiento de la obligación tributaria. En cambio, se diferencian, porque la primera conducta es lícita; y la segunda, es ilícita.

2.1.3. Acción con intención dolosa premeditada

La tercera conducta, es una vez que se ha realizado el hecho gravado y ha nacido la obligación tributaria, el contribuyente realiza una conducta, dolosa o culposa, que tiene como finalidad evitar el pago del impuesto. Esta conducta se diferencia de las anteriores, porque se configura el hecho gravado y nace, en consecuencia, la obligación tributaria; pero se oculta a la Administración Tributaria o simplemente no se paga, la que denominaremos evasión tributaria. Por ejemplo:

“La búsqueda de ganancias a través de un negocio considerando previamente como beneficio el monto de los impuestos que correspondan”; “La no emisión de factura de venta con el propósito de disminuir la base imponible de impuestos”; etc.

Para el profesor argentino don Héctor Villegas³, la “elusión fiscal” es la evasión lograda mediante abuso fraudulento en las formas de los negocios jurídicos, esto es, la sustracción fraudulenta del pago de un tributo mediante abuso de las formas. Este autor es de aquéllos que entienden que la evasión es un concepto genérico que comprende la elusión fiscal, la que siempre es antijurídica. Por el contrario, otros autores estiman que “elusión” es un concepto que comprende la evasión⁴.

Hernando Sierra Mejía⁵ sostiene que la evasión es siempre ilegal, razón por cual no cabe hablar de “evasión legal”. Agrega que tampoco existe uniformidad en el significado que se da al término elusión, pues algunos lo emplean para designar la conducta no violatoria de la ley tributaria que se manifiesta en actos u omisiones destinados a evitar que surja la obligación de tributar o minimizar la cuantía de esa prestación, y otros se valen de él para aludir a la “violación indirecta” de la ley fiscal en contraste con la “infracción directa” o evasión. No obstante, el término elusión, con referencia a impuestos, se emplea para designar conductas que como la abstención y el ahorro tributario legalmente logrado nada tienen de artificioso. En consecuencia, según este autor, se entiende por elusión los actos o las omisiones con los cuales, sin violar la ley, el sujeto pasivo logra evitar que surja la obligación tributaria o disminuir su cuantía. Según Víctor Uckmar⁶, la distinción general y amplia entre evasión (violación directa de la legislación fiscal) y elusión (violación indirecta de la legislación fiscal), aceptada o no, se utiliza ampliamente.

3 VILLEGAS, ob. cit., pág. 334

4 RAMIREZ CARDONA, citado por SIERRA MEJIA, Hernando: El Derecho y El Revés del Impuesto, Señal Editora, Medellín-Colombia, 1988, pag. 202

5 SIERRA, ob. cit., pág. 203

6 UCKMAR, Víctor, citado por SIERRA, ob. cit., pág. 203.

Por su parte, Carlos Miguel Tacchi⁷ señala que la evasión es un concepto genérico que contempla toda actividad racional dirigida a sustraer, total o parcialmente, en provecho propio, un tributo legalmente debido al Estado. Agrega que la elusión, en cambio, constituye una especie, en cuya virtud a un hecho o acto gravado se le da la apariencia de otro con la finalidad expresa de sustraerse también, en todo o en parte, a un tributo legalmente debido. Se trata de apelar a formas o estructuras diferentes de las convencionales, con tal de dar a un hecho imponible una investidura diferente sin alterar por ello su real naturaleza o sustancia.

En nuestro concepto, “elusión tributaria” es toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como única finalidad evitar el nacimiento de una obligación tributaria, valiéndose para ello de fraude de ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito que no constituya infracción o delito.

2.2. CONDUCTAS EN LA ELUSIÓN TRIBUTARIA

Del concepto que hemos ensayado precedentemente, se infiere que las conductas de la “elusión tributaria” son los siguientes:

2.2.1. Conducta dolosa del contribuyente.

La conducta fraudulenta del contribuyente puede consistir en el abuso de las formas jurídicas, en el abuso del derecho, en el abuso de la personalidad jurídica, en el abuso de las instituciones, etc., en la vulneración del principio de la buena fe, en el enriquecimiento injusto, en atentar contra sus propios actos y, en general, en la transgresión de las medidas antielusión que la legislación tributaria contempla.

2.2.2. Conducta abusiva de la Ley.

No obstante, hay autores que limitan la conducta dolosa del contribuyente al abuso de las formas jurídicas (Villegas, Araujo, etc.), en circunstancias que ésta es sólo una de las formas en que puede presentarse la “elusión tributaria”.

2.2.3. Conducta para evitar el hecho gravado.

Mediante su conducta dolosa, el contribuyente lo que persigue es evitar el nacimiento del hecho gravado por la ley tributaria, desde un punto de vista meramente formal.

Sin embargo, en el fondo, realiza indirectamente el hecho gravado, es decir, el resultado obtenido por él coincide con el resultado típico del hecho imponible descrito por la norma tributaria.

2.3. CARACTERÍSTICAS ESENCIALES DE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA

A nuestro juicio, la elusión tributaria es una conducta ilícita o antijurídica del contribuyente, cuya finalidad es evitar formalmente el nacimiento del hecho imponible.

Al respecto, el profesor argentino Héctor Villegas⁸, refiriéndose a la “ilegalidad de la llamada elusión tributaria”, sostiene que uno de los problemas más dificultosos es el de la evasión por abuso de las formas jurídicas, ya que la distinción entre esta modalidad de evasión y la “economía de opción” (que no es evasión) ofrece aspectos complejos y sutiles matices. El dilema consiste, concretamente, en determinar si la circunstancia de que los ciudadanos recurran a estructuras jurídicas diferentes de las razonablemente usuales constituye realmente una conducta antijurídica.

Agrega este autor: importante doctrina ha expresado su opinión en el sentido de que las partes no tienen obligación alguna de elegir el camino más gravoso para sus intereses, y la jurisprudencia de diversos países ha consagrado el derecho de los contribuyentes a la elección de las formas jurídicas más benéficas tributariamente para sus intereses. Pero esta discutible libertad de las partes a elegir la investidura jurídica que les proporcione mayores ventajas fiscales, no debe llevar a la conclusión de que en ningún caso la adopción de formas impropias o diferentes de las razonablemente usadas puede llegar a constituir una conducta antijurídica.

Sobre tan complejo tema -concluye el citado autor- la base fundamental de la cuestión consiste en no confundir la evasión tributaria por abuso de las formas (o “elusión tributaria”) con la simple “economía de opción” mediante la utilización de formas jurídicas menos gravosas, que es válida y perfectamente legítima.

Por su parte, el autor brasileño Amílcar Araujo Falcao⁹ explica que no toda ventaja tributaria, lograda por el contribuyente, constituye una elusión, sino que para ello es indispensable que haya una distorsión de la forma jurídica,

7 TACCHI, Carlos Miguel: Evasión Tributaria. Ponencia presentada a la Conferencia Técnica del CIAT, Venecia, 1993, publicada por el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994, pág. 25

8 VILLEGAS, ob. cit., pág. 337.

9 Araujo Falcao, Amílcar: El Hecho Generador de la Obligación Tributaria, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1964, pags. 47 y 48.

una atipicidad o anormalidad de ésta frente a la realidad económica que se exterioriza mediante aquella, porque de otra manera no hay elusión. Puede ocurrir que el contribuyente arregle sus negocios para pagar menos impuestos. Nada lo impide, siempre que no se produzca aquella manipulación del hecho generador en lo que respecta a su investidura jurídica. Es indispensable -según este autor- la atipicidad o anormalidad de la forma cuya utilización sólo se explique por la intención de evadir el tributo.

En suma, la “elusión tributaria” es siempre antijurídica, sea que se vulneren principios de derecho (como la buena fe, el abuso del derecho, el fraude de ley, etc.) o normas jurídicas que establezcan medidas antielusión.

Los principales caracteres de la “elusión tributaria” son los siguientes:

- Se trata de una conducta ilícita, porque se transgrede el ordenamiento jurídico vigente mediante dolo;
- No debe confundirse con la “economía de opción”, puesto que ésta es, por el contrario, una conducta legítima del contribuyente en el sentido de ordenar sus negocios de modo de aminorar la carga impositiva;
- Supone la violación de un principio de derecho o de una norma jurídica expresa que contemple una medida antielusión de carácter general o particular;
- Debe distinguirse, a nuestro juicio, de la evasión, pues en ésta el hecho gravado nace, formal y sustancialmente, a la vida del derecho; pero se oculta a la Administración Tributaria, mediante conductas omisivas.

3 ELUSIÓN EN EL IMPUESTO A LA RENTA

3.1. MEDIOS DE ELUSIÓN Y SU RELACIÓN CON EL IMPUESTO A LA RENTA

A continuación, se analizarán algunos medios específicos de elusión en el impuesto a la renta contenido en el Decreto Ley N° 824. Unos por su importancia han dado origen a medidas antielusión también específicas y otros no las tienen aún.

Entre los mecanismos de elusión, podemos mencionar, a vía de ejemplo, los siguientes:

3.1.1. Distribución o retiro encubierto de utilidades o beneficios

Sabemos que si un socio persona natural efectúa un retiro de utilidades de una sociedad de personas, debe pagar el Impuesto Global Complementario o Adicional, según el caso, siempre que tal retiro se impute a utilidades acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT), o bien no quedar afecto a dichos impuestos si se imputa al Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT). Así lo dispone el artículo 14, párrafo A), N° 1, de la Ley de la Renta.

En una sociedad anónima, por su parte, si distribuye dividendos a sus accionistas personas naturales, éstos siempre deben tributar con el Impuesto Global Complementario o Adicional, según el caso, independientemente de si existen o no utilidades acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributables, a no ser que -al momento de la distribución- haya utilidades exentas o no tributables en el FUNT, en cuyo caso se imputan a este fondo y no pagan impuestos (Art. 14, párrafo A), N° 2, de la ley de la renta).

Ahora bien, si los retiros o dividendos se encubren o disfrazan de cualquier modo que implique eludir el Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda, estamos en presencia de una forma de elusión tributaria. Por ejemplo, si el retiro se disfraza de un préstamo efectuado por la sociedad al socio persona natural, habría elusión del impuesto, o bien, no se efectúa retiro de la empresa, sino que se utilizan bienes de propiedad de la empresa, la norma legal los denomina retiros presuntos.

3.1.2. Retiros excesivos

Pudiere ser considerada por algunos una forma de elusión tributaria el retiro en exceso del Fondo de Utilidades Tributables, que puede efectuar el socio persona natural de una sociedad de personas, cuando éste previamente reinvierte en otra empresa las utilidades tributables registradas en dicho Fondo, sin una razón de negocios que justifique la reinversión y con el solo fin de eludir impuestos.

De modo que, procediendo en la forma indicada, la situación tributaria de los retiros excesivos queda indefinida, mientras no existan utilidades tributables o no tributables a las cuales ellos deban imputarse.

3.1.3. Infravaloración de la base imponible

Si partimos de la premisa que las empresas tienen como finalidad la maximización de los beneficios, entonces todas sus operaciones comerciales deben realizarse de modo de conseguir tal objetivo.

Por consiguiente, si con el fin de evitar o reducir la carga tributaria, la empresa realiza operaciones económicas y financieras no a precios de mercado, sino infravalorando la base imponible, se produce una forma de elusión tributaria, puesto que una menor base imponible supone el pago de un menor impuesto, en perjuicio de los intereses fiscales.

El típico caso de elusión es aquél en que las partes del negocio -por ejemplo, contrato de compraventa- aparecen celebrándolo a un precio que coincide con el valor tributario, que es mucho más bajo que el de mercado, disminuyéndose de este modo la base imponible a cero y, por ende, evitando aparentemente el nacimiento de la obligación tributaria. Entre los mecanismos de elusión podemos mencionar, el caso de venta a empresas relacionadas que se da en la actualidad en el país, entre empresas constructoras y empresas inmobiliarias.

3.1.4. Gastos excesivos

Si se tiene en cuenta que los gastos necesarios para producir la renta deben ser razonables, atendida su naturaleza, sobre todo aquéllos que importan para el que los recibe un ingreso no constitutivo de renta, no cabe sino concluir que, si se efectúan por sobre lo que es justo y razonable, estaremos en presencia de una forma de elusión tributaria. Por ejemplo, los pagos por concepto de viáticos, colación, intereses por concepto de préstamos en ciertos casos, etc., si no son razonables o de mercado, constituyen una vía de elusión tributaria.

3.1.5. Gastos innecesarios

De acuerdo con el principio de la “necesariedad” del gasto, éste debe estar correlacionado con los ingresos del giro. Al respecto, Luis Coll Frechina¹⁰, refiriéndose al principio de correlación de ingresos y gastos, señala que, de acuerdo con la propia lógica de la actividad económica de la empresa y del principio de la relatividad del resultado contable, que obliga a la sociedad a determinar legalmente - con periodicidad anual - un beneficio o pérdida, para información propia, de sus accionistas y de terceros; así, este principio contable aún

la necesaria correlación que debe existir entre los ingresos y los gastos del período contable para determinar los resultados del ejercicio. Este principio explica que el resultado del ejercicio está compuesto por el conjunto de ingresos propios de la actividad menos los gastos realizados para la obtención de aquéllos, así como los beneficios e ingresos atípicos (no relacionados con la actividad) y sus correspondientes quebrantos o gastos también atípicos. Agrega el autor citado que el principio contable de correlación de ingresos y gastos tiene su traducción en el ámbito fiscal (tributario) en el principio de “necesariedad del gasto”. En otras palabras, debería haber una correlación entre ingresos y gastos del giro, durante el ejercicio. Por lo mismo, si se deducen -en un ejercicio- gastos que no estén relacionados con la generación de los ingresos, entonces el contribuyente estaría eludiendo impuestos, mediante la reducción de la base imponible. Con todo, para que sea necesario el gasto, debe ser justificado con documentación fehaciente, de lo contrario, su deducción implica también elusión tributaria.

3.1.5. Beneficios fiscales sin cumplir con todos los requisitos de la disposición legal.

Al conceder el Fisco rebajas contra los impuestos determinados, deja de percibir ingresos tributarios, estos fondos por ende son asignados por voluntad propia del contribuyente a las actividades por él elegidas, como por ejemplo, inversiones en regiones extremas, inversiones en infraestructura, en compra de activos fijos, actividades culturales y otras, con ello, se pretende fomentar y acelerar el crecimiento en estas áreas. Esta forma de recaudar y reasignación de los tributos requiere de una especial fiscalización por parte de la Administración Tributaria, con el fin de resguardar el correcto destino de estos montos, llegando a verificar que se cumpla con lo establecido en la normativa y no se incurra en elusión tributaria. En efecto, uno de los beneficios que tienen las empresas que tributan en la primera categoría según las normas del artículo 20 N° 3 de la ley de la renta, corresponde al crédito contra el citado impuesto, por la adquisición de bienes físicos del activo inmovilizado, según lo dispone el artículo 33 bis del citado cuerpo legal

Al respecto, podemos mencionar que la elusión se da en aquellos casos en que los activos adquiridos se efectúan mediante leasing, sin hacer la opción de compra, si bien desde un punto de vista financiero corresponden a una inversión real, para fines tributarios se considera un simple arrendamiento,

10 COLL FRECHINA, Lluís: La Determinación de la Base Imponible en el Impuesto de Sociedades. Cedecs, Editorial Barcelona, 1997, pág. 69.

permitiendo por otra parte el cargo a resultado de las cuotas pagadas, disminuyéndose de este modo la base imponible gravada con el impuesto de categoría y teniendo en todo caso derecho al crédito del 4%, por el precio total del contrato, sin consideración de los montos realmente invertidos en el año.

4 MEDIDAS ANTIELUSIVAS

Frente a la elusión fiscal el legislador y la administración tributaria, dentro de sus atribuciones dictan normas de control o de resguardo y que se conocen como medidas antielusión, a continuación se exponen las siguientes: establecimiento de ficciones; interpretación de la norma tributaria; tasación de la base imponible; limitación de gastos, gastos rechazados, retiros presuntos, préstamos rechazados, imputación de los retiros, rentas devengadas en otras empresas, delimitación de ingresos no renta y normas de relacionamiento.

4.1 ESTABLECIMIENTO DE FICCIONES

Si el legislador tributario configura, con frecuencia, presunciones como medidas antielusión, recurre con mayor frecuencia a las “ficciones legales” con el fin indicado. Según Kart Larenz¹¹, la ficción jurídica consiste en la equiparación voluntaria de algo que se sabe que es desigual. Debido a que la desigualdad efectiva de lo equiparado es conocida por aquél que se sirve de la ficción, ésta se distingue de una identificación erróneamente falsa. Se ha de distinguir la ficción como medio de técnica legal, como medio de fundamentación de la sentencia y de su empleo en la ciencia.

Agrega dicho autor que las ficciones legales tienen como finalidad, normalmente, la aplicación de la regla dada para un supuesto de hecho (S1) a otro supuesto de hecho (S2). En este caso no son otra cosa que remisiones ocultas. En lugar de ordenar: las consecuencias jurídicas de S1 valen también para S2, la ley finge que S2 es un caso de S1. Para conseguir esto, dispone que S2 debe ser considerado, por el que aplica la ley, “como si” fuera un caso de S1. En cambio, si S2 debe ser considerado como si no fuera un caso de S1, aunque de hecho sea un caso tal, entonces la ley quiere excluir para S2 las consecuencias jurídicas de S1, que de lo contrario sobrevendrían -se trata entonces de una restricción oculta-. El empleo de la ficción comporta el peligro de ignorar la diferencia efectiva que, por cierto, existe entre S1 y S2, razón por la cual las normas que las formulan deben, a nuestro juicio, interpretarse restrictivamente.

Con la ficción jurídica no se oculta ni se falsea la verdad jurídica, sino que se crea una verdad jurídica distinta de la real. Esto permite al legislador atribuir efectos jurídicos tributarios a hechos o a realidades que de otra forma sería imposible atribuir. En materia tributaria, si las ficciones son mal utilizadas pueden violar el principio de la capacidad contributiva. Para evitar esto, se propone que se aplique la ficción a casos que, con un alto grado de probabilidad, se presuman ilícitos. Esta es quizás la razón de que las ficciones que se establecen en el ordenamiento jurídico tributario, en muchos casos, van coordinadas con una presunción. Así es muy probable que lo fingido coincida con lo real. Lo mismo se lograría, a nuestro juicio, si en vez de establecer una presunción de derecho, se estableciera simplemente una ficción legal.

En nuestra legislación tributaria, existen varias normas que contienen ficciones, como medidas antielusión. Por ejemplo, el inciso segundo de la letra a), N° 1, párrafo A), del artículo 14, de la Ley de la Renta, preceptúa que, cuando los retiros que hagan los empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58 N° 1, socios de sociedades de personas y socios gestores de sociedades en comandita por acciones, excedan el fondo de utilidades tributables, para la aplicación de los Impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, se consideraran dentro de éste (del FUT) las rentas devengadas por la o las sociedades de personas en que participe la empresa de la que se efectúe el retiro.

Otro ejemplo lo encontramos en la letra b), N° 1, párrafo A), del mismo artículo 14, de la Ley de la Renta. En efecto, aquí se prescribe que los retiros o remesas que se efectúen en exceso del fondo de utilidades tributables, que no correspondan a cantidades no constitutivas de renta o rentas exentas del impuesto global complementario o adicional, se consideraran realizados en el primer ejercicio posterior en que la empresa tenga utilidades determinadas en la forma indicada en el número 3, letra a), de este artículo. Un criterio práctico, para distinguir una ficción legal, consiste en buscar en las normas tributarias la expresión “se considerará...”.

4.2. CRITERIO DE LA INTERPRETACIÓN

El criterio de la interpretación económica de las normas tributarias no se encuentra consagrado en nuestro Derecho como método de interpretación; pero podría llegar a aplicarse en la medida que se relacione con la doctrina de los tipos, la que sí tiene aplicación en nuestro ordenamiento jurídico. A nuestro juicio, también podría, válidamente, llegar a aplicarse mediante la utilización funcional de los elementos o métodos

11 LARENZ Karl: Metodología de la Ciencia del Derecho, Editorial Ariel Derecho, Barcelona, 1994, pág. 255.

de interpretación contemplados en los artículos 19 al 24 del Código Civil; pero no como método, sino como un simple criterio orientador de la labor hermenéutica, sin transgredir el principio de legalidad en materia tributaria. No obstante, en las interpretaciones del Servicio de Impuestos Internos se puede apreciar su utilización. Por ejemplo, cuando emplea ciertos conceptos, como “razón de negocios”, para reconocer la forma jurídica adoptada por los contribuyentes, en las reorganizaciones de empresas (Circ 68, de 1996).

4.3. TASACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

Esta medida antielusión está contemplada en el artículo 64 del Código Tributario, y constituye, en la práctica, una medida disuasoria de las conductas elusivas de los contribuyentes que pretenden manejar la base imponible, en perjuicio de los intereses fiscales. El mencionado precepto legal prescribe textualmente lo siguiente:

“El Servicio podrá tasar la base imponible con los antecedentes que tenga en su poder, en caso que el contribuyente no concurriera a la citación que se le hiciera de acuerdo con el artículo 63 o no contestare o no cumpliera las exigencias que se le formulen, o al cumplir con ellas no subsanare las deficiencias comprobadas o que en definitiva se comprueben”. Asimismo, el Servicio podrá proceder a la tasación de la base imponible de los impuestos, en los casos del artículo 21 y del artículo 22.

“Cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporal, o al servicio prestado, sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, el Servicio, sin necesidad de citación previa, podrá tasar dicho precio o valor en los casos en que éste sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación”.

“En igual forma, en todos aquellos casos en que proceda aplicar impuestos cuya determinación se basa en el precio o valor de bienes raíces, el Servicio de Impuestos Internos podrá tasar dicho precio o valor si el fijado en el respectivo acto o contrato fuere notoriamente inferior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicaciones similares, en la localidad respectiva, y girar de inmediato y sin otro trámite previo el impuesto correspondiente. De la tasación y giro sólo podrá reclamarse simultáneamente dentro del plazo de 30 días contados desde la fecha de la notificación de este último”.

“La reclamación que se deduzca se sujetará al procedimiento general establecido en el Título II del Libro III de este Código”.

En suma, esta medida antielusión consiste en la facultad que tiene el Servicio de Impuestos Internos para tasar la base imponible cuando, tratándose de bienes muebles, el

precio o valor asignado a éstos sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobran en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación; o bien, respecto de bienes inmuebles, si el precio o valor fijado en el respectivo negocio jurídico fuere notoriamente inferior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares, en la localidad respectiva. Es decir, pretende evitar la elusión del impuesto mediante el manejo de la base imponible por las partes del negocio, reduciéndola.

En la Ley de la renta, en el artículo 17, N° 8 inciso final, prescribe que el Servicio de Impuestos Internos podrá aplicar lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, cuando el valor de la enajenación de un bien raíz o de otros bienes o valores, que se transfieran a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa, sea notoriamente superior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares en la localidad respectiva, o de los corrientes en plaza considerando las circunstancias en que se realiza la operación. La diferencia entre el valor de la enajenación y el que se determine en virtud de esta disposición estará afectada a los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional. La tasación y giro que se efectúen con motivo de la aplicación del citado artículo 64 del Código Tributario, podrá reclamarse en la forma y plazos que esta disposición señala y de acuerdo con el procedimiento que se indica.

De acuerdo con la disposición legal antes referida, la facultad de tasación del Servicio de Impuestos Internos opera en el caso de sobrevaloración de la base imponible, al contrario de lo que prevé el artículo 64 del Código Tributario.

En resumen, la facultad de tasación de que goza el Servicio de Impuestos Internos, como medida antielusión, tiene lugar no sólo en caso de infravaloración de la base imponible, sino también en caso de sobrevaloración de ella. Además de las medidas antielusión de carácter general, referidas en los números anteriores, a continuación, nos referiremos a algunas medidas antielusión contenidas en la Ley de la Renta.

4.4. LIMITACIÓN DE GASTOS DEDUCIBLES

Para la determinación de la “renta líquida”, no todos los gastos en que incurra el contribuyente pueden deducirse de la “renta bruta”, sino únicamente aquellos a que se refiere la ley y en la medida que no se hallen expresamente excluidos. En efecto, según lo dispuesto en el artículo 31, inciso primero, de la Ley de la Renta, para que un gasto pueda ser deducido de la renta bruta (ingresos brutos - costos directos), deben ser

necesarios para producir la renta bruta, el gasto es necesario cuando es indispensable para producir la renta, aun cuando no exista una relación inmediata y directa entre el gasto y la renta.

Según el profesor Alejandro Dumay¹² los gastos necesarios son “los desembolsos que, atendida su naturaleza y monto, deben estimarse inevitables u obligatorios para producir la renta”. La “necesariedad del gasto” corresponde al principio contable de “correlación de ingresos y gastos”. Esto implica que el gasto, para que sea deducible, sea del “giro” del contribuyente. Así lo exige el inciso segundo del artículo 31 de la Ley de la Renta. El concepto de gasto necesario para producir la renta está íntimamente vinculado al principio que los autores denominan “autonomía de gestión de la empresa”¹³, según el cual corresponde a ésta apreciar la oportunidad y necesidad de sus gastos. Por lo tanto, al Fisco únicamente le corresponde una labor de fiscalización, con la finalidad de impedir los abusos, o sea, la elusión de impuestos, es decir, evitar que se deduzcan gastos que no reúnan los requisitos legales.

Que no haya sido deducido como costo directo, la Ley de la Renta permite deducir de la renta bruta, para determinar la renta líquida, todos los gastos necesarios para producirla “que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30” de dicha ley, es decir, que no hayan sido deducidos como costo directo. Don Patricio Figueroa señala que la exigencia antes referida “es obvia, ya que lo contrario implicaría rebajar de los ‘ingresos brutos’ dos veces el mismo gasto, disminuyendo artificialmente la renta líquida del contribuyente”¹⁴.

Que haya sido pagado o adeudado, como contrapartida de la imposición de los ingresos percibidos o devengados, la Ley de la Renta permite deducir de la renta bruta, además de los gastos pagados, aquellos que sólo estén adeudados.

En efecto, desde el momento que para determinar la renta imponible del contribuyente la ley considera no sólo las rentas percibidas, sino también las simplemente devengadas, era lógico que el legislador permitiera deducir, además de los gastos pagados, los gastos adeudados a la fecha del balance. Por “gasto pagado” debe entenderse el desembolso efectivo que hace el contribuyente. De manera que no basta una mera anotación contable. En cambio, se entiende que hay “gasto devengado” cuando ha nacido a la vida del derecho la obligación de pagarlo, independientemente de su exigibilidad

por el acreedor que tiene el título o derecho cobrarlo.

Que corresponda al ejercicio comercial, para que el gasto, pagado o adeudado, pueda deducirse de la renta bruta, es menester que se haya generado en el ejercicio comercial correspondiente, esto es, aquél de cuya determinación de renta imponible se trata. Así lo preceptúa el artículo 31, inciso primero, de la Ley de la Renta.

Ratifica la disposición antes referida, el inciso penúltimo del artículo 16 del Código Tributario, cuyo tenor es el siguiente: “El monto de toda deducción o rebaja permitida u otorgada por la ley deberá ser deducido en el año en que corresponda, de acuerdo con el sistema de contabilidad seguido por el contribuyente para computar su renta líquida”. En consecuencia, no queda al arbitrio del contribuyente la elección del ejercicio comercial al cual imputar el gasto, sino que debe deducirse, según la ley, en el período tributario en que se genera.

Que se acredite o justifique en forma fehaciente, además de los requisitos precedentes, el inciso primero del artículo 31, de la Ley de la Renta, exige que el contribuyente acredite o justifique el gasto en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos. Esta exigencia de la Ley de la Renta está en concordancia con lo preceptuado en el artículo 21 del Código Tributario, conforme al cual corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en tanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto...

Tratándose de gastos incurridos en el extranjero que no se hallen debidamente documentados, en conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, la Dirección Regional podrá aceptar su deducción, si a su juicio éstos son razonables y necesarios para la operación del contribuyente, atendiendo a factores tales como la relación que exista entre las ventas, servicios, gastos o los ingresos brutos y el desembolso de que se trate de igual o similar naturaleza, de contribuyentes que desarrollen en Chile la misma actividad o una semejante.

En suma, con la finalidad de evitar que el contribuyente deduzca gastos innecesarios, ajenos al giro, etc., rebajando a su arbitrio la base imponible, en perjuicio de los intereses fiscales, la ley señala taxativamente los requisitos que debe

12 DUMAY, Alejandro: Vocabulario Tributario, Ediciones Encina Ltda., Santiago-Chile, 1976, pág. 68.

13 FIGUEROA, Patricio: Manual de Derecho Tributario, Ley de Impuesto a la Renta, Segunda Edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1989, pág. 166.empresa”.

14 FIGUEROA, ob. cit., pág. 167

cumplir un gasto para que pueda deducirse, válidamente, de la renta bruta. Esto constituye, en nuestro concepto, una medida antielusión dispuesta por la Ley de la Renta.

4.5. GASTOS RECHAZADOS

Además de limitar los gastos que el contribuyente puede deducir de la renta bruta, para determinar la renta líquida, a través del establecimiento de los requisitos referidos precedentemente, la propia ley de la renta rechaza expresamente ciertos gastos, con el fin de evitar el abuso del contribuyente, o sea, como medida antielusión.

Por ejemplo, el artículo 31, inciso primero, de la Ley de Renta, preceptúa: "No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, de los bienes a los cuales se le aplique la presunción de derecho a que se refiere el inciso primero del artículo 21 y la letra f) del número 1 del artículo 33, como tampoco en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. No obstante, procederá la deducción de estos gastos respecto de los vehículos señalados cuando el Director del Servicio de Impuestos Internos los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo.

En el mismo sentido, es decir, como medida antielusión, según lo dispuesto en el artículo 33 N° 1 de la Ley de la Renta, para determinar la renta líquida imponible, se deben agregar a la renta líquida ciertas partidas, que implícitamente constituyen gastos rechazados, tales como las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o a los hijos de éste; los retiros particulares en dinero o en especie efectuados por el contribuyente.

4.6. RETIROS PRESUNTOS

Según lo prescrito en el inciso primero del artículo 21 de la Ley de la Renta, igualmente se considerara retiro el beneficio que represente el uso o goce, a cualquier título, o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, por el empresario o socio, por el cónyuge o hijos no emancipados legalmente de éstos, de los bienes del activo de la empresa o sociedad respectiva. Para estos efectos, se presumirá de derecho que el valor mínimo del beneficio será de 10 % del valor del bien determinado para fines tributarios al término del ejercicio, o el monto equivalente a la depreciación anual mientras sea aplicable cuando represente una cantidad mayor, y de 11 %

del avalúo fiscal tratándose de bienes raíces, cualquiera sea el período en que se hayan utilizado los bienes en el ejercicio o en la proporción que justifique fehacientemente el contribuyente. De esta cantidad determinada podrán rebajarse las sumas efectivamente pagadas que correspondan al período por el uso o goce del bien, constituyendo retiro la diferencia. En el caso de las sociedades anónimas será aplicable a estos retiros las disposiciones del inciso tercero de este artículo 21, respecto de sus accionistas. En caso de contribuyentes que realicen actividades en lugares rurales, no se considerará retiro el uso o goce de los activos de la empresa ubicados en esos lugares. Igual tratamiento tendrá el uso o goce de los bienes de la empresa, ubicados en cualquier lugar, destinados al esparcimiento de su personal, o el uso de otros bienes por éste, si no fuere habitual.

Esta medida antielusión, mal llamada "retiro presunto" por el Servicio de Impuestos Internos, en las Instrucciones para Efectuar la Declaración de los Impuestos Anuales a la Renta, Correspondiente al Año Tributario 1997, porque en realidad no hay presunción de retiro, sino ficción de retiro.

En efecto, como vimos precedentemente, en las presunciones simplemente legales se permite probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley, de acuerdo con el artículo 47 del Código Civil. Sin embargo, en esta situación, al emplearse la expresión "*se considerara retiro*", no cabe prueba alguna que rendir para acreditar que no es un retiro, supuestos los antecedentes o circunstancias a que se refiere el inciso primero del artículo 21 de dicha ley. Por lo tanto, es una ficción de retiro, asociada a una presunción de derecho respecto de la determinación del valor mínimo.

4.7. PRÉSTAMOS A SOCIOS O ACCIONISTAS

La Ley de la Renta, en su artículo 21, parte de la base de que los préstamos que las sociedades de personas o sociedades anónimas cerradas efectúen a sus socios o accionistas, respectivamente, pueden ser mecanismos de elusión tributaria; y, en razón de ello, los desconoce dándoles el tratamiento de los retiros respecto de los socios de sociedades de personas, o haciendo tributar con el impuesto único establecido en el inciso tercero del artículo 21 de dicha ley a la sociedad anónima cerrada.

4.8. IMPUTACIÓN DE LOS RETIROS

El orden en que deben imputarse los retiros, remesas o distribuciones, conforme al artículo 14 N°3 letra d), constituye, a nuestro juicio, una medida antielusión.

Según la disposición legal indicada, los retiros, remesas o distribuciones se imputarán, en primer término, a las rentas o utilidades afectas al Impuesto Global Complementario o Adicional, comenzando por las más antiguas y con derecho al crédito que corresponda, de acuerdo con la tasa del Impuesto de Primera Categoría que les haya afectado. En el caso que resultare un exceso, éste será imputado a las rentas exentas o cantidades no gravadas con dichos tributos, exceptuada la revalorización del capital propio no correspondiente a utilidades, que sólo podrá ser retirada o distribuida, conjuntamente con el capital, al efectuarse una disminución de éste o al término de giro.

Si el contribuyente pudiere elegir el orden de imputación, sin duda, optaría por imputar primero sus retiros, por ejemplo, a las rentas exentas o a cantidades no constitutivas de renta. Para evitar esto, se establece la norma de que se trata.

4.9. RENTAS DEVENGADAS DE OTRAS EMPRESAS

El mecanismo legal de las “rentas devengadas en otra empresa” es una medida antielusión establecida por la Ley de la Renta en su Art. 14, párrafo A), N°1, letra a) inciso segundo.

Esta medida consiste en la ficción legal de considerar, dentro del fondo de utilidades tributables correspondiente a la empresa de la que se efectúa un retiro en exceso, las rentas devengadas por la o las sociedades de personas en que participe dicha empresa.

De acuerdo con las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos, contenidas en la Circular 60, del 3 de diciembre de 1990, “cuando los retiros o remesas de rentas efectuados por el empresario individual, contribuyentes del artículo 58 N°1, socios de sociedades de personas y socios gestores de sociedades en comandita por acciones, debidamente reajustados, excedan del Fondo de Utilidades Tributables determinado al término del ejercicio por las propias empresas de las cuales son sus propietarios o dueños, también deberán considerar dentro de dicho Fondo de Utilidades Tributables para los efectos de la aplicación de los impuestos Global Complementario o Adicional, las rentas tributables devengadas por las respectivas empresas en las sociedades de personas en las cuales sean socias. Para estos efectos, se entiende por rentas tributables devengadas aquellas utilidades que al final del ejercicio se encuentren pendientes de retiro en las respectivas sociedades de personas, vale decir, excluidas las rentas ya retiradas por sus socios durante el ejercicio comercial que corresponda.

“Las rentas antes mencionadas se incluirán en el FUT, de las empresas socias, hasta el monto que sea necesario para cubrir el exceso de retiro producido en éstas, independientemente del porcentaje de participación que les corresponda a las citadas empresas socias en las utilidades de las respectivas sociedades de personas. Por exceso de retiros en esta caso se entiende aquellos no cubiertos por el Fondo de Utilidades Tributables determinado por la empresa al término del ejercicio, sea éste positivo o negativo. En el evento de que dicho exceso se origine por la existencia al final del período de un FUT negativo, las rentas tributables devengadas provenientes de otras sociedades deberán absorber en primer lugar dicho FUT negativo, y luego, a los excedentes que se produzcan de dichas rentas tributables devengadas deberán imputarse los retiros efectuados durante el período, debidamente reajustados en la forma indicada en la letra c) anterior, sin perjuicio del derecho a recuperar como pago provisional mensual el impuesto de Primera Categoría que afectó a tal utilidad en la empresa fuente y, a su vez, disminuir la pérdida tributaria de arrastre de categoría para ejercicios futuros, si existiere.

“Cuando la situación descrita en el primer párrafo (exceso de retiros), se dé en dos o más empresas socias de una misma sociedad de personas, las rentas tributables devengadas en la citada sociedad de personas se traspasarán a sus empresas socias en la proporción que representen los excesos de retiros de cada empresa en el total de estos excesos, respecto de dichas utilidades tributables devengadas”.

Creemos que la instrucción del Servicio de Impuestos Internos, en la parte que exige el reconocimiento en el FUT de la empresa socia del monto que sea necesario para cubrir el exceso de retiro, independientemente del porcentaje de participación que le corresponda en las utilidades de las respectivas sociedades de personas, no se ajusta a Derecho, por las razones siguientes, en nuestro Derecho se tributa por renta percibida o devengada, o bien por renta presunta; la ley no establece una presunción de renta, cabe analizar las otras hipótesis, esto es, si hay renta percibida o devengada, ahora bien, es claro que no puede hablarse de renta percibida, sino sólo de “renta devengada”, por renta devengada se entiende, según lo prescrito en el artículo 2 N° 2 de la Ley de la Renta, aquélla sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su exigibilidad y que constituya un crédito para su titular, nadie puede tener título o derecho respecto de una renta más allá del porcentaje de participación en las utilidades sociales, a no ser que en el propio estatuto social se estipulare lo contrario y en consecuencia, como las instrucciones del Servicio no pueden ir más allá de la ley

que interpreta, no cabe sino concluir que ellas son ilegales. Por consiguiente, tal interpretación vulnera el principio constitucional de legalidad de los tributos, así como el de capacidad contributiva. No obstante lo anterior, cabe señalar que la interpretación del Servicio sobre el FUT devengado en otra empresa es concordante con la norma del artículo 14, párrafo A) N° 1, de la LIR, en virtud de la cual se gravan los retiros de los socios de una sociedad de personas, o socios gestores de una sociedad en comandita por acciones, por sus montos efectivos, hasta completar el Fondo de Utilidades Tributables, independientemente de su participación social.

4.10. NORMAS DE RELACIONAMIENTO

El inciso tercero del artículo 41 de la Ley de la Renta establece: "Tratándose de derechos de sociedades de personas, para los efectos de determinar la renta proveniente de dicha operación, deberá deducirse del precio de la enajenación el valor de libros de los citados derechos según el último balance anual practicado por la empresa, debidamente actualizado según la variación experimentada por el índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al del último balance y el último día del mes anterior a aquél en que se produzca la enajenación. El citado valor actualizado deberá incrementarse y/o disminuirse por los aportes, retiros o disminuciones de capital ocurridos entre la fecha del último balance y la fecha de la enajenación, para lo cual dichos aumentos o disminuciones deberán reajustarse según el porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor entre el último día del mes que antecede a aquél en que ocurrieron y el último día mes anterior al de la enajenación".

Según la norma tributaria transcrita, para determinar si se obtuvo renta en la enajenación, debe deducirse del precio el valor de libros que proporcionalmente corresponda al enajenante en el patrimonio social. Este valor de libros corresponde al importe del capital real perteneciente al respectivo socio, y su determinación se obtiene deduciendo del Activo el Pasivo Exigible, o bien sumando el total de las cuentas de capital, incluyendo en ellas las utilidades acumuladas y las del ejercicio.

Por consiguiente, las utilidades no retiradas quedan comprendidas dentro del valor de libros, razón por la cual al enajenarse los derechos sociales éstas se retiran, "de hecho", de la sociedad por el enajenante, a título de parte del precio que recibe del adquirente.

Como el artículo 14 de la Ley de la Renta no califica de retiros a las cantidades percibidas como precio de las cesiones de derechos sociales, en la práctica, podía eludirse el impuesto personal por el enajenante, si la sociedad de personas cuyos derechos se enajenaban está obligada a llevar contabilidad completa.

El empleo artificioso del mencionado inciso tercero del artículo 41 de la Ley de la Renta motivó la agregación de dos nuevos incisos a este precepto legal, como medidas antielusión, por la Ley 18.985. En efecto, se produjo una aplicación intensiva y abusiva del mencionado precepto legal, ya que sirvió para extraer recursos financieros de las empresas al margen de la tributación, por parte de los socios, mediante la enajenación de sus derechos a una empresa relacionada.

Por eso, actualmente, según el inciso cuarto del artículo 41 de la Ley de la Renta, en el caso de la enajenación de derechos en sociedades de personas que hagan los socios de sociedades de personas o accionistas de sociedades anónimas cerradas, o accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10 % o más de las acciones, a la empresa o sociedad respectiva o en las que tengan intereses, para los efectos de determinar la renta proveniente de dicha operación, deberá deducirse del precio de la enajenación el valor de aporte o adquisición de dichos derechos, incrementado o disminuido, según el caso, por los aumentos o disminuciones de capital posteriores efectuados por el enajenante, salvo que los valores de aporte, adquisición o aumento de capital tengan su origen en rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de la Ley de la Renta. Para estos efectos, los valores indicados deberán reajustarse de acuerdo con la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior a la adquisición o aporte, aumento o disminución de capital, y el último día mes anterior a la enajenación. Lo dispuesto en este inciso también se aplicará si el contribuyente que enajena los derechos estuviere obligado a determinar su renta efectiva mediante contabilidad completa, calculándose el valor actualizado de los derechos en conformidad con el N° 9 de este artículo.

Entonces, la medida antielusión de que se trata consiste en limitar el costo tributario -de los derechos cedidos a una empresa relacionada- al valor de aporte, en vez del valor de libros a que se refiere el inciso tercero antes referido.

Por lo tanto, la utilidad afecta a impuesto aumenta, ya que dentro del costo tributario de los derechos no se comprenden

las utilidades acumuladas ni las del ejercicio, evitándose de este modo la elusión antes referida.

“Lo dispuesto en los tres incisos anteriores se aplicará, también, cuando una empresa constituida en el extranjero participe directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa establecida en Chile, o viceversa. En igual forma se aplicará cuando las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa establecida en Chile y en una empresa establecida en el extranjero”.

En resumen, sobre la regulación de los precios de transferencia, podemos decir lo siguiente: La solución legislativa concuerda, en esencia, con la del Derecho Comparado; Los métodos para determinar los precios normales de mercado coinciden también, en general, con los contemplados en el Derecho Comparado; No sólo se regulan los precios de bienes, sino también de servicios y operaciones financieras, al igual que en el Derecho Comparado;

Se distingue entre los precios cobrados a la matriz y los cobrados por ésta a la agencia; Se introduce una norma que, aparentemente, estaría fuera del contexto de la disposición, ya que el artículo 38 de la Ley de la Renta se refiere a las agencias de empresas extranjeras que operan en Chile; pero su inciso final se refiere, según su tenor literal, a la relación de empresas constituidas en el extranjero y empresas establecidas en Chile, o viceversa. Parece ser que, por la terminología empleada, se están regulando, de un modo general, los precios de transferencia entre grupos de empresas que operan en el ámbito internacional, como por ejemplo relación “matriz-filial”, aunque la técnica legislativa no es la más adecuada.

CONCLUSIONES

La primera conclusión que hemos obtenido del estudio del tema que nos ocupa, es que no existe unanimidad en la doctrina en cuanto a la licitud de la elusión tributaria, toda vez que existen autores que estiman que es lícita, otros ilícita y una tercera corriente sostiene que pueden ser ambas situaciones. Cabe consignar que a pesar de la constatación anterior, pareciera ser, en el derecho comparado, mayoritaria la doctrina que estima que la elusión es ilícita, principalmente en la doctrina europea y basado en lo señalado en la ley 19.506, que al modificar la ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos de Chile, confiere facultades a dicho Servicio para evitar la elusión (Artículo 7 letra b) bis). Por lo tanto, no es una conducta lícita, pues lo lícito no se evita, sino que, por el contrario, se promueve o estimula.

Los mecanismos de elusión tributaria usados por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, se encuentran avalados por el propio cuerpo legal vigente contenido en el Decreto Ley N° 824, sobre impuesto a la renta, el que fomentando los conceptos de ahorro e inversión y gravar los retiros, permite la opción de determinadas acciones que siendo lícitas permiten aminorar la carga impositiva del contribuyente.

En la legislación antielusión impulsada en Chile, se han incluido, importantes normas que intentan dar una mayor justicia y equidad a los contribuyentes y normas que apuntan al perfeccionamiento tributario, llegando a reconocer implícitamente el legislador, que desde un punto de vista técnico en parte, también es responsable de la elusión fiscal. En efecto el legislador, propicia la elusión, al dictar normas poco claras, dejar vacíos legales y de interpretación en ellas y mantener un sistema tributario con impuestos de difícil aplicación, o con normas de incentivo complejas o sin control, lo que facilita que al ser conocidas por quienes deben pagar impuestos, cambien su conducta o accionan a decisiones que logrando el mismo fin, no tienen tributación o esta es menor, naciendo una tendencia a reconocer como válida para los contribuyentes, la planificación fiscal, que en teoría es hacer lo que la ley permite hacer, sin caer en conductas dolosas o maliciosas y así transitar por caminos menos gravosos.

Una situación especial que se encontró en el estudio y foco de elusión fiscal, esta determinada por la diferencia de tributación, que se da, según sea la forma de organización jurídica que tenga la empresa generadora de la renta en Chile, ello provoca grandes diferencias en la oportunidad de la tributación de los dueños, llegando en algunos casos a postergar el pago del impuesto a la concurrencia de utilidades tributarias, como ocurre con los retiros en exceso. En nuestra opinión, es necesaria incorporar una norma de control que elimine la diferencia entre los retiros en exceso en las sociedades de personas que permiten la elusión fiscal, tal situación no es procedente en las sociedades anónimas.

En los incentivos y beneficios tributarios que propicia el decreto Ley N° 824 nos encontramos con el crédito por las compras del activo inmovilizado, al respecto y con el fin de incentivar el desarrollo científico y tecnológico, en especial la inversión en bienes del activo inmovilizado, el legislador propicia, un crédito que asciende al 4% del valor total del bien al cierre del balance, con un tope de 500 UTM vigentes en el mes de diciembre del año de la inversión, incluyendo entre los beneficiados a los bienes corporales muebles nuevos adquiridos mediante un contrato de leasing, ya sea en el

mercado interno o externo y a los construidos directamente por el contribuyente, todos con la condición de que sean depreciables. Sin embargo, la norma así vigente facilita la elusión fiscal y obliga al legislador a promulgar una norma antielusiva urgente, debido a que no indica, el tiempo de permanencia de los bienes en el activo de la empresa para hacer uso del beneficio, un año, dos o hasta que se deprecie totalmente. La normativa se limita a señalar que los bienes deben estar al cierre del balance, por lo que una venta posterior o traspaso de la opción en el caso del leasing, no anula el crédito mencionado, pero si anula, en nuestra opinión, el efecto de inversión ideada por el legislador al implementar la normativa del mencionado crédito.

BIBLIOGRAFIA

ARAUJO FALCAO, ALMILCAR: El Hecho Generador de la Obligación Tributaria, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1964.

COLL FRECHINA, LLUIS: La Determinación de la Base Imponible en el Impuesto de Sociedades. Cedecs, Editorial Barcelona, 1997.

DUMAY, ALEJANDRO: Vocabulario Tributario, Ediciones Encina Ltda., Santiago-Chile, 1976.

FIGUEROA, PATRICIO: Manual de Derecho Tributario, Ley de Impuesto a la Renta, Segunda Edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1989.

LARENZ KARL: Metodología de la Ciencia del Derecho, Editorial Ariel Derecho, Barcelona.

SIERRA MEJIA, HERNANDO: El Derecho y El Revés del Impuesto, Señal Editora, Medellín-Colombia, 1988.

TACCHI, CARLOS MIGUEL: Evasión Tributaria. Ponencia presentada a la Conferencia Técnica del CIAT, Venecia, 1993, publicada por el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994.