



**Doctorado en La Globalización a Examen: Retos y Respuestas
Interdisciplinares.**

**NORMA GENERAL ANTI ELUSIVA Y DERECHOS DEL
CONTRIBUYENTE.**

¿PROCEDIMIENTO OBLIGATORIO PARA EL FISCO?

Jorge González Varas



Director: Dr. Javier Pérez Arraiz.

Curso 2018-2020

(cc)2021 JORGE ALBERTO GONZALEZ VARAS (cc by-nc 4.0)

VISTO BUENO O PASE DEL DIRECTOR DE INVESTIGACIÓN

DECLARACIÓN DE ORIGINALIDAD

SÍNTESIS CURRICULAR

El Doctorando, es Abogado, nacido en Chile, donde ha desarrollado su actividad profesional y docente. Máster Universitario en Sociedad, Estado y Derecho, por la Universidad del País Vasco. Diplomado en Docencia Universitaria, por la Universidad de Aconcagua. Se ha desempeñado como Director del SERVIU de la Región de O`Higgins; Jefe del Departamento Jurídico del SERVIU de la Región de O`Higgins; Contralor Interno del SERVIU de la Región de O`Higgins; Árbitro y Mediador del SERNAC Financiero de la Región de O`Higgins; abogado del Consejo de Defensa del Estado en la Región de O`Higgins; Árbitro de Derecho en la Jurisdicción de la Región de O`Higgins en Chile y ejercicio libre de la profesión de Abogado; Director de la Carrera de Derecho en la Sede Rancagua-Machalí de la Universidad de Aconcagua, y ha mantenido desde la época de sus estudios de pregrado la actividad docente, época en la cual también trabajó en el Servicio de Impuestos Internos y con posterioridad en la Superintendencia de Seguridad Social.

AGRADECIMIENTOS.

Hace ya algunos años comencé este proyecto de investigación y mientras transcurría su desarrollo he encontrado a mi actual esposa, ha nacido mi hijo más pequeño quien junto a los dos mayores son los ojos de mi vida, he conocido personas y personajes, he visto cambios inesperados pero anhelados en mi país, he enfrentado junto al resto de la humanidad el Coronavirus o COVID-19. En fin, seguir indefinidamente.

En medio de este camino agradezco a mis padres por el cariño y la disciplina que me inculcaron y en especial a mi madre mi bella Eliana Varas que aún vive y lucha por su familia; a mi padre, el testarudo y sufriente Jorge González que en paz descansa; a mis tres hijos, María Ignacia, Francisco Javier y Tomás Benjamín, cada uno un árbol que se abre camino en este mundo; a Fanny, mi esposa que ha sabido tolerar las porfías de este marido persistente, o terco según como se mire, iluminando cada rincón oscuro de mi espíritu cuando ha sido necesario; a mi suegra, estricta y afectuosa a su manera como valiente trabajadora de la salud; a los buenos amigos que en la lejanía de esta pandemia han persistido en su amistad; a mi Director de la investigación, el paciente Doctor Javier Pérez Arraiz por su guía, orientación, flexibilidad, comprensión y saber.

En fin, ya parezco una versión remozada de Gracias a la Vida de Violeta Parra; pero no, no tengo esa desfachatez ni pretensión, aunque si agradezco a todos los que me han acompañado y que no sabemos hasta cuando lo harán ni cómo.

Hasta encontrarnos, muchas gracias.

RESUMEN DEL TRABAJO.

El presente trabajo surgió de la necesidad de comprender la utilidad de las normas generales anti-elusivas en el contexto de su incorporación al sistema tributario de Chile y su entrada en vigencia desde el año 2017.

Debido a la estructura de la norma general anti-elusiva en Chile y a los resultados de su aplicación me cuestioné sobre la verdadera utilidad de dichas normas para perseguir la elusión tributaria, en el supuesto que la elusión producía fuertes pérdidas de recaudación al Fisco y que con la norma general anti-elusiva no se desalentaba la práctica de las reorganizaciones tributarias agresivas que se han desarrollado desde hace décadas en el país.

Por lo mismo, el trabajo que presento se ha desarrollado en cinco capítulos con un desarrollo que ha significado años de investigación y reunión de antecedentes, aunque los escándalos en la materia acaecidos en Chile han proporcionado bastante más material del que se pudo pensar en un inicio.

A través de los capítulos he revisado las nociones de ciudadano, ciudadanía, contribuyente, potestad tributaria, límites a la potestad tributaria, garantías de los contribuyentes, justo y racional procedimiento, normas anti-elusivas, formas de aplicación de las normas anti-elusivas en diferentes jurisdicciones, utilidad en los resultados de las mismas, interpretación de las normas jurídicas anti-elusivas reconociéndolas como normas jurídicas, lenguaje y verdad, bien común,

gobernanza glocal, democracia, sociedad democrática, estado y derecho.

En fin, la conclusión de la investigación ha sido compleja debido a los acontecimientos del último año (2019-2020): manifestaciones del descontento social, CORONAVIRUS, plebiscito para una nueva constitución, “perdonazo” tributario por causa política (deducción como gasto necesario de casi dos millones de dólares por concepto de asesoría jurídica a dos millonarios chilenos condenados por delito tributario, teniendo como sanción la obligación de asistir a clases de ética y por contrapartida se les ha permitido el descuento mencionado).

Ahora bien, el trabajo en sí mismo ha considerado los antecedentes señalados, los que me han permitido concluir que existe la necesidad de un procedimiento objetivo que permita aplicar las normas jurídicas anti-elusivas con respeto de las garantías para el contribuyente y con acatamiento de la potestad tributaria del Estado. Lo anterior para que las brechas elusivas que se puedan haber generado en los sistemas tributarios sean perseguidas con la eficacia que se requiere para mejorar los rendimientos tributarios mediante la eliminación de las brechas elusivas.

ABSTRACT

The present work arose from the need to understand the usefulness of the general anti-avoidance regulations in the context of their incorporation into the Chilean tax system and their validity since 2017.

Due to the structure of the general anti-avoidance rule in Chile and the results of its application, I wondered about the true usefulness of said rules to pursue tax avoidance, on the assumption that the avoidance produced heavy losses in revenue to the Treasury and that with The general anti-avoidance norm did not discourage the practice of aggressive tax reorganizations that have developed for decades in the country.

For this reason, the work that I present has been developed in five chapters with a development that has meant years of investigation and background gathering, although the scandals in the matter that occurred in Chile have provided much more material than could be thought at the beginning.

Through the chapters I have reviewed the notions of citizen, citizenship, taxpayer, tax authority, limits to tax authority, guarantees of taxpayers, fair and rational procedure, anti-avoidance norms, forms of application of anti-avoidance norms in different jurisdictions, usefulness in their results, interpretation of anti-elusive legal norms recognizing them as legal norms, language and truth, common good, global governance, democracy, democratic society, state and law. In short, the conclusion of the investigation has been complex due to the events of the last year (2019-2020): manifestations of social discontent, CORONAVIRUS, plebiscite for a new constitution, tax "pardon" for

political reasons (deduction as a necessary expense of almost two million dollars for legal advice to two Chilean millionaires convicted of a tax offense, having as a penalty the obligation to attend ethics classes and in return they have been allowed the aforementioned discount).

Now, the work itself has considered the aforementioned antecedents, which have allowed me to conclude that there is a need for an objective procedure that allows the application of the anti-avoidance legal norms with respect to the guarantees for the taxpayer and in compliance with the State tax authority. This is so that the elusive gaps that may have been generated in the tax systems are pursued with the efficiency that is required to improve tax returns by eliminating the elusive gaps.

ÍNDICE

ABREVIATURAS.....	15
INTRODUCCIÓN.....	16
CAPÍTULO I: GARANTÍAS DE LOS CIUDADANOS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO.....	29
- I.- CIUDADANO Y CONTRIBUYENTE.	29
- I.1.- Ciudadanía y ciudadano	29
- I.2.- Manifestación contributiva de la ciudadanía	33
- I.3.- El obligado tributario en la relación tributaria.....	34
- I.4.- El contribuyente frente a la Administración Tributaria (derechos y obligaciones).	35
- II.- POTESTAD TRIBUTARIA.....	40
- III.- PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.	42
- IV.- PRINCIPIO DE JUSTICIA.	49
- V.- PRINCIPIO DE IGUALDAD.....	62
- VI. - PRINCIPIO DE RESPETO DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES.	73
- VII.- PRINCIPIO DE PUBLICIDAD.....	87
- VIII.- PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD.	100
- IX.- PRINCIPIO DE CERTEZA.....	111
- X.- PRINCIPIO DE ECONOMÍA EN LA RECAUDACIÓN.....	123

- XI.- PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD.....	135
- XII.- PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.	147
- XIII.- PRINCIPIO DE REDISTRIBUCIÓN O PROPORCIONALIDAD.	160
- XIV.- PRINCIPIO DE ESTABILIDAD ECONÓMICA.	170
- XV.- PRINCIPIO DE EFICACIA EN LA ASIGNACIÓN DE RECURSOS.	182
- XVI.- PRINCIPIO DE NO AFECTACIÓN.	194
- XVII.- CONCLUSIONES PARCIALES.	206
CAPÍTULO II.- ELUSIÓN Y EVASIÓN. DIFERENCIAS Y FORMAS DE PERSEGUIRLAS.....	213
- I.- POTESTAD TRIBUTARIA Y SISTEMA INFRACCIONAL TRIBUTARIO.	213
- II.- FRAUDE DE LEY. ABUSO DE UN DERECHO. SIMULACIÓN. PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA. FRAUDE DE LEY TRIBUTARIA. FRAUDE TRIBUTARIO. EVASIÓN. ELUSIÓN.....	218
II.1.- Notas características sobre la elusión tributaria.	245
II.2.- Mecanismos de reacción ante la elusión perseguible o ilícita.	276
II.2.a) Presunciones.....	276
II.2.b) Ficciones.	277
II.2.c) Hecho Imponible Complementario y Hecho Imponible Genérico.....	278
II.2.d) Tipicidad de los Elementos Económicos.....	279
II.2.e) Interpretación Administrativa e Interpretación Judicial. .	280

II.2.f) Cláusulas Anti-Elusivas.	282
II.3.- Notas sobre el fraude de ley tributaria internacional.	291
III.- CONCLUSIONES PARCIALES.....	297
CAPÍTULO III: NORMAS ANTI-ELUSIVAS.....	299
- I.- ORÍGEN DE LAS NORMAS ANTI-ELUSIVAS.	299
- II.- NOCIÓN, FUNDAMENTOS Y JUSTIFICACIÓN DE LAS NORMAS ANTI-ELUSIVAS.....	305
- III.- CLASES DE NORMAS ANTI-ELUSIVAS.....	310
- IV.- APLICACIÓN ACTUAL DE LAS NORMAS ANTI-ELUSIVAS EN NORMAS INTERNAS DE LOS ESTADOS.	313
- V.- UTILIDAD DE APLICAR LAS NORMAS ANTI-ELUSIVAS PARA LOS ESTADOS QUE LAS UTILIZAN EN SU SISTEMA TRIBUTARIO.....	328
- VI. - PRINCIPIOS TRIBUTARIOS QUE ESTÁN PRESENTES EN LAS NORMAS ANTI-ELUSIVAS.	333
- VII.- CONCLUSIONES PARCIALES.....	341
CAPÍTULO IV: TEMÁTICAS Y PROBLEMAS QUE PUEDE PLANTEAR EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN RELACIÓN CON EL CONTRIBUYENTE SOBRE LA BASE DE LAS CLÁUSULAS O NORMAS ANTI-ELUSIVAS.....	345
- I.- RESPETO DE LA ADMINISTRACIÓN POR LAS GARANTÍAS DEL CIUDADANO EN SU ÁMBITO TRIBUTARIO.....	345
- II.- PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA Y PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO Y SU RELACIÓN CON LAS NORMAS ANTI-ELUSIVAS.	349

- III.- INCIDENCIA DE LAS NORMAS ANTI-ELUSIVAS GENERALES Y ESPECIALES EN LAS GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE FRENTE AL ESTADO.	355
- IV.- SUFICIENCIA DE LOS ELEMENTOS QUE COMPONEN LAS NORMAS ANTI-ELUSIVAS, DESDE LA PERSPECTIVA DEL SISTEMA SANCIONATORIO ADMINISTRATIVO.	360
- V.- ¿LEGALIDAD O CAPACIDAD ECONÓMICA, O AMBAS?	364
- VI.- MEJORAS EN LA ELABORACIÓN Y FINES DE LAS NORMAS ANTI-ELUSIVAS PARA UNA MEJOR COLABORACIÓN A LA RECAUDACIÓN FISCAL.	366
- VII.- CONCLUSIONES PARCIALES.	373
CAPÍTULO V: INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS JURÍDICAS TRIBUTARIAS.	376
- I.- LENGUAJE Y VERDAD.	376
- II.- INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE LAS NORMAS JURÍDICAS	377
- III.- INTERPRETACIÓN DE NORMAS JURÍDICAS TRIBUTARIAS. ...	387
- IV.- SISTEMAS DE INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS JURÍDICAS TRIBUTARIAS.....	392
- V.- CONCLUSIONES PARCIALES.	415
CONCLUSIONES GENERALES.	418
BIBLIOGRAFÍA	427

ABREVIATURAS.

Art.: Artículo.

C.D.I.s.: Convenios Para Evitar la Doble Imposición Internacional.

D.F.L.: Decreto con Fuerza de Ley.

D.L.: Decreto Ley.

D.S.: Decreto Supremo.

I.V.A.: Impuesto al Valor Agregado.

L.G.T.: Ley General Tributaria española.

N.G.A.: Norma General Anti-elusión.

O.C.D.E.: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

R.A.E.: Real Academia Española.

SERNAC: Servicio Nacional del Consumidor.

SERVIU: Servicio de Vivienda y Urbanización.

S.I.I.: Servicio de Impuestos Internos de Chile.

T.G.R.: Tesorería General de la República de Chile.

INTRODUCCIÓN

Al comenzar con esta investigación pensaba que mis preguntas y sus respuestas irían surgiendo en la medida que desarrollara un trabajo sistemático y metódico.

En gran parte, lo anterior se fue convirtiendo en realidad. Sin embargo, los acontecimientos sociales ocurridos en mi país fueron dando cuenta de la relevancia que sobre la investigación adquirieron variables que, si bien estaban presentes desde el inicio, aparentemente no poseían la trascendencia que alcanzaron.

La proyección del descontento social, motivada en gran parte por un cúmulo de situaciones cotidianas de constante frustración, es una muestra de los efectos que surgen por la ausencia de derechos sociales en una sociedad. Esa ausencia tiene como causa la falta de focalización del gasto público o la falta de rendimiento de la recaudación de recursos de parte del Estado, pero por sobre todo la existencia de un esquema institucional que no asume un compromiso real con los aspectos sociales del Estado de Derecho ni con los principios democráticos.

En un esquema con esas características, el marco constitucional para diferentes aspectos, entre ellos el tributario, se presenta más bien como una declaración antes que como una realidad que permita constitucionalizar el derecho y dotar la normativa específica de los principios que están contenidos en la Constitución.

Ahora bien, precisamente esa contradicción observada en el tratamiento de diferentes casos por la Autoridad Fiscal, me llevó a indagar acerca de un efectivo procedimiento para la aplicación de una

norma general anti-elusiva buscando un contexto en que el Fisco; los contribuyentes en particular, y; los ciudadanos en general, puedan esgrimir sus derechos y sus obligaciones en este campo, sin perder el objetivo de una recaudación eficaz y de un uso eficiente de los recursos tributarios recaudados. Después de todo, los tributos tienen su actual razón en permitir al Estado Democrático y Social de Derecho, cubrir las necesidades que demandan las personas en la sociedad, sean o no ciudadanos, sean o no contribuyentes. El Estado tiene el deber, recién señalado, en mérito de la exigencia de satisfacer o promover el bien común que le atañe.

Para dar cumplimiento a sus fines, el Estado requiere de medios y esos medios se adquieren con recursos. Durante el proceso de recaudación de esos recursos se presentan fenómenos que lo entorpecen, impiden o menoscaban. Uno de esos fenómenos es la elusión tributaria, y sin embargo se ha discutido si ella resulta lícita o ilícita y a tal punto que su persecución en algunos sistemas ha sido vista como una forma de abuso de la Fiscalidad, visión que condujo a que, en dichas sociedades, se postergara por bastante tiempo la creación de un mecanismo general anti elusivo por considerar además que bastaba con cubrir las brechas del sistema tributario con reglas especiales anti-elusión.

En el desarrollo de la norma general anti-elusión, las recomendaciones O.C.D.E. han potenciado la inclinación de los países que la integran para diseñar y aplicar reglas anti-elusivas generales, actitud que también han seguido países que pretenden ingresar en dicha Organización.

Bajo las condiciones apuntadas en el párrafo inmediatamente anterior, que, a partir del año 2014, el Estado de Chile aprobó su

sistema de norma general anti-elusiva, motivado en gran parte por su pertenencia a la O.C.D.E.

Los hechos relatados movieron la inquietud de quien escribe sobre el tema ya que aparecía del todo peculiar que la elusión fuera vista como lícita a pesar de significar no ingresos tributarios para el Estado y de que se trataba de figuras que incluían el diseño de esquemas tributarios más que agresivos realizados con fin exclusivo de disminuir o eliminar la carga tributaria del contribuyente elusor.

Coincidentemente, en dicho país, fueron hechos públicos los casos de financiamiento ilegal de la política que incluían esquemas tributarios burdos pero tolerados por la Fiscalidad. Hubo investigación penal por el Ministerio Público, pero el Servicio de Impuestos Internos, Organismo que tenía y tiene la titularidad privativa de la acción penal tributaria, no intentó ejercerla hasta que se cumplieron los plazos de prescripción de la acción penal tributaria. Pero, el Servicio de Impuestos Internos abrió un plazo para las autodenuncias de los involucrados en los esquemas tributarios, burdos o no burdos, y cobró los tributos otorgando el perdón o condonación de las multas.

En el contexto reseñado se aprobó la norma general anti-elusión de Chile, con una estructura que requiere para su inicio que la Autoridad Administrativa quiera aplicarla y si se decide por aplicarla debe recurrir al Tribunal Tributario y Aduanero según su propio parecer y entender. Es decir, no se trata de un procedimiento que deba ser utilizado, sino de un procedimiento que solamente será aplicado si el Servicio de Impuestos Internos escoge emplearlo, mientras que los contribuyentes carecen de la posibilidad de accionarlo. Adicionalmente, el S.I.I. publica cada cierto tiempo un catálogo actualizado de esquemas tributarios que puede

considerar elusivos, pero agrega la indicación que podría ser una figura elusiva o no elusiva, todo lo cual hace más compleja su utilización.

Los aspectos señalados condujeron la presente investigación a indagar sobre la conveniencia o inconveniencia de un procedimiento de uso obligatorio tanto para la Fiscalidad como para los contribuyentes, con plazos acotados y con un contenido que respete los derechos procesales y sustantivos de las partes involucradas.

Pero no basta solamente con la elaboración de las normas anti-elusivas, sino que también es necesario que su aplicación conserve el contenido jurídico; es decir, las normas jurídicas tributarias son normas jurídicas y como tales deben ser interpretadas, o, dicho de otra forma, para disminuir las brechas elusivas mediante el uso de normas jurídicas Anti-Elusivas, existe el deber de contextualizar la forma de las disposiciones normativas y para ello es preciso que su elaboración, interpretación y aplicación sean jurídicas. Ello porque el Estado tiene como finalidad dar respuesta y satisfacción a las necesidades colectivas más sentidas de sus integrantes, sean o no contribuyentes, con cargo a la contribución de las personas que tengan capacidad para ello, fundamentado en el principio de solidaridad y respetando la creatividad del ser humano.

Los tributos, son para cumplir fines del Estado vinculados a las necesidades de las personas que vivimos en sociedad, y no pueden ni deben constituir una fuente de enriquecimiento del Estado ni de quienes lo administran en representación del pueblo ciudadano. El cometido entregado al Estado es para ir en apoyo del bien común y no del bien de unos pocos.

En este contexto, además, si bien la realidad nos ha presentado el fenómeno de la globalización, los seres humanos no podemos

desatender lo local y ello requiere de ingresos que, vía tributos, permiten ir en cumplimiento de las funciones y obligaciones del Estado para con sus habitantes. La gobernanza glocal parece ser la respuesta a muchas situaciones actuales y por venir, y como tal nos acerca a necesidades que los Estados y los gobiernos locales, en un contexto global necesitan cubrir.

El ser humano no está aislado ni en su sociedad local ni en el mundo global, lo que nos impone obligaciones para con el planeta que no son fáciles ni gratuitas. Para solventar esas realidades se requieren gobernanzas con recursos.

Como se puede apreciar, la creación y cumplimiento de las normas anti-elusivas es un requerimiento para que la disminución de brechas elusivas contribuya a la disponibilidad del financiamiento de las necesidades sociales, locales y globales. Esta nave llamada planeta Tierra nos lleva a todos en su estructura y, en consecuencia, su mantención y subsistencia amerita que entre todos colaboremos para ello, con compromiso y con financiamiento. Por ello, cuando algunas personas, en su calidad de contribuyentes, se esmeran por evitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, elusiva o fraudulentamente, resulta necesario que esas conductas sean perseguidas y recuperados los tributos que se ha pretendido eludir o defraudar. El Estado Democrático y Social de Derecho es un avance que procesa las inquietudes y necesidades humanas para darles cabida y solución conforme a los recursos con que puede llegar a contar, y esa circunstancia vuelve de mayor importancia el cumplimiento legítimo de las obligaciones tributarias. Un contribuyente que elude tributos le falla a su comunidad, a la sociedad y a sus conciudadanos.

Por otra parte, si bien la Fiscalidad tiene el deber de perseguir y sancionar la elusión tributaria y de recuperar la recaudación eludida, también debe hacerlo en conformidad al Estado de Derecho, respetando y aplicando las reglas de un justo y racional procedimiento sustentado en probanzas y no en meros asertos administrativos.

Ese necesario equilibrio ha sido lo que me ha llevado a realizar la presente investigación.

1.- Ámbito de Estudio.

Cuando pesa sobre un contribuyente la posibilidad de haber realizado actos constitutivos de elusión tributaria o de fraude tributario, surge la necesidad para el Fisco de indagar si existe o no existe elusión en la conducta desplegada por ese contribuyente.

Esta realidad me condujo a indagar sobre las normas anti elusivas y muy particularmente sobre las normas anti elusivas generales y su real utilidad, la que, en gran medida, depende de la estructura que le dé el legislador tributario y del procedimiento para su aplicación.

Los derechos y garantías envueltos en el procedimiento aplicable constituyen aspectos insoslayables para aplicar la norma general anti elusiva. Esta afirmación resulta necesaria si tomamos en cuenta que la Administración no siempre actúa con pleno acatamiento de dichos principios y, no pocas veces, el contribuyente que elude usa de los errores procedimentales para revertir su propia situación soslayando el fondo de su actuar.

Con todas las dinámicas tensionales descritas, el equilibrio entre las atribuciones fiscales y los derechos de los contribuyentes requiere reglas procedimentales y aspectos normativos de fondo para la eficacia

de las normas generales anti-elusivas y que estas no constituyan una simple declaración.

El análisis del procedimiento y de las reglas de interpretación aplicables a las normas generales anti-elusivas es una parte ineludible en la revisión efectuada ya que, en el caso de Chile que me motivó a iniciar la investigación, existe una norma general anti-elusiva cuyo procedimiento es aplicable solamente si el Servicio de Impuestos Internos estima necesario iniciarlo, conservando en paralelo la posibilidad de aplicar otras disposiciones del procedimiento fiscalizador. En principio aquello ha de ser considerado apropiado y solamente deja de serlo cuando el contribuyente o un tercero tuviere antecedentes para recurrir a dicho procedimiento (que se tramita ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros) ya que, en dicho caso, el contribuyente o el tercero, debe entregar los antecedentes al Servicio ya mencionado para que éste determine si se requiere fiscalizar y, si ello procede, al finalizar el proceso de fiscalización, el mismo Servicio definirá si corresponde o no corresponde iniciar el procedimiento por elusión ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros competentes. Recurrir al procedimiento y a los tribunales mencionados queda entregado a la discrecionalidad del director del Servicio de Impuestos Internos. Esa discrecionalidad administrativa llamó mi atención pues el resultado no ha sido muy distinto de lo que había en la estructura tributaria de fiscalización.

2.- Método de Estudio.

La presente investigación analizará las normas generales anti-elusión como uno de los mecanismos o estructuras que pueden utilizar los distintos ordenamientos tributarios para perseguir la elusión fiscal y la caracterización de los procedimientos para implementarlas en el contexto de las potestades del Estado para mejorar la recaudación

tributaria que le permitirá dar respuestas a las necesidades colectivas en función del bien común.

Los sistemas tributarios están insertos en los respectivos ordenamientos jurídicos de cada Estado, y, en ese sentido las reglas para aplicar las normas jurídicas anti-elusión deben ser las del respectivo ordenamiento y no unas reglas de excepción que otorguen menos o más atribuciones a los entes administrativos y jurisdiccionales involucrados en su operativización. Lo mismo aplica para el caso de los contribuyentes, deberán ser sometidos a un sistema con garantías como todas las demás personas y sin privilegios, lo que puede parecer una afirmación evidente pero que no resulta tal al revisar ciertos casos que serán mencionados en esta tesis.

3.- Estructura del Trabajo.

Para el desarrollo del trabajo que se presenta, he optado por dividirlo en cinco capítulos con los siguientes contenidos específicos:

En el capítulo primero, son analizadas las garantías de los ciudadanos en los sistemas tributarios. Para esa finalidad son descritas las nociones de contribuyente; de ciudadano y; de ciudadanía, y los cambios que ha experimentado hasta llegar al Estado contemporáneo y a los diferentes modelos de ciudadanía (liberal; republicana; comunitarista; diferenciada; multicultural; postnacional, y; cosmopolitismo cívico). Del mismo modo, es abordada la idea de los derechos y obligaciones de los contribuyentes frente a la Administración Tributaria; la potestad tributaria; y los principios tributarios desde la legalidad tributaria hasta la no afectación de los tributos, pasando por el respeto de los derechos fundamentales y el principio de justicia que incorpora el justo y racional procedimiento. En este capítulo se concluye la necesaria existencia de una estructura tributaria en que la potestad

tributaria y los límites a ella deben configurar un ámbito de equilibrio entre la aplicación de los tributos y las conductas de los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

El capítulo segundo lo destiné a la revisión de las diferencias entre la elusión y la evasión tributarias y las formas de perseguirlas, lo que se traduce en el examen del sistema de infracciones tributarias inserto en la potestad tributaria y sus límites además de las descripciones que el legislador tributario realiza en torno a las brechas que detecta el contribuyente para desarrollar conductas elusivas. Así, establezco que para estrechar o suprimir las brechas que permiten la existencia de la elusión tributaria, el legislador tributario, la Administración Tributaria y los órganos jurisdiccionales requieren una permanente actualización en aspectos técnicos, procedimentales y jurídicos.

El examen de las normas anti-elusivas, en el capítulo tercero, lo he enfocado en el origen, contenido y justificación de tales reglas. Luego he revisado su aplicación en distintos ordenamientos jurídicos y tributarios (Italia, España, Chile, Inglaterra, U.S.A., Nueva Zelandia, Australia, Brasil, otros), examinando su utilidad y los principios tributarios que las componen, para concluir que más que su utilidad es necesario analizar su finalidad u objetivos y si estos se logran en las distintas jurisdicciones en que son aplicadas, para lo cual se requiere que las estructuras tributarias incorporen un procedimiento justo y racional que además permita reunir antecedentes de actos elusivos para desarrollar mejoras en el control de las brechas elusivas. El procedimiento mencionado tendrá un sujeto activo titular de la acción de elusión, con antecedentes que provengan de su fiscalización o de algún tercero, para ante un órgano jurisdiccional especializado, con plazos breves, en un procedimiento concentrado, con probanza y recursos procesales en un plazo también breve con procedimiento acotado.

En el capítulo cuarto confronto el principio de capacidad económica con el principio de legalidad para apreciar su vinculación en relación con el contribuyente sobre la base de las normas anti-elusivas o, en otros términos, de qué manera ambos principios deben ser equilibrados al construir las normas anti-elusivas para que sean respetadas la Potestad Tributaria y las garantías de los contribuyentes. Al concluir que las normas Anti-Elusivas, atendido su carácter jurídico requieren respetar una serie de principios las consideramos como parte del ordenamiento jurídico respectivo, lo que incluye su aplicación por los órganos jurisdiccionales y administrativos.

El capítulo quinto me permitió aventurarme en la interpretación de las normas jurídicas anti-elusivas, catalogándolas desde ya en el mundo jurídico y no en otras esferas que podrían pretender que la regulación tributaria les pertenece de manera exclusiva y excluyente. En este ámbito he recurrido a la forma en que el lenguaje busca entregarnos los signos y significados de la verdad en el aspecto específico que se trate dentro de cada sociedad. La consideración de determinados elementos en las diferentes sociedades es expresada en el lenguaje aceptado como la verdad para esa sociedad en particular, y, en consecuencia, la elaboración de las normas jurídicas se sitúa en la necesidad de incluirlas si realmente pretende regular hechos de la sociedad jurídicamente relevantes en el ámbito común que es el de la ciudadanía. Con esos supuestos, se concluye que, el sustrato de realidad económica que contiene la descripción en las normas Anti-Elusivas es un componente fáctico de la norma. Los hechos o actos jurídicos que sean susceptibles de ser atacados por la norma Anti-Elusiva deberán ser acreditados e interpretados conforme a derecho y para ello el intérprete tributario utilizará las diferentes herramientas interpretativas del derecho disponibles en un ordenamiento jurídico dado, seleccionando aquellas

que sean conducentes dentro de la interpretación para aplicar la norma jurídica Anti-Elusiva en cada caso específico.

Las conclusiones generales me han permitido reunir las ideas iniciales y arribar a que las normas jurídicas anti-elusivas requieren de conocimientos relevantes sobre las mismas tanto al momento de elaborarlás como al momento de interpretarlas y aplicarlas. En ese sentido el respeto de la Potestad Tributaria y de las garantías de los contribuyentes deberán tener como elemento integrante la consideración a que el Estado contemporáneo para poder cumplir sus fines debe estar construido sobre las bases de una sociedad democrática que para dar satisfacción a los derechos de sus habitantes cumpla con la recaudación que requiere ya que tiene como finalidad dar respuesta y satisfacción a las necesidades colectivas más sentidas de sus integrantes, sean o no contribuyentes, con cargo a la contribución de las personas que tengan capacidad para ello, fundamentado en el principio de solidaridad y respetando la creatividad del ser humano.

4.- Breve Comentario sobre Circunstancias Adicionales.

Siento la necesidad de mencionar que, en el contexto de los acontecimientos ocurridos en Chile desde octubre del año 2019, entre otras causas, las desigualdades manifiestas provocaron un descontento ya insostenible. Las autoridades y la mayor parte de la elite distribuida en los diferentes niveles políticos, académicos y empresariales no tuvieron la capacidad de comprender el fenómeno que significó la existencia de una sociedad con un relato y forma de vida durísimas que no guardaba relación con el mundo sofisticado que dichas autoridades y elite quisieron creer que existía en Chile. Ello a pesar de los informes que se acumularon en tal sentido a lo largo de décadas y que mostraban un problema de equidad, discriminación y falta de participación y de no

respeto por los elementos más humanos de las personas. Al respecto, hubo una serie de frases e intervenciones de autoridades y de la elite ya mencionada que dieron cuenta de la necesidad de compartir privilegios.

De la misma forma, el argumento que indicaba que determinados cambios no se podían hacer porque se ponía en riesgo el modelo se destruyó en menos de treinta días: fue aprobada una reforma constitucional que permitió efectuar un plebiscito para una nueva constitución, plebiscito en que la opción Apruebo y Comisión Constituyente se impusieron con casi un 80% de votos contra casi un 20% de la alternativa Rechazo.

Un factor adicional es la pandemia de COVID-19 OVID-19 o Coronavirus, ya que entre las medidas más efectivas que surgieron estuvo la reforma constitucional que permitió a los cotizantes en el sistema de capitalización individual, retirar hasta el 10% de su ahorro previsional obligatorio. Días antes que fuera aprobada la reforma constitucional, autoridades económicas y políticos y economistas de la elite vaticinaron un desastre económico para el sistema financiero, y cuando ya estuvo el dinero en circulación dentro de la economía, esas mismas personas se felicitaban por haber reactivado el sistema con los dineros de dichos retiros.

Demasiadas frases hechas.

Luego del plebiscito mencionado, ha surgido la idea de que lo que está por venir es un Estado democrático y social de derechos. Reconocer la solidaridad como principio del Estado, construir formas de participación que permitan a las autoridades identificar de manera concreta las necesidades que el Estado debe satisfacer y en ese sentido mejorar la recaudación tributaria para que los ingresos mayores tributen sin los privilegios tributarios que hoy mantienen, parece ser parte de las

modificaciones que deberán elaborarse ya que los problemas cotidianos de la sociedad pueden ser tratados desde ya sin que haya que esperar la nueva constitución.

En fin, estas últimas reflexiones vienen a cuenta de que los problemas que enfrenta la sociedad contemporánea, agregados los del Coronavirus y quien sabe qué otras enfermedades pandémicas del futuro cercano, necesitan de recursos con los cuales contar para que el Estado busque las soluciones y las implemente, pero ya no de forma exclusiva. El Estado actual requiere formas de participación, inclusión y colaboración cada vez más profundas con sus habitantes y sin perder de vista los aspectos globales de los cambios que estamos enfrentando.

Cuando inicié este trabajo, que en lo esencial es jurídico tributario y en función de las obligaciones estatales para con los habitantes de los diferentes Estados, me seguía muy de cerca la idea de la globalización y de lo local y las necesidades de las personas en esos ámbitos y de qué manera deberían interactuar esos elementos.

Sin querer ser un pretencioso, sino solamente para dar cuenta de esta última inquietud me atrevo a resumirla en la frase siguiente: Lo "glocal" es una realidad y la gobernanza "glocal" una necesidad.

CAPÍTULO I: GARANTÍAS DE LOS CIUDADANOS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO.

- I.- CIUDADANO Y CONTRIBUYENTE.

- I.1.- Ciudadanía y ciudadano

Un primer aspecto para tener en consideración al tratar de este tema es el que recae en la noción y contenido de la ciudadanía y de su sujeto, el ciudadano.

En el desarrollo histórico de la ciudadanía, surge como elemento la incorporación de derechos como consecuencia de la ciudadanía, y, para ser titular de la misma el sujeto de ella debe cumplir con ciertos requisitos.

Sobre los requisitos para acceder a la ciudadanía y los derechos que ella confiere, podemos remontarnos a la Antigua Grecia con sus modelos Ateniense y Espartano; más tarde Roma; la aparición del cristianismo y su influjo; las ciudades-estado italianas; las Revoluciones Americana y Francesa; la ciudadanía contemporánea; los diferentes modelos de ciudadanía (liberal; republicana; comunitarista; diferenciada; multicultural; postnacional, y; cosmopolitismo cívico)¹.

¹ HORRACH MIRALLES, J.: "Sobre el Concepto de Ciudadanía: Historia y Modelos", en *Factótum. Revista de Filosofía*, nº 6, 2009, pp. 2-3. Disponible en www.revistafactotum.com Visitado en 10.04.2018.

CASTRO VALDEBENITO, H. J.: "Análisis Global de las Nuevas Relaciones Estado/Ciudadano en el Marco del Neoliberalismo Político del Siglo XXI", en *Relaciones Internacionales*, Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, nº 35, 2017, pp. 15-27; RUBIO GRUNDELL, L.: "Repensar la Relación entre Seguridad y Ciudadanía: la Regulación Europea de la Trata de Mujeres con Fines de Explotación Sexual como Caso de Estudio", en *Relaciones Internacionales*, Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, nº 35, 2017, pp. 56-62.

Más allá del desarrollo en el tiempo, la idea de ciudadanía lleva envuelta la obtención de derechos previo cumplimiento de ciertas características por el sujeto que pasará a ser denominado ciudadano, y estos derechos lo serán frente a un Estado cada vez más en desarrollo por lo que además importan un límite a la acción de dicho Estado. En apretado resumen puedo agregar que, al surgir los estados nacionales en Occidente, y más tarde las democracias, la ciudadanía transitó hacia un rol de notable importancia tanto en su ejercicio como en el perfilamiento de sus contenidos.

Así, hubo dos corrientes preponderantes en torno a su noción: 1.- la que puso énfasis en los derechos naturales y en el propietario como sujeto, y; 2.- la que puso acento en los derechos humanos declarados y en el ciudadano como sujeto sin considerar el carácter de propietario que este tuviere o no tuviere.

Por lo tanto, desde un comienzo hubo claras e importantes diferencias sobre la cualidad de ciudadano, aunque después, a través de varias conquistas políticas, dicha cualidad se tornó aplicable a todos los integrantes de la comunidad política.

En la primera de las tendencias anotadas, nos encontramos con una sociedad en que el ciudadano obtenía esa calidad por el hecho de ser propietario, y como tal accedía a un estatus que lo volvía capaz de participación política y con derechos y deberes políticos. Pero en este cuadro esos derechos se miraban como derechos naturales derivados de una condición social y no requerían disposiciones que los establecieran y reglamentaran en un contexto de institución. Esta concepción derivó en las denominadas "tradiciones liberales"², según las cuales no se busca la formación de una voluntad general, pero si enfatizan la idea de buscar y

²GASALY COHN, C.: "Repensando la Ciudadanía. Hacia un Concepto Plural", *Ciudadanía, Discursos y Actores. Una Mirada Plural Desde La Psicología Comunitaria*, Programa Magíster Psicología Comunitaria, Universidad de Chile, Cuaderno de Trabajo Vol. 5/2008, Santiago de Chile, 2008, pp. 8-16.

alcanzar los medios para que ciudadanos de valores diferentes logren una posición de derechos frente al Estado o aparato estatal. Este liberalismo cívico, "...acentúa la idea de que la ciudadanía es un título al que accedemos cuando se nos reconocen determinados derechos"³. Su expresión presente corresponde a las tendencias liberales y a la ciudadanía como estatus.

En la segunda vertiente de las nombradas, está el denominado "republicanismo francés"⁴. En él se hizo presente el cambio de un estado feudal por uno de corte nacional y con ello la necesidad de una ciudadanía que requería formación y educación. Es decir, si se pretende que gobierne una "voluntad general"⁵, la ciudadanía que la integra debe en recibir formación y educación en el sentido de la pertenencia a una nación. Formación y educación en el sentido señalado, son medios fundamentales para conseguir el verdadero estado republicano. Ciudadano será aquel que se identifica con la voluntad general y participa de ella. En este sentido, BÁRCENA señala que: "..., de acuerdo con la tradición republicana, el ejercicio de la ciudadanía requiere educación. Es decir, ser ciudadano exige, fundamentalmente, una actuación o práctica, y no simplemente el reconocimiento de

³ BÁRCENA ORBE, F.: *El Oficio de la Ciudadanía: Introducción a la Educación Política*, Paidós, Buenos Aires, Argentina, 1997, p. 83.

⁴ GASALY COHN, C.: "Repensando la Ciudadanía. Hacia...", *op. cit.*, p. 10.

⁵ FERNÁNDEZ SARASOLA, I.: "Voluntad General y Representación en el Constitucionalismo Iusracionalista", en *Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas*, Medellín, 2006, Vol. 36, nº 105, pp. 255 y 262-269. Sobre el particular, el autor otorga un resumen que expresa la idea de voluntad general en los siguientes términos: "El pensamiento iusracionalista concibió la representación política como el mecanismo para alcanzar la voluntad general, no entendida en un sentido numérico (como voluntad de la totalidad), sino en un sentido cualitativo (como la voluntad más racional). La voluntad general, nacida del pacto social, se descomponía en dos bloques: una voluntad social, oficiosa, que se materializaba en la opinión pública, y una voluntad estatal, oficial, juridificada en la ley. A través de las elecciones, se designaban a los sujetos que se encontraban en mejores condiciones para alcanzar la voluntad general, previa consulta con la opinión pública, y todos los mecanismos electorales (incompatibilidades, tipo de sufragio, caracteres del voto...) se orientaban a garantizar la selección de los más capaces. Por su parte, la estructura interna del Parlamento y sus reglas de funcionamiento trataban de garantizar un debate racional que tradujese la opinión pública en una verdadera voluntad estatal".

REMPEL, M.: "La Voluntad General y sus Condiciones de Racionalidad", en *Lecciones y Ensayos*, Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, nº 97, Buenos Aires, 2016, pp. 21, 32, 48.

determinados derechos.”⁶, y más adelante complementa: “De acuerdo con el pensamiento comunitarista y la tradición republicana, la educación de la ciudadanía no es una práctica extraña a la educación moral. De algún modo ambas prácticas coinciden. Porque ser un buen ciudadano y llegar a ser una buena persona de hecho constituyen búsquedas coincidentes.”⁷

En lo medular, este segundo grupo da lugar al comunitarismo y a la idea de la ciudadanía como práctica.

Un aspecto interesante de la ciudadanía como la he presentado es el espacio en que ésta se manifiesta y desarrolla ya que es determinante para la misma, toda vez que, desde el mundo de la Grecia clásica, la participación activa de los ciudadanos genera la política y se vincula con un espacio de convivencia⁸. En este sentido, el espacio, esfera o ámbito público constituye el lugar desde donde los individuos muestran o pueden mostrar su identidad política.

Desde esta óptica HANNAH ARENDT⁹ presenta su concepción de ciudadanía activa vinculada al comunitarismo, como base de su idea de política. Así, la ciudadanía activa es “...el reconocimiento del valor e importancia del compromiso cívico y de la deliberación colectiva sobre los asuntos que afectan a la comunidad política.... La comunidad política constituye un grupo de personas unidas por el compromiso de llevar a cabo una determinada forma de vida política: aquella que presupone una participación activa y creativa de los ciudadanos en la gestión de los asuntos comunes”¹⁰.

Por tanto, esta idea de ciudadanía, se materializa en el momento en que los ciudadanos participan en un espacio o ámbito público en el

⁶ BÁRCENA ORBE, F.: *El Oficio de la...*, *op. cit.*, p.149

⁷ BÁRCENA ORBE, F.: *El Oficio de la...*, *op. cit.*, p.164.

⁸ BORRELL MERLÍN, MARÍA DOLORES: “Hannah Arendt: la Política Como Espacio Público”, *Revista Práxis Sociológica*, nº 10. 2006, pp. 61-63.

⁹ BORRELL MERLÍN, MARÍA DOLORES: “Hannah Arendt...”, *op. cit.*, pp. 66-67.

cual piensan, juzgan y deciden acerca de los que son considerados asuntos comunes, todo lo cual es una participación que va más allá de solamente concurrir, es una participación comprometida que permite juzgar como punto de inicio para que los sujetos puedan desenvolverse en el ámbito público, punto de inicio que se concibe como habilidad política, la que solamente es posible de desarrollar en plenitud en dicho espacio, ámbito o esfera pública.

Para caracterizar mínimamente las dos corrientes, se puede afirmar que: a) el consenso entre ambas está en concebir la ciudadanía como límite frente al Estado o aparato estatal, y poseedora de derechos y deberes, y; b) la diferencia la fija la profundidad de los derechos y deberes que conlleva y en su ejercicio individual o colectivo.

En el contexto de los derechos y deberes surgen diferentes expresiones de estos en el ejercicio ciudadano, por lo que, en lo que atañe a nuestro tema, debemos revisar la dimensión contributiva de la ciudadanía y su contenido.

- I.2.- Manifestación contributiva de la ciudadanía

La educación o formación del ciudadano en cuanto a un deber-derecho de proveer de recursos al fisco y de acceder a dichos recursos fiscales, genera una dinámica social y jurídica de naturaleza compleja.

En esa dinámica jurídica, el obligado tributario o sujeto pasivo de la obligación tributaria es el contribuyente o ciudadano en su dimensión tributaria, que tiene una faceta contributiva y otra como ciudadano beneficiario de aquello que el Estado logra o se propone desarrollar en la respectiva sociedad, compuesta e integrada no solamente por ciudadanos; es decir, el contribuyente, si bien es ciudadano, no es el único destinatario de lo que el Estado realiza con los recursos de que le

¹⁰ BÁRCENA ORBE, F.: *El Oficio de la...*, op. cit., p. 84.

han provisto los contribuyentes. Es propio del gasto fiscal que este se halle priorizado, postergando algunos gastos en beneficio de otros. Los tributos financian las necesidades que el Estado tiene y que sus agentes priorizan de acuerdo con las definiciones de la autoridad.

- I.3.- El obligado tributario en la relación tributaria

Entre los elementos de la obligación tributaria, el sujeto pasivo reviste vital importancia e interés.

Sabemos que en la relación jurídico-tributaria el principal, pero no único sujeto pasivo es el contribuyente. El contribuyente está directamente ligado a la generación o ejecución del hecho gravado o hecho generador y como tal aparece como el primer y principal obligado o afectado por el tributo y su cumplimiento, teniendo en consideración que la obligación tributaria podrá ser principal (el tributo) o accesorio (aquellas que coadyuvan al cumplimiento de la principal).

Pero existen otros sujetos pasivos que la doctrina se ha encargado de agrupar según diferentes situaciones. Así en los impuestos indirectos existe el contribuyente de hecho (financia) frente al de derecho (paga); el deudor directo (contribuyente) con el indirecto; el sustituto; el tercero responsable, y; una serie de situaciones especiales (comuneros y otros).¹¹

Si bien los sujetos pasivos de la obligación tributaria pueden ser personas naturales (físicas) o jurídicas, la cuantía de su imposición no les deviene en mayores ni mejores ciudadanos por esa sola circunstancia, sin perjuicio de la responsabilidad que pueda eventualmente corresponderles. Más bien, habrá ciudadanos que serán contribuyentes y otros que no lo serán y que seguirán siendo

¹¹ ASTE MEJÍAS, C.: *Curso de Código Tributario*, Instituto de Investigaciones Tributarias, Santiago de Chile, 2004, pp. 57-61.

ciudadanos; es más, resulta del todo posible que una gran parte de los ciudadanos no genere hechos gravados o que no posean capacidad contributiva. No corresponde que haya una relación directa entre magnitud de la tributación y derechos ciudadanos; aún más, una parte de los derechos ciudadanos es la limitación a la potestad tributaria del Estado, efectuada a través de principios que tienen resguardo jurídico-constitucional.¹²

- I.4.- El contribuyente frente a la Administración Tributaria (derechos y obligaciones).

En este escenario, la faceta contribuyente de los sujetos les obliga a relacionarse con la Administración Tributaria en un contexto de derechos y obligaciones que en un marco jurídico refleje los caracteres esenciales del sujeto activo en la relación jurídico-tributaria (o acreedor tributario o Fisco o Administración Tributaria o Fiscalidad) y del sujeto pasivo de la misma (contribuyente; sustituto; tercero responsable; otros casos especiales).

En toda sociedad democrática existe un ordenamiento jurídico con derechos y obligaciones del ciudadano frente al Estado y de éste para ante los ciudadanos. La Administración Tributaria forma parte de ese mismo ordenamiento y en consecuencia existen derechos y deberes en el ordenamiento constitucional, en la normativa legal y en las disposiciones administrativas.

En especial, para entender cuáles son o cuáles pueden ser los derechos y deberes tributarios, debemos tener en consideración que las obligaciones tributarias son de dos tipos básicos: principal (pago del

¹² GIULIANI FONROUGE, C.M.: *Derecho Financiero, Volumen I*, Edit. La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2004, pp. 291-301.

tributo) y las accesorias (que coadyuvan al cumplimiento de la principal).

Habrán ciertos derechos y deberes que recaen en la obligación tributaria principal y otros derechos y deberes que se alzan sobre las obligaciones accesorias.

Sin embargo, antes de normas de detalle de cada sociedad, podemos revisar brevemente algunos hallazgos de la OCDE en esta materia, para lo cual hemos tenido en consideración el documento del Centro de Política y Administración Tributarias (CPAT) titulado Foro sobre Administración Tributaria. La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie "Información comparada" (2010), de fecha 3 de marzo de 2011. En dicho documento se describe el marco jurídico y administrativo de la administración y recaudación tributarias de 49 países, criterio conforme al cual fueron identificados 10 aspectos con diferentes grados de similitud, a saber¹³:

- Derechos y obligaciones de los contribuyentes.
- Acceso a las resoluciones.
- Sistemas de identificación y registro de los contribuyentes.
- Sistemas de retención y comunicación de información por terceros.
- Regulación de los asesores fiscales.
- Sistemas de presentación de declaración y pago.
- Revisión en vía administrativa.
- Recaudación en vía ejecutiva de tributos no pagados
- Facultades de acceso a la información y de visita al contribuyente.

¹³ OCDE: *Foro sobre Administración Tributaria. La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie "Información comparada" (2010)*, de fecha 3 de marzo de 2011, pp. 252-337.

- Infracciones tributarias, sanciones e intereses. ¹⁴

Como se puede apreciar, los aspectos a considerar en una evaluación de dicho tipo son bastante amplios, constituyendo la revisión de los derechos y obligaciones una parte de las variables a considerar.

En el mismo documento se afirma: "Como cabría esperar, dada la diversidad de las circunstancias que rodean a cada una de las administraciones tributarias en todo el mundo, los pormenores de los derechos y obligaciones de los contribuyentes varían ligeramente en función del país. No obstante, cabe identificar una serie de puntos en común. En 1990, el Grupo de Trabajo nº 8 del Comité de la OCDE sobre asuntos fiscales publicó el documento titulado: *Taxpayers' rights and obligations – A survey of the legal situation in OECD countries* (Derechos y obligaciones de los contribuyentes). Entre los hallazgos se estableció que, aunque la mayor parte de los países no contaba con decálogos a los contribuyentes formulados de forma explícita en ese momento, sí estaban presentes en todos los sistemas los siguientes derechos básicos del contribuyente:

- El derecho a recibir información, ayuda y a ser atendido.
- El derecho a recurrir.
- El derecho a no pagar más que el importe exacto de la deuda tributaria.
- El derecho a la certeza.
- El derecho a la privacidad.
- El derecho a la confidencialidad y al secretismo.

Y luego de lo anterior agrega que los Estados esperan un conjunto de obligaciones y conductas de parte de los contribuyentes

¹⁴ OCDE: *Foro sobre Administración Tributaria...*, op. cit., pp. 253-254.

para que pueda existir un funcionamiento fluido del respectivo sistema tributario:

- La obligación de ser sinceros.
- La obligación de cooperar.
- La obligación de proporcionar información cierta y documentación puntual.
- La obligación de llevar registros contables.
- La obligación de ser puntuales en el pago de los impuestos. ¹⁵

Finalmente, como una de sus recomendaciones, el documento se inclina por la inclusión de los derechos y deberes del contribuyente bajo la forma de una codificación¹⁶. En este aspecto, podemos mencionar que, en el caso de Chile, los derechos del contribuyente han sido incluidos en su Código Tributario incorporando los artículos 8º bis, 8º ter y 8º quáter, como reglas más específicas, sin perjuicio de que también son aplicables y aplicadas las normas constitucionales y otras normas legales y reglas administrativas con sujeción a las anteriores. En lo que dice relación con las obligaciones del contribuyente y del Estado, en el caso chileno, ellas son desarrolladas en el Código Tributario y en los diferentes tipos de tributos, de manera tal que, si bien la obligación tributaria principal es el pago del tributo, para llegar a ello se requiere de los pasos previos que cada tributo señala dependiendo de que nos encontremos frente a impuestos de declaración y pago simultáneo o no. Así, existe la obligación de dar aviso de iniciación de actividades; de inscripción en ciertos registros; de declaración mediante auto acertamiento; de pago conforme al auto acertamiento o conforme a la liquidación o reliquidación de la Administración Tributaria; de aviso de

¹⁵ OCDE: *Foro sobre Administración Tributaria...*, op. cit., p. 254.

¹⁶ OCDE: *Foro sobre Administración Tributaria...*, op. cit., pp. 255-256.

término de giro; de llevar ciertos registros contables (contabilidad simplificada o contabilidad completa); de tributar conforme a rentas presuntas en ciertos casos; en fin una variedad que depende de la tributación específica por actividad según el respectivo hecho gravado o hecho generador.

De la sola lectura de los ejemplos de obligaciones tributarias accesorias, nos podemos percatar que su importancia para favorecer el cumplimiento de la obligación tributaria principal ha ido en aumento. Pero también nos muestra una conducta de las diferentes Fiscalidades o Administraciones Tributarias para ir cubriendo brechas que puedan prestarse para la elusión o para la evasión. Al parecer, las actividades económicas, cada vez más dinámicas en su creación y desarrollo hacen necesaria una constante revisión de la calidad, eficiencia y eficacia de las obligaciones accesorias de los contribuyentes, para así adelantarse o moderar la inclinación humana a maximizar el interés personal por sobre el interés general. Es decir, la tecnificación y profesionalización de los métodos de los contribuyentes para utilizar las brechas de los sistemas tributarios a nivel nacional y global, requieren de una respuesta apropiada, proporcionada y jurídica de parte de las Administraciones Tributarias, en un mundo cuya complejidad ha variado debido a que las técnicas y metodologías existentes son distintas a las del pasado debido a su novedad, veloz surgimiento y obsolescencia igual de veloz. En este contexto las redes sociales y las tecnologías de la computación han motivado a las Administraciones Tributarias para incorporar domicilios tributarios electrónicos, software contable y herramientas de control y fiscalización de primer nivel, incluyendo el intercambio de antecedentes que además de evitar la doble tributación internacional, también pretenden evitar el mal uso de los Convenios de Doble Imposición y reducir de manera eficiente los espacios de elusión y evasión.

- II.- POTESTAD TRIBUTARIA.

Sin lugar a duda, una de las temáticas jurídicas permanentes se desarrolla en torno a la potestad tributaria del Estado como razón de la existencia de los tributos¹⁷ (¿por qué existen los tributos?) y junto a ella la actividad financiera del Estado como respuesta a la pregunta ¿para qué existen los tributos?

La potestad tributaria, esto es la facultad o posibilidad jurídica que tiene el Estado para establecer tributos que le permitan recaudar recursos con el objetivo de poder cumplir con sus fines, involucra además la posibilidad jurídica del Estado para crear, modificar, suprimir o condonar tributos, y, por cierto, este especial ejercicio de la potestad estatal, debe estar encuadrado en los límites que al efecto impone la Constitución (las restantes normas jurídicas deberán a su turno respetar esos límites por coherencia con el ordenamiento jurídico constitucional).

Al decir de IBACETA MEDINA¹⁸, los límites a la potestad tributaria del Estado se pueden agrupar en límites generales y en límites especiales contenidos en tres grandes bloques, a saber:

- límites formales: principio constitucional de legalidad tributaria, y principio constitucional de igualdad ante la ley tributaria;
- límites materiales: principio constitucional de justa y proporcional igualdad tributaria (equidad tributaria o no discriminación arbitraria), y principio constitucional de no afectación de los tributos a objetivos específicos y determinados;

¹⁷AMEZÚA AMEZÚA, L. C.: "La Potestad Tributaria en Francisco Suárez", *Anales de la Cátedra Francisco Suárez*, Vol. 51, 2017, pp. 222-228.

¹⁸ IBACETA MEDINA, D.A.J.: "El Principio de Justa y Proporcional Igualdad Impositiva", en *Revista de Derecho Público de la Universidad de Chile*, Volumen 73, 2010, pp.193 y ss.

- límites internacionales: tratados internacionales; acuerdos de complementación económica; convenios de asistencia económica mutua.

Sin embargo de lo citado, la realidad dinámica de los diversos aspectos del fenómeno tributario, ha llevado al planteamiento y desarrollo de una extensa nómina de límites a la potestad tributaria del Estado toda vez que, la existencia de derechos va acompañada de obligaciones, a tal punto y nivel que, si bien es cierto el Estado detenta y ejerce la potestad tributaria, no es menos cierto que la conducción y gestión de los recursos que obtiene al ejercerla, están sometidas al principio de solidaridad social; mismo principio que ampara la obligación del ciudadano contribuyente de entregar al Estado los recursos que por concepto de tributos se le exigen. En esta perspectiva, los límites a la potestad tributaria adquieren una dimensión diferente¹⁹.

Los límites a la potestad tributaria del Estado, si bien pueden referirse a aspectos de fondo también se expresan en aspectos formales y procedimentales. Lo anterior obedece a que la potestad tributaria del Estado, como toda potestad, para evitar o morigerar la posibilidad de arbitrariedad o abuso de la autoridad en su ejercicio, necesita frenos o límites que se expresan en derechos de los contribuyentes que hacen más llevadero el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En este punto, recordemos que la potestad y el poder tributarios son nociones conexas, pero no idénticas. Sobre el particular, podemos referir que la denominada soberanía del Estado se ejerce mediante sus potestades, entre las cuales está la potestad para crear, establecer, modificar, suprimir y condonar tributos, así como existe la potestad de elaborar y aprobar leyes, "siendo ambas independientes, sin perjuicio de

¹⁹ MEDINA SUÁREZ, F.: "La Doble Imposición en la Directiva 2011/96/UE, del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, Relativa al Régimen Fiscal Común Aplicable a las Sociedades Matrices y Filiales de Estados Miembros Diferentes", *Anuario Jurídico y Económico Escorialense*, nº 52, Real Centro Universitario Escorial-M^a Cristina, Madrid, 2019, pp. 29-36.

que los tributos precisen para su exigencia de la existencia de una ley.”

20

- III.- PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

Este principio específico deriva de uno mayor: el principio de legalidad, que es un principio del Derecho Público en general²¹ y como tal se estructura a partir del ordenamiento constitucional desde donde irradia a diferentes ámbitos del Derecho; es decir, su fuente es la Constitución y en ese sentido es incorporado en los diferentes ámbitos del ordenamiento jurídico, entre ellos el tributario.

Podemos agregar que este principio de legalidad tributaria tiene una faceta negativa que significa que no puede haber tributo alguno sin una ley previa y expresa que lo establezca; y en su formulación positiva se traduce en que todo tributo requiere de una ley para su establecimiento y para imponerlo, modificarlo, suprimirlo, reducirlo o condonarlo.

²⁰ CAZORLA PRIETO, L. M.: “Consideraciones sobre el poder tributario: su estructura en la Ley General de 28 de diciembre de 1963”, en *Estudios de Derecho Tributario, Vol. I*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, p. 98.

²¹ En algún ordenamiento jurídico incluso podría esgrimirse que también es un principio del derecho en general. Por ejemplo, el artículo 1º del Título Preliminar del Código Civil chileno dispone que “La ley es una declaración de la voluntad soberana que, manifestada en la forma prescrita por la Constitución, manda, prohíbe o permite.”; es decir, se define la ley como uno de los posibles ejercicios de la soberanía y que para cumplir con sus fines (mandar, prohibir o permitir) debe ser manifestada según lo que manda la Constitución (la Constitución de dicho país no define la ley, pero sí las materias sobre las que puede recaer; la forma en que debe originarse un proyecto de ley; la tramitación por el Congreso Nacional; su aprobación, y; finalmente su promulgación y publicación). Si bien no es el aspecto central de esta investigación, resulta interesante destacar que la definición de la ley en el caso citado está en un texto que fija las normas generales y las supletorias del derecho privado, sin perjuicio de lo cual siempre que un autor nacional busca la definición de la ley y su carácter vinculante para el ciudadano y para las autoridades en Chile, necesariamente se remite al artículo 1º del Título Preliminar del Código Civil. Claramente la legalidad en el derecho privado y el principio de legalidad están asociados en este caso; ello porque, aparentemente, en el país mencionado la existencia de un sistema legal es una cuestión muy arraigada en la cultura chilena, en la que sus ciudadanos tienen la tendencia a acatar las normas jurídicas, aunque no siempre estén de acuerdo con su contenido; en definitiva, actúan valorando la juridicidad revestida de la forma de ley por sobre otras formas posibles.

El principio de legalidad es una limitación al ejercicio de las potestades estatales, y como tal admite la formulación especial tributaria como un principio del derecho tributario que es universalmente utilizado.²²

El principio de legalidad tributaria es un límite interno que subordina el ejercicio del poder tributario a derechos de rango constitucional.

En este sentido, el principio de legalidad tributaria se traduce en un contenido y ese contenido es un tributo para cuya existencia se requiere de una ley previa y expresa que lo establezca. Podríamos agregar que la certeza jurídica hace exigible que a dicha formulación agreguemos ley estricta; es decir que la ley tributaria contenga todos los elementos propios del tributo que se trate. Concordando con la distinción de ASTE MEJÍAS, los elementos a describir en la ley varían ya sea en la versión de la reserva legal restringida (en ella, la ley solamente debe contener como elementos los sujetos y el hecho imponible o gravado, mientras que el resto corresponde a la administración), o en la versión de la reserva legal amplia (en ella, la ley debe contener los sujetos, el hecho imponible o gravado, la tasa, la base imponible, las exenciones, las infracciones, los procedimientos; es decir agotar los elementos y sus consecuencias).²³

La necesidad de que exista un principio de legalidad tributaria radica en que ella se constituye en una garantía que da protección al ciudadano en su dimensión de contribuyente²⁴; es la máxima garantía dentro del Estado de Derecho, democrático y social, ya que la Administración, por vía de los tributos, afecta en mayor o menor medida

²² ASTE MEJÍAS, C.: *Curso de Código Tributario*, op. cit., p. 15.

²³ ASTE MEJÍAS, C.: *Curso de Código Tributario*, op. cit., p. 17.

²⁴ ANDRÉS AUCEJO, E.: "Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en Derecho Tributario Español y Comparado. Propuestas para Latinoamérica y España", *Derecho del Estado*, nº 37, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2016, pp. 6, 11, 57-64.

el derecho de propiedad obteniendo recursos de los patrimonios de los contribuyentes, lo que a su vez tiene explicación y causa en el principio de solidaridad social.

Desde la perspectiva más operativa, el principio de legalidad tributaria permite al ciudadano contribuyente conocer a cabalidad las obligaciones tributarias que debe cumplir y es un medio de defensa ante las eventuales arbitrariedades de la Administración.²⁵

Este límite a la potestad tributaria, como ya he señalado, posee una cierta dualidad ya que, por una parte emana del carácter general del principio de legalidad y por otra tiene una manifestación específica para el ámbito tributario; y todavía más, posee una dimensión que abarca todo el ordenamiento y la actuación de los poderes públicos en un Estado Democrático y Social de Derecho, lo que se expresa en el sometimiento a la ley en su calidad genérica de norma jurídica, es decir, el principio de juridicidad²⁶. Ahondando en este aspecto, se puede agregar que el principio de legalidad tiene un alcance más estricto que se traduce en el sometimiento a la ley considerada en su sentido formal, esto es, la ley como un tipo determinado o específico de norma jurídica²⁷.

Ahora bien, ya en el campo tributario, el principio de legalidad tributaria impone el sometimiento a la ley en su sentido formal y la aplicación de la reserva de ley, ésta última entendida como faceta del principio de legalidad tributaria (ello lleva a GIULIANI a considerar ambos principios como sinónimos)²⁸ cuyo contenido es la "...prohibición

²⁵ MERKL, A.: *Teoría General del Derecho Administrativo*, Edit. Comares, Granada, España, 2004, p. 209.

²⁶ SIMÓN ACOSTA, E.: "Reflexiones Sobre los Fundamentos de la Legalidad y la Reserva de Ley en el Derecho Tributario", en *Tratado Sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, dirigido por Martínez Pisón, J. A.; Collado Yurrita, M.A., y; Zornoza Pérez, J.*, Edit. ARANZADI, de Thomson Reuters, Cizur Menor, Navarra, España, 2010, p. 301.

²⁷ SIMÓN ACOSTA, E.: "Reflexiones Sobre los Fundamentos de la Legalidad...", *op. cit.*, p. 302.

²⁸ GIULIANI FONROUGE, C.M.: *Derecho Financiero, op. cit.*, p. 291.

de abstenerse o ceder la regulación de una materia, dirigida al poder legislativo.”²⁹.

Ambas expresiones emanan de los textos constitucionales ya sea de manera directa o por vía de interpretación.^{30 31}

Tradicionalmente, el origen del principio de legalidad tributaria está unido a la afirmación de que las contribuciones deben ser consentidas por los representantes del pueblo como respaldo a su legitimidad; más, sin desconocer aquello, es necesario tener presente que, en el Estado de Derecho, Social y Democrático, los poderes ejecutivo y legislativo tienen un origen común en la voluntad popular. Por lo mismo, este principio viene a poner límite a la potestad o poder tributario del Estado en atención a su carácter de Estado Democrático y Social de Derecho, en equilibrio con la solidaridad como principio social inserto en la dinámica de convivencia de los ciudadanos.³² Por ello la fórmula “Nullum tributum sine lege”, se reitera de manera constante, ya que, de manera resumida, hace presente y trae a la mente todos los contenidos que involucra el principio de legalidad tributaria, incluido el aspecto denominado “reserva de ley”.

La dimensión transcrita hasta aquí se ve reforzada por esta otra denominación de “reserva de ley”, denominación que, en palabras de RODOLFO SPISSO, al referirse al sistema tributario argentino, significa

²⁹ SIMÓN ACOSTA, E.: “Reflexiones Sobre los Fundamentos de la Legalidad...”, *op. cit.*, p. 304.

³⁰ GIULIANI FONROUGE, C.M.: *Derecho Financiero*, *op. cit.*, pp. 291-292.

³¹ En la Constitución Política de Chile, son varios los artículos de la misma que estructuran el principio de legalidad tributaria y sus facetas. Así, los tributos solo pueden ser establecidos, modificados, suprimidos o condonados por ley (artículo 65, inciso cuarto, n° 1); las leyes sobre tributos son de iniciativa exclusiva del Presidente de la República (artículo 65, inciso cuarto, n° 1 en relación con el artículo 32 n° 1) y su origen o presentación es a través de la Cámara de Diputados (artículo 65, inciso segundo), sin que respecto de esta materia puedan delegarse facultades legislativas. Todo ello, sin perjuicio de otras disposiciones de carácter más general que están en otros artículos de la misma Constitución Política (19 n° 20; n° 22; n° 26).

³² GIULIANI FONROUGE, C.M.: *Derecho Financiero*, *op. cit.*, pp. 293-294.

que en virtud de dicho principio se "...reserva un determinado espacio de la realidad social (en nuestro caso la tributaria) al ámbito de la ley."³³

Las diferentes fórmulas utilizadas en los ordenamientos jurídicos entregan a la ley la generación de los tributos y de sus elementos, y por otra parte definen las formalidades con arreglo a las cuales se debe generar dicha ley. Con ambos elementos se configuran las dos denominaciones que recibe este principio: de legalidad o de reserva legal. En este escenario, ASTE MEJÍAS, lo denomina indistintamente legalidad o reserva legal, y lo caracteriza por su expresión en la Constitución Política vigente en Chile, como una materia exclusiva de ley, ley cuyo proyecto o mensaje presidencial es de iniciativa exclusiva del Presidente de la República para presentarlo al Congreso, teniendo como primera Cámara de presentación la de Diputados (Cámara de origen), señalando que solamente el Congreso puede aprobar o rechazar dicho proyecto de ley, y cerrando con que, lo que en dicha ley tributaria se pretenda recaudar no irá a un fin específico del Estado (no afectación de los tributos) sino a los fondos generales del mismo para que se disponga de ellos con arreglo a la Ley Anual de Presupuestos de la Nación.³⁴

En un sentido similar, pero no idéntico, el Tribunal Constitucional chileno ha sentado sistemáticamente la noción del principio de legalidad tributaria de la mano de la reserva legal en materia tributaria, de manera que permite que los contribuyentes queden a resguardo del eventual ejercicio del poder tributario como una potestad administrativa exorbitante e invasora del marco legal y agrega que existen situaciones como la posibilidad de que el Congreso autorice al Ejecutivo para que dicte algún Decreto con Fuerza de Ley (D.F.L.) en el ejercicio de la

³³ SPISSO, R.R.: *Derecho Constitucional Tributario*, Thomson Reuters, Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2019, pp. 251-258.

³⁴ ASTE MEJÍAS, C.: *Curso de Código Tributario*, op. cit., pp. 15-20.

potestad reglamentaria delegada o de ejecución³⁵. Ciertas materias tributarias están en esta situación con una serie de limitaciones: no pueden ser aquellas materias tributarias propias de la ley; debe circunscribirse al desarrollo de aspectos técnicos que la ley no puede determinar; debe someterse a contornos claramente definidos por el legislador tributario. En esta perspectiva, la ley tributaria al menos debe contener la forma de determinación de los tributos, de manera tal que atenta contra este principio cuando sus propias disposiciones son cláusulas abiertas o globales, o cuando remiten en blanco o genéricamente a la potestad reglamentaria la regulación de los elementos esenciales³⁶.

En el caso recién mencionado, la permisibilidad que exhibe el principio de legalidad tributaria o reserva legal puede ser considerada como un ejemplo de un avanzado y presente proceso de relativización del principio de reserva legal al que se refiere SIMÓN ACOSTA agregando que dicho fenómeno se debería a que en definitiva todas las potestades, incluidas las del Gobierno, emanan del pueblo ciudadano.³⁷

Sin embargo, la solución a semejante dificultad parece ir en el sentido ya señalado en que estamos frente a dos facetas de un mismo fenómeno, en que existiría una gradualidad con una estrecha conexión³⁸. Por una parte el principio de legalidad tributaria incide directamente en la elaboración de la norma jurídica tributaria, y la reserva legal influye en la tutela y garantía de las libertades asociadas buscando preservar el patrimonio de los sujetos frente a la intervención o participación de los poderes públicos en el ámbito tributario; no

³⁵ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE CHILE: *Rol 718 del 2007, considerandos 224, 25, 32 y 33; 3033 del 2016, considerando 12*. En www.tribunalconstitucional.cl, visitado en 12.09.2019.

³⁶ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE CHILE: *Rol: 1405 del 2010, considerando 10; 3146, del 2016, considerando 13; 3361 del 2017, considerandos 12 al 14; entre otras sentencias en el mismo y sostenido sentido*. En www.tribunalconstitucional.cl, visitado en 18.10.2019.

³⁷ SIMÓN ACOSTA, E.: "Reflexiones Sobre los Fundamentos de la Legalidad...", *op. cit.*, pp. 307-308.

olvidemos que los tributos son una forma en que el Estado obtiene recursos de los ciudadanos afectando la propiedad de los mismos ciudadanos en función de su capacidad económico-contributiva.³⁹

La legalidad o reserva legal tributaria, ha sido útil para consolidar la validez de los sistemas tributarios contemporáneos, toda vez que los ciudadanos aceptan que los tributos existen porque son necesarios, pero también exigen que sean utilizados de manera eficiente y con transparencia; y en esta perspectiva exigen que la Administración Tributaria responda a los contribuyentes porque son ellos los que financian las labores y funciones del Estado y de los diferentes Gobiernos (sean o no de su agrado y por ello los contribuyentes están más atentos que en otras épocas al uso de los recursos provenientes de los tributos), frente a lo cual, los diferentes Gobiernos tienden a ser cautelosos en la aplicación, uso, manejo, administración, gasto y

³⁸ SIMÓN ACOSTA, E.: “Reflexiones Sobre los Fundamentos de la Legalidad...”, *op. cit.*, p. 319.

³⁹PÉREZ ROYO, F.: “Fundamento y Ámbito de la Reserva de la Ley en Materia Tributaria”, *Hacienda Pública Española*, nº 14, Madrid, España, 1972, pp. 232-233. Sobre el particular, señala: “La generalidad de los textos constitucionales sancionan el principio de reserva de ley en materia tributaria refiriéndolo al establecimiento o institución de tributos. Una interpretación literal de dicho texto llevaría a admitir que la ley puede limitarse a crear el tributo, dejando la regulación del mismo, sin ningún límite específico, a fuentes secundarias. Esta interpretación, naturalmente, no puede ser admitida, porque conduce al absurdo. Pero, sin embargo, está claro también que no toda la disciplina relativa a los tributos debe ser establecida por ley; es decir, existe una parte del Derecho tributario que no se halla sometida al principio de reserva de ley, sino solamente al principio general de legalidad de la actividad o de la función administrativa. El criterio para determinar qué elementos de la relación jurídica tributaria deben ser regulados por ley —o con arreglo a la ley— ha de ajustarse necesariamente a las exigencias que fundamentan el principio de reserva de la ley. Como se ha dicho anteriormente, dicho principio pretende garantizar, en primer lugar, el que sean los propios ciudadanos, a través de su representación política, quienes determinen el reparto de la carga tributaria, con la doble finalidad de garantizar la exigencia de la autoimposición y de la uniformidad y racionalidad en el reparto. En consecuencia, únicamente los aspectos de la relación jurídica tributaria que afecten a dichas exigencias deberán entenderse cubiertos por el principio de reserva de ley. Empleando una fórmula sintética, puede decirse que la reserva de ley cubre todos aquellos elementos que afectan a la identidad o a la entidad de la prestación. Es decir, la ley debe determinar —directamente o mediante la fijación de criterios a desarrollar por fuentes secundarias— qué categorías de ciudadanos y en razón de qué presupuestos de hecho van a pagar el tributo; así como cuánto van a pagar. No se estima, en cambio, comprendida en la reserva la reglamentación de los aspectos formales de la relación jurídica tributaria, ya que dicha reglamentación no afecta a las diversas funciones que pretende desempeñar el principio de reserva de ley.”. Disponible en <https://idus.us.es/xmlui/handle/11441/57207>, visitado 20.11.2019.

rendición de los recursos tributarios, aunque no necesariamente prudentes en ello, sólo cautelosos.

En los actuales sistemas tributarios de los estados democráticos y sociales de derecho, la vigencia y trascendencia del principio de legalidad tributaria, en cuanto legalidad y en cuanto reserva, se manifiesta en que constituyen la legitimidad de origen y de ejercicio para los tributos desde su generación hasta su extinción, pasando por las definiciones de hecho gravado o impositivo, como así mismo por la Administración o estructura de fiscalidad para su determinación, cobro, control, formas de pago, y todos los elementos que sirven para que el contribuyente también pueda estar protegido ante eventuales actos arbitrarios o erróneos.

IV.- PRINCIPIO DE JUSTICIA.

El principio de justicia tributaria se estructura a través de la prohibición de establecer tributos manifiestamente injustos o desproporcionados⁴⁰. La autoridad tiene prohibido establecer un tributo injusto, y un tributo será injusto cuando afecta derechos constitucionales, de manera que si un tributo es desproporcionado ello constituye una especie de injusticia tributaria ya que con la desproporción se estará afectando el derecho de propiedad de los contribuyentes más allá de lo razonable y con ello será confiscatorio. Así, por ejemplo, FIGUEROA VALDÉS cuando señala: “Un tributo es confiscatorio cuando el monto de su tasa es irrazonable, lo que ocurre cuando ocasiona el aniquilamiento del derecho de propiedad en su

⁴⁰ El inciso segundo del n° 20 del artículo 19 de la Constitución Política chilena, precisamente usa esta fórmula, en los siguientes términos: “En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.”.

esencia o en cualquiera de sus atributos, esto es, equivale a una parte sustancial del valor del capital renta o utilidad".⁴¹

Sin perjuicio de lo señalado, debo enfatizar que un tributo será injusto cuando lesione o afecte cualquier derecho fundamental, no solamente el derecho de propiedad ya que, tal como he indicado existe una forma especial de pasar a llevar el derecho de propiedad con un tributo desproporcionado, y esa desproporción será el especial motivo de injusticia en el caso del derecho de propiedad. Pero la forma más general de afectación por injusticia del tributo es aquella en que, al decir de CEA EGAÑA, el o los tributos de que se trate "...sean, con análogos rasgos de ostensible o patente, injustos, inequitativos, irracionales, discriminatorios, improcedentes, inconducentes al objetivo buscado o, en general, ilegítimos por cualquiera otro motivo sustantivo".⁴²

En el mismo sentido, EVANS DE LA CUADRA y EVANS ESPÍÑEIRA, destacan que un tributo será injusto cuando vaya en contra de aquellos derechos consagrados en la Constitución: "...es necesario interpretar la justicia tributaria en el sentido que los impuestos, cualquiera sea su naturaleza, sean equitativos, en términos tales que por medio de ellos no se altere la esencia o núcleo fundamental de otros derechos igualmente esenciales de las personas. Derechos tales como el derecho al trabajo con una justa retribución, la intangibilidad del patrimonio y el derecho a emprender actividades empresariales no pueden verse menoscabados con tributos excesivos que generen un atentado a los mismos derechos, lo que obviamente es contrario a la Constitución".⁴³

⁴¹ FIGUEROA VALDÉS, J. E.: *Las Garantías Constitucionales del Contribuyente en la Constitución Política de 1980*, Ed. Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1985, p. 201.

⁴² CEA EGAÑA, J.L.: *El Sistema Constitucional de Chile. Síntesis Crítica*, publicado por Universidad Austral de Chile, Valdivia, Chile, 1999, p. 135.

⁴³ EVANS DE LA CUADRA, E. y EVANS ESPÍÑEIRA, E.: *Los Tributos Ante la Constitución*, Edit. Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1997, p. 96.

Resulta interesante recordar que ya ADAM SMITH⁴⁴ se refirió a este aspecto desde la perspectiva de la no arbitrariedad, cuando señaló que: "II. El Tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y de modo ninguno arbitrario. El tiempo de su paga, el modo del pagamento, la cantidad que ha de pagarse, todo debe estar claro, llano, é inteligible para el contribuyente, y para cualquiera otra persona."⁴⁵. Claramente, SMITH destacó que no puede haber tributos arbitrarios y que esa no arbitrariedad marca cada etapa del tributo. Luego, en la misma obra, destaca que: "La justicia clara y evidente, y la manifiesta utilidad de las quatro máximas dichas han sido siempre recomendadas de todas las Naciones, y han merecido todas sus atenciones."⁴⁶; es decir, para que haya un tributo justo, se deben respetar las cuatro máximas que recomienda, una de las cuales es la no arbitrariedad del tributo mismo, y las restantes son que se debe tributar en conformidad a la capacidad contributiva; que la temporalidad y condiciones para su exigibilidad sean las más cómodas y convenientes para el contribuyente, y; que lo recaudado sea mayor al esfuerzo del Estado para recaudar.

La aplicación de las cuatro máximas de SMITH ha de cumplir con los estándares de justicia de un Estado Democrático de Derecho y con mayor razón si agregamos el aspecto Social a dicho Estado; o, en otras palabras, el Estado debe respetar los derechos y garantías de los contribuyentes, y también debe hacer efectivas las obligaciones de los contribuyentes, y cumplir con sus obligaciones como Estado, en un contexto jurídico de Derecho.

Ahora bien, todo lo expresado hasta ahora refleja un principio de justicia tributaria que es causa, medio y fin de los sistemas tributarios

⁴⁴ SMITH, A.: *Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*, Tomo IV, Libro V, Capítulo II, Traducción de Josef Alonso Ortiz, Valladolid, España, 1794, pp. 187-192.

⁴⁵ SMITH, A.: *Investigación de la Naturaleza...*, *op. cit.*, p. 189.

⁴⁶ SMITH, A.: *Investigación de la Naturaleza...*, *op. cit.*, p. 192.

insertos en el Estado de Derecho, con lo que dicho principio es constitutivo y no meramente formal o manifestado de otra manera, debe formar parte de la esencia de un sistema tributario ya que sin su presencia, el contribuyente tenderá a actuar en desmedro del sistema tributario buscando diferentes caminos para eludir o incluso evadir tributos y ese actuar se instalará de manera permanente en el sistema tributario cuando el contribuyente perciba que no es un sistema justo. Una conducta que subvierte un orden injusto se instala socialmente como adecuada y colectivamente es valorada con carácter positivo, aunque sea discursivamente condenada.

Este principio posee la característica de responder a una exigencia del sistema tributario en su conjunto. Es decir, su transversalidad lo hace aplicable en cada etapa de los procesos tributarios, lo que se puede percibir, por ejemplo, en la capacidad contributiva como límite de la generalidad, o también en el principio de uniformidad, cuya formulación más básica deviene en que frente a un tributo todos debemos ser iguales, lo que constituye un deber ser que requiere expresión en la ley como regla de igualdad jurídica que está llamada a contener la descripción de situaciones fácticas impositivas en que diferentes sujetos impositivos deben quedar sometidos a un tributo en cuanto hayan ejecutado el hecho gravado respectivo y cumplir dicha obligación de acuerdo a su capacidad contributiva.

En otros términos, la justicia tributaria ha de estar presente en el nacimiento de las obligaciones tributarias, en su exigibilidad y cumplimiento y en su extinción.

Un aspecto no menor consiste en que la Justicia es una noción compleja, no simple. Puede parecer fácil de describir en términos genéricos (dar a cada uno lo suyo⁴⁷), pero no es sencilla de descubrir ni

⁴⁷ Atribuido a Domicio Ulpiano.

de aplicar a cada caso concreto. Los procesos en tal sentido se encuentran imbuidos de diferencias filosóficas, políticas, económicas, morales y éticas.⁴⁸

En lo que respecta a la justicia tributaria, ella más bien corresponde a un sello o marca que recibe el sistema tributario en la medida que éste se centra en los tributos como objeto de regulación para que el Estado logre recaudar ingresos fiscales ejerciendo su potestad tributaria dentro de los límites del Derecho y redistribuyendo esos ingresos en función de las cuentas fiscales y de la reducción de las desigualdades sociales. Una vez más llegamos al punto ya descrito: la justicia tributaria en el Estado Democrático y Social de Derecho no es un mero concepto es transversal al sistema tributario.

Esta transversalidad del principio de justicia tributaria se manifiesta en todo el sistema tributario, como consecuencia del desenvolvimiento de los denominados principios materiales del derecho tributario en el Estado Social de Derecho. Precisamente los principios o límites materiales del derecho tributario (capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad) van a servir de principios tributarios y de límites a la acción fiscal del Estado en un contexto de Derechos Sociales y con aplicación del principio de reserva o legalidad (límite formal), todos los cuales configuran la justicia tributaria como principio informador del sistema tributario.

Ahora bien, en un sistema de gobernanza "Glocal" , la disponibilidad de recursos para el cumplimiento de los objetivos, tanto del que gobierna como del gobernado, constituye una función esencial

⁴⁸ TORRENT RUIZ, A.J.: "El Concepto de Iustitia en los Juristas Romanos", en *RIDROM: Revista Internacional de Derecho Romano*, nº 20, Año 2018, Ciudad Real, pp. 89-113.

Disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6409507>

Interesante artículo que indaga en la justicia destacando que desde Cicerón o incluso Ulpiano, ésta fue concebida como parte de la voluntad humana o como parte de la moral del ser humano. En ese

ya que para alcanzar esos objetivos es necesario organizar los recursos disponibles de manera justa y esos recursos, previamente, deben ser obtenidos también de una manera justa, en el contexto de un sistema tributario inserto en un Estado Democrático y Social de Derecho como hemos descrito hasta aquí⁴⁹.

La lógica de un sistema tributario en una estructura glocal⁵⁰ va más allá de la necesidad de obtener y administrar recursos para la superación del subdesarrollo económico; más bien es una estructura con una base diferente del simple factor económico, una estructura fundada en derechos y en obligaciones sociales y vitales, y que use los elementos sociales, económicos, culturales y ecológicos. Esta secuencia lleva o admite diferentes enfoques, por lo que una discusión política será la que permita llegar a las definiciones que un modelo así requeriría para mantener la transversalidad de un principio de justicia tributaria en el respectivo sistema tributario. Evidentemente una alternativa de esta naturaleza implica un mayor trabajo y despliegue ciudadano con las responsabilidades necesarias para efectuar un diagnóstico de las necesidades junto con el diseño y desarrollo de las respuestas que ellas ameritan y la evaluación de estas y su resultado. Todo ese proceso debe contener el principio de justicia tributaria en la generación de los ingresos tributarios, de tal forma que sea inherente a dicho sistema y no accidental.

contexto presenta las posibilidades de ambos enfoques y el desarrollo que habrían tenido al ser recepcionados en diferentes sistemas filosófico-morales.

⁴⁹ ANCHUSTEGUI IGARTUA, E.: "Estado del Bienestar, Ciudadanía, y Globalización: El Debate Sobre los Derechos Sociales". *Daímon. Revista Internacional de Filosofía*, nº 56, Murcia, 2012, pp. 37-51. Disponible en: <https://revistas.um.es/daimon/article/download/136241/135621/> Visitada 10.01.2018.

⁵⁰ ACOSTA ESPINOSA, A.: "En la Encrucijada de la Glocalización: Algunas Reflexiones Desde el Ámbito Local, Nacional y Global", *Polis Revista Latinoamericana*, nº 4, Santiago de Chile, 2003, pp.10 y siguientes. Disponible en: <http://journals.openedition.org/polis/7039> Visitada 18.10.2019.

La existencia de un principio de justicia tributaria inherente a los sistemas tributarios y transversal en ellos resulta una consecuencia lógica del desarrollo de un Estado de Derecho. Sin embargo, surge de inmediato la inquietud sobre la real necesidad de que un sistema tributario sea justo o, formulado como pregunta, ¿es necesario que los sistemas tributarios sean justos?

La noción de justicia que ya hemos rescatado y según la cual ella consiste en dar a cada uno lo suyo, nos lleva a una respuesta afirmativa debido a una serie de consecuencias relacionadas con la organización estatal.

En toda organización estatal contemporánea, por múltiples y variadas que sean sus características y contenido, siempre está presente la función de obtener ciertos objetivos, mínimos o máximos, y, por ende, para la obtención de esos objetivos se requiere su definición o determinación y la certeza de estos.

La certeza permite a los gobernados y a los gobernantes conocer sus derechos y obligaciones, y esa misma certeza transcurrirá de la mano con la determinación o definición que los diferentes estamentos harán en conformidad con las reglas o normas que tengan una estabilidad más o menos definida en cuanto a su contenido, fines y temporalidad. El contenido y los fines de dichas normas son estructurados en un proceso de ejercicio de potestades, negociación y métodos de definición de las decisiones. A su vez, las decisiones deben ir en consonancia con las necesidades que el gobernante pretende satisfacer frente a las pretensiones de los gobernados.

En una estructura como la recién señalada, la justicia es una herramienta práctica de clarificación de aquello que le corresponde a cada ciudadano, al gobernante y al contribuyente. En un primer estadio, habrá unas reglas generales que al ser utilizadas en cada caso concreto podrán producir resultados o consecuencias disímiles, y esas diferencias

son el objeto para el cual sirve la regla práctica llamada justicia, ya que con ella como método de aplicación de las reglas generales a los casos particulares se cumple con la certeza y con la determinación, y como resultado se obtiene la paz social.

Si aplicamos este diseño al sistema tributario de cualquier Estado Democrático y Social de Derecho, se alcanzará un cierto equilibrio justo en que estará definido lo que le corresponde a cada uno en materia tributaria. Esto, siempre y cuando la justicia sea considerada una regla práctica para dar a cada uno lo que le corresponde.

En el sistema tributario, para que sea justo, habrá de atenderse al establecimiento de los derechos y deberes de los sujetos que intervienen en él (Fisco y Contribuyentes), y todo ello contenido en reglas o normas definidas en el tiempo según las necesidades del Estado; de la Sociedad, y; de los Gobernados (ciudadanos o no, contribuyentes o no). Esa determinación y esa certeza harán que un sistema tributario resulte viable más allá de los cambios que experimenten el Estado y la Sociedad.

Ahora bien, si la justicia tributaria es un método práctico para dar a cada uno lo que le corresponde en materia tributaria, no se puede desconocer que tras ello siempre hay una dinámica tensional de poder. En esa dinámica, juega un papel no menor la forma en que será definido el contenido, es decir, cómo se fijan los tributos y los derechos y deberes del Fisco y de los Contribuyentes y no Contribuyentes. Para establecer ese contenido, la forma óptima es una que vaya entre lo técnico y lo político, que use los factores técnicos sin desatender los políticos. El factor político debe ser un sistema democrático y social de derechos y el factor técnico es jurídico y matemático. La estructura de gobernanza siempre habrá de buscar unos ciertos objetivos y metas, y, para lograrlos, el gobernante necesitará tener recursos y esos recursos los debe obtener de alguna parte en el seno de su respectiva sociedad o

fuera de ella. Para obtener los recursos en el seno de su sociedad empleará herramientas y métodos más o menos intensos en la recaudación de ellos a través de los denominados tributos.

Es factible que varíe la escala o el nivel territorial de la operatoria de este modelo, pero en lo esencial requiere lo mismo para perdurar: determinación y certeza de las reglas, y justicia tributaria como principio transversal del sistema tributario, aceptando la justicia como un método práctico para resolver las diferencias a la vez que constituye un límite a las potestades de la autoridad.

Esta idea de un sistema tributario justo se aviene con la existencia de los principios materiales del derecho tributario (capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad), los cuales configuran dicho sistema tributario justo como una propiedad inherente al sistema tributario en los términos que ya he señalado. Pero el desarrollo de los principios materiales de la tributación es un aspecto complejo ya que variará según el sistema jurídico de que se trate. En algunos sistemas se les dará expresión a través de la doctrina y la jurisprudencia, en otros se les dará reconocimiento constitucional por vía interpretativa de la respectiva Constitución; o en otros se les consagrará mediante modificaciones legales o constitucionales expresas⁵¹.

La existencia o construcción de un sistema tributario como el mencionado, posee la ventaja de fijar límites al Estado frente al Contribuyente en las diferentes etapas, niveles y procedimientos que serán aplicables a los tributos. La justicia tributaria como método práctico permite que el Fisco solamente pueda crear o seleccionar

⁵¹ MASBERNAT MUÑOZ, P.; BILLARDI, C.; FERNÁNDEZ AMOR, J.A. y; SÁNCHEZ HUETE, M.A.: "Perspectivas para la Construcción de una Dogmática sobre los Principios Materiales de la Tributación en Chile a partir de los Ordenamientos de Italia, España y Argentina", *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, XXXIX, Valparaíso, 2012, 2º Semestre, pp. 512-513.

aquellos tributos que sean coherentes con la mantención de ciertos equilibrios económicos y productivos; para establecer los tributos el mecanismo que los consagre también habrá de ser justo y en cooperación social y política; el procedimiento para su recaudación y posterior gasto también deberá efectuarse jurídicamente; los procedimientos deberán ser claros, determinados y justos, consagrando derechos, garantías, deberes y obligaciones con certeza, razonabilidad y estabilidad. Todo lo anterior con los controles financieros, políticos y sociales idóneos.

Por supuesto que no es una tarea sencilla ni fácil, ya que tal como he señalado unas líneas atrás se debe coordinar el ejercicio político y técnico que la estructura de gobernanza haya definido. Un factor que coadyuva en este sentido es la condición necesaria de que existan los principios materiales de la tributación como forma de expresión de la justicia tributaria, toda vez que si tienen reconocimiento en el sistema jurídico respectivo van a incidir de manera eficaz en las labores legislativa, administrativa y jurisdiccional. El legislador no podrá desconocerlos y deberá actuar en consecuencia; la Administración y la Fiscalidad estarán constreñidas a su aplicación, acatamiento y respeto; y los tribunales resolverán las diferencias tributarias de su competencia en conformidad con ellos.

Revisemos una posible situación. En Chile, la Norma General Anti-Elusiva, fija un procedimiento judicial que es iniciado con el requerimiento del Servicio de Impuestos Internos ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente según el factor territorio, después de haberse agotado una fase administrativa ante el mismo Servicio. Este requerimiento no es obligatorio para el Servicio de Impuestos Internos a menos que busque la declaración de elusiva de la operación que somete a la definición del Tribunal Tributario y Aduanero requerido. Hecho el requerimiento por el director del Servicio de Impuestos Internos, el

Tribunal Tributario y Aduanero llevará adelante el procedimiento de rigor respetando y aplicando los principios de bilateralidad de la audiencia y de justo y racional procedimiento, con etapas claramente definidas en la ley⁵² y en que la prueba se aprecia según las reglas de la sana crítica⁵³ y que tiene un régimen de recursos procesales también definido en la ley. Este sistema para una institución como es la Norma General Anti-Elusiva, está entregado a la iniciativa de la Administración Tributaria representada por el Servicio de Impuestos Internos, entidad que requerirá al Tribunal Tributario y Aduanero para que, considerando la naturaleza económica de los hechos imponible, declare la existencia de abuso o simulación, determine el monto del impuesto adeudado y ordene al Servicio de Impuestos Internos que emita la liquidación, giro o resolución respectiva.

Es decir, si el Servicio de Impuestos Internos lo estima procedente iniciará el procedimiento con el requerimiento, si no lo estima procedente no se inicia el procedimiento. Este aspecto en particular es una contradicción ya que, por decisión del Servicio de Impuestos Internos, el contribuyente cuya operación se cuestiona puede quedar sin la posibilidad de ejercer la defensa y los derechos que le otorga el procedimiento resumido. Esta situación vulnera la justicia tributaria ya que define un procedimiento, pero el contribuyente no tiene certeza de que se vaya a aplicar, y en los hechos, el Servicio de Impuestos Internos ha preferido usar sus herramientas de fiscalización también contenidas en el Código Tributario que ponen el peso de la prueba en el contribuyente: con ellas el Servicio de Impuestos Internos cuestiona y el contribuyente tiene plazos muy acotados para intentar revertir la calificación ante el mismo Servicio en sede administrativa. La

⁵² CÓDIGO TRIBUTARIO CHILENO: Artículos 4º bis, 4º ter, 4º quáter, 4º quinquies, 19, 160 bis, 100 bis, 26 bis.

⁵³ Conforme a los principios de la lógica, las máximas de la experiencia y los conocimientos científicamente afianzados.

práctica ha hecho inaplicable el sistema de calificación por los Tribunales Tributarios y Aduaneros. Precisamente por casos como este, se requiere que los principios materiales de la tributación reciban reconocimiento y aplicación reales, pues es indiciario de un sistema tributario que no parece cumplir con las propiedades de un sistema tributario justo.

Para superar la situación descrita un factor interesante es establecer la posibilidad de que la titularidad activa para recurrir a los Tribunales Tributarios y Aduaneros recaiga también en los contribuyentes y no sólo en el ente fiscal, ya que si bien existe la fase administrativa de consulta de la operación ante el Servicio de Impuestos Internos, ella suele concluir en la inclusión de la operación que consulta el contribuyente en un listado de operaciones que el Servicio actualiza cada cierto tiempo agregando operaciones que podrían constituir elusión, lista que denomina Catálogo de Esquemas Tributarios⁵⁴ y que resulta incierto.

Lo anterior ocurre precisamente porque una necesidad sentida del sistema es la recepción de la justicia tributaria como una propiedad del sistema tributario que ponga límites a las diferentes autoridades que intervienen en los procesos tributarios, pero muy especialmente a la autoridad ejecutiva que en el caso revisado tiene la iniciativa exclusiva para presentar al Congreso proyectos de ley en materia tributaria. No basta con que un límite exista; también requiere ser respetado y acatado, y en este aspecto, los diferentes poderes del Estado deben cumplir el rol de equilibrio que tan básico es desde la teoría, pero tan extenuante y árido es desde la praxis.

⁵⁴ Disponible en homer.sii.cl Este catálogo es acompañado de una leyenda bastante peculiar e incierta: "..., buscamos describir situaciones de diversa naturaleza-no necesariamente de carácter elusivo-que pueden implicar un potencial de incumplimiento tributario, o respecto de las cuales pondremos especial atención."

En este ámbito, debemos concluir que, definitivamente, el sistema tributario debe detentar la justicia tributaria como propiedad inherente que debe ser descubierta, incorporada y aplicada en la estructura de gobernanza que se haya desarrollado en las respectivas sociedades. Esta tarea se deberá realizar por vía jurisdiccional, legal, constitucional y doctrinaria para la incorporación de los principios materiales de la tributación, que son expresión de la justicia tributaria, en todos los estamentos del poder estadual e incluyendo formas de participación de los contribuyentes en cuanto son gobernado que deben contribuir al financiamiento de las arcas fiscales como expresión del principio de solidaridad que viene a ser una dimensión social de la justicia como método práctico para resolver las diferencias.

En resumen, la estructura de gobernanza necesita recursos para financiar el gasto público; gasto que debe estar focalizado en las necesidades de los integrantes de la sociedad, y; la financiación de estos debe provenir de aquellos sujetos que reúnan las características de ser contribuyentes por haber realizado el hecho gravado o impositivo y poseer la capacidad económica respectiva para responder a ese desembolso tributario y hacerlo en proporción a dicha capacidad económica. La ecuación es de política y técnica, y por ello requiere de la justicia tributaria entendida como un método práctico para que el sistema tributario funcione y sea viable.

En este esquema los poderes de la estructura de gobernanza son responsables por sus decisiones en las diferentes etapas desde la elección sobre el tributo a emplear hasta su total aplicación y control del gasto respectivo, pasando por la relación con los contribuyentes y el cumplimiento de sus deberes y obligaciones y la operatividad de sus derechos.

- V.- PRINCIPIO DE IGUALDAD.

El principio de igualdad tributaria suele ser formulado como la aplicación del mismo tributo a sujetos contribuyentes que incurren en el mismo hecho gravado. Es una expresión de la isonomía jurídica, en el sentido que se aplica la misma regla jurídica a sujetos diferentes que están en una situación jurídica análoga; de lo contrario sería una transgresión al principio de justicia en general y al de justicia tributaria en particular.

Concordando con ASTE MEJÍAS, se evidencia la presencia de un vínculo entre la justicia tributaria y la igualdad tributaria, de manera que para que la igualdad tributaria se mantenga justa ha de considerar diferencias que mientras no sean arbitrarias (carentes de razón o motivación) ni ilegales, influirán sobre la igualdad tributaria fortaleciéndola siempre y cuando tengan su origen en la capacidad contributiva; o en el origen de la renta; o en el beneficio que en ciertos casos toca al contribuyente; o en otros parámetros que el legislador tributario identifique y plasme en la ley.⁵⁵

Este principio, como ya se ha indicado, no impide al legislador considerar diferencias entre los sujetos siempre y cuando ellas no sean arbitrarias o ilegales, entendiendo que la razón de ilegalidad en un sentido amplio incluye que no haya transgresión a la Constitución ni a los derechos consagrados en ella. Es decir, no se trata de una igualdad numérica, ya que si así fuera, el Estado Democrático y Social de Derecho anidaría el germen de su propia ineficacia en este y otros aspectos.

En este punto, no está de más reiterar que la igualdad tributaria (igualdad que es de carácter material, a diferencia de la igualdad ante la

⁵⁵ ASTE MEJÍAS, C.: *Curso de Código Tributario, op. cit.*, pp. 20-22.

ley que es de tipo formal⁵⁶) no significa uniformidad, ya que la igualdad tributaria requiere que se haga la comparación de las capacidades económicas de quienes deben contribuir a los gastos públicos y con ese antecedente dar el tratamiento que corresponda ajustado a derecho.⁵⁷

Ahora bien, la igualdad en materia tributaria permite vincular una situación económica con una situación jurídica. Por una parte, podemos observar que el aspecto material o económico se manifiesta en la realización o ejecución de los elementos fácticos que forman el hecho gravado o hecho impositivo, elementos que serán de naturaleza económica, aunque bajo alguna forma jurídica. La consecuencia de realizar el hecho gravado será, en un primer momento, el nacimiento de la obligación tributaria aun cuando luego proceda alguna forma de rebaja o descuento del quantum por vía de aplicar exenciones, deducciones de costos directos, rebajas de gastos necesarios, créditos fiscales u otras fórmulas para ese fin. Esta primera igualdad material o económica, dice relación con que un sujeto puede ejecutar o no ejecutar el hecho impositivo, pero si lo hace genera la obligación tributaria y eventualmente puede que le corresponda o no usar alguno de los mecanismos de rebaja o de exención aplicables según si reúnen o no los requisitos o condiciones para ello.

La igualdad en la realización del hecho impositivo es una posibilidad y como tal nos enfrenta a la igualdad de acceso a las oportunidades para que, una vez producida (si es que ocurre), se pueda efectuar la calificación jurídica de los hechos o conductas ejecutadas. Es decir, varios sujetos pueden tener la posibilidad de convertirse en sujetos pasivos del tributo, si las condiciones económicas les permiten

⁵⁶ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL: *Auto 71/2008 del Tribunal Constitucional Español*, de 26.02.2008. Visitado en 18.10.2019.

⁵⁷ FERNÁNDEZ AMOR, J. A. y MUÑOZ, P.: "La Vigencia de los Principios de Justicia Tributaria en España: Aportaciones para un Debate", *Estudios Constitucionales*, Vol. 11, nº 2, Centro de Estudios Constitucionales de Chile, Santiago, 2013, pp. 502-503.

acceder a esa posibilidad. Pero ¿es indispensable la igualdad de acceso a las oportunidades para que surja el hecho impositivo o resulta indiferente quién lo realiza? Sin desconocer que la igualdad de acceso a las oportunidades es un proceso de permanente evaluación y construcción sociales, no parece que esa igualdad sea un requisito para la materialización de la igualdad tributaria sino más bien un proceso social que varía según el estado de avance social de los diferentes sistemas políticos y, como tal, va más allá de un requisito para un asunto económico o tributario. Sin embargo, para que se pueda determinar de manera justa e igualitaria la carga fiscal es necesario tomar en cuenta la capacidad contributiva de sujetos o grupos de sujetos específicos que devienen en contribuyentes como consecuencia del principio de solidaridad social en materia tributaria.⁵⁸

La igualdad tributaria, en su aspecto económico o material, debemos circunscribirla a que exista la potencialidad de realizar los elementos fácticos o económicos constitutivos del hecho gravado o impositivo; y la igualdad tributaria en su fase jurídica corresponderá a que los mismos efectos jurídico-tributarios se producirán para cualquier sujeto pasivo del tributo de acuerdo con los requisitos que dicho sujeto cumpla. Es decir, frente a un mismo hecho gravado ejecutado por un mismo tipo de sujeto pasivo, una misma consecuencia jurídica; pero, para individualizar más al sujetos pasivo, habrán de ser aplicadas las reglas o normas especiales que el legislador haya podido establecer y

⁵⁸ IBACETA MEDINA, D.: “El Principio de Justa y Proporcional...”, *op. cit.*, p.204. En el sentido señalado, sostiene que: “La tributación tiene que reparar en las diferencias de renta y riqueza existentes en la sociedad, de modo que el deber fiscal, expresión de la solidaridad social, tome en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos y grupos y, conforme a ella, determine la carga fiscal, la que ha de asignar con criterios de progresividad, a fin de alcanzar grados cada vez mayores de redistribución del ingreso nacional.”. Esta consideración a la solidaridad social, en el caso del sistema chileno en general y del sistema tributario chileno en particular, ha sido pocas veces incluida por la judicatura chilena por lo que el reconocimiento a la misma por la doctrina es al menos auspicioso en aras de una interpretación extensiva de ciertos principios que la Constitución chilena incorpora pero que no han sido del todo considerados al momento de aplicar la legislación en general y la tributaria en especial.

que no todos los contribuyentes puedan detentar; y de esa forma se irá configurando con más detalle la situación de los sujetos pasivos que sean realmente iguales para aplicar la regla tributaria que les corresponda o, en otros términos, "...asegurar el mismo tratamiento tributario a quienes se encuentran en análogas situaciones."⁵⁹.

Ahora bien, si analizamos la idea según la cual el principio de igualdad jurídica está desarrollado en dos modalidades (igualdad por la ley e igualdad ante la ley⁶⁰), ambas resultan aplicables a la igualdad tributaria. En la igualdad por la ley el legislador corrige mediante la legislación las desigualdades preexistentes, involucrando la libertad y el derecho de propiedad, por lo que aplicada dicha modalidad a la igualdad tributaria dotará al legislador tributario de un medio para tomar una parte de la propiedad del contribuyente que no ponga en riesgo dicho derecho ni la libertad del mismo. Por otra parte, en la igualdad ante la ley, el legislador asume la igualdad de todas las personas no permitiendo discriminaciones arbitrarias, lo que permite al legislador tributario definir situaciones en que el contribuyente dotará con su tributación al Estado en función de una justa y proporcional contribución, amén de otorgar un igual acceso a los derechos económico sociales del sujeto aunque ya he referido que se trata más bien de una aspiración que requiere de elementos de desarrollo para que se presente una tendencia a su efectiva realización. Por lo mismo, podemos pensar que estamos frente a un proceso observado desde dos ángulos diversos y complementarios que se potencian en su profundización⁶¹.

⁵⁹ MASBERNAT MUÑOZ, P.: "Garantías Constitucionales del Contribuyente: Crítica al Enfoque de la Doctrina Nacional", *Revista Ius et Praxis*, Universidad de Talca, Vol. 8, nº 2, Talca, Chile, 2002, p. 315.

⁶⁰ IBACETA MEDINA, D.: "El Principio de Justa y Proporcional...", op. cit., pp. 204-205.

⁶¹ RUBIO LLORENTE, F.: "La Igualdad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Introducción.", *Revista Española de Derecho Constitucional*, Año 11, Número 31, Madrid, España, 1991, pp. 9-36. Es interesante e ilustrativa la reflexión que realiza sobre la igualdad como valor y como principio, como del mismo modo sobre su desarrollo normativo.

Sin embargo, la igualdad tributaria está referida a aspectos económicos; es una igualdad que mira a sujetos diferentes que ejecutan una misma forma o categoría de actividad generadora de tributos, y esa similitud de acción será la que amerite un mismo tipo de tributo, todo ello establecido en la ley y con procesos y procedimientos también delimitados en la ley, lo que impone al legislador tributario el deber de cumplir con los principios ya mencionados. En este mismo sentido, la igualdad tributaria debe también considerar que la rentabilidad de la actividad desarrollada no define por sí sola la capacidad contributiva del sujeto impositivo ya que un mismo sujeto podrá haber ejecutado diferentes actividades económicas susceptibles del mismo tipo de tributos o de diferentes tributos; es decir el fracaso o la rentabilidad de una actividad económica susceptible de tributación no definen por sí solas la tributación ni el quantum del eventual tributo, sino que también habrá de ser considerada la mayor o menor capacidad económica del sujeto que ha desarrollado diferentes actividades susceptibles de tributación, como del mismo modo deberán ser tomados en cuenta las pérdidas efectivas que haya experimentado el sujeto impositivo. Estos factores también van configurando la igualdad tributaria: el sujeto impositivo que ha inmolado su patrimonio sin obtener ganancias no es igual que el sujeto que ha obtenido réditos o rentabilidades positivas producto de sus actividades o de sus inversiones; un trabajador con obligaciones familiares no logrará el mismo desempeño con su remuneración que un trabajador sin esas obligaciones y con esa misma remuneración. En otras palabras, la igualdad tributaria debe considerar la capacidad contributiva del sujeto y tender a mantener la neutralidad fiscal para que el sujeto impositivo no altere su comportamiento económico por las medidas tributarias que implemente la autoridad fiscal a través de las disposiciones del legislador tributario. Llegado a este punto, cabe agregar que hay un factor que estará dado por la

discusión tributaria en los diferentes niveles de decisión; el ejecutivo podrá plantear sus puntos de vista en este ámbito en relación a sus proyectos programáticos, el legislativo hará lo propio en la revisión legislativa de los proyectos y en su eventual aprobación, y la judicatura deberá resolver los aspectos que sean sometidos a su decisión en la esfera de sus competencias legales; pero siempre habrá un espacio para el ejercicio de ciertas potestades discrecionales aunque no arbitrarias que abrirán diferencias de conceptos y resultados. En el aspecto más específico, en el Estado Democrático y Social de Derecho el legislador habrá de aplicar el principio de igualdad jurídica en la creación de las normas jurídicas; y ¿qué pasará con el juez?, recordemos que él debe aplicar esas normas jurídicas a los casos particulares que sean sometidos a su conocimiento y decisión. La pregunta es válida desde que los hechos de cada caso no son necesariamente iguales con los de casos similares del pasado, del presente o del futuro. Pues bien, cada caso será diferente porque cada sujeto es distinto, pero esa natural diferencia no amerita por sí sola un tratamiento diverso frente a unos hechos al menos semejantes; las diferencias entre sujetos y circunstancias no pueden ser calibradas en forma arbitraria, sino que, muy por el contrario, solamente pueden ser tenidas en cuenta usando (el juez) un criterio de razonabilidad que respete la justicia de una decisión jurisdiccional, ya que, de no producirse ese respeto no está en aplicación el principio de igualdad jurídica⁶².

En el ámbito tributario, respetar la igualdad produce un resultado que se aprecia de manera concreta; por una parte, la descripción en la ley de los hechos gravados tributarios o impositivos, otorga conocimiento de aspectos fácticos que al ser ejecutados habrán de

⁶² RUBIO LLORENTE, F.: "La Igualdad en la Jurisprudencia...", *op. cit.*, pp. 35-36, cuando afirma que "El principio de igualdad es el foco de la tensión entre legislador y juez, entre política y Derecho...".

generar una obligación tributaria que de no cumplirla producirá ciertas negativas consecuencias tanto para el contribuyente incumplidor, como para el fisco que se ha visto privado de esa eventual recaudación.

El Estado Liberal incorporó la igualdad como una norma a nivel del ciudadano, es decir convirtió un valor de su ideario en una regla socialmente normativa incluyéndola como un principio jurídico en el rango constitucional y por consecuencia en el legal. Esa primera igualdad jurídica tuvo todo un desarrollo teórico previo que consideraba un estado natural de desigualdad que requería de aplicar la justicia para que cada sujeto recibiera lo que le correspondía en atención a su naturaleza. La isonomía jurídica sirvió para dar respuesta a la inquietud según la cual se debían considerar los elementos fácticos similares para dar una solución jurídica también similar.

En este aspecto, al usar la igualdad en materia tributaria nos encontramos con la posibilidad de aplicar dicha isonomía jurídica al caso de los impuestos directos y al de los impuestos indirectos. En un impuesto directo, el sujeto que realiza el hecho gravado descrito en la ley se hace cargo de financiar y de pagar el tributo generado; en un impuesto indirecto, el sujeto que compra un bien determinado o usa de ciertos servicios, al pagar el precio si bien no es un contribuyente directo, indirectamente financia el tributo generado ya que el vendedor del bien o prestador del servicio afecto, lo incluye por regla general en el precio que cobra y recibe y sobre el cual más tarde declara y paga el tributo generado. Es decir, en el impuesto indirecto, el contribuyente de derecho es el obligado por la ley a declarar y pagar el tributo, pero claramente quien soporta patrimonialmente la carga financiera es el contribuyente de hecho o indirecto. Cabe cuestionar si existe o no existe en ello igualdad jurídica, y la respuesta parece ser positiva desde que ambos participan de un mismo acto económico como respectivas contrapartes jurídicas, lo que habitualmente acontece en el caso de los

consumos que vienen a estar gravados con impuestos indirectos, en los cuales el consumidor se ve beneficiado por el bien o servicio que adquiere o que usa y que le vende o presta el contribuyente de derecho. La igualdad jurídica tributaria estaría presente en cuanto ambas partes se benefician de la acción económica de venta o servicio y el precio pagado se mira como equivalente al bien adquirido o servicio utilizado; y ello justificaría que en el precio este incorporado el impuesto que finalmente se va a pagar teniendo en cuenta que el contribuyente de derecho podrá rebajar del tributo ciertos créditos tributarios asociados (crédito fiscal que suele ser una parte o el total del impuesto que a su vez hubo de soportar el vendedor o prestador cuando adquirió insumos o utilizó servicios para generar el bien o servicios que posteriormente vendió o prestó).

En el caso de los impuestos directos, la igualdad jurídica tributaria está presente en cuanto el contribuyente que realiza el hecho gravado, es el obligado tributariamente, sin perjuicio que puede deducir costos directos y gastos necesarios para generar la base imponible, y luego, créditos fiscales contra el impuesto después de tasa. Las diferencias razonables entre un contribuyente directo y otro estarán dadas por magnitudes de operaciones, tipos de costos, gastos y créditos fiscales según el giro desarrollado.

En otro sentido, la igualdad tributaria requiere una serie de supuestos ya que toda igualdad lo es en relación con otro sujeto o con alguna cosa. Ello supone conocimiento, y en el ámbito tributario se requiere que exista el hecho gravado y que sea conocido como tal por quienes eventualmente lo ejecutarán como hecho generador. Ya con estos elementos, la igualdad tributaria resulta compleja pues conlleva elementos materiales cuyo conocimiento por el ciudadano no siempre estará presente desde la perspectiva social, pero que jurídicamente se presumen conocidos desde que están incorporados en una norma

jurídica. En este sentido, existen en el Código Tributario chileno los artículos 107 y 110, que permiten al Servicio de Impuestos Internos o al órgano jurisdiccional, al momento de imponer una sanción, tomar en consideración el grado de cultura del infractor; el conocimiento que el infractor pudiere haber tenido de la obligación legal transgredida, o presumir el conocimiento imperfecto del alcance de las normas vulneradas que hubiere podido tener el infractor debido a su insuficiente ilustración o a alguna otra causa justificada. Estas normas incorporan la situación del conocimiento de las normas tributarias ya que el legislador tributario asume que existen ciudadanos que no van a entender lo que es una norma tributaria por acciones o hechos por los cuales no han recibido una mínima instrucción o formación o respecto de las cuales no tienen información que les permita suponer que deben cumplir con obligaciones tributarias. Tomar este aspecto en cuenta precisamente busca salvaguardar una diferencia entre sujetos más o menos instruidos salvaguardando la igualdad en función del capital cultural de un individuo. Esta faceta de la igualdad tributaria resulta interesante ya que cumple el criterio de razonabilidad para establecer una diferencia que, en consecuencia, no será arbitraria ni ilegal ni injustamente discriminatoria. La igualdad entre los iguales involucra considerar diferencias fácticas ya que la igualdad de los hechos no puede presumirse en forma absoluta, sino que muy por el contrario debe admitir alguna probanza en contrario que no vulnere la igualdad, sino que la complete al permitir que ciertos aspectos que son el presupuesto para su operativización deban ser establecidos y no quedar entregados una fórmula aritmética o a una simple combinación de presunciones. Las personas son esencialmente iguales en dignidad y derechos, pero también son profundamente desiguales en sus aspectos o facetas secundarias y la vida en sociedad es un sistema de relaciones que funciona porque existen desigualdades, pero esas desigualdades no

pueden servir de fundamento para transgredir la justicia; y en materia tributaria esas diferencias deben ser incorporadas en el modelo tributario para mantener la igualdad ciudadana. Así, la igualdad ciudadana requiere que en materia tributaria se tome en cuenta la capacidad contributiva y también el grado de conocimiento o ilustración que haya de incidir en lo propiamente tributario, ya que ello está en directa vinculación con la justicia tributaria. Esta especie de igualdad desigual en lo tributario, paradójicamente, apunta a la justicia tributaria y a la igualdad jurídica. Ya he mencionado que la igualdad jurídica es un valor del ideario liberal que fue incorporado como principio jurídico en el Estado Liberal y que se ha constituido en parte principal del andamiaje democrático, lo que muestra que este principio jurídico admite diferentes fórmulas de aplicación y en todas ellas, para que mantenga su pretensión, debe haber un contenido de justicia que no es renunciable ya que es un contenido transversal a diferentes facetas del Estado de Derecho. En el caso tributario ya me he referido en el acápite anterior a su naturaleza transversal y por qué es así; y todavía queda más de manifiesto con lo que he señalado hasta ahora sobre el principio de igualdad tributaria, ya que para sostener a este último es indispensable que en su aplicación sean considerados aspectos distintivos de los sujetos tributarios para que el sistema tributario sea justo, pero esa justicia e igualdad deben incluir criterios de razonabilidad, tomar en cuenta la información existente y el grado de conocimiento que sobre esa información tributaria existe en la sociedad.

A propósito de la información existente en la sociedad contemporánea y el grado de conocimiento sobre ella, hay que tener en consideración aquella afirmación según la cual el conocimiento es

poder⁶³. El conocimiento no es estático ni en su generación ni en su apreciación y por lo tanto nuevas formas de conocimiento darán lugar a nuevas formas de poder⁶⁴ y con ello aparecerán nuevas desigualdades. Frente a las nuevas formas de desigualdad será necesario buscar nuevas formas de aplicar el principio de igualdad jurídica; es decir, ni la desigualdad ni la igualdad son estáticas en sus formulaciones fácticas o en sus formulaciones jurídicas. La sociedad denominada del conocimiento o de las redes sociales impone nuevas maneras de acceder al conocimiento y con ello nuevas desigualdades en dicho acceso. Por lo tanto, habremos de experimentar nuevas desigualdades y nuevos métodos para corregirlas accediendo a nuevas igualdades. Las formas de llegar a la igualdad serán tan variadas como las desigualdades que puedan surgir en el desarrollo humano, porque nuestra propia naturaleza nos pide cambiar y al cambiar dejamos atrás fenómenos que pensamos superados, aunque no siempre sea así. En este sentido, los sistemas tributarios se van adaptando a las nuevas formas de relación económica y social cumpliendo el objetivo recaudatorio sin dejar atrás la dinámica tensional entre la potestad de la autoridad que pretende esa recaudación y el actuar del sujeto tributario que quiere bienestar y

⁶³ Si bien se atribuye a Francis Bacon en su obra *Meditationes Sacrae*, no es menos cierto que suele también ser una expresión que habría sido utilizada por otros pensadores antes y después que él, tales como Aristóteles, Hobbes o Foucault.

⁶⁴ McLuhan, M.: *Comprender los Medios de Comunicación. Las Extensiones del Ser Humano*, Paidós, Barcelona, Buenos Aires, México D.F., Cultura Libre, 1996, p. 29. En este ámbito, McLuhan abrió las nociones de aldea global y la comprensión de los medios para explicar el cambio permanente en las relaciones de poder, acuñando expresiones tales como el medio es el mensaje al señalar que: 'En una cultura como la nuestra, con una larga tradición de fraccionar y dividir para controlar, puede ser un choque que le recuerden a uno que, operativa y prácticamente, el medio es el mensaje. Esto significa simplemente que las consecuencias individuales y sociales de cualquier medio, es decir, de cualquiera de nuestras extensiones, resultan de la nueva escala que introduce en nuestros asuntos cualquier extensión o tecnología nueva. Así, por ejemplo, con la automatización, es cierto que los nuevos esquemas de asociación humana tienden a eliminar puestos de trabajo. Ése es el resultado negativo. El lado positivo es que la automatización crea funciones para la gente o, lo que es lo mismo, una intensificación de su implicación en su trabajo y asociaciones humanas, que la precedente tecnología mecánica había destruido.'

respeto de su diferencia, pero sin que se vulnere un tratamiento jurídicamente igualitario.

En la sociedad del conocimiento, de la informática y de las redes sociales, han surgido nuevas formas de actividades económicas y respecto a ellas, el legislador tributario ha debido buscar fórmulas de tributación que involucren aspectos internacionales y también facetas computacionales. Pero ¿hasta qué punto los tributos sobre esas nuevas actividades ponen en riesgo una vez más las libertades y la igualdad? En el mundo contemporáneo, las plataformas para el comercio electrónico han llegado a niveles muy interesantes y tal vez en algunos casos asombrosos; pero la experiencia ha demostrado que siempre surgirá alguna novedad (positiva o negativa) que al convertirse en un medio generador de riqueza hará que el Estado busque una parte de esa riqueza a través de la recaudación tributaria para reunir los recursos que le permitan cumplir sus objetivos.

- VI. - PRINCIPIO DE RESPETO DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES.

En el contexto del Estado Democrático y Social de Derecho, la limitación al poder o potestad tributaria, necesaria e ineludiblemente conlleva el acatamiento y respeto del conjunto de derechos reconocidos a los ciudadanos. Esta afirmación, que puede parecer de una absoluta obviedad, se debe a que, con cierta frecuencia, se requiere hacerle presente a la Administración Fiscal que existen garantías y derechos del contribuyente para que, en definitiva, éste tribute lo que corresponde y no más ni menos.⁶⁵

⁶⁵ CEA EGAÑA, J. L.: "Estudios e Investigaciones: Los Principios de Reserva Legal y Complementaria en la Constitución Chilena", en *Revista de Derecho*, Vol. IX, diciembre 1998, Santiago de Chile, pp. 65-104.

La Administración Fiscal, ha ido evolucionando en esta materia, y muy especialmente en lo que se relaciona con los procedimientos administrativos para la determinación y cobro de los tributos, transitando desde una determinación de la obligación tributaria casi "misteriosa" a procedimientos cada vez más transparentes y reglados⁶⁶ y sin dejar de lado la posibilidad de recursos procesales en sede jurisdiccional o que los contribuyentes trasladen el procedimiento a dicha situación⁶⁷. Así, principios como la Tutela Judicial Efectiva o el principio general de Seguridad Jurídica⁶⁸ apoyado en la certeza del derecho, configuran un reflejo de la incorporación del respeto a los derechos fundamentales en el ámbito tributario que abarca a la Administración Fiscal y también al contribuyente.

El respeto a los Derechos Fundamentales constituye un principio en sí mismo que subyace en los ordenamientos jurídicos de los Estados de Derecho. Para llegar a este estado de situación, la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948, de la O.N.U., cumplió y cumple un rol de unificación junto con el Pacto de Derechos Civiles y el Pacto de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de 1966, dos instrumentos que fueron concebidos para profundizar el contenido de los iniciales 30 artículos de la Declaración Universal de Derechos Humanos.

A partir de lo declarado en el párrafo precedente, podemos concluir que este principio de respeto por los derechos fundamentales

⁶⁶ MODERNE, F.: *Principios Generales del Derecho Público*, Edit. Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 2005, p. 225.

⁶⁷ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE CHILE: *Sentencia del Tribunal Constitucional de Chile*, en el recurso Rol 207-95, en su Considerando 67º: Se ha considerado que, entre los elementos propios de un Estado de Derecho, se encuentran la seguridad jurídica, la certeza del derecho y la protección de la confianza de quienes desarrollan su actividad con sujeción a sus principios y normas positivas. Esto implica que toda persona ha de poder confiar en que su comportamiento, si se sujeta al derecho vigente, será reconocido por el ordenamiento jurídico, produciéndose todos los efectos legalmente vinculados a los actos realizados. En www.tribunalconstitucional.cl, visitado 12.06.2019.

⁶⁸ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE CHILE: *Sentencia del Tribunal Constitucional de Chile*, en expediente Rol 681-2006, Considerando Vigésimo Quinto, apartado quinto. En www.tribunalconstitucional.cl, visitado 12.10.2018.

encuentra su fuente en el derecho interno y en el derecho internacional, y en este último caso la adhesión y ratificación por los países miembros de la O.N.U., a través de instrumentos de ratificación internacional y a través de la recepción en los respectivos derechos internos ha incorporado el respeto de los derechos fundamentales como un principio en sí mismo de los Estados de Derecho, Democráticos y Sociales.

En el caso del derecho interno de los estados, el respeto a los derechos fundamentales se ha construido a través de la aplicación extensiva de normas de interpretación aceptadas por las respectivas judicaturas, las que han ido aplicando normas y principios de rango constitucional a casos propios de su conocimiento llevando a cabo un procedimiento no escrito de constitucionalización del derecho. Este fenómeno se presenta ya que el Derecho Constitucional ha tenido avances que los textos legales ordinarios y comunes tardan en integrar, por lo que los magistrados han abordado (consciente o inconscientemente) la tarea de incorporar en sus sentencias y fallos las normas y principios constitucionales en el entendido que las leyes comunes no pueden contrariar la Constitución ni superponerse a sus disposiciones. Para lo anterior, los jueces han debido realizar una labor interpretativa que algunos particulares cuestionan bajo el argumento de la incerteza jurídica; pero en realidad al presentar ese argumento se está confundiendo la necesaria actualización en la aplicación de los derechos fundamentales con la incerteza jurídica, situaciones que no son equivalentes. La incerteza jurídica dice relación con el desconocimiento de las disposiciones y sus efectos jurídicos, mientras que la constitucionalización del derecho viene a dar certeza sobre la vigencia y real aplicación de las normas de rango constitucional en las normas comunes del Estado de Derecho; es decir, el respeto a los derechos fundamentales, como principio, otorga certeza jurídica en un sistema normativo ya que vuelve evidente la primacía constitucional en este

ámbito sobre las normas comunes; normas comunes que deben respetar la norma máxima que es la Constitución. Es más, la legitimidad de un ordenamiento jurídico se juega en la aplicación de las normas y principios constitucionales a las normas comunes; no deben existir normas comunes que contraríen la Constitución, y si llegan a existir en casos específicos, la primacía constitucional es la que debe gobernar el sistema.

Ahora bien, en materia de derechos fundamentales y su respeto, el Derecho Internacional parece haber sido más prolífico y explícito, lo que explica que haya textos constitucionales con remisión a instrumentos internacionales sobre derechos fundamentales y su respeto, tales como los ya mencionados, sin perjuicio de que en los mismos textos constitucionales haya también un mandato imperativo al respeto y promoción de tales derechos fundamentales encomendado a los órganos del Estado.⁶⁹

aun cabe preguntarse ¿por qué el respeto a los derechos fundamentales ha de ser un principio dentro del ordenamiento jurídico? Hay diferentes respuestas que más bien apuntan a la fundamentación de esos derechos; pero desde una perspectiva práctica podemos afirmar que se trata de la base mínima necesaria para el respeto a cada sujeto tanto en sus aspectos individuales como sociales.

Atendido el respeto por los derechos fundamentales, se ha ido construyendo un verdadero catálogo de estos que, al menos considera la Declaración Universal de Derechos Humanos de la O.N.U., que contiene 30 artículos con un preámbulo. Precisamente en el último párrafo del preámbulo se indica: "LA ASAMBLEA GENERAL proclama la

⁶⁹ En el caso de la Constitución chilena, existe el artículo 5º, que en su inciso segundo dispone: 'El ejercicio de la soberanía reconoce como limitación el respeto a los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana. Es deber de los órganos del Estado respetar y promover tales derechos, garantizados por esta Constitución, así como por los tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentren vigentes.'

presente DECLARACIÓN UNIVERSAL DE DERECHOS HUMANOS como ideal común por el que todos los pueblos y naciones deben esforzarse, a fin de que tanto los individuos como las instituciones, inspirándose constantemente en ella, promuevan, mediante la enseñanza y la educación, el respeto a estos derechos y libertades, y aseguren, por medidas progresivas de carácter nacional e internacional, su reconocimiento y aplicación universales y efectivos, tanto entre los pueblos de los Estados Miembros como entre los de los territorios colocados bajo su jurisdicción.”.

Este mandato para el respeto de los derechos fundamentales, contenido en la Declaración mencionada es complementado con lo dispuesto en los artículos 28, 29 y 30 de la misma Declaración, en el sentido práctico del mínimo básico para la convivencia de los seres humanos y, en consecuencia, al menos por ello, deben ser respetados.

El artículo 10 de la Declaración, dispone que, en el establecimiento de los asuntos civiles o penales, todas las personas tienen derecho a un procedimiento transparente, público y justo, y ante tribunales independientes e imparciales. Este derecho fundamental es una regla básica de los ordenamientos que debe ser respetada para que exista Estado de Derecho y es aplicable no sólo a los tribunales tradicionales sino a cualquier ente que ejerza jurisdicción, es decir las facultades de conocer, resolver y hacer ejecutar o cumplir lo resuelto o juzgado. Si complementamos esta disposición con el preámbulo y con los otros artículos de la Declaración ya mencionados, podremos comprender que también en los procedimientos y procesos tributarios se deben respetar derechos como el justo y racional procedimiento que deviene de las normas de la Declaración Universal de Derechos Humanos; es decir las labores de la Administración, de la judicatura y del contribuyente también deberían estar encuadradas en el respeto tantas veces indicado. La Administración y los tribunales no están al

margen de los mismos, y el contribuyente tampoco; todos ellos deben respetar los derechos fundamentales tanto de fondo como de procedimiento. Esta afirmación puede parecer obvia; pero en el comportamiento de algunos contribuyentes no siempre está presente esta conducta, y la Administración con cierta frecuencia invade espacios que el contribuyente puede considerar lesionados por esa intervención, surgiendo la necesidad en el uno o en el otro de recurrir a los tribunales ordinarios de justicia o a los entes administrativos que puedan estar facultados para ejercer jurisdicción en la normativa respectiva.

En lo referido a una aplicación más concreta, el artículo 2 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos pone manifiesto que existe el derecho a los recursos legales cuando los derechos de un individuo hayan sido vulnerados o violados incluso cuando el transgresor o violador de esos derechos lo haya hecho "...en cargo oficial.", lo que viene en confirmar el respeto que las autoridades deben brindar a los derechos de las personas incluidos sus derechos fundamentales.

En esta perspectiva, podemos afirmar que no basta con enunciar los derechos fundamentales o manifestar el apego a los mismos, ellos deben ser aplicados en cada procedimiento y caso con las especificidades respectivas y con la progresividad que su naturaleza permita. No es lo mismo ir tras la aplicación de los derechos económico-sociales que respetar el derecho a la vida ya que este último es condición para que se pueda ejercer el primero. Esta priorización se puede considerar tal desde la perspectiva analítica ya que si apreciamos la necesidad de estos nos encontraremos con un escenario variado, la vida humana es frágil y temporal por lo que la búsqueda de los derechos fundamentales en todos sus niveles y jerarquizaciones no es un argumento para esperar por ellos, más bien es un incentivo para luchar por su pleno logro en cada caso individual.

Ahora bien, como ya he mencionado, en el plano tributario, el respeto por los derechos fundamentales es aplicable en la creación de los tributos, en su aplicación, en su determinación y en los procedimientos que puedan tener lugar con motivo de su determinación o accertamiento; pero también ese respeto debe hallarse presente en los casos y procedimientos a que hubiere lugar con ocasión de las normas que pretenden enfrentar la elusión y la evasión tributarias. La elusión puede ser abordada con medidas generales o específicas; desde el ámbito legislativo interno o desde el derecho internacional; con normas de procedimiento o con normas de accertamiento; y siempre habrá una dinámica tensional entre el ejercicio de la potestad tributaria del Estado y el respeto de los derechos fundamentales del contribuyente que sean pertinentes con la naturaleza del ámbito tributario. Pero esta dinámica, conduce a la interrogante sobre el alcance de los derechos fundamentales o, puesto de otra forma, a considerar si el ejercicio de estos tiene límites y cuáles son aquellos.

Las discusiones en este aspecto se perfilan en torno a limitaciones en el ejercicio de los derechos fundamentales con diferentes criterios de clasificación⁷⁰; pero más que extendernos sobre ellas, nos convoca un cierto equilibrio entre la potestad tributaria estatal y los derechos del contribuyente, en un contexto tal que los procedimientos involucrados tengan insertos dichos factores de equilibrio teniendo siempre presente que el Estado posee en su fiscalidad o hacienda un poder muchas veces incontrarrestable por un simple particular; y cuando escribo simple, me refiero al particular que no posee fuentes de poder económico cuyo influjo está tan presente en la sociedad

⁷⁰ TÓRTORA ARAVENA, H.: "Las Limitaciones a los Derechos Fundamentales", en *Estudios Constitucionales*, Centro de Estudios Constitucionales de Chile, Universidad de Talca, Año 8, nº 2, Talca, Chile, 2010, pp. 167 - 200.

contemporánea y dentro del mismo Estado Democrático y Social de Derecho.

Por lo pronto, un procedimiento ha de ser justo y racional, es cierto, y ha de ser susceptible de ser aplicado incluso a las más elevadas magistraturas y a los más dotados patrimonios privados. Sin embargo, ello requiere voluntad de quien debe aplicar los dichos procedimientos, voluntad que no siempre está presente o que estando presente puede ser subyugada por los entramados de la operatoria fáctica o las relaciones de poder.

Para que el ejercicio de la potestad tributaria sea equilibrado por el respeto a los derechos fundamentales, debe existir claridad normativa y certeza jurídica en la aplicación de las normas tributarias como elemento esencial. A su turno, los derechos fundamentales deben ser ejercidos en el contexto del Estado Democrático y Social de Derecho, lo que implica su respeto por la autoridad y por los ciudadanos, motivos por los cuales en las decisiones que se adopten en este y en otros ámbitos, por lo menos deben estar incluidos el derecho a la vida y a la integridad física y psicológica de las personas; el derecho de propiedad; el derecho a un justo y racional procedimiento; los derechos civiles y sociales; el bien común y los principios de solidaridad y subsidiaridad.

En cuanto a las limitaciones en el ejercicio de los derechos fundamentales para fines tributarios, el respeto por los derechos fundamentales de los demás sujetos coloca a cada contribuyente en situación de sometimiento a la ley tributaria en forma igualitaria; es decir, cada sujeto que ejecute un hecho gravado deberá responder por el tributo que ello genere en conformidad a la legislación tributaria, lo que involucra los posibles beneficios tributarios que, también conforme a la legislación, pudieren ser aplicables en cada caso específico; es decir, contribuyente alguno puede pasar a llevar los derechos fundamentales de otro contribuyente pretendiendo obtener algún beneficio fiscal ya que

esa sola circunstancia haría improcedente un tal beneficio. Cabe mencionar a este respecto que los artículos 4, 13, 14 y 17 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, del año 1789, en su contenido lleva implícito lo anteriormente indicado, sin perjuicio de los demás artículos de dicha Declaración, la que dispone que el ejercicio de los derechos naturales de cada hombre solamente reconoce aquellos límites que contenidos en una ley garanticen a los demás el disfrute de esos mismos derechos; y a su vez declara que para solventar los gastos de la fuerza pública y de la Administración debe existir una contribución común que se distribuya entre los ciudadanos de manera equitativa y en proporción a sus capacidades económicas; por lo tanto, ningún contribuyente podría valerse de ventajas injusta o ilegalmente obtenidas, y si alguno lo hace, el bien común y la justicia y paz sociales imponen la necesaria acción de la autoridad para reprimir semejante conducta.

Existen limitaciones que provienen de las realidades económico-sociales de cada sociedad y de la capacidad del Estado para poder responder a esas necesidades. Estas limitaciones miran a los derechos fundamentales de segunda generación, es decir a aquellos denominados económico sociales. Si bien es cierto, resulta comprensible que haya un núcleo mayor de limitaciones a su ejercicio por condicionantes materiales, no es menos cierto que ello no libera de su desarrollo a las respectivas sociedades y Estados, y, muy por el contrario, más bien impone el deber de crear o de facilitar la creación de las condiciones económicas que hagan posible su ejercicio pleno. En este sentido, las limitaciones al ejercicio de los derechos fundamentales de segunda generación, son más bien un desafío permanente para que los Estados Democráticos y Sociales de Derecho, respondan a las necesidades de sus integrantes; la existencia de estas limitaciones no debe ser una excusa para la autoridad ya que una de las obligaciones que hace viable

la existencia del Estado es la necesidad de concentrar el poder en un ente que permita ir disipando las limitaciones materiales de cada sociedad. Precisamente los tributos buscan subsanar las falencias que representan las circunstancias mencionadas; el Estado requiere recursos para cumplir sus objetivos y esos recursos financieros, en el mundo contemporáneo, se obtienen a partir de los tributos.

Una limitación importante dice relación con la naturaleza del tributo de que se trata en cada caso. Un contribuyente que ejecuta un hecho gravado es contribuyente a partir de ese hecho generador y no por haber ejecutado una conducta o hecho que no genera tributos. Esta estructura de generación tributaria puede parecer obvia, pero no está de sobra mencionar que el tributo se genera a partir de la comisión del hecho gravado y no por el simple hecho de ser ciudadano o residente en algún lugar. Para que una circunstancia o grupo de circunstancias tengan la potencia de constituirse en uno o en varios hechos afectos, debe necesariamente existir una decisión de la voluntad estatal expresada en una norma jurídica que cumpla con los procesos y estándares que previamente ha definido la fiscalidad en la Ley; y en ese proceso deben ser aplicados los derechos fundamentales con las características que ya he señalado para que pueda ser efectivamente una forma de recaudación fiscal útil y no un simple ejercicio aritmético o algebraico de suma o resultado neutro o cero.

Así, las limitaciones legales al ejercicio de los derechos fundamentales requieren la incorporación sustantiva y esencial de los mismos derechos fundamentales garantizados por la Constitución.

No pueden existir normas tributarias de rango legal que no respeten los principios tributarios y los derechos fundamentales contenidos en cada Constitución; pero a la vez, los principios constitucionales y los derechos fundamentales deben estar consagrados en la Constitución ya sea por vía expresa, o por vía interpretativa, o por

aplicación de tratados internacionales ratificados y vigentes en un Estado Democrático y Social de Derecho.

Para que un Estado Democrático pueda establecer limitaciones al ejercicio de un derecho, será indispensable que lo haga a través de una Ley y no en una norma jurídica de menor entidad. Se deberá tener en cuenta por el sistema legislativo de ese Estado la existencia, contenido y procedimientos que fije la Constitución; y también el contenido de los Tratados Internacionales que sobre Derechos Fundamentales estén vigentes en dicho país.

Los Tratados Internacionales en el ámbito tributario, ya sea que recaigan en mecanismos para evitar la doble tributación o imposición, o en la forma de estructurar y aplicar normas Anti-Elusivas (generales o específicas) o Anti-Evasivas, se han diseñado y negociado incorporando estos aspectos, aunque no siempre responden a las dinámicas internas de los procesos legislativos, por lo que frente a procesos de reformas tributarias en diferentes Estados, han existido organismos internacionales a los cuales se ha recurrido para obtener su opinión técnica que más o menos valide la reforma tributaria planteada. Esta forma de proceder puede ser útil para entender el verdadero sentido de un proceso de cambios tributarios en una sociedad, pero no garantiza que pueda implementarse. Frente a este procedimiento, la salvaguarda que deberá siempre existir es el respeto de los derechos fundamentales tal y como se ha planteado al insistir en que la creación y la aplicación de las normas tributarias debe incluir el respeto de los derechos fundamentales ya sea como garantías constitucionales o como normas legales para la creación de hechos generadores, o para normas legales de procedimiento o de accertamiento, liquidación y pago. El sistema tributario en su totalidad se juega la suficiencia e integridad de este en el respeto de los ya tantas veces mencionados derechos fundamentales.

Un sistema tributario requiere reglas precisas y orgánicas, justas, equitativas y racionales. El ímpetu recaudador no es suficiente para que exista cumplimiento tributario; también se requiere que el contribuyente adhiera al sistema tributario. La adhesión al sistema tributario por el contribuyente y los ciudadanos es posible en la medida que los resultados sean apreciables de manera directa y sencilla; y que no se requiera de largas y extenuantes explicaciones para ello. La mejor presentación de un sistema tributario pasa por un disfrute de sus resultados de una manera general y que esos resultados sean perceptibles por todos y cada uno de los ciudadanos del respectivo Estado.

El contribuyente que percibe el buen uso de los recursos que aportó a través del sistema tributario tendrá una tendencia menor a la elusión o a la evasión tributarias, y probablemente se someterá al cumplimiento tributario sin buscar medios de disminución de su carga impositiva. Esa misma percepción hará que, en cuanto sujeto de derechos y obligaciones, incorpore en sus procesos la consideración por el impacto social de sus conductas ciudadana y tributaria; y este comportamiento será el reflejo del respeto a los derechos fundamentales de los demás ciudadanos (contribuyentes o no) que en una versión contemporánea refleje a la ya mencionada Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, de 1789, en aquellos aspectos que dicen relación con el respeto a los derechos fundamentales de los demás sujetos que integran la sociedad.

En el otro lado del sistema tributario, el Estado en el ejercicio de su potestad tributaria, también y sobre todo requiere aplicar y respetar los derechos fundamentales toda vez que debe crear, aplicar y modificar el sistema tributario.

El Estado es el medio instrumental que concentra un enorme poder para transformar una sociedad y, como tal poder, en la

recaudación de ingresos tributarios necesita frenos. Uno de esos frenos es el respeto a los derechos fundamentales de las personas. El mayor deber en esta materia recae en el Estado, ente que, a través de sus diferentes funcionalidades (ejecutiva, legislativa, judicial), está en la necesidad de crear las normas tributarias con sus diferentes características, definiciones y requisitos; de aplicarlas y de evaluar el resultado y utilidad de su aplicación. Una vez concretada la recaudación, el Estado deberá invertir o gastar según las necesidades fiscales y sociales que haya definido, y, más tarde, evaluar y rendir las cuentas de dichos gastos e inversiones. Según el resultado de esas evaluaciones podrá ir perfeccionando el sistema tributario, sistema que por su naturaleza es mutable en función de los cambios sociales, económicos y políticos de cada Estado. El Estado y los contribuyentes y ciudadanos son los operadores y actores esenciales del sistema tributario; pero claramente el componente humano es definitorio: no hay Estado sin personas, pero si habrá personas si no existe el Estado.

Todo lo expresado configura una realidad que es dinámica y tensional. Ciertamente el Estado precisa de recursos para alcanzar sus fines, pero esos fines son tales en la medida que benefician a los sujetos que integran la sociedad respectiva, para lo cual el Estado es un medio y no un fin. Dicho de otra forma, las personas son las que tienen necesidades y el fin fundamental del Estado es dar cobertura a esas necesidades. Para cubrir esas necesidades el Estado precisa de estructura y financiamiento, teniendo en cuenta que sin el elemento humano el Estado carece de sentido. Esto lleva a que tanto las personas físicas como el Estado están sometidos al respeto por los derechos fundamentales en todas sus particularidades y entre ellas las propias de la materia tributaria.

El sistema tributario en un Estado de Derecho, Social y Democrático, tiene su sustento en la legitimidad de las medidas que en

su virtud adopten los agentes parlamentarios y ejecutivos, y al quedar expresado en la Constitución y las Leyes se sitúa en la aplicabilidad por los órganos jurisdiccionales para cada caso específico. La generación de un tributo pasa por varias etapas en un sistema democrático, etapas en que interviene una serie de actores y operadores. Cuando la autoridad ejecutiva revisa la necesidad de incorporar o de suprimir un tributo o de realizar modificaciones al sistema impositivo, inicia análisis técnicos a través de Hacienda y, como no, diálogos políticos antes de elevar un proyecto de ley al Congreso. Estas etapas son de gran importancia para que en los elementos sometidos a discusión sean incorporados aquellos factores que signifiquen mantener el respeto por los derechos fundamentales; pero, una vez aprobada la norma tributaria, cuando sea la oportunidad de aplicarla pueden surgir dudas o diferencias entre la fiscalidad y los contribuyentes ya sea sobre su contenido, o sobre aspectos procesales o de cálculo, o de temporalidad o de formas de cumplimiento. Para esta coyuntura deberán existir los procedimientos y los órganos de decisión que despejen las controversias en cada situación puntual, y en ellos las garantías y derechos fundamentales necesariamente deben estar incorporados y, más aun, deben ser aplicados tanto si están expresamente integrados como si ello proviene de las interpretaciones que hagan los órganos jurisdiccionales o, también, la que realicen los organismos administrativos. A cada cambio normativo tributario, surgirán diferencias y, con ellas, la necesidad de recurrir a los procedimientos y de bregar por la aplicación y respeto de los derechos fundamentales, sin perjuicio de que el conocimiento previo de normas y procedimientos resulta esencial para que sean aplicables los derechos fundamentales en todos los ámbitos y también en el aspecto tributario; es decir, la publicidad y el conocimiento generales siguen conformando elementos básicos para el ejercicio de los derechos ciudadanos y de los contribuyentes.

- VII.- PRINCIPIO DE PUBLICIDAD.

En este caso nos encontramos con la necesidad de que las normas jurídicas deben ser publicadas para que sean conocidas por los ciudadanos. Pero no basta cualquier publicación. La obligación de la autoridad de promulgar y publicar las leyes y otras normas jurídicas nace de la necesidad de dar satisfacción al derecho a conocer o saber. Para los ciudadanos sólo es posible dar cumplimiento a una disposición jurídica cuando la conocen o saben cuál es su contenido. Existen sistemas de presunción de dicho conocimiento, pero se basan en que la ley al menos haya sido publicada.⁷¹

El caso de las leyes tributarias no está exento de lo anterior; es más, las leyes tributarias suelen tener reglas especiales de fecha de entrada en vigencia, ya que al publicar una ley tributaria es frecuente que ya existan hechos gravados o impositivos ejecutados al amparo de una ley tributaria que resulta modificada con la nueva norma jurídica. Esta circunstancia no hace más que remarcar la necesidad de que la norma jurídica tributaria primero exista, segundo que sea publicada y tercero que satisfaga la necesidad de publicidad para conocimiento de los contribuyentes⁷², otorgando certeza sobre el derecho involucrado, certeza que también es un principio al cual me referiré más adelante.

Debido a la complejidad de las normas tributarias, socialmente no es suficiente la sola publicación de ellas y, por ello, la Administración Fiscal, en más de una ocasión se ha visto en la necesidad de efectuar

⁷¹ Los artículos 6º y 7º del Código Civil chileno, precisamente establecen la obligatoriedad de la ley desde su publicación en el Diario Oficial, agregando que se entiende conocida de todos y obligatoria desde la fecha de esa publicación, salvo que la misma ley publicada establezca otra regla para su publicación y fecha de entrada en vigencia.

⁷² DE POMAR SHIROTA, J. M.: "Seguridad Jurídica y Régimen Constitucional", *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, Vol. nº 23, Lima, 1992, pp. 143-144.

verdaderas campañas de difusión y capacitación de normas tributarias antes de controlar su cumplimiento y aplicación.

El contenido de la publicidad normativa produce que todos los actos, procesos, procedimiento y actuaciones que requieran de normas jurídicas sean también incorporados dentro de este principio. Todo procedimiento para que sea justo y racional requiere publicidad en cuanto a su contenido y en cuanto a su aplicación fáctica. No es posible pretender que un Estado de Derecho contenga o ampare procedimientos secretos o no públicos, ya que la publicidad está íntimamente vinculada con la consecución de la justicia mientras que el secreto o secretismo lo está a la arbitrariedad.⁷³ Por lo mismo, este principio incluye el deber de difusión de las normas, y ese deber hay que materializarlo a través de los medios de comunicación o difusión existentes en cada sociedad. A la fecha se sigue utilizando el soporte en papel combinado con el uso de plataformas informáticas o electrónicas. Hay sociedades en que las normas jurídicas son difundidas a través de publicaciones oficiales en papel (boletín o diario oficiales) que también quedan disponibles en sistemas informáticos o electrónicos, de manera tal que la combinación de ambos métodos ayuda a una mayor difusión. Los soportes electrónicos o informáticos suelen tener acceso masivo a través de dispositivos genéricos que permiten la publicidad y el conocimiento a través de Internet y de las denominadas redes sociales. Esto para las normas jurídicas en cuanto a la publicidad y conocimiento de las normas jurídicas mismas; pero también en cuanto a la operación de procedimientos que las incorporan en su aplicación, y es así como existen procedimientos tradicionales del derecho procesal que se ejecutan o informan en plataformas electrónicas de manera tal que, cada vez, se aplica con mayor fuerza la tramitación electrónica a través

⁷³ FERNANDO PABLO, M. y RIVERO ORTEGA, R.: *La Publicidad de las Sentencias en el Orden Contencioso-Administrativo*, Civitas, Madrid, España, 2001, pp. 32-35

de oficinas judiciales virtuales y de la incorporación de actos jurídico-procesales para su validez en dichas plataformas electrónicas. Es decir, mucho se ha avanzado en la publicidad de las normas jurídicas desde la época en que se procedía a la mera lectura de un edicto, en alguna lengua ininteligible para el destinatario, realizada en una plaza, hasta llegar al presente en que las redes sociales, sobre la plataforma de Internet, permiten dar difusión y conocimiento a las normas jurídicas de manera masiva y en diferentes idiomas.

Sin embargo, a pesar de los avances logrados en cuanto a la publicidad de las normas jurídicas, en el ámbito tributario existe una complejidad adicional ya que, si bien es cierto, el principio de publicidad normativa y procedimental es una forma de control de la potestad tributaria del Estado, no es menos cierto que aquello resulta atenuado por la existencia de una gran variedad de normas impositivas que son frecuentemente modificadas y distribuidas inorgánicamente en diferentes cuerpos legales.

La finalidad de control del poder estatal que pretende este principio se puede producir de manera más efectiva cuando se trata de los procedimientos tributarios, ya que las etapas de un procedimiento deben cumplir con completitud para que el contribuyente pueda ejercer sus derechos procesales en forma justa y racional. Un procedimiento cualquiera (y ello se aplica también a los procedimientos tributarios) debe estar dotado al menos de las etapas de discusión, prueba, sentencia, impugnación de la sentencia o recursos procesales. Esta estructura podrá variar con algunas otras situaciones, pero siempre habrá algún hecho debatido; al menos un período probatorio con medios de prueba ya sea que se hagan valer o no; una decisión de lo debatido; y la posibilidad de interponer un recurso procesal como medio de impugnación de lo resuelto. El procedimiento de que se trate necesariamente debe ser conocido por la sociedad en general, de

manera tal que la certeza jurídica sea una realidad material y no virtual produciendo seguridad sobre las etapas que un proceso tributario tiene y sobre el tiempo que puede o debe prolongarse la respectiva discusión, con lo cual se aminora la probabilidad de actuaciones arbitrarias por parte de la fiscalidad y también se disminuye la posible negación de conocimiento o afirmación de desconocimiento que pudieren invocar algunos contribuyentes frente al fenómeno tributario.

En este sentido, la publicidad normativa y procedimental en materia tributaria, cumple con un doble cometido: controla el ejercicio de la potestad tributaria constriñéndola a los términos de la ley y el procedimiento, los que han de ser públicos y no secretos ni reservados en cuanto al contenido de sus reglas; y por otra parte da cumplimiento al conocimiento que el contribuyente debe tener de la normativa y de los procedimientos tributarios, aunque su ejercicio se haga por especialistas en la materia.

Existe otro ámbito del principio de publicidad que se relaciona con los actos de los órganos del Estado y su carácter público. En este ámbito, la publicidad como principio incorporado a los actos de los órganos de la Administración Pública, ha significado un avance sustantivo al consagrar un diseño institucional que definió como principio general la publicidad y como situación de excepción regulada los casos de reserva o secreto de los actos de los órganos del Estado, que, dicho sea de paso, son denominados Actos de la Administración Pública y no de otra forma. El requerimiento de transparencia en los actos de la Administración del Estado o Administración Pública hizo necesario para el Estado contemporáneo el principio de publicidad y una vez instalado aquello hubo también necesidad de que fuera la norma habitual o general y no la excepcionalidad. Al efecto, el inciso segundo del artículo 8º de la Constitución Política chilena, vigente, dispone que: "Son públicos los actos y resoluciones de los órganos del Estado, así

como sus fundamentos y los procedimientos que utilicen. Sin embargo, sólo una ley de quórum calificado podrá establecer la reserva o secreto de aquéllos o de éstos, cuando la publicidad afectare el debido cumplimiento de las funciones de dichos órganos, los derechos de las personas, la seguridad de la Nación o el interés nacional.”.

Esta regla, expresada en los términos indicados, no ha estado exenta de discusiones, ya que al regular el acceso o forma de obtención de la información, mediante la Ley nº 20.285, se establecieron reglas que cada repartición pública aplica según su criterio, llegando a extremos como la necesidad de pedir audiencias con el jefe superior de un servicio público para obtener acceso a documentos propios del ciudadano peticionario por “interpretación” de la Ley nº 20.730 sobre Lobby (más de un ciudadano opina que se trata de problemas de comprensión lectora o derechamente de la voluntad de no dar acceso a los documentos en que se basa un acto administrativo susceptible de cuestionamiento por arbitrario).

La comunicación de las normas jurídicas a la ciudadanía en general es un aspecto importante de la vida ciudadana; pero no resulta suficiente la publicación como medio de difusión de las normas jurídicas. En el mundo contemporáneo ha surgido la necesaria complementación que significa la capacitación de la ciudadanía para comprender el contenido normativo de las leyes; ya no basta con la existencia de un medio de publicación o de difusión de las normas jurídicas. En materia tributaria esto requiere de una aproximación a los contribuyentes que haga comprensible el contenido de sus obligaciones tributarias (principales y accesorias) para facilitar el cumplimiento de las mismas. En este sentido, el principio de publicidad ha encontrado su fundamento en el derecho a saber que posee todo ciudadano y en especial todo contribuyente atendidas las especiales características que ha ido desarrollando el derecho tributario.

Los servicios u organismos estatales que velan por el cumplimiento tributario deben cumplir con funciones tradicionalmente consideradas específicas de los mismos, y además en el actual estado de la sociedad han incorporado labores de educación tributaria con el objetivo de mejorar el cumplimiento de los contribuyentes. Esta dimensión, que podemos denominar educación tributaria, se ha constituido en un elemento de gran importancia en la publicidad de las normas jurídicas tributarias ya que facilita la comprensión de las mismas una vez difundidas.

Para cumplir con el principio de publicidad no basta con dar a conocer la existencia y contenido de las normas jurídicas tributarias, también se requiere que exista comprensión e internalización del contenido por parte de los contribuyentes y, como no, cumplimiento de las antedichas normas jurídicas tributarias.

En la sociedad de la información y las redes sociales, el acceso a la ilustración sobre diversos temas es una realidad, pero ese solo fenómeno no garantiza que la publicidad se halle cumplida. Ello es válido para la población en general y para los operadores y usuarios del derecho en particular, y con mayor razón para quienes deben aplicar el derecho tanto en el momento de calificar un hecho, acto o circunstancia como en el momento de interpretarlo. Es decir, así como el contribuyente necesita tomar noticia, comprender, internalizar y cumplir una norma de derecho en general y de derecho tributario en particular; la autoridad tributaria (jurisdiccional o administrativa) necesita también tomar noticia, comprender, internalizar, interpretar y aplicar las normas jurídicas tributarias, pero luego de calificar el acto, hecho o circunstancia sobre la cual aplicará las reglas jurídicas tributarias.

El principio de publicidad tributaria es una necesidad para el contribuyente y un deber para la autoridad fiscal y para los órganos que ejercen jurisdicción. Sin embargo, este deber y límite para el Estado se

ve morigerado en sus alcances por el grado de instrucción de la autoridad específica que aplica el derecho al caso particular y concreto, motivo por el cual la capacitación de la fiscalidad y de los órganos jurisdiccionales es una necesidad permanente en la sociedad contemporánea si se pretende que tanto la ciudadanía como el Estado sean más profundamente sociales, democráticas y de derecho.

La afirmación anterior, se produce porque previo a cumplir con los deberes y obligaciones tributarias es necesario conocerlos y comprenderlos en su contenido y alcance. Por ejemplo, para efectuar una declaración y pago impositivos, el sujeto que efectúa una actividad económica comienza por indagar si esa actividad está afectada a tributos y cuáles son esos tributos; luego habrá de entender que le corresponde someterse a ellos porque su actividad constituye un hecho gravado o afecto; más tarde tendrá que averiguar por diferentes medios las normas que regulan la presentación de una declaración impositiva y las fechas y formas de pago a través de los órganos habilitados para recibir ese importe; es decir hay todo un proceso con procedimientos incorporados para poder dar cumplimiento a los deberes y obligaciones tributarias involucradas.

Pero, la publicidad como principio, tal como ya he señalado, tiene una dimensión que se ha ido profundizando en las últimas décadas y que consiste en que a la Administración Fiscal le ha sido incorporado el deber de dar a conocer todos sus actos y resoluciones con contadísimas excepciones que requieren de una ley que las sustente. Esta dimensión de la publicidad de los actos de la Administración Pública tiene sustento constitucional y de una verdadera garantía que además se inserta en el justo y racional procedimiento para los ciudadanos puedan efectivamente acceder a un sistema de justicia que se someta a los principios constitucionales en toda circunstancia. En el ámbito tributario este deber constituye una parte esencial de las garantías que recibe el

contribuyente, ya que le permite acceder a información que de otra manera sería complejo de conseguir ya que su existencia se debe expresar en leyes que fundamenten el actuar de la fiscalidad teniendo en cuenta el principio del derecho público que rige a los órganos de la Administración del Estado según el cual en derecho público solamente se puede hacer aquello que está expresamente permitido, no más ni menos. Es decir, el principio de juridicidad y el de legalidad exigen a los órganos fiscales someterse a la constitución y las leyes y actuar previa investidura o nombramiento legal y siempre dentro de las facultades que les otorgan las normas jurídicas; y si así no ocurriera, el contribuyente puede recurrir a los órganos jurisdiccionales mediante los recursos que el ordenamiento jurídico ha establecido para cada materia y situaciones generales que admiten la especificación posterior o preventiva en algunos casos.

La publicidad como principio general y como principio tributario, impone la existencia pública de las normas jurídicas tributarias en sus diferentes aspectos o etapas, y también en cuanto a la existencia pública de sus contenidos, efectos y alcances; pero la suficiencia de este principio se pone a prueba con la posibilidad de que el contribuyente y la Administración Fiscal comprendan o no comprendan los contenidos, efectos y alcances de las normas tributarias. Frente a este dilema existen circunstancias que protegen al contribuyente que está en la ignorancia sobre el contenido, efecto y alcance de dichas reglas. Cuando un ciudadano carece de los elementos para comprender la escritura o derechamente no sabe leer ni escribir, será probable que no comprenda tampoco el sentido y alcance de las disposiciones tributarias. Ahora bien, debido a la computarización de diferentes procesos tributarios, también puede ocurrir que frente a la modernización digital de la sociedad y del Estado, haya contribuyentes que sean analfabetos

digitales⁷⁴ y por ende no tengan las habilidades para desempeñarse tributariamente en las plataformas digitales contemporáneas.

Esta relación entre la publicidad de las normas jurídicas y la plataforma en que ellas se dan a conocer puede resultar virtuosa en cuanto se emplee aquella plataforma que otorgue las mayores posibilidades de difusión y comprensión, y en cambio será una relación viciosa si solamente propaga, pero no atiende a la comprensión del contenido de las normas jurídicas.

Este fenómeno incide de forma fundamental en la seguridad jurídica, ya que para lograr esta última se requiere de la publicidad entendida en la forma de difusión, conocimiento y comprensión de las normas jurídicas y de sus contenidos⁷⁵.

La exigibilidad de los deberes y obligaciones contenida en las diferentes normas jurídicas necesita de manera ineludible que el ciudadano conozca esas normas y que no pueda excusarse de su cumplimiento arguyendo desconocimiento por falta de difusión o por no vigencia⁷⁶. Un contribuyente podría invocar que no es aplicable una

⁷⁴ROSAS, M.C.: *El Analfabetismo Digital*. En <https://www.alainet.org/es/active/57191>, visitado en 20.10.2019. En este artículo, la autora sostiene que la brecha digital entre países o en su interior, tiene como una de sus manifestaciones el analfabetismo digital, y luego explica que los analfabetos digitales son tales en función de su no relación con las TICs: 'Así las cosas, los especialistas identifican tres grupos de personas en función de la relación que mantienen con las TICs: los llamados nativos digitales; los migrantes digitales; y, los analfabetos digitales'; y unas líneas antes expresa muy acertadamente que: 'Siguiendo con este razonamiento, el analfabeta digital es el individuo que desarrolla sus actividades personales, educativas y profesionales sin vincularse con tecnologías o medios digitales, limitando sus acciones y/o quehaceres a recursos tradicionales y concretos, principalmente relacionados con la lectura y escritura, centrados en el empleo del lápiz y el papel. Este concepto es novedoso porque remite a un enorme desafío, en particular para los países en desarrollo, que además de lidiar con el analfabetismo tradicional, ahora deben enfrentarse a una situación en la que, pese a contar con recursos humanos que poseen un cierto nivel educativo, no son capaces de insertarse plenamente en el mundo del siglo XXI'. Ciertamente que estas personas no pueden participar de manera directa con las TICs tributarias, lo que hace necesario un plan de educación en este campo.

⁷⁵ SERRANO ANTÓN, F.: "Seguridad Jurídica y Gestión del Riesgo Fiscal: Tax Rulings, APA, Procedimientos Amistosos, Arbitraje y Otras Técnicas en la Era Post BEPS", *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, nº 419, Madrid, 2018, pp. 13-15 y 52-53.

⁷⁶ ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A.; SOMARRIVA, M., y VODANOVIC HAKLICKA, A.: *Tratado de Derecho Civil, Partes Preliminar y General, Tomo I*, Editorial Jurídica de Chile, 1998, Santiago de Chile, p. 167.

norma especial porque ella se ha mantenido en reserva o en secreto, lo que es impensable en un Estado de Derecho; sin embargo, en ciertas transiciones políticas de regímenes dictatoriales a sistemas democráticos, se ha presentado el fenómeno de algunas normas denominadas secretas o reservadas y evidentemente por su carácter de secretas o reservadas no podemos saber el tipo de materia que regulan o que regularon⁷⁷.

En este ámbito, resulta ilustrativo mencionar el Amparo rol n° C-2867-2015 del Consejo Para la Transparencia de Chile, que en su considerando 18, razona lo siguiente: "18) Que resulta pertinente reiterar en el presente acuerdo, la preocupación de esta Corporación porque en el ordenamiento jurídico vigente existan aun leyes que tienen carácter secreto. En este sentido, cabe hacer presente que, en democracia, las leyes deben ser públicas para permitir su conocimiento previo a los ciudadanos, respecto de los mandatos, permisos y

En relación con la precisión acerca de si el conocimiento de la ley es una presunción o una ficción legal, al referirse a lo dispuesto sobre esta materia, en el inciso 1º del artículo 7º y en el artículo 8º, ambos del Código Civil de Chile, se indica que "El secular principio de que la ley se estima de todos conocida se basa en un poderoso interés social", interés que sería evidente considerando las palabras de ROBERTO DE RUGGIERO, en su obra *Instituciones de Derecho Civil, quien se expresó en este punto en los siguientes términos*: "si para ser dispensado de conformarse a la ley, bastase alegar que se la ignora, ella a nadie obligaría"(ROBERTO DE RUGGIERO, *Instituciones de Derecho Civil Tomo I*, Edit. Reus, Madrid, España, 1929, p. 92). Cabe agregar que, en la doctrina, en este aspecto, se suele indicar que el conocimiento supuesto que todos tienen de la ley no es en verdad una presunción, "...porque la base de toda presunción es que el hecho que se presume corresponde a lo que normalmente sucede, y es innegable que lo que acontece normalmente es la ignorancia del Derecho por parte de la generalidad de los ciudadanos, los cuales, en el enorme laberinto de las leyes dictadas sin interrupción no pueden conocer ni siquiera una pequeña parte de ellas. De ahí que se hable más bien de una "ficción legal", enfoque motivado por la necesidad social de que nadie eluda el cumplimiento de la ley, y con arreglo al cual se finge que con el hecho de su publicación nadie ignora sus preceptos, impidiendo así que se alegue su ignorancia" (ROBERTO DE RUGGIERO, *Instituciones de Derecho Civil Tomo I*, Edit. Reus, Madrid, España, 1929, p.92).

⁷⁷ En Chile, se han realizado investigaciones periodísticas sobre las denominadas leyes secretas de la dictadura de Pinochet, pero hay que resaltar que también existen algunas que corresponden a otros períodos de la historia legislativa de Chile. Un caso interesante es aquel en que el Consejo Para la Transparencia, acogiendo parcialmente el Amparo rol n° C-2867-2015, a raíz de una solicitud para conocer la Ley Reservada del Cobre, estableció como criterio dos aspectos: primero que la declaración de reserva de una ley **este** contenida en una ley de quórum calificado y que su eventual divulgación pueda afectar alguno de los bienes jurídicos que salvaguarda el artículo 8º de

prohibiciones que puedan ser impuestos a una comunidad. El carácter reservado o secreto de una ley (como ocurriría en la especie) impide aquella noticia general a los destinatarios de la norma. Así, no parece razonable que pueda invocarse ante un particular una restricción al ejercicio de un derecho fundamental contenida en el texto completo de una ley y modificaciones que resultan absolutamente desconocidas para éste, en atención al carácter de reservada del texto íntegro de ésta. En ese caso, le resultaría imposible cuestionar el fundamento de esta medida, lo que atentaría seriamente contra el derecho a un debido proceso. A este respecto, resulta pertinente hacer presente el estándar internacional en materia de publicidad y fuerza vinculante de normas denominadas "secretas", plasmado en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (caso C345/06, de 10 de marzo de 2009), que resolvió que no podía imponerse obligaciones a los particulares en un Reglamento no publicado en el Boletín Oficial de la Unión Europea. En dicho fallo se razonó, que el principio de seguridad jurídica exige que una determinada norma permita a los interesados conocer con exactitud el alcance de las obligaciones que les impone, por lo que, una normativa que no fuere publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea carece de fuerza vinculante en la medida en que pretenda imponer obligaciones a los particulares. En definitiva, la vigencia -a la fecha- en el ordenamiento jurídico nacional de normas que revistan el carácter de reservadas, representa un serio debilitamiento del principio democrático en que se basa nuestra institucionalidad republicana (artículo 4º de la Constitución Política de la República)."⁷⁸.

la Constitución, no siendo suficiente que la propia ley que se pretende reservada se autoasigne ese carácter.

⁷⁸CONSEJO PARA LA TRANSPARENCIA DE CHILE: *Decisión Amparo Rol C-2867-15*. En: http://archives.cplt.cl/artic/20160503/asocfile/20160503162826/c2867_15_prop_dec_mg_def_final.pdf, visitado en 20.08.2019.

El criterio transcrito alude a un estándar internacional que estaría recogido en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (caso C345/06, de 10 de marzo de 2009), y que concuerda con lo señalado hasta aquí, en el sentido que el conocimiento y comprensión del contenido y alcance de las normas jurídicas es fundamental para su cumplimiento, pero también para satisfacer el principio de seguridad jurídica. Es decir, el principio de publicidad de las normas jurídicas es esencial para que se pueda exigir el cumplimiento de las mismas reglas a los diferentes ciudadanos colocados en las mismas situaciones fácticas. Ahora bien, tal como ya he indicado, el principio de publicidad de las normas jurídicas tiene un aspecto más tradicional con el que se le suele identificar y hasta confundir cual es la difusión de las normas jurídicas; pero ese aspecto, si bien es un punto importante, ya no basta para la suficiencia del principio. En la actualidad se requiere, además de la difusión, la comprensión del contenido, y si bien existe la denominada presunción del conocimiento de las normas jurídicas una vez promulgadas y publicadas, ese conocimiento en la práctica no es necesariamente conocimiento del contenido y alcance sino más bien conocimiento sobre la existencia de una determinada norma jurídica, con lo cual podríamos situar el principio de publicidad de las normas jurídicas en un desarrollo que reconoce al menos cuatro etapas: promulgación y publicación; difusión; comprensión e internalización por los sujetos; cumplimiento por los sujetos. En todas estas etapas cumple un rol más o menos trascendente la plataforma o medio en que se hace la difusión de las normas jurídicas.

La promulgación y publicación de las normas jurídicas corresponde a un espacio de procedimientos en que, aprobada una norma jurídica ella es mandada a publicar y se publica; para que ese proceso sea socialmente masivo se procede a su difusión en el afán de que se generalice su obligatoriedad; una vez que los sujetos

destinatarios de la norma la comprenden, la norma jurídica requiere la internalización de ese contenido y sus efectos por los sujetos que deben aplicarla y por aquellos que deben cumplirla, y, finalmente, esa aplicación y ese cumplimiento requieren de control y fiscalización para que la norma jurídica cumpla su cometido y genere sus efectos propios o aquellos que deriven de su falta de cumplimiento.

En el contexto anterior, la necesidad de comunicar a los sujetos impone utilizar múltiples plataformas de difusión. En la actualidad, se utiliza el medio impreso y también el medio informático, de manera que, en la sociedad contemporánea los soportes sobre los que se desenvuelven las diferentes plataformas aumentan las posibilidades de que los sujetos destinatarios de la aplicación y cumplimiento de las normas jurídicas accedan a dichas reglas jurídicas, otorgando mayores alternativas de conocimiento de las normas jurídicas en cada área, e incluso permiten que los procesos asociados a diferentes normas jurídicas se ejecuten o lleven a cabo en dichas plataformas⁷⁹.

La publicidad como principio jurídico inmerso en la sociedad del conocimiento ha logrado un desarrollo que le otorga características de un proceso y, como tal, poseedor de una entidad que muestra vitalidad y posibilidades de un desenvolvimiento que lo entroncan con la educación de los sujetos que deberán cumplir las normas jurídicas vigentes. El proceso educativo contemporáneo plantea desafíos en este sentido ya que el conocimiento base para poder comprender normas jurídicas tiene un contenido a partir de la lectura de un texto independientemente de la plataforma en que ese texto se encuentre contenido y a ello hay que adicionar la formación en los valores de respeto, tolerancia y convivencia que fundamentan el acatamiento de

⁷⁹ Por ejemplo, la tramitación electrónica de juicios efectuando presentaciones on-line a través de un computador o de un teléfono celular; o la aceptación de la propuesta electrónica de declaración de impuestos también a través del computador o del teléfono celular o de una tablet o de otro soporte o a través de alguna red social.

las normas jurídicas cuando ellas son justas; es decir, existe la técnica para la lectura pero también se requiere la comprensión de lo que se lee y la razonabilidad de la norma que la haga acatable y acatada por los sujetos. Si el contenido de una norma jurídica es ininteligible o incomprensible o el sujeto lector no posee las herramientas para comprender el texto y su alcance, resultará muy arduo el proceso para cumplir el contenido de la norma. Esta situación, impone a la autoridad estatal la necesidad de generar y fomentar niveles de educación que permitan a los diferentes sujetos acceder al conocimiento e integrarlo en sus quehaceres habituales. Pero la comprensión del contenido de una norma jurídica no es solamente un factor técnico, sino que también debe involucrar a los sujetos en la necesidad u obligación de cumplir dicho contenido, es decir, una lectura con educación o cultura cívica.

Así pues, ya hemos podido revisar que el principio de publicidad de las normas jurídicas tiene una sustancia y alcance más allá de lo que ordinariamente se pudiera pensar. Y en esa línea de reflexión, cuando se trata de normas tributarias, es más patente la urgencia de educar en cuanto a la finalidad de los tributos y su utilidad para el desarrollo de las políticas públicas en razón de la solidaridad que proviene de la vida en sociedad.

- VIII.- PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD.

Este principio es consecuencia de la realización del hecho gravado o impositivo previamente descrito en la ley, ya que una vez que ello ocurre es obligatorio para el contribuyente cumplir con el tributo que su actuación ha generado. En la hipótesis de no acatamiento por el ciudadano, la Administración Fiscal estará habilitada para utilizar los medios coercitivos o de cumplimiento que la misma ley debe haber dispuesto, teniendo en cuenta que la tributación modifica o debiera

modificar la forma original de distribución de las rentas en las diferentes comunidades tendiendo a estrechar las diferencias a través de la utilización de la progresividad de los tributos.⁸⁰

Es interesante reparar en que la realidad de este principio supone que previamente se hayan cumplido otros como la publicidad a la cual ya hemos hecho referencia. Esta consecuencia tiene como causa que el principal objetivo de los tributos es la recaudación y ella necesita conocimiento de las reglas aplicables o utilizables.

La obligatoriedad tributaria, por tanto, hace referencia al cumplimiento de las obligaciones de dicha naturaleza, lo que a su vez está vinculado a la obligatoriedad de las normas jurídicas que consagran dichas obligaciones.

Las normas jurídicas tributarias tienen un contenido especial, por lo que, con mayor razón, su obligatoriedad es de carácter jurídico.

Si bien la obligatoriedad de toda norma jurídica es desde la publicación misma o en alguna fecha a partir de esa publicación, la realidad técnica de la materia tributaria ha impuesto reglas peculiares en atención a la oportunidad en que pueden acontecer los hechos impositivos o considerando la oportunidad en que debe ser efectuada su declaración o su pago. Así, para modificar reglas sobre los impuestos de declaración y pago anual, cuando esa alteración se refiere a las tasas o a los elementos para calcular las bases imponibles la vigencia será desde el día primero de enero del año siguiente al de su publicación, lo que obedece a la consideración acerca del cambio en la estructura financiera del giro de un contribuyente que puede acarrear el cambio en las reglas tributarias, toda vez que, si esa modificación rigiera de inmediato, ello afectaría el desempeño de la operación comercial o económica gravada que ya está en ejecución y cuya composición se

⁸⁰ NEUMARK, F.: *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1994, p. 211.

efectuó con las reglas vigentes en el ejercicio comercial que aun transcurre.

Lo interesante es que el criterio de razón económica señalado pone de manifiesto la necesidad de certeza jurídica en cuanto a la definición de las reglas jurídicas aplicables a un determinado momento económico; y ello contribuye a la obligatoriedad del contenido de la norma jurídica tributaria, desde el momento en que la legitimidad de las reglas jurídicas tributarias permea a la necesidad del contribuyente de cumplir su contenido.

La materialización de la obligatoriedad conlleva la necesidad de cumplir la norma, y debo agregar que, si esa necesidad no es de la entidad suficiente, el contribuyente tenderá a no cumplirla, en cuyo caso habrá procedimientos para compelerlo al cumplimiento.

La perspectiva de la obligatoriedad como un principio surge por la necesidad de dar certeza acerca de la juridicidad y su vigencia. Pero esta obligatoriedad nace de la potestad del Estado y no del acuerdo de voluntades privadas, por lo que aun cuando es la voluntad ciudadana la que permite que el Estado exista, el Estado es el depositario de las potestades que en tal carácter se le han entregado, y, a través del poder legislativo que concurre a la creación de las leyes se constituye un momento de legitimidad de las normas que es relevante; y a esa legitimidad de generación o producción debemos agregar una legitimidad de contenido. La legitimidad de contenido en el caso de las normas legales tributarias tiene al menos dos componentes: uno de carácter técnico económico en cuanto a la suficiencia del tributo de que trate y otro que dice relación con la real utilidad que represente aplicar la norma tributaria específica (tributo, exención, beneficio, otro), es decir la suficiencia recaudatoria. En el ámbito de la necesidad de cumplir u obligatoriedad, cuando el contribuyente percibe y entiende que el tributo posee las dos suficiencias mencionadas, su comportamiento será

en la dirección de cumplir con la norma jurídica tributaria para acatar la obligatoriedad de la misma; pero esa misma suficiencia hará igualmente aplicable la norma y exigible si el contribuyente no la cumple, ya sea que perciba esos elementos o no los perciba, y lo que podría variar, según el sistema jurídico de que se trate, es el tipo de responsabilidad que ese incumplimiento genere. Convengamos en que, en cualquiera de las hipótesis planteadas, el contribuyente, siempre deberá cumplir la obligación tributaria principal y en lo que podría existir alguna diferencia es en la aplicación de las eventuales sanciones (civiles, penales o administrativas si correspondiere). Además, el fenómeno de faltar alguna de las suficiencias mencionadas (técnica o recaudatoria), aunque no le reste atribuciones legales a la Administración Tributaria para exigir el cumplimiento, producirá en la ciudadanía en general y en los contribuyentes en particular, la idea de que son aceptables las conductas que eviten o que infrinjan el cumplimiento tributario, ya sea mediante elusión o evasión.

Esta última circunstancia nos enfrenta a un doble sentido de la obligatoriedad: aquella que viene de las facultades o potestades estatales y aquella que proviene del valor que le asigna el ciudadano o el contribuyente en su caso. Como ya he mencionado, la necesidad de otorgar certeza a la juridicidad nos instala en la primera de estas facetas de la obligatoriedad, pero no es factible obviar la segunda de ellas ya que en el largo plazo su ausencia producirá efectos no deseables.

Ahora bien, frente a un eventual incumplimiento por el contribuyente se vulnera la obligatoriedad y la autoridad tributaria deberá usar las herramientas jurídicas a su alcance para corregir esa situación. Pero no obstante lo anterior, subsiste el hecho de que se habrá lesionado la obligatoriedad jurídica tributaria y esa vulneración le restará fuerza a la obligatoriedad desde una perspectiva específica ya que la obligatoriedad general de la norma subsistirá, aunque debilitada

en forma específica o relativa. Para recomponer la obligatoriedad dañada o debilitada, la autoridad fiscal deberá tener en consideración el grado de conocimiento que sobre la norma tributaria tiene el contribuyente y de todas maneras la fiscalidad aplicará los mecanismos sancionatorios del caso. Si el contribuyente acredita que no tenía el conocimiento necesario de la norma se podría atenuar su aplicación (disminución del monto o quantum), pero no se podría aceptar el cese completo de las consecuencias del incumplimiento tributario ya que de hacerlo se pondría en riesgo la obligatoriedad general de la norma jurídica tributaria lo que no es aceptable en un ordenamiento jurídico con la pretensión de otorgar certeza jurídica y de que la obligatoriedad jurídica es un principio vigente.

Desde una perspectiva de realidad, la obligatoriedad de la ley pasa por la posibilidad de su conocimiento, pero la necesidad de seguridad y certeza jurídicas termina por imponer la presunción o la ficción legal de conocimiento a partir de su publicación en una plataforma que sea la aceptada como elemento de publicidad. Se acostumbra a usar la afirmación de que el derecho no se prueba porque se da por conocido, conocimiento que al menos se considera indubitado cuando se trata de la aplicación que hacen los jueces o quienes ejercen jurisdicción; sin dejar de lado la necesidad de lo anterior, tampoco es dable desconocer que hay más de un factor que convierte dicha afirmación en un deber ser que no se corresponde con la totalidad de las leyes vigentes; existen leyes que las personas conocen por la aplicación que se ha hecho de ellas y no porque hayan sido publicitadas, pero se continúa con la afirmación de su conocimiento presunto o ficto; más si avanzamos en el nivel de especialidad de las leyes, podremos observar y afirmar que cuanto más técnico es su contenido más difuso es el conocimiento general pero más profundo el conocimiento que requieren los operadores jurídicos que intervienen en su aplicación. Es decir, a

medida que aumenta el contenido técnico de una ley el conocimiento de ella se aleja de la comprensión general, pero se aproxima a quienes la deben utilizar en el ejercicio de sus actividades ya sea como sujetos sometidos a ella, como operadores jurídicos de la misma o como entes fiscalizadores o jurisdiccionales que la controlan en su aplicación o efectos. Esta descripción nos presenta una situación que resulta congruente con las leyes tributarias, y como tal realidad nos lleva a aquellos casos en que se acepta el desconocimiento de la ley debido a su contenido más técnico y bajo la idea de que la finalidad preeminente de las leyes tributarias es la recaudación y no la sanción (salvo delitos tributarios), lo que conduce a una especie de aceptación de que la obligatoriedad de la ley tributaria es en cierto sentido relativa⁸¹.

Pero no sólo el contenido especializado de las leyes tributarias tiene incidencia en su obligatoriedad, también lesiona esa exigencia la cantidad profusa e inorgánica de reglas legales tributarias vigentes⁸² y por ello el legislador tributario, consciente de dichos factores admite circunstancias en que la obligatoriedad se atenúa, pero siempre a través de la misma ley y no por desuso.

La atenuación de la obligatoriedad legal en materia tributaria es expresada y queda contenida también en normas legales; es decir el legislador tributario asume las problemáticas que morigeran la

⁸¹ Sobre el particular, sirva como caso el del Código Tributario en Chile, D.L. 830 de 1974, en su artículo 36 bis, que permite corregir errores en la declaración de impuestos antes de que haya liquidación o giro; o en su artículo 106, cuando el contribuyente realiza una auto denuncia; o en el artículo 107 del mismo Código al permitir que el Servicio de Impuestos Internos o el Tribunal Tributario y Aduanero, aplique las sanciones del caso según diferentes consideraciones entre las cuales están: el grado de cultura del infractor, y; el conocimiento que hubiere o pudiere haber tenido el infractor acerca de la obligación legal infringida.

⁸² REYES OLMEDO, P.: "Informática, Seguridad Jurídica y Certeza en el Conocimiento del Derecho", en *Revista Chilena de Derecho Informático*, del Centro de Estudios de Derecho Informático, Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, nº 1, 2002, Santiago de Chile. En: http://web.uchile.cl/vignette/derechoinformatico/CDA/der_informatico_articulo/0,1433,SCID%253D10850%2526ISID%253D291,00.html, visitado en 30.04.2019

obligatoriedad y las convierte en parte de dicha obligatoriedad. Puede parecer paradójico, pero desde la óptica de la técnica legislativa esta forma de asumir la situación permite mantener algún control sobre las circunstancias fácticas y sobre la mayor o menor intensidad con que se ve atenuada la obligatoriedad. Así, una vez realizado el hecho impositivo, la necesidad de cumplir la obligación tributaria generada y sus efectos sigue intacta y su mayor o menor exigibilidad queda regulada en la ley y entregada a los entes fiscalizadores o jurisdiccionales de carácter tributario.

Aunque ya hemos revisado la obligatoriedad desde la perspectiva de la necesidad de cumplir la ley tributaria y de los factores que pueden incidir en esa necesidad, por desconocimiento o falta de publicidad y comprensión, cabe aun preguntarse sobre la exigibilidad del contenido, o en otras palabras acerca de la potestad que la fiscalidad detenta para exigir su cumplimiento. En el ejercicio de esta potestad, la autoridad fiscal puede compeler al cumplimiento a través de diferentes herramientas jurídicas que las mismas leyes tributarias le otorgan. El principio de legalidad tributaria se manifiesta una vez más en esta forma de articular las facultades del administrador tributario; es decir, para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria con la plenitud de sanciones o en forma atenuada, deberá hacerlo basándose única y exclusivamente en aquello que la ley expresamente le permite. Desde este ángulo, el principio de obligatoriedad no parece estar en riesgo aunque genere dudas sobre su amplitud ya que la operatoria de la fiscalidad para aplicar la plenitud de sanciones o sus alternativas de atenuación, por una parte están en la ley y por otra siguen teniendo el mismo objetivo recaudatorio de ingresos tributarios que ya hemos señalado; es decir, la atenuación de una sanción será en función del cumplimiento de la obligación tributaria principal en sus distintos grados de intensidad posibles. Desde un punto de vista práctico la autoridad

fiscal parece preferir recaudar antes que sancionar salvo, claro está, las figuras más graves considerando monto y conducta en el tiempo del contribuyente infractor⁸³. No está de sobra tener en cuenta que esta forma de enfrentar las infracciones tributarias es riesgosa ya que puede volver inerte la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria y llevar a la frustración del objetivo recaudador al perder seriedad y gravedad la acción de control tributario.

Otro aspecto de la obligatoriedad lo podemos observar en las reglas aplicables a los contribuyentes transnacionales o a los grandes contribuyentes nacionales. El lobby que este tipo de contribuyentes realiza, por más regulado que esté en las legislaciones internas, puede ser muy difícil de contrarrestar en un sistema de economía globalizada como el que hoy existe. Los intentos por establecer reglas especiales para estos contribuyentes que se superpongan a las leyes locales son cada vez mayores, incluso dichos contribuyentes podrían influir o interferir en las negociaciones sobre el contenido de tratados internacionales de carácter comercial o directamente tributarios o sobre los derechos individuales que estén en relación con aspectos comerciales o tributarios. En este sentido, se podría reflexionar sobre una obligatoriedad especializada, en cuanto se otorguen reglas puntuales para este tipo de contribuyentes contenidas en leyes internas bajo el

⁸³ El caso chileno sobre financiamiento “irregular” de la política, viene a ser un delicado ejemplo de esta posibilidad de conducta fiscal. El Servicio de Impuestos Internos, órgano fiscalizador tributario chileno, tiene la titularidad exclusiva para ejercer la acción penal en materias penales tributarias y decidió no ejercerla en aquellos casos personas jurídicas que financiaron a partidos políticos y políticos en particular, ya que una vez descubiertos los primeros casos aplicó una doctrina que había sostenido con anterioridad para ciertos casos y no tan masivamente como la usó en el caso político mencionado. Esa doctrina consistió en que estableció la posibilidad para que las personas jurídicas que financiaron a diferentes políticos y partidos políticos, mediante boletas de honorarios ideológicamente falsas se auto-denunciaran y pagaran los impuestos y las multas aplicables, hecho lo cual no ejerció la acción penal tributaria bajo el argumento que su finalidad es recaudar y no perseguir penalmente (daban cuenta de servicios que nunca fueron prestados a las personas jurídicas por los receptores de los pagos, figura bastante burda en el sistema tributario chileno y usada por décadas, de manera que la “sorpresa” de las dirigencias no pasó de ser una simulación socialmente aceptada). Con esta conducta del S.I.I. chileno, el Ministerio Público no pudo perseguir

rótulo de estatutos especiales como estatutos de inversionistas extranjeros o de grandes contribuyentes, o en acuerdos internacionales bilaterales sobre doble tributación. Esta obligatoriedad especial no tiene por qué ser atenuada en cuanto a su exigibilidad, sino más bien tendrá un contenido especial que será igualmente exigible que para los demás contribuyentes, por lo que deberá prestarse atención al contenido de dichos estatutos si se opta por ellos.

Claro está que a este tipo de contribuyentes le parecerá más adecuado negociar antes que verse sometidos a un sistema de exigibilidad que pueda contener sanciones por incumplimientos tributarios, y, en todo caso, la Administración Tributaria no podrá dejar de lado el ejercicio de sus atribuciones para hacer efectiva la obligatoriedad ante estos contribuyentes.

Sin perjuicio de lo indicado, el contenido de unos tales estatutos para grandes contribuyentes o para inversionistas extranjeros, debería cumplir con los principios que atraviesan el sistema tributario interno de cada país y no significar un tratamiento que permita conductas abusivas o que lesionen la probidad de las autoridades y las regulaciones internas sobre infracciones y sobre probidad y transparencia.

Entre otras reglas, los estatutos especiales deben incluir las normas que establecen la responsabilidad penal de las personas jurídicas por figuras como la negociación incompatible; actos de corrupción; el lavado de activos ya sea que se usen esquemas tributarios u otros; delitos tributarios; otros que puedan incidir en el cumplimiento tributario de este tipo de contribuyentes.

Una estructura de este tipo tiene una finalidad más vinculada con la inversión antes que con el control tributario específico, y requerirá de una autoridad administrativa con voluntad clara de que las normas

la arista tributaria de estos casos. Hubo situaciones insólitas como la de una sociedad dedicada al giro del litio que figuraba como militante de un partido político.

establecidas sean aplicadas y cumplidas; ello en el caso que se siga un esquema de este tipo ya que bien podría ocurrir que con estos acuerdos marco o estatutos especiales se vulneren principios como la igualdad ante la ley, la prohibición de tratamiento arbitrario en materias económicas por parte del Estado o de sus Servicios; la no discriminación arbitraria; la igualdad ante la ley; la justicia tributaria, sólo por mencionar algunos.

En todo caso, el principio de obligatoriedad tributaria debe ser siempre satisfecho desde la perspectiva de que, una vez realizado el hecho gravado, el contribuyente debe cumplir con las consecuencias que ello le significa. Las consecuencias para el contribuyente sabemos que dicen relación con dar cumplimiento a la obligación tributaria principal y a las accesorias, entendiendo que la solidaridad involucrada permite que mediante este cumplimiento se modifique la distribución original de la riqueza en las diferentes economías.

Una mención especial merece la precisión sobre la circunstancia que, si bien la obligación tributaria es un vínculo jurídico, su obligatoriedad no deviene de un acuerdo de voluntades, sino de una potestad del Estado para atender las necesidades del colectivo social y de una necesaria solidaridad social.

Los tributos no provienen de la negociación o acuerdo de los particulares con el Estado, son la forma en que el Estado obtiene recursos para efectuar el financiamiento de sus programas. Por lo que, al mencionar la posibilidad de negociaciones o acuerdos, ellos se deben enmarcar en los límites que establece la Constitución y las leyes, no siendo permisible abdicar de ellos en aras de una eventual inversión por más significativa que ella sea. La misma razón es aplicable frente al argumento del crecimiento económico con base en rebajas impositivas; si bien es cierto que a mayor crecimiento es probable que haya una mejor recaudación, no es menos cierto que ello será plausible en la

medida que las normas sobre cumplimiento sean acatadas y fiscalizadas para el evento de que ello no ocurra. La obligatoriedad no puede ser sacrificada para un eventual incremento en la recaudación tributaria que, en el caso de producirse, será transitorio. En este sentido, las amnistías tributarias para repatriar capitales que se encuentren en alguno o en varios de los denominados paraísos o refugios fiscales, tienen una cierta motivación más de naturaleza económica antes que tributaria, pues con ellas se busca lograr el retorno a un país determinado de rentas que, aparentemente, fueron generadas en el territorio de ese país; pero nada garantiza que ello sea efectivamente así ya que bien podría tratarse de recursos que a su vez provienen de otras latitudes y su "repatriación" podría deberse a los beneficios emergentes de la amnistía tributaria, produciendo un eventual blanqueo de recursos o lavado de activos.

Esta herramienta es de suyo compleja, por lo que resulta más apropiado desde la perspectiva de las administraciones tributarias de los diferentes países, la tendencia a adaptar los esquemas tributarios locales fomentando la promoción del comercio internacional y enfocarse en la obtención de la neutralidad de los sistemas tributarios nacionales. Para estos objetivos, los intercambios de experiencias internacionales son de suma utilidad, tal como lo es propender a sistemas tributarios con reglas semejantes o criterios similares que salvaguarden la libertad de los sujetos sin lesionar el ejercicio de las potestades estatales en la materia⁸⁴.

Por lo tanto, el principio de la obligatoriedad se instala en la necesidad de fortalecer los sistemas tributarios locales incorporando herramientas de cumplimiento y fiscalización que faciliten la ejecución informada de las diferentes obligaciones tributarias. Es decir, no se trata

⁸⁴ PÉREZ ARRAIZ, J.: *El Fraude de Ley en el Derecho Tributario*. Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, España, 1996, pp. 113 a 118.

de debilitar el contenido de las normas jurídicas tributarias para mejorar la recaudación; se debe mejorar el estándar normativo tributario adecuándolo a los tiempos contemporáneos de la sociedad de la información y de los derechos sociales; el surgimiento de nuevos hechos o formas de relaciones comerciales mueve al Estado a crear las normas tributarias que consagren los hechos gravados que se requieran como consecuencia de esas nuevas formas de relación económica y sobre plataformas que digan relación con el cambiante escenario que estamos protagonizando. La sociedad de la información es por lo mismo la sociedad de los cambios y esos cambios incluyen las actividades nuevas que pueden ser fuente de obligaciones tributarias por situaciones que en el pasado no se avizoraban y que hoy son fundamentales para acercarse a las necesidades ciudadanas y del Estado.

- IX.- PRINCIPIO DE CERTEZA.

La certeza como principio debe recorrer todo el sistema jurídico tributario toda vez que es un principio que forma parte del ordenamiento jurídico en general.

El principio de certeza jurídica o certeza del derecho se traduce en la claridad sobre cuál es el derecho vigente de tal manera que permite al individuo una cierta protección frente a cambios arbitrarios de ese derecho vigente⁸⁵. Es la antesala del principio de seguridad jurídica o garantía de que el derecho vigente se aplica y será cumplido.

Las normas jurídicas, regulan aquellas situaciones y relaciones de mayor relevancia social, y el contenido de dichas normas jurídicas ha de estar vigente, y en cuanto tal vigencia debe ser conocida para que los ciudadanos tengan noticia de las reglas y sus efectos o consecuencias tanto si las cumplen como si no las cumplen.

Las leyes tributarias participan de la descripción señalada y tienen que describir íntegramente y en forma precisa los diferentes elementos de las obligaciones tributarias (hecho gravado; sujetos; tasas o progresiones; determinación, liquidación o accertamiento del quantum; formas y plazos; etcétera).

Así, cuando el ciudadano examine o conozca la ley tributaria del caso, podrá saber si es contribuyente o no, y la forma de cumplir en caso de que efectivamente lo sea.

La certeza del derecho se desarrolla en diferentes etapas y, tratándose de la certeza en el ámbito tributario, ella constituye una necesidad de éste para cumplir con su objetivo recaudatorio una vez que están definidas las prioridades para el gasto público; es decir, la recaudación que se persiga debe ser coherente con el gasto público en términos de programas y de proyección de la sostenibilidad de estos, de acuerdo con las decisiones que adopte una sociedad. La prosecución del objetivo recaudatorio, como meta de los sistemas tributarios, debe ser procurada incorporando la idea de que las decisiones económicas siempre son influidas por los tributos de los respectivos sistemas tributarios y se debe intentar que las distorsiones a que las someten los tributos y sus combinaciones sean las menos posibles, aspecto en el que también incidirán los costos vinculados al cumplimiento tributario y al control o fiscalización de dicho cumplimiento.

Para conseguir lo anterior, resulta indispensable la justicia tributaria, aspecto que deberá ser expresado tanto en la "equidad vertical" (aplicación de una mayor carga tributaria proporcionalmente a los contribuyentes de mayores ingresos), como en la "equidad horizontal" (mismo tratamiento tributario para las rentas similares), y

⁸⁵ MILLAS, J.: *Filosofía del Derecho*, Publibex, Santiago de Chile, 1970, p.225.

en la persecución de la evasión tributaria y la minimización de los espacios para la elusión tributaria.

Como se puede apreciar, la certeza jurídica constituye una base ineludible para que se pueda avanzar en el cumplimiento y materialización de los diferentes aspectos de un sistema tributario cualquiera. La certidumbre sobre el contenido de la norma jurídica tributaria y sobre que ella será aplicada en forma estable constituyen un marco de estabilidad que reduce las distorsiones que acabo de mencionar, pero para llegar a esa certidumbre, la certeza jurídica requiere de otras etapas vinculadas con este principio, cual es la certeza ordenadora⁸⁶ o aquellas facetas que el legislador tributario deberá aplicar al momento de generar la legislación tributaria, arrancando de esa aplicación la legitimidad para su exigibilidad posterior.

La estabilidad en las normas jurídicas tributarias está influida por una aproximación técnica al contenido de las mismas. Este contenido se ha vuelto mutable con mucha rapidez en la sociedad actual tomando en cuenta la evolución de las plataformas tecnológicas y de las formas de relación comerciales y económicas contemporáneas. Las transformaciones tecnológicas se generan cada día con mayor velocidad y sus consecuencias se multiplican y expanden con esa misma velocidad generando hechos económicos y comerciales que transforman los hechos gravados o impositivos tanto internos como internacionales. Esta variabilidad obliga a una mayor flexibilidad en las diferentes economías para la inclusión en hechos gravados preexistentes o para la creación de hechos gravados nuevos. Esta necesidad de flexibilidad gatillada por la

⁸⁶ SOLÍS FARÍAS, A.C.: "El Principio de Seguridad Jurídica. El Lugar donde converge la Certeza Ordenadora, Certeza Jurídica, Certidumbre Jurídica en la Rama Tributaria", en *Derechos Humanos y Garantías en Materia Tributaria, Obra Conmemorativa del Centenario de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Academia de Derecho Fiscal del Estado de Baja California, A.C., México, p. 219, Tijuana, Baja California, México, 2017. Disponible en: https://issuu.com/adfebc/docs/libro_derechos_humanos
Visitado 20.11.2019.

variabilidad de las relaciones económicas y comerciales con sus hechos respectivos, conducen a legislaciones tributarias que también requieren adaptarse en un sentido técnico de su contenido, y para ello los legisladores deberán realizar esfuerzos mayores en el sentido de utilizar los conocimientos técnicos que se requieren, esfuerzo que es complejo si tomamos en cuenta que los criterios o motivaciones que llevan a los ciudadanos a elegir un candidato por sobre otro no son necesariamente técnicos sino más bien vinculados a las posibilidades del legislador presente o futuro de influir en los agentes de la gobernanza nacional, local o externa. Una forma de salvar esta limitación pasa por mejorar el contenido técnico de la norma jurídica tributaria, pero además por optimizar las técnicas de interpretación jurídica para la aplicación de las reglas jurídicas tributarias lo que conlleva la actividad interpretativa de la norma y también el producto de esa actividad interpretativa⁸⁷. Ahora bien, desde la perspectiva práctica, los primeros en utilizar una norma jurídica tributaria y por lo tanto los primeros que tratan de comprenderla son los contribuyentes y la Administración Tributaria; para los contribuyentes se requiere un contenido claro y preciso desde la perspectiva del cumplimiento tributario en relación con la actividad económica o comercial que despliegan en el desarrollo del hecho gravado o impositivo que contiene o conlleva esa actividad en cuanto útil o eficiente para generar tributos; para la Administración Tributaria es indispensable que tengan la capacitación de técnicas tributarias y jurídicas que les permitirán orientar a los contribuyentes y controlar su desempeño como tales.

Las peculiaridades de las actividades económicas y comerciales contemporáneas han permitido agregar a los hechos gravados

tradicionales otros novedosos como la transmisión de eventos a través de plataformas tecnológicas, compras a distancia mediante ese mismo medio, los servicios para el traslado y entrega de los productos, bienes y servicios adquiridos mediante las plataformas ya indicadas, en fin, una serie de cambios tecnológicos permiten afirmar que la dinámica de las comunicaciones, de las economías y del comercio se han masificado a nivel interno e internacional, y en consecuencia los Estados han debido actualizarse en relación con los bienes y servicios públicos que ese intercambio ha ido requiriendo y que seguirá exigiendo.

La necesaria flexibilidad descrita no significa en caso alguno que la certeza jurídica en el ámbito tributario deba ser dejada de lado, sino muy por el contrario ella debe ser más intensa para que el sistema tributario alcance el óptimo posible y no incentive conductas evasivas o elusivas de los contribuyentes. El equilibrio entre estos aspectos será configurado a través de los procedimientos de generación de la normativa tributaria y de aplicación de estas, procedimientos que a su vez deben respetar los diferentes principios jurídicos y económicos involucrados⁸⁸.

⁸⁷ GUASTINI, R.: *Estudios Sobre la Interpretación Jurídica*, Traducción de Marina Gascón y Miguel Carbonell, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM), México D.F., México, 1999, pp. 1-3.

⁸⁸ Una situación opuesta a lo que señalo se presenta a raíz de una discusión sobre exención tributaria para donaciones que se inicia en Chile en el contexto de un proyecto de ley de iniciativa del Ejecutivo denominado Modernización Tributaria. En resumen, se plantea que las donaciones hechas desde Chile hacia el exterior queden exentas de tributación siempre que el donatario beneficiario no esté relacionado con el donante. El texto de la modificación, en su parte pertinente plantea que: "Sin perjuicio de lo anterior, no estarán gravadas las donaciones celebradas en Chile, pero destinadas a entidades sin domicilio ni residencia en nuestro país, no relacionadas con el donante.". Si este texto se llega a aprobar abrirá espacios para la elusión tributaria o derechamente para la evasión tributaria, lo que claramente va en contra de los criterios imperantes en materia de recaudación fiscal y no obedece a criterios técnicos de naturaleza tributaria, ya que se da en medio de una serie de discusiones políticas sobre donaciones a ciertos parlamentarios con características al menos irregulares. Esta situación no se ha definido en el Congreso chileno, pero ilustra la tensión existente entre aspectos técnicos y políticos en materia tributaria, ya que por el solo hecho de haberse presentado la discusión ya genera incertidumbre sobre el comportamiento de los diferentes actores tributarios.

Una vinculación ideal entre los aspectos políticos y técnicos dice relación con que ciertos objetivos socialmente prioritarios sean seleccionados como parte de las políticas de Estado (más allá de un Gobierno específico) y que se busquen los medios de financiamiento permanente de los mismos utilizando las herramientas técnicas que proporciona la tributación. Pero en los hechos este equilibrio es difícil de conseguir lo que mantiene ciertos niveles de incertidumbre en materia tributaria asociados al desempeño de las funciones operativas del sistema tributario y de sus posibles modificaciones.

Como hemos revisado, hay diferentes focos a partir de los cuales se tensiona la certeza jurídica en materia tributaria ya que la necesidad de certidumbre sobre el contenido de las normas jurídicas y sobre su aplicación, es una aspiración social permanente que también impregna a la normativa jurídico-tributaria. Por lo mismo, la estructura jurídica y administrativa tributaria, debe ser clara en cuanto a los derechos y deberes de los contribuyentes, y viceversa para las actuaciones de la fiscalidad.

Así, la normativa jurídico tributaria debe contemplar aspectos tales como los derechos de los contribuyentes (decálogos), acceso a la información en general y a resoluciones, registros de contribuyentes, métodos claros de autodeterminación y liquidación o reliquidación de tributos ya sea tradicionales, tecnológicos o informáticos; reglas precisas para recaudación tributaria tanto en sede administrativa como en sede jurisdiccional, normativa para los asesores fiscales que vayan más allá de la sola sanción por infracciones, normativización clara de infracciones y sanciones tributarias⁸⁹.

La certidumbre que debe brindar la certeza jurídica requiere de una afirmación permanente a través de la aplicación y acatamiento de

⁸⁹ OCDE: *Foro sobre Administración Tributaria...*, op. cit., pp. 256-265.

los principios de legalidad y de juridicidad. Las actuaciones de la Administración Tributaria requieren de un nombramiento conforme a la normativa legal de la Administración Pública, que aquel nombramiento sea seguido de la investidura conforme a derecho, que el cargo público esté premunido de las competencias legales y técnicas del caso, que el sujeto fiscal haga uso de esas atribuciones competenciales y técnicas conforme a los procedimientos que el derecho establece, que sus actos en uso de dichas facultades sean susceptibles de recursos administrativos o jurisdiccionales en plazos acotados y breves que permitan la salvaguarda apropiada de los derechos del contribuyente y del fisco, que existan normas acerca del acceso a la información necesaria para que el contribuyente pueda hacer valer sus derechos y que esa discusión sea más bien técnica que de voluntad administrativa sin desconocer el ejercicio de la potestad discrecional que la ley entrega a la autoridad administrativo-tributaria.

La certidumbre sobre la forma en que actuará la autoridad fiscal y la certidumbre sobre los procedimientos, ambos enmarcados en la normativa legal, configuran la certeza jurídica.

En el caso del contribuyente, la obligación tributaria principal es un vínculo jurídico cuyo origen está en la ley y por el cual el sujeto contribuyente debe cumplir los efectos que la ley indica cuando ejecuta el hecho gravado. Desde esta perspectiva la certeza jurídica se presenta en el ámbito tributario, y es extensiva a los casos de conductas que, hallándose previstas por la ley, constituyan una infracción tributaria con su respectiva sanción también descrita en la ley. Pero en materia tributaria las figuras referidas como evasión o como elusión plantean una cierta flexibilidad que puede hacer dudar sobre la aplicación de la certeza jurídica. La evasión tributaria, es ilícita y su persecución no está

en duda. Respecto a la elusión tributaria hay quienes la consideran ilícita siempre y quienes la consideran lícita mientras no se construya usando fraude de ley o simulación⁹⁰. En nuestra opinión, si la elusión siempre fuera ilícita dejaría de ser elusión y constituiría derechamente evasión, por lo que más bien pensamos que si lo que existe es una economía de opción, no tiene por qué ser considerada elusión.

Si el contribuyente tiene la posibilidad de elegir entre varias formas de organización de su actividad económica, no se debe perseguir a menos que la única o preponderante motivación haya sido sustraerse al pago de tributos. En este aspecto, una organización de medios debe ser proporcional a los fines perseguidos, por lo que en el caso de elegir una opción que en forma secundaria produzca un menor coste tributario, ella deberá ser analizada con los antecedentes de que disponga la fiscalidad para lograr establecer la calificación de lo que el contribuyente eligió. Cuando estos aspectos no están regulados de manera transparente en una norma jurídica tributaria, el sistema al cual ella pertenece puede tener más o menos disminuida la certeza jurídica tributaria y generará incertidumbre para la adopción de las decisiones económicas. En algunos casos los contribuyentes efectuarán consultas al ente administrativo tributario para despejar las dudas sobre las acciones que pretenden realizar, todo lo cual ralentizará el comportamiento general de la actividad económica que se pretende salvaguardar con el sistema de consultas; en otros casos, el ente fiscal tributario arriesgará catálogos de operaciones o combinaciones de ellas que puedan ser constitutivas de infracciones tributarias elusivas pero incorporando expresiones que dejen abierta la posibilidad de que la misma operación

⁹⁰ PÉREZ ARRAÍZ, J.: "La Elusión en el Ámbito Tributario Interno", *Memorias, XXIV, Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo I*, Ed. Asociación Venezolana de Derecho Tributario e Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Isla Margarita, Venezuela, octubre 2008, pp. 3 y ss.

o combinación, bajo otras circunstancias no necesariamente será elusiva o tal vez sí⁹¹.

Por otra parte, las administraciones tributarias aspiran a lograr certeza tributaria para que exista certidumbre y se disminuyan las distorsiones en la toma de decisiones económicas, tal como lo denotan los acuerdos tomados en la reunión del Foro Sobre Administración Tributaria⁹², realizado en Chile en el mes de marzo del año 2019, reunión en que uno de los temas centrales fue avanzar en un programa de trabajo para mejorar la certeza tributaria toda vez que se considera como uno de los elementos esenciales para promover el crecimiento y la inversión.

Lo anterior pone de manifiesto la importancia que las administraciones tributarias le dan a este principio y los motivos por los cuales lo hacen, para ellas es un elemento central para el crecimiento económico y para lograr niveles de inversión que hagan sostenibles los aspectos financieros de la economía y del aparato fiscal.

La certeza jurídica tiene una dimensión que se ha explorado poco y se refiere a la vinculación con los tributos de acuerdo con si estos son de aquellos conocidos como proporcionales o si son progresivos. La Constitución Política chilena, en el numeral 20º del artículo 19, asegura

⁹¹ Una muestra de esta conducta de la fiscalidad es el Catálogo de Esquemas Tributarios del S.I.I. de Chile, en el cual luego de efectuar la descripción de las figuras catalogadas, al final de cada una se agregó la siguiente nota: "Comentario Final: El esquema utilizado puede presentar similitudes de forma con otros esquemas tributarios y en especial con aquellos en que se utilicen instrumentos híbridos en su estructura, sin embargo, los efectos tributarios de los mismos deben ser analizados caso a caso. Los contribuyentes pueden consultar de manera previa de conformidad al artículo 26 bis del Código Tributario. Para tales efectos, se considerarán las circunstancias particulares del contribuyente y los negocios que desarrolla. De este modo, un mismo o similar esquema o configuración no necesariamente debe asimilarse al descrito en el presente caso."

⁹² En el encuentro mencionado, bajo la sigla F.T.A., se reunieron los representantes de 53 administraciones tributarias del planeta, y se volcaron a acuerdos para alcanzar una mayor certeza tributaria; cooperación tributaria; y transformación digital. Hans Christian Holte, Presidente del FTA y Jefe de la Administración Tributaria de Noruega señaló que: "Nuestra reunión plenaria, en Chile, mostró nuestra determinación colectiva de avanzar en un programa de trabajo ambicioso y estratégico para mejorar la Administración Fiscal global, mejorando la certeza tributaria, cooperación internacional y liderando el camino para ofrecer mejores servicios al contribuyente". Este encuentro se realizó los días 27 y 28 de marzo del 2019, en Santiago de Chile.

o garantiza a todas las personas la igualdad en el sometimiento a los diferentes tipos de tributos, pero siempre teniendo en cuenta la cuantía de las rentas obtenidas, estableciendo que los tributos serán aplicados en forma proporcional o progresiva sobre las rentas que califiquen para ello, y agrega que también les asegura la igual repartición de las demás cargas públicas. Esta forma de señalar el contenido y efectos del principio mencionado es resultado de una discusión que se tuvo bajo el imperio de la Constitución de 1925 (esta fue quebrantada con el golpe de estado de 1973 y más tarde reemplazada con la de 1980 que con modificaciones rige hoy) en que se consideraba del todo incierto si el texto constitucional daba cabida o no a las normas legales para un tributo o impuesto progresivo pues se consideraba que la progresión de un tributo podría llegar a ser expropiatoria y susceptible de transgredir groseramente el derecho de propiedad ya que se concebía que la proporción o porcentaje de un tributo debía ser estable en el tiempo y que lo variable debía ser el quantum de la base imponible. Sin embargo, la progresión fue siendo incorporada en las estructuras tributarias debido a la investigación sobre la materia y por resultar una herramienta justa para aplicar tributaciones buscando mejorar la recaudación, la solidaridad y la justicia tributaria⁹³. Se muestra así una forma en que operó la relación entre flexibilidad y estabilidad de un sistema tributario, y la manera en que ello ocurrió permitió generar certidumbre sobre las normas existentes y sobre el desarrollo que tendrían esas mismas normas al incorporarles modificaciones

⁹³ SILVA BASCUÑÁN, A.: *Tratado de Derecho Constitucional, Tomo III*, Editorial Jurídica de Chile, 1963, Santiago de Chile, p. 320: "...fue una pauta que se siguió constantemente en la época de formación del constitucionalismo clásico, asegurar la igualdad ante el impuesto sobre la base de una misma proporción o porcentaje del bien gravado mantenido invariable cualquiera que sea el monto de éste. Son los impuestos estrictamente proporcionales", "sin embargo, más adelante la ciencia tributaria, en su avance, comprende que, sobre tal cimiento, no se garantiza la justicia verdadera y práctica frente al impuesto, y se propagan nuevas formas tributarias por las que se fijan porciones o porcentajes diversos según el monto de valor gravado, buscando una semejanza del sacrificio efectivo de los diversos contribuyentes."

provenientes de la integración de la progresividad en algunos tributos y sus efectos. El equilibrio es complejo de conseguir y mantener ya que la dinámica tensional entre lo estable y lo cambiante en un sistema tributario hoy está determinada o influida fuertemente por los cambios tecnológicos que a su vez sirven de plataforma nueva para las actividades económicas y para el intercambio comercial, a nivel de bienes y servicios, interna e internacionalmente. La globalización y lo global combinado a lo local, configuran una realidad que nos acompaña desde hace por lo menos 35 años, pero que recién ahora se nos vuelve consciente, por lo que deberemos estar atentos a los cambios que todavía no son perceptibles a nivel masivo pero que ya están operando en nuestras relaciones en distintos rangos, toda vez que, en cuanto sujetos sociales y culturales, sucede que cuando nos percatamos de un cambio éste ya ha transcurrido algún tiempo funcionando e instalándose entre nosotros: la mayoría de los sujetos nos percatamos de los cambios solamente con visión retrospectiva o como espectadores, mientras que unos pocos pueden proyectar esos cambios y todavía una cantidad menor la constituyen aquellos sujetos que implementan o desarrollan los cambios.

Los factores anteriores nos sugieren que la certidumbre como componente de la certeza jurídico tributaria, se produce en un doble continuo: por una parte la certidumbre sobre la necesidad de que los sistemas tributarios tengan normas jurídicas estables; y por otra la certidumbre de que necesariamente habrá cambios en dichas normas jurídicas para reflejar o recibir los cambios en las relaciones económicas o comerciales y que el equilibrio que se logre debe ser de aquellos que disminuyan las distorsiones a la hora de tomar decisiones económicas, financieras o comerciales, o que provoquen las menos posibles.

El factor de cambio o movilidad en las relaciones económicas, financieras o comerciales que producirán hechos gravados o impositivos,

es de la naturaleza de dichas actividades. En el caso de las relaciones comerciales, el comercio se basa en la posibilidad de intercambio y para que éste se pueda realizar es necesario que haya medios o plataformas y que los bienes y servicios involucrados puedan traspasar las fronteras.

En este sentido, la teoría de los actos de comercio como aquellos en que existe intermediación para diferenciarlos de aquellos que son actos civiles es interesante de apreciar ya que permite distinguir el avance en las definiciones de hechos impositivos asociados a tributos por actividades que se vuelven susceptibles de tributación por cambios en los sistemas económicos y en las concepciones jurídico-tributarias.

En el pasado, las actividades comerciales o mercantiles estaban sometidas a la noción de que recayeran sobre bienes muebles y que ellos fueran susceptibles de ser intermediados con la libre circulación de los mismos; en cambio hoy, las plataformas tecnológicas están al servicio de operaciones de compra y venta en diferentes lugares del planeta que no sólo incorporan bienes muebles.

Si revisamos la velocidad de las transformaciones humanas y su contenido al día de hoy, encontraremos tantas situaciones novedosas que nos parecerá estar en otro tiempo, pero también hallaremos que existen asimetrías en la incorporación de los desarrollos tecnológicos a las diferentes sociedades y economías. Una transformación o cambio demora en ser percibido e internalizado en una sociedad, y su masificación será distinta de una sociedad a otra; pero, precisamente, las tecnologías de la información han permitido que aun las economías menos robustas o incluso menos conocidas, puedan tener acceso a los medios informáticos para poder desarrollar plataformas de negocios que, a través de la Internet o de las redes sociales, permiten a los individuos realizar operaciones dentro y fuera de sus respectivos países o límites geográficos en la época de la economía digital. Estos cambios pueden producir cierta incertidumbre inicial para el cumplimiento

tributario, aunque en la medida que se integren los procesos tecnológicos a la cotidianeidad ese fenómeno debería ceder dando lugar a la necesaria certeza jurídica tanto en lo relativo al ordenamiento jurídico general como al marco jurídico tributario.

- X.- PRINCIPIO DE ECONOMÍA EN LA RECAUDACIÓN.

La descripción que al respecto efectúa ADAM SMITH, se explica por sí sola: "Todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia entre lo que se recauda y lo que ingresa en el tesoro público del Estado sea lo más pequeña posible. Un impuesto puede tomar o quitar del bolsillo de la gente bastante más de lo que ingresa en el tesoro público en una de las cuatro formas siguientes...".⁹⁴

Expresado de otra forma, puedo señalar que el principio de economía en la recaudación de los tributos atiende a la lógica financiera de que un ingreso debe ser autosuficiente en cuanto a su recaudación o generación. Es decir, la recaudación tributaria no debe ser gravosa en relación con lo que se invierte para obtenerla. Si la inversión fuere mayor a lo recaudado, el tributo no sería útil ya que no presentaría rendimientos para la Hacienda Pública sino gastos que no se podrían sostener.⁹⁵

Una organización o estructura tributaria tiene como finalidad la recaudación de tributos y esa recaudación debe ser eficiente y eficaz, y, por lo tanto, existe un hecho económico que el legislador tributario debe examinar como paso previo al establecimiento legal de un tributo. Los

⁹⁴ SMITH, A.: *Investigación de la Naturaleza...*, *op. cit.*, pp. 190-192.

⁹⁵ NEUMARK, F.: *Principios de...*, *op. cit.*, p. 440. Señala que: "...la composición de un sistema fiscal y la estructuración técnica de sus elementos han de llevarse a cabo de manera que los gastos vinculados a la exacción, recaudación y control bien sean a cargo de los organismos públicos o de los contribuyentes, no sobrepasen en conjunto el mínimo que resulte imprescindible para atender debidamente los objetivos político-económicos y político-sociales de rango superior de la imposición".

tributos no constituyen la panacea para el financiamiento del gasto público, pero es la principal fuente de financiamiento estatal y por ello su creación y aplicación es sobre operaciones económicas, financieras o comerciales, las que no deben ser puestas en riesgo.

Un elemento no menor para que se pueda cumplir con la economía en la recaudación tributaria, lo constituye la certidumbre acerca del contenido y aplicabilidad del derecho existente, que a su vez incide en la seguridad jurídica y en el principio de juridicidad. El Estado de Derecho, se asienta sobre la juridicidad y sobre la legalidad en cuanto las decisiones y actos de la autoridad requieren investidura legal previa y actuación dentro de las competencias fijadas en la Constitución y en las leyes, asunto que se erige en una primera certidumbre basal para que, además, el ciudadano confíe en el sistema jurídico y lo acepte en cuanto ordenamiento jurídico, evitando la reticencia a cumplir las normas. Aplicar esta certidumbre en el ámbito tributario es esencial ya que la confianza en el sistema tributario permite que el cumplimiento de las normas tributarias se instale como consecuencia del sentido de responsabilidad y de solidaridad del contribuyente, alejándolo de las brechas que facilitan la elusión tributaria y dejando la disminución de las brechas elusivas restantes en manos de la autoridad tributaria, la que se valdrá de las normas Anti-Elusivas para ese objetivo. Del mismo modo, la finalidad recaudatoria, o suficiencia del sistema tributario, considera la certidumbre que genera o puede producir el sistema tributario y la confianza que va adquiriendo el contribuyente en relación con aquella certeza. La suficiencia del sistema tributario, entendida como entrega de los recursos necesarios para financiar el gasto público, va a estar influida por el nivel de generalidad de los impuestos que son aplicados;

por el nivel y estructura de las tasas aplicadas, y; por la eficiencia de la Administración Tributaria⁹⁶.

En la actualidad cabe plantear que, debido al desempeño internacional de las economías locales, un aspecto a considerar en la valoración de los costos para la recaudación tributaria es la forma en que los tributos locales y sus modificaciones impactan en las decisiones de inversión ya que esas decisiones pueden ser evaluadas como un mayor o menor costo de la recaudación. Por una parte, si los tributos locales producen una elevada carga tributaria, una conducta económicamente racional llevará a disminuir la inversión en esa economía local o incluso a abandonar la actividad económica que sea afectada por los elevados tributos; y, en cambio, si esos tributos disminuyen la carga tributaria, la economía local podrá tener unas mejores expectativas de tributación, factor que, junto con otros elementos de la economía local, podría conducir a la decisión de mantener o ampliar la participación del contribuyente en la respectiva actividad económica. Igualmente, se debe tener en cuenta que el factor de la carga tributaria no habrá de ser el único que incida en la respectiva decisión, pero si será un elemento importante desde la perspectiva de los márgenes de ganancia que el contribuyente espera alcanzar una vez cumplidas las obligaciones fiscales.

Lo central del principio de economía en la recaudación consiste en que el tributo subsista y que la estructura fiscal permita mejorar la recaudación del respectivo tributo, pero que toda esa organización no resulte más gravosa que incumplir la obligación fiscal. Este aspecto resulta de relevancia para estrechar las brechas en la elusión y precaver actos de evasión tributarias.

⁹⁶ PITA, C.: "La Reforma Tributaria en América Latina en la Década de los años 80", *Serie Documentos de Trabajo*, Vol. 164, Departamento de Desarrollo Económico y Social del B.I.D., 1993, pp. 5-7.

La confianza del contribuyente en que los recursos que le sustraen serán destinados a cubrir las políticas y programas públicos es un elemento psicológico que incide en el cumplimiento y por ende también influirá en los gastos de la Administración Tributaria, ya que la mayor confianza del contribuyente en el sistema tributario conducirá a mejorar el cumplimiento voluntario del contribuyente y debería incidir en el decrecimiento del gasto fiscal para los casos de incumplimiento tributario por vía de elusión y de evasión.

En la perspectiva señalada, desde las diferentes sociedades surge una labor para la Administración Tributaria que se basa en un énfasis preventivo, de manera tal que las acciones de control posterior sean cada vez menos onerosas para el fisco. Para esto, las autoridades tributarias han invertido en el desarrollo de programas que educan en la idea del cumplimiento tributario como parte inicial de la gestión eficiente de los recursos públicos ya que con ello se favorecerá el interés general al generar confianza y certeza para el contribuyente en que los tributos que paga buscan cubrir las necesidades de la sociedad de que forma parte y no incrementar de manera inconducente el gasto fiscal⁹⁷.

Hasta aquí podemos afirmar que el principio de economía en la recaudación está sometido a variables de diferente índole. La gestión para recaudar, fiscalizar y educar el cumplimiento depende en gran medida de la autoridad fiscal, y el gasto que ello puede representar encuentra su financiamiento en los mismos recursos que el resto del gasto público, por lo que estos aspectos no deben incrementar el costo

⁹⁷ Un ejemplo en este sentido es el Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario 2018, del Servicio de Impuestos Internos de la República de Chile. En él se ha establecido como parte del Plan Estratégico 2018-2022, que para asegurar el cumplimiento tributario desarrollarán aspectos de: prevención, detección y proporcionalidad ante el incumplimiento tributario; simplicidad para favorecer el cumplimiento (impacto en la experiencia del contribuyente); efectividad contra el comportamiento tributario agresivo (elusión, evasión y delito tributario); legitimidad institucional (comunicación segmentada y transparente). Estas gestiones apuntan a profundizar la eficiencia en la recaudación focalizando el gasto fiscal en los aspectos que privilegian un control preventivo, sin dejar de lado el aspecto punitivo cuando es requerido en el control posterior o fiscalización.

fiscal sino más bien cooperar a que la recaudación sea más eficiente sin incorporar ni incrementar los costos. En cambio, para el contribuyente cualquier cambio será resistido a menos que ese cambio consista en eliminar algún trámite que socialmente sea considerado doble, inútil o intrascendente. En otras palabras, la economía en la recaudación por acciones del fisco favorece el cumplimiento tributario del contribuyente; y, por el contrario, cuando la recaudación conlleva gastos adicionales para el fisco y costos adicionales para el contribuyente, será potenciado el incumplimiento tributario ya sea por vía de la evasión, la elusión o el delito tributario. Por lo tanto, si bien los tributos nuevos o el incremento en el valor de los existentes pueden ser perjudiciales para el cumplimiento tributario, el costo para el fisco en trámites y personal para obtenerlos puede ser igualmente disuasivo del cumplimiento tributario por el contribuyente. Al respecto, JORRATT plantea que una parte de la evasión tributaria es producida por la propia función fiscalizadora de la Administración Tributaria, mientras que otra parte de ella encontraría su origen en elementos de las políticas tributarias y ambientales que incidirían "...sobre la dificultad y disposición de los contribuyentes para evadir o eludir los impuestos."⁹⁸. En este sentido, lo afirmado por JORRATT pone de manifiesto que un sistema tributario con multiplicidad de normas o con reglas excesivamente rigurosas o con tasas elevadas, llevará al contribuyente a buscar aquellas brechas que le permitan evitar o descender su cumplimiento tributario, lo que a su vez elevará los costos de la fiscalidad para perseguir la elusión y la evasión tributarias, encareciendo la recaudación, todo lo cual configura un ciclo no deseable para la capacidad recaudatoria y que va en contra del principio de economía en la recaudación.

Disponible en www.sii.cl/sobre_el_sii/plan_cumplimiento_tributario2018.pdf

⁹⁸ JORRATT DE LUIS, M.: *Evaluación de la Capacidad Recaudatoria del Sistema Tributario y de la Evasión Tributaria*, en sitio del Servicio de Impuestos Internos de Chile, Santiago de Chile, 1996, p.2. En http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/tributarios15.htm, visitado 20.01.2018.

En este ámbito, YÁÑEZ e IZAM⁹⁹, destacan, dentro de los costos para administrar el sistema tributario, a un grupo de costos que denominan costos de recaudación y otro grupo al que signan costos de fiscalización, y señalan como hallazgo del sistema tributario chileno en los años que cubre su investigación (1977 a 1981), una tendencia a la disminución de los costos de recaudación y, en un primer momento, un aumento en los costos de fiscalización; y, finalmente, ambos costos expresan tendencias a la disminución. Resulta destacable que, al considerar los costos asociados al aspecto de administración del sistema tributario, en la medida que aumenta la confianza en el sistema tributario y en el destino de los recursos que permite obtener dicho sistema, es menor el gasto en recaudación y en fiscalización al desarrollar aspectos de fiscalización cada vez más técnicos.

Cuando el contribuyente percibe que los trámites para cumplir sus obligaciones tributarias son pocos y simples no destina tiempo y recursos a buscar las brechas del sistema tributario sino más bien se organiza en la búsqueda de mejoras para su actividad económica. Sin embargo, esta conducta no obedece únicamente a la simplicidad y escasez de trámites, existen otras condiciones que pueden encarecer o disminuir los costos de la recaudación tributaria, como por ejemplo la conciencia tributaria; los niveles de transparencia u opacidad del sistema tributario; los grados de flexibilidad de la Administración Tributaria para adaptarse a cambios en procesos económicos y de política tributaria y de actividades comerciales; sistemas de control y fiscalización que incidan en las conductas de los contribuyentes frente a los costos que les puede significar la determinación de evadir o eludir.

⁹⁹ YÁÑEZ, J. e IZAM, M.: “Los Costos de Recaudación y Fiscalización de los Impuestos en Chile: Un Primer Intento de Medición, 1977-1981”, *Estudios de Economía*, nº 20, Primer Semestre, Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile, Santiago de Chile, 1983, Disponible en <http://econ.uchile.cl/uploads/publicacion/c93e4b6d-e8b1-409d-a460-35c90dee1120.pdf>, visitado 22.02.2020.

En síntesis, un sistema tributario con una cantidad de tributos adecuada, que tengan un buen rendimiento, coordinados de manera simple; no dispendioso en sus costos de recaudación y fiscalización, provocará en los contribuyentes la certeza necesaria para actuar en consonancia con la estructura tributaria vigente en esa sociedad. Adicionalmente este esquema precisa de un comportamiento del gasto e inversión fiscal que legitime los montos extraídos de los patrimonios privados con el fin de solventar las necesidades sociales por vía de la solidaridad de los contribuyentes con el resto de los integrantes de su respectiva comunidad.

Si el fisco aumenta el gasto público para poder cubrir los costos del administrador tributario, los contribuyentes actuarán según si consideran que aquello es legítimo o no basados en la experiencia que hayan tenido respecto al comportamiento previo del administrador tributario; es complejo cuantificar el real estado de la situación cuando se analiza este aspecto, y sin embargo es recurrente su utilización como argumento para discutir la pertinencia del incremento. En cambio cuando se pretende disminuir el gasto en fiscalización, el legislador tributario suele ir en la dirección de restar o debilitar las facultades del ente fiscalizador tributario redestinando recursos de la fiscalización a otras áreas sin que una disminución en la fiscalización necesariamente implique una reducción de la carga tributaria para el contribuyente; lo que paradójicamente acarreará que el contribuyente tenga la percepción de que le resulta menos complejo evadir o eludir antes que cumplir sus obligaciones tributarias: si la fiscalización se debilita y los tributos permanecen invariables o se incrementan, el contribuyente recibirá un incentivo perverso para evadir o eludir sus tributos. Por otro lado, si la carga tributaria se mantiene o se incrementa como parte de una política

redistributiva que es apropiadamente difundida y legitimada, y además se mantiene la fiscalización y el control del cumplimiento tributario, al contribuyente podrá expresar su desagrado o no, pero tendrá certidumbre sobre las reglas tributarias existentes y sus objetivos, recibiendo una señal clara que lo incentivará al cumplimiento tributario ya que de no hacerlo voluntariamente ante el ente recaudador operarán los mecanismos del ente fiscalizador. Ahora bien, el ente fiscalizador tendrá la oportunidad de ejercer sus facultades valiéndose de cierta flexibilidad que le permitan los procedimientos legales y administrativos vigentes para ello, ya que su objetivo principal será fiscalizar el adecuado cumplimiento del contribuyente, cumplimiento que puede estar obstaculizado por una inadecuada comprensión que tenga el contribuyente acerca de la normativa o de los trámites a realizar y será este aspecto el que permitirá al ente fiscalizador arribar a ciertos acuerdos que salvaguarden la recaudación antes que privilegiar la sanción de un contribuyente en particular, a menos que se pretenda por el ente fiscalizador dar una señal clara y ejemplificadora en ciertos casos específicos, conducta que, en todo caso, podría significar debilitar o vulnerar la igualdad ante la ley en sentido general o especial tributaria.

En este mismo sentido, existe la posibilidad de emplear normas jurídicas que incentiven el cumplimiento tributario por parte del contribuyente en aquellos tributos o impuestos de mejor desempeño recaudatorio, como por ejemplo el impuesto al valor agregado¹⁰⁰, y que al mismo tiempo faciliten el control por parte de la fiscalidad tributaria,

¹⁰⁰ En el caso chileno existe la Ley n° 18.320 que "Establece normas que incentivan el cumplimiento tributario", conjunto normativo que se refiere en forma exclusiva a los impuestos contemplados en el D.L. n° 825 sobre I.V.A., y no a otros tributos, y siempre y cuando se trate de contribuyentes que tengan su situación tributaria saneada o al día. En verdad dicha Ley establece ciertas reglas que vuelven más expedita la revisión por la Administración Tributaria cuando el contribuyente no registra incumplimientos y se encuentra amparado por los plazos de prescripción. Ciertamente facilitar el cumplimiento del contribuyente y hacer expedita la fiscalización de la Administración son dos facetas que colaboran con la economía en la recaudación.

factores que en conjunto coadyuvan al principio de economía en la recaudación tributaria.

Lo anterior es coherente con la racionalidad que requiere el desarrollo de los tributos en cuanto su creación conlleva considerar su eventual poder recaudatorio y los gastos que ello irroge; es decir, su establecimiento, rendimiento y también su control, para lo cual se requiere racionalización del Estado y tecnificación y profesionalización de los organismos de recaudación y de control fiscal. La economía recaudatoria debe ir a la par con la realidad económica: un tributo siempre afectará un hecho económico ya que se trata de una creación jurídica para que el Estado se apropie, de manera al menos legal, de una parte, de lo que uno o varios hechos económicos generan.

Estas circunstancias llevan a que la aceptación del sistema tributario sea fundamental para que opere la economía en la recaudación toda vez que si la recaudación es percibida como un fenómeno socialmente legítimo, el contribuyente no contará con espacios que privilegien la elusión ni la evasión tributarias, lo que conllevará un círculo virtuoso en que el Estado pueda redestinar a otras prioridades recursos que tenía orientados al control y fiscalización del cumplimiento tributario; y, por el contrario será un círculo vicioso cuando los vacíos o brechas de control y fiscalización representen una oportunidad de vulnerar el poder tributario del Estado, en la reprochable percepción social de que se le estaría concediendo al contribuyente una especie de legitimidad social para eludir o evadir tributos lo que, reitero, no es aceptable, toda vez que, por más cuestionables que sean las disposiciones tributarias, deben ser cumplidas mientras rijan. La premisa del Estado Democrático y Social de Derecho, según la cual no puede haber personas ni grupos privilegiados es aplicable también en el ámbito tributario de dicho Estado.

El fenómeno conductual y psicológico mencionado, permite afirmar que la economía recaudatoria está implícita en los sistemas tributarios, ya que siempre se debe realizar un análisis de los costos que conlleva para el contribuyente y para el sistema de control tributario, el establecimiento de un tributo, su capacidad recaudatoria, los procedimientos para su cumplimiento y cobro, y la fiscalización y control del cumplimiento y de las conductas del contribuyente. A pesar de estas consideraciones sobre costos, las poblaciones de las diferentes comunidades perciben los tributos e impuestos como algo inevitable ya que siempre están esperando que el Estado provea ciertos bienes y servicios públicos por mínimos que ellos puedan ser de acuerdo a la realidad de cada economía¹⁰¹, aspecto que nos enfrenta con la eficiencia (tributos deben significar el menor costo posible para la comunidad) y equidad (carga de los tributos debe ser distribuida equitativamente en la comunidad, tanto vertical como horizontalmente) del sistema tributario, tal como ya he mencionado en líneas anteriores. Sobre este punto de la eficiencia y la equidad del sistema impositivo, lograr el equilibrio entre eficiencia y equidad es parte de las discusiones y decisiones de las políticas económicas y sociales de cada comunidad, discusiones en que la revisión o análisis de los costos tiene relevancia para obtener un resultado tributario eficaz. Para estas discusiones, al menos como criterios de costos iniciales es razonable considerar que los tributos van a significar en cada caso particular el traspaso o transferencia de recursos desde los contribuyentes hacia el Fisco¹⁰², lo que a su vez potenciará cambios en la asignación de recursos por la modificación en los incentivos (perversos o virtuosos) y en las conductas de los actores

¹⁰¹ MANKIW, N.G.: *Principios de Economía*, Mc Graw Hill / Interamericana de España S.A.U., Madrid, España, 2ª edición en español, 2002, p. 151.

Disponible en

https://claseseconomia2015.files.wordpress.com/2015/04/mankiw_principios_segundaed.pdf

económicos, para responder a esos incentivos, fomentando el cumplimiento tributario o las prácticas elusivas o evasivas; todo lo cual incidirá en la actividad de la Administración Tributaria para hacer más efectivo o menos efectivo el cumplimiento de la normativa tributaria vigente en cada Estado.

Hasta ahora he mencionado en varias ocasiones la evasión y la elusión tributarias. Estas consecuencias o efectos no deseados del sistema tributario son el perjuicio más notorio de un sistema tributario que es construido sin incorporar el principio de economía en la recaudación. Cuando no se toma en cuenta este principio, los contribuyentes se enfrentan a un sistema tributario sobre el cual le surgen dudas de su verdadera potencia recaudatoria para dar satisfacción a la provisión de bienes y servicios públicos por el Estado, lo que también provocará que las conductas de algunos contribuyentes vayan en consonancia con ese asincronismo. Pero más allá de las legítimas dudas sobre el uso de los recursos fiscales, surge también una distorsión con una causa más concreta y específica: la modificación habitual y profusa de las normas jurídicas tributarias o la existencia legal de regímenes tributarios injustamente diferenciados dentro de la misma economía local. Cabe tener en cuenta que las modificaciones de los sistemas tributarios no son necesariamente negativas ni positivas, más bien ello estará unido al contexto económico y social en que sean diseñadas, presentadas y discutidas dichas reglas tributarias; pero no cabe duda que muchas modificaciones y muy a menudo son nocivas por la inseguridad e incerteza que conllevan, ocasionando la inhibición, en distintos grados, de diferentes actividades económicas, atendiendo también a los costos de adaptarse en forma permanente a cambios tributarios frecuentes.

¹⁰² MANKIWI, N.G.: *Principios de...*, *op. cit.*, p. 164.

La estabilidad de las reglas tributarias, tanto en el tiempo como en su contenido, permite al contribuyente mantener una relativa confianza en las decisiones económicas que adoptará, ya que ello brindará un cierto margen de predictibilidad para dichas decisiones y permitirá un manejo más acertado de los costos tributarios involucrados en una u otra actividad económica, costos que incluyen la tributación misma y también las gestiones asociadas a administrar los tributos. Bien puede ocurrir que los costos de sostener un tributo vayan más allá que sus beneficios, entendiendo tales beneficios no solamente como su poder recaudatorio sino también como los costos de los sistemas de pago, de control y de fiscalización.

La economía en la recaudación no es fácil de conjugar. Involucra una revisión del tributo respectivo y del sistema tributario en general de una comunidad. Habrá impuestos con una determinación simple pero de recaudación compleja, como por ejemplo los impuestos indirectos que recaen sobre transferencias de bienes y servicios, y en ese caso se puede utilizar el sistema de declaración y pago simultáneos, sujeto a una posterior revisión por la fiscalidad tributaria, pero esa característica implica diseñar una metodología para la fiscalización posterior y esa metodología impondrá obligaciones y derechos a los contribuyentes y a la autoridad tributaria, con los costos que ello signifique en términos de contabilidad, formularios o registros informáticos, aspectos jurídicos, formas de autodeterminación, utilización de los gastos deducibles o de los créditos fiscales involucrados; en fin, una serie de aspectos que deberán ser tenidos en cuenta al momento de modificar una estructura tributaria ya asentada, por más ineficiente que ella sea. Es decir, una estructura tributaria ineficiente debe ser corregida y las correcciones no son sencillas de determinar ya que ello requiere de cifras estadísticas confiables o creíbles que sean aceptables para las autoridades que tomarán definiciones en la materia y para los contribuyentes ya que

éstos son los actores económicos que recibirán el impacto financiero y tributario de las modificaciones que se incorporen; y serán estos contribuyentes los que tendrán una actitud o conducta específica frente al sistema tributario según la percepción que internalicen sobre su eficiencia o ineficiencia.

- XI.- PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD.

La no confiscatoriedad de los tributos viene a ser una manera de respetar el derecho de propiedad de los ciudadanos contribuyentes, toda vez que se expresa en que un tributo no puede ser confiscatorio.

Un tributo resultará confiscatorio cuando su determinación, accertamiento o liquidación afecte con un grave perjuicio al derecho de propiedad en su esencia o al ejercicio de sus facultades o atributos (usar, gozar y disponer de la cosa propia).¹⁰³

La fórmula anterior puede resultar de una explicación sencilla, pero su establecimiento factual resulta complejo atendiendo a la interrogante sobre cuál es la extensión de un tributo que lo vuelve confiscatorio. Una de las alternativas consiste en dejar entregada la respuesta en cada caso particular a los órganos jurisdiccionales competentes; pero, también se ha planteado la posibilidad de que esa determinación sea realizada mediante una norma jurídica que fije los límites¹⁰⁴, y, por cierto, cabe la alternativa que en una norma legal se

¹⁰³ ASTE MEJÍAS, C.: *Curso de Código Tributario*, op. cit., p. 28.

¹⁰⁴ MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: "La Prohibición de Confiscatoriedad Como Límite al Tributo", en *Revista Técnica Tributaria de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF)*, nº 124, enero-marzo 2019, Madrid, pp. 15 y 29. Resulta llamativo el resumen del artículo, cuando señala: Para que un tributo sea "legítimo" es necesario que grave "la capacidad económica" y no tenga "alcance confiscatorio" (art. 31.1 CE). En Alemania un tributo es confiscatorio cuando impone una "carga exagerada" (a partir del 50%). En Francia lo es cuando impone una "carga excesiva" (a partir del 50%). En Argentina lo sería cuando absorbe una "parte sustancial" de la propiedad o de la renta (cuando se acerca al 33%). En fin, en España, sin embargo, un tributo es confiscatorio, bien cuando grava manifestaciones ficticias de capacidad económica, bien cuando agota la riqueza imponible (cuando al gravamen alcanza el 100%).

establezcan criterios para fijar los límites o en otros términos los criterios para que un órgano que ejerza jurisdicción pueda determinar en cada caso sometido a su conocimiento si el tributo en ese caso específico resulta confiscatorio o no tiene ese carácter¹⁰⁵. Cualquier alternativa que sea la utilizada, de todas maneras, requiere de criterios para identificar la confiscatoriedad o no confiscatoriedad de algún tributo, lo que nos lleva a analizar el ámbito dentro del cual se sitúa la no confiscatoriedad o, en otros términos, la noción más amplia dentro de la cual se inscribe esta prohibición¹⁰⁶.

En la perspectiva tributaria, la noción que permite entender la necesidad de que un tributo no sea confiscatorio se debe abordar teniendo en consideración una serie de aspectos, partiendo por la circunstancia de que el aspecto confiscatorio alude a una forma de lesión contra el derecho de propiedad en cuanto éste tiene rango constitucional y como tal está protegido; y además, hay que considerar que dentro del requerimiento de que los tributos deben ser justos (equitativos) y no injustos ni desproporcionados, se pueden presentar distintas formas de vulneración una de las cuales es el carácter confiscatorio que pudiera conllevar la tributación ya sea sistémica o por un tributo o como efecto de la aplicación de diversos tributos locales, estatales o internacionales. Es decir, el derecho de propiedad no es el único derecho fundamental que se puede ver afectado con una tributación manifiestamente desproporcionada o injusta; y si se ve afectado una de las posibilidades para ello es el carácter confiscatorio de la tributación.

¹⁰⁵PALAO TABOADA, C.: *Capacidad Contributiva, No Confiscatoriedad y Otros Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Civitas/Thomson Reuters, 2018, Madrid, España, pp. 186-191.

¹⁰⁶RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: "Breve Reflexión Sobre los Principios Constitucionales de Justicia Tributaria", en *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, nº 13, 2005, Madrid, pp. 243-247.

De lo anterior se desprende que la no confiscatoriedad de un tributo es una exigencia para que un tributo o un sistema tributario sean justos y proporcionados, pero no es la única exigencia para ello¹⁰⁷. La tributación no debe ser confiscatoria, pero no es el único examen para la justicia de ella, tal como ya hemos constatado en el examen del principio de justicia tributaria, recordando aquí que la justicia tributaria es un principio que resulta de total transversalidad en los sistemas tributarios y, en consecuencia, lo encontraremos presente en diversas formas incluso como aplicación de otros principios tributarios, aunque también se puede abordar la confiscatoriedad tributaria como atentado al principio de igualdad tributaria¹⁰⁸.

Para proseguir con el examen de la no confiscatoriedad y dado que ella afecta al derecho de propiedad, cabe revisar las facultades que contiene dicho derecho.

Las facultades que tradicionalmente se asignan al derecho de propiedad pleno son las que tiene el titular del derecho de propiedad sobre una cosa para usar, gozar y disponer de esa cosa.

Esas facultades de uso, goce y disposición son esenciales al derecho de propiedad plena, sin olvidar que también existe el derecho

¹⁰⁷ FIGUEROA VALDÉS, J.E.: *Las Garantías Constitucionales del Contribuyente...*, op. cit., p. 201.

CEA EGAÑA, J.L.: *El Sistema Constitucional...*, op. cit., p. 131.

EVANS DE LA CUADRA, E. y EVANS ESPÍNEIRA, E.: *Los Tributos Ante...*, op. cit., p. 83.

¹⁰⁸ OLIVA, E.: "La Apreciación del Carácter Confiscatorio o Excesivo del Impuesto por el Consejo Constitucional Francés. Consideraciones Acerca de la Decisión nº 2012-662 DC de 29 de diciembre de 2012, la Ley de Finanzas para 2013.", Estudio Crítico en *Revista Española de Derecho Constitucional*, año 34, nº 100, Madrid, 2014, pp. 329-330. Este autor concluye que finalmente el conflicto de la confiscatoriedad de un tributo ha sido resuelto por el Consejo Constitucional Francés en el sentido de ir más bien contra el principio de igualdad y sin atarse a algún límite porcentual: "Este control «urbi et orbi» que hace referencia al principio de «escudo fiscal», refuerza de manera manifiesta el principio de igualdad tributaria no sólo en el control constitucional preventivo sino también en la cuestión de constitucionalidad. Será posible constatar que el carácter confiscatorio de un impuesto puede en adelante ser constatado tanto aislada como globalmente. Ésta es la aportación de la decisión del 29 de diciembre de 2012, aun cuando el Consejo constitucional no se pronuncia directamente sobre el carácter confiscatorio del impuesto o del sistema ni tampoco sobre un umbral cuyo importe depende de la decisión soberana del legislador y que prefiere siempre refugiarse en el impuesto excesivo que atenta contra la legalidad tributaria reforzando la garantía constitucional de igualdad."

real de usufructo que se puede constituir y ejercer separando las facultades de uso y goce para entregarlas a otro sujeto, en cuyo caso el sujeto que pasa a detentar el uso y goce es denominado "usufructuario" y quien conserva la facultad de disposición o enajenación pasa a ser denominado "nudo propietario". El usufructo así constituido otorga a su titular un derecho real, denominado usufructo, sobre el uso y goce y también otorga el derecho de propiedad sobre dicho usufructo, del que puede disponer por acto entre vivos, pero continúa coexistiendo con el derecho del "nudo propietario"¹⁰⁹.

Ahora bien, frente a la inquietud sobre si ambas propiedades estarán protegidas por la exigencia de no confiscatoriedad, me inclino por pensar que la propiedad en sus distintas formas lícitas y legales debe estar dentro de dicha protección. De no ser así, se transgrediría la igualdad en materias económicas y la igualdad ante la ley, al proteger unas formas de propiedad y no otras, siempre y cuando sean todas ellas lícitas y legales.

La protección en el ordenamiento jurídico de la propiedad tiene reconocimiento de rango constitucional¹¹⁰, y dentro de ese carácter

¹⁰⁹ Al respecto, artículos 582, 583, 764, 765 y siguientes del Código Civil de Chile. En www.leychile.cl

¹¹⁰ La Constitución Política vigente en Chile, en su artículo 19, n° 24, incisos tercero, cuarto y quinto, ofrece un ejemplo de dicha protección: "Nadie puede, en caso alguno, ser privado de su propiedad, del bien sobre que recae o de alguno de los atributos o facultades esenciales del dominio, sino en virtud de ley general o especial que autorice la expropiación por causa de utilidad pública o de interés nacional, calificada por el legislador. El expropiado podrá reclamar de la legalidad del acto expropiatorio ante los tribunales ordinarios y tendrá siempre derecho a indemnización por el daño patrimonial efectivamente causado, la que se fijará de común acuerdo o en sentencia dictada conforme a derecho por dichos tribunales." (inciso tercero); "A falta de acuerdo, la indemnización deberá ser pagada en dinero efectivo al contado." (inciso cuarto); "La toma de posesión material del bien expropiado tendrá lugar previo pago del total de la indemnización, la que, a falta de acuerdo, será determinada provisionalmente por peritos en la forma que señale la ley. En caso de reclamo acerca de la procedencia de la expropiación, el juez podrá, con el mérito de los antecedentes que se invoquen, decretar la suspensión de la toma de posesión." (inciso quinto).

existe un procedimiento para expropiar previo pago de una indemnización; pero, expropiar no es lo mismo que confiscar, y ambas instituciones no pueden ser, y no son, resultado de utilizar como medio la tributación. Es decir, ni los tributos pueden ser confiscatorios ni la confiscación ser simulada, encubierta o confundida con la expropiación. Se trata de dos instituciones diferentes y dejar que la tributación produzca efectos confiscatorios es una forma de fraude de norma ya que, torciendo la finalidad tributaria se generarían consecuencias confiscatorias ilícitas ya que al usar el instituto tributario con consecuencias confiscatorias se privaría de la propiedad de una o más fuentes productivas sin indemnizar la privación a su titular, lo que resulta jurídica y socialmente inaceptable. Jurídicamente no es aceptable porque la tributación grava los productos de una cosa, ya sea que se trate de frutos naturales o civiles, o la comercialización de bienes y servicios, pero no la propiedad de la cosa generadora. Para los casos de expropiación se requiere como causa la utilidad pública contenida en una ley general o especial, un procedimiento y una indemnización al particular que es privado de su dominio o propiedad sobre la cosa expropiada; en cambio, la lógica jurídica de un tributo es totalmente diversa ya que se trata del ejercicio de la facultad que posee la autoridad estatal para obtener recursos financieros de los contribuyentes lo que es consecuencia del principio de solidaridad y, en consecuencia los bienes y servicios públicos generados no irán necesariamente a quienes tributan ya que el tributo no conlleva ni podría conllevar una contraprestación, toda vez que el fundamento de la obligación de contribuir está más bien situado en la potestad tributaria del Estado y en la solidaridad de los contribuyentes. En este sentido el principio de no confiscatoriedad de los tributos¹¹¹ dice relación con la

¹¹¹ Cabe apuntar que en el caso de la Constitución Política de Chile el principio de no confiscatoriedad ha sido entendido en ocasiones como de no confiscatoriedad o no

tutela al contribuyente para limitar la potestad tributaria y para dar protección al derecho de propiedad del contribuyente, de tal forma que no se vea afectada la propiedad de este mediante tributos que impidan u obstaculicen su posibilidad de disfrutar de la riqueza que produce y que restrinjan la generación de riqueza. Desde la perspectiva social no es aceptable que un tributo tenga efectos confiscatorios o que priven injustamente de la propiedad, porque si ello ocurriera, el contribuyente afectado se verá impulsado a no continuar en una actividad económica que le provoque tal pérdida y probablemente ello incidirá en desempleo y eventualmente en la desaparición de una actividad productiva

expropiabilidad, lo que obedece a las conclusiones a que llegó el Tribunal Constitucional de dicho país aplicando los razonamientos que constan en las actas de la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución, y en especial cuando dicha comisión aprobó el artículo 19, N° 20, inciso segundo, de la Constitución vigente, en la sesión N° 398, de julio de 1978, de cuyo texto, el Tribunal Constitucional de Chile ha entendido que, de su sola lectura se desprende que los comisionados fijaron una regla cuya finalidad era y es impedir que se puedan imponer "...tributos de carácter expropiatorios o confiscatorios o que impidieran el ejercicio de una actividad..." (Considerando 8° de la sentencia del Tribunal Constitucional de Chile, en autos rol 203-94 de 1994, sobre declaración de inconstitucionalidad promovida por varios senadores en relación con modificaciones a algunas leyes tributarias). Esta interpretación ha dado lugar a que, en Chile, se usen indistintamente las expresiones "no confiscatoriedad" y "no expropiabilidad". Sin embargo, y para que no haya dudas al respecto, no es el caso de quien escribe, ya que entender como sinónimos confiscación y expropiación, jurídicamente no corresponde; y es más, no se puede convertir en sinónimos la confiscación con la expropiación, aunque ambas puedan ser institutos que afecten al derecho de propiedad toda vez que son jurídicamente diferentes: en ambas hay afectación del derecho de propiedad, pero en el caso de la expropiación existe la obligación para el expropiante de pagar una indemnización y además se desenvuelve en procedimiento especial para ello, y, en cambio en la confiscación nos hallamos ante una forma de pena pecuniaria que priva de parte o de todos sus bienes a un sujeto sin recibir indemnización alguna al tratarse de una pena que se impone en virtud del ius puniendi y luego de que en un proceso penal se haya determinado la comisión del delito que la tiene asignada como pena en la ley penal y la participación del sujeto que la recibe como tal pena. Volviendo a la reflexión tributaria y sus consecuencias sociales, lo que pretendo es poner de relieve que los tributos no pueden ser confiscatorios y que bajo ninguna posibilidad pueden ser tampoco una herramienta para expropiar. Este punto puede parecer de una obviedad casi pueril, pero desde una perspectiva quizás menos técnica y más bien política, el Tribunal Constitucional de Chile y más de un autor chileno, con frecuencia producen un debate en que se ataca la tributación bajo el pretexto de que sería una forma de expropiación. Con ello, por cierto, se despreja la naturaleza jurídica de la expropiación (con su motivación de utilidad pública y la correspondiente indemnización) y se omite la necesidad de que el Estado, para dar cobertura a los principales satisfactores sociales, necesita recursos legítimamente obtenidos a través de los tributos, soslayando que, en el cumplimiento del bien común, la potestad tributaria posee un espacio jurídico, social, político y técnico que congrega a Estado, ciudadanos y contribuyentes para la pertinente discusión y decisión. En otros términos, expropiar y confiscar no son sinónimos; la tributación no es un mecanismo para expropiar, y; los tributos no pueden ser confiscatorios si se pretende que sean tributos y que su recaudación sea útil para el Estado en el cumplimiento de su deber de promover y propender al bien común.

generadora de riqueza y en el abandono de hechos impositivos o gravados; es decir aumentará la elusión o la evasión o se abandonará la actividad económica que implique la realización de hechos impositivos que produzcan efectos confiscatorios.

La característica de confiscatoriedad puede provenir de la aplicación de un tributo, o de varios de ellos, o de la operatoria del sistema tributario en su conjunto. Ahora bien, no es deseable que un tributo o varios de ellos o el sistema tributario produzcan efectos confiscatorios, por lo que más allá del porcentaje o quantum en que sea afectado el derecho de propiedad por alguna de las hipótesis mencionadas, el primer examen a realizar es el efecto que genera alguna de esas posibilidades: no es el monto involucrado lo que marca el carácter confiscatorio sino el hecho de que se produzca ese efecto con un instituto que no debe tener esa consecuencia. A su vez, la expropiación tiene un procedimiento y ese procedimiento no es ni puede consistir en la aplicación de un tributo, aunque para fines prácticos se utiliza la metodología de prestar atención al quantum que resulta afectado por el efecto de privación de propiedad de un tributo, o de varios de ellos o del sistema tributario. Sin embargo, es necesario avanzar en la perspectiva que acabo de mencionar: ninguna de las alternativas que sea elegida debe generar efectos confiscatorios y si los genera no es solamente el quantum el que importa sino la circunstancia de que se produzca un efecto privativo de la propiedad o confiscatorio, efecto que ya sabemos no es propiamente tributario.

Lo anterior se ve refrendado si tenemos presente que, así como una expropiación puede ser parcial y no necesariamente sobre el total de una propiedad, el posible efecto confiscatorio o privador del derecho de propiedad también tendrá esa característica cuando no provenga de un procedimiento expropiatorio sino de otra actividad como la tributación que produzca ese efecto no deseado. Es decir, el eventual

efecto confiscatorio de la tributación no requiere ser sobre el cien por ciento, ya que lo pertinente es considerar que el efecto confiscatorio no debe ser una consecuencia de la tributación o, expresado de otra manera, la tributación tiene como principio su carácter no confiscatorio.

Si bien la confiscación no requiere indemnizar y la expropiación si lo requiere, ambas son formas de privar del dominio o de sus atributos.

Expropiar, según el Tribunal Constitucional chileno¹¹², no es necesariamente una privación absoluta del dominio, pero si requiere que el acto expropiatorio sea equilibrado con la correspondiente indemnización y cumpla con una serie de elementos como la causa de utilidad pública, la ley que autorice y el cumplimiento de un procedimiento que permita al expropiado reclamar del acto expropiatorio o del monto de la indemnización inicialmente fijada para llegar a una que sea justa¹¹³.

Por otra parte, la confiscación o confiscar también significa que el Estado toma la propiedad de un sujeto para sí, pero en este caso sin entregar indemnización alguna, lo que se explica por el hecho de que la confiscación es una pena asignada a ciertos delitos y no un acto unilateral del Fisco por causa de utilidad pública. Por lo tanto, la

¹¹²TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE CHILE: *Sentencia Rol N° 3100-16*, Considerando 22°, <http://www.tribunalconstitucional.cl/sentencias/busqueda-basica> (consultado el 24 de junio de 2019), en la parte pertinente de dicho considerando 22, define la expropiación en los siguientes términos: “A partir de la jurisprudencia de este Tribunal (Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 1576) se puede construir la siguiente definición: es un modo de adquirir el dominio en el ámbito público consistente en el acto administrativo, unilateral y coactivo de la Administración del Estado, por el cual se priva a una persona de la titularidad de un bien o un derecho o de las facultades esenciales de ambos, fundado en una ley habilitante que justifica la causa de utilidad pública o interés nacional, mediante un procedimiento reglado y previo pago de la indemnización por el daño patrimonial efectivamente causado.” En www.tribunalconstitucional.cl, visitado 12.06.2019.

¹¹³CEA EGAÑA, J.L.: *Derecho Constitucional Chileno tomo II*, Ediciones Universidad Católica de Chile, Santiago de Chile, 2004, p. 582. Elabora una definición doctrinaria que incorpora varios de los aspectos mencionados, al indicar que la expropiación consiste en: “un acto de la autoridad administrativa competente, fundado en una ley que lo autoriza, en virtud del cual priva del dominio, del bien sobre el cual recae el derecho o de alguno de los atributos o facultades esenciales, por causa de utilidad pública o interés nacional, con sujeción a un procedimiento legalmente determinado y pagando al expropiado la indemnización justa, teniendo derecho el expropiado a reclamar de la legalidad del acto expropiatorio ante los tribunales ordinarios.”

expropiación y la confiscación tienen como semejanza que privan de la propiedad o dominio al sujeto particular, pero tienen motivaciones diferentes y jurídicamente no son lo mismo. Ahora bien, el efecto impropio de la tributación es cualquiera de ellos, y, por lo tanto, el principio de no confiscatoriedad o de no expropiación, apunta más bien a que no es aceptable que mediante la tributación se prive de la propiedad al contribuyente; es decir, prescindiendo de si existe o no indemnización, lo esencial del principio consiste en que la tributación no es ni debe ser un medio para privar de manera absoluta del dominio a los contribuyentes.

Si bien es cierto la tributación implica tomar una parte de la riqueza de los contribuyentes, no se trata de una exacción sino más bien de que el Estado adquiere una parte de lo que esa riqueza produce. El nivel de necesidades en la sociedad impulsa al Fisco para definir el monto o porcentaje de la riqueza de los contribuyentes que exigirá para responder a esa necesidad de bienes y servicios públicos, pero no puede ser de una naturaleza tal que imposibilite al propietario continuar con sus actividades generadoras de recursos sobre los cuales se aplicará la tributación involucrada. En este esquema la expropiación o la confiscación no agotan las posibilidades de privar a un contribuyente de su propiedad utilizando la tributación; el sólo hecho de usar la tributación para privar del dominio a los contribuyentes vulnera el principio en juego y no es necesario un porcentaje determinado o específico para ello, aunque si es útil como factor para establecer la ocurrencia del efecto confiscatorio o expropiatorio.

Resulta interesante comprobar que el principio tributario de no confiscatoriedad, viene a reforzar y a confirmar el principio de capacidad económica y el de justicia tributaria, ya que la existencia de la propiedad en manos del contribuyente viene a delinear la capacidad económica contributiva del mismo, permitiendo que se le aplique la progresividad y

que sea tratado con justicia tributaria. Lo anterior ocurre en la medida que la no confiscatoriedad es un límite a la potestad tributaria fiscal que protege el derecho de propiedad del contribuyente y salvaguarda las fuentes que eventualmente producirán los hechos impositivos y las bases imponibles de los tributos. La vulneración de la no confiscatoriedad pondrá en riesgo la capacidad económica del contribuyente al privarle de su propiedad, pero sobre todo porque la transgresión que priva al contribuyente de sus medios productivos no es un objetivo buscado ni deseado por el legislador tributario ya que, en caso contrario el Estado se vería obligado a asumir, tarde o temprano, la generación de los recursos financieros y económicos que necesita para ofrecer bienes y servicios públicos relegando la tributación a un segundo plano o, en caso extremo de efecto confiscatorio, volviéndola innecesaria.

La no confiscatoriedad se debe medir, antes que por un porcentaje específico, tal como ya he indicado, más bien por la circunstancia de que confiscar no es un fin de los tributos, por lo que, la presencia o ausencia del efecto confiscatorio deberá analizarse en función del agotamiento o no de la posibilidad de continuar sometiendo a tributación a la capacidad económica de los contribuyentes¹¹⁴ o, en otros términos, a la posibilidad de conservar la capacidad fiscal¹¹⁵ de los contribuyentes a través de la tributación.

La no confiscatoriedad, resalta la importancia del respeto al derecho de propiedad de los ciudadanos y contribuyentes para la obtención de tributos. La tributación en un sistema con un derecho de propiedad debilitado también tendrá débiles rendimientos tributarios ya

¹¹⁴ MARTÍN DELGADO, J.M.: “El Control Constitucional del Principio de Capacidad Económica”, en *El Tribunal Constitucional, Vol II*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981, pp. 1615-1616.

¹¹⁵ RODRÍGUEZ BEREJO, A.: “Breve Reflexión...”, *op. cit.*, p. 244. En: <http://hdl.handle.net/10486/4440>, visitado 29.08.2018.

que la recaudación tributaria está condicionada por el respeto y protección del derecho de propiedad al influir fuertemente en la configuración y determinación de las bases impositivas.

Al referirnos al respeto por el derecho de propiedad de los contribuyentes, debemos concordar en que este derecho no es absoluto ni ilimitado. Su ejercicio está enmarcado dentro de la función social que tiene y que se encuentra directamente vinculada con el bien común. Así, frente a una confrontación del derecho de propiedad y el derecho a la vida, claramente el primero cede en aras del segundo, incluso por motivos prácticos ya que para poseer alguna cosa o detentar el dominio sobre ella primero se requiere estar con vida; y para el caso del ejercicio de la potestad tributaria, primero se requiere que exista alguna actividad económica, financiera o comercial que constituida en hecho gravado o impositivo permita establecer la tributación pertinente que, aplicada a partir de la posesión o propiedad de los bienes o servicios por cuya estructura se genere el hecho impositivo del caso, va a producir la tributación y el respectivo sistema o subsistema tributario. En definitiva, el respeto al derecho de propiedad en un sistema tributario importa como un derecho no absoluto, pero que incide o determina la capacidad económica del contribuyente y se vincula con el principio de igualdad tributaria en la ley y ante la ley, construyendo la justicia tributaria que permite la progresión tributaria de acuerdo a la realidad económica del hecho gravado o impositivo y de las características del sujeto pasivo tributario para que éste pueda dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias.

La función social del derecho de propiedad permite que sea susceptible de expropiación o de confiscación, y la vía idónea para ellas no es la tributación, así como tampoco lo es para otras formas de privación del derecho de propiedad que la legislación pueda establecer. Puede haber privación del derecho de propiedad por distintas vías

legítimas, pero no a través de la tributación; y la tributación no debe tener efectos confiscatorios, ni expropiatorios, ni privar de la propiedad al contribuyente. El contribuyente tiene el deber de solidaridad para concurrir al financiamiento del gasto público a través de los tributos, pero ese financiamiento debe ser obtenido por la fiscalidad a través de hechos impositivos descritos en la ley tributaria, ley que a su turno emana del legislador. El legislador tributario, en la definición de las reglas de dicha naturaleza no puede ni debe poner en riesgo la capacidad tributaria de los contribuyentes, ya que de hacerlo estaría contrariando el principio de no confiscatoriedad o no expropiación al producir efectos en tal sentido, y con ello pasaría a llevar desde la génesis de la tributación los restantes principios que debe respetar en la construcción de las normas jurídicas tributarias.

Adicionalmente a lo recién indicado, debo reiterar que fijar porcentajes de afectación de la propiedad del contribuyente es un signo para poder identificar o detectar que se está en presencia de una tributación que atenta contra el derecho de propiedad (por expropiación o por confiscación u otra) pero no es en sí mismo la transgresión. Más bien la transgresión está presente desde que se produce el efecto confiscatorio u otro efecto que prive del derecho de propiedad al contribuyente, afectando su capacidad fiscal para cumplir con el deber de contribuir al financiamiento del gasto público del Estado.

El Estado Democrático y Social de Derecho, requiere proveer de bienes y servicios públicos a los ciudadanos, y si para ello ha optado por la tributación como principal fuente de financiamiento ella no puede ser un medio para privar del derecho de propiedad al contribuyente, y si se requiere debido a la función social de dicho derecho, los medios idóneos son otros y no la tributación. Si se quiere, tal como se pretende que el

contribuyente no incurra en fraude de ley tributaria¹¹⁶, el legislador deberá evitar desnaturalizar el instituto tributario y no pretender un uso de la tributación para fines diferentes de aquellos que le son propios.

No se puede desconocer que la formulación del principio de no confiscatoriedad de la tributación ha requerido de los términos en que hasta ahora se ha efectuado, y, sin embargo, al ir profundizando en su contenido nos encontramos con que más allá de no ser confiscatoria, lo que se requiere es que la tributación no produzca como efecto alguna forma de privación de la propiedad de los contribuyentes, ya que ese efecto además de no deseable no es propio de la tributación.

Por lo tanto, el efecto no propio de un tributo en relación con lo que se analiza, va más allá de aseverar que no debe ser confiscatorio, apunta más bien a la circunstancia de que la tributación no puede privar a los contribuyentes de las formas de propiedad o dominio que les permiten detentar o generar una capacidad económica tal que les haga llevadero el cumplimiento de sus obligaciones tributarias principales y accesorias, es decir el pago de los tributos generados por los hechos impositivos en que incurren y la verificación de las gestiones administrativas, fiscales o de hacienda que deben efectuar para facilitar el cumplimiento tributario y el control fiscal sobre dicho cumplimiento.

- XII.- PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

La capacidad contributiva está vinculada con la capacidad económica de los ciudadanos para contribuir al financiamiento del gasto público a través de los tributos¹¹⁷. Sobre este aspecto, resulta una razón de justicia respetar y aplicar este principio, ya que, si bien es cierto, los ciudadanos tienen la obligación de contribuir al gasto fiscal, no es menos

¹¹⁶ PÉREZ ARRAIZ, J.: *El Fraude de Ley en...*, op. cit., pp. 23-30.

cierto que esa obligación es exigible en función de las reales capacidades económicas del contribuyente tomando en cuenta la materialidad de esa riqueza y la liquidez disponible para cumplirla.¹¹⁸

El contenido y el sentido del principio en examen se vinculan con la realidad que se ha ido estructurando a medida que una sociedad avanza en materia de crecimiento y de necesidades sociales insatisfechas que requieren ser cubiertas por las políticas más permanentes del Estado Social y Democrático de Derecho y de Derechos. Esta realidad tiene como base el reconocimiento de que la existencia del Estado es constitucionalmente un medio, tal vez uno de los más poderosos que ha surgido en el desarrollo de la historia humana, medio que surgió para satisfacer fines colectivos que no son susceptibles de ser logrados individualmente o en pequeños grupos. El Estado tiene sentido en cuanto permite satisfacer necesidades del ser humano y de su entorno, y no en cuanto creación autocomplaciente por haber sido diseñada para esos logros; es decir, el Estado es un medio y no un fin en sí mismo al que haya que conservar en cuanto producto del ingenio humano.

En este contexto se entiende que el Estado necesite recursos y que esos recursos los obtenga de diferentes maneras lícitas, una de las cuales es la tributación; y la tributación traslada recursos desde los contribuyentes hacia el aparato fiscal, apoyada en la solidaridad social y en la solidaridad individual. La solidaridad social se entiende en la medida que los sujetos individuales se reconocen como parte de un cuerpo mayor en que algunos de sus integrantes poseen recursos en

¹¹⁷ JARACH, D.: *El Hecho Imponible. Teoría general del Derecho Tributario Sustantivo*, Edit. Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 2004, pp. 87 y 102.

¹¹⁸ DÍAZ ESCALANTE, N.: *Análisis Jurídico del Principio de Capacidad Contributiva en Relación a los Ingresos Acumulables en la Ley del Impuesto Sobre la Renta para las Personas Morales Sujetas a Concurso Mercantil*. Tesis Licenciatura Derecho, con especialidad en Derecho Fiscal, Departamento de Derecho, Escuela de Ciencias Sociales, Universidad de las Américas Puebla,

cantidad mayor que otros y por este hecho están llamados a contribuir para que los menos dotados puedan alcanzar ciertos requerimientos (con diferente intensidad y nivel); contribución que emana de aspectos solidarios pero también de un cierto elemento práctico de sobrevivencia; sin la reunión de los recursos que el Fisco logra acopiar a través de la tributación, el ejercicio de las políticas públicas no permitiría la existencia de bienes y servicios públicos para dar cobertura a la necesidad de los mismos. La demanda de los bienes y servicios públicos es un hecho y el surgimiento del Estado hasta llegar a la situación presente, ha permitido que una sola entidad pueda reunir los medios para realizar un cierto nivel de oferta de esos bienes y servicios públicos. El nivel de la oferta indicada variará de acuerdo con los recursos que cada Estado, o reunión de Estados, logre acopiar para estudiar, diseñar, elaborar, gestionar y evaluar las diferentes políticas y programas públicos. Por supuesto que la demanda de los bienes y servicios públicos no se reducirá por más eficiente que sea la Administración Fiscal, pero la reducción absoluta de la demanda mencionada no es un fin del Estado; más bien, el Estado debe estar en permanente actividad para dar respuesta a las necesidades conocidas junto con las nuevas necesidades que van surgiendo debido al comportamiento humano.

En el contexto reseñado, podemos mencionar que, en el ordenamiento constitucional chileno, la norma que contiene el inciso primero del número 20 del artículo 19 de la Constitución, en su enunciado no declara el deber de tributar, pero lo asume como un supuesto esencial al señalar que la tributación es una obligación frente a la cual los sujetos son iguales, debiendo concurrir a su cumplimiento en

Colección de Tesis Digitales de Universidad de Las Américas Puebla, 2003, Puebla, México, p. 43. En http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/diaz_e_n/, visitada 20.03.2019.

proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley¹¹⁹. El constituyente chileno asumió como “carga pública” la obligación de tributar; y estableció que la tributación deberá ser en la forma que fije el legislador tributario respetando el principio de igualdad tributaria. Ahora bien, esta fórmula de la Constitución chilena es expresión de la potestad tributaria, y debido a ella los particulares son obligados a proporcionar recursos al Estado para que éste pueda cubrir el gasto público, enfoque que tiene como complemento la capacidad contributiva como una forma de limitación de dicha potestad. Así, resulta que la disposición citada es el reflejo de una cierta solidaridad que, transformada en deber de los sujetos con mayor riqueza, refuerza la necesidad de que ellos contribuyan para financiar el gasto público en proporción a esa riqueza, contribución que deberá estar efectivamente destinada a satisfacer la demanda social de bienes y servicios públicos. Sin embargo, no existen garantías de que este objetivo de satisfacer la demanda social de bienes y servicios públicos sea cumplida, por lo que debe existir algún sistema de control que esté compuesto de métodos de fiscalización y evaluación; no se trata de financiar gasto público inexistente, ineficaz o inútil, ya que el gasto público se traduce en políticas públicas y programas públicos en los cuales debe existir algún nivel de rentabilidad social de los bienes y servicios públicos producidos¹²⁰ y que ella sea percibida así por los contribuyentes.

Para que la capacidad contributiva permita cumplir con los aspectos mencionados, ella debe estar basada en factores, criterios o

¹¹⁹ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE CHILE: Art. 19: “La Constitución asegura a todas las personas: nº 20.- La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas.” (inciso primero).

¹²⁰ DE RÚS, G.: “La Medición de la Rentabilidad Social de las Infraestructuras de Transporte”, en *Investigaciones Regionales* Nº14, 2009, pp. 204-205. En: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=28911696008>, visitado 20.06.2018.

elementos reales y no potenciales o virtuales¹²¹, lo que lleva a las autoridades fiscales, políticas y legislativas a delinear cuáles son esos criterios; es decir cuáles son los hechos reveladores de la riqueza que debe ser gravada y el nivel en que debe serlo, conservando así las reales posibilidades de un sujeto pasivo de tributos¹²². Si bien debe existir la razonabilidad económica por la cual un sujeto es susceptible de ser sometido a tributación, la misma razonabilidad económica exige determinar a través de procedimientos el nivel o grado o cuota de tributación que le corresponderá en función del hecho gravado y de su real capacidad contributiva¹²³, pues de no considerar estos aspectos la autoridad fiscal se podría enfrentar a una situación de confiscatoriedad del tributo que, como ya he señalado, es un factor que no guarda relación con lo que debe buscar un tributo y que cuando está presente transgrede la necesidad de una tributación justa que respete la capacidad contributiva, además de poner en riesgo la generación de futura riqueza susceptible de tributación.

La producción de riqueza eventualmente tributable requiere condiciones económicas y financieras, pero también depende de la estructura social que permite generar relaciones de producción de acuerdo con el nivel de ingresos de los sujetos económicos.

Una de las variables que ha surgido como factor a considerar en materia tributaria es el género, ya que, si bien la finalidad de los tributos es la obtención de recursos para financiar el gasto público, ellos

¹²¹ CAMPOS HERNÁNDEZ, N.D.: *El Principio de Capacidad Contributiva en los Sistemas Tributarios de México y España*, Tesis Licenciatura Derecho con especialidad en Derecho Fiscal, Departamento de Derecho, Escuela de Ciencias Sociales, Universidad de las Américas Puebla, Puebla, México, 2003, p. 78. En: http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/campos_h_nd/ Visitada en 12.09.2018.

¹²² GARCÍA VIZCAÍNO, C.: *Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas, Tomo I*, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1996, pp. 55 a 57.

¹²³ RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: "El Sistema Tributario en la Constitución. (Los Límites del Poder Tributario en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional)", *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 36, 1992, Madrid, p. 43.

producen efectos adicionales que pueden moldear conductas sociales, una de las cuales es la igualdad o desigualdad entre hombres y mujeres en la vida social desde la perspectiva jurídica, pero también desde el ángulo de la igualdad de oportunidades en la sociedad y en la economía. El desarrollo de este aspecto incide en la capacidad contributiva desde el momento en que varios de los integrantes de un núcleo que habita bajo un mismo techo desarrollan su capacidad económica de manera menos compleja gracias a que otro de los integrantes de dicho núcleo realiza actividades, domésticas o no, para las cuales no se acuerda alguna remuneración y por cuya realización el sujeto activo de las mismas posterga su propia capacidad económica o la desarrolla con menor intensidad de la que podría hacerlo si no tuviera esa carga. Esta realidad se ha producido históricamente en nuestra sociedad, otorgando al varón una posición mejorada a costa de la mujer; afirmación que es refrendada por la realidad que aún existe en nuestro sistema y que viene siendo analizada y cuestionada desde diferentes ángulos, aunque los cambios que involucra ese examen se van estableciendo más lentamente de lo deseable o necesario. Este aspecto reviste importancia ya que para desarrollar la capacidad contributiva que los sujetos potencialmente poseen es necesario e ineludible que en primer término mejoren sus posibilidades de producir riqueza susceptible de tributación y si ello no es posible en un primer momento se debe crear por el legislador tributario un conjunto de incentivos y beneficios tributarios que indiquen a los contribuyentes del presente que la autoridad valoriza ciertas actividades que hoy pueden no estar remuneradas o retribuidas económicamente pero que son la base para que un sujeto contribuyente genere la riqueza que hoy tributa¹²⁴.

¹²⁴ SÁNCHEZ HUETE, M. A.: "La Tributación y su Impacto de Género en España", en *Revista de Derecho de la Universidad Católica del Norte*, Vol. 20, nº 2, Coquimbo, 2013. Dicho trabajo es parte del Proyecto de Atracción de Capital Humano Avanzado CONICYT, denominado: "Programa de investigación, docencia y transferencia de conocimiento sobre la igualdad desde la perspectiva

- La capacidad contributiva es un principio del cual no se puede prescindir en relación con los tributos, y no tiene por qué contraponerse a los fines no fiscales que puedan tener algunos tributos. Un tributo que tenga exclusivamente fines no fiscales es una contradicción y pienso que sostener su existencia es una consecuencia de confundir las otras cargas públicas con los tributos. Las cargas públicas son exigencias que, tal como indica su denominación, vienen de la carga que deben soportar los sujetos en una sociedad, por el hecho de participar de ella, y algunas son los tributos, pero no las únicas. Sobre este tema, el artículo 19 n° 20 de la Constitución Política de la República de Chile, expresamente trata a los tributos como una de las posibles cargas públicas que pueden existir¹²⁵ y no las únicas. En cuanto a la idea de carga pública, Ponce de León Solís¹²⁶ concluye que tiene como elementos característicos el tratarse un acto de la autoridad estatal revestido de legitimidad en que se debe haber analizado previamente

del derecho financiero y análisis jurídico de las medidas tributarias presupuestarias de la crisis económica" N°80112003/2012, cuyo director responsable es el Dr. Patricio Masbernat Muñoz. SÁNCHEZ HUETE, en la página 5 del documento mencionado, resume parte de la problemática al indicar que: "La intervención del Derecho Tributario a la vez que conforma la tributación, su objeto directo y principal, incide en otras facetas de la vida social como la igualdad entre hombre y mujeres. Tal intervención, normalmente indirecta, puede ser más o menos explícita, y más o menos intencional. Pero no por ello puede ignorarse las consecuencias que comporta, y el respeto que ha de observar al principio de igualdad de trato. Atendiendo a tales orientaciones, hemos de poner de manifiesto algunos aspectos relevantes en materia de igualdad entre hombres y mujeres que inciden, bien en el trabajo fuera del hogar; bien al tratar las tareas de cuidado de personas dependientes o bien al contemplar el trabajo doméstico."

¹²⁵ El artículo mencionado, en su numeral 20, dispone que la Constitución asegura a todas las personas: "La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas.". Esta norma se enlaza con lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 22 de la misma Constitución, sobre cargas personales, a saber: "El servicio militar y demás cargas personales que imponga la ley son obligatorios en los términos y formas que ésta determine."

¹²⁶ PONCE DE LEÓN SOLÍS, V.: "La Noción de Carga Pública y su Función en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Chileno", en *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 42, n° 3, Santiago, 2015, p. 15.

tanto los intereses públicos como privados involucrados en la aplicación de tal carga, la que ha de estar orientada a la consecución del bien común, y agrega la clasificación según el objeto de las cargas públicas, distinguiendo entre cargas públicas personales y cargas públicas reales. Ahora bien, tal como ya he señalado, el inciso tercero del numeral 20 del artículo 19 de la Constitución chilena, expresamente trata a los tributos como carga pública al referirse a las otras cargas públicas después de mencionar los tributos, por lo que Fernández González¹²⁷ concluye que existe una relación de género a especie entre las otras cargas públicas y los tributos, opinión que nos parece razonable en consideración al texto constitucional y a lo que ha resuelto el Tribunal Constitucional chileno en varias de sus decisiones¹²⁸.

Los tributos requieren que el sujeto pasivo de la obligación tributaria tenga capacidad para solventar el monto a pagar, y para llegar a ese monto hay una serie de pasos o etapas que deben ser ejecutadas para arribar al resultado correspondiente. Un primer paso supone que el sujeto haya efectuado el hecho gravado de que se trate; luego habrá de existir un procedimiento de cálculo por lo que un aspecto no menor consiste en valorizar la ocurrencia del hecho gravado, valor que constituirá la base de inicio o valor bruto a la cual se le podrán hacer deducciones (costos, gastos o ambos). Esta operación arrojará como resultado un valor líquido, valor líquido respecto del cual el legislador tributario podrá haber determinado que se le aplique alguna fórmula de

¹²⁷ FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, M. A.: "Principios Constitucionales de Proporcionalidad y Justicia en Materia Tributaria", en *Revista Chilena de Derecho*, n° 27, 2000, Santiago, p.358.

¹²⁸ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE CHILE: *Causas Roles: n° 759, del 2007, parte final del considerando vigésimo primero; n° 733, del 2007, considerando décimo; n° 718, del 2007, parte final del considerando vigésimo primero*. En www.tribunalconstitucional.cl, visitado 12.06.2019.

corrección monetaria, lo que conducirá a un valor líquido ajustado y ese valor líquido ajustado será la base de cálculo sobre la cual se aplicará una cuota (porcentaje o pormilaje), lo que entregará un nuevo monto denominado tributo teórico a pagar, y ese monto será susceptible de descuentos (créditos fiscales u otros que haya fijado el legislador tributario), llegando así al tributo a pagar o a alguna cantidad que quede a favor del contribuyente o que se le devuelva (habitualmente esta cantidad se devuelve con reajuste). Esta somera descripción nos muestra que existe más de una etapa para el cálculo del tributo y que su resultado no siempre será una obligación de pago ya que habrá oportunidades en que el resultado será favorable al contribuyente, aspecto que nos lleva a afirmar que la capacidad contributiva se apreciará en su plenitud cuando el resultado de la determinación tributaria efectivamente dé como resultado la liquidación de un tributo a pagar; ello porque en ese momento habrá una real necesidad del contribuyente de responder materialmente al pago que irá asociado al resultado del accertamiento o determinación; y si no es así, si el resultado es a favor del contribuyente la manera en que el contribuyente podrá disponer de las cantidades que resulten a su favor también estarán definidas por ley ora que se le devuelvan ora que las pueda utilizar como crédito fiscal para rebajarlo contra tributos que en el futuro deba enterar al fisco, fenómeno que a su vez incidirá en la capacidad contributiva del sujeto pasivo tributario directo.

En otro aspecto, la potencia de la capacidad contributiva se aprecia de manera más cierta en el caso de los tributos directos que de los tributos indirectos. En el caso de los tributos directos el sujeto pasivo directo es el que deberá soportar los efectos financieros de la tributación (pago o saldo favorable) mientras que en el caso de los tributos indirectos, si bien es cierto que el contribuyente directo persiste al momento de efectuar la operatoria para los efectos de la obligación

tributaria principal, no es menos cierto que el impacto económico del tributo indirecto recae en el consumidor final o contribuyente indirecto quien en definitiva financia el efecto del tributo indirecto aunque operativamente ese efecto recae en la capacidad contributiva del contribuyente directo o de derecho. Por ejemplo, en el caso del I.V.A.¹²⁹ el consumidor final de un bien o servicio afecto, al pagar el precio con el impuesto incluido, financia el desarrollo final del tributo, pero el contribuyente directo o de derecho será quien finalmente recibirá el impacto del efecto de la obligación tributaria principal, ya sea que este efecto sea pagar u obtener un crédito fiscal o una devolución impositiva. Esta operatoria de los tributos como el I.V.A. genera una inquietud no menor sobre cuál es la verdadera economía particular que se afecta con el gravamen indirecto ya que ese factor influye, además, en el establecimiento de los precios de los bienes y servicios cuya transacción esté afectada este tipo de tributo: si el contribuyente de derecho debe pagar, ha sido financiado con el tributo incorporado en el precio, por lo que no es precisamente su economía la que soporta el impacto financiero del tributo; y, en cambio, si el efecto se traduce en un monto favorable, ese dinero no va de regreso al contribuyente indirecto que está financiando o el pago del tributo o el beneficio fiscal del contribuyente de derecho.

A su turno, si el legislador tributario aumenta el gravamen, el contribuyente directo buscará las alternativas para transferir ese incremento a la economía del contribuyente indirecto lo que habitualmente será mediante un aumento del precio del bien o servicio que será ofertado al contribuyente indirecto, el que en su calidad de consumidor tendrá pocas alternativas: asumir el incremento pagando el

¹²⁹ Impuesto al Valor Agregado.

nuevo precio o buscar un sustituto si el incremento del precio no amerita mantenerse fidelizado al bien o servicio.

Esta faceta de la capacidad contributiva es un aspecto que nos enfrenta a la posibilidad de elegir: ¿puede realmente el contribuyente indirecto elegir qué hacer con sus recursos frente a un bien o servicio sobre el que sabe que existe un tributo indirecto incluido en el precio? Claramente no tiene esa posibilidad, así como no puede adquirir el bien o servicio gravado sin que se le incluya el gravamen ya que esa conducta además lo pondría en el camino de la elusión, de la evasión o del fraude tributario, además de favorecer el incumplimiento de algunas obligaciones tributarias accesorias (no otorgamiento de la documentación asociada u otras).

En definitiva, la capacidad contributiva se mide y opera en función del contribuyente directo o de derecho con un cierto contenido de idealización de su comportamiento y de la manera en que recibe los efectos de la tributación en su economía. La idealización proviene del supuesto de que el contribuyente de derecho asumiría la totalidad de los efectos del tributo incluyendo el financiamiento del pago del tributo y las obligaciones tributarias accesorias, lo que en los hechos no ocurre de esa manera, por lo que el principio de capacidad contributiva debe ser analizado desde la perspectiva del hecho gravado¹³⁰ tomando en consideración la estructura de los tributos indirectos; es decir, no es necesario intentar un ajuste del principio para que los tributos indirectos se vean reflejados en él, sino más bien aceptar que la forma de aplicar dicho principio de capacidad contributiva se aplica a quien financia el tributo más allá de volcarnos a análisis que dejen de lado la realidad de

¹³⁰ ROMERO GÓMEZ, P. M.: *Doble Tributación en México en Relación con la Capacidad Contributiva, Capítulo III*. Tesis Licenciatura Derecho, con especialidad en Derecho Fiscal, Departamento de Derecho, Escuela de Ciencias Sociales, Universidad de las Américas Puebla, Puebla, México, 2004, p.

los hechos: el tributo indirecto es financiado por el contribuyente de hecho o indirecto en conformidad a su capacidad de contribuir indirecta pero ciertamente a la cobertura de los gastos públicos.

Queda el punto de las consecuencias que no signifiquen pago de suma alguna por el contribuyente directo o de derecho, y desde la perspectiva del principio en revisión este no pago impone al contribuyente indirecto la financiación desde una perspectiva del principio de la solidaridad¹³¹, de manera que también es parte de su capacidad contributiva la circunstancia de que no obtendrá reembolso alguno cuando la aplicación del tributo indirecto no devenga en pago de suma alguna por el contribuyente de derecho al fisco.

Esto no debe entenderse como un debilitamiento del principio de capacidad contributiva sino más bien como un refuerzo del sistema tributario que coordina los diferentes principios de este, tales como la solidaridad ya mencionada y la justicia tributaria que es un principio que conecta con los demás principios y con el sistema jurídico tributario en su totalidad.

21.En:http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/romero_g_pm/capitulo3.pdf, visitado en 29.09.2018.

¹³¹ MANZONI, I.: "Brevi Considerazioni a Margine di un Progetto di Costituzione Europea: le Garanzie in Materia Tributaria", *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, nº 6, Giuffrè editore, Milano, 2002, pp. 1194-1195, cuando señala que: "Affermando che « Tutti sono tenuti a concorrere alle pubbliche spese in ragione della loro capacità contributiva », la Costituzione italiana — oltre a sottolineare, come si è detto, il generale dovere di tutti a concorrere ai carichi pubblici — viene a sancire, da un lato, la necessità che la prestazione tributaria si ricolleggi esclusivamente a presupposti di fatto che siano indici o manifestazioni (diretti o indiretti) di capacità contributiva (capacità contributiva come presupposto e come limite dell'imposizione) e, d'altro lato, l'esigenza che alla capacità contributiva espressa da tali presupposti sia in concreto ragguagliato l'ammontare del prelievo (capacità contributiva quale parametro dell'imposizione).", es decir: "Afirmando que "Todos están obligados a contribuir al gasto público en razón a su capacidad contributiva", la Constitución italiana, además de subrayar, como se ha dicho, el deber general de todos de concurrir a las cargas públicas, viene a reconocer por un lado, la necesidad de que la prestación tributaria esté exclusivamente vinculada a supuestos de hecho que son índices o manifestaciones (directas o indirectas) de capacidad contributiva (capacidad contributiva como presupuesto y como límite de la imposición); y, por otro lado, la necesidad de que el monto de la contribución expresada por estos supuestos sea en términos concretos el monto de la recaudación (capacidad contributiva como parámetro de la tributación). Traducción personal.

En<https://static1.squarespace.com/static/50a61474e4b00720f42dab25/t/50c9be55e4b0e453da075bfa/1355398741141/Dpc02.pdf>, visitado en 14.05.2018.

Si bien para fines explicativos se puede abordar el principio de capacidad contributiva en forma específica, no es posible prescindir de la vinculación con los restantes principios tributarios y con la eficacia y eficiencia del sistema tributario, ya que el sistema tributario debe generar las menores distorsiones económicas posibles (en realidad se aspira a que no las produzca) y permitir la óptima recaudación. Este equilibrio es de suyo complejo, aunque la racionalidad económica y tributaria nos inclinan a que por una parte la fiscalidad debería preferir contribuyentes con capacidad contributiva efectiva y los contribuyentes deberían inclinarse por un comportamiento tributario más transparente y dirigido al cumplimiento tributario no incurriendo en conductas elusivas, ni evasivas, ni fraudulentas.

Como se aprecia, la capacidad contributiva es un principio que constituye un activo para las sociedades y economías que buscan un rendimiento tributario que les permita satisfacer la demanda de bienes y servicios públicos y su aumento en el tiempo ya que en la actualidad existen nuevas necesidades sin que se haya logrado dar total cobertura a las tradicionales a través de bienes y servicios públicos que constituyen satisfactores sociales, tales como vivienda, salud, educación y otros. Junto a ellos, han surgido nuevos requerimientos de las sociedades que provienen de fenómenos como la migración forzada, el cambio climático, los nuevos enfoques sobre el género y sus requerimientos, el reconocimiento de los derechos de niños, niñas y adolescentes y un sinnúmero de procesos, cambios y equipamientos tecnológicos, comerciales y de la comunicación a través de medios masivos y con menor control de los gobiernos. Para solventar a través de la recaudación tributaria los gastos públicos asociados a las

necesidades existentes y a las nuevas, es necesario mantener las capacidades contributivas e incrementar su rendimiento.

- XIII.- PRINCIPIO DE REDISTRIBUCIÓN O PROPORCIONALIDAD.

Una de las características de los tributos que los ciudadanos tienen internalizada consiste en la idea de que dichos gravámenes permiten financiar el gasto público y que ello debe o debería acontecer en proporción a sus rentas. Por este camino la distribución de la carga impositiva¹³² se convierte en un método de redistribución de los ingresos que también es apreciado desde la perspectiva de las políticas públicas que se basan en la solidaridad social.

Este principio, por las peculiaridades anotadas, también permite desarrollar la justicia tributaria, sobre la cual ya me he referido.¹³³

Sobre el contenido de este principio, conviene recordar que ADAM SMITH, lo anticipó en los siguientes términos: "Los vasallos de cualquier Estado deben contribuir para sostener el Gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación: esto es, a proporción de las rentas o haberes que gozan bajo la protección de aquel Estado. Las expensas del Gobierno con respecto a los individuos de una Nación grande vienen a ser como los gastos del manejo de una hacienda grande con respecto a todos sus varios Colonos, los cuales están sin excepción obligados a contribuir a proporción de sus respectivos intereses al cultivo de aquel predio."¹³⁴

En otras palabras, la capacidad de pago de los contribuyentes es un primer elemento o factor que permite aproximarse al principio de proporcionalidad o redistribución.

¹³² ASTE MEJÍAS, C.: *Curso de Código Tributario, op. cit.*, p. 22.

¹³³ EVANS DE LA CUADRA, E. y EVANS ESPÍÑEIRA, E.: *Los Tributos Ante...*, *op. cit.*, p. 83.

La proporcionalidad o redistribución está inserta en la denominada equidad tributaria vertical, es decir aquella equidad tributaria según la cual los contribuyentes con mayor capacidad de pago de tributos deberán pagar una mayor cantidad; pero si queremos que en ella exista proporcionalidad, el resultado de mayores cantidades pagadas provendrá de aplicar la misma proporción a las diferentes bases impositivas de los diferentes contribuyentes¹³⁵.

En cambio, la equidad horizontal nos plantea que sujetos impositivos o contribuyentes que tengan una capacidad de pago similar deberían pagar tributos en cantidades similares; pero este aspecto plantea la interrogante de cuáles son las características a tener en cuenta para considerar que dos o más contribuyentes tienen una capacidad similar de pago de tributos¹³⁶.

En cuanto al contenido del principio de proporcionalidad o redistribución, éste dice relación con la adecuada medida de los tributos vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes para cumplir con su obligación tributaria principal en cada caso. Esta operatoria del principio de proporcionalidad, supone que se produzca un efecto redistributivo al desplazar recursos desde quienes poseen mayor capacidad económico-tributaria, hacia las arcas fiscales para que con esos recursos el Estado genere bienes y servicios públicos dirigidos a la población en general, pero sobre todo hacia quienes tienen menos o ninguna capacidad económica para responder a la tributación y a la cobertura de su necesidad de bienes y servicios.

El principio tributario de proporcionalidad interactúa y opera con los restantes principios que componen cada sistema tributario, por lo que no se debe confundir la proporcionalidad como sinónimo de

¹³⁴ SMITH, A.: *Investigación de la Naturaleza...*, op. cit., p. 188.

¹³⁵ MANKIW, N.G.: *Principios de...*, op. cit., p. 159.

¹³⁶ MANKIW, N.G.: *Principios de...*, op. cit., p. 160.

impuestos proporcionales, aunque los incluye, ya que también un impuesto progresivo participa de la proporcionalidad tributaria tanto en cuanto establece un método para gravar tributariamente los aumentos de riqueza de los contribuyentes manteniendo el respeto por el principio de igualdad en materia tributaria al establecer una diferencia razonable, justa y proporcionada para la generación del efecto redistributivo ya señalado.

Contra el principio de proporcionalidad tributaria atentan los tributos calificados de regresivos, entendiendo que ellos rompen la proporcionalidad que grava a los mayores rendimientos económicos con mayores desembolsos por concepto de tributos y termina gravando a sujetos pasivos sin consideración a la capacidad económica de los mismos y que arroja como resultado que los contribuyentes con rentas elevadas destinan una menor proporción de sus ingresos al cumplimiento tributario que la que utilizan en ese mismo fin los contribuyentes de rentas menores. Es decir, se produce una relación inversa entre la tributación y el nivel de riqueza de los contribuyentes, lo que convertiría en inaplicable el efecto redistributivo de la tributación. Para que exista redistribución en el ámbito tributario, es necesario e ineludible que exista y sea aplicado el principio de proporcionalidad tributaria, recordando que tanto los tributos proporcionales como los progresivos deben cumplir con esa proporcionalidad, y que si un tributo no cumple con ella será necesariamente regresivo con las consecuencias que ello apareja para los fines redistributivos y para la recaudación fiscal.

Resulta interesante señalar que ciertos ordenamientos jurídico tributarios utilizan la terminología de “impuestos manifiestamente desproporcionados o injustos”¹³⁷ poniendo énfasis en una cierta

¹³⁷ El inciso segundo del n° 20 del artículo 19 de la Constitución Política chilena, dispone: “En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.”.

sinonimia de los adjetivos “desproporcionados” e “injustos”, lo que aporta un ángulo distinto a la noción del principio tributario de proporcionalidad que en estos casos no se decanta por la consecuencia de la redistribución sino que remarca la idea de que una desproporción manifiesta de los tributos es injusta cuando resulta irracional, ilógica o arbitraria. Este enfoque parece considerar la capacidad económica de los contribuyentes de una manera indirecta, ya que no considerar la capacidad económica de los contribuyentes podría ser uno de los varios casos de un tributo injusto por desproporcionado. Si bien es una perspectiva peculiar que no excluye la desarrollada hasta aquí, resulta demasiado parcializada y requiere de un cierto ejercicio interpretativo para incorporar la hipótesis del principio tributario de proporcionalidad¹³⁸ o redistribución¹³⁹.

Una parte de ese ejercicio interpretativo, es tener siempre presente la aplicación de la justicia tributaria, y que ésta, para materializarse, requiere distintos supuestos, uno de los cuales consiste en la idea de que un sujeto pasible de tributos quedará en la obligación de tributar cuando realice el respectivo hecho gravado, y para establecer el quantum de la consecuente obligación de pago se tendrá que tomar en consideración su capacidad contributiva; de tal manera que, a medida que esa capacidad crezca también lo deberá hacer el tributo. Es decir, se debe tributar en proporción a la fuerza económica del contribuyente, aunque ello, en la práctica, no siempre ocurrirá en esos términos debido a las brechas que los diferentes sistemas

¹³⁸ FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, M. A.: “Principios Constitucionales de...”, *op. cit.*, pp. 357-371.

En la página 359, al enunciar los principios que analizará, Fernández indica: “Tercero, la proporcionalidad tributaria, entendida como la simetría o conformidad cuantitativa entre la carga tributaria y el sujeto u objeto de ella;”.

¹³⁹ MASSONE PARODI, P.: *Principios de Derecho Tributario, Tomo III*, Thomson Reuters, Santiago de Chile, 2016, p.1955. Expresa que “...los intereses que cobra el Fisco de Chile son un tributo manifiestamente desproporcionado e injusto, de aquellos prohibidos por la Constitución (artículo 19, n° 20, inciso segundo de la CPR)”, con lo cual pone en evidencia la visión de este aspecto tributario en los términos señalados.

tributarios presentan. Precisamente en esas brechas surgen la elusión, la evasión y el fraude tributarios, todos los cuales se traducen en conductas, por acción u omisión, que lesionan entre otros principios tributarios el de proporcionalidad y, en consecuencia, vulneran el efecto redistributivo que debería producir el cumplimiento del principio de proporcionalidad.

Otro aspecto que puede desajustar la aplicación del principio de proporcionalidad dice relación con el otorgamiento de beneficios tributarios a categorías de contribuyentes debido a que el legislador tributario lo considere aplicable por determinadas coyunturas o políticas fiscales. A esta posibilidad debemos agregar la aceptación de ciertos gastos deducibles frente a otros que no serán aprobados ni tolerados, aunque pudieren estar razonablemente justificados; el uso del sistema de créditos fiscales; la exención de tributos; u otras herramientas fiscal-tributarias que la autoridad tributaria evalúa aplicar o eliminar según determinadas circunstancias.

Cuando el legislador tributario configura alguna fórmula de beneficio fiscal para los contribuyentes, la destina a cierto tipo de sujetos o actividades lo que claramente implica ejercer algún grado de discrecionalidad por la autoridad tributaria en la creación de dichos beneficios. Esta discrecionalidad requiere márgenes y esos márgenes deberían estar definidos por los límites que constituyen los distintos principios tributarios, pero en especial el principio de legalidad y una serie de restricciones con rango constitucional, de manera que las posibles exenciones u otros beneficios tributarios sean también fijados por ley y sin posibilidad de que sea de otra forma. En este sentido, las normas jurídicas que contengan beneficios tributarios requerirán decisión fiscal al respecto y los competentes fundamentos técnicos. Por ejemplo, una definición fiscal sobre la doble tributación internacional puede ser plasmada en una norma legal interna por decisión unilateral

de un Estado o en un tratado internacional de doble tributación aplicable al sistema tributario interno de los Estados que firmen y ratifiquen dicho instrumento internacional, y en ambas hipótesis para permitir una deducción del tributo pagado en otra jurisdicción como gasto o como crédito fiscal, lo que significará que para una de las jurisdicciones involucradas se dejará de percibir el ingreso como consecuencia de la deducción como gasto o como crédito fiscal tributario. Este aspecto es uno de los que deberá ser ponderado por la autoridad tributaria llamada a decidir sobre el particular, y junto con ello buscará la forma de compensar y equilibrar ese ingreso que no recibirá, para lo cual deberá hacer economías fiscales o mantener el equilibrio de los ingresos con algún tributo que tenga proyectado un incremento en su rendimiento recaudatorio; es decir, el margen de discrecionalidad deberá necesariamente obedecer a una estructura tributaria en que lo que deja de pagar un grupo de contribuyentes será cubierto por otro grupo de contribuyentes o por un conjunto de ellos, y ese rango es precisamente el que lleva a sostener que por la senda de los beneficios tributarios puede resultar vulnerado el principio de proporcionalidad tributaria y aminorado su efecto redistributivo. Lo anterior ocurriría porque no existe un criterio exclusivo para otorgar un beneficio tributario y equilibrar la merma fiscal que ello signifique, toda vez que solamente se podría apelar a la razonabilidad de una medida de tal naturaleza y contenido. Ahora bien, la razonabilidad de una decisión en tal sentido incluye los principios tributarios lo que podría poner la situación en el ámbito una verdadera tautología cuya forma de solución debería ser otorgada por los órganos jurisdiccionales competentes¹⁴⁰. Esta posibilidad obedece a

¹⁴⁰ RODRÍGUEZ BEREIJO, Á.: “Breve Reflexión...”, op. cit., p. 237. Disponible en <https://revistas.uam.es/revistajuridica/issue/view/598> Rodríguez Bereijo, relaciona los principios tributarios con las diferentes fases de la tributación, y no solamente con la creación del tributo: “Lo que conecta directamente el principio de capacidad económica con la generalidad y la igualdad de la imposición. Pues es claro que un sistema tributario sólo podrá ser justo y el reparto de la carga

la concepción jurídica del asunto, pero una alternativa diferente es plausible, aunque no aceptable pues produciría desequilibrios no deseables en la gobernanza y en los procesos de toma de decisión de las autoridades y de los agentes económicos y sujetos tributarios. Sabemos que los gobiernos tienen como objetivo asegurar y resguardar ciertos derechos de los sujetos considerados esenciales y por tanto inalienables y para esa finalidad se requiere que la autoridad cumpla con entregar bienes y servicios públicos, y, en ese aspecto, concurrir a financiar el gasto que ello significa es un imperativo de los individuos que componen la sociedad sobre la cual actúan esos gobiernos; es decir, la autoridad como estructura organizada y a la vez organizadora de medios para alcanzar el bien común no está al margen de hacer cumplir los principios que limitan sus potestades, entre ellas la tributaria, salvaguardando la solidaridad entre quienes componen la sociedad y aplicándola en la forma de ejercer la gobernanza. Es de tal fuerza lo recién anotado que han existido casos históricos que indican, entre varios motivos más, la imposición de impuestos sin consentimiento del pueblo como una de las causas para independizarse de otras jurisdicciones¹⁴¹.

fiscal equitativo si todos los que exteriorizan manifestaciones de capacidad económica contribuyen de acuerdo con ella al sostenimiento del gasto público y lo hacen con igualdad (ante la ley y en la ley) sin diferenciaciones de trato o discriminaciones que carezcan de justificación objetiva y razonable o sean desproporcionadas. La igualdad es lo primero para la equidad. «Se trata –como se dijo en la STC 96/2002, F. J. 7º– de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional, el deber de contribuir a la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas.» (p.237).

Y agrega más adelante: “El principio de proporcionalidad, ha declarado el Tribunal Constitucional en la STC 85/1992, F. J. 4º, «es un principio inherente al Estado de Derecho» cuya condición de canon de constitucionalidad ha sido reconocido en sus sentencias del más variado signo y «tiene especial aplicación cuando se trata de proteger derechos fundamentales frente a limitaciones o constricciones, procedentes éstas de normas o regulaciones singulares. La desproporción entre el fin perseguido y los medios empleados para conseguirlo puede dar lugar a un enjuiciamiento desde la perspectiva constitucional cuando esa falta de proporción implica un sacrificio excesivo o innecesario de los derechos que la Constitución garantiza» (STC 136/1992, F. J. 22º). Así entendido, este principio constitucional proyecta su eficacia normativa en el ámbito del Derecho tributario limitando la libertad de configuración del legislador respecto de los mecanismos jurídicos y técnicos de los tributos no sólo en el momento de su creación, sino también en el de su aplicación y gestión.” (pp. 246 y 247).

¹⁴¹ Sobre esta afirmación, se puede leer en la Declaración de Independencia de los Estados Unidos de Norteamérica: “Cuando en el curso de los acontecimientos humanos se hace necesario para un pueblo disolver los vínculos políticos que lo han ligado a otro y tomar entre las naciones de la tierra

Si bien la finalidad de los tributos es precisamente que el Estado satisfaga su necesidad de cubrir el gasto público, esa necesidad obedece a otra mayor que se sobrepone a ella: la necesidad de los ciudadanos de obtener determinados bienes y servicios. Si para cubrir esa necesidad solamente se usara como criterio el principio de subsidiaridad, el Estado llegaría tarde a darle cobertura al ciudadano que la requiriera; pero, en cambio si la autoridad se apoyara en la solidaridad, debería ser el primero en prestar esa cobertura, atendiendo a la diferencia que existe entre el principio de subsidiaridad y el de solidaridad.

Pero, la aplicación de ambos principios debería tener lugar en distintas circunstancias y no tratar de utilizarlos mecánicamente en forma contrapuesta para resolver las mismas situaciones de manera distinta; por ejemplo, el principio de subsidiaridad en materia económica salvaguarda la iniciativa particular en la asignación de bienes y servicios y admite que los bienes y servicios considerados esenciales y públicos los provea el Estado a través de sus organismos y cumpliendo determinados requisitos; mientras que el principio de solidaridad aplicado también en materias económicas y financieras, permite arribar

el puesto separado e igual a que las leyes de la naturaleza y el Dios de esa naturaleza le dan derecho, un justo respeto al juicio de la humanidad exige que declare las causas que lo impulsan a la separación.” En la misma Declaración se agrega como uno de los motivos: “Por imponernos impuestos sin nuestro consentimiento...”, Traducción disponible en <http://ww2.educarchile.cl/UserFiles/P0001/File/inp%20estados%20unidos.pdf>, visitada en 10.07.2019.

Una de las afirmaciones interesantes de dicha Declaración consigna: “Sostenemos como evidentes estas verdades: que todos los hombres son creados iguales; que son dotados por su Creador de ciertos derechos inalienables; que entre éstos están la vida, la libertad y la búsqueda de la felicidad; que para garantizar estos derechos se instituyen entre los hombres los gobiernos, que derivan sus poderes legítimos del consentimiento de los gobernados; que cuando quiera que una forma de gobierno se haga destructora de estos principios, el pueblo tiene el derecho a reformarla o abolirla e instituir un nuevo gobierno que se funde en dichos principios, y a organizar sus poderes en la forma que a su juicio ofrecerá las mayores probabilidades de alcanzar su seguridad y felicidad.”. Traducción disponible en:

<http://ww2.educarchile.cl/UserFiles/P0001/File/inp%20estados%20unidos.pdf>, visitada 10.07.2019.

Tal como indiqué resulta interesante constatar que las partes mencionadas establecen como un derecho la búsqueda de la felicidad y que esa finalidad, junto con otras, debe ser resguardada por el gobierno, y si ese gobierno no las resguarda es legítimo reformarlo o abolirlo e ir a uno nuevo.

a la conclusión de que existe el deber de quienes poseen capacidad económica para que contribuyan a financiar las necesidades de los demás integrantes de la sociedad mediante los recursos que el Estado obtiene de ellos con la aplicación de los tributos y con su no aplicación a fines específicos sino a fondos generales para cubrir las necesidades generales del Estado. Se trata de momentos y escenarios diferentes que son complementarios y no necesariamente contrapuestos, y es por esa complementariedad que se usa la expresión Orden Público Económico que incluye varios principios entre los que destacan el de subsidiaridad y el de solidaridad, composición que acredita el carácter complementario de ambos principios¹⁴².

En el contexto del Orden Público Económico, la subsidiaridad permite que los contribuyentes generen capacidad económica para que se traduzca en la capacidad contributiva, y una vez que esta existe, el sujeto pasivo contribuirá cuando corresponda y en relación con esa capacidad contributiva de manera que la contribución específica de cada caso no sea desproporcionada ni injusta. En este mismo orden de cosas, el principio de solidaridad tendrá expresión en la redistribución que se logre con motivo de la recaudación fiscal y del uso de esa recaudación en el gasto público para la producción de bienes y servicios también públicos. El efecto redistributivo tendrá manifestación en el gasto público general y en el gasto social en particular.

En otras palabras, el efecto de la proporcionalidad se expresará en el ámbito de la subsidiaridad, mientras que la redistribución obedecerá al principio de solidaridad, formando parte, ambos aspectos,

¹⁴² CEA EGAÑA, J. L.: *Tratado de la Constitución de 1980*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1998, p. 158. Interesa destacar que en el texto citado y en obras previas y posteriores ha sostenido y desarrollado la definición de orden público económico en la Constitución Política de Chile, señalando que "...es el conjunto de principios y normas jurídicas que organizan la economía de un país y facultan a la autoridad para regularla en armonía con los valores de la sociedad nacional formulados en la Constitución", y agrega que dicho orden se sustenta en los principios de libertad, igualdad, subsidiaridad, propiedad, solidaridad y dinamismo.

del Orden Público Económico de cada sociedad y del respectivo sistema tributario para constituirlo en una faceta operativa del principio de justicia tributaria.

La intensidad con que los diferentes tributos responden a los principios enunciados no es necesariamente la misma. Los tributos más cercanos a las manifestaciones personales de la capacidad económica del sujeto pasivo dan cuenta de mejor forma de la participación solidaria y progresiva, a menos que el legislador tributario consagre compensaciones tributarias que neutralicen el efecto de la recaudación limitando la redistribución y poniendo en duda la proporcionalidad de un sistema con tales características. En este mismo sentido, un tributo de carácter indirecto, tiene una recaudación mayor, pero ello se verá reducido si la autoridad tributaria concede deducciones o créditos al contribuyente de derecho, ya que, al ser efectivamente utilizados por éste darán como probable resultado un tributo inferior e incluso un aumento del gasto fiscal al entregarle a dicho contribuyente una devolución o una compensación que privará al Fisco de los recursos que hubiera podido recaudar de un contribuyente en particular pero también lo privará de aquellos recursos que recaudó de otros contribuyentes.

Como podemos apreciar, la potencia del rendimiento recaudatorio tributario e impositivo, se verá afectada por los beneficios tributarios que la autoridad legislativa tributaria decida conferir en las leyes tributarias. Los beneficios fiscales en esta materia deben ser sometidos a una aplicación prudente ya que si bien pueden ayudar al desarrollo de ciertos aspectos económicos de la sociedad y al crecimiento económico, su utilización en exceso o como primera herramienta para fomentar alguna actividad puede generar los efectos contrarios y claramente van en un sentido diferente al sentido de la finalidad redistributiva y de la aplicación de la proporcionalidad de los

tributos, de manera que dichos beneficios fiscales pueden conducir al debilitamiento de un sistema tributario.

Lo expresado permite afirmar que la mantención de los principios de redistribución y proporcionalidad como dos facetas de un mismo fenómeno tributario, permite que la subsidiaridad y la solidaridad coexistan y colaboren a la consecución de la justicia tributaria, como parte de un Orden Público Económico que propenda a un Estado social de derecho, ya que para que un Estado de tal raigambre pueda cumplir con sus fines se requieren recursos recaudados de manera justa, con proporcionalidad y usando la redistribución como medio necesario.

- XIV.- PRINCIPIO DE ESTABILIDAD ECONÓMICA.

La estabilidad económica se vincula más bien con la temática de las finanzas públicas sanas en razón de la estabilidad presupuestaria de las mismas.

En el contexto del presupuesto público equilibrado, el rendimiento de los tributos debe ser suficiente para cubrir los gastos de la Administración Fiscal y no perjudicar con ellos las actividades productivas de los ciudadanos. Es decir, debe apuntar a que los contribuyentes paguen por concepto tributario o carga impositiva aquello que efectivamente corresponde: no más ni menos.

Así resulta que los tributos, y en especial los impuestos, junto a otros elementos, cumplen un rol de verdaderas señales o faros respecto al rumbo de la política fiscal y a la estabilización de la economía.¹⁴³

La estabilidad económica involucra la aplicación de las reglas sobre la materia, pero a ella también colaboran la existencia,

¹⁴³ LASA CRESPO, A.J.: "Monetarismo Versus Keynesianismo: el Debate Sobre la Efectividad de la Política Económica", *Análisis Económico*, Vol. III, n° 2, México D.F., México, 1984, pp. 79-106. En <http://www.ajlasa.com/articulos/ar1.pdf>, visitado 20.12.2018.

consagración y acatamiento del Orden Público Económico de una sociedad.

A su vez, el acatamiento y aplicación del respectivo Orden Público Económico, deberá ser materializado generando certidumbre sobre su existencia y certidumbre sobre su respeto y aplicación; es decir, la certeza jurídica sobre el Orden Público Económico cumple una función principal para que los actores económicos puedan desarrollar sus actividades productivas y generar la capacidad económica que, en su calidad de contribuyentes, les permitirá llegar a una capacidad contributiva congruente con dicha capacidad económica.

La estabilidad económica, tal como ya he señalado, precisa de un cierto ordenamiento jurídico, pero ante todo es un asunto de hecho que involucra tanto a los actores económicos privados como a la actividad fiscal en aspectos económicos y regulatorios. Reglas claras con políticas públicas precisas y flexibles para poder adaptar las reglas a los cambios que puedan ser necesarios en diferentes momentos de la realidad económica y financiera.

La estabilidad económica permitirá a la autoridad fiscal la obtención de rendimientos tributarios, al menos en un primer momento, ya que una cierta estabilidad económica sin adaptación a cambios puede no ser eficiente y convertirse en un problema en el mediano y largo plazo.

En términos de gobernanza una fórmula apropiada es mantener el equilibrio entre paz social y estabilidad económica; es decir, el sistema tributario de una sociedad debe ser tal que le permita al Estado obtener la recaudación tributaria para cubrir sus gastos base y los programas sociales considerados prioritarios evitando el déficit fiscal, y al mismo tiempo incentivar o no desincentivar la libertad de los sujetos para crear y generar riqueza en sus respectivas economías. Por cierto, este aspecto no es sencillo y requiere de capacidades profesionales y

técnicas de sujetos con dichas habilidades y que también posean aptitudes de aquellas denominadas habilidades blandas¹⁴⁴.

Hay diferentes aspectos que presionan la estabilidad económica de una sociedad, y en ciertas ocasiones los cambios en el sistema tributario podrán influir para mantener ciertos equilibrios o para generar nuevos ejes de crecimiento. Lo anterior obedece al supuesto de que el desarrollo social y económico produce una ciudadanía más empoderada y por lo mismo más demandante de bienes y servicios públicos, frente a lo cual el Estado necesitaría aumentar la tributación con el fin de obtener los recursos financieros pertinentes¹⁴⁵.

¹⁴⁴ CENTRO DE ESTUDIOS PÚBLICOS (C.E.P.): “Sistema Tributario y Crecimiento Económico”, Transcripción editada del *segundo módulo de la Conferencia Internacional Sustentabilidad de Desarrollo Económico: Importancia de los Impuestos y el Comercio Exterior*, que se llevó a efecto el 4 y 5 de octubre de 1993 en el Centro de Estudios Públicos. Conferencia organizada en conjunto por el Manhattan Institute y el Centro de Estudios Públicos y con el patrocinio de la Fundación Tinker. Mesa redonda con la participación de Michael J. Horowitz; Manuel Marfán; Bernardo Fontaine, y; Alvin Rabushka. En Estudios Públicos, 53 (verano 1994); Santiago de Chile. En las páginas 126 y 127, Manuel Marfán grafica lo ocurrido en Chile como parte de las decisiones adoptadas y consensos alcanzados sobre estas materias en Chile, durante el primer gobierno democrático post-dictadura: “Un elemento adicional a los ya mencionados fue al compromiso político por una estabilidad tributaria durante un período de cuatro años. Es decir, el gobierno se comprometió a no introducir modificaciones de fondo en el sistema durante los cuatro años de su administración. Un punto que fue muy debatido, no cuando se concurrió al acuerdo, sino que, en la discusión en el Congreso, fue si ese aumento de la recaudación, que se estimó en dos puntos del producto, debía ser permanente o debía tener un componente transitorio. Finalmente, se decidió legislar introduciendo un aumento transitorio de impuestos, postergando así la discusión respecto de la estructura tributaria que debía regir de manera permanente en el país. Me tocó participar en las discusiones en el Congreso y soy testigo de que ese fue el espíritu con que se legisló, así como de que había conciencia que era imposible mantener la estabilidad económica si todos esos impuestos bajaban bruscamente el año 1994. En consecuencia, la reforma de 1990 dejó pendiente el tema de la estructura tributaria permanente que debía regir en la economía. Por ello, durante estos cuatro años el gobierno acumuló una serie de temas en materia tributaria que no fueron introducidos en la discusión legislativa, porque existía incertidumbre respecto de cuál iba a ser el nivel de financiamiento del gobierno a contar de 1994 en adelante.”.

¹⁴⁵ En este aspecto es dable recordar las reformas tributarias que se han discutido en los últimos años en Chile, y muy en especial la que se materializó en el año 2014. En el Proyecto de ley que fue presentado al Congreso Nacional en su oportunidad se indicó como uno de sus objetivos la equidad tributaria, en los siguientes términos: “El segundo gran objetivo tiene que ver con avanzar en equidad tributaria para reducir la desigualdad de distribución del ingreso. En este sentido, se considera que los mecanismos fiscales son una herramienta importante para lograr modificar la distribución del ingreso, por lo que algunos de los cambios están encaminados a fortalecer el sistema tributario como herramienta redistributiva. En particular, dada la estructura de la carga tributaria (la proporción de ingresos por concepto de impuestos indirectos e impuestos directos, y las propias tasas impositivas y exenciones tributarias) y las prácticas de elusión y evasión impositiva que con la actual legislación tributaria son difíciles de eliminar, se produce un sistema tributario inequitativo que no contribuye a mejorar la distribución del ingreso. Observando

La búsqueda de la estabilidad económica tiene como elemento significativo la necesidad de moderar los ciclos de la economía, y para ello un factor importante es la política fiscal, y a su vez, la política fiscal se vale del sistema tributario y del gasto público para influir en las variables macroeconómicas como una forma de coadyuvar a dicha estabilidad económica.

Un comportamiento sostenidamente errático de los actores económicos, privados y públicos produce efectos sobre la economía que pueden volverse permanentes. Si esto llega a ocurrir, necesariamente habrá un efecto en la recaudación tributaria y eventualmente se podría llegar a la necesidad de modificar el sistema tributario vigente en una sociedad determinada. A su vez, el uso de las herramientas tributarias puede incidir en la estabilidad económica, fortaleciéndola o debilitándola, y por ello las políticas fiscales resultan esenciales en el funcionamiento del sistema económico. El incremento del gasto público, sin mayor fundamentación o justificación, provoca en los actores económicos privados la duda razonable sobre la conducción de las autoridades económicas, con la respectiva cautela en los efectos fiscales, tributarios y respecto a la inversión. Esta conducta cautelosa de

nuevamente lo que sucede en los países desarrollados, se aprecia que la forma en que se recaudan y gastan los recursos fiscales permite reducir considerablemente la desigualdad en la distribución de ingresos. Se constata que muchos países desarrollados tienen una distribución de ingresos autónomos (fruto de los ingresos del trabajo, del capital, de las propiedades y otros tipos de activos, etc.) que es similar a la que existe en Chile, pero los impuestos y el gasto público permiten una importante reducción de la desigualdad en distribución del ingreso. Entrando más en detalle sobre cómo se realiza esto, se ha observado que un tercio de la reducción de la desigualdad lograda en los países desarrollados se da por la forma en que se recaudan los impuestos, es decir, básicamente por la participación relativa de cada uno de los impuestos sobre el total de recaudación tributaria, por las bases impositivas (el monto sobre el que se recauda cada impuesto), y por las exenciones y franquicias tributarias existentes. Los dos tercios restantes de reducción de la desigualdad de ingreso se dan por medio de transferencias (gasto público). Ahora bien, sucede que, en Chile, la forma en cómo se recaudan los impuestos no varía la distribución del ingreso, sino que solamente las transferencias tienen capacidad modificarla. Por tanto, uno de los objetivos de la reforma es reducir la desigualdad del ingreso mediante la forma de recaudación.”.

Proyecto de Ley de Reforma Tributaria que Modifica el Sistema de Tributación de la Renta e Introduce Diversos Ajustes en el Sistema Tributario. Boletín 9290-05. mayo 2014, p. 2 y siguientes. Disponible en el sitio web de la Biblioteca del Congreso Nacional: <http://bcn.cl/1kl9c>

los actores económicos privados se comprende desde la perspectiva de que los sujetos económicos se conducen en razón del aumento o disminución de los costos y beneficios que una actividad económica o comercial les reporta o en términos de MANKIW "...los individuos responden a los incentivos."¹⁴⁶

En este escenario, cuando el comportamiento de las autoridades de política económica y fiscal es opaco, el sujeto privado en general y el contribuyente en especial se comportarán más bien en forma instintiva y por indicios, con reservas frente a las posibles inversiones que tiene a su alcance para realizar. Ello porque frente a la incertidumbre, el contribuyente preferirá evitar la ejecución de aquellas actividades económicas que generen hechos gravados impositivos, con lo cual se incorpora una decisión económica de opción y no de elusión, pero que eventualmente afectará la recaudación tributaria, como consecuencia de la abstención indicada, sin perjuicio de la decisión económica que adicionalmente pueda adoptar el sujeto económico privado respecto al destino que dará a los recursos no invertidos en la actividad de la cual se abstuvo. Frente a esta brecha, el sujeto económico privado puede decidir no dar movilidad a los recursos no invertidos, consumirlos, llevarlos a una economía de otra jurisdicción u otras conductas que no sean económicamente productivas y sin rendimientos tributarios para la fiscalidad respectiva¹⁴⁷.

¹⁴⁶ MANKIW, N.G.: *Principios de...*, *op. cit.*, p. 5.

¹⁴⁷ MANKIW, N.G.: *Principios de...*, *op. cit.*, p. 5. Cuando Mankiw expone el principio según el cual las personas racionales piensan en términos marginales, está suponiendo un comportamiento económicamente racional, o como él expresa: "los individuos y las empresas pueden tomar mejores decisiones pensando en términos marginales. Una persona toma una decisión racional si y sólo si el beneficio marginal es superior al coste marginal.". En este sentido, si el beneficio marginal de invertir en ciertas actividades económicas es superior al costo marginal de un tributo o impuesto, ese tributo no debería disuadir de ejecutar el hecho gravado al sujeto particular, pero otras variables no puramente económicas podrían llevarlo a no invertir de todas maneras (por ejemplo no querer favorecer el gasto público asociado a mayores rendimientos tributarios que obtenga una determinada Administración o sencillamente que no le agrada la posibilidad de un mayor gasto público).

La pretensión de la estabilidad económica con relación al efecto de los tributos sobre ella y viceversa, es un aspecto de la definición de un sistema tributario y sus alcances respecto al sistema económico y productivo de una determinada sociedad¹⁴⁸.

Ahora bien, una estructura económica con tendencia a la estabilidad deberá equilibrar por una parte las variables de funcionamiento del sistema junto con los aspectos sociales y de derecho, ya que finalmente la economía y su estructura sistémica debe servir para mejorar el estándar de vida humano conservando sus fuentes productivas y el entorno físico en que se desenvuelven los habitantes de una sociedad y del planeta. Por lo mismo, en primer lugar, debe existir un sistema económico que reconozca la existencia de recursos limitados y de necesidades crecientes que no se pueden cubrir a cabalidad, por lo que habrá que establecer prioridades. En la definición de esas prioridades, la interacción de las autoridades económicas con otras y con los ciudadanos es fundamental, sobre todo hoy que la participación ciudadana ha aumentado y tiene expresión a través de la democracia y también en las redes sociales y en las organizaciones más cercanas al quehacer diario de los ciudadanos. Los ciudadanos contemporáneos ostentan una mayor conciencia de su papel en la economía y en la sociedad en general, por lo que han asumido junto a los protagonismos tradicionales ciertos roles más activos no temiendo

¹⁴⁸ ALCALDE PEÑAFIEL, M. J.: “Modernización y Reforma Tributaria, Mirando el Futuro”, exposición realizada ante los socios de la Cámara Chilena de la Construcción, el 18.07.2019, en Santiago de Chile, en su calidad de Coordinador de Políticas Tributarias del Ministerio de Hacienda de Chile. En esta ponencia, ALCALDE PEÑAFIEL, reclama la necesidad de un “sistema tributario más simple, justo, equitativo y moderno” para Chile, en el contexto de una serie de modificaciones propuestas por el Ejecutivo al Congreso Nacional que forman parte de una Reforma Tributaria en actual discusión en la Cámara de Diputados. Sobre este punto, ALCALDE PEÑAFIEL, hizo un diagnóstico que incluyó: a) la mención de que en Chile 296 horas al año son destinadas por los contribuyentes al cumplimiento tributario, mientras que los demás países de la O.C.D.E. promediarían 159 horas al año; b) existencia de una multiplicidad de sistemas tributarios coexistiendo. Luego señaló como propuesta una “modernización tributaria”, que incluya: a) simplificar; b) transformación digital; c) abordar situación de las MiPymes (Micro, Pequeñas y Medianas empresas); d) retomar la certeza tributaria y la seguridad jurídica.

incluir entre sus facetas aquella que es la del consumidor de bienes y servicios. En ese proceso, el ciudadano contemporáneo ha identificado que, en su faceta de consumidor, puede contar con bienes y servicios de mercado y con bienes y servicios públicos, percibiendo e internalizando que para que existan los bienes y servicios públicos, debe haber recursos públicos suficientes para su producción, mantención y conservación; y se ha masificado la percepción de que esos recursos deben ser obtenidos a través de los tributos e impuestos. Esta conciencia ha significado que el ciudadano contemporáneo busque y exija de la autoridad procesos y conductas más eficientes y eficaces en el sector público para que la calidad de los servicios y bienes públicos sea cada vez mejor. En este proceso, también se han ido exigiendo mayores controles en la rendición de cuentas sobre el uso de los recursos públicos, con estándares más exigentes de probidad y transparencia en el gasto público, pero también de la forma en que se aplican los tributos e impuestos cuestionando los beneficios fiscales que puedan producir menos ingresos y aquellos que puedan conducir a una transferencia injustificada de recursos desde las arcas fiscales a las fortunas privadas.

En la parte del proceso tributario que aborda la recaudación y la fiscalización, una visión más actualizada va a ser aquella que considere en sus estructuras, el uso de la tecnología, pero sin perder de vista que el sistema tributario debe ser útil para recaudar. Esto debe cooperar a la existencia de un sistema tributario de fácil comprensión para el contribuyente y también para el fiscalizador, ya que un sistema tributario que solamente pueda ser comprendido por los agentes de la fiscalidad, hará más difícil y compleja la operatoria de los tributos y su rendimiento lo que conducirá a opacidad del sistema y sus reglas con las consecuencias de injusticia e inequidad que van aparejadas a la falta de

transparencia lo que a su vez será un impedimento para quienes busquen cumplir sus obligaciones tributarias.

En los sistemas tributarios la incorporación de actividades económicas que constituyen hechos gravados sobre los cuales no se exigía la tributación, es un fenómeno que se presenta con cierta frecuencia y que las autoridades y los mismos contribuyentes suelen justificar bajo la fórmula de afirmar que eran casos no regulados en la ley y que se requería su incorporación bajo esa estructura antes de proceder a hacer efectivos los cobros respectivos¹⁴⁹. Conductas de este tipo van creando brechas entre los tributos existentes y la recaudación efectiva que ellos producen, lo que configura un marco lamentablemente propicio para la falta de certidumbre en la aplicación de las normas jurídico-tributarias, pues se da en un contexto de permisividad o tolerancia por parte del ente fiscalizador.

Una sociedad con estabilidad económica evita, en materia tributaria, las brechas elusivas y evasivas y desincentiva su utilización por los contribuyentes mientras que, en cambio, los ciclos inestables de la economía favorecen conductas que tarde o temprano producirán aumento de la elusión y de la evasión tributarias, manteniendo la

¹⁴⁹ En las leyes tributarias chilenas existen varios casos que se pueden mencionar, como por ejemplo: a) el no reavalúo fiscal de ciertas propiedades que tenían uso de suelo agrícola, quedando exentas de impuesto territorial, a pesar de que producto de modificaciones en los instrumentos de planificación territorial quedaron en el área urbana, en cuyo caso por el sólo ministerio de la ley (según la Ley General de Urbanismo y construcciones y su Ordenanza) se produce el cambio de uso o destino del suelo, obligando al reavalúo. En este caso, se ha argumentado la falta de personal suficiente del Servicio de Impuestos Internos para poder efectuar las fiscalizaciones de rigor, lo que no parece plausible a la luz de las nuevas tecnologías que se pueden utilizar para ello; b) un caso más evidente y antiguo en Chile, por lo grosero del conocimiento que de él existe es el no cobro ni pago del I.V.A. en el arriendo de inmuebles amoblados, caso que es tradicional por los arriendos veraniegos respecto de los cuales no ha existido voluntad de fiscalización sistemática por el Servicio de Impuestos Internos, sino en la medida que exista alguna denuncia, y ello a pesar de lo difundida que es dicha actividad económica en los períodos estivales y de la forma en que los medios de comunicación de masas lo tratan y es materia de conversaciones sociales habituales; pero pareciera no existir ya que dicha actividad está tradicionalmente asociada a un ingreso adicional para enfrentar los gastos que se presentan al inicio de cada año en Chile (colegios, permisos de circulación, matrículas de la educación superior técnica o universitaria, otros); caso singular.

incerteza jurídico-tributaria y afectando los niveles de recaudación tributaria y la confianza ciudadana en los procesos productivos y financieros.

La situación descrita nos muestra la forma en que la inestabilidad económica perjudica el rendimiento tributario, mientras que la estabilidad económica favorece dicho rendimiento, toda vez que para su desarrollo se requiere la ausencia de grandes variaciones en los niveles de producción, en la renta y en el empleo, sin dejar de lado que también deben existir bajos niveles de inflación.

Sin embargo, la sola estabilidad descrita no es garantía de que las brechas que permiten la elusión se verán definitivamente cubiertas y cerradas, pero al menos con la estabilidad económica se consigue que aquellos factores que suelen ser esgrimidos como argumentos para construir una especie de justificación social se desdibujen y quede de manifiesto la vulneración del principio de solidaridad.

En este aspecto, cuando la estabilidad económica está presente, puede resultar menos complejo detectar y no permitir las conductas y comportamientos tributariamente elusivos y evasivos, pero siempre y cuando el ente fiscalizador aplique los mecanismos con que cuenta para ello y que las autoridades sectoriales establezcan de manera clara el cumplimiento tributario como paradigma de sus procedimientos.

Otra situación para considerar en el contexto de la estabilidad económica es el nivel de legitimidad que se atribuye al resultado de la gestión del estado con el uso de los recursos que proporciona el rendimiento tributario. Puede haber comportamientos de algunos contribuyentes que pretenden tener como explicación su percepción negativa sobre la gestión del Fisco en la entrega de bienes y servicios públicos, buscando una justificación que no es racionalmente aceptable

y más bien es el reflejo sociológico de una estructura con supuestos elitistas y con profundas desigualdades¹⁵⁰.

El crecimiento económico resulta una condición necesaria, pero no única para que el rendimiento tributario sea cada vez más eficiente y comprometa logros eficaces; es decir, el crecimiento económico no puede ser por cualquier método ni dejando de lado el sentido que tiene o puede tener la generación de riqueza.

La generación de riqueza no se satisface con la sola acumulación de esa riqueza, más bien debe ser generada y utilizada para satisfacer necesidades del grupo humano y no solamente las individuales de quien produce esa riqueza, aspecto que motiva la actividad del Estado para recaudar a través de los tributos los recursos enfocados a esa finalidad. El equilibrio para llegar a ese objetivo también es un elemento para incluir dentro de la consecución de la estabilidad económica, asunto que participa de la doble característica de ser un fin y un medio; es un fin deseable en sí mismo ya que sirve para el progreso sostenido y sostenible del grupo humano en que se obtiene, y a la vez es un factor del sistema económico¹⁵¹.

La estabilidad económica cumple un rol importante en las sociedades ya que facilita los procesos productivos y debería ser útil para optimizar la recaudación tributaria. Por una parte, permite a los actores económicos contar con ciertos niveles de certidumbre sobre la operatividad y funcionamiento del sistema económico y por la otra abre la posibilidad para que los agentes económicos públicos y privados puedan proyectar sus desempeños económicos y financieros y para que

¹⁵⁰ ATRIA, J.: "Legalism and creativity: tax non-compliance in the eyes of the economic elite", *International Review of Sociology* Vol. 29, Sapienza Universidad de Roma, Roma, 2019, pp. 58-61. En: <https://coes.cl/publicaciones/legalism-and-creativity-tax-non-compliance-in-the-eyes-of-the-economic-elite/>, visitada en 20.02.2020.

¹⁵¹ CORBACHO, A.; FRETES CIBILS, V. y; LORA, E.: *Recaudar No Basta: Los Impuestos Como Instrumento de Desarrollo*, Banco Interamericano de Desarrollo, Washington D.C., U.S.A., 2013, pp. 368-370.

la fiscalidad pueda proyectar sus expectativas recaudatorias y diseñar sus programas y políticas públicas.

Mientras las condiciones de estabilidad se mantengan habrá la posibilidad de efectuar las proyecciones mencionadas. Pero, esas condiciones de estabilidad no son resultado del azar, sino más bien de acciones que se materializan tanto desde la autoridad como desde el sector privado.

Por ejemplo, si se proyectan determinadas tasas de empleo, para poder lograrlas hay que incentivar la creación de puestos de trabajo que sean de calidad y en función del modelo de desarrollo productivo que posea la respectiva sociedad, es decir, los empleos que se creen deben responder a la matriz productiva que se haya estructurado en una economía determinada, dejando espacio para la creación de otras áreas ya que el desarrollo productivo y sus definiciones son esencialmente dinámicas.

En cuanto a la variación de los precios, un aspecto es la estructura de costos para generar un bien o servicio que luego es comercializado, pero ese no es el único factor que incidirá en la decisión sobre el precio de los bienes y servicios, característica que se aprecia de manera más clara en aquellos bienes y servicios considerados esenciales (agua y otros).

Además, la estructura tributaria puede incidir en los procesos de análisis que desarrollen los agentes privados para adoptar decisiones económicas. Por ejemplo, puede haber casos en que dichos actores opten por considerar a la totalidad o a una parte de la estructura tributaria, un costo no deseado de sus actividades comerciales. Este enfoque o consideración dependerá de las condiciones de estabilidad ya mencionadas y del concepto cultural que exista en cada sociedad acerca del comportamiento tributario.

La estabilidad económica es una característica a la que todo sistema económico debe aspirar y que una vez conseguida se debe preservar, sin perder de vista que su finalidad no es el funcionamiento de un sistema para declarar que funciona, sino que debe ser una herramienta para el desarrollo a escala humana y sustentable.

La estabilidad económica no se alcanza sacrificando y destruyendo el entorno y la convivencia social, ya que el equilibrio conseguido de esa forma es un equilibrio precario y tarde o temprano, por razones económicas o sociales es suprimido o se extingue sin haberse constituido en una real estabilidad económica.

Para construir alguna forma de estabilidad económica, es necesario que la respectiva sociedad alcance ciertos consensos, por mínimos que puedan ser, en lo económico y en lo político.

Entre esos aspectos se deben fijar factores económicos que serán desarrollados para facilitar el funcionamiento de la economía y acuerdos políticos sobre el respeto y mantención de las normas jurídicas que materializarán aspectos tributarios y regulatorios o de control, como del mismo modo aquellas que definirán los ámbitos de acción de los particulares y del Estado y sus agentes, con precisiones sobre los derechos y garantías que los sujetos ejercerán y sobre los límites que deberá acatar el Estado a través de sus diferentes poderes, funciones y potestades. El equilibrio entre el sujeto y quien tiene poder para ejercer autoridad, ya sea el Estado u otra forma de organización, sigue siendo parte de la ecuación.

En resumen, para el asunto que estamos revisando, la confianza social y la certeza jurídica son elementos que propenderán hacia la paz social facilitando la convivencia social y la forma de acceder a los bienes y servicios ya sean públicos o privados.

- XV.- PRINCIPIO DE EFICACIA EN LA ASIGNACIÓN DE RECURSOS.

La eficacia en la asignación de los recursos provenientes de la recaudación fiscal es un principio de carácter general en el sistema de las finanzas públicas, de manera que se vincula con las metas fiscales que la Administración se propone. En este escenario, la ley de presupuesto es el medio a través del cual se efectúa la asignación de los recursos públicos una vez obtenidos; y, con posterioridad, se deberá realizar la evaluación de resultado de los programas públicos a que fueron destinados los recursos. El resultado eficiente, será reflejo de una asignación eficaz de los recursos y ello permitirá definir si el gasto está justificado en función de las necesidades sociales.¹⁵²

Si se concluye que el gasto está justificado, lo más probable será que se convierta en un gasto que sea asumido como política de Estado y con proyección en el tiempo. En este tipo de gastos, las diferencias entre los distintos gobiernos irán por la vía de los énfasis que se puedan realizar y por la vía de evaluar el rendimiento de los mismos según las pretensiones que los diferentes gobiernos se hayan dado.

Para dimensionar la eficacia en la asignación de los recursos, habrá que estarse a algún método de cuantificación y medición tanto para la gestión realizada como para los resultados obtenidos, de manera que esta etapa del proceso del gasto público dice relación con los recursos ya obtenidos y con la evaluación de aquellos bienes y servicios públicos a que son destinados por la autoridad.

Recordemos que parte de la flexibilidad fiscal es la circunstancia que se traduce en que la autoridad dispondrá de los recursos obtenidos,

¹⁵² SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: “Los Principios Constitucionales del Gasto Público y la Estabilidad Presupuestaria”, en *Crónica Presupuestaria* nº 3, Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Madrid, 2015, pp. 157-190. En www.ief.es, visitada en 20.05.2019.

o que proyecta obtener, programándolos sin que un ingreso específico esté unido a un gasto específico.

Ahora bien, si de eficacia se trata, en el ámbito público, este principio corresponde al uso de los recursos, y su control al uso óptimo de dichos recursos, lo que nos lleva a la idea de que estamos en presencia de una parte de las finanzas públicas que a su vez se encuentra dentro del control financiero de la Administración Pública; y, como tal incluye la evaluación sobre la correcta asignación de recursos, entendiendo que existirá una relación entre la cantidad de recursos incorporados en relación a los fines o metas alcanzadas con esos recursos.

Así, una eficaz asignación de recursos públicos, para tener tal eficacia, deberá ser de aquellas que permitan una mayor provisión de bienes y servicios públicos con una mínima variación positiva o incremento en los ingresos necesarios para ello¹⁵³.

Aunque este equilibrio puede ser conceptualmente completo, no es suficiente para medir la eficacia en la asignación de recursos cuando están involucrados satisfactores sociales tan esenciales como la salud pública, la provisión de vivienda pública o la educación pública¹⁵⁴; ya que estos bienes públicos hay quienes los consideran solamente bienes privados y de consumo de mercado, más no públicos y constitutivos de

¹⁵³ CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE CHILE: "La Contraloría General y el Control de Eficiencia, Documento de Trabajo de la Contraloría General de la República (Chile) en el Seminario: ¿Qué Contraloría General de la República necesita el Chile de Hoy y del Futuro?", *Revista Chilena de Administración Pública, Estado, Gobierno y Administración*, nº 9, Colegio de Administradores Públicos de Chile, Publicaciones 3M Ltda., Santiago, 1996, p. 74.

¹⁵⁴ MORENO-BRID, J.C. y RUIZ-NÁPOLES, P.: "La Educación Superior y el Desarrollo Económico en América Latina", en Serie *Estudios y Perspectivas*, nº 106, Sede Subregional de la CEPAL en México, México D.F., México, 2009, p. 12.

derechos sociales¹⁵⁵, motivo por el cual para quienes tienen esa opinión no habrá eficacia posible del Estado en relación con dichos bienes¹⁵⁶.

Sin embargo, los bienes recién mencionados resultan socialmente necesarios y esenciales para el desarrollo humano de los pueblos, motivo por el cual quienes buscan dotar de gobernanza a su sociedad no pueden prescindir del carácter social de ellos.

La eficacia en la asignación de los recursos públicos debe incorporar los mecanismos que permitan contabilizar el desempeño de los agentes públicos a cargo del uso de estos y el resultado de esa asignación, medición que debe ir en función de lo óptimo a lograr y contrastar con las cifras de resultado para poder aproximarse al objetivo pretendido.

La eficacia en la asignación de los recursos públicos se mide no solamente en razón de sus resultados económicos sino también en función del cumplimiento de las normas legales y reglamentarias que imperan en la materia, toda vez que los principios de juridicidad y de legalidad administrativa vienen a condicionar el actuar de los organismos públicos para el cumplimiento de sus finalidades, las que también son definidas mediante leyes y normas jurídicas de diferente rango.

La indicación de que los fines de un organismo público deben estar contenidas en una ley tiene que ver con limitar la potestad del Estado y evitar que existan brechas para el abuso de la autoridad cuando la discrecionalidad administrativa tenga lugar. La discrecionalidad en materia fiscal requiere controles y limitaciones y esas limitaciones están contenidas en normas jurídicas de alcance

¹⁵⁵ BÀRCENA GÓMEZ, A.: *Macrofilosofía del Capitalismo*, Tesis Doctoral, dirigida por el Dr. Gonçal Mayos Solsona, para optar al Grado de Doctor por la Universidad de Barcelona. Programa de Doctorado: Ciudadanía y Derechos Humanos, Barcelona, España, 2015, p. 42.

¹⁵⁶ BÀRCENA GÓMEZ, A.: *Macrofilosofía del...*, op. cit., p. 202.

general en cuanto a su obligatoriedad y especial en cuanto a la limitación que pueden contener.

En el ámbito tributario la eficacia en la asignación de los recursos tiene que ver más con un aspecto previo al gasto público, ya que, para utilizar los recursos, previamente deben ser obtenidos y luego destinados a satisfacer las necesidades consideradas prioritarias, o, dicho de otra manera, la focalización del gasto público requiere que se optimice el correcto uso de los recursos públicos evaluando el rendimiento del gasto previo a continuar con él o redestinarlo. Tratándose de bienes y servicios públicos, la rentabilidad social de los mismos permite definiciones que de otra forma no se alcanzarían ya que es un tipo de rentabilidad que no necesariamente coincidirá con la rentabilidad económica o financiera, ya que considera el valor que un bien o servicio público añade a la sociedad como un aspecto de conservación de la calidad de un colectivo y de preservación de la paz social, entregando bienes y servicios que, con su carácter público, quedan disponibles para todos los sujetos de ese colectivo, ya sea que esa disponibilidad sea real e inmediata o proyectada como una expectativa que requiere ser satisfecha para mejorar los cánones de convivencia social. Por ejemplo, un programa de viviendas sociales puede no poseer rentabilidad económica, pero eso no significa que el Estado elimine el programa en cuestión; al contrario, suelen existir iniciativas gubernamentales para mejorar la cobertura y calidad de dichos programas por un mandato de solidaridad social y también porque es muy probable que no haya sujetos particulares dispuestos a asumir la cobertura elevando la calidad sacrificando su rentabilidad económica para solventar el incremento de los costos de ese proceso.

La situación descrita requiere el cumplimiento del contenido normativo público que asigna las respectivas competencias y funciones, con las responsabilidades asociadas. Evaluar el cumplimiento de este

aspecto forma parte de la eficacia en la asignación de los recursos, pues permite evaluar si se ha cumplido con las labores asignadas, si ese cumplimiento fue en tiempo y forma o no lo fue, y el resultado cuantitativo y cualitativo¹⁵⁷.

Como ya he mencionado, evaluar la eficacia en la asignación de los recursos públicos, nos lleva a emplear alguna forma de medición. Para avanzar en ese aspecto, los objetivos de los Servicios Públicos¹⁵⁸ deben estar definidos en su contenido y cantidad tanto en la norma jurídica que los regula como en los instrumentos técnicos que se usan para materializar esos objetivos¹⁵⁹. Pero, si bien es cierto, lo anterior es necesario, además se requiere verificar de qué manera los bienes y servicios públicos obtenidos por el programa público del caso, ha logrado o no los objetivos o efectos que se proyectaron como fundamento o justificación del programa en cuestión; es decir, si el servicios o bien público específico cumplió o no con el objetivo propuesto, si fue o no fue útil para satisfacer la necesidad identificada, y si lo fue establecer la cantidad de la población que fue beneficiada y cuánta población queda todavía por cubrir. Esta forma de medir la eficacia también precisa de reportes periódicos sobre datos específicos

¹⁵⁷ BONNEFOY, J.C. y ARMIJO, M.: "Indicadores de Desempeño en el Sector Público", en Serie *Manuales*, n° 45, Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social, ILPES de CEPAL, Santiago de Chile, 2005, pp. 33-34: "La eficacia puede ser considerada tanto del punto de vista tradicional como la comparación de los resultados obtenidos con los esperados, sino también, como una comparación entre los resultados obtenidos y un óptimo factible, de forma tal que este concepto coincida con la propia evaluación de programas.". "En general, lo que se busca medir con los indicadores de eficacia es brindar información sobre el grado en que se cumplen los objetivos de la gestión institucional, o de un determinado programa. Este cumplimiento se puede expresar ya sea en términos de los resultados intermedios (coberturas logradas, grado de focalización cumplida, etc.) o de resultados finales (efectos logrados a nivel de la política pública que interviene un ámbito específico: social, económico, medio ambiental, etc.), los que se relacionan directamente con el proceso de rendición de cuentas públicas, dado que son esas variables que interesa conocer finalmente para efectos de asignación de recursos."

¹⁵⁸ BONNEFOY, J.C. y ARMIJO, M.: "Indicadores de Desempeño...", *op. cit.*, pp. 17-20.

¹⁵⁹ Por ejemplo, en el caso de un servicio público al que la ley le asigna la función de entregar subsidios habitacionales, debe velar por la calidad en la construcción de las viviendas respectivas. En este caso, los parámetros técnicos de la construcción serán los que defina la *lex artis* y normas jurídicas sobre especificaciones técnicas.

que den información sobre el avance de los procesos programados tanto en la cobertura como en los aspectos financieros y de ejecución presupuestaria, y para ello el sistema de reporte ha de ser transparente y con parámetros establecidos previamente en las definiciones básicas del programa o servicio público¹⁶⁰.

El rol del Estado en la asignación eficaz de los recursos públicos es un supuesto que coloca a dicha estructura en el centro del análisis. La capacidad del Estado para el logro de los fines de las políticas públicas previamente diseñadas es propiamente su eficacia; y esa eficacia, a la hora de asignar los recursos públicos a la generación de determinados bienes y servicios públicos, se materializa con insumos de medición o indicadores de medición.

Sobre este último aspecto, DOIMEADIÓS REYES y RODRÍGUEZ LLORIAN¹⁶¹, realizaron un interesante trabajo de comparación de la eficiencia y eficacia del sector público cubano con las de otros países latinoamericanos y caribeños, tomando un período comprendido desde el año 2001 al 2012, y llegaron a considerar como elemento novedoso la incorporación del análisis de la eficacia en el cumplimiento de las funciones del sector público. Lo interesante, en mi parecer, estriba en el reconocimiento de que, no obstante, las diferencias en el tipo y cantidad

¹⁶⁰ RIQUELME CONTRERAS, L.: "Propuesta Metodológica Para Evaluar el Gasto Público: Indicadores de Calidad y Eficiencia", *Revista Internacional de Presupuesto Público-ASIP*, Año XXXVI, n° 67, Buenos Aires, 2008, pp. 98-101. En: <https://asip.org.ar/wp-content/uploads/2014/12/67-revista-internacional-de-presupuesto-publico-asip.pdf>

Si bien el artículo trata sobre la eficiencia del gasto público, es interesante su análisis del resultado y la afirmación de que nuevas herramientas de gestión pública y financiera mejorarán la calidad del gasto público. Por nuestra parte podríamos agregar que también contribuirán a mejorar la eficacia en la asignación de los recursos públicos.

Visitado en 12.07.2018.

¹⁶¹ DOIMEADIÓS REYES, Y. y RODRÍGUEZ LLORIAN, E.: "Un Análisis Comparado de Eficiencia y Eficacia en el sector Público en Cuba", en *Economía y Desarrollo*, Vol. 155, n° 2, Facultad de Economía, Universidad de La Habana, La Habana, Cuba, 2015, p. 10. En: http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0252-85842015000300004

Visitado 18.06.2018.

Los autores reconocen que las categorías que utilizaron en el desarrollo de su trabajo corresponden a las presentadas por otros autores (STIGLITZ; MUSGRAVE y MUSGRAVE, y; BERGARA).

de funciones que se atribuyan a un Estado, siempre se requerirá evaluar lo que éste efectúa y así poder definir mejoras en los objetivos definidos y en la gestión de su cumplimiento, lo que obliga a incorporar la revisión de la asignación de recursos con el fin de medir la eficacia con que se ha realizado esa labor de asignación.

La eficacia en la asignación de recursos, por una parte, es un análisis del resultado de la gestión del gasto de esos recursos provenientes de la recaudación tributaria y por otra es una decisión basada en los antecedentes que entrega la evaluación del gasto tributario. Es decir, en este análisis, también se debe incorporar la revisión del gasto tributario, entendido como "aquella recaudación que se deja de percibir producto de la aplicación de franquicias o regímenes impositivos especiales para promover un determinado sector, actividad, región o agente de la economía."¹⁶²

El gasto tributario constituye una verdadera renuncia por parte del Fisco a percibir el ingreso que debería haber significado la aplicación de tributos. Se comprende que este aspecto puede ser manejado como una política de gasto fiscal, lo que va a requerir de una revisión técnica de su composición y de una evaluación de su impacto en los ingresos públicos y sus posibles compensaciones. Para decidir sobre la implementación de un gasto tributario se debe analizar la eficiencia y la eficacia de este, revisando las siguientes variables: objetivo perseguido; indicadores de impacto utilizados o por utilizar para su evaluación y control, y; el costo fiscal que producirá el tratamiento privilegiado o preferente respecto de la no aplicación del tributo específico o del conjunto de tributos de que se trate. Es decir, si el gasto tributario es utilizado como una política de gasto fiscal, se deberán revisar y

¹⁶² SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS DE CHILE: *Presupuesto de Gastos Tributarios. Informe Año 2016*. En: http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/gasto_tributario.htm

ponderar las ventajas y las desventajas de usar el gasto tributario en relación con el gasto público directo de que se trate. Sin embargo, esta idea, podría ser analizada como una forma de evadir el mandato constitucional tributario referido al principio de no afectación de los tributos, según el cual un tributo va a fondos generales del Estado y no a financiar un gasto público específico; toda vez que, el Fisco, al dejar de percibir un tributo bajo la fórmula del gasto tributario estará debilitando el nivel recaudatorio de algún tributo o conjunto de ellos en forma específica, es decir estará desfinanciando algún gasto público directo omitiendo los recursos para ese gasto, con lo que tácitamente se admitirá que los recursos faltantes eran especialmente para el gasto directo que ya no se efectuará y para lo cual se buscará alguna compensación que equilibre el presupuesto fiscal¹⁶³, usando la política fiscal como mecanismo de neteo numérico financiero.

Lo más probable es que el ejercicio recién descrito no se expresará en una norma jurídico tributaria explícita en cuanto a sus motivos, sino en alguna forma de estudio técnico de costo-beneficio; pero si será una manera de fundamentar normas jurídico tributarias que en su redacción no tendrán un contenido claro o explicativo, sino solamente el resultado: franquicias o regímenes impositivos especiales.

Si el legislador tributario indicara explicaciones sobre las medidas tomadas como gasto tributario, probablemente ellas serían vulneradoras de varios principios jurídico-tributarios, ya que las motivaciones tras esas medidas son más bien económicas que jurídicas y con un sentido de favorecer o de desincentivar conductas económicas de los contribuyentes beneficiados o afectados. Ahora bien, esta forma de conducir el uso del gasto tributario puede estar basada en la decisión de

¹⁶³ COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL): *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, 2019, Políticas tributarias para la movilización de recursos en el marco de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible*, Santiago de Chile, 2019, pp. 120-121.

favorecer a un grupo de contribuyentes afectando la equidad horizontal y la equidad vertical, al producir cargas tributarias diversas para contribuyentes que están en la misma situación fáctica (mismo hecho impositivo) y afectar en ciertos casos la progresividad impositiva (reducción de tasas para ciertas rentas del capital provenientes de instrumentos financieros también privilegiados). La equidad tributaria queda así bastante aminorada y disminuida, situación que pone de manifiesto una forma en que las decisiones de política fiscal pueden afectar el sistema tributario una vez considerada la información que proporciona el análisis del gasto tributario, misma decisión que parte del supuesto que la asignación de los recursos hecha de esa manera haya sido eficaz en función de los objetivos que definió previamente la autoridad fiscal. Sin embargo, este caso es una muestra de objetivos al menos cuestionables ya que deja de lado la recaudación tributaria para privilegiar otros fines.

La estructura de un sistema tributario va a tener una estrecha vinculación con las definiciones que asuma la autoridad fiscal más allá de los discursos que al efecto implemente¹⁶⁴.

En dicha estructura, si bien la finalidad es la recaudación para el fisco, pueden existir variables económicas o de mercado que impulsen a privilegiar otros ejes de la política fiscal; pero el resultado de la estructura del sistema tributario será diferente si esos ejes no recaudatorios se establecen con una temporalidad definida o como un componente estructural permanente de dicho sistema.

Ahora bien, el uso de los gastos tributarios es una de las fórmulas que puede utilizar el Estado para intervenir en la búsqueda de corregir distorsiones del mercado en la asignación de recursos bajo la idea de maximizar el rendimiento de externalidades positivas o de

¹⁶⁴ COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL): *Panorama Fiscal...*, *op. cit.*, pp. 32-38 y 121.

disminuir las consecuencias de externalidades negativas; pero es discutible si esa lógica puede rendir frutos si tomamos en cuenta que se trata de una posible distorsión entre varias que pueden hallarse presentes en un mercado o en un sistema económico.

Establecidas estas variables (recaudación y gasto tributarios), podemos comprender que la eficacia en la asignación de los recursos es un factor instalado en la lógica de evaluar el destino de lo recaudado, mientras que una focalización de privilegios tributarios se sitúa en el ámbito del gasto tributario. Mientras lo primero es una herramienta útil para satisfacer de mejor forma la necesidad de bienes y servicios públicos, lo segundo genera brechas para la elusión y evasión tributarias por lo que su adopción e implementación debe ir acompañada de mecanismos tributarios de fiscalización y de medidas que compensen la recaudación no recibida.

Una evaluación positiva en términos de resultados sobre la eficacia del gasto público puede permitir la aceptación de la forma en que se efectuó la asignación de los recursos en el período evaluado. Pero no significa que necesariamente sea aprobado el gasto realizado, ya que las políticas públicas poseen un componente de decisión política relacionado con la gobernanza de una sociedad vinculándose a aspectos económicos y no económicos.

La autoridad a cargo de gobernar puede decidir que determinadas necesidades sociales son merecedoras de ser convertidas en objetivos de políticas públicas como también puede decidir que no lo son, o que han perdido esa característica.

Si la necesidad de un bien o servicio público va a constituir un gasto permanente del Estado, deberán generarse los recursos necesarios para que el Estado pueda sostener dicho gasto en el tiempo, pero sin que los ingresos obtenidos obedezcan a la condición de cubrir ese gasto y no otro, ya que la regla financiera que permite a la

autoridad la disponibilidad de los recursos públicos va de la mano del principio de no afectación de los ingresos públicos.

Es decir, un gasto público bien ejecutado por la autoridad es indiciario de que el gasto fue focalizado apropiadamente y que hubo eficacia al asignar los recursos públicos a un gasto específico maximizando los resultados esperados.

Una mirada productiva en este ámbito debería conducir a que la autoridad pública evalúe de manera permanente la necesidad real de continuar otorgando determinados bienes y servicios públicos, orientando su conducta en tal sentido y, para ello deberá alcanzar consensos económicos y tributarios que interpreten las necesidades de los ciudadanos para satisfacerlas mediante políticas públicas de Estado que trasciendan a los gobiernos de turno. En este sentido, deben ser materia de dichos consensos los satisfactores sociales de salud, vivienda y educación, y los incentivos al empleo y el desarrollo sustentable, con estructuras tributarias acordes con los requerimientos que esos consensos precisan.

En este último aspecto, las políticas tributarias pueden incluir programas de regularización tributaria como un método para estrechar brechas elusivas o evasivas, que, si bien no son satisfactorios desde la óptica del cumplimiento tributario, al menos pueden ser útiles para recuperar recursos que debiendo haber sido ingresados a las arcas fiscales no lo hicieron en su oportunidad, lo que permitiría que el incumplimiento tributario retrocediera y que se compensara la merma experimentada en períodos tributarios anteriores a la época de aplicación de los programas de regularización así concebidos y aplicados.

Empero, la necesidad de que existan estos programas, indica la debilidad de los mecanismos de fiscalización y de cumplimiento tributario. Estos programas afectan también la eficacia en la asignación

de los recursos públicos, ya que su aplicación requiere considerar la necesidad de los recursos adicionales que se obtendrán por el Fisco y en cuál de las necesidades sociales requeridas serán invertidos o gastados; y para esa decisión el estudio de la composición del gasto ejecutado y el análisis de la eficacia de la asignación de los recursos públicos deberá ser una capacidad instalada con carácter de fundamental para que, llegado el momento, la autoridad pública pueda definir si acentuará o enfatizará el gasto público en determinados fines, sin lesionar la no afectación de los recursos públicos ni la posibilidad de asignarlos en los diferentes presupuestos públicos.

Se puede apreciar que la eficacia en la asignación de los recursos públicos es una medida de evaluación y también puede constituir una finalidad pública en sí misma, pero no puede ser solamente esto último ya que la eficacia es una medición instrumental que sirve a otras finalidades públicas. Ello porque la intervención del Estado en materia económica pretende ser una forma de corregir distorsiones e inequidades del mercado ya sea mediante gasto público directo u otras fórmulas, y para llegar a la fórmula considerada más apropiada o adecuada la información y los datos que entrega la evaluación sobre la eficacia de la asignación de los recursos públicos es un medio para cuantificarlos que permite buscar consensos con antecedentes cuantificados mediante factores técnicos que otorgan certidumbre para construir aquellas políticas públicas más permanentes. Así, resulta que la eficacia en la asignación de los recursos públicos es uno de esos antecedentes y sobre esa eficacia gravita la posibilidad de expandir, contraer o focalizar de manera óptima el gasto fiscal.

La expansión del gasto fiscal resulta un apoyo interesante cuando las autoridades fiscales evalúan que se requiere reactivar economías que están en ciclos contractivos, herramienta que será menos o más utilizada de acuerdo con las variaciones de los ciclos económicos que la

autoridad considere en su oportunidad para intervenir en la economía o para abstenerse de ello.

- XVI.- PRINCIPIO DE NO AFECTACIÓN.

De acuerdo con este principio, todo lo recaudado por concepto de tributos no tiene asociado un gasto específico predefinido o asociado a algún gasto predeterminado del Fisco, sino que va a los fondos generales de la Nación. De esta forma, la recaudación tributaria le permite a la Administración Fiscal asignar mediante la ley de presupuestos los recursos disponibles.¹⁶⁵

Este principio parece constituir más que una regla de los tributos en sí, un principio de responsabilidad fiscal¹⁶⁶. Puede haber ciertas excepciones acotadas¹⁶⁷, pero siempre y cuando estén contenidas en una ley y dependiendo de los fines que se pretende financiar y del rendimiento del tributo específico de que se trate.¹⁶⁸

¹⁶⁵ La Constitución Política de Chile, en su artículo 19 n° 20, inciso tercero, declara que “Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado.”

¹⁶⁶ MENÉNDEZ MORENO, A.: *Derecho Financiero y Tributario, Parte General, Lecciones de Cátedra*, Lex Nova S.A., 2009, Valladolid, España, pp. 469 - 471.

NAVA ESCUDERO, Ó.: “El Principio Presupuestario de No Afectación de los Recursos Públicos y los Ingresos Excedentes”, en *Reforma Hacendaria en la Agenda de la Reforma del Estado. Coordinado por Ríos Granados, G., Serie de Estudios Jurídicos, n° 146*, del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México D.F., México, 2009, pp. 120-122.

BERNAL LADRÓN DE GUEVARA, D.: “El Reconocimiento y Tutela de los Derechos Humanos de los Contribuyentes”, en *Derechos Humanos de los Contribuyentes, coordinado por Ríos Granados, G., Serie de Estudios Jurídicos, n° 237*, del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México D.F., México, 2016, pp. 30-41.

¹⁶⁷La Constitución Política de Chile, en su artículo 19 n° 20, inciso cuarto, establece excepciones al principio de la no afectación previa de la recaudación tributaria: “Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo;”

¹⁶⁸ En el caso chileno, la Ley n° 19.995, que Establece las Bases Generales Para la Autorización, Funcionamiento y Fiscalización de Casinos de Juego, en su artículo 60° contiene una regla de afectación especial referida al impuesto que a su vez se establece en el artículo 59° de dicha Ley: “Los recursos que se recauden por aplicación del impuesto establecido en el artículo anterior se distribuirán de la siguiente forma: a) Un 50% se incorporará al patrimonio de la municipalidad

La afirmación sobre la responsabilidad fiscal tiene que ver con el proceso de elaboración del presupuesto público, proceso en que el ciclo respectivo se inicia con la formulación presupuestaria y continúa con su aprobación, ejecución y evaluación. Cumplida la evaluación la información obtenida permite iniciar un ciclo para un nuevo período de formulación, y así sucesivamente.

En la etapa de formulación presupuestaria son consideradas una serie de variables que se inician con el análisis de los parámetros macroeconómicos, incorporando los objetivos de la política fiscal con base en programas elegidos y priorizados de manera precisa. Esto lleva a que sean integrados aspectos propios de las pensiones para que el Fisco cumpla con esas obligaciones legales sirva y pague sus deudas para dar manejo a sus obligaciones contractuales, todo ello en un marco de funcionamiento orgánico suficiente que incluya aspectos contables, eficiencia y eficacia en la aplicación de los recursos públicos y como principios los de unidad de caja y flexibilidad presupuestaria.

La unidad de caja es un supuesto o principio según el cual todos los ingresos, en este caso fiscales, van a un fondo único desde el cual se destinarán los que sean requeridos para financiar los gastos públicos. Jurídicamente se estructura como la no afectación de los recursos públicos, lo que implica que todos los ingresos van a fondos generales del Estado sin que se les destine a financiar gastos específicos. Esta forma de concebir la operatoria de ingresos y egresos posee ciertas excepciones como las que ya he mencionado.

correspondiente a la comuna en que se encuentre ubicado el respectivo casino de juego, para ser aplicado por la autoridad comunal al financiamiento de obras de desarrollo. b) Un 50% se incorporará al patrimonio del gobierno regional correspondiente a la región en que se encuentre ubicado el respectivo casino de juego, de conformidad a lo establecido en la letra f) del artículo 69 de la ley n° 19.175, Orgánica Constitucional sobre Gobierno y Administración Regional, para ser aplicado por la autoridad regional al financiamiento de obras de desarrollo. El Servicio de Tesorerías recaudará el referido impuesto y pondrá a disposición de los respectivos gobiernos regionales y municipalidades los recursos correspondientes, dentro del mes subsiguiente al de su recaudación.”-

A su turno, la flexibilidad presupuestaria está más bien relacionada con la ejecución del presupuesto, y supone que dicha actividad se adapta a los cambios que se presentan durante dicha ejecución, lo que permite una mayor posibilidad de que se alcancen las metas del presupuesto ya que se puede redirigir frente a cambios expansivos o contractivos de los ciclos de la economía.

La utilidad de la no afectación o unidad de caja se presenta en relación con la utilización de la flexibilidad presupuestaria, ya que esta última supone que se pueda disponer de recursos o recaudarlos con control acerca de su destino, para luego evaluar la ejecución que se haya efectuado de los programas cubiertos con esos recursos.

Establecer la no afectación como un principio para las finanzas públicas, es de un elevado pragmatismo y conlleva una decisión racional en lo económico y financiero que permite a la hacienda pública detentar y cuantificar los recursos disponibles para solventar el gasto público definido según las prioridades preestablecidas.

En el desarrollo mencionado, no basta con formular un presupuesto público, sino que además se requerirá su aprobación. Esa aprobación conlleva una discusión política, tanto en el más alto sentido de ella como en el sentido más clientelar de la misma, teniendo en cuenta que la política es un asunto de poder y de bien común que no siempre logran congeniar. En estas discusiones habrá aspectos más bien de funcionamiento ordinario del Estado y otros que responderán a políticas o programas gubernamentales y otros que incluirán las denominadas políticas o programas de Estado que trascenderían a un gobierno específico porque se trataría de ciertos requerimientos sobre los cuales existirían consensos o aceptación generalizada.

El proceso de aprobación del presupuesto público involucra a algún actor que analiza su consistencia y eventualmente lo aprueba con ciertas negociaciones políticas. En las democracias occidentales este

actor está compuesto por la legislatura respectiva, de manera que puede constituir un límite al poder financiero de gobierno de turno, teniendo presente que el presupuesto público afecta a todos los poderes del Estado y a sus órganos y funciones.

Suponiendo que se aprueba el presupuesto público por todos los organismos involucrados y con las modificaciones o indicaciones que le sean incorporadas durante el proceso de discusión y aprobación presupuestaria, en el momento que comience su vigencia ya estaremos en la ejecución de dicho presupuesto, ejecución durante la cual se deberá dar cumplimiento a lo que fue aprobado conforme a la liquidez con que se cuente, pero, tal como indiqué, teniendo flexibilidad para que los organismos que lo ejecutan puedan adaptarse a los cambios que encuentre en la implementación real del contenido del presupuesto público aprobado sin transgredir la aplicación de los recursos según la legalidad que autorizó su recaudación y su gasto.

La ejecución del presupuesto público requiere que sea evaluada teniendo en cuenta la oportunidad y pertinencia del gasto y de su rendición, aspectos para los cuales es fundamental rendir cuentas y que la ejecución sea sometida a procedimientos de auditoría que entreguen información para reformular la ejecución del gasto público según las decisiones a que dé lugar la información reunida.

Para efectos del principio de no afectación tributaria, la formulación presupuestaria es un proceso que recibe como insumo la disponibilidad de recursos públicos, por lo que considera dentro de esa disponibilidad a la recaudación tributaria sin excluir otras fuentes de financiamiento fiscal. Es decir, el principio de no afectación tiene una extensión que abarca no solamente la recaudación tributaria que queda a disposición del Fisco, sino que incluye la totalidad de los recursos financieros que obtiene o recauda el Estado quedando a disposición para su uso bajo la denominación de fondos generales de la Nación. Por lo

tanto, más que un principio exclusivamente para la recaudación tributaria es un principio de las finanzas públicas en general.

Debido a lo anterior, cabe preguntar ¿cuál es el fundamento jurídico o de derecho que existe detrás del principio de no afectación de los recursos públicos? ¿O es un asunto de hecho al que se otorga reconocimiento jurídico por consideraciones prácticas para una buena gestión de las finanzas públicas?

Las preguntas anteriores han sido abordadas desde una perspectiva histórica evolutiva del desarrollo de las finanzas públicas¹⁶⁹ y del derecho constitucional en cuanto a sus normas presupuestarias tomando la noción del proceso de constitucionalización del derecho¹⁷⁰.

Sin embargo, a pesar de los desarrollos efectuados subsiste el cuestionamiento del fundamento jurídico, ya que, si bien el desarrollo de las finanzas públicas describe el fenómeno y la necesidad de regularlo, no es suficiente para entregar el fundamento jurídico sobre los medios o principios elegidos, como el de no afectación de los recursos tributarios o, en general, de los recursos financieros del Fisco.

Así como la potestad tributaria fundamenta la obtención de recursos del Estado por medio de la creación y aplicación de los tributos con la subsecuente transferencia de recursos desde los contribuyentes al Fisco, es conveniente entender por qué se debe utilizar como principio jurídico la no afectación a fines específicos de esos recursos o, en otros términos, por qué se reviste de juridicidad la reunión de los recursos fiscales en un fondo desde el cual la autoridad presupuestaria toma los

¹⁶⁹ CORTI, H.G.A.: “Los Principios Comunes del Derecho Constitucional Presupuestario, el Gasto Público Justo y la Teoría General de la Constitución Financiera”, en *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, nº 78, Año 55, 2018, Panamericana Formas e Impresos S.A., Bogotá, pp. 423 a 458, en especial p. 427.

¹⁷⁰ GUASTINI, R.: “La Constitucionalización del Ordenamiento Jurídico: el Caso Italiano”, en *Neoconstitucionalismo(s)*, coordinado por Miguel Carbonell Sánchez, 2003, pp. 152-164. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/22/11.pdf>, visitado 10.10.2018.

recursos obtenidos para asignarlos a los fines o prioridades que determina.

En este aspecto, algunos autores han fijado el principio de no afectación de los recursos públicos, como la consagración constitucional del principio de unidad¹⁷¹, entendiendo que ello es en relación con la formulación y aprobación de la ley de presupuesto.

La necesidad de un Estado que pueda disponer de los recursos con sujeción a la ley permite que dicha entidad use del principio de no afectación como regla general de disponibilidad de recursos para elaborar el presupuesto y coadyuvar a su ejecución y a la gestión del gasto público. Lo anterior porque, finalmente, quien aplique dichas normas deberá hacerlo con un sentido lo suficientemente amplio para satisfacer las necesidades de la comunidad, lo que también emana del deber de la Administración de ese Estado para dar respuesta a la necesidad de bienes y servicios públicos.

Pero esas mismas necesidades colectivas enmarcadas también en controles legales, pueden imponer que un ingreso sea recaudado para un fin específico, lo que en lleva a que en ciertos ordenamientos constitucionales se contemple como regla general el principio de no afectación, pero conteniendo ciertos casos de excepción que facultan en el texto constitucional para destinar determinados recursos al financiamiento de gastos específicos, debiendo ser consagrados en una ley.¹⁷²

¹⁷¹ PRECHT PIZARRO, J.: "Principios Jurídicos de Hacienda Pública", en *Revista Chilena del Derecho*, Vol. 20, 1993, Santiago, p. 781.

¹⁷² CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE CHILE: Incisos 3º y 4º, del nº 20, del artículo 19: (inciso 3º) "Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado." (inciso 4º) "Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo...".

Si atendemos a lo recién señalado, nos encontraremos frente a una realidad económica y esa realidad no es ajena a la necesidad de regulación jurídica; podemos entonces afirmar que el hecho financiero público tiene una serie de aspectos que surgen de él y como tal y tales constituyen hechos jurídicos, es decir hechos que producen consecuencias jurídicas, queridas o no por los sujetos.

Según la teoría clásica de los hechos jurídicos, en primer lugar, podemos hallarnos frente a un hecho entendiendo como tal todo lo que ocurre. Ese hecho puede provenir de la naturaleza o del sujeto humano, y si producen efectos jurídicos serán hechos jurídicos; y si no los producen serán simples hechos materiales.

Los hechos jurídicos propiamente tales serán aquellos que tienen su origen en la naturaleza y que, como ya se ha indicado producen consecuencias jurídicas (nacimiento; transcurso del tiempo; la muerte).

Los hechos jurídicos voluntarios y realizados con la intención de producir determinados efectos jurídicos, son denominados actos jurídicos. Se les define como "...actos voluntarios realizados por el hombre con la intención de crear, modificar, transferir, transmitir o extinguir derechos."¹⁷³

Otra posibilidad es que el hecho jurídico voluntario se efectúe sin la intención de producir efectos jurídicos, como en el caso de los delitos y cuasidelitos civiles.

En estas consideraciones, la necesidad del Estado de disponer de los recursos públicos está enmarcada en la legalidad vigente y como tal podríamos situar los procesos y hechos recaudatorios y presupuestarios en el marco de los hechos económicos y éstos si bien, pueden ser materiales, producen consecuencias jurídicas y no jurídicas. En cuanto a las consecuencias jurídicas que ellos producen, se vuelve necesario el

¹⁷³ DUCCI CLARO, C.: *Derecho Civil, Parte General*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1984, p. 219.

surgimiento de los aspectos normativos en la medida que ellos sean para circunscribir la acción del Estado a los límites que impone la ley, disminuyendo la posibilidad o brecha de arbitrariedad en que podría incurrir el Estado.

En la actualidad, la gobernanza del Estado social y democrático de derecho lleva a que el principal tema de su accionar está vinculado con los aspectos económicos de la vida en sociedad, y muy en especial la provisión de bienes y servicios públicos.

La viabilidad del Estado contemporáneo está íntimamente unida a la posibilidad de que pueda contar con los recursos necesarios para cumplir sus fines, por amplia o restringida que sea la concepción que se sostenga sobre la magnitud, alcance y extensión de dichos fines.

Esta realidad conduce a la necesidad de que el Estado pueda obtener recursos, y disponer de ellos, con sujeción a la ley y a los aspectos jurídicos, sociales y comunitarios que requiera el logro del bien común, sin perder de vista que ese bien común ha de ser para el beneficio de las personas.

En una estructura de este tipo la no afectación de los recursos obtenidos es un principio que se sustenta en la potestad del Estado para satisfacer las necesidades públicas, entendiendo que en ellas están incluidos los gastos para que el aparataje estatal pueda desenvolverse y los que sean requeridos para cubrir las demandas de los habitantes de dicho Estado. Así, nos encontramos con que, si bien los recursos obtenidos no están encasillados o ligados a un gasto específico del Estado, necesariamente habrá recursos que deben ser comprometidos para el funcionamiento de la estructura estatal y ese gasto corresponde a lo que se denomina costos fijos y son ineludibles en un presupuesto estatal. Estos gastos o costos fijos suelen estar vinculados a los diferentes organismos del Estado que se estructuran en torno a las respectivas carteras ministeriales, las que también tienen sus gastos.

Lo interesante de este funcionamiento estriba en que aun cuando existe el principio de no afectación de los tributos, una parte de ellos necesariamente está destinada a costear el funcionamiento del Estado, y otra irá a los programas que dependen de ese aparataje estatal y que están dirigidos a los sujetos que habitan en el respectivo Estado.

En el proceso de elaboración presupuestaria las consideraciones anteriores son incluidas en las diferentes líneas presupuestarias. Así, por ejemplo, en los presupuestos públicos anuales la elaboración del presupuesto del próximo año se inicia en el momento mismo en que comienza a regir el presupuesto de ese año; proceso que se inicia con la técnica del presupuesto exploratorio. En el presupuesto exploratorio, se utiliza como base el gasto público que se está ejecutando en el período de elaboración, lo que es una proyección de gasto. Esa proyección de gasto tiene una serie de supuestos, uno de los cuales es la recaudación tributaria que se obtiene al principio de cada año fiscal.

La recaudación tributaria obtenida al comienzo del año fiscal, generalmente se alcanza dentro del primer trimestre de cada año calendario.

Con esos recursos ya se pueden realizar proyecciones para el presupuesto del año siguiente, tomando en cuenta esa recaudación y la forma en que se ha estado ejecutando el presupuesto de ese año. Realizado el ejercicio anterior, se lleva a cabo el proceso de presupuesto exploratorio ya mencionado.

El presupuesto exploratorio es elaborado a partir de los requerimientos de cada Servicio Público, incluyendo el gasto corriente proyectado y el costo de generar los bienes o servicios públicos que esa repartición entrega.

La información y los presupuestos de cada servicio público se analizan en cada cartera ministerial, la que consolida los presupuestos exploratorios de cada uno de los Servicios Públicos que dependen de

ella. Este proceso involucra largas sesiones de intercambio y corrección o modificaciones en las que también participa el correspondiente Ministerio a cargo de la hacienda pública, participación que corresponde a un organismo especializado de dicho Ministerio.

Cuando el gobierno de turno logra el acuerdo interno, corresponde el paso a aquel poder del Estado que debe revisar que el presupuesto elaborado se ajuste a la ley y que tenga consistencia, es decir que los gastos propuestos tengan financiamiento.

Este último aspecto nos lleva a la realidad económica de la elaboración del presupuesto en que aun cuando no se disponga de recursos destinados a un fin específico, esa regla parece ir más bien relacionada con los programas que serán desarrollados, ya que el funcionamiento mínimo del Estado requiere necesariamente que se le destinen recursos para gasto corriente. En ese aspecto el principio de no afectación no estaría en juego ya que el Estado contemporáneo requiere financiar gastos permanentemente para intentar satisfacer los bienes y servicios públicos demandados por sus habitantes. Este gasto permanente en bienes y servicios públicos está asociado a la cobertura de esas prestaciones, pero también a la calidad de estas.

La calidad de las prestaciones públicas debería tender a mejorar con el avance de las demandas de los ciudadanos por los bienes y servicios públicos, además de las presiones que para ello supone el incremento de la población a medida que algunas economías son evaluadas como más exitosas que otras volviéndose apetecidas no sólo por los nacionales de ellas sino también por personas que emigran hacia esas economías al deteriorarse la economía o el comportamiento de los mercados en sus países de origen.

El fenómeno de las migraciones en búsqueda de la estabilidad perdida en las economías de origen ha llevado a que los Estados receptores deban elaborar programas y políticas especiales para darle

respuesta, lo que se ha sumado a las políticas y programas ya existentes.

Esta variabilidad en las necesidades sociales que surgen en cada Estado pone de manifiesto que el principio de no afectación de los recursos y en especial de los tributos, brinda flexibilidad fiscal al Estado contemporáneo, permitiendo que los desempeños económicos orienten la discusión de asuntos emergentes en cuanto temáticas de preocupación de las autoridades, aunque sobre fenómenos que ya tienen un buen rato de presencia en la sociedad. El calentamiento global; el subsecuente cambio climatológico; las dinámicas tensionales entre potencias económicas y el respeto por los derechos humanos y laborales; la definición de jurisdicciones para dirimir las diferencias jurídicas que una persona física puede tener con una transnacional o con una empresa nacional; la contaminación ambiental y sus efectos en la salud de las personas; la calidad nutricional de los alimentos y las consecuencias de la alimentación con comida denominada "chatarra"; la desaparición de especies que afectan sistemas ecológicos y le posterior desequilibrio en el planeta; la escasez hídrica para consumo humano, mientras se permite la utilización del agua en forma indiscriminada para procesos mineros o productivos; la inversión en la pirámide poblacional; y otras problemáticas contemporáneas que tienen causas antiguas y otras bastante recientes.

En fin, todos los fenómenos descritos, y otros, se suman a los requerimientos habituales de salud, alimentación, vivienda, educación y seguridad social. Mientras los recursos que se pueden obtener son finitos, las necesidades no lo son, sino que más bien se multiplican. Sin embargo, esta realidad de recursos finitos y necesidades que no lo son, es un diagnóstico, y frente a él las medidas de educación y participación resultan indispensables si se pretende alguna proyección racional de la especie humana.

Ya que el estado tiene recursos limitados, la recaudación que haga de ellos dependerá en gran medida del tipo de crecimiento económico que permita a los sujetos económicos generar capacidad económica y tributaria, que esas capacidades permitan al Estado una recaudación tributaria adecuada para cubrir sus requerimientos y los de sus habitantes (ciudadanos o no). Para esto, los agentes económicos y tributarios deben propender al cumplimiento tributario y proporcionar al Estado los recursos necesarios para producir y otorgar los bienes y servicios públicos que la sociedad demande, acorde al principio de legalidad y de solidaridad entre otros, y al bien común.

Para que un Estado tenga un desempeño racional en la definición de las problemáticas y necesidades sociales, recién descritas, va a requerir de disponibilidad de los recursos obtenidos.

La disponibilidad de los recursos obtenidos para que el Estado los utilice tiene como uno de sus elementos el presupuesto fiscal y para elaborarlo debe utilizar las herramientas económicas y jurídicas que proveen el Derecho Financiero; el Derecho Constitucional, y; el Derecho Presupuestario¹⁷⁴, sin dejar de lado otras consideraciones.

En esta aplicación, un factor importante es la disponibilidad de recursos a través de la aplicación del principio de no afectación de los recursos públicos y en particular de los que son obtenidos por la aplicación de los tributos.

¹⁷⁴ PRECHT PIZARRO, J.: "Principios Jurídicos de...", *op. cit.*, p. 794, citando la obra *Derecho Presupuestario*, de Paul Laband, incorpora el siguiente párrafo: "Si la afirmación, tantas veces reiterada, de que el Derecho Presupuestario constituye la piedra angular y el fundamento de todos los derechos de la representación popular y ocupa la parte central del Derecho Constitucional, es realmente cierta o, cuando menos, encuentra difusión y adhesión, queda explicado y justificado el interés, existe también en campos muy ajenos a los propiamente jurídicos, que se ha atribuido a esta parcela del Derecho Público" (edición española del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979).

LABANDE, P.: *Derecho Presupuestario*, con estudio preliminar del profesor Álvaro Rodríguez Bereijo, Edición del Instituto de Estudios Fiscales de 1979, y además la versión de Editorial Tecnos, Madrid, España, 2012.

Esto obedece a que las actuales necesidades y requerimientos de los habitantes de un Estado tienen al menos una composición dual: por una parte, los gastos para el funcionamiento del Estado, y por otra las necesidades de las personas que a su vez tienen elementos más tradicionales (salud, vivienda, educación, seguridad social) y otros que obedecen a los cambios contemporáneos en el entorno y que podrían estar vinculados a la subsistencia como especie.

Finalmente, podemos afirmar que para que el Estado pueda cubrir esa amplísima gama de requerimientos, debe contar con la disponibilidad de recursos que le otorga la no afectación de estos y contemplar algunas excepciones mediante reglas establecidas con anterioridad.

- XVII.- CONCLUSIONES PARCIALES.

1.- La potestad tributaria es el canal de expresión de una obligación de la autoridad política frente a las necesidades de los ciudadanos, potestad que busca la obtención de recursos para generar bienes y servicios públicos. Los sujetos, a su vez, tienen la obligación de aportar, en cuanto contribuyentes, al financiamiento del gasto público que la autoridad política debe efectuar para dar satisfacción a las más relevantes necesidades de la totalidad de los ciudadanos, teniendo siempre presente que los contribuyentes siempre serán menos que la totalidad de los sujetos de la comunidad.

Por lo anterior los recursos que pueden aportar los contribuyentes son finitos frente a necesidades que por su magnitud deben ser priorizadas por la autoridad, y, en consecuencia, para el logro eficiente y eficaz de la satisfacción de las necesidades colectivas, se requieren políticas fiscales sanas, finanzas públicas y presupuesto público equilibrados.

Los tributos en general, y los impuestos en especial, afectan derechos de los ciudadanos contribuyentes, pero sobre todo el de propiedad, y por ello se requieren tributos, procesos y procedimientos claros, reglados y establecidos por ley, con la posibilidad de reclamación y de protección para el contribuyente frente a las actuaciones de la Administración Fiscal, ya sea que esas posibilidades de reclamación y protección sean en sede administrativa o jurisdiccional.

2.- En este mismo orden de ideas, la potestad tributaria y los límites a ella deben configurar un ámbito de equilibrio entre la aplicación de los tributos y las conductas de los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Los límites a la potestad tributaria del Estado, si bien pueden referirse a aspectos de fondo también se expresan en aspectos formales y procedimentales, para evitar o morigerar la posibilidad de arbitrariedad o abuso de la autoridad en su ejercicio, y ello hace necesaria la creación de frenos o límites a esa potestad, que se expresan en derechos de los contribuyentes que les otorgan ciertas garantías para cumplir con las obligaciones tributarias.

Los frenos o límites a la potestad tributaria tienen una composición variada ya que, si bien algunos de esos límites son verdaderas garantías jurídicas, otros son principios de buena gestión financiera o económica que aplicados a las finanzas públicas organizan y ordenan aspectos tributarios en los cuales repercuten.

Los principios de legalidad; justicia; igualdad; respeto a los derechos fundamentales; publicidad; obligatoriedad, y; certeza, son principios propiamente jurídicos.

Los principios de economía en la recaudación; no confiscatoriedad; capacidad contributiva; redistribución o proporcionalidad; estabilidad económica; eficacia en la asignación de recursos, y; no afectación, se basan en fenómenos prácticos de

naturaleza económica o de gestión de finanzas que tienen también un contenido jurídico debido a las consecuencias que acarrea su aplicación: necesidad de tutela jurisdiccional, respeto a la solidaridad social y al bien común.

3.- El principio de legalidad tributaria es el primer fundamental límite a la potestad tributaria y como tal constituye la principal garantía de origen para los contribuyentes frente a los tributos.

Respecto al principio de justicia tributaria, concordamos en su carácter sistémico transversal y, en consecuencia, constituye un método práctico para que el sistema tributario funcione y sea viable.

En materia de igualdad tributaria, los sistemas tributarios se van adaptando a las nuevas formas de relación económica y social cumpliendo el objetivo recaudatorio manteniendo la tensión entre la potestad de la autoridad que pretende esa recaudación y las conductas del sujeto tributario que quiere bienestar y respeto de su diferencia, lo que a su vez requiere que no se vulnere un tratamiento jurídicamente igualitario.

En este concierto, la búsqueda priorizada de los derechos fundamentales en todos sus niveles y jerarquizaciones no es un argumento para esperar por ellos, más bien es un incentivo para implementar su pleno logro en cada caso individual, y, por eso, la publicidad y el conocimiento generalizado de los mismos derechos fundamentales siguen conformando elementos básicos para el ejercicio de los derechos ciudadanos y de los contribuyentes.

Ahora bien, comprender el contenido de una norma jurídica no es solamente un ejercicio técnico, sino que, además, debe permitir a los sujetos obligados, internalizar la necesidad u obligación de cumplir dicho contenido. Por ello, el principio de publicidad de las normas jurídicas tiene una sustancia y alcance más allá de lo que ordinariamente se

podría pensar. Y en esa línea de reflexión, cuando se trata de normas tributarias, es más patente la urgencia de educar en cuanto a la finalidad de los tributos y su utilidad para el desarrollo de las políticas públicas en razón de la solidaridad que proviene de la vida en sociedad.

4.- La obligatoriedad de los tributos se instala en la necesidad de fortalecer los sistemas tributarios locales incorporando herramientas de cumplimiento y fiscalización que faciliten la ejecución informada de las diferentes obligaciones tributarias. Es decir, no se trata de debilitar el contenido de las normas jurídicas tributarias para mejorar la recaudación; se debe mejorar el estándar normativo tributario adecuándolo a los tiempos contemporáneos de la sociedad de la información y de los derechos sociales; el surgimiento de nuevos hechos o formas de relaciones comerciales mueve al Estado a crear las normas tributarias que consagren los hechos gravados que se requieran como consecuencia de esas nuevas formas de relación económica y sobre plataformas que digan relación con el cambiante escenario que estamos protagonizando. La sociedad de la información es por lo mismo la sociedad de los cambios y esos cambios incluyen las actividades nuevas que pueden ser fuente de obligaciones tributarias por situaciones que en el pasado no se avizoraban y que hoy son fundamentales para acercarse a las necesidades ciudadanas y del Estado.

Si revisamos la velocidad de las transformaciones humanas y su contenido al día de hoy, encontraremos tantas situaciones novedosas que nos parecerá estar en otro tiempo, pero también hallaremos que existen asimetrías en la incorporación de los desarrollos tecnológicos a las diferentes sociedades y economías. Una transformación o cambio demora en ser percibido e internalizado en una sociedad, y su masificación será distinta de una sociedad a otra; pero, precisamente, las tecnologías de la información han permitido que aun las economías

menos robustas o incluso menos conocidas, puedan tener acceso a los medios informáticos para poder desarrollar plataformas de negocios que, a través de la Internet o de las redes sociales, permiten a los individuos realizar operaciones dentro y fuera de sus respectivos países o límites geográficos en la época de la economía digital. Estos cambios pueden producir cierta incertidumbre inicial para el cumplimiento tributario, aunque en la medida que se integren los procesos tecnológicos a la cotidianeidad ese fenómeno debería ceder dando lugar a la necesaria certeza jurídica tanto en lo relativo al ordenamiento jurídico general como al marco jurídico tributario.

Una estructura tributaria ineficiente debe ser corregida y las correcciones no son sencillas de determinar ya que ello requiere de cifras estadísticas confiables o creíbles que sean aceptables para las autoridades que tomarán definiciones en la materia y para los contribuyentes ya que éstos son los actores económicos que recibirán el impacto financiero y tributario de las modificaciones que se incorporen; y serán estos contribuyentes los que tendrán una actitud o conducta específica frente al sistema tributario según la percepción que internalicen sobre su eficiencia o ineficiencia.

El efecto no propio de un tributo expropiatorio o confiscatorio, va más allá de aseverar que no lo sea; más bien apunta a la circunstancia de que la tributación no puede privar a los contribuyentes de las formas de propiedad o dominio que les permiten detentar o generar una capacidad económica tal que les haga llevadero el cumplimiento de sus obligaciones tributarias principales y accesorias, es decir el pago de los tributos generados por los hechos impositivos en que incurren y la verificación de las gestiones administrativas, fiscales o de hacienda que deben efectuar para facilitar el cumplimiento tributario y el control fiscal sobre dicho cumplimiento.

5.- La capacidad contributiva es un principio que constituye un activo para las sociedades y economías que buscan un rendimiento tributario que les permita satisfacer la demanda de bienes y servicios públicos y su aumento en el tiempo ya que en la actualidad existen nuevas necesidades sin que se hayan solventado plenamente las tradicionales a través de bienes y servicios públicos que constituyen satisfactores sociales, tales como vivienda, salud, educación y otros. Junto a ellos, han surgido nuevos requerimientos de las sociedades que provienen de fenómenos como la migración forzada, el cambio climático, los nuevos enfoques sobre el género y sus requerimientos, el reconocimiento de los derechos de niños, niñas y adolescentes y un sinnúmero de procesos, cambios y equipamientos tecnológicos, comerciales y de la comunicación a través de medios masivos y con menor control de los gobiernos. Para solventar a través de la recaudación tributaria los gastos públicos asociados a las necesidades existentes y a las nuevas, es necesario mantener las capacidades contributivas e incrementar su rendimiento.

Una característica de los tributos que los ciudadanos tienen internalizada consiste en la idea de que dichos gravámenes permiten financiar el gasto público y que ello debe o debería acontecer en proporción a sus rentas. Por este camino la distribución de la carga impositiva se convierte en un método de redistribución de los ingresos que también es apreciado desde la perspectiva de las políticas públicas que se basan en la solidaridad social.

La mantención de los principios de redistribución y proporcionalidad como dos facetas de un mismo fenómeno tributario, permite que la subsidiaridad y la solidaridad coexistan y colaboren a la consecución de la justicia tributaria, como parte de un Orden Público Económico que debe propender hacia un Estado social de derecho, ya

que para que un Estado de tal raigambre pueda cumplir con sus fines se requieren recursos recaudados de manera justa, con proporcionalidad y usando la redistribución como medio necesario.

La estabilidad económica cumple un rol importante en las sociedades ya que facilita los procesos productivos y debería ser útil para optimizar la recaudación tributaria. Por una parte, permite a los actores económicos contar con ciertos niveles de certidumbre sobre la operatividad y funcionamiento del sistema económico y por la otra abre la posibilidad para que los agentes económicos, públicos y privados, puedan proyectar sus desempeños económicos y financieros y para que la fiscalidad pueda proyectar sus expectativas recaudatorias y diseñar sus programas y políticas públicas. El equilibrio entre el sujeto y quien tiene poder para ejercer autoridad, ya sea el Estado u otra forma de organización, sigue siendo parte de la ecuación. Es decir, la confianza social y la certeza jurídica son elementos que propenderán hacia la paz social facilitando la convivencia social y la forma de acceder a los bienes y servicios ya sean públicos o privados.

La eficacia en la asignación de los recursos provenientes de la recaudación fiscal es un principio de carácter general en el sistema de las finanzas públicas, de manera que se vincula con las metas fiscales que la Administración se propone. En este escenario, la ley de presupuesto es el medio a través del cual se efectúa la asignación de los recursos públicos una vez obtenidos; y, con posterioridad, se deberá realizar la evaluación de resultado de los programas públicos a que fueron destinados los recursos. El resultado eficiente, será reflejo de una asignación eficaz de los recursos y ello permitirá definir si el gasto está justificado en función de las necesidades sociales. La expansión del gasto fiscal resulta un apoyo interesante cuando las autoridades fiscales evalúan que se requiere reactivar economías que están en ciclos contractivos, herramienta que será menos o más utilizada de acuerdo

con las variaciones de los ciclos económicos que la autoridad considere en su oportunidad para intervenir en la economía o para abstenerse de ello.

Para que el Estado pueda cubrir esa amplísima gama de requerimientos, debe contar con la disponibilidad de recursos que le otorga la no afectación de estos y contemplar algunas excepciones mediante reglas establecidas con anterioridad.

CAPÍTULO II.- ELUSIÓN, EVASIÓN. DIFERENCIAS Y FORMAS DE PERSEGUIRLAS.

- I.- POTESTAD TRIBUTARIA Y SISTEMA INFRACCIONAL TRIBUTARIO.

En el capítulo anterior hemos revisado la potestad tributaria y los principios que la limitan sin que por ello la tornen ineficiente. Esta combinación debería ser útil para producir un equilibrio entre la aplicación de los tributos y las conductas de los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Sin embargo, la coordinación que debería generar este escenario no es totalmente efectiva.

A pesar de las descripciones realizadas por el legislador tributario, existen comportamientos de los contribuyentes que se instalan en las brechas que generan los sistemas tributarios y otras conductas que directamente los vulneran. A su vez, el resultado de estos comportamientos y conductas coloca a la autoridad en la necesidad de su persecución y sanción, utilizando diferentes vías administrativas, civiles y penales.

En el horizonte tributario surge de manera habitual la discusión sobre las infracciones tributarias en general y sobre los delitos tributarios en particular, y dentro de los últimos recibe especial atención el fraude tributario y sus consecuencias. A esto hay que agregar las diferencias y debates acerca del fraude de ley tributaria; la planificación tributaria; la elusión tributaria, y; la evasión tributaria, todas las cuales consideran teorías que incorporan el fraude de ley; el abuso de un derecho; el abuso de formas jurídicas, y; la simulación.

Tanta variedad de tópicos obedece a la necesidad que tiene la autoridad tributaria de combatir aquellas conductas y comportamientos de los contribuyentes que, en diferentes grados, pasan a llevar las reglas impositivas lesionando la capacidad recaudatoria de los tributos.

Lo anterior nos lleva a intentar comprender por qué son sancionadas las infracciones tributarias en general y los delitos tributarios en particular, motivo por el cual revisaremos brevemente por qué y para qué existen los tributos.

A la primera pregunta (¿por qué existen los tributos?), da respuesta la denominada potestad tributaria del Estado, y ante la segunda pregunta (¿para qué existen los tributos?) se asoma como respuesta la Actividad Financiera del Estado para alcanzar la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales.

En lo que dice relación con la potestad tributaria, y asumiendo que ella es la facultad o posibilidad jurídica que tiene el Estado para establecer tributos que le permitan recaudar recursos que le permitan cumplir con sus fines, esa potestad reconoce ciertos límites que constituyen garantías para los contribuyentes, y a los cuales ya nos hemos referido¹⁷⁵.

Acorde con lo descrito, podemos mencionar como finalidades de los tributos las siguientes:

- proporcionar al Estado recursos para cumplir sus objetivos financieros y sociales;
- servir de herramienta de política económica (incentivar ahorro; desincentivar ciertos consumos, entre otras);
- proveer exenciones tributarias para el desarrollo de ciertas actividades económicas (finalidad política);
- los tributos son útiles para la redistribución del ingreso nacional.

Establecido lo anterior, veamos algunas nociones infraccionales en el ámbito tributario nacional.

En la doctrina nacional, la infracción tributaria, está concebida como "toda violación dolosa o culpable de una obligación, de un deber o de una prohibición tributaria sancionada por la ley."¹⁷⁶

Del mismo modo, para analizar una infracción tributaria cualquiera, hay que distinguir el elemento material (descripción típica); el elemento psíquico (dolo o culpa), y; el elemento jurídico (sanción genérica o específica para la infracción, contenida en la ley).

¹⁷⁵ IBACETA MEDINA, D.A.J.: "El Principio de Justa y Proporcional...", *op. cit.*, pp. 193 y ss.

¹⁷⁶ ASTE MEJÍAS, C.: "Nuevos Procedimientos Infraccionales. Ley nº 20.322", www.chilecont.cl. 2014/03, visitado en 10.10.2019.

Según la naturaleza de la sanción definida en la ley, se diferencia la forma de infracción distinguiendo entre infracción tributaria de carácter penal (la sancionada con una pena corporal); de carácter civil (la sancionada con una multa), y; de carácter administrativa (la que lleva aparejada una sanción administrativa). Cuando existe un mismo hecho que genera los tres tipos de sanciones, en el contexto nacional, la autoridad está facultada para ejercer las acciones de cobro del tributo insoluto si correspondiere, y para perseguir todas las responsabilidades involucradas y eventualmente aplicar todas las sanciones ya que apuntan a responsabilidades diferentes en el sistema tributario chileno, lo que ha provocado más de una discusión.¹⁷⁷⁻¹⁷⁸

Los tres tipos de infracciones tributarias, en Chile, están regulados en el Código Tributario (D.L. n° 830 de 1974 y sus modificaciones) ¹⁷⁹ya que el legislador tributario nacional ha considerado que estamos en presencia de una temática jurídica que requiere de tratamiento especial y separado de otras disposiciones infraccionales. Dentro de dicho texto legal se combina la regulación de los tipos infraccionales especiales tributarios, en el Título II denominado “De las Infracciones y Sanciones.”¹⁸⁰.

La norma base en este sentido es el artículo 97 del Código Tributario. En él hay una extensa enumeración de infracciones, algunas de las cuales son simples infracciones (no penales o no sancionadas con pena corporal) y otras constituyen los denominados delitos tributarios o infracción penal tributaria. Entre los delitos tributarios listados en el

¹⁷⁷ SALAZAR GONZÁLEZ, M.: *Sistemática de la Teoría del Delito en Relación con el Artículo 97 n° 4 del Código Tributario*, Memoria Para Optar al Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, Santiago de Chile, 2007, pp. 33 y ss.

¹⁷⁸ CÓDIGO TRIBUTARIO CHILENO. Artículo 105°. Edición Oficial, sitio web <http://www.leychile.cl>

¹⁷⁹ CÓDIGO TRIBUTARIO CHILENO. Artículos 97° al 114°. Edición Oficial, sitio web <http://www.leychile.cl>

¹⁸⁰ CÓDIGO TRIBUTARIO CHILENO. Artículos 97° al 114°. Edición Oficial, sitio web <http://www.leychile.cl>

artículo 97 del Código Tributario, existen algunos que son verdaderas leyes penales en blanco por tratarse de tipos penales muy abiertos en sus descripciones típicas.^{181_182_183_184_185_186}.

A la infracción tributaria de tipo penal se le denomina delito tributario y, en Chile, se le define como “toda violación dolosa de una obligación, de un deber o de una prohibición tributaria, sancionada por la ley con pena corporal.”¹⁸⁷. Si bien los casos más reconocidos son los señalados en el n° 4 del artículo 97 del Código Tributario¹⁸⁸, también existen casos de infracciones civiles que se transforman en penales por la circunstancia de haber incurrido en lo que el Código Tributario denomina “reiteración”, situación que se presenta en las infracciones de la primera parte del n° 10 del artículo 97 (sobre el particular, el inciso

¹⁸¹ VAN WEEZEL DE LA CRUZ, A.: *Delitos Tributarios*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 2007, p. 19.

¹⁸² BEDECARRATZ SCHOLZ, F.J.: “Elusión y Evasión Tributaria: Entre la Vía Contravencional y la Penal”, *Doctrina y Jurisprudencia Penal*, n° 38, Facultad de Derecho de la Universidad de Los Andes, Santiago de Chile, 2019, pp. 13 a 15. En: <http://www.laleyaldia.cl/wp-content/uploads/2019/12/Ver-texto-completo-del-articulo.pdf>

Visitada en 20.01.2020.

¹⁸³ SILVA SÁNCHEZ, J.M.; MOLINS AMAT, P. y MELERO MERINO F.J.: “El Delito Fiscal Ante el Estatuto del Contribuyente”, *Revista Técnica Tributaria, Asociación Española de Asesores Fiscales*, n° 44, 1999, Madrid, pp. 77 a 84.

¹⁸⁴ RODRÍGUEZ MOURULLO, G.: *Derecho Penal. Parte General, Tomo 1*, S.L. Civitas Ediciones, Madrid, España, 1978 (reimpresión), p. 88.

¹⁸⁵ HUERTA TOCILDO, S.: “Principio de Legalidad y Normas Sancionadoras”, en “El Principio de Legalidad”, *Actas de las V Jornadas de la Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional, Cuadernos y Debates n° 103*, Madrid, España, 2000, p. 22, nota a pie 19, matiza, sin embargo, que: “No existe acuerdo doctrinal sobre el propio concepto de “norma penal en blanco”, pues mientras algunos autores dan esta denominación a todo supuesto de norma penal que remita a otra norma penal o extra penal (concepción amplia), otros la limitan al caso en que la norma penal remita a una norma extra- penal de carácter reglamentario (concepción restringida) y unos terceros sostienen que merecen tal calificación aquellas normas penales que remitan a una norma extrapenal, tenga ésta última el rango formal que sea (concepción intermedia). A mi modo de ver, (...) esta nomenclatura debe reservarse para aquellas normas penales que remiten a otra norma de naturaleza extrapenal (concepción intermedia)”.

¹⁸⁶ SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO ESPAÑOL DEL 20.09.1990, señaló que, «son leyes penales en blanco aquellas cuyo supuesto de hecho debe ser completado por otra norma producida por una fuente jurídica legítima».

¹⁸⁷ MASSONE PARODI, P.: *Principios de Derecho Tributario*, Editorial Edeval, Valparaíso, Chile, 1975, p. 286.

¹⁸⁸ CÓDIGO TRIBUTARIO CHILENO. Artículo 97° n° 4, Edición Oficial, sitio web <http://www.leychile.cl>

tercero de dicho numeral dispone: “La reiteración de las infracciones señaladas en el inciso primero se sancionará además con presidio o relegación menor en su grado máximo. Para estos efectos se entenderá que hay reiteración cuando se cometan dos o más infracciones entre las cuales no medie un período superior a tres años.”)¹⁸⁹.

Tratándose del delito tributario, se afirma que la sanción apunta al castigo de las maniobras fraudulentas que el contribuyente realiza para evitar el pago de un tributo; es decir, el no pago del tributo ha de provenir de una o más operaciones fraudulentas realizadas para evitar el pago. El no pago de un tributo es un elemento del delito pero no es todo el delito ni constituye por sí solo un delito; así, en el Código Tributario chileno, hay casos de no pago de impuestos, en los que la autoridad tributaria exigirá al contribuyente que los pague y, además, habrá de pagar reajustes, intereses y multas¹⁹⁰, pero si tras ello no hay una maniobra fraudulenta no se le considerará delito ni habrá pena corporal; y, en cambio, la reiteración produce el efecto señalado ya que la realización de varias infracciones, diferentes o iguales, por el mismo sujeto demostraría un actuar que deja de ser erróneo o inadvertido¹⁹¹.

**-II.- FRAUDE DE LEY. ABUSO DE UN DERECHO. SIMULACIÓN.
PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA. FRAUDE DE LEY TRIBUTARIA.
FRAUDE TRIBUTARIO. EVASIÓN. ELUSIÓN.**

¹⁸⁹CÓDIGO TRIBUTARIO CHILENO. Artículo 97º n° 10. Edición Oficial, sitio web <http://www.leychile.cl>

¹⁹⁰ En el sistema tributario chileno, la mayoría de los impuestos son de declaración y pago simultáneo, lo que explica que se contemplen reajustes, intereses y multas cuando la declaración es incompleta o errónea ya que de inmediato se puede haber producido un no pago o un pago inferior al que corresponde. Cuando hay “omisiones maliciosas” ellas configuran un delito tributario porque se visualiza en ello una maniobra fraudulenta.

¹⁹¹ CÓDIGO TRIBUTARIO CHILENO. Artículo 97º n° 3. Edición Oficial, sitio <http://www.leychile.cl>

Con lo expuesto y afirmado hasta aquí, me he situado en la necesidad de revisar y analizar, brevemente, ciertos aspectos del fraude tributario; la evasión tributaria, y; la elusión tributaria.

En el derecho infraccional tributario chileno, tal como ya he señalado, se hace una distinción entre las infracciones tributarias de naturaleza civil, penal y administrativa, de acuerdo al tipo de sanción que la infracción conlleva. Sin perjuicio de ello, las infracciones tributarias también pueden ser clasificadas atendiendo a la persona que las comete, diferenciando entre las infracciones cometidas por el contribuyente; las cometidas por el contador; las cometidas por funcionarios del Servicio de Impuestos Internos; las cometidas por otros funcionarios públicos o municipales; las cometidas por los notarios, los conservadores, y; otras infracciones genéricas.

Sin embargo, la realidad infraccional descrita no permite dar cuenta del contenido jurídico que es transgredido en las diferentes formas que asumen las infracciones tributarias; por lo que, aproximándonos a esa faceta, es conveniente examinar no sólo la ley tributaria sino también los Principios Generales del Derecho.

Así, siguiendo a los autores UGALDE Y GARCÍA ¹⁹², me inclino por la noción según la cual la planificación tributaria le permite al contribuyente optar por "...una de las alternativas dispuestas por el legislador en forma expresa o implícita para que los particulares organicen sus negocios."; es decir, no hay en ella una forma de maquinación con intención fraudulenta, al menos no por definición ni necesariamente.

¹⁹² UGALDE PRIETO, R. y GARCÍA ESCOBAR, J.: *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*, Lexis Nexis, Santiago de Chile, 2006, p.79.

En este mismo contexto, la elusión representa un paso posterior o, al decir de los mismos autores ya mencionados, "...un grado superior a la simple planificación tributaria,..", ello porque en la elusión el contribuyente usa o abusa de formas jurídicas poco frecuentes o atípicas, o lisa y llanamente se aprovecha de las contradicciones, vacíos, lagunas o errores del propio legislador¹⁹³, en un intento por evitar el nacimiento de la obligación tributaria o que nazca una menos gravosa o gravada, para lo cual todavía no transgrede la norma expresa, pero si su espíritu pues usa la norma o institución jurídica para una finalidad que no fue creada.

Si seguimos avanzando en el derrotero de las figuras que he descrito, llegamos ahora a la estructura más evidentemente transgresora de la ley tributaria cual es la "evasión tributaria", toda vez que, en ella, el contribuyente existe y la obligación tributaria también ha nacido; luego, es el contribuyente el sujeto que "...mediante una maniobra dolosa impide que la Administración Tributaria la conozca o permite que la conozca, pero no por su verdadero monto".¹⁹⁴

En este punto, hay que detenerse ya que, como se puede apreciar, en las diferentes figuras de elusión pueden estar o no estar presentes el abuso de un derecho o el fraude a la ley, mientras que en la evasión tributaria nos enfrentamos a las figuras más evidentes o burdas para la transgresión de las disposiciones tributarias. Revisemos, por tanto, qué ocurre con la elusión tributaria y su posible o probable contenido de abuso de un derecho o de fraude a la ley. Queda de lado la

¹⁹³ UGALDE PRIETO, R. y GARCÍA ESCOBAR, J.: *Elusión, Planificación y ...*, op. cit., p.79.

¹⁹⁴ UGALDE PRIETO, R. y GARCÍA ESCOBAR, J.: *Elusión, Planificación y ...*, op. cit., pp. 95 y 99.

planificación tributaria ya que más bien corresponde a una opción y no a una transgresión; al menos no por definición¹⁹⁵.

La planificación tributaria o economía de opción, permite al contribuyente elegir, optar o decidir entre varias posibilidades lícitas de organizar su actividad económica y por ende no tiene una carga volitiva de tipo fraudulento. En este aspecto, para establecer una diferenciación entre el fraude a la ley y la economía de opción debemos anotar que, concordando con PÉREZ ARRAIZ¹⁹⁶, en la economía de opción no se atenta contra el espíritu de la ley ni se usan formas rebuscadas, todo lo cual hace la diferencia con el fraude a la ley, no obstante que comparten las circunstancias de que no atentan contra la letra o texto de la ley y ambas buscan ahorro tributario.

Por otra parte, la economía de opción pretende entregar opciones o alternativas de ahorro fiscal que las leyes tributarias ponen a disposición de los sujetos pasivos del tributo (contribuyentes) ya sea de manera expresa o tácita. En este escenario, cuando aparece la economía de opción tácita o economía fiscal, ella se sitúa en el ámbito de la escogencia por parte del contribuyente entre fórmulas jurídicas que le permiten desarrollar el mismo fin práctico que pretende aunque esas fórmulas jurídicas tenga un tratamiento tributario distinto y, por lo tanto no configuran el uso de fórmulas jurídicas fraudulentas sino que más bien se tratará, al decir de PÉREZ ARRAIZ, de "...figuras jurídicamente irrelevantes para el ordenamiento tributario."¹⁹⁷, toda vez que: "La figura del fraude de ley, se basa en el presupuesto de la vinculación o la limitación jurídica, y cuando ésta no existe no puede

¹⁹⁵ La denominación "planificación tributaria" tiene otras expresiones que hacen referencia a la misma realidad: "economía de opción" (Derecho), "ingeniería tributaria" (Ingeniería), "planeación fiscal", otras.

¹⁹⁶ PÉREZ ARRAIZ, J.: "La Elusión en el Ámbito Tributario Interno". *Ponencia en Memorias XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Isla Margarita*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Editorial AVDT-ILADT 2008, Venezuela, pp. 6 y 7.

hablarse de fraude, sino únicamente de autonomía o libertad de actuación.”.¹⁹⁸

Ahora bien, en materia de economía de opción, debo mencionar a quien acuñó la expresión por vez primera, DR. JOSÉ LARRAZ LÓPEZ. Pues bien, en el discurso que pronunció para su ingreso en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, que fue publicado bajo el título “Metodología Aplicativa del Derecho Tributario”¹⁹⁹, LARRAZ²⁰⁰ plantea que la “economía de opción” es una opción entre dos o varias conductas lícitas, válidas y reales; económicamente equivalentes (esto explica que la elección es por causas impositivas), y; en que la opción elegida lo es solamente por motivos de ahorro fiscal o menor costo fiscal.

Las opciones en juego son lícitas, válidas y reales porque en ellas no hay simulación de negocio alguno; no se comete fraude de ley, y; no van contra el espíritu de la ley tributaria ni pretenden algún resultado prohibido por la misma.

Así, LARRAZ²⁰¹ fija la idea según la cual, el ahorro fiscal por sí mismo no va contra el espíritu de la ley tributaria ya que ella no exige al contribuyente elegir la conducta que le resulte tributariamente más onerosa ni le prohíbe escoger la más barata de entre dos o más posibilidades cuando ellas son opciones de negocios lícitas en el derecho privado. Por lo tanto, la economía de opción es lícita; incluso al

¹⁹⁷ PÉREZ ARRAIZ, J.: “La Elusión en el...”, *Op. cit.*, pp 6 y 7.

¹⁹⁸ PÉREZ ARRAIZ, J.: “La Elusión en el...”, *Op. cit.*, pp 6 y 7.

¹⁹⁹ LARRAZ LÓPEZ, J.: *Metodología Aplicativa del Derecho Tributario*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, España, 1952, en *Anuario de Derecho Civil*, 1953, número 3, pp. 21, 61 y 62.

²⁰⁰ LARRAZ LÓPEZ, J.: *Metodología Aplicativa...*, *op. cit.*, p. 61.

²⁰¹ LARRAZ LÓPEZ, J.: *Metodología Aplicativa...*, *op. cit.*, pp. 58-59.

compararla con el negocio simulado o el negocio en fraude a la ley tributaria²⁰².

Precisado el concepto de LARRAZ²⁰³, este todavía agrega que habrá una distinción entre las “economías de opción” que son expresamente ofrecidas por las normas fiscales y aquellas que no lo son.

Por lo tanto, las “economías de opción” son clasificables en:

- “economías de opción explícitas”, y;
- “economías de opción implícitas o tácitas”.

Las “economías de opción explícitas”, son las reguladas por la ley fiscal o tributaria en sus supuestos y efectos, y nacen desde la propia ley tributaria que las ofrece y las hace posibles de manera expresa.

Las “economías de opción implícitas o tácitas”, corresponden a conductas y opciones de ahorro fiscal o tributario que no están expresamente contenidas en la ley tributaria, y que encuentran su origen fuera de las leyes tributarias, sin perjuicio de lo cual provienen de una decisión o planificación lícita del contribuyente o administrado siempre y cuando la calificación que éste realiza del respectivo negocio, y desde la óptica del derecho privado, no produzca un fraude de ley ni sea simulado.

Estas “economías de opción implícitas o tácitas”, presentan la interrogante sobre el origen de la norma que ampara su juridicidad. ¿Ha de ser una norma del Derecho Privado o debe necesariamente tratarse de una norma fiscal o tributaria?

²⁰² PÉREZ DE AYALA, J.L.: “El Régimen Fiscal de las Economías de Opción en un Contexto Globalizado”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 22, 2006, Madrid, p. 6.

²⁰³ LARRAZ LÓPEZ, J.: *Metodología Aplicativa...*, *op. cit.*, pp. 62 y siguientes.

En respuesta a la pregunta anterior, han surgido ambas posibilidades. LARRAZ, era de la opinión que la norma legitimadora de la juridicidad en la situación descrita es la de Derecho Privado²⁰⁴. La opinión contraria señala que debe tenerse en cuenta el espíritu de la ley tributaria evitada, y que ese espíritu siempre contraría a las “economías de opción implícitas o tácitas”²⁰⁵; pero esta idea no necesariamente es del todo contradictoria con las ideas que, en su momento, según PÉREZ DE AYALA²⁰⁶, planteó LARRAZ, toda vez que ellas lo fueron en el contexto de que la norma tributaria aplicable tuviera un texto cuyo tenor literal fuera preciso o suficiente.

Quienes se oponen a las “economías de opción” lo hacen bajo el supuesto de que las mismas existen porque a su vez existe la insuficiencia literal, ya mencionada, en las leyes tributarias o fiscales, que no les permitirían anticiparlas y evitarlas, y bajo el supuesto que, para fines recaudatorios, estaría presente, en el espíritu de dichas normas, impedir las “economías de opción.”²⁰⁷.

En otro aspecto, para cualquiera de ambas ideas, asoma la necesidad de comprender cómo se insertan en este punto las nociones de Fraude de Ley y de Abuso del Derecho. Esta necesidad surge de la circunstancia de que, en principio, la elusión es lícita mientras no se materialice a través del Fraude a la Ley ni del Abuso de las Formas Jurídicas, y todavía en ese supuesto (presencia del fraude a la ley o del abuso de las formas jurídicas) el legislador tributario tiene la posibilidad

²⁰⁴ LARRAZ LÓPEZ, J.: *Metodología Aplicativa...*, *op. cit.*, pp. 21 y 58.

²⁰⁵ PÉREZ DE AYALA, J.L.: “El Régimen Fiscal de...”, *op. cit.*, pp. 8 y siguientes.

²⁰⁶ PÉREZ DE AYALA, J.L.: ““El Régimen Fiscal de...”, *op. cit.*, p.13.

²⁰⁷ PÉREZ DE AYALA, J.L.: “El Régimen Fiscal de...”, *op. cit.*, p. 14.

de combatir la elusión haciendo uso de “cláusulas Anti-Elusivas” ya sean de carácter general²⁰⁸ o especial²⁰⁹.

En la doctrina nacional, las nociones de Fraude de Ley y de Abuso de un Derecho, han sido desarrolladas al amparo del Derecho Civil, siendo aplicadas por extensión a otras áreas del Derecho. Así, en materia de Fraude de Ley, la doctrina nacional mayoritaria es aquella que se inclina porque existe Fraude de Ley cuando estamos en presencia de procedimientos o maniobras jurídicas reales (no simuladas)²¹⁰ que tienen apariencia de legalidad pero que permiten ejecutar aquello que la ley prohíbe o no cumplir con lo que la ley ordena; es decir, se vulnera el espíritu o finalidad de la ley. En este sentido, VIAL DEL RÍO, al diferenciar el fraude de ley y la simulación, apunta que “Con el fraude a la ley se persigue, a través de medios indirectos, burlar un precepto legal, de modo tal que éste, en la práctica, resulte ineficaz, frustrándose el espíritu de la disposición”²¹¹.

FUEYO LANERI²¹², en este sentido, señalaba que el acto ejecutado en fraude a la ley tiene como resultado la creación de una situación aparentemente lícita y conforme al contenido literal de la ley, pero que produce como efecto la violación del espíritu de la ley entendido como contexto o como norma determinada, y todo ello, aunque a veces no se halle presente la intención fraudulenta.

²⁰⁸ Por ejemplo, el artículo 6.4 del Código Civil español, dispone: “Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir.”

²⁰⁹ Un caso lo constituye el artículo 31 de la Ley de Impuestos a la Renta chilena, rechaza la posibilidad de rebajar los gastos no necesarios para generar la renta del período de que se trate.

²¹⁰ FUEYO LANERI, F.: “El Fraude a la Ley”, en *Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales*, Tomo 88, nº 2, Editorial Jurídica de Chile, 1991, Santiago, p. 40.

²¹¹ VIAL DEL RÍO, V.: *Teoría General del Acto Jurídico*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 2006. p. 143.

²¹² FUEYO LANERI, F.: “El Fraude...”, *op. cit.*, p. 40.

A modo de ejemplo, recordemos aquí la forma en que se puede vulnerar la prohibición de celebrar el contrato de compraventa entre cónyuges, prohibición que está contenida en el artículo 1796 del Código Civil chileno y que dispone que es nulo el contrato de compraventa entre cónyuges no separados judicialmente; prohibición que con cierta frecuencia es transgredida realizando la compraventa uno de los cónyuges con un tercero, tercero que luego realiza la compraventa sobre el mismo bien transfiriéndolo al otro cónyuge.

Es una verdadera triangulación en que sus ángulos, individualmente considerados pueden ser lícitos, pero en que el resultado, observando el inicio y fin de lo ejecutado, concluye en defraudar la prohibición señalada; de tal manera que, si la compraventa se hubiera pretendido realizar entre los cónyuges no separados judicialmente, ella habría sido nula según texto expreso del mismo artículo 1796, nulidad que en todo caso debe ser obtenida mediante declaración judicial.

Otro caso, es aquel en que la ley tributaria califica como ingreso no constitutivo de renta, al mayor valor (incluido el reajuste del saldo de precio) obtenido en razón de la adjudicación de bienes en la liquidación de la sociedad conyugal, a favor de cualquiera de los cónyuges o de uno o más de sus herederos, o de los cesionarios de ambos cónyuges; situación que está expresamente indicada en la Ley de Impuestos a la Renta chilena (D.L. 824 y sus modificaciones) en la letra g) del n° 8, del artículo 17. Cabe señalar que el artículo 17 de la Ley de Impuestos a la Renta chilena, es una lista de Ingresos no Constitutivos de Renta para el ordenamiento tributario chileno; y que las leyes civiles chilenas establecen que el régimen matrimonial por defecto en las leyes chilenas es la sociedad conyugal cuando nada se manifiesta en el acto de

celebración del matrimonio o en las capitulaciones matrimoniales previas a la celebración del matrimonio.

Así, resulta que, hallándose el matrimonio sometido al régimen económico de sociedad conyugal, es posible que, con posterioridad, se pueda acordar la disolución de la misma, liquidándola y adjudicando los bienes que la componían a ambos cónyuges o solamente a uno de ellos, mediante escritura pública y de mutuo acuerdo (esto ocurre sin que necesariamente se haya puesto término al matrimonio, ya que ello no es requisito para sustituir la sociedad conyugal, toda vez que se trata del régimen económico del matrimonio y no del matrimonio mismo). Esta operación tiene por finalidad que se cambie el régimen económico del matrimonio, sustituyéndolo en la misma escritura pública por el régimen de separación total de bienes o el de participación en los gananciales. Todo ello en conformidad a lo dispuesto en los artículos 1718; 1723, y otros del Código Civil chileno. Es decir, pretende que los cónyuges puedan sustituir el régimen económico del matrimonio; pero el mismo efecto sin sustitución se producirá cuando además se disuelva el matrimonio y el régimen económico que regía al matrimonio disuelto era la sociedad conyugal.

Aunque la finalidad del legislador se muestra explícita es posible que, debido a la normativa tributaria ya mencionada, la disolución de la sociedad conyugal sustituyéndola por el régimen de separación total de bienes, regulada en el Código Civil chileno, sea utilizada para transferir, mediante adjudicación, la totalidad de los bienes de aquel de los cónyuges que pretende salvaguardar bienes transfiriéndolos a su cónyuge (o ex - cónyuge cuando hay disolución del matrimonio), en fraude a sus acreedores, sin perjuicio de lo cual, el artículo 1723, inciso 2º, del Código Civil chileno dispone expresamente que el pacto descrito "...no perjudicará, en caso alguno, los derechos válidamente adquiridos

por terceros respecto del marido o de la mujer...". Por lo tanto, si el pacto mencionado es utilizado en fraude de los derechos de terceros, éstos deberán utilizar las acciones y derechos que la normativa les proporciona, pero no es una protección que opere de pleno derecho ya que si el acto fuere susceptible de ser anulado se deberá intentar la acción correspondiente ante los Tribunales Ordinarios de Justicia en Chile (juzgados civiles) para obtener la declaración judicial de nulidad. Si el acreedor fuere el denominado acreedor tributario, deberá atenerse a las mismas reglas, sin perjuicio de intentar el ejercicio de la acción penal tributaria, si lo estimare procedente, y sin perjuicio de la acción ejecutiva para el cobro de tributos adeudados; o del ejercicio de la acción pauliana o revocatoria; o de la tasación de la base imponible en conformidad al artículo 64 del Código Tributario chileno; si así lo definiere la autoridad tributaria competente, que para estos efectos son el Servicio de Impuestos Internos y la Tesorería General de la República, de Chile.

Casos como los anteriores surgen del cruce entre las normas tributarias y normas de otro tipo, lo que ocurre bastante a menudo en el caso chileno²¹³.

Para comprender de mejor forma por qué se produce este fenómeno en nuestra normativa, es necesario tener en cuenta que en ella el Fraude de Ley es el resultado más bien de la interpretación doctrinaria y jurisprudencial antes que de una expresa sanción; opiniones que, en todo caso consideran que perseguir y sancionar los actos y contratos celebrados en Fraude a la Ley es un principio general

²¹³ Sobre el particular existen variadas figuras en los artículos 17; 18; 31; 33 y otros de la Ley de Impuestos a la Renta chilena (D.L. 824 y sus modificaciones) vinculadas con actos y contratos tanto del Código Civil chileno como del Código del Trabajo chileno, además de otras disposiciones especiales del derecho chileno.

del Derecho. En este sentido, DOMÍNGUEZ ÁGUILA²¹⁴ es del parecer que en todo el Código Civil existe una redacción totalmente contraria al fraude; y FUEYO LANERI²¹⁵ suministra referencias a normas concretas del mismo Código que permitirían fundar la persecución del fraude de ley.

²¹⁴ DOMÍNGUEZ ÁGUILA, R.: "Fraus Omnia Corruptit, notas sobre el fraude en el Derecho Civil", en *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, Tomo 89, nº 3, Santiago, 1992, pp. 80 y siguientes. Dicho autor, lo expone de la mejor forma: "Así entonces, a lo largo de todo el Código Civil volvemos a encontrar esa repugnancia al fraude: para impedir el provecho que su descubrimiento pudiere implicar, o para castigar con inhabilidad o con cesación en cargos si el titular ha actuado con fraude; para sancionar patrimonialmente al fraudulento, para obligarle a indemnizar los daños causados, aunque a él se le deba algo equivalente por parte del defraudado, para anular el acto fraudulento en perjuicio de terceros. Si pues el fraude no se admite en todas esas y en otras hipótesis, ¿cómo admitir que fuera de ellas, el fraude no haya de recibir sanción? ¿Cómo entender que tales reglas sean sólo la consagración de sanciones específicas y sujetas, por lo mismo a un verdadero principio de especialidad, y no las demostraciones de un principio general, que las informa todas, principio que, por lo mismo, es posible extrapolar a todo caso de fraude? Porque ¿qué justificaría que pudiera sancionarse legislativamente al guardador fraudulento, por traicionar la confianza que en él se ha depositado, mas no al mandatario que con tanto o mayor confianza ha recibido el encargo de su mandante, o al promitente vendedor que burla su obligación? No es pues necesario ir más lejos para descubrir también en el Derecho Positivo la consagración del principio "fraus omnia corruptit", porque no es por mero capricho o casualidad legislativa que el Código Civil sanciona en no menos de veinte disposiciones, maniobras fraudulentas en instituciones diversas y sin que entre ellas exista otro elemento común que el fraude.", y agrega, "En suma, pensamos que no es menester buscar justificación especial a la inoponibilidad del fraude. Ello se explica por la existencia del fraude mismo. Si hemos sostenido la vigencia del principio general traducido en el adagio "fraus omnia corruptit" no creemos que sea necesario buscar una fundamentación a su sanción más allá del propio principio. Por algo es un principio general y su sanción se impone por la exclusión que ha de hacerse del fraude: Medio destinado a apartar la regla obligatoria, su sanción ha de ser aquella que restituya el imperio de ésta."

²¹⁵ FUEYO LANERI, F.: "El Fraude...", *op. cit.*, pp. 42-43, "Aunque el fraude a la ley no está consagrado en el artículo 10 del Código Civil, es incuestionable que, siendo, sin embargo, expresión incontestable de represión del "acto contra legem", este valioso género sirve precisamente para apoyar el argumento en orden a que en el artículo 10 debemos encontrar un germen lógico para la admisión legislativa del fraude a la ley, en nuestro propio Código, al menos indirectamente. En el artículo 22 del Código Civil encontramos una nueva oportunidad de fundamentación en texto indirecto. Expresa dicha norma: "el contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía/ Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto/ Se reitera que la forma de dar con la norma defraudada es, justamente, a través del contexto de la legislación, o sea, el sistema, el todo. No a través de particularismos de normas determinadas, procedimiento que se aplicará sólo en ocasiones, podría decir raramente/ Aun más, cuando decimos sistema, o elemento sistemático, también estamos aludiendo al módulo "espíritu general de la legislación", que es algo así como los principios generales de derecho si empleamos en esto algo de buena voluntad. Se trata del artículo 24 del Código Civil/ También puede agregarse el artículo 1467 del Código Civil, el cual nos exige una causa 'real y lícita', y en la ley de la cobertura, la empleada en el fraude, hay una causa ilícita/. Además, puede aducirse la presencia de objeto ilícito, por tratarse de un acto o contrato 'prohibido por las leyes', según lo dispone el artículo 1466 del Código Civil. Finalmente, cabe fundarse en el

Entendiendo que el fraude de ley es una realidad, también lo es su persecución por considerar que la sanción de este es esencial como principio general del Derecho considerado en la interpretación de lo dispuesto en las normas jurídicas que consagran diferentes actos y contratos que no deben ser desvirtuados.

En este contexto, surge también la cuestión sobre el Abuso de un Derecho. Para comprender el planteamiento de este aspecto en el sistema jurídico, partamos con dos definiciones que muestran las dos tendencias que han tratado de explicar este fenómeno y que nos da VALLETTA²¹⁶ : a) "acto por el cual una persona ocasiona un perjuicio a otra excediéndose de los límites materiales de un derecho que indiscutiblemente le pertenece y que sólo en apariencia reviste un carácter absoluto"; b) " es el hecho de una persona de ejercitar, con el fin de perjudicar a otra, y por lo tanto, sin ningún interés para sí misma, un derecho de que es titular".

La primera de las definiciones anotadas pretende un comportamiento que objetivamente excede el contenido material del derecho que se trate sin que ofrezca interés algún aspecto subjetivo o de intención; mientras que en la segunda sería menester indagar si el sujeto que actúa lo hace o no con la intención de dañar a otro.

En fin, conocidas son las discusiones que ha suscitado esta institución a la luz de ambos enfoques; sin perjuicio de lo cual ambas aparecen como una forma de dar respuesta a la situación en que el ejercicio de un derecho subjetivo produce consecuencias para un sujeto diferente de su titular y que dichas consecuencias sean dañosas,

principio general de la buena fe, que domina todo el derecho y también los actos y contratos. Quien obra en fraude de la ley no procede de buena fe, por el contrario, de mala fe"

²¹⁶ VALLETTA, M.L.: *Diccionario Jurídico*, Valletta Ediciones, Buenos Aires, Argentina, 2019, p.16.

produciéndose la interrogante sobre la necesidad en que queda el titular del derecho ejercido para resarcir el daño que dicho ejercicio provoca.

Sabemos que los derechos no sólo tienen contenido individual sino también uno de tipo social vinculado con su finalidad, y que el sujeto titular del derecho no puede prescindir de dicha finalidad. Ello obedece a que, si bien es cierto los derechos pueden ser considerados facultades que la ley confiere o reconoce a los individuos, no es menos cierto que la ley tiene como finalidad social la de permitir la convivencia social asegurando el orden social y la paz social, por lo cual el titular de un derecho debe ejercerlo en conformidad con esa finalidad ya que ella es la que legitima la existencia del respectivo derecho; y si es ejercido para un fin diferente, su titular ha abusado de su derecho y, todavía más, si con ese ejercicio causa un daño debe indemnizarlo.

En lo que respecta a la regulación del abuso de un derecho en el ámbito nacional, más que una normativa directa, existen casos en el Derecho Civil que han servido de base para sostener que la persecución del ejercicio abusivo de un derecho es una institución que está detrás de los diferentes derechos que el ordenamiento jurídico confiere. Así, por ejemplo, el artículo 2110 del Código Civil señala que no vale la renuncia del socio que se hace de mala fe o intempestivamente, lo que obedece a la circunstancia de que el Código Civil chileno permite a los socios renunciar en cualquier momento salvo ciertas excepciones, de manera que el socio que renuncia lo hace ejercitando un derecho, pero si lo hace intempestivamente o de mala fe constituye un uso abusivo de esa facultad, motivo por el cual el legislador civil lo sanciona invalidando dicha renuncia.

En fin, existen varios casos como los mencionados que permiten sostener que tanto el fraude de ley como el abuso de un derecho son

situaciones reprimidas por el ordenamiento jurídico nacional, toda vez que su presencia en diferentes ámbitos lesiona la juridicidad social y la sana comprensión de las normas jurídicas en cuanto a su contenido y finalidades²¹⁷. La lesión de la juridicidad mencionada está presente en el caso del abuso de un derecho porque en ese comportamiento se actúa en perjuicio de algún tercero, y, en el caso del fraude de ley existirá una actuación en beneficio propio (pagar menos impuestos) aunque se perjudique a la Hacienda.

Desde este punto de vista, regresando a la situación del fraude de ley en el derecho tributario, éste puede ser abordado en una perspectiva amplia o desde una perspectiva restringida²¹⁸.

Así, en un sentido amplio tendrían el carácter de fraude tributario cualquiera transgresión de una norma tributaria que genere una menor recaudación tributaria en comparación con la que se debería haber conseguido si se aplicara de manera apropiada o correcta la norma vulnerada. Esta fórmula aparece excesiva ya que, en ese aspecto todas las infracciones tributarias revestirían el carácter de fraude tributario sin distinguir, por ejemplo, las infracciones administrativas, las infracciones civiles y las infracciones penales²¹⁹.

Por otra parte, la idea o noción más estricta o específica, incorpora a su vez la idea de fraude de ley²²⁰ a la que ya nos hemos referido; de manera tal que, el fraude tributario abarca aquellas situaciones en que se usa una norma tributaria para un caso

²¹⁷ RODRÍGUEZ GREZ, P.: *El Abuso del Derecho y el Abuso Circunstanciado*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1999, p.122.

²¹⁸ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "La Evolución del Derecho Tributario en Europa Desde la Aparición de El Hecho Imponible: Notas Salientes y Tendencias Actuales", en AA.VV.: *Homenaje al 50 Aniversario de El Hecho Imponible de Dino Jarach*, Ediciones Interoceánicas, Buenos Aires, Argentina, 1994, pp. 56 y 57.

²¹⁹ ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: *El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, España, 1999, pp. 121 y 143.

²²⁰ ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: *El Fraude de Ley...*, *op. cit.*, p.144.

determinado con el fin de impedir que se aplique otra regla tributaria que si es la apropiada para el caso concreto.

Si entendemos el fraude de ley como aquel acto que respeta la literalidad de la ley transgrediendo su sentido, debemos entender por consecuencia que en el fraude de ley tributario se debe visualizar lo que ocurre con el hecho gravado, es decir, con aquel hecho o conjunto de hechos o circunstancias, descritas en la ley tributaria, que dan nacimiento a la obligación tributaria cuando el contribuyente ejecuta en el mundo real aquel hecho o conjunto de hechos o circunstancias tipificados tributariamente.

Al incorporar la consideración del hecho gravado, tal como ya se ha mencionado, el fraude de ley tributario resulta en aquella situación en que el hecho gravado es reemplazado o sustituido por otro hecho que soporta un gravamen inferior, o que es inocuo tributariamente o bien se trata de un hecho que no está gravado²²¹, todo ello con pleno conocimiento de quien así procede.

Hasta cierto punto estas posibilidades parecen no constituir una transgresión a la ley tributaria si consideramos la libertad del sujeto para decidir si realizar o no realizar el hecho gravado, pero el asunto cambia cuando se agrega la intención con que se actúa. Este aspecto no ha pasado desapercibido en la discusión tributaria sobre el fraude de ley tributaria²²². Hay quienes son de la opinión que mientras no medie simulación lo actuado es indiferente; para otros lo fundamental es la relación económica que sirve de base a un tributo, lo que exigiría solamente de interpretación y no de reglamentación para perseguir el fraude de ley tributaria; y están aquellos que exigen la concurrencia de

²²¹ ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: *El Fraude de Ley...*, op. cit., p. 144.

²²² HERRERO MADARIAGA, J.: "El Fraude de Ley Como Elusión Ilícita de los Tributos", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 10, Civitas, Madrid, 1976, pp. 322 y 323.

una diferencia entre formas jurídicas y finalidad económica junto con la intención de eludir el tributo del caso²²³. Estas discusiones, en el caso nacional, se han reflejado en las diferentes posiciones existentes a la hora de discutir sobre la elusión y su carácter lícito o ilícito, tema sobre el cual, la Corte Suprema de Justicia chilena ha señalado que la elusión no es necesariamente antijurídica con lo cual se comprende que está distinguiendo entre elusión lícita y aquella que no lo es; ello en la sentencia pronunciada en el recurso de casación en el fondo interpuesto por Inmobiliaria Bahía, rol 4.038-2001, que en sus Considerandos 18º y 19º señala: “18º) Que, así, el Servicio confunde, en este caso, dos conceptos jurídicos que tienen una diferencia notoria: el de evasión tributaria -ilícito-, con el de elusión, que consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente, como aquí ocurre, para pagar impuestos en una medida legítima a la que se optó, y no en aquella que se le liquida;”

“19º) Que, en la presente situación, ello se ha hecho mediante la constitución de dos sociedades, aunque por las mismas personas, para explotar en conjunto un negocio, utilizando los beneficios tributarios que la propia ley entrega y, de este modo una, la requerida en el presente asunto, se hace cargo de la parte inmobiliaria, y la otra del aspecto mobiliario y de prestación de servicios, por todo lo cual se paga el impuesto que se pretende, en este segundo caso, como se indica en las ya tantas veces dichas liquidaciones. Ello no sólo es lícito, por tener un fundamento legal, sino que puede tener finalidades ajenas a la elusión de impuestos, como podrá serlo el facilitar la adquisición, administración y mantención de los muebles, operaciones que, como resulta lógico

²²³ PÉREZ ARRAIZ, J.: “La Elusión en el...”, *op. cit.*, p. 3.

entender, son más frecuentes que el de los primeros, sujetos a menor desgaste;”.

La sentencia en cuestión ha ganado notoriedad en nuestro sistema desde su dictación por varios aspectos: distingue entre evasión y elusión, calificando como ilícita a la evasión por definición; califica como lícita la elusión expresando que la elusión es evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, incluso declara que en la astucia empleada ha tenido que ver la propia ley, permitiendo que se pague el impuesto del caso. Hasta antes de la Reforma Tributaria de los años 2014-2015 que incorporó la N.G.A. (Norma General Anti-Elusión) en el Código Tributario, la sentencia incluso sirvió a quienes argumentaban que la elusión era siempre lícita. Hoy, en cambio, con la N.G.A., incorporada a los artículos 4 bis; 4 ter; 4 quáter; 4 quinquies; 26 bis; 100 bis; 119, y; 160 bis, todos del Código Tributario chileno, mediante la Ley nº 20.780 y la Circular nº 65 del S.I.I. (Servicio de Impuestos Internos de Chile), se ha establecido de manera expresa una serie de medidas anti elusión²²⁴ cuando con ella se vulneran hechos gravados en la medida que las formas jurídicas elusivas utilizadas constituyan abuso o simulación.

²²⁴ *Circular nº 65 del S.I.I. chileno*, en sus fundamentos señala que la elusión hecha con abuso o con simulación de las formas jurídicas será perseguida por contraria a las buenas prácticas de los países de la O.C.D.E.: “Al incluir la NGA en el Código Tributario, el legislador recoge las buenas prácticas de larga tradición y aplicación en materia tributaria en los países desarrollados pertenecientes a la O.C.D.E., tales como Alemania, Australia, España, Francia y el Reino Unido, dotando a la Administración Tributaria de nuevas atribuciones para recalificar –para efectos del pago de los impuestos debidos en general – operaciones realizadas por los contribuyentes, que nuestro sistema jurídico no tenía. Este nuevo mecanismo contra la elusión permite rechazar las ventajas tributarias obtenidas mediante comportamiento estratégico elusivo y sancionar con multa a las personas naturales o jurídicas respecto de quienes se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación. La incorporación de estas medidas Anti-Elusivas constituye un paso importante no sólo para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, sino también, para poner a Chile al día con la legislación comparada en la materia. Conforme a la NGA, tanto la Administración Tributaria como los Tribunales no están restringidos a reconocer la forma jurídica elegida por los contribuyentes, y bajo la cual se presenta la transacción, si ésta vulnera los hechos gravados establecidos por la ley, en la medida, como se ha dicho, que tales formas jurídicas constituyan abuso o simulación.”

La N.G.A., en opinión de quien escribe, viene a ratificar la distinción entre la evasión y la elusión, entendiendo que la evasión siempre tiene la carga de ilicitud que la hace perseguible y sancionable hasta el punto de constituir delito tributario; mientras que la elusión será ilícita cuando se cometa en fraude de ley o con abuso o simulación, pudiendo constituir delito tributario²²⁵; todo lo cual es también expresión del principio de intervención mínima que le impone al legislador el deber de proteger los bienes jurídicos básicos y necesarios para una convivencia social pacífica, de manera tal que la persecución jurídica llevada hasta el ámbito penal ha de ser de última aplicación.

Debido a la creatividad que han demostrado los sujetos que actúan en fraude de ley (contribuyentes o no), es conveniente poseer ciertos parámetros prácticos para identificar las figuras empleadas en ese afán. En este sentido, PÉREZ ARRAIZ²²⁶, en su artículo "La Elusión en el Ámbito Tributario Interno", siguiendo a PÉREZ DE AYALA²²⁷, busca caracterizar el fraude de ley para su más apropiada particularización, y anota como las características del fraude de ley, las siguientes:

- a) aparente legalidad otorgada por una maniobra artificiosa;
- b) uso de una forma jurídica atípica en relación con el fin económico perseguido;
- c) propósito o intención²²⁸ de defraudar un precepto legal de derecho tributario material;

²²⁵ CÓDIGO TRIBUTARIO CHILENO: *Inciso cuarto del Artículo 97 n° 4: El que, simulando una operación tributaria o mediante cualquiera otra maniobra fraudulenta, obtuviere devoluciones de impuesto que no le correspondan, será sancionado con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio y con multa del cien por ciento al cuatrocientos por ciento de lo defraudado.*

²²⁶ PÉREZ ARRAIZ, J.: "La Elusión en el...", *op. cit.*, p. 3.

²²⁷ PÉREZ DE AYALA, J. L.: *Las Ficciones en el Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, 1970, pp. 149 y 150.

²²⁸ En la actualidad, más bien se utiliza la denominación "conflicto en la aplicación de la norma"; pero en la discusión nacional subsiste la temática de la intención, enfoque que se explica por la

d) que el resultado perseguido u obtenido coincida con el resultado típico del hecho gravado tipificado por una norma tributaria;

e) que, finalmente, la norma defraudada no sea aplicada debido a que los demás elementos del hecho gravado no coinciden con los de la forma adoptada o con el negocio jurídico realizado;

f) la no aplicación de la norma defraudada va en contra del espíritu del ordenamiento jurídico y contra la unidad y fines de dicho ordenamiento jurídico, por lo que si se admitiera la validez del acto sería violando la norma defraudada.

Si bien las características indicadas describen la operatoria de los actos o maniobras ejecutadas en fraude de ley tributaria, la sentencia pronunciada por la Corte Suprema en el recurso de casación en el fondo interpuesto por Inmobiliaria Bahía, rol 4.038-2001, cuyos principales considerandos ya fueron transcritos, expresa que la elusión es evitar algo con astucia y que ello no es necesariamente antijurídico y menos lo es si la propia ley le sirve de fundamento en el caso concreto. De acuerdo con la definición del Diccionario de la R.A.E., la astucia²²⁹ es la cualidad de astuto y presenta como un sinónimo el término "ardid", entendiéndose por tal el artificio o medio empleado hábil y mañosamente para el logro de algún intento. Considerando poco afortunada la expresión usada por la Corte Suprema, surge como elemento el aspecto social en cuanto se concibe lo astuto como un comportamiento no dañino a pesar del resultado que produzca a terceros; una especie de ingenio sin carga maliciosa. Este enfoque implícito en la jurisprudencia

redacción y terminología de las normas sobre la materia vigentes en Chile, toda vez que los asuntos vinculados a la intención en estos casos no se encuentran suficientemente reflexionados en nuestro sistema.

²²⁹ R.A.E.: *Diccionario de Real Academia Española de la Lengua*, online: www.rae.es, visitado en 08.09.2018.

nacional explica en gran medida la necesidad de abordar legislativamente la problemática del fraude de ley en materia tributaria con un enfoque que de forma decidida lo persiga y sancione.

En este escenario, tal vez se podría agregar a la caracterización, la ausencia de una norma que expresamente sancione el fraude de ley tributaria y que cuando existe dicha norma suele ser tan amplia que deja abierta la necesidad de interpretación por el órgano jurisdiccional; característica que sería concordante con aquella que indica que se debe sancionar porque atenta contra el espíritu del ordenamiento jurídico y su unidad y fines, elemento que es una consecuencia de su contenido jurídicamente disvalórico y a la vez lo vuelve también jurídicamente perseguible ya que no hay una norma expresa que lo proscriba.

Sobre el particular, tal como ya se ha indicado, ha existido una construcción doctrinal y jurisprudencial para explicar la existencia de sanción tanto contra aquellos actos que constituyen fraude de ley como contra los que revistan la forma de abuso de un derecho²³⁰, toda vez que no hay una norma expresa con carácter general para ambas situaciones.

En lo que respecta a la conducta de un sujeto, cuando éste realiza un acto en apariencia real, o bien con fraude de ley o con abuso de un derecho o de una forma jurídica, surge igualmente la cuestión sobre la voluntad que ha empleado en ello. ¿Cómo podemos distinguir si la voluntad declarada es o no es concordante con la voluntad real?

Habitualmente, en un acto jurídico, la voluntad real será coincidente con la voluntad manifestada por el otorgante o por las partes que intervienen; pero puede acontecer que una o ambas partes manifiesten algo diferente a lo que realmente quieren, es decir declaran

²³⁰ FUEYO LANERI, F.: "El Fraude...", *op. cit.*, pp. 28, 35 y 43.

una voluntad que no se corresponde con su voluntad real. Cuando ello ocurre, podremos estar en presencia de alguna de las siguientes figuras:

- a) reserva tácita o *reservatio mentalis*;
- b) declaración *iocandi causa*;
- c) la simulación.

En lo que dice relación con la reserva tácita, ella corresponde a la situación que se presenta cuando el sujeto que declara una voluntad, sabe que lo declarado no concuerda con su verdadera intención y guarda en reserva su voluntad efectiva o real; en cuyo caso habrá plena validez jurídica a menos que el destinatario de la voluntad declarada sepa que ella no es verdadera, toda vez que, puestas las partes en ese esquema, falta la seriedad como requisito de la voluntad. Atacar este acto ofrecerá la problemática de la acreditación o prueba de que el destinatario conocía la reserva tácita del declarante, pero supongamos que se acredita, ¿sería entonces fraude de ley o simulación? Me inclino, por pensar que estaremos en presencia de simulación, pero como medio para actuar en fraude de ley, toda vez que se trata de un acto jurídico celebrado artificialmente en lugar de aquel que se debería realmente celebrar.

En la declaración "*iocandi causa*" ("a causa de broma"), nos encontramos con una declaración en que la seriedad de esta simplemente no existe y ello no puede ser ignorado por la otra parte. Abarca situaciones como declaraciones jocosas; de broma; corteses, u otras que de manera evidente no pretenden constituir una declaración real de voluntad ni producir consecuencias jurídicas vinculantes, es más: ello está totalmente excluido y no es una alternativa para los sujetos que intervienen. Así, no nace acto jurídico alguno ni se producen derechos ni obligaciones.

LEÓN HURTADO²³¹ señala que la falta de seriedad debe ser ostensible o, de lo contrario la voluntad declarada será válida, ya que “...lo normal, lo que debe presumirse es la seriedad de toda manifestación de voluntad”. Este aspecto puede derivar en discusiones sobre circunstancias de hecho que serán más propias de definiciones jurisdiccionales cuando ellas hagan plausible que el destinatario perciba la declaración como seria y vinculante al tenerla como demostrativa de una voluntad real, verdadera y seria, generando en este destinatario la confianza necesaria para haber entendido que la oferta era seria, caso en el cual podría haber lugar a la indemnización de perjuicios por culpa del declarante que formuló la oferta²³², lo que hallaría sustento dispositivo en normas tales como el artículo 2314 del Código Civil chileno que dispone la obligación de indemnizar perjuicios que recae en aquel que ha cometido un delito o cuasidelito civil infiriendo daño a otro.

En el caso de la simulación, FERRARA²³³ la define con los siguientes términos: “Es la declaración de un contenido de voluntad no real, emitido conscientemente y de acuerdo entre las partes o entre el declarante y la persona a la cual se dirige la declaración, para producir con fines de engaño la apariencia de un acto jurídico que no existe o que es distinto de aquél que realmente se ha llevado a cabo; en otras palabras, es una declaración que no exterioriza la voluntad real de las partes y que de manera deliberada o acorde emiten los autores de un acto jurídico para engañar por medio de ella a terceros, por consiguiente, es simulado el acto cuando hay contradicción consciente entre lo querido y lo manifestado al exterior.”.

²³¹ LEÓN HURTADO, A.: *La Voluntad y la Capacidad en los Actos Jurídicos*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1991, pp. 38-39.

²³² RUIZ ARRANZ, A. I.: “La Oferta de Contrato: Vinculación y Responsabilidad”, en *Anuario de Derecho Civil, ADC*, Tomo LXXI, Madrid, España, 2018, fasc. IV, p. 1472. En www.boe.es, visitado el 12.12.2019.

²³³ FERRARA, F.: *La Simulación de los Negocios Jurídicos*, Edit. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1960, pp. 74 y 241.

A partir de lo anterior, surge como propio de la simulación la existencia de un acuerdo entre el declarante y la parte con la cual contrata o que es destinataria de la declaración, de manera tal que, el acto simulado, generalmente deberá ser nulo, ya que ambas partes conocen y quieren el desacuerdo entre la voluntad real (oculta) y la voluntad declarada (pública), con lo cual no es posible la presencia de error ni de dolo entre las partes. La exclusión de la posibilidad de error o de dolo entre las partes concertadas, deviene del conocimiento concertado, pero también de la unidad de acción de las voluntades; es decir se conoce y se quiere, por ambas partes, la disconformidad entre la voluntad real y la declarada, por lo que, el sentido de dicha situación sólo puede estar en que se cause perjuicio o daño a terceros: el concierto entre las partes excluye la posibilidad de un consentimiento viciado por el error o por el dolo.

A partir de las características esbozadas, surgen criterios para clasificar la simulación en lícita o ilícita, y en absoluta o relativa.

En abstracto la simulación puede ser lícita o ilícita según haya o no haya intención de las partes para defraudar a terceros. Pero, en la práctica, cuando existe simulación ella es generalmente ilícita por fraudulenta, ya que suele tener como finalidad el perjuicio de terceros o el fraude a la ley.

Ahora bien, cuando la simulación tiene como contenido un acto con apariencia de validez, pero que carece de voluntad real, se le conoce como simulación absoluta ya que las partes sólo buscan la apariencia de que ha existido un acto.

En cambio, en la simulación relativa hay, al menos, dos actos jurídicos: uno ostensible o visible y otro oculto pero real. Se celebra un acto (visible) cuando lo que se pretende es otro (oculto pero real), como

en el caso de la compraventa que bajo un precio irrisorio esconde una donación, en la cual a su vez no se cumple con el trámite de autorización judicial de la donación que se denomina insinuación de la donación y que exige el artículo 1401²³⁴ de nuestro Código Civil; o en la celebración de las compraventas trianguladas o por interpósitas personas para evitar la prohibición del artículo 1796²³⁵ del mismo Código Civil, que declara nula la compraventa entre ciertas personas, por lo que, burdamente, la venta se realiza a una tercera persona y ésta la vende a su vez al verdadero destinatario que está inhabilitado de adquirir del primer vendedor según la norma mencionada.

La utilidad de estas clasificaciones se relaciona con los efectos jurídicos de la simulación en función de las relaciones de las partes entre sí y con terceros. En este sentido, tal como ya se ha señalado, en la simulación absoluta, el acto público sufrirá de nulidad absoluta o de inexistencia, ya que está destinado a no producir efecto alguno entre las partes, las que además están concertadas para ello; y si alguna de dichas partes intenta que se ejecute dicho acto, la otra parte podrá enervar dicha pretensión ya sea por acción o por excepción. En lo que respecta a los terceros de buena fe, como desconocen que existe simulación, podrán acogerse al acto aparente (público) ya que les es inoponible el real (oculto) mediante la excepción de simulación; o, si el acto simulado los perjudica, podrán exigir que se cumpla el acto real empleando la acción de simulación.

²³⁴ CÓDIGO CIVIL CHILENO. *Artículo 1401*: La donación entre vivos que no se insinuare, sólo tendrá efecto hasta el valor de dos centavos, y será nula en el exceso. Se entiende por insinuación la autorización de juez competente, solicitada por el donante o donatario. El juez autorizará las donaciones en que no se contravenga a ninguna disposición legal. Edición Oficial, sitio web <http://www.leychile.cl>

²³⁵ CÓDIGO CIVIL CHILENO. *Artículo 1796*: Es nulo el contrato de compraventa entre cónyuges no separados judicialmente, y entre el padre o madre y el hijo sujeto a patria potestad. Edición Oficial, sitio web <http://www.leychile.cl>

La simulación relativa, acarrea el predominio de la voluntad real expresada en el acto oculto, y, por lo tanto, será valedero para las partes y para los terceros de mala fe, mientras que para los terceros de buena fe la validez irá por el lado del acto público. En esta especie de simulación, no se presentará necesaria e ineludiblemente la nulidad del acto jurídico; pero tratándose del acto real (oculto) se podrá impugnar por infracción de los requisitos de existencia o de los requisitos de validez de los actos jurídicos.

La necesidad de reclamar contra la validez del acto jurídico público se debe a la presunción de validez que envuelve a los actos jurídicos que se suponen celebrados con base en la sincera voluntad de los otorgantes. Esta situación acarrea la necesidad de que el peso probatorio recaiga en quien impugna la existencia o validez del acto por haber simulación. Por lo mismo, los terceros de buena fe pueden valerse de todos los medios probatorios sin limitación ya que busca que se dé por acreditada la simulación y, si lo logra, consecuentemente caerá la obligación que pueda haber producido el acto simulado. Pero, entre las partes la situación es diversa ya que han actuado con pleno conocimiento y concertación en la simulación; motivo por el cual no pueden valerse de todos los medios probatorios, quedándoles vedada la prueba de testigos y resultando al menos cuestionable la procedencia de la citación a absolver posiciones y la confesión sin acompañarlas de otros medios de prueba.

En otro aspecto, para perseguir la simulación se podrá accionar por vía civil (nulidad e indemnización de perjuicios) o por vía penal (persecución de quienes celebraron el contrato simulado con fraude de ley y en perjuicio de terceros) o ambas, ya que son vías independientes.

Claramente, en materia penal, se requerirá la norma legal que consagre el tipo penal con anterioridad a la ocurrencia de los hechos constitutivos del ilícito penal.

La responsabilidad penal perseguible por esta vía, requiere una construcción penal que respete aspectos tales como la tipicidad penal; el íter criminis; la antijuridicidad de las conductas desde la perspectiva de la intervención mínima; las facetas de las conductas dolosas o culposas; en fin, todo aquello que permita el respeto de las garantías constitucionales, penales y procesales de los sujetos que eventualmente hayan tenido participación en hechos que se hallen acreditados como constitutivos de ilícitos penales; recordemos que así como se presume la inicial sinceridad y validez de un acto jurídico, existe también la presunción de inocencia para los sujetos que eventualmente hayan podido ser partícipes de un delito o cuasidelito penal en calidad de autor, cómplice o encubridor; todo lo cual habrá de ser tenido en consideración cuando sea evaluado el comportamiento activo u omisivo del sujeto tributario respecto a las figuras transgresoras que constituyan evasión; o elusión ilícita por vía de fraude de ley, abuso de formas jurídicas o de simulación.

La mención por separado del fraude de ley y de la simulación obedece a que, siguiendo a VIAL DEL RÍO²³⁶; VODANOVIC²³⁷, y; FERRARA²³⁸, simplemente no son lo mismo, ya que en el fraude de ley se vulnera el espíritu de la norma específica o del ordenamiento general; y en la simulación se pretende esconder la realidad

²³⁶ VIAL DEL RÍO, V.: *Actos Jurídicos y Personas. Volumen Primero. Teoría General del Acto Jurídico*, Ediciones Universidad Católica de Chile, Santiago de Chile, 1991, p. 108.

²³⁷ ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A.; SOMARRIVA UNDURRAGA, M. y VODANOVIC HAKLICKA, H.: *Tratado de Derecho Civil, Parte Preliminar y General, Tomo Segundo*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 2005, p. 267-268.

²³⁸ FERRARA, F.: *La Simulación de...*, *op. cit.*, p. 43.

manteniéndola oculta (acto oculto) y haciendo pública una falsa voluntad.

Así, VODANOVIC²³⁹ menciona que mientras el acto en fraude a la ley es real y verdadero, el acto simulado es solamente una apariencia de contrato, por lo que el acto celebrado en fraude a la ley será siempre ilícito porque, aunque respete la forma normativa transgrede el espíritu de lo dispositivo y como tal siempre será ilícito. En cambio, la simulación podrá ser lícita o ilícita, aunque se debe reconocer que, en la práctica, la mayoría de las simulaciones son ilícitas pues causan perjuicio a terceros y suelen ser hechas en fraude a la ley, lo que podría generar una confusión que no es tal ya que más bien existe una relación de medio (la simulación) a fin (el fraude de ley).

II.1.- NOTAS CARACTERÍSTICAS SOBRE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA.

Hasta ahora he revisado brevemente por qué los tributos merecen ser amparados por el legislador; qué relación existe entre esa protección y el contexto infraccional tributario nacional, analizando la posición que en ese cuadro le corresponde a la planificación tributaria; a la evasión tributaria; y a la elusión tributaria, lícita o ilícita y, en este último caso, he señalado algunos aspectos de la afirmación según la cual la elusión tributaria se torna en ilícita cuando el sujeto se vale de fraude a la ley; o de abuso de un derecho a través del abuso de formas jurídicas; o de simulación.

²³⁹ ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A.; SOMARRIVA UNDURRAGA, M. y VODANOVIC HAKLICKA, H.: *Tratado de Derecho...*, op. cit., p. 267-268.

Para ello he abordado el significado y caracterización del fraude a la ley; el abuso de un derecho a través del abuso de figuras jurídicas, y; la simulación.

Sin embargo, es necesario agregar algunas palabras sobre la elusión en materia tributaria, habida cuenta del enfoque que parece estar incorporando la última reforma tributaria a través de la cual, el legislador nacional agregó un enfoque de norma general Anti-Elusiva modificando las normas existentes y entregando nuevas facultades a nuestro Servicio de Impuestos Internos para que intensifique su labor fiscalizadora.

Ante este escenario, cabe señalar que para algunos autores la elusión es ilícita²⁴⁰, para otros será lícita o ilícita²⁴¹, y para la mayoría es lícita²⁴², todo lo cual no hace sino confirmar que estamos en presencia de una noción al menos discutible.

En el entendido que la elusión acontece por hechos o circunstancias, activas u omisivas, que evitan el nacimiento de la obligación tributaria o de una obligación tributaria más gravosa y que,

²⁴⁰ RIVAS CORONADO, N.: *Planificación Tributaria*, Editorial Magril Limitada, Santiago de Chile, 2000, p. 21.

VILLEGAS, H.: *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1987, p. 386.

KRUSE, H. W.: "El Ahorro de Impuesto, la Elusión Fiscal y la Evasión", en *Tratado de Derecho Tributario*, Editorial Temis S.A., Bogotá, Colombia, 2001, p. 105.

²⁴¹ HERRERO MADARIAGA, J.: "El Fraude de Ley...", *op. cit.*, pp. 322 y 324.

²⁴² AMORÓS RICA, N.: "La Elusión y la Evasión Tributaria", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 59, 1965, p.597.

BARRERA, L.: "La Elusión Tributaria y las Normas Antiabuso", Capítulo Doctrina del *Boletín Informativo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, nº 12, 2002, Buenos Aires, pp. 6-9.

DÍAZ, V.: *Criminalización de las Infracciones Tributarias*. Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1999, p.175.

GIULIANI FONROUGE, C.: *Derecho Financiero, Volumen II*, Editorial La Ley, Buenos Aires Argentina, 2004, pp. 588, 600, 601 y 602.

JARACH, D.: *El Hecho Imponible...*, *op. cit.*, p. 119.

VALENZUELA BARAONA, J.C.: *Elusión Tributaria. Normas Anti-Elusivas y Facultades Fiscalizadoras Otorgadas al Servicio de Impuestos Internos, con Relación al Impuesto a la Renta*. Memoria de Prueba, Escuela de Leyes Universidad de Chile, Santiago de Chile, 2001, p. 36.

por lo tanto, son anteriores²⁴³, debo acudir a la idea de que la elusión es lícita. Ahora bien, frente a la posibilidad de que se torne en ilícita cuando los medios de que se vale para impedir el nacimiento de la obligación tributaria constituyen fraude a la ley; abuso de un derecho; abuso de formas jurídicas, o; simulación, me inclino ante la perspectiva, según la cual, al hallarse presente alguna de esas alternativas ya no estaremos refiriéndonos a la elusión lícita sino, directamente, a la elusión ilícita o a alguna forma de evasión tributaria y, consecuentemente, a fraude tributario.

En cambio, cuando ello no acontece podremos enfrentar alguna forma de elusión que represente al menos un conflicto en la aplicación de la norma tributaria que, de ser así declarada, es reprochable y perseguible.

En la perspectiva de calificar a la elusión como lícita y compartiendo varios aspectos reseñados por GARCÍA ESCOBAR²⁴⁴, podemos apuntar como características de la elusión tributaria las siguientes:

a) Presencia de comportamientos activos u omisivos previos a la verificación u ocurrencia del hecho gravado que impiden el surgimiento de la relación jurídico-tributaria o de una más gravosa que la resultante y, por ende, se apoyan en el derecho a desarrollar una actividad económica;

b) Idea o noción de carácter negativo ya que el quehacer del sujeto apunta a que no se produzca el nacimiento de la obligación tributaria o que nazca una menos gravosa que la resultante;

²⁴³PÉREZ ARRAIZ, J.: *El Fraude de Ley en...*, op. cit., p.32.

²⁴⁴ GARCÍA ESCOBAR, J.: "La Naturaleza Jurídica de la Elusión Tributaria", en *Revista Universidad del Desarrollo*, Escuela de Derecho, 2005, pp. 4, 5 y 6.

c) Licitud de la elusión mientras los sujetos no incurran en abuso de las formas jurídicas o de un derecho, ni en fraude a la ley, ni en simulación. En caso contrario (sobre todo tratándose del fraude a la ley) la elusión tributaria es ilícita o bien las conductas u omisiones quedan encuadradas en la evasión tributaria que es siempre ilícita, lo que debe ser despejado para no confundir el fraude a la ley tributaria (vulnera el espíritu de la ley y no su texto) con el fraude fiscal ni con las infracciones tributarias ni con la simple defraudación;

d) Intención de aminorar o suprimir la carga fiscal, tributaria o impositiva. En realidad, más que una intención o voluntad en tal sentido, el examen a realizar se debe centrar en la producción o en la ausencia de efectos jurídicos o económicos relevantes que sean distintos de la sola consecución de ahorro fiscal, y, por cierto, también se deberá revisar si los medios utilizados fueron lícitos;

e) Fenómeno económico que se exterioriza usando procedimientos y normas jurídicos que respeten el ordenamiento jurídico y su espíritu ya que en el caso de vulnerar el espíritu de la ley será fraude de ley o elusión, con las consecuencias que ello conlleva;

f) La licitud de la elusión tributaria no depende del método de interpretación de la ley tributaria que sea utilizado, ya que, si nos atenemos a la primera característica indicada, la elusión tributaria acontece por hechos o circunstancias, activas u omisivas, que son ejecutadas para evitar de manera lícita la ocurrencia o verificación fáctica del hecho gravado o de uno más gravoso.

Las características indicadas, están en armonía con nuestro ordenamiento jurídico, en el sentido que el principio de legalidad

tributaria²⁴⁵, exige que para imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión, se requiere de una ley; ley que debe iniciarse mediante Mensaje del Presidente de la República, quien tiene la iniciativa exclusiva en proyectos de ley sobre tributos, y necesariamente ante la Cámara de Diputados como la de origen²⁴⁶.

Esta formulación ha reservado a la ley los principales aspectos de un tributo cualquiera, lo que resulta concordante con la garantía constitucional de igualdad ante la ley tributaria²⁴⁷; y con aquella que consiste en el derecho que asiste a todas las personas para desarrollar cualquier actividad económica respetando las normas legales que la regulen, mientras no contraríen la moral, el orden público ni la seguridad nacional²⁴⁸.

En la combinación de estas disposiciones constitucionales hallamos una lógica interna de carácter práctico, ya que se consagra la posibilidad de ejecutar actividades económicas en un contexto de acatamiento de la ley y del ordenamiento jurídico, todo lo cual involucra también a las leyes tributarias. Por lo tanto, si en el desarrollo de la actividad económica elegida, el sujeto decide una organización lícita con medios jurídicos lícitos para aminorar su carga impositiva, evitando que

²⁴⁵ CONSTITUCIÓN POLÍTICA CHILENA. Artículo 65, incisos segundo y cuarto n° 1. Edición Oficial, sitio web <http://www.leychile.cl>

²⁴⁶ El sistema político chileno tiene carácter presidencialista, con un Presidente de la República que es a un tiempo Jefe de Estado y Jefe de Gobierno; un cuerpo legislativo bicameral, que cuenta con Cámara de Diputados y Senado. En este escenario, el Presidente de la República tiene iniciativa en la mayoría de las materias propias de ley y en algunos casos (los principales) iniciativa exclusiva. Los proyectos de ley que emanan del Poder Ejecutivo reciben la denominación de Mensaje Presidencial, y la primera Cámara ante la que se presenta un proyecto de ley es llamada Cámara de Origen.

²⁴⁷ CONSTITUCIÓN POLÍTICA CHILENA. Artículo 19 n° 2. Edición Oficial, <http://www.leychile.cl>

²⁴⁸ CONSTITUCIÓN POLÍTICA CHILENA. Artículo 19 n° 21. Edición Oficial, <http://www.leychile.cl>

surja o nazca la obligación tributaria, no ejecutando legítimamente uno o varios hechos gravados, no existe ilícito alguno.

Sin embargo, existen las cláusulas Anti-Elusivas; las presunciones; las ficciones; la interpretación administrativa de la ley tributaria (en Chile recae en el Director del Servicio de Impuestos Internos²⁴⁹), y; la interpretación judicial de la ley tributaria (en Chile le corresponde a los Tribunales Tributarios; las Ilustrísimas Cortes de Apelaciones, y a la Excelentísima Corte Suprema de Justicia), todas herramientas o medios que buscan perseguir lo que denominan elusión ilícita, sobre lo cual ya he señalado que en realidad, la elusión ilícita es derechamente evasión tributaria y, por consecuencia, fraude tributario, no debiendo considerarla elusión tributaria.

En definitiva, a pesar de la diferencia ya indicada, los Estados tienden a perseguir la elusión tributaria, por reacción frente a los sujetos económicos que mediante una acción u omisión parecen buscar un equilibrio respecto a aquellas circunstancias que lesionan la capacidad económica en relación con la igualdad ante la ley tributaria o igualdad ante la imposición; es decir, la conducta elusiva se desarrolla en el campo de la actividad económica y no de la antijuridicidad²⁵⁰, y tanto es así que la autoridad fiscal recurre, como ya he afirmado, a una serie de métodos para perseguir la elusión en la medida que van surgiendo las conductas que luego busca perseguir reactivamente usando infinidad de leyes para ello, toda vez que no eran inicialmente reprochables. No se puede desconocer que el Bien Común parece estar detrás de dicho despliegue del Estado, pero resulta que también es parte del Bien

²⁴⁹ GONZÁLEZ ORRICO, J. A.: "Reflexiones en Torno a la Potestad de la Administración Tributaria para la Calificación de Hechos, Actos o Negocios Jurídicos. El Nuevo Artículo 4º bis del Código Tributario", en *Actualidad Jurídica*, nº 32, 2015, Universidad del Desarrollo, p. 229, disponible en <https://derecho.udd.cl/actualidadjuridica/> , visitada 20 de octubre del 2019.

²⁵⁰ TAVEIRA TORRES, H.: *Derecho Tributario y Derecho Privado. Autonomía Privada, Simulación y Elusión Tributaria*, Edit. Marcial Pons, Buenos Aires, Argentina, 2008, p.62.

Común el desarrollo lícito de una actividad económica lícita con el menor costo posible; así, no por el hecho de que la autoridad decida perseguir la elusión ella va a convertirse en ilícita: la autoridad tiene como una de sus funciones reprochar y sancionar lo ilícito, pero no convertir lo lícito en reprochable.

Claramente este legislador reactivo (o reaccionario) aborda la persecución de la elusión a través de distintos mecanismos como los ya mencionados (presunciones; ficciones; interpretación administrativa de la ley tributaria; interpretación judicial de la ley tributaria; cláusulas Anti-Elusivas, ya generales, ya especiales; hecho imponible complementario; hecho imponible genérico; tipicidad de los elementos económicos)²⁵¹; mecanismos que en realidad debiera usar para perseguir con cierto éxito la evasión y el fraude tributarios. Este hecho, una vez más, pone de manifiesto que frente a la elusión, el legislador es reactivo ya que la elusión que pretende perseguir se inicia con figuras que no son ilegítimas en su génesis cuando cumplen con todos los elementos característicos ya enunciados, de manera que, finalmente, el legislador solamente logra atajar su utilización con profusa y a veces confusa legislación: en el caso chileno, con cada reforma tributaria se agregan nuevas normas fiscalizadoras en vez de simplificar, aclarar y acatar las ya existentes.

El panorama descrito nos exhibe diferentes circunstancias que tienen ciertas facetas en común, lo que se debe fundamentalmente a que la elusión es una forma de vulneración indirecta de las normas jurídicas tributarias²⁵². Para comprender la naturaleza de la vulneración indirecta que menciono hay que tener en cuenta la finalidad

²⁵¹ PÉREZ ARRAIZ, J.: *El Fraude de Ley en...*, op. cit., p. 56 - 57 y 68.

²⁵² BRACCIA, M.: *Elusión Tributaria: Aplicación de la Teoría de la Causa al Principio de la Realidad Económica. Introducción a la Trascendencia Penal Tributaria de los Negocios Jurídicos Anómalos*,

recaudatoria de las normas jurídicas tributarias ya que es esa finalidad la que se ataca con las diferentes modalidades elusivas ya sean conocidas o por conocer.

En los sistemas jurídicos, las normas jurídicas abordan determinadas situaciones fácticas regulándolas por vía de otorgarles protección o dirigiéndoles reproche, todo ello según la valoración que el legislador realiza de dichas situaciones²⁵³. Ahora bien, este proceso es tal en el ámbito interno de los ordenamientos jurídicos, y por otro lado en el ámbito del derecho internacional hay que distinguir las normas del derecho internacional privado y aquellas que pertenecen al derecho internacional público.

En el derecho internacional privado, la norma jurídica recibe el nombre de norma de conflicto y posee una estructura en que la parte dispositiva remite la solución a otro derecho mediante un procedimiento al cual se denomina reenvío.

En el derecho internacional público, la norma jurídica completa es materia de un concurso o acuerdo de voluntades de sujetos del derecho internacional público.

Por regla general, las normas jurídicas tributarias son parte del ordenamiento interno de los diferentes Estados debido a su finalidad recaudatoria de recursos para el Fisco.

Las conductas elusivas producen la vulneración indirecta de las normas jurídicas tributarias ya que, aparentemente, y basados en el principio de la buena fe, el sujeto pasivo no presentaría una intención o finalidad de incumplirlas ya que más bien escoge un modelo de negocios

Cuadernos del Instituto AFIP (Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros y de los Recursos de la Seguridad Social), *Cuaderno 11*, 2010, pp. 46-50.

²⁵³ GARCÍA NOVOA, C.: *La Cláusula Antielusiva en la Nueva LGT*, Edit. Marcial Pons, Madrid, España, 2004, p. 234.

por sobre otro y el modelo elegido puede generar consecuencias tributarias²⁵⁴; pero, sin embargo, esta manera de enfocar la situación supone al menos una conducta con conocimiento y aceptación del resultado recayendo ambos aspectos en una norma tributaria que, si bien no es vulnerada formalmente si lo es indirectamente. Esta proposición nos conduce a examinar la estructura de la norma jurídica tributaria, que, por cierto, es una norma jurídica.

El desarrollo de esta norma jurídica recae en el fenómeno fáctico, económico y financiero que es la tributación; y como tal fenómeno es de interés ineludible su regulación jurídica, reglamentación en la que debe existir una enorme vinculación o dependencia de los principios constitucionales sobre la materia, partiendo por el principio de legalidad tributaria y llegando incluso a aspectos normativos de menor jerarquía que complementan la regulación tributaria.

La norma jurídica tributaria posee una estructura en que la norma primaria describe una conducta (hecho imponible o gravado) con consecuencias o efectos reservados para el momento en que esa conducta acontezca en la realidad²⁵⁵. En el momento que ocurra la ejecución de la conducta o del hecho gravado, nacerá como efecto la obligación tributaria (principal o accesoria) y el necesario deber del sujeto pasivo de cumplir con ella. Si el sujeto pasivo no cumple con el deber mencionado nace para el Fisco la posibilidad de compeler ese cumplimiento con o sin sanciones accesorias, posibilidad que también deberá estar descrita en una norma jurídica. Ahora bien, ambas normas son normas jurídicas y ambas son tributarias; es decir, forman parte del

²⁵⁴ GIAVARINO, M.B.: "El Negocio Jurídico Indirecto: Dogmática Versus Pragmatismo", *Revista Jurídica de la Universidad de Lomas de Zamora*, Vol. 2, nº 3, Buenos Aires, 2006, p. 63.

²⁵⁵ FERREIRO LAPATZA, J.: *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*, Edit. Marcial Pons, Barcelona, España, 2006, p. 297.

ordenamiento jurídico regulando el fenómeno tributario y sus efectos o consecuencias desde la perspectiva jurídica.

En este escenario, las combinaciones jurídicas que puede efectuar un sujeto poseen contenido que es económico, pero no puramente económico²⁵⁶, y, en tal sentido producen efectos en distintas dimensiones, entre las cuales está aumentar, disminuir o eliminar la recaudación tributaria.

En el proceso de elegir los mecanismos jurídicos, el sujeto pasivo que hace dicha elección puede tener en mente la sola disminución recaudatoria fiscal o no considerarla, y para el evento que ese factor sea la motivación que ha tenido en cuenta, surge la necesidad de regular lo que ocurrirá en ese caso; es decir el aspecto fáctico tiene una expresión social que, por sus consecuencias, amerita una regulación que haga jurídicamente reprochable y perseguible la combinación de formas utilizada cuando el efecto principal o único de esa combinación sea la disminución de la tributación o el desaparecimiento de ella; esa persecución jurídica residirá en las normas Anti-Elusivas cuando la combinación jurídica utilizada eluda el nacimiento de la obligación tributaria. En cambio, cuando no hay combinaciones jurídicas o las utilizadas no limitan el nacimiento de la obligación tributaria, pero se ejecutan conductas que evaden el cumplimiento del tributo generado, la punibilidad jurídica podrá quedar entregada a las normas que persiguen la evasión tributaria toda vez que en esas hipótesis el hecho gravado habrá sido generado y lo que se buscará por el sujeto será impedir que se detecten los efectos de dicha ocurrencia del hecho gravado lo que configura un ocultamiento o negación ilícita de los efectos tributarios de

²⁵⁶ STREETER PRIETO, J. C.: "La Interpretación de la Ley Tributaria", *Revista de Derecho Económico del Departamento de Derecho Económico de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile*, nº 21, 1968, Santiago, pp. 34 - 40.

la obligación tributaria principal, comportamiento que puede revestir diversas formas²⁵⁷.

En este sentido, se puede sostener que la elusión tributaria priva al Fisco de la posibilidad de recaudar uno o más tributos, aunque su formulación específica pueda no constituir un atentado burdo respecto de la obligación tributaria. No configurar la ocurrencia del hecho gravado no es lo mismo que negar u ocultar los efectos de la obligación tributaria principal ya generada; pero ambas situaciones privan de la recaudación fiscal. Esa consecuencia y no otra es la que impulsa al legislador tributario a ocuparse de la elusión tributaria y a crear normas Anti-Elusivas, esfuerzo en el cual la autoridad fiscal va desentrañando las brechas existentes mediante el análisis de las conductas elusivas de los contribuyentes. Debido a la multiplicidad de conductas elusivas que van surgiendo en el tiempo, surge la necesidad de garantizar un debido proceso en que los derechos, garantías y facultades de los contribuyentes y de la fiscalidad se encuentren salvaguardados²⁵⁸. No se trata de crear estructuras Anti-Elusivas con interpretaciones pro fisco ni contra fisco ni pro contribuyente; se trata de que la norma refleje el sentido de justicia que permita a los contribuyentes y al Fisco hacer valer sus derechos y cumplir sus obligaciones sustantivas y adjetivas, procesales y de fondo, teniendo en consideración que la verificación fáctica de un hecho gravado o la ejecución en la realidad económica de la conducta gravada vuelve exigible el cumplimiento tributario porque previamente está descrita en la ley la conducta que constituye el hecho gravado y, cuando él es efectivamente realizado, recién nace al mundo jurídico la obligación tributaria, no antes.

²⁵⁷ GONZÁLEZ ORRICO, J. A.: "Reflexiones en Torno a la Potestad de la Administración...", *op. cit.*, p. 231.

²⁵⁸ STREETER PRIETO, J. C.: "La Interpretación de la...", *op. cit.*, p. 37.

La afirmación anterior a la luz de las realidades presentes puede resultar evidente y reiterativa; pero, sin embargo, la discusión sobre la elusión tributaria ha puesto de manifiesto que no siempre es un asunto tan claro. Las consultas que realizan los contribuyentes en materia de actos que pudieran ser elusivos y las respuestas de la fiscalidad (incluso su silencio) exponen que a cada brecha que se cierra surge una o varias adicionales que no se tenían en consideración²⁵⁹. Este aspecto no parece ir muy en concordancia con la certeza jurídica que se requiere en materia tributaria, toda vez que para implementar la normativa Anti-Elusiva se precisa de algunas certezas mínimas tanto en las conductas como en el procedimiento aplicable. Es comprensible que la creación de nuevas figuras elusivas debe estar en revisión frecuente, pero siempre y cuando el procedimiento para ello sea claro tanto en los derechos y cargas que corresponden a los contribuyentes como los que tocan a la fiscalidad; es decir, una vez que se logra establecer que una figura jurídica o combinación de ellas resulta elusiva se presenta la certeza pertinente; pero a pesar de ello el ejercicio de las potestades administrativas de la fiscalidad puede conducir a la existencia de figuras no consideradas que producen un efecto elusivo.

²⁵⁹ Con motivo de la Norma General Anti-Elusiva incorporada en Chile al amparo de la Ley n° 20.780, del año 2014, se ha desarrollado por el S.I.I. un sistema de consultas que se ha traducido en una publicación permanente de ese Servicio que ha recibido por denominación Catálogo de Esquemas Tributarios. Ese Catálogo se actualiza de manera regular por obra de consultas de contribuyentes y por el resultado de fiscalizaciones que ha realizado el S.I.I., pero siempre con una prevención introductoria que señala: “En este sentido, dados los atributos de carácter general que se describen en cada caso, su inclusión en el catálogo no envuelve un juicio de reproche a priori ni predetermina un resultado desfavorable en casos concretos, toda vez que, los análisis que se realicen para calificar una operación o esquema como elusivo considerarán una ponderación de las razones jurídicas o económicas entregadas por los contribuyentes en cada situación. En esta línea, destaca el catálogo como un documento informativo y no vinculante para los contribuyentes. Sin embargo, en caso que se llegue a determinar, a través de los procedimientos vigentes, que ha existido abuso o simulación, el Servicio ejercerá la fiscalización y aplicará las sanciones que correspondan de acuerdo a la ley, sin perjuicio como ya se señaló que los interesados siempre podrán presentar las declaraciones omitidas o rectificatorias respectivas.”. Cabe tener presente que la última actualización del Catálogo elevó a 60 los esquemas tributarios, sin perjuicio que en cada caso particular se establecerá si los actos en cuestión son o no son elusivos; es decir, la discusión queda abierta a cada caso específico.

La autoridad fiscal debe tener la posibilidad de recurrir a un órgano jurisdiccional que con criterios jurídicos y técnicos pueda revisar casos y situaciones que pueden constituir elusión tributaria, y la misma posibilidad debe ser contemplada para los contribuyentes. Se trata de un aspecto ciudadano no menor, toda vez que incide en las posibilidades fiscales para financiar el gasto público y los diferentes programas sociales. En este entendido, un procedimiento ante un órgano que ejerza jurisdicción debe tener una causa de pedir; una cosa pedida; un peticionario o partes en caso de litigio; plazos acotados; formas de resolución, y; niveles claros de obligatoriedad de lo resuelto, ya que el carácter elusivo de una conducta o combinación de ellas no debe quedar en el ámbito de la potestad discrecional que poseen las autoridades administrativas.

Las situaciones elusivas requieren de un procedimiento como el indicado que deberá ser acorde con la realidad de cada sociedad. Las conductas elusivas tienen posibilidad de presentarse porque la normativa vigente contiene las suficientes brechas para ello, y la pregunta que surge es ¿por qué la autoridad considera permisibles algunas elusiones y otras no?

Una primera respuesta parece ser que la autoridad fiscal permite algunas conductas elusivas porque son socialmente aceptadas; otra es que algunas de esas conductas constituyen medios para incentivar políticas económicas en función de desarrollar el ahorro o la inversión o en el decir de algunos para fomentar el crecimiento a través de la reinversión de los micro y mini-empresarios²⁶⁰.

²⁶⁰ Sobre este punto, el director del Centro Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, JOSÉ YÁÑEZ HENRÍQUEZ, en un artículo publicado en el *Diario Estrategia*, de fecha 10.05.2010, titulado "Evasión versus Elusión", sostuvo sobre la elusión que: "A pesar de que estos procedimientos son legales, igual constituyen un atentado contra la equidad. Por ello estos mecanismos deben ser permanentemente evaluados respecto de la conveniencia de su existencia.

En la reflexión de quien escribe, la idea anterior iría en contra de la potestad tributaria al mismo tiempo que desnaturaliza el contenido de los Principios Tributarios que limitan esa misma potestad tributaria. Desde la óptica de la elaboración de un sistema tributario, todo Estado busca obtener a través de dicho sistema los recursos que le permitirán financiar sus programas en el contexto de las políticas públicas que pretende llevar adelante, tratando de equilibrar la eficiencia y la equidad, y pretender que ese mismo Estado acepte o fomente determinados comportamientos elusivos porque con esos recursos se logrará reinversión y aumentar el crecimiento es una contradicción desde la perspectiva de la lógica; de la economía; de la eficiencia, y; de la equidad. Adicionalmente no resulta aconsejable privar a priori de recursos al Fisco por una aparente mejor disposición al crecimiento de los sujetos privados; máxime si esa aparente mejor disposición provendría, de acuerdo con la idea expresada, de una actitud permisiva del propio Fisco a no recaudar lo que la ley tributaria le permite recaudar; ¿qué clase de ejercicio de la potestad tributaria sería aquel en que el Fisco se autoimpone no recaudar lo que el legislador tributario le faculta recaudar?

La dinámica mencionada, tiene más bien su origen en las brechas que la normativa tributaria vigente contiene y, por otra parte, calificar los beneficios contenidos en las leyes tributarias como elusión permitida por el Estado, es un error. Si un beneficio tributario es mal utilizado por los contribuyentes, no significa que la fiscalidad lo estee patrocinando y,

Sin embargo, también existe una elusión no deseada que corresponde a arreglos artificiales que son generalmente diseñados para manipular o explotar los “vacíos” que presentan las leyes tributarias, para alcanzar resultados que entran en conflicto o atentan contra la intención de quien hizo la ley. Esto proviene del hecho que los textos legales no quedan bien redactados, abriendo espacio para una interpretación antojadiza de las normas. Esto suele ocurrir cuando los textos legales no son simples, sino más bien complejos, largos y engorrosos. Para resolver el reclamo se propone usar: fraude tributario por evasión tributaria, y distinguir entre elusión permitida y elusión no permitida. La primera es la que la autoridad impulsa a realizar, mientras la segunda es la elusión no deseada.”

muy por el contrario, la Administración Tributaria deberá mejorar sus procesos de fiscalización tributaria para aplicar la normativa sobre la materia.

Como se aprecia, se trata de dos fenómenos diferentes que no debemos confundir. Una cosa son los beneficios tributarios otorgados debido a determinadas políticas tributarias y otra muy diferente es tergiversarlos por un mal uso, y ninguna de ellas puede significar que el Fisco haya dado su aprobación a determinadas elusiones y a otras no. La elusión es reflejo de brechas en la estructura de los sistemas tributarios, brechas que serán estrechadas con la labor del legislador tributario y de los organismos fiscalizadores de los tributos; y que no pueden ser ignoradas apoyándolas. Además, el principio de eficiencia tributaria²⁶¹, hace que un eventual fomento de las conductas elusivas no sea eficiente ni siquiera desde la perspectiva del contribuyente ya que ese tipo de iniciativas de la autoridad (de ser efectivas) provocarían distorsiones en las conductas y mensajes equívocos en los incentivos que se estarían permitiendo versus los que están realmente autorizados en la legislación tributaria.

Si un contribuyente utiliza un método de depreciación acelerada autorizado en la legislación tributaria no está eludiendo. Distinto sería el caso en que los supuestos de esta no existieran y el contribuyente los simulara o los falseara; ya que en ese caso la conducta del contribuyente estará marcada por factores fraudulentos que deberán ser revisados en la correspondiente fiscalización para determinar qué clase de infracción a las normas tributarias ha cometido.

²⁶¹ MANKIW, N.G.: *Principios de...*, *op. cit.*, p. 163.

En:https://claseseconomia2015.files.wordpress.com/2015/04/mankiw_principios_segundaed.pdf

Visitado el 18.11.2019.

La elusión tributaria al estar apoyada en brechas que presenta el sistema impositivo tiende a ser más o menos utilizada en el tiempo, de acuerdo con las conductas socialmente aceptadas y a la mayor o menor intensidad con que las entidades fiscalizadoras controlen los comportamientos elusivos.

La característica que consiste en la mayor o menor aceptación social de los comportamientos elusivos resulta compleja. Cuando la percepción ciudadana sobre las instituciones públicas es negativa, también lo es la percepción de que los recursos fiscales están mal invertidos y mal gastados. Este fenómeno impacta en forma directa en el malestar de los ciudadanos y de los contribuyentes; y estos últimos actuarán motivados por ese malestar en el sentido de buscar ahorros impositivos y probablemente preferirán utilizar recursos en aprovechar aspectos lícitos del sistema tributario para disminuir su tributación teniendo en cuenta que, en todo caso, no serán lícitas las actuaciones constitutivas de fraude de ley, abuso de derecho y simulación, ni las conductas constitutivas de delitos tributarios. Sin embargo, las condiciones políticas y sociales imperantes en un determinado momento pueden llevar a acciones temerarias en esta materia²⁶².

²⁶² Cuando escribo esto último, he tenido en mente los hechos acontecidos en Chile desde el mes de octubre de 2019 a la fecha y que han constituido un “estallido social” que, si bien principió con una torpe alza al pasaje del ferrocarril metropolitano (llamado Metro y de uso masivo en la ciudad capital, Santiago), condujo a la expresión del malestar ciudadano respecto de otras situaciones consideradas abusivas (sistema de salud; sistema de pensiones; diferencias en el tratamiento judicial según si los delincuentes son de la denominada “clase privilegiada” o si son personas comunes y corrientes; malos tratos en los servicios públicos; seguridad y orden público sectorial; instituciones francamente corruptas o corruptibles, bajo una apariencia de tecnocracia; aumento de tributos respecto del consumo y no de la renta, bajo el prejuicio de que mientras más recursos posee un sujeto más consume; la presentación de argumentaciones con apariencia técnica aunque contrarían la realidad cotidiana reconocida; la criminalización de las opiniones no reconocidas por las elites intelectuales y político partidistas; la precariedad en la vida cotidiana, al punto que, si un integrante de una familia trabajadora sufre un evento catastrófico de salud, literalmente la familia lo pierde todo, y lo más probable es que ese integrante del núcleo familiar termine muriendo; la total y absoluta falta de empatía de los sectores económicamente más acomodados con la precariedad de la mayor parte de la población sometiénola a malos tratos; en fin la falta de cohesión social). El malestar descrito y las manifestaciones suscitadas a partir del mes de octubre del año 2019, han

Ahora bien, la composición o estructura de la elusión tributaria, en cuanto actos ejecutados, independientemente de su aceptación o condena social, ha conducido a una serie de análisis que tratan de comprender cuál es el disvalor involucrado y cuáles son las formas con que ese disvalor es generado.

El efecto por el cual la elusión priva al Fisco de recursos financieros en forma anómala, como consecuencia de la estructura jurídica que se emplee por los contribuyentes elusores, es una característica que despierta la atención del ente fiscalizador y que lo debería llevar a la revisión de la estructura jurídica utilizada. Lo anterior debido a que, si bien la voluntad de los privados les permite definir las figuras jurídicas que estimen más apropiadas para un determinado negocio, el efecto tributario no es negociable ya que este último obedece a normas de derecho público y como tales no renunciables por las partes.

La descripción de esta situación nos conduce al examen de los actos jurídicos que se materializan por los contribuyentes y que producen el efecto elusivo que priva al Fisco de recursos en forma al menos discutible.

Un hecho gravado, lo es en la medida que este descrito como tal en una ley tributaria que contenga esa descripción y la descripción de la necesaria consecuencia que nace a partir de la ejecución en la realidad de dicho hecho impositivo: el pago del tributo respectivo o, en términos más generales, la necesidad de cumplir con la obligación

conducido a las autoridades gubernamentales a modificar sus propuestas de modificación en materia tributaria; de salud, y; de previsión, aunque sin variar su enfoque ideológico sobre dichos aspectos, lo que a su vez ha generado cierta distancia y desconfianza en la ciudadanía acerca de la efectividad de lo que se pretende realizar. En cuanto al proceso de reforma constituyente en marcha, existe consenso en que si bien se aprecia como algo importante no es percibida (ni puede serlo) como la respuesta inmediata a las problemáticas más urgentes que plantea el modelo

tributaria. Es decir, la fuente generadora o creadora de la obligación tributaria requiere de una descripción típica en la ley y de que esa descripción típica tributaria acontezca en la realidad.

Ahora bien, la facticidad de las hipótesis tributarias se verá materializada por la realización de actos que tendrán la cualidad de que por sí solos o combinados, producirán la obligación tributaria; pero no son necesariamente sinónimos de un contrato o acto jurídico específico; más bien puede acontecer que se trate de hechos gravados que tengan un correlato con figuras jurídicas tradicionales o que consideren ciertos aspectos de ellas o que utilicen su propia definición tributaria.

Esta suerte de dualidad o nomenclatura paralela puede producir que un acto jurídico determinado o un contrato tradicional no tenga un equivalente tributario o que tenga más de uno o que el hecho gravado sea la combinación de actos jurídicos o de contratos del derecho privado²⁶³.

Lo señalado, se debe a que un acto jurídico en el derecho privado puede ser alterado por voluntad de las partes otorgantes en los aspectos modificables del mismo. Recordemos que el efecto de todo acto jurídico son los derechos y obligaciones que engendra y que el nacimiento, el ejercicio o la exigibilidad de esos derechos y obligaciones podrá ser inmediata o sujeta a alguna modalidad que modifique esos efectos (las modalidades son actos jurídicos que alteran los efectos de las obligaciones o de los derechos emanados de un acto jurídico o contrato, y es posible mencionar a la condición; el plazo; el modo; la solidaridad;

imperante en materias de igualdad, justicia, equidad y trato digno; sin embargo genera interrogantes sobre cuáles serán los principios que, con rango constitucional, serán adoptados.

²⁶³ Al efecto, pienso en el arriendo con opción de compra, combinación que derivó en la figura comercial del "leasing"; o las distinciones de tributación para las rentas obtenidas del trabajo dependiente o las que provienen de los servicios independientes o trabajos independientes.

la indivisibilidad; el carácter alternativo de las obligaciones; la representación; la cláusula penal; cauciones; entre otras).

Así, mientras no exista simulación; fraude de ley; perjuicio a la contraparte o a un tercero, será posible que la partes modifiquen los efectos privados de un acto o contrato.

Pero, como contrapartida hay elementos, requisitos y efectos de un acto o contrato, que no están entregados a la libre voluntad de las partes otorgantes o autor. Entre los requisitos de validez de un acto jurídico o contrato, nos encontramos con los denominados objeto y causa lícitos. Contrarios al objeto lícito, es decir que tienen objeto ilícito, son aquellos actos jurídicos o contratos cuyo objeto va contra las normas del derecho público; y contrarios a la causa lícita son aquellos actos jurídicos o contratos que adolecen de causa ilícita, y tienen esa situación los actos jurídicos o contratos que contrarían las normas de orden público²⁶⁴. El Derecho Tributario es derecho público y sus normas son de orden público, lo que nos lleva a la precisión que incluso desde la perspectiva del derecho privado no se puede alterar o atentar contra los efectos tributarios de una acto jurídico o contrato porque son normas no disponibles por la voluntad de las partes o autor, ya que la unidad del sistema jurídico no le permite a quien ejerce labores jurisdiccionales validar actos jurídicos o contratos que contengan un objeto o causa ilícita como los descritos o que produzcan efectos contrarios a los efectos tributarios que deben esencialmente producir.

En este análisis, las normas Anti-Elusivas precisamente son instrumentos para evitar, o para perseguir o para sancionar aquellos actos jurídicos o contratos que incluso siendo de índole privada, son alterados en sus efectos tributarios, y por lo tanto su persecución debe

estar unida a algún procedimiento que otorgue garantías tanto a la Administración Tributaria como a los contribuyentes²⁶⁵.

Es decir, si bien es cierto que las partes en un acto o contrato poseen autonomía de la voluntad mientras respeten y acaten el marco mínimo que garantiza la juridicidad, no es menos cierto que dentro de esos límites está el respeto y acatamiento de las normas de orden público, normas que no son disponibles por las partes.

Un enfoque civilista de los actos y contratos nos lleva a al examen de los elementos de cualquier acto jurídico. Estos elementos se clasifican en aquellos que son de la esencia; los que son de la naturaleza, y; los que son accidentales. Los elementos de la esencia de un acto jurídico son aquellos por cuya ausencia en el acto éste no produce efecto alguno o degenera en otro distinto (a su vez éstos elementos son clasificados en comunes y en especiales); los elementos de la naturaleza del acto jurídico, son aquellos que no siendo esenciales al acto jurídico se entiende le pertenecen sin necesidad de una cláusula especial; y, finalmente, los elementos accidentales de un acto jurídico son aquellos que ni esencial ni naturalmente le pertenecen al acto jurídico y que las partes o el autor, pueden agregarlos en una cláusula especial (como por ejemplo, condición, plazo, modo, representación, solidaridad, cláusula penal, otros). Llegados a este punto, debemos

²⁶⁴ ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A.; SOMARRIVA UNDURRAGA, M. y VODANOVIC HAKLICKA, H.: *Tratado de Derecho...*, *op. cit.*, pp. 267-268.

²⁶⁵ BRACCIA, M.F.: *Elusión Tributaria...*, *op. cit.*, pp. 111-113. Si bien BRACCIA se concentra en la causa final de los actos jurídicos como factor a analizar, no desconoce las atribuciones que debe poseer y utilizar la Administración Tributaria: "La constatación de la falta de correspondencia entre el régimen jurídico efectivamente aprovechado por las partes y el régimen fiscal del negocio anómalo exteriorizado, constituye una de las modalidades del ejercicio de la función calificadora de la Administración. Inserto en el marco de la genérica aplicación del tributo, a través suyo ésta penetra en las relaciones económicas subyacentes al negocio anómalo. En abstracto, esta función importa revelar la verdadera causa típica del negocio, recalificarlo y atribuirle el coste fiscal respectivo de acuerdo a su configuración como objeto del hecho imponible eludido, operación que reproduce un principio de réplica o de reconstrucción del contrato perfecto (ROSEMBUJ, 1994) por él se recupera la situación originaria del supuesto de hecho respecto del que correspondió ser aplicada la norma defraudada."

preguntarnos cuáles de estos elementos pueden ser alterados por las partes o autor, cuáles no y cuáles producen o pueden producir algún efecto tributario que sea elusivo.

Atendiendo a que los elementos accidentales no son considerados de la esencia ni de la naturaleza del acto jurídico, podría entenderse que su incorporación voluntaria por las partes o autor del acto jurídico no debería incidir en aspectos tributarios. Sin embargo, ello no es necesariamente así. Por ejemplo, la incorporación de un plazo para materializar el cumplimiento de una obligación emanada de un contrato trae como efecto que ese cumplimiento quede diferido en el tiempo, lo que es perfectamente válido en las relaciones privadas del contrato o acto que se trate; pero los efectos tributarios de ese acuerdo no pueden resultar postergados como consecuencia de dicha operación toda vez que como elemento accidental no puede afectar los derechos de terceros, y en el caso de los efectos tributarios ellos son fijados por normas que consideramos indisponibles por las partes o autor, y adicionalmente el tercero es el Fisco, persona jurídica que recauda sus ingresos tributarios por el ejercicio de la potestad tributaria, potestad que no está radicada en algún contribuyente en especial²⁶⁶. Es decir,

²⁶⁶ Pensemos la situación en Chile para el caso de una venta afecta a I.V.A. en que, aun cuando se fije un plazo para el cumplimiento de las obligaciones de las partes, el tributo se habrá devengado desde el momento en que fue efectuada la operación y, por lo tanto, la necesidad de pagar dicho impuesto será en la fecha que corresponde en conformidad a las leyes tributarias y si no se cumple en dicha fecha con el pago, la exigibilidad generará reajuste, interés y multa. En el caso comentado, si la venta afecta a I.V.A. se efectuó en el mes de abril, la declaración y pago del impuesto es hasta el día 12 del mes de mayo, y ello ocurrirá aunque las partes hayan acordado que el pago del precio de la operación será efectuado en los meses siguientes; es decir, aunque el vendedor reciba los recursos financieros provenientes del pago en el mes de septiembre, la obligación de pagar el I.V.A. sobre la operación efectuada en abril, le venció el 12 de mayo, y si declara y paga después de esa fecha deberá hacerlo con reajuste, interés y multa (el I.V.A. en Chile es de declaración y pago simultáneo): el plazo entre las partes para que se efectúe el pago es válido; pero al fisco no le empece ese acuerdo, y el contribuyente deberá declarar y pagar el impuesto en el período que legalmente establece la ley tributaria y si lo hace con posterioridad se le aplicarán los recargos señalados. En el caso desarrollado, el plazo era válido entre las partes, pero no podía abarcar en sus efectos el cumplimiento tributario, por lo que si la partes llegaran a considerar que el plazo pactado altera los efectos tributarios, al menos cometen un error. En esta ocasión, el plazo para pagar el precio es civil y comercialmente accidental, pero tributariamente no

desde la óptica civil o comercial, la incorporación de un elemento accidental en un acto jurídico puede tener toda la validez que admite el ordenamiento jurídico privado, pero no debe afectar los efectos de normas de orden público y mucho menos debe alterar los efectos tributarios, y si lo hace será necesario para el Fisco someter a revisión o fiscalización dicha operación. En este sentido, si la voluntad de las partes o del autor del acto jurídico está relacionada con alterar los efectos tributarios mediante la incorporación de un elemento accidental, resultaría muy complejo establecer que esa ha sido la intención, por lo que más bien se requeriría analizar los efectos que se producen. Si se trata de un plazo, jurídicamente se diferirá el efecto civil o comercial del acto jurídico involucrado, pero no se puede aceptar que se difiera el cumplimiento tributario, por lo que en caso de que se produzca como efecto esa postergación en el ámbito tributario estaremos frente a una infracción que se solucionará con reajuste, interés y multa cuando así proceda, y si la autoridad fiscal ponderados los antecedentes requiere de una responsabilidad penal del contribuyente, habrá de recurrir a los entes jurisdiccionales competentes para que se dilucide ese ámbito.

Para el caso de un elemento de la naturaleza del acto jurídico, que como ya hemos señalado son aquellos que no siendo esenciales forman parte del acto jurídico sin necesidad de una cláusula especial, por lo tanto, las partes o autor no necesitan su mención y podrían

posterga el plazo para pagar los impuestos asociados ya que ese plazo no es disponible por las partes ya que las reglas sobre el devengamiento y la exigibilidad del tributo son, en este caso, de orden público y prevalecen para fines tributarios por sobre el acuerdo de las partes.

Otro caso en este sentido, en la normativa tributaria de Chile, se presenta cuando en una sociedad, los socios deciden efectuar una disminución de capital. Para ello, el Código Tributario dispone en su artículo 69, inciso cuarto, que se tiene la obligación accesoria de obtener autorización previa del Servicio de Impuestos Internos; esto en la práctica suele ser omitido prefiriendo la sociedad autodenunciarse una vez hecha la disminución y pagar la multa asociada a la falta de aviso y solicitud de autorización.

excluirlos mediante cláusulas expresas en el acto jurídico²⁶⁷. De esta forma de definición podemos afirmar que los elementos de la naturaleza tampoco son de los que afectan como tales al acto jurídico de que se trate, ya que más bien inciden en los efectos de este y no en su generación. Esta estructura de los elementos de la naturaleza permite que se decida suprimirlos del acto o contrato, lo que civil o comercialmente tiene plena validez, pero en el ámbito tributario, no se deben afectar los tributos involucrados. Pensemos en el contrato de mandato, en el cual la facultad de delegar el mandato conferido se entiende incorporada, ya que "El mandatario podrá delegar el encargo si no se le ha prohibido..."²⁶⁸, de lo cual entendemos se trata de un elemento de la naturaleza que por acuerdo entre mandante y mandatario puede ser eliminado a través una prohibición expresa, por lo que, si ha sido eso lo pactado, el mandato no será delegable. ¿Qué ocurrirá si el mandatario de todas formas delega su encargo y el tercero realiza, por ejemplo, una compra afecta a I.V.A.? Bueno, pensamos que el efecto de tener que declarar y pagar ese impuesto seguirá recayendo en el vendedor, por lo que para fines tributarios seguirá siendo aplicable la normativa tributaria sin que al Fisco le sea oponible la no delegación del mandato; pero si el mandante-comprador no acepta que los efectos de la compraventa se radiquen en su patrimonio²⁶⁹, los dichos efectos deberán recaer en el patrimonio del mandatario ya que no habrá derechos para los terceros contra el mandante por los actos del sujeto

²⁶⁷ Se suelen mencionar por vía de ejemplo: el saneamiento de la evicción en la compraventa; el saneamiento de los vicios redhibitorios en la compraventa; la facultad de delegación en el mandato; la condición resolutoria tácita envuelta en los contratos bilaterales, entre otros. Efectivamente todos ellos corresponden a elementos de la naturaleza de los actos y contratos en que se entienden incorporados y son susceptibles de supresión por quererlo así el autor o determinarlos el acuerdo de las partes.

²⁶⁸ Inciso primero del artículo 2135 del *Código Civil chileno* vigente. Disponible en www.leychile.cl

²⁶⁹ Bien podría aceptarlo y ratificar lo obrado por el tercero que recibió la delegación del mandato, sobre todo si el tercero no supo de la prohibición de delegación y finalmente hubo un resultado útil de su gestión para el mandante.

delegado²⁷⁰, y esta situación al interesante ya que si el delegado es un tercero, éste tampoco podrá accionar contra el mandante que no ha ratificado lo que obró en el caso que se vea beneficiado, y tampoco podría hacerlo el Fisco toda vez que deberá accionar, si fuere procedente, contra el mandatario o contra el delegado no ratificado ni autorizado, pero no contra el mandante que expresamente prohibió delegar y que no ratificó lo obrado por el delegado. En el caso de la compraventa afecta a I.V.A. que he puesto como ejemplo, el devengo y el pago del impuesto generado seguirá en el vendedor; pero como la operación no será válida por carecer de facultades el delegado, habrá de ser dejada sin efecto y, al ocurrir aquello, tributariamente, el vendedor podrá generar la correspondiente nota de crédito solucionando el efecto tributario que le produjo la situación comercial de quien actuó como su contraparte sin estar facultada para ello. En conclusión, habrá un efecto tributario, pero no por la conducta del mandante quien para estos efectos no puede ser calificado de comprador en la operación mencionada. Sin embargo, esta descripción es respecto a hechos acontecidos de buena fe, pero bien podría ocurrir que un contribuyente utilice una operación en los mismos términos para disminuir transitoriamente sus activos o pasivos y después (desconociendo su participación en la operación al haber prohibido la delegación del mandato y haber sido ejecutadas las gestiones por el delegado y no por el mandatario) recuperar su posición anterior a la compraventa y en ese momento recién presentar su verdadera situación contable para fines tributarios de los impuestos anuales, como el impuesto de primera categoría de la Ley de Impuestos a la Renta. En fin, la inventiva de ciertos contribuyentes parecer ir a la par con los recursos que están dispuestos a sacrificar para no cumplir ciertas obligaciones tributarias.

²⁷⁰ Véase el artículo 2136 del *Código Civil chileno* vigente. Disponible en www.leychile.cl

Como conclusión sobre la utilización de los elementos de la naturaleza de un acto jurídico para fines tributarios, nos enfrentamos a eventuales infracciones y delitos tributarios ya que la combinación de figuras que se pueden estructurar para disminuir o suprimir la capacidad contributiva implica una manipulación de actos jurídicos de tal envergadura que torna inverosímil la ausencia de conductas inadvertidas o erróneas simplemente y que pueden derivar en delitos tributarios más que en una lisa y llana elusión o evasión con efectos puramente económicos o financieros.

Ahora bien, si algún contribuyente pretendiera manipular los elementos de la esencia de un acto jurídico para fines elusivos, evasivos o delictivos tributariamente, ello sería demostrativo de una conducta no contributiva de su parte, pero no necesariamente elusiva o evasiva o delictiva. Al cambiar los elementos de la esencia de un acto jurídico nos encontramos con aquellos elementos sin los cuales el acto no produce efecto alguno o degenera en otro diferente. Es decir, si las partes suprimen el precio en una compraventa, esta no producirá los efectos de una compraventa o, si las partes quieren persistir en el efecto traslativo de dominio, ya no estaremos ante una compraventa sino, por ejemplo, ante una donación, o si a las partes no les interesa que persista el carácter traslativo de dominio del acto, éste podría ser un comodato; o si al precio lo llaman renta sería un arriendo, en fin existen varias otras posibilidades. Lo interesante en estos casos radica en la mutación de los efectos tributarios que se producirá por el cambio esencial del acto o contrato, que hemos ejemplificado con una compraventa. En este mismo sentido, esta posibilidad de modificar los elementos de la esencia en un acto jurídico permite la creación de nuevos actos y contratos en el

ámbito civil y comercial²⁷¹. Al surgir nuevas figuras contractuales, han surgido también variaciones tributarias e impositivas para captar tributariamente esa riqueza creativa e innovadora. En conclusión, la modificación de los elementos de la esencia de un acto jurídico genera nuevas estructuras que pueden encuadrarse en hechos gravados ya existentes o motivar que el legislador tributario los cree²⁷².

En resumidas cuentas, la libertad para crear actos jurídicos o para afectar elementos de la esencia o de la naturaleza o accidentales en los actos jurídicos, no tiene por qué resultar en afectar los aspectos tributarios ya que ellos están contenidos en normas de orden público que no son disponibles por las partes o el autor de un acto jurídico. Sin embargo, otro aspecto que hemos expuesto en este apartado, es la posibilidad de manipulación por algunos contribuyentes de los actos jurídicos o de su combinación para intentar desestructurar el hecho gravado involucrado o evitar que le afecte un determinado tributo por sobre otro; y es esta posibilidad la que impone la necesidad para la autoridad fiscal de controlar y fiscalizar los actos o su combinación que puedan resultar elusivas o incluso evasivas, en razón de las conductas de los contribuyentes y del resultado de las mismas y no de las intenciones o aspectos volitivos que puedan estar involucrados, lo que no impide, por cierto, que se indague el aspectos intencional para los fines penales que pudieren estar afectados.

²⁷¹ Por ejemplo, de la combinación del arriendo con la compraventa, al incorporarle al primero la opción de comprar surgió el leasing y después sus variables financieras. En este sentido, el Art. 2°, N° 2, de la Ley N° 20.899 sustituyó, con vigencia a partir del 01.01.2016, el texto de la letra l) de artículo 8° del D.L. 825 (I.V.A. en Chile) , y conforme a su nueva redacción se afectan, desde esa fecha, con el Impuesto al Valor Agregado, todos aquellos contratos de arriendo con opción de compra que recaigan sobre bienes corporales inmuebles realizados por personas que se dedican en forma habitual a realizar este tipo de operaciones.

²⁷² Probablemente modificar elementos de la esencia de un acto jurídico, civil o comercial, no es la actuación más elusiva que puede presentarse ya que esa variación puede reflejar de manera más fiel una legítima razón de negocios. Recordemos que, en el ámbito comercial la creación de nuevas estructuras negociales es una de sus características y por lo mismo la costumbre mercantil goza de tanta influencia en el sostenimiento del resultado de dicha creación.

En este mismo sentido, más allá de las nociones sobre existencia o validez de los actos jurídicos, indagar sobre las consecuencias en el uso de los elementos de la esencia, de la naturaleza y accidentales de los mismos, es un análisis que permite revisar el esquema de negocios que realiza un contribuyente para diferenciar una legítima razón de negocios de una que no lo sea y que pueda ser constitutiva de elusión tributaria (o incluso de evasión), ya que esos elementos permiten una aproximación más certera al fenómeno elusivo habida cuenta que se vinculan con el hecho gravado y permiten el nexo entre el acto jurídico (civil o comercial) y el hecho impositivo. Es más, de alguna forma esa triple distinción nos permite examinar los hechos gravados con una lógica estructurante del hecho impositivo que posee aspectos concordantes con los actos jurídicos y sus efectos. Así, en un hecho gravado o impositivo podremos distinguir elementos que le son esenciales, o de su naturaleza o accidentales; pero a diferencia de los mismo elementos en el ámbito civil o comercial, no serán disponibles por los contribuyentes para efectos tributarios; aunque bien podría el legislador tributario valerse de ellos para crear, suprimir o modificar hechos impositivos o gravados, aspectos en los cuales la intervención está vedada a los contribuyentes ya que se trata de la potestad tributaria la que a su vez está limitada por los principios tributarios creados para esa limitación.

El hecho de que la obligación tributaria nazca a partir de la ejecución del hecho gravado que previamente está descrito en la ley, nos muestra la doble estructura del proceso descrito: en una de sus facetas, las partes o autor celebran un acto jurídico que produce obligaciones recíprocas o para el autor y en otra faceta nace la obligación tributaria que obliga al contribuyente ante un sujeto diverso que es denominado Fisco. Este aspecto, que se debe a la participación

de la ley en los tributos, impone una aplicación de derecho estricto de las normas tributarias por ser normas de orden público (no disponibles por las partes o autor del hecho generador) y excluye la analogía como elemento de generación y aplicación de los tributos. Esta consideración es la que permite analizar los actos elusivos desde la perspectiva de los elementos que componen los actos jurídicos tal como lo hemos hecho, ya que, por ejemplo, en el caso de la simulación es necesario revisar la voluntad declarada y la voluntad real y constatar que dicha voluntad real sea distinta de la declarada.

En un sentido más general, la elusión tributaria va a requerir de brechas entre la descripción que se efectúa del hecho gravado y las transacciones económicas o comerciales que queden comprendidas en dicha descripción.

Por lo anterior, no sólo el fiscalizador tributario tiene un rol que cumplir, sino que también el legislador tributario está en la necesidad de incorporar aquellos mejoramientos que se desprendan como necesarios frente a las nuevas conductas que las brechas mencionadas van produciendo. Este aspecto de incorporar los cambios o mejoramientos va a requerir del ejercicio de una técnica legislativa más idónea que se debe apoyar en conocimientos específicos, pero también en una sensibilidad empática de los legisladores con los decursos sociales lo que probablemente no mejorará el resultado, pero se vuelve ineludible en los sistemas democráticos para que ellos sean sostenibles en el tiempo.

Coherente con lo indicado, las técnicas interpretativas deben integrar directivas y teorías que permitan aplicar las normas tributarias con las menores brechas que sea posible respetando los derechos y garantías de los contribuyentes, teniendo siempre presente que las obligaciones tributarias son obligaciones jurídicas.

La interpretación aplicada por los órganos jurisdiccionales y por la Administración Tributaria debe actuar de forma separada pero no necesariamente va a ser divergente en sus resultados. Es comprensible que la Administración Tributaria interprete con la pretensión de mantener o aumentar los ingresos fiscales y, los tribunales de justicia deberán corregir, modificar o rectificar los yerros de esa interpretación, o concordar con los resultados de ella (con motivos o fundamentos distintos o concordantes).

Un aspecto complejo es la evaluación en la aplicación de la norma jurídica tributaria. El factor en que se ponga énfasis condicionará el resultado de esa evaluación. Al analizar un hecho gravado descrito en una ley específica, se puede recurrir a la contrastación entre esa descripción y la cuantificación de las operaciones afectas que hayan quedado incluidas en esa descripción dentro del sistema económico o comercial, o se podría efectuar la contrastación con el poder recaudatorio del tributo en función del hecho gravado que se incorporó en la ley tributaria. Otras variables por considerar son los beneficios tributarios anexos a la figura impositiva que se analiza; el tipo de contribuyente que ejecuta los hechos afectos; Los montos incluidos en las bases imponibles; en fin, los factores a considerar van a ser dependientes de los objetivos declarados en la ley tributaria que establece los respectivos hechos gravados.

Una evaluación de la aplicación puede considerar la revisión del acatamiento formal de la norma tributaria frente a las fórmulas económicas o comerciales que los contribuyentes despliegan y cuáles de ellas resultan finalmente elusivas.

Sin embargo, la sola descripción efectuada hasta aquí muestra un escenario de posibilidades para generar brechas que no son

necesariamente perceptibles por anticipado. La autoridad administrativa y el legislador tributario deben estar permanentemente revisando los escenarios que se producen en esta materia. Por ello resulta ineludible mejorar los procesos legislativos para la creación de las leyes impositivas y los procesos administrativos asociados a su cumplimiento y exigibilidad. Cabe considerar que el mejoramiento en estos procesos exige que el sistema tributario sea entendible por los contribuyentes en términos de claridad y simplicidad, pero también deben percibir que el gasto del Fisco está justificado y que se efectúa en forma proba y transparente.

Esta multiplicidad de requerimientos hace que el control de la elusión tributaria sea bastante dificultoso²⁷³ y nos muestra que ese control no se agota en un solo mecanismo; más bien se requiere un abordaje con varios mecanismos, entre los cuales está la norma general Anti-Elusiva.

Desde la perspectiva de la ocurrencia de la elusión tributaria, ella acontece de manera objetiva cuando el contribuyente ordena su conducta económica o comercial a la realización de actos jurídicos que

²⁷³ En Chile, el caso de la Ley nº 16.271, que aplica el Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, posee normas especiales para sancionar su incumplimiento. Sin embargo, existe una cierta práctica del futuro causante en que éste dispone de ciertos bienes (generalmente algún inmueble) en vida, enajenándolos a determinadas personas (futuros eventuales herederos o no). Se emplea la compraventa con reserva de usufructo, valorando en términos equivalentes ambas operaciones. El objetivo de esta operatoria es beneficiar a alguna persona que puede llegar a ser heredero o no y respecto de la cual el futuro causante tiene una especial consideración emocional o moral. Es decir, el futuro causante no está buscando eludir o evadir el impuesto de herencia; no es ese factor el que ha tenido en cuenta para enajenar el bien respectivo. Sin embargo, en cierta forma se está eludiendo el impuesto de herencias al no presentarse el hecho gravado "asignación por causa de muerte" como consecuencia de haber celebrado un acto jurídico previo a que se configure la muerte del futuro causante. Si para el control de dicho impuesto, el ente fiscalizador tuviera en cuenta estas consideraciones, habría una especial odiosidad contra el control fiscalizador, por lo que, en la práctica, muy rara vez se ataca este proceder. Por otra parte, si se efectúa la misma operación con pleno conocimiento de sus efectos tributarios la situación cobra una dimensión diferente ya que puede existir elusión, evasión o fraude tributario, según se logre acreditar si la operación se escogió solamente para evitar el impuesto de herencia. Objetivamente, ambos casos son la misma situación fáctica inicial, cambiando otras circunstancias, como la

evitan la ejecución del hecho impositivo o hecho gravado o que lo sustituyen evitando que nazca la obligación tributaria principal²⁷⁴.

En definitiva, la caracterización de la elusión tributaria es compleja por la multiplicidad de actos que puede revestir y porque su efecto es el que nos mostrará si se cumple o no la faceta objetiva de ella, es decir si los actos realizados evitan o no evitan el nacimiento de la obligación tributaria principal y si existe o no otra opción para organizar la actividad económica del contribuyente que no evite el nacimiento de la obligación tributaria principal. Por lo tanto, el aspecto objetivo exige que haya una forma de organización de los negocios de un sujeto a través de un acto o conjunto de actos jurídicos; que esa organización produzca el efecto de impedir el nacimiento de la obligación tributaria principal; que el sujeto tenga la posibilidad de organizar sus negocios de otra forma por la cual optar que si generará un hecho impositivo; y que, al elegir, la única diferencia entre ambas formas de organización sea la consecuencia tributaria. Estas características parecen sencillas en su enunciado, pero no lo son en su aplicación atendiendo a las razones que ya he reseñado. Sin embargo, se trata de un asunto de importancia para las finanzas públicas y es imperativo mejorar los controles sobre ella para el sustento de las arcas fiscales y para la operatividad del sistema tributario en función de satisfacer las necesidades colectivas.

cuantía involucrada, la cantidad de enajenaciones que se efectúen u otras circunstancias. Este ejemplo nos muestra que la ponderación de las circunstancias no es sencilla.

²⁷⁴ RIVAS CORONADO, N. y PAILLACAR SILVA, C.: "Caracterización de la Elusión Fiscal en el Impuesto a la Renta de Chile", *Capic Review*, Volumen 5, 2007, p. 22. En: <http://www.capic.cl/wp-content/uploads/2015/10/art2vol5.pdf>

Visitado 11.11.2019.

II.2.- MECANISMOS DE REACCIÓN ANTE LA ELUSIÓN PERSEGUIBLE O ILÍCITA.

Asumiendo, como ya se ha señalado, que el legislador tributario nacional tiene la inclinación a condenar la elusión con el fin de limitar sus efectos fiscales o porque abiertamente la mira como ilícita, y no obstante todas las prevenciones y distinciones que he realizado hasta aquí, no puedo desconocer la existencia de diferentes mecanismos que han surgido para perseguir el fenómeno elusivo. A saber: Presunciones; Ficciones; Hecho Imponible Complementario; Hecho Imponible Genérico; Tipicidad de los Elementos Económicos; Interpretación Administrativa e Interpretación Judicial, y; Cláusulas Anti-Elusivas.

II.2.a) Presunciones.

En el caso de las presunciones pierde interés la forma jurídica que el sujeto adopta, ya que, verificándose el hecho configurativo de la presunción se aplica la consecuencia respectiva.

En la legislación nacional, la presunción es un medio probatorio en que a partir de hechos conocidos se dan por establecidos hechos desconocidos pero que, lógica e ineludiblemente, son consecuencia necesaria e inequívoca de los primeros²⁷⁵.

En materia tributaria, más bien se tiende a forzar la estructura teórica de las presunciones, porque a partir de circunstancias conocidas se dan por establecidos hechos que no son sus consecuencias ineludibles, necesarias, inequívocas ni lógicas. Esta forma de usar las presunciones (que más parece una ficción, al forzar la realidad de las cosas) obedece a la urgencia reactiva con que el ente tributario busca o

pretende cerrar brechas no cubiertas en la estructura tributaria, pero esa urgencia no puede ni debe amparar la vulneración de las garantías y derechos de los sujetos.

Si la presunción es relativa, admitirá prueba en contrario, y si es absoluta no la admitirá salvo en cuanto se logre desacreditar las circunstancias a partir de las cuales se obtiene el hecho que se dice presumir.

Es decir, una presunción cambia el peso de la prueba u onus probandi y pone al sujeto particular o ciudadano tributario en la situación de tener que desacreditar la presunción frente a la Administración Tributaria, lo que resulta muy complejo ya que será la misma Administración Tributaria²⁷⁶ la que deberá ponderar en un primer momento si se rompe o no la presunción o sus elementos; y, en un momento posterior, la judicatura tributaria²⁷⁷.

Este panorama lleva a plantear un cuestionamiento general sobre la judicialización de situaciones que son lícitas (elusión); cuestionamiento que no cabe tratándose de la evasión y el fraude tributarios, siempre ilícitos, por definición.

II.2.b) Ficciones.

Sabemos que las ficciones, en cuanto creaciones del legislador tributario, funcionan en la persecución del fraude tributario mediante la combinación de una realidad pre-jurídica con un contenido normativo

²⁷⁵ CÓDIGO CIVIL CHILENO. Artículo 47: Se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. Edición Oficial, <http://www.leychile.cl>

²⁷⁶ Servicio de Impuestos Internos, en Chile.

²⁷⁷ En Chile, Tribunales Tributarios especiales; Ilustrísimas Cortes de Apelaciones, y; Excelentísima Corte Suprema de Justicia.

que es asumido como si fuera real, aunque se conozca a ciencia cierta que es diferente de la realidad pre-jurídica o que la ha omitido²⁷⁸.

Pero ¿es realmente válido usar este mismo método para convertir en ilícito y reprochable algo que no lo es?

Entiendo que la respuesta es negativa y que, sin embargo, eso es lo que acontece cuando se pretende reprochar la elusión tributaria, que opinamos es lícita, aplicando una o más ficciones. Con esa práctica se estaría vulnerando el derecho consagrado en el artículo 19 n° 21²⁷⁹ de la todavía vigente Constitución Política, garantía a la cual ya me he referido.

II.2.c) Hecho Imponible Complementario y Hecho Imponible Genérico.

Este método para perseguir el fraude tributario puede resultar útil en dicho fin, en cuanto sirve para evitar la combinación abusiva o fraudulenta de figuras jurídicas. Pero en el caso de la elusión más bien asoma como un mecanismo para incrementar la recaudación tributaria del Fisco, lo que en el caso de la experiencia nacional ha sido corroborado porque se ha usado como forma de extender la aplicación de un tributo a actos lícitos que no tienen el carácter económico que es gravado en la figura base empleada²⁸⁰, pretextando que con ello se evita que dichos actos sirvan para evitar el pago del impuesto

²⁷⁸ PÉREZ ARRAIZ, J.: *El Fraude de Ley en...*, op. cit., p.63.

²⁷⁹ CONSTITUCIÓN POLÍTICA CHILENA. Artículo 19 n° 21. Edición Oficial, <http://www.leychile.cl>
La Constitución asegura a todas las personas: 21°. El derecho a desarrollar cualquiera actividad económica que no sea contraria a la moral, al orden público, o a la seguridad nacional, respetando las normas legales que la regulen.

²⁸⁰ D.L. 825 del año 1974 y sus modificaciones que regula el Impuesto al Valor Agregado. El artículo 8 contiene los hechos gravados especiales o asimilados a venta o servicio, afectos. Todo ello en relación con el hecho gravado básico de venta o servicio, afecto, contemplado en el artículo 2 del mismo texto normativo.

respectivo; es decir, nuevamente se emplea para impedir el potencial y presunto fin ilícito en que podrían derivar las figuras gravadas si no lo estuvieran.

En el proceso de producción de hechos imponibles para abordar el fraude tributario también surge el hecho imponible genérico²⁸¹, cuya estructuración permite que sean gravadas situaciones que, produciendo efectos jurídicos similares, presentan una forma distinta.

Como método para perseguir el fraude tributario permite describir durante la etapa de elaboración de la norma tributaria un hecho genérico, pero de manera muy amplia.

Esta descripción genérica y amplia, es una ventaja y una desventaja. Es una ventaja en cuanto el hecho queda descrito y lo vuelve conocido para el contribuyente; pero es una desventaja en cuanto abarca muchas formas jurídicas por lo que se impone la necesidad de una determinación sujeta a la interpretación administrativa, con todos los riesgos que ello conlleva para un Fisco ávido de obtener recursos económicos por esta vía o de asentar su autoridad en la materia o caso particular.

II.2.d) Tipicidad de los Elementos Económicos.

Aunque aparenta similitud con el caso del hecho imponible genérico²⁸², se diferencia en que pone énfasis en el contenido de elementos económicos para configurar el tipo tributario y no en el contenido jurídico, lo que pone en riesgo el principio de legalidad tributaria debido a la existencia de circunstancias económicas que la

²⁸¹ PÉREZ ARRAIZ, J.: *El Fraude de Ley en...*, op. cit., p.53.

²⁸² PÉREZ ARRAIZ, J.: *El Fraude de Ley en...*, op. cit., p.55.

autoridad tributaria subsumiría en el hecho imponible con riesgo de usar en ello la analogía y acarrear incerteza jurídica y arbitrariedad.

Se convierte así en una herramienta muy compleja de usar para perseguir el fraude tributario e impropio al momento de reprochar ilicitud a la elusión, vulnerando además la justicia tributaria al generar condiciones que incluso podrían transgredir la obligada motivación de los actos de la Administración Tributaria.

II.2.e) Interpretación Administrativa e Interpretación Judicial.

La interpretación de las normas tributarias es parte de las herramientas para perseguir el fraude tributario en la fase o etapa de aplicación de las leyes impositivas.²⁸³

Es un aspecto no exento de discusiones, tanto por los sistemas que han de ser usados para interpretar las leyes tributarias como por la autoridad llamada a efectuar esa interpretación.

En cuanto al sistema de interpretación está la idea según la cual al interpretar las leyes tributarias esa interpretación se debe someter como tales leyes al sistema lógico abstracto contenido en las reglas generales de interpretación, que en nuestro caso están definidas en el Código Civil con carácter de supletorias para las reglas especiales que pudiere haber en conformidad al Código Tributario.²⁸⁴

En otro sentido, existe también la idea de la interpretación económica, según la cual la ley tributaria es la expresión formal de las

²⁸³ PÉREZ ARRAIZ, J.: *El Fraude de Ley en...*, op. cit., p.67.

²⁸⁴ CÓDIGO TRIBUTARIO, contenido en el D.L. 830 de 1974 y sus modificaciones, artículo 2º. Versión oficial en www.leychile.cl

realidades económicas²⁸⁵ y, en consecuencia, esas realidades deben presidir la interpretación que se haga de dicha normativa.

Cabe señalar que, si bien existen dichos sistemas ellos no tienen por qué colisionar u oponerse entre sí. Es más, resulta hasta necesario que, al aplicar a las leyes tributarias las normas generales de interpretación de la ley, usando un proceso lógico abstracto, sean incorporadas a dicha operación las realidades económicas del caso.

En cuanto a la interpretación administrativa, ella es realizada en nuestro caso por el Director del Servicio de Impuestos Internos²⁸⁶, autoridad administrativa que mediante circulares y resoluciones aclara y precisa ciertos aspectos de la ley tributaria en la pretensión de completitud del sistema tributario. Así, en las circulares se busca regular en forma general, y para todos los contribuyentes, situaciones que a juicio de la propia autoridad lo ameriten; mientras que con las resoluciones se da respuesta a casos específicos de contribuyentes particulares.

La interpretación judicial se inscribe en el respeto al principio de protección jurisdiccional del contribuyente, toda vez que es ejercida por Tribunales Tributarios y Aduaneros especiales, en los asuntos sometidos a su conocimiento y en la esfera de sus competencias legales; por las Ilustrísimas Cortes de Apelaciones; y por la Excelentísima Corte Suprema de Justicia; sin perjuicio de situaciones de especiales recursos ante el Tribunal Constitucional (Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad, para algún caso específico, con la eventual derogación de la norma considerada inconstitucional después de varias solicitudes de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de la misma norma); y

²⁸⁵ ASTE MEJÍAS, C.: *Curso de Código Tributario, op. cit.*, p. 54.

²⁸⁶ CÓDIGO TRIBUTARIO, contenido en el D.L. 830 de 1974 y sus modificaciones, artículo 6º, letra A). Versión oficial en www.leychile.cl

evidentemente que en el combate del fraude a la ley tributaria tiene un papel importante la judicatura penal aunque no busca propiamente la interpretación de la ley tributaria en un sentido impositivo sino delictivo cuando ya existen conductas que sean constitutivas de delitos tributarios o de fraude tributario, en cuyos casos interviene el Ministerio Público realizando la investigación, formalización y persecución delictiva ante los Juzgados de Garantía y los Tribunales Orales en lo Penal. Sobre este aspecto es necesario recordar, como ya se ha indicado, que los delitos tributarios tienen una regulación especial en nuestro Código Tributario y muy especialmente en el artículo 97 del mismo, y todavía más particularmente en el número 4 de dicho artículo.

Esta interpretación judicial, se desenvuelve en diferentes etapas del debido proceso en conformidad a las garantías constitucionales sobre la materia.²⁸⁷

Evidentemente, tanto para la represión del fraude tributario como para la defensa del contribuyente, la interpretación en sede judicial puede constituir la herramienta más apropiada para conservar el imperio del Derecho; pero la interpretación administrativa es una poderosa herramienta y metodología disuasoria contra las infracciones tributarias, sin perjuicio de reiterar que a través de ella se corre el riesgo de convertir en reprochables acciones u omisiones que son lícitas y que tienen fines lícitos pero no compartidos por la autoridad tributaria.

II.2.f) Cláusulas Anti-Elusivas.

Desde la realidad legislativa, el Fisco o Hacienda, ha hecho uso de las cláusulas Anti-Elusivas, entendiendo que ellas abren la posibilidad

²⁸⁷ CONSTITUCIÓN POLÍTICA CHILENA. Artículo 19 n° 3. Edición Oficial, <http://www.leychile.cl>

para que la autoridad califique a través del órgano fiscalizador tributario (Servicio de Impuestos Internos u otro similar) la organización que de su actividad económica efectúa un sujeto particular que no necesariamente será contribuyente transformando al sujeto particular en contribuyente más allá de lo que la ley en principio permite.

Las cláusulas Anti-Elusivas son una respuesta legal esencialmente reactiva, aunque a nivel de construcción de las normas tributarias. En ellas el legislador tributario pretende frenar la elusión, bajo la idea de que ella sería ilícita o, al menos, constitutiva de una injusta erosión a las bases impositivas.

Las cláusulas Anti-Elusivas se pueden clasificar en generales y en especiales. Existirían, además, unas "normas Anti-Elusivas sectoriales" que corresponderían a una formulación general, pero para ser aplicada a un ámbito limitado²⁸⁸.

Puede aparecer extraño que tratándose de leyes se use la expresión "cláusulas Anti-Elusivas"; pero ello tiene su explicación: surgieron vinculadas a los Tratados Internacionales para evitar la Doble Imposición y de esa nomenclatura se tomó el término "cláusula"²⁸⁹, existiendo así una clasificación que distingue entre cláusulas Anti-Elusivas domésticas (las fijadas unilateralmente por cada Estado) y las convenidas (aquellas que derivan de los convenios celebrados para evitar la doble imposición internacional).

Ahora bien, en el plano interno de los diferente Estados, se presenta en el último tiempo la coexistencia de las cláusulas Anti-Elusivas generales con las cláusulas Anti-Elusivas especiales y a veces

²⁸⁸ PISTONE, P.: *Abuso del Diritto ed Elusione Fiscale*, CEDAM, Padova, 1995, pp. 103 y ss.

²⁸⁹ GARCÍA NOVOA, C.: "Elusión y Evasión Internacional", *Primer Congreso Internacional de Derecho Tributario*, Panamá, 2012, p. 6.

solamente están presentes las especiales²⁹⁰, pero sea cual sea la elección, cada Estado la efectúa según sus necesidades, lo que reitero deja abierta la puerta a la incerteza jurídica y a la arbitrariedad administrativa.

Las cláusulas Anti-Elusivas generales, siguiendo a CAYÓN GALIARDO²⁹¹, son más bien normas de rango legal que otorgan facultades a la autoridad administrativa tributaria, encargada de aplicar el derecho, para que califique o recalifique las formas jurídicas ejecutadas por el contribuyente incorporándolas al sistema tributario que estime pertinente, haciéndole aplicable a ese contribuyente dicho régimen tributario. Mientras que, en cambio, las especiales o particulares, son aquellas que combaten manifestaciones específicas de elusión; es decir surgen para transformar en hechos gravados situaciones que inicialmente no lo eran y que permitían eludir el tributo involucrado²⁹²; ¿qué puede ser más reactivo que estos comportamientos del legislador?

Reiterando ciertas ideas ya mencionadas, me inclino por considerar que la elusión es lícita y por lo mismo debo cuestionar el uso de mecanismos de reproche contra ella porque vulnerarían la certeza jurídica; la legalidad tributaria; y entre otros aspectos, debo traer a colación nuevamente, el derecho a desarrollar cualquier actividad económica lícita, también por medios lícitos. Este derecho garantizado en la Constitución no debe ser entendido como fundamento de un derecho a la elusión, sino que se vincula con ella en cuanto la actividad

²⁹⁰ WAHN PLEITEZ, W.: "Elusión Tributaria y Normas Anti-Elusivas: Su Tratamiento en el Derecho Comparado, Algunas Conclusiones al Respecto", *Revista de Estudios Tributarios del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile*, nº 5, diciembre 2011, p. 63.

²⁹¹ CAYÓN GALIARDO, A.: "El Abuso de las Formas Jurídicas: La Calificación de los Hechos y la Interpretación de las Normas Tributarias", *Problemas Actuales de Derecho Tributario*, coordinado por Patricio Masbernat, Editorial Librotecna, Santiago de Chile, 2012, p. 41.

²⁹² VALENZUELA BARAONA, J.C.: *Elusión Tributaria. Normas Anti-Elusivas y Facultades Fiscalizadoras...*, *op. cit.*, p. 66.

económica, por más lícita que sea, debe respetar las normas que la regulan y para ello se requiere certeza y claridad jurídicas, ya que tiene como límites el bien común y los derechos de los trabajadores²⁹³. Por ello el cuestionamiento a estas cláusulas apunta al carácter reactivo con que el legislador tributario las asume y construye, obviando que el bien común otorga facultades a la autoridad que no son absolutas: en un Estado de Derecho y Democrático (Social o no) no está facultada la autoridad para hacer cualquier cosa, ni legislar cualquiera norma, y si ocurriere, esa conducta, puede tornarse en un abuso del derecho y bastante grave por no reconocer el contenido y consecuencias de las facultades involucradas.

Pero, en fin, no nos apartemos de la fiscalidad y su conducta tributaria.

En este sentido concuerdo con la crítica efectuada por GARCÍA ESCOBAR²⁹⁴ respecto a las cláusulas Anti-Elusivas tanto generales como especiales. Sobre las cláusulas Anti-Elusivas generales señala: "Frente a la genérica facultad de recalificar, inherente a las potestades de comprobación de la Administración Tributaria, las potestades atribuidas mediante las cláusulas generales son orientadas exclusivamente a hacer frente a actos o negocios elusorios. A no dudarlo, las normas Anti-Elusivas restringen la libertad económica, para celebrar actos y contratos, misma que encuentra su fundamento en el Bien Común, ya que éste sin duda la puede limitar, ya que si bien el numeral vigésimo primero del artículo 19 de la Constitución Política de la República consagra la libertad para desarrollar actividades económicas, la propia disposición la restringe en cuanto la actividad no sea contraria a la

²⁹³ NOGUEIRA ALCALÁ, H.: *Derechos Fundamentales y Garantías Constitucionales*, Tomo 4, segunda edición actualizada, Librotecnia, Santiago de Chile, 2013, p. 25.

²⁹⁴ GARCÍA ESCOBAR, J.: "La Naturaleza Jurídica de la Elusión Tributaria", en *Revista de Derecho del Consejo de Defensa del Estado*, n° 13, diciembre 2005, pp.123 a 140.

moral, al orden público o a la seguridad nacional, respetando las normas legales que la regulen.²⁹⁵”; y agrega, “Siendo de la esencia de estas disposiciones el ser planteamientos generales, son fundamentales para su recta aplicación el buen funcionamiento y criterio del ente fiscalizador y del Poder Judicial.²⁹⁶”, de lo contrario la arbitrariedad de la autoridad tributaria a través del ente fiscalizador someterá al contribuyente a lo que el funcionario entienda por sentido de la norma definiendo administrativamente la licitud o ilicitud de la conducta.

En el mismo sentido, cuando GARCÍA ESCOBAR se refiere a las cláusulas Anti-Elusivas especiales o particulares, destaca que ofrecen las siguientes debilidades: “Sin duda, no parece ser ésta la forma más eficiente de solucionar el problema (aun cuando nuestros legisladores pareciera que piensan que sí lo es, ello en atención a la frondosa legislación tributaria que se dicta año en año en nuestro país), ya que de esta forma se genera un sistema tributario complejísimo, que, como es sabido, en definitiva genera más incumplimiento tributario. No olvidemos que, entre los principios básicos de un ordenamiento jurídico tributario, uno de los más importantes es el de simplicidad, mismo que en Chile la mayoría estima que brilla por su ausencia.”²⁹⁷.

Esta afirmación acerca de las cláusulas Anti-Elusivas especiales o particulares corrobora que en realidad ellas no son propiamente dichas cláusulas Anti-Elusivas, sino más bien casos en que se tipifican formas jurídicas que el legislador considera que tendrán efectos elusivos y que se busca convertirlas preventivamente en infracciones, de tal manera que su vulneración más allá de la desestimación del acto en cuestión trae aparejada una sanción directa e inmediata. Lo reactivo nuevamente aparece.

²⁹⁵ GARCÍA ESCOBAR, J.: “La Naturaleza Jurídica de la...”, *op. cit.*, p.135.

En este contexto debo mencionar la última reforma tributaria que hemos enfrentado. En ella, fue incorporada una serie de conductas como antecedentes que posibilitarían la aplicación de una denominada norma general Anti-Elusiva pasando a formar parte de nuestro Código Tributario. Adicionalmente, como es tradición en el sector impositivo nacional, la definición de ciertos aspectos pendientes fue entregada a la regulación que de ellos haga la autoridad administrativa y fiscalizadora tributaria (Servicio de Impuestos Internos) a través de Circulares.

Así, luego de las leyes n° 20.780 del 29.09.2014 (publicación) con fecha de vigencia diferida para el 01.10.2014; y n° 20.899, del 08.02.2015 (publicación), se han dictado varias Circulares relativas al nuevo sistema implementado; pero en relación con las normas Anti-Elusión incorporadas al Código Tributario en la Ley n° 20.780, se ha dictado la Circular n°65, del 23.07.2015, que atañe a los artículos 4 bis; 4 ter; 4 quáter; 4 quinquies; 26 bis; 100 bis; 119, y; 160 bis, todos del Código Tributario chileno, y al artículo 10, n°s. 1,2,3,4,11,26,27 y 29 del mismo Código.

Precisamente uno de los aspectos que ha resultado más controversial de dicha reforma es la incorporación al sistema tributario nacional de una Norma General Anti-Elusiva (N.G.A.), que en resumen permite al Servicio de Impuestos Internos (S.I.I.) impugnar las conductas de los contribuyentes en que, según dicho Servicio, se presenten el abuso de las posibilidades de configuración jurídica o la simulación.

La N.G.A., en opinión de quien escribe, viene a ratificar la distinción entre la evasión y la elusión, entendiendo que la evasión siempre tiene la carga de ilicitud que la hace perseguible y sancionable

²⁹⁶ GARCÍA ESCOBAR, J.: "La Naturaleza Jurídica de la...", *op. cit.*, p.135.

hasta el punto de constituir delito tributario; mientras que la elusión será ilícita cuando se cometa en fraude de ley o con abuso o simulación, pudiendo constituir delito tributario; todo lo cual es también expresión del principio de intervención mínima que le impone al legislador el deber de proteger los bienes jurídicos básicos y necesarios para una convivencia social pacífica, de manera tal que, cuando la persecución jurídica llega al ámbito penal, ha de ser de última aplicación.

Implícitamente se reconoce el carácter lícito que, prima facie, tiene la elusión; pero lamentablemente se insiste en hacerla perseguible o reprochable cuando por arte de la decisión reactiva del legislador pasa a ser considerada ilícita. Nótese que al ser ejecutada empleando, fraude a la ley, abuso de formas jurídicas, abuso de un derecho o simulación, es perseguible porque ha dejado de ser elusión tributaria para convertirse por la naturaleza de las cosas en evasión tributaria que siempre es ilícita.

No se trata de no perseguir lo ilícito sino de clarificar que la elusión tributaria es lícita, mientras que la evasión tributaria es la ilícita y por tanto reprochable y perseguible.

Es comprensible que, debido a la creatividad que han demostrado los sujetos que ejecutan la evasión tributaria (contribuyentes o no), la autoridad administrativa requiera de ciertos parámetros prácticos para identificar las figuras utilizadas en ese afán; pero su empleo excesivo puede poner en riesgo el principio de legalidad en materia tributaria privando de las certezas jurídicas necesarias al ciudadano que, si es contribuyente, estará inseguro del cuántum de su obligación tributaria, y si no lo es podrá convertirse en tal contribuyente de manera inadvertida. Luego, el ejercicio jurisdiccional se vuelve a presentar como

²⁹⁷ GARCÍA ESCOBAR, J.: "La Naturaleza Jurídica de la...", *op. cit.*, p.136.

fundamental para definir la licitud o ilicitud de las formas involucradas, sin embargo, la intervención de los Tribunales de Justicia, de ordinario, es requerida como último recurso y en materia de reproche de lo lícito por la conversión en ilícito, lamentablemente su participación podría ser cada vez más requerida perdiéndose el efecto pretendido por una reforma tributaria como la que se ha presentado.

Sin perjuicio de lo anterior, en un breve examen de los artículos incorporados al Código Tributario, surge que la Norma General Anti-Elusiva ha integrado un nuevo enfoque de nuestro ordenamiento tributario en el sentido de pretender cubrir las formas jurídicas actuales y las por venir que un contribuyente podría discurrir para eludir el nacimiento o pago de un impuesto.

En fin, haciendo un resumen de este aspecto de la Reforma Tributaria 2014-2015, es posible, entre otros alcances ^{298_299_300_301}, señalar lo siguiente:

- apresuramiento con que se hizo la reforma en general y la norma Anti-Elusiva en particular;
- adopción de una Norma General Anti-Elusiva;
- intento de imitar el artículo 13 de la Ley General Tributaria española del año 2003;
- indefiniciones cuya precisión quedó encomendada a la autoridad administrativa y fiscalizadora tributaria

²⁹⁸ YÁÑEZ VILLANUEVA, F.: “Análisis de la Nueva Cláusula General Antielusiva”, *Revista de Estudios Tributarios del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile*, n° 11, 2014, pp. 233 a 250.

²⁹⁹ VERGARA QUEZADA, G.: “Análisis Crítico de la Norma Antielusiva Genérica de la Ley n° 20.780”, *Revista de Estudios Tributarios del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile*, n° 12, 2015, pp. 149 a 179.

³⁰⁰ VERGARA WISTUBA, C.: “Opiniones de Carlos Vergara Wistuba sobre la Circular 65 del S.I.I. Relativo a Abuso y Simulación”, *Instituto Chileno de Derecho Tributario*, 2015, pp. 1 a 8, disponible en www.ichdt.cl

(S.I.I.);

- incorporación de un principio de interpretación de la ley tributaria según el cual se supone que los hechos que producen efectos tributarios son singularizables siempre; y que, además, la naturaleza jurídica de esos hechos es la que debe ser analizada por el intérprete tributario (primacía jurídica);
- el enfoque anterior, por una defectuosa redacción, aparentemente quedó dirigido solamente a la obligación tributaria sustantiva (la que genera tributos);
- no incorporación del contribuyente para aportar antecedentes o impugnar el proceso administrativo que concluye declarando a la existencia del abuso o de la simulación;
- no exclusión expresa de la analogía;
- obligación para la Administración Tributaria de reconocer la buena fe del contribuyente en vez de presumirla;
- vinculación de elusión y mala fe;
- preeminencia de las normas Anti-Elusivas especiales sobre la norma general Anti-Elusiva incorporada al sistema;
- establecimiento de hipótesis legales de abuso ininteligibles que requerirán interpretación y de una eventual reforma legal;
- transforma la simulación en una forma de elusión

³⁰¹ GARCÍA ESCOBAR, J.: "Sombras Chinescas se Otean en Lontananza: Cláusula o Norma General Antielusiva", *Instituto Chileno de Derecho Tributario*, 2015, pp. 1 a 5, disponible en www.ichdt.cl, visitado 12.08.2019.

- tributaria, con efectos equivalentes al abuso de formas jurídicas;
- incorporación de la dualidad “elusión lícita” – “elusión ilícita”.

II.3.- NOTAS SOBRE EL FRAUDE DE LEY TRIBUTARIA INTERNACIONAL.

Si bien es cierto la persecución del fraude de ley tributaria tiene una manifestación en el plano interno de los diferentes Estados, dada la importancia que la recaudación tributaria ofrece para ellos, no es menos cierto que el reproche interno ha motivado acciones a nivel internacional de ciertos contribuyentes (personas jurídicas), que a su turno han llevado a los Estados a la persecución al fraude de ley tributaria también en el ámbito internacional.

En este contexto, existen operaciones a nivel internacional a las cuales es aplicable la doctrina del fraude a la ley, toda vez que, atendida la magnitud de esas operaciones, las decisiones económicas en ellas involucran la búsqueda del menor costo posible integrando en ello el ahorro fiscal o tributario.³⁰²

Lo anterior resulta de alta consideración en países como el nuestro, con sistemas económicos abiertos tomando en cuenta la importancia que adquieren las operaciones internacionales; la actividad económica internacional; y el rol que en esa actividad cumplen las personas jurídicas y su forma de organización para incorporarse en esa actividad.

³⁰² PÉREZ ARRAIZ, J.: *El Fraude de Ley en...*, op. cit., p.113.

Por lo tanto, las administraciones tributarias despliegan su atención a la actividad económica internacional y sobre todo a las formas de organización jurídica de quienes intervienen en ella, despliegue que ha producido opiniones sobre el Derecho Tributario Internacional que van desde quienes lo consideran un límite a la soberanía estatal hasta quienes lo ven como una herramienta que pone de manifiesto la potestad tributaria de un Estado.³⁰³

La conducta que desarrollan los sujetos en el ámbito internacional para reducir o eliminar su carga tributaria, sin vulnerar la ley, recibe la denominación de "Planificación Fiscal Internacional"³⁰⁴, queriendo significar con ella que en la misma se utilizan coordinadamente normas de diferentes ordenamientos jurídicos para alcanzar un beneficio tributario, sin ir contra la ley.

Pero, sin embargo, puede acontecer que en dicho proceso se contraríe el espíritu de la norma internacional tributaria, contenida en convenios o tratados internacionales, siendo por lo mismo reprochable y perseguible. Por este motivo, cuando surge el fraude de ley tributaria internacional, las administraciones tributarias de diferentes Estados se ven en la necesidad de colaborar mediante la celebración de acuerdos y convenios internacionales.

En una Planificación Tributaria Internacional o Fiscal Internacional, hay mecanismos legales tanto en los países denominados paraísos fiscales, como en aquellos países con alta tributación, pero con convenios que reducen o eximen de dicho efecto en ese Estado³⁰⁵. En cualquiera de estos países la Planificación Fiscal Internacional enfrenta un escenario propicio para desarrollarse a través del aprovechamiento

³⁰³ PÉREZ ARRAIZ, J.: *El Fraude de Ley en...*, op. cit., p. 116.

³⁰⁴ PÉREZ ARRAIZ, J.: *El Fraude de Ley en...*, op. cit., p.115.

³⁰⁵ PÉREZ ARRAIZ, J.: *El Fraude de Ley en...*, op. cit., p.114.

de sus características y circunstancias, pero siempre habrá sujetos que busquen combinaciones que vayan más allá de solamente aprovechar el uso de las estructuras preexistentes y, en consecuencia, combinarán dichas estructuras con figuras que constituyen verdaderos mecanismos de elusión internacional.

Entre tales mecanismos se pueden señalar los que menciona y desarrolla PÉREZ ARRAIZ³⁰⁶, sin perjuicio que la creatividad en estas materias hará que surjan otros métodos, si es que no han surgido ya. Cabe señalar que este aspecto es objeto de permanente atención en foros internacionales y académicos en consideración a la importancia que está cobrando.

La nómina desarrollada por PÉREZ ARRAIZ³⁰⁷ incluye:

a) Cambio de Residencia. En este mecanismo, ciertas personas (naturales o jurídicas) fijan su residencia en países conocidos como Paraísos Fiscales con el fin claro y preciso de aprovechar la baja o inexistente tributación que ellos presentan.

b) Sociedades de Base. Son sociedades que se establecen entre una sociedad matriz y sus filiales extranjeras, para el desarrollo de una actividad económica efectiva o no efectiva.

A su vez, pueden ser sociedades base:

- de administración de activos;
- pivots financieros (financial pivots);
- de servicios u operaciones vinculadas a actividades comerciales y profesionales desarrolladas fuera del país en que está situada la sociedad base, de manera tal que esta sociedad

³⁰⁶ PÉREZ ARRAIZ, J.: *El Fraude de Ley en...*, op. cit., pp.123 a 143.

³⁰⁷ PÉREZ ARRAIZ, J.: *El Fraude de Ley en...*, op. cit., pp. 123 a 143.

base aparece como receptora de los rendimientos de dichas actividades.

En cuanto a los mecanismos de que se puede valer este tipo de sociedades para disponer de lo obtenido, estas pueden: reinvertirlo en un país distinto al de residencia del sujeto que invierte; reinvertirlo como préstamo a la empresa del contribuyente con pago de intereses deducibles; repatriar los beneficios en forma de dividendos no tributables; distribuir el producto como rendimientos de trabajo o disimulando pagos de servicios que no han sido realmente prestados; o transformar las rentas en plusvalías o ganancias de capital mediante diferentes operaciones jurídicas.

c) **Sociedades Conductoras o de Enlace.** Son sociedades que operan como sociedad intermedia para las anteriores y que son utilizadas como un verdadero “puente” para las rentas entre países de alta y baja tributación. Por definición requieren de países intermedios en los cuales operar y que se caracterizan por tener una interesante posición en materia de convenios para evitar la doble tributación internacional; una alta tributación inicial, pero con ventajas tributarias; situación política “estable”; y un sistema administrativo ágil y flexible.

A su turno, pueden valerse de las siguientes operaciones: intermediación en la cesión del uso de intangibles; intermediación financiera, u; operaciones a través de sociedades holding³⁰⁸.

³⁰⁸ Una sociedad holding, es de aquellas que tienen por objeto social, la tenencia de participaciones en otras sociedades teniendo además el control y la gestión de ellas, de manera que las sociedades controladas solamente se ocupan de ejecutar las operaciones económicas que le tocan según su propio giro o actividad.

d) Precios de Transferencia (transfer pricing). Realización de operaciones entre sociedades relacionadas, a precios distintos al precio de mercado.

e) Sociedades Cautivas de Seguros. Cuando no se permite rebajar a una sociedad el autoseguro, dicha sociedad crea su compañía aseguradora y contrata con ella el seguro.

f) Transportes Marítimos (shipping)

g) Subcapitalización (thin capitalitation)

Ante estas situaciones, los sujetos que buscan impedir o disminuir su carga tributaria operan valiéndose de las deficiencias legales de los diferentes ordenamientos o bien dando a las normas un fin distinto al que persiguen, vulnerando su espíritu (fraude de ley); pero además hacen uso de las características estructurales de los países en que actúan, combinando figuras comerciales y económicas con opacidades de distinto tipo (financieras; bancarias; de mercado accionario; cláusulas o acuerdos de confidencialidad).³⁰⁹

Así, las medidas para combatir y perseguir este comportamiento internacional que va más allá de una elusión, no pueden permanecer estáticas, ya que la proliferación de Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional (CDIs), ha servido adicionalmente para que los sujetos embarcados en la tarea de disminuir o evitar la tributación hagan abuso de los mismos desarrollando verdaderos algoritmos para dicha finalidad.

En los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional (CDIs), se incorporan cláusulas generales anti-abuso, lo que como procedimiento es necesario, aunque insuficiente. En dichas cláusulas se usan criterios tales como la transparencia; la exclusión de beneficios al

verificarse determinadas condiciones, o; gravar la renta en el país de residencia o de la fuente generadora, bajo ciertos supuestos acordados entre los Estados miembros³¹⁰.

Existen también ciertas normas o medidas Anti-Elusivas específicas, como por ejemplo, imputar rentas o rechazar deducciones de gastos (combate los precios de transferencia); la retención en el país de la fuente generadora de la renta a los no residentes que las obtienen; para perseguir la subcapitalización, aplicación del tratamiento subjetivo (usar como criterio las condiciones de mercado o de libre competencia imperantes en una economía) u objetivo (se establece una ecuación de razón o ratio entre capitales ajenos y capitales propios); invertir el "onus probandi" (se hace recaer el peso de la prueba u "onus probandi" en el contribuyente y no en el ente fiscalizador tributario); disposiciones que buscan la transparencia tributaria (por ejemplo las tipo "Subpart F", en alusión a su origen en U.S.A. en el año 1962); gravar por un cierto período de tiempo las rentas que obtienen los "expatriados"; incorporar normas disuasivas de la conducta de constituir sociedades con domicilio en paraísos fiscales; normas que impiden las operaciones ficticias de transferencia de activos al extranjero, o las operaciones con fondos de inversión "offshore".³¹¹

Se observa entonces que, ante la creación de nuevas conductas elusivas internacionales, los Estados buscan nuevas reglas que impidan el efecto de dichas creaciones, por lo que, reiterando una afirmación que he deslizado con anterioridad, este campo es dinámico y requiere de una permanente coordinación entre los diferentes Estados para concretar modelos de colaboración en el cierre y acortamiento de las brechas elusivas.

³⁰⁹ PÉREZ ARRAIZ, J.: *El Fraude de Ley en...*, op. cit., p.146.

III.- CONCLUSIONES PARCIALES.

1.- Las descripciones realizadas por el legislador tributario no abarcan todas las alternativas que pueden quedar incluidas en uno o más hechos gravados, lo que genera espacios que permiten al contribuyente desplegar conductas cuyo efecto es impedir el nacimiento de alguna obligación tributaria principal. Esos espacios de elusión tributaria son denominados brechas tributarias.

Las brechas tributarias permiten que las conductas elusivas vulneren indirectamente las normas jurídicas tributarias ya que, sin violar la letra de la ley si violan su espíritu, mientras que, por otra parte, debido al principio de buena fe, un sujeto pasivo puede escoger un modelo de negocios por sobre otro y el modelo elegido puede generar consecuencias tributarias; todo lo cual conduce a que la caracterización de la elusión tributaria implique necesariamente ciertos grados de complejidad.

Esta complejidad se expresa en que la faceta objetiva de las conductas que pueden ser tributariamente elusivas, exige que haya una forma de organización de los negocios de un sujeto a través de un acto o conjunto de actos jurídicos; que esa organización produzca el efecto de impedir el nacimiento de la obligación tributaria principal o de una menos gravosa; que el sujeto tenga la posibilidad de organizar sus negocios de otra forma por la cual optar, pero que si generará un hecho impositivo o uno más gravoso que el elegido; y que, al elegir, la única diferencia que se anote entre ambas formas de organización sea la consecuencia tributaria.

³¹⁰ PÉREZ ARRAIZ, J.: *El Fraude de Ley en...*, op. cit., p. 147.

³¹¹ PÉREZ ARRAIZ, J.: *El Fraude de Ley en...*, op. cit., p. 150.

2.- La complejidad anotada impone también un abordaje complejo para disminuir la elusión tributaria, lo que supone un sistema que incluya el rol de los entes fiscalizadores; el del legislador tributario, y el de los órganos jurisdiccionales.

Para contribuir a estrechar o suprimir las brechas que permiten la existencia de la elusión tributaria, el legislador tributario, la Administración Tributaria y los órganos jurisdiccionales requieren una permanente actualización en aspectos técnicos, procedimentales y jurídicos.

La técnica legislativa, los procedimientos fiscales y jurisdiccionales, y el ejercicio de la jurisdicción, imponen una permanente coordinación entre las respectivas autoridades para que la necesidad de recaudación fiscal se cumpla con pleno respeto de las garantías y derechos de los contribuyentes, sin olvidar que estamos en presencia de obligaciones jurídicas en el ámbito tributario y en el contexto de un Estado Democrático y Social de Derecho, y no ante un Fisco omnímodo.

3.- Las brechas en que transcurre la elusión tributaria son tanto de orden interno de los Estados como de carácter internacional. La existencia de posibilidades de elusión interna y de elusión internacional nos muestra la variabilidad que este asunto conlleva y la multiplicidad de situaciones que pueden surgir o que algunos contribuyentes pueden elaborar.

4.- El campo de desarrollo de la elusión tributaria, tanto interna como internacionalmente, es dinámico y requiere de una permanente coordinación entre los diferentes Estados para concretar modelos de colaboración en el cierre y acortamiento de las brechas elusivas, así como al interior de cada Estado se precisa de una interacción que ya

hemos mencionado y del despliegue de mejoramientos técnicos en el ámbito legislativo, administrativo y jurisdiccional.

CAPÍTULO III: NORMAS ANTI-ELUSIVAS.

- I.- ORIGEN DE LAS NORMAS ANTI-ELUSIVAS.

Desde la realidad legislativa, el Fisco o Hacienda, para enfrentar la elusión, ha hecho uso de las cláusulas Anti-Elusivas, entendiendo que ellas abren la posibilidad para que la autoridad califique a través del órgano fiscalizador tributario (Servicio de Impuestos Internos u otro similar) la organización que de su actividad económica efectúa un sujeto particular que no necesariamente será contribuyente, transformando a éste particular en contribuyente más allá de lo que la ley en principio permite o modificando el tipo de hecho impositivo inicialmente realizado.

Las cláusulas Anti-Elusivas constituyen una reacción legal a nivel de construcción de las normas tributarias. En ellas el legislador tributario pretende frenar la elusión bajo la idea de que es, al menos, indebida y perseguible.

En cuanto al origen de las normas Anti-Elusivas, puede aparecer extraño que tratándose de leyes se use la expresión "cláusulas Anti-Elusivas"; pero ello obedece a que surgieron vinculadas a los Tratados Internacionales para evitar la Doble Imposición y de esa nomenclatura se tomó el término "cláusula"³¹², existiendo así una clasificación que distingue entre cláusulas Anti-Elusivas domésticas (las fijadas unilateralmente por cada Estado) y las convenidas (aquellas que derivan de los convenios celebrados para evitar la doble imposición internacional).

³¹² GARCÍA NOVOA, C.: "Elusión y Evasión... *op. cit.*, p.6.

Ahora bien, en el plano interno de los diferentes Estados, se presenta en el último tiempo la coexistencia de las cláusulas Anti-Elusivas generales con las cláusulas Anti-Elusivas especiales y a veces solamente están presentes las especiales³¹³, pero sea cual sea la elección, cada Estado la efectúa según sus necesidades, lo que reitero deja abierta la puerta a la incerteza jurídica y a la arbitrariedad administrativa.

Las cláusulas Anti-Elusivas generales, siguiendo a CAYÓN GALIARDO³¹⁴, son más bien normas de rango legal que otorgan facultades a la autoridad administrativa tributaria, encargada de aplicar el derecho, para que califique o recalifique las formas jurídicas ejecutadas por el contribuyente incorporándolas al sistema tributario que estime pertinente, haciéndole aplicable a ese contribuyente dicho régimen tributario. Mientras que, en cambio, las especiales o particulares, son aquellas que combaten manifestaciones específicas de elusión; es decir surgen para transformar en hechos gravados situaciones que inicialmente no lo eran y que permitían eludir el tributo involucrado³¹⁵; ¿qué puede ser más reactivo que estos comportamientos del legislador?

Reiterando ciertas ideas ya mencionadas, me inclino por considerar que la elusión es lícita y por lo mismo debo cuestionar el uso de mecanismos de reproche contra ella porque vulnerarían la certeza jurídica; la legalidad tributaria; y entre otros aspectos, debo traer a colación nuevamente, el derecho a desarrollar cualquier actividad económica lícita, también por medios lícitos. Este derecho garantizado en la Constitución no debe ser entendido como fundamento de un derecho a la elusión, sino que se vincula con ella en cuanto la actividad económica,

³¹³ WAHN PLEITEZ, W.: "Elusión Tributaria y Normas Anti-Elusivas...", *op. cit.*, p. 63.

³¹⁴ CAYÓN GALIARDO, A.: "El Abuso de las Formas...", *op. cit.*, p.41.

³¹⁵ VALENZUELA BARAONA, J.C.: *Elusión Tributaria. Normas Anti-Elusivas y Facultades Fiscalizadoras...*, *op. cit.*, p. 66.

por más lícita que sea, debe respetar las normas que la regulan y para ello se requiere certeza y claridad jurídicas, ya que tiene como límites el bien común y los derechos de los trabajadores³¹⁶. Por ello el cuestionamiento a estas cláusulas apunta al carácter reactivo con que el legislador tributario las asume y construye, obviando que el bien común otorga facultades a la autoridad que no son absolutas: en un Estado de Derecho y Democrático (Social o no) no está facultada la autoridad para hacer cualquier cosa, ni legislar cualquiera norma, y si ocurriere, esa conducta puede tornarse en un abuso del derecho y bastante grave por no reconocer el contenido y consecuencias de las facultades involucradas.

Pero, en fin, no nos apartemos de la fiscalidad y su conducta tributaria.

En este sentido concuerdo con la crítica efectuada por GARCÍA ESCOBAR³¹⁷ respecto a las cláusulas Anti-Elusivas tanto generales como especiales. Sobre las cláusulas Anti-Elusivas generales señala: "Frente a la genérica facultad de recalificar, inherente a las potestades de comprobación de la Administración Tributaria, las potestades atribuidas mediante las cláusulas generales son orientadas exclusivamente a hacer frente a actos o negocios elusivos. A no dudarlo, las normas Anti-Elusivas restringen la libertad económica, para celebrar actos y contratos, misma que encuentra su fundamento en el Bien Común, ya que éste sin duda la puede limitar, ya que si bien el numeral vigésimo primero del artículo 19 de la Constitución Política de la República consagra la libertad para desarrollar actividades económicas, la propia disposición la restringe en cuanto la actividad no sea contraria a la moral, al orden público o a la seguridad nacional, respetando las normas

³¹⁶ NOGUEIRA ALCALÁ, H.: *Derechos...*, op. cit., p. 25.

³¹⁷ GARCÍA ESCOBAR, J.: "La Naturaleza Jurídica de la Elusión Tributaria", en *Revista de Derecho del Consejo de Defensa del Estado*, nº 13, diciembre 2005, pp. 123 a 140.

legales que la regulen.”³¹⁸. En este aspecto, la aplicabilidad de las normas Anti-Elusivas requiere de una clara enunciación en los supuestos de hecho (labor del legislador tributario) y que su utilización por la Administración y la judicatura tributarias sea con racionalidad jurídica; de lo contrario, la autoridad tributaria, a través del ente fiscalizador podría incurrir eventualmente en arbitrariedades por someter al contribuyente a lo que cada funcionario fiscalizador tuviere a bien entender por contenido y sentido de la norma, conduciendo a una configuración administrativa de la licitud o ilicitud de la conducta que no guarde relación con su contenido efectivo³¹⁹.

En el mismo sentido, ANGUITA OYARZÚN, para referirse a las debilidades de las normas Anti-Elusivas especiales recurre a los resultados de la Comisión Carter, señalando: “Así como la norma general anti elusiva, las normas especiales también han recibido críticas, entre las que destacan la imposibilidad de prever todas las actuaciones en fraude posibles, el peligro de que la legislación detallada llegue a crear nuevas oportunidades de fraude, o de la posible penalización de operaciones perfectamente legítimas, que estas normas puedan constituir auténticas hojas de ruta de los verdaderos defraudadores, y que introducen mayor complejidad en la legislación tributaria.”³²⁰.

Esta afirmación acerca de las cláusulas Anti-Elusivas especiales o particulares corrobora que en realidad ellas no son propiamente dicho cláusulas Anti-Elusivas, sino más bien casos en que se tipifican formas jurídicas que el legislador considera que tendrán efectos elusivos y que

³¹⁸ GARCÍA ESCOBAR, J.: “La Naturaleza Jurídica de la Elusión...”, *op. cit.*, p.135.

³¹⁹ ASOCIACIÓN VENEZOLANA DE DERECHO TRIBUTARIO, AVDT: “La Elusión Fiscal y los Medios Para Evitarla”, *Relatoría General de César García Novoa, Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) en Isla Margarita, Venezuela, Editorial AVDT-ILADT, 2008, pp. 85-86 y 94.

³²⁰ ANGUITA OYARZÚN, C.: *Los Retos en la Aplicación de las Cláusulas Anti-abuso por las Administraciones Tributarias Latinoamericanas y las Lecciones de la Experiencia Española y Europea*, VII Beca de Investigación CIAT/AEAT/IEF, Panamá, 2017, pp. 62-63.

se busca convertirlas preventivamente en infracciones, de tal manera que su vulneración más allá de la desestimación del acto en cuestión trae aparejada una sanción directa e inmediata. Lo reactivo nuevamente aparece.

En este contexto debo mencionar la última reforma tributaria que hemos enfrentado. En ella, fueron incorporadas una serie de normas generales Anti-Elusivas pasando a formar parte de nuestro Código Tributario. Adicionalmente, como es tradición en el sector impositivo nacional, la definición de ciertos aspectos pendientes fue entregada a la regulación que de ellos haga la autoridad administrativa y fiscalizadora tributaria (Servicio de Impuestos Internos) a través de Circulares.

Así, luego de las leyes nº 20.780 del 29.09.2014 (publicación) con fecha de vigencia diferida para el 01.10.2014; y nº 20.899, del 08.02.2015 (publicación), se han dictado varias Circulares relativas al nuevo sistema implementado; pero en relación con las normas Anti-Elusión incorporadas al Código Tributario en la Ley nº 20.780, se ha dictado la Circular nº 65, del 23.07.2015, que atañe a los artículos 4 bis; 4 ter; 4 quáter; 4 quinquies; 26 bis; 100 bis; 119, y; 160 bis, todos del Código Tributario chileno, y al artículo 10 en sus números 1, 2, 3, 4, 11, 26, 27 y 29.

Uno de los aspectos de dicha reforma es la incorporación al sistema tributario nacional de una Norma General Anti-Elusiva (N.G.A.), que en resumen permite al Servicio de Impuestos Internos (S.I.I.) impugnar las conductas de los contribuyentes en que haya abuso de las posibilidades de configuración jurídica o simulación; para lo cual dicho Servicio deberá recurrir al competente Tribunal Tributario y Aduanero³²¹.

COMISIÓN CARTER: *Informe de la Real Comisión de Investigación Sobre la Fiscalidad (Informe Carter)*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, pp. 554-556, 1975.

³²¹ Cabe señalar que el Servicio de Impuestos Internos ha evitado recurrir a este procedimiento y ha seguido utilizando las facultades más amplias que le otorga el Código Tributario y en especial las que le otorga el artículo 21 de dicho texto normativo que se traducen en que el peso de la

La N.G.A., en opinión de quien escribe, viene a ratificar la distinción entre la evasión y la elusión, entendiendo que la evasión siempre tiene la carga de ilicitud que la hace perseguible y sancionable hasta el punto de constituir delito tributario, y la elusión será ilícita cuando se cometa en fraude de ley o con abuso o simulación, pudiendo constituir delito tributario; todo lo cual es también expresión del principio de intervención mínima que le impone al legislador el deber de proteger los bienes jurídicos básicos y necesarios para una convivencia social pacífica, de manera tal que la persecución jurídica llegando hasta el ámbito penal ha de ser de última aplicación.

Se insiste en hacer perseguible o reprochable la elusión por decisión reactiva del legislador, en circunstancias que al ser ejecutada empleando fraude a la ley, abuso de formas jurídicas, abuso de un derecho o simulación, es perseguible porque ha dejado de ser elusión tributaria para convertirse por la naturaleza de las cosas en evasión tributaria que siempre es ilícita.

No se trata de no perseguir lo ilícito sino de clarificar que la evasión tributaria es la figura ilícita tributaria por definición y por tanto reprochable y perseguible, mientras que la elusión tiene además una faceta al menos discutible, independientemente de las definiciones reactivas del legislador tributario.

Es comprensible que, debido a la creatividad que han demostrado los sujetos que ejecutan la evasión tributaria (contribuyentes o no), la autoridad administrativa requiera de ciertos parámetros prácticos para identificar las figuras utilizadas en ese afán; pero su empleo excesivo puede poner en riesgo el principio de legalidad en materia tributaria privando de las certezas jurídicas necesarias al ciudadano que, si es contribuyente, estará inseguro del cuántum de su obligación tributaria,

prueba le corresponde al contribuyente, mientras que en el caso de la N.G.A. el onus probandi es de cargo del Servicio.

y si no lo es podrá convertirse en contribuyente de un tributo por un hecho que al ser recalificado se transforma en hecho impositivo. Luego, el ejercicio jurisdiccional se vuelve a presentar como fundamental para definir la licitud o ilicitud de las formas involucradas³²².

- II.- NOCIÓN, FUNDAMENTOS Y JUSTIFICACIÓN DE LAS NORMAS ANTI-ELUSIVAS.

Para abordar el aspecto de la idea, noción o concepto de las normas Anti-Elusivas, es necesario situarse en el contexto de las conductas perseguidas a través de ellas.

Claramente, las normas o cláusulas Anti-Elusivas son una de las medidas implementadas para actuar contra la elusión fiscal, y que, en palabras de GARCÍA NOVOA, "...pueden definirse, de modo muy genérico, como estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirán en la asignación a la Administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio o a aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir."³²³.

Como se puede apreciar, la noción transcrita nos da cuenta de la amplitud de unas normas de tales características, es decir conllevan un

³²² YÁÑEZ VILLANUEVA, F.: "Análisis de la Nueva Cláusula...", *op. cit.*, pp. 233-250.

VERGARA QUEZADA, G.: "Análisis Crítico...", *op. cit.*, pp. 149-179.

VERGARA WISTUBA, C.: "Opiniones de Carlos Vergara Wistuba...", *op. cit.*, pp. 1-8, disponible en www.ichdt.cl, visitada 09.09.2019.

GARCÍA ESCOBAR, J.: "Sombras Chinescas se Otean en Lontananza: Cláusula o Norma General Anti-Elusiva", *Instituto Chileno de Derecho Tributario*, 2015, pp. 1-5, disponible en www.ichdt.cl, visitado 09.09.2019.

³²³ GARCÍA NOVOA, C.: "Elusión y Evasión ...", *op. cit.*, pp. 4-5.

CALVO VÉRGEZ, J.: "Cláusula Anti-abuso Versus Fraude de Ley: ¿Dos conceptos semejantes en la Ley General Tributaria?", *Crónica Tributaria*, Madrid, nº 123, 2007, p. 23.

cierto debilitamiento de la seguridad jurídica³²⁴, que debe ser corregido o evitado por la intervención del órgano jurisdiccional respectivo que aplique el bagaje de principios jurídicos que tan delicada operación requiere.

El encuadramiento jurídico de este tipo de soluciones es el camino más prudente para su aplicación, tal como lo ha sido para la aplicación de otras formas de persecución de la elusión fiscal, entendiendo como lo hace CALVO VÉRGEZ que el procedimiento elusivo puede gozar de una legitimidad formal que no garantiza la licitud del resultado³²⁵.

La descripción de las conductas elusivas ofrece un primer aspecto que puede resultar complejo ya que suele tratarse una combinación de estructuras jurídicas lícitas que tiene como finalidad la no ejecución de un hecho gravado o la ejecución de alguno que sea menos gravoso en términos impositivos, lo que debe apreciarse en términos de resultado más que de voluntad o intención ya que bien puede acontecer que la combinación de estructuras jurídicas se haga para un mejor resultado comercial y no para un fin elusivo. Y he aquí el problema: ¿cómo perseguir una estructura comercial que combina elementos jurídicos para un mejor resultado económico? Por ejemplo, si un comerciante obtiene mejores precios de sus proveedores a través de una combinación de productos y servicios, ¿puede esa combinación ser considerada por sí sola elusiva? Precisamente por esta característica cada caso deberá analizarse según sus circunstancias, lo que eventualmente podría alejarnos de la igualdad en el tratamiento que el Estado y sus organismos deben otorgar a los contribuyentes.

³²⁴ PÉREZ ARRAIZ, J.: "El art. 15 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)", en *Tratado Sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, dirigido por Martínez Pisón, J. A.; Collado Yurrita, M.A., y; Zornoza Pérez, J.*, Edit. ARANZADI, de Thomson Reuters, España, 2010, p. 508.

³²⁵ CALVO VÉRGEZ, J.: "Cláusula Anti-abuso...", *op. cit.*, p. 24.

Lo anterior conduce a poner un acento en el procedimiento que se debe utilizar. Una combinación de formas jurídicas puede resultar elusiva en un caso y no serlo en otro, por lo que se debe velar por el respeto a las garantías de un justo y racional procedimiento o debido proceso. Para ello debe existir un órgano que resuelva las diferencias entre la autoridad tributaria y los contribuyentes; un proceso con formas de inicio; notificaciones; plazos; bilateralidad de la audiencia; recursos procesales claros y con plazos acotados; efectos de las resoluciones que permitan a los contribuyentes y al fisco conocer las posibles consecuencias del eventual resultado del procedimiento incoado. Sin embargo, lo anterior será garantía para el contribuyente más pequeño en la medida que las estructuras económicas y sociales permitan una aplicación justa y no abusiva ni discriminatoria³²⁶.

³²⁶ Al referirme a este aspecto lo hago teniendo en mente ciertos casos que más bien constituyen delitos tributarios que han ocurrido en Chile con motivo del financiamiento irregular o ilegal de la política en el denominado caso Penta: una empresa que financió a políticos simulando prestaciones de servicios inexistentes y que culminó con la “condena” para los principales ejecutivos y propietarios de asistir a clases de ética; y en otros casos similares aunque se inició la persecución por el Ministerio Público la titularidad de la acción para querellarse por delito tributario la tiene hasta hoy el S.I.I. (órgano fiscalizador de los tributos internos chileno), entidad que no dedujo querellas por dichos ilícitos hasta que prescribieron las acciones penales para ello (casos SOQUIMICH y otros, demasiados). Por contrapartida a un comerciante en el sur de Chile se le objetó una operación similar a las que no fueron perseguidas en el caso de los grandes contribuyentes y si se dedujo querrela en su contra. Otro caso, en Chile, lo constituyen los denominados “perdonazos” de multas e intereses para las megaempresas versus la no aplicación del mismo mecanismo para los pequeños contribuyentes. Cabe agregar que en los casos Penta y SOQUIMICH, los fiscales que iniciaron la investigación y que estaban por deducir querrela por los otros ilícitos que detectaron fueron removidos de esos casos y finalmente presentaron su renuncia al Ministerio Público por no estar de acuerdo con la limitación que su superior jerárquico le impuso a la investigación. Los casos mencionados ponen de manifiesto que una autoridad fiscal que se autolimita en función de favorecer a los sujetos particulares con mayor poder en la sociedad va construyendo conductas de abuso al interior de una sociedad desvirtuando el rol del Estado y debilitando los fundamentos de su existencia, después de todo el Estado surgió para evitar los abusos y tal parece que en ciertas latitudes está deviniendo en autor y favorecedor de los mismos. Sobre el particular se puede revisar el libro “La Máquina Para Defraudar”, de la profesora María Olivia Mönckeberg, publicado en el año 2015, por Sello Debate de la Editorial Penguin Random House. Cabe agregar que la opinión contraria la ha sostenido el centro de estudios Libertad y Desarrollo, entidad que en su publicación Temas Públicos nº 1198, del 20 de marzo del año 2015, trató el tema bajo el título CASOS PENTA, CAVAL Y SOQUIMICH: ESTADO DE DERECHO DEBILITADO, en el cual sostuvo que: “Los casos Penta, Caval y SQM han instalado peligrosamente una dinámica de caza de brujas, donde no existe precisión conceptual en el análisis o un examen de mérito, objetivo, desapasionado, ante los hechos concretos de cada arista que está siendo investigada; en algunos casos, el Ministerio Público y el SII han mostrado tener

Las normas Anti-Elusivas pretenden estrechar las brechas entre las conductas de los sujetos contribuyentes y el efecto elusivo que pueden tener algunos de esos comportamientos.

En el capítulo anterior consignamos que la elusión tiene ciertas notas características, una de las cuales dice relación con la celebración o ejecución de uno o más actos jurídicos cuyo efecto central es impedir el nacimiento de la obligación tributaria respectiva. También hemos indicado que debe existir la posibilidad para que el contribuyente use otro acto o grupo de actos que no produzcan el efecto elusivo de que se trate. Estos son aspectos que deben ser abordados por las normas Anti-Elusivas, de tal manera que la complejidad de la situación tenga una respuesta que entregue al contribuyente normas conocidas y con cierta precisión; cierta precisión porque una norma Anti-Elusiva no puede abarcar todas las posibles figuras de elusión que pretende impedir.

Una mejora permanente en la técnica legislativa para construir la norma Anti-Elusiva es insoslayable y para lograrlo el legislador tributario debe estar atento a las variaciones en las conductas elusivas de los

antecedentes sólidos y una conducta apegada a la ley y a sus prácticas pasadas, en otros, no. Tanto la legislación tributaria como la penal son ámbitos donde las garantías a los ciudadanos – contribuyentes o imputados– son particularmente intensas dado el poder coercitivo que enfrentan por parte del Estado.”, y agregó que existía en esos casos una serie de libertades civiles debilitadas. Sobre este artículo en cuestión cabe preguntarse por qué se sostuvo que había debilitamiento del debido proceso y de la legalidad tributaria en esos casos y no en otros, y , por cierto, menciona la atribución del S.I.I. para deducir querrela reforzando la idea de la exclusividad que para ello tiene ese Servicio, en los siguientes términos: “El Código Tributario establece en su artículo 162 que, las investigaciones de hechos constitutivos de delitos tributarios sancionados con pena privativa de libertad sólo podrán ser iniciadas por denuncia o querrela del Servicio, como asimismo que la querrela podrá también ser presentada por el Consejo de Defensa del Estado, a requerimiento del Director del SII. En el caso de SQM el hecho de que no exista aun querrela o denuncia por parte del SII que habilite al Ministerio Público a actuar, lo ha obligado a utilizar fórmulas poco ortodoxas, indirectas, para buscar esquivar esta restricción; en concreto, ha apelado a la normativa del Código Procesal Penal relativa a la entrega de información entre autoridades, entregándole un plazo de 48 horas al SII, el que ha anunciado que entregará toda la información requerida. Se trata de un precedente peligroso que, en la práctica, desactiva la habilitación expresa del artículo 162 citado, transformándose en una suerte de incautación de facto.”. En fin, las diferencias en el tratamiento para unos y otros casos permiten apreciar de este aspecto no es pacífico y que debe ser abordado precisamente para evitar que la aplicación de la potestad discrecional de la Administración Fiscal no derive en arbitrariedad, abuso o tratamiento desigual ante la ley.

contribuyentes nutriéndose de los análisis que al efecto sean realizados desde los centros de estudios o de las unidades de estudios de las dependencias fiscales que se ocupan de la fiscalización tributaria.

El acopio de experiencias provenientes del levantamiento de información de campo y de sus efectos tributarios, es un insumo verdaderamente central para que las políticas y proyectos en materia de combate a la elusión puedan ser más acertados. Estos antecedentes facilitarán la coordinación dentro del Estado y entre Estados para que las normas Anti-Elusivas puedan lograr sus fines de manera más efectiva y eficiente.

Una norma Anti-Elusiva, tendrá que ser diseñada para enfocarla en la detección de las figuras elusivas y en la forma de desarticularlas.

En el caso de una norma general Anti-Elusiva, el legislador tributario construirá una descripción de los actos jurídicos o económicos que sean susceptibles de impedir el nacimiento de la obligación tributaria, y aquí ya nos encontramos con un problema: un acto jurídico o la combinación de algunos de ellos no son necesariamente realizados para eludir tributos. Por lo mismo, habrá que esperar a revisar el efecto de esa opción y compararlo con la posibilidad cierta (no eventual) de que con otra forma de desarrollo del modelo de negocios no se produzca el efecto elusivo. Una vez que el fiscalizador tributario constate que existe efecto elusivo, podrá encuadrar las operaciones en aquellas que realmente correspondan y dejará sin efecto las que se efectuaron elusivamente.

Empero, esta aplicación requerirá que el contribuyente pueda manifestar su parecer discordante con lo que el ente fiscalizador tributario afirma. Esta necesidad, vuelve exigible un justo y racional procedimiento (o debido proceso) con al menos un tercero jurisdiccional que resuelva, con unos ciertos plazos, con medios probatorios, recursos procesales, en definitiva, una batería de requerimientos que son

exigidos por el equilibrio que se debe lograr entre las pretensiones de la Administración Fiscal y los derechos y garantías de los contribuyentes dentro de un Estado Social y Democrático de Derecho.

La aplicación de una norma Anti-Elusiva siempre requerirá de una coordinación entre el legislador tributario al crear la norma Anti-Elusiva (y aun antes al crear la norma que resulta eludida), el administrador y fiscalizador tributario, y el órgano jurisdiccional que resuelva las diferencias. Esta coordinación no significa que exista necesariamente coincidencia o disidencia, sino que exista un sistema para que, con las debidas garantías se disminuyan las brechas en estas situaciones.

Las descripciones demasiado amplias no son útiles como tampoco lo son aquellas que dejan fuera las descripciones anexas derivadas de las principales.

Las normas Anti-Elusivas, se fundan en que existe algún ingreso fiscal por tributos que no se devengó debiendo haberlo sido y ello debido a que se ejecutaron organizaciones de negocios que impidieron el nacimiento de la obligación tributaria porque no ejecutaron el hecho gravado en circunstancias que para lograr el objetivo económico del sujeto se debería haber ejecutado el hecho gravado. Esa forma artificiosa de impedir la ejecución del hecho gravado es la que se persigue, y es perseguida porque priva de ciertos ingresos tributarios al Fisco artificialmente.

- III.- CLASES DE NORMAS ANTI-ELUSIVAS.

Las cláusulas Anti-Elusivas se pueden clasificar en generales y en especiales³²⁷. Existirían, además, unas "normas Anti-Elusivas

³²⁷ YÁÑEZ VILLANUEVA, F.: "Análisis de la Nueva Cláusula..." *op. cit.*, p. 235.

sectoriales³²⁸ que corresponderían a una formulación general, pero para ser aplicada a un ámbito limitado³²⁹.

De acuerdo con la definición ya citada, se afirma que la diferencia entre las clases de cláusulas Anti-Elusivas pasa por el "...grado de precisión con el que se haya estructurado su presupuesto de hecho..."³³⁰, de manera tal que las cláusulas generales Anti-Elusivas gozarían de una formulación más amplia en el aspecto fáctico descrito en la norma.

En el mismo sentido anterior, PÉREZ ARRAIZ destaca que las cláusulas generales apuntan a un número indeterminado de supuestos y que son construidas con supuestos de hecho amplios, y como consecuencia, la Administración queda en situación de aplicar una serie de potestades para prescindir del acto o negocio ejecutado y someter lo actuado a la regla tributaria que se quiso omitir³³¹, combatiendo así las consecuencias del resultado elusivo.

Por otro lado, en las cláusulas Anti-Elusivas ad-hoc, especiales o específicas, también se les denomina preventivas o de corrección ya que realizan descripciones concretas y en ese sentido más bien corresponden a la descripción de actos o negocios jurídicos que pueden producir consecuencias de elusión fiscal que son fiscalizados o controlados de manera preventiva respetando el principio de legalidad tributaria sin un ámbito de discrecionalidad que pueda desembocar en

³²⁸ YÁÑEZ VILLANUEVA, F.: "Comunicación a la ILADT: La Elusión Fiscal y los Medios Para Combatirla", en *Relatoría General de César García Novoa de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) en Isla Margarita, Venezuela, 2008, p. 83.

³²⁹ PISTONE, P.: *Abuso del...*, *op. cit.*, pp. 103 y ss.

³³⁰ BAHÍA ALMANSA, B. y CRUZ PADIAL, I.: "Cláusulas Anti-Elusivas Generales Versus Cláusulas Particulares. El artículo 15 de la LGT.", en *Tratado Sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, dirigido por Martínez Pisón, J. A.; Collado Yurrita, M.A., y; Zornoza Pérez, J.*, Edit. ARANZADI, de Thomson Reuters, Cizur Menor, Navarra, España, 2010, p. 488.

³³¹ PÉREZ ARRAIZ, J.: "El art. 15 de...", *op. cit.*, p. 509.

arbitrariedad porque hay descripción típica previa con sanción incorporada³³².

En el caso de las denominadas normas Anti-Elusivas sectoriales, ellas parecen apuntar a una cierta casuística ya que poseen una descripción típica que es propia de las normas Anti-Elusivas generales, pero su aplicación es definida en la propia ley solamente para un cierto ámbito y no para una amplitud de escenarios indeterminados³³³.

En este punto, conviene señalar que las diferentes normas Anti-Elusivas, no se agotan ni podrían agotarse en las mencionadas, toda vez que en la medida que surgen nuevas brechas de elusión, el legislador tributario de cada Estado tenderá a crear la norma que pueda cubrir esa brecha. Por ello, revisar la estructura de las normas Anti-Elusivas, debe considerar la descripción típica, respetando el principio de legalidad y la consecuencia jurídica de dicha descripción. Es decir, si bien la certeza jurídica impone al legislador tributario la necesidad de una descripción apropiada y motivada, la interpretación de los órganos jurisdiccionales no quedará al margen de las normas Anti-Elusivas; la labor de la judicatura sigue siendo necesaria para propender al equilibrio entre las potestades fiscales y el ejercicio de los derechos del contribuyente en especial y del ciudadano en general.

Retomando el encasillamiento de normas Anti-Elusivas, resulta interesante la aproximación de WAHN PLEITEZ, quien considera que para abordar el contenido de las normas Anti-Elusivas hay que distinguir entre dos familias jurídicas: la romanista o continental (la caracteriza por el predominio del sistema de norma general Anti-Elusiva) y la del Common Law o anglosajona (la vincula a las normas Anti-Elusivas preventivas y al uso de criterios jurisprudenciales)³³⁴.

³³² WAHN PLEITEZ, R.: "Elusión Tributaria y Normas Anti-Elusivas...", *op. cit.*, p. 56.

³³³ BAHÍA ALMANSA, B. y CRUZ PADIAL, I.: "Cláusulas Anti-Elusivas Generales...", *op. cit.*, p. 488.

³³⁴ WAHN PLEITEZ, R.: "Elusión Tributaria y Normas Anti-Elusivas...", *op. cit.*, pp. 57 - 61.

La categorización de WAHN PLEITEZ, permite una forma de aproximarse a las cláusulas Anti-Elusivas, pero no significa que con ella se agote el contenido de estas ya que, generales o no, las normas Anti-Elusivas requieren de un supuesto típico cuya forma de aplicación variará de acuerdo con las necesidades y potestades fiscales de cada Estado más allá de la familia jurídica en la que se participe.

Para abordar la elusión tributaria, se requiere tomar en consideración la clase de norma Anti-Elusiva de que se trate en cada caso, pero también se necesita un cierto pragmatismo en la elección de los instrumentos jurídicos a emplear; esto no significa dejar de lado la juridicidad y la certeza jurídica, sino más bien agregar la riqueza jurídica de una familia jurídica para beneficio de la otra, en la medida que sean compatibles con los respectivos sistemas jurídicos para ejercer las potestades fiscales de un Estado u otro.

- IV.- APLICACIÓN ACTUAL DE LAS NORMAS ANTI-ELUSIVAS EN NORMAS INTERNAS DE LOS ESTADOS.

Las normas Anti-Elusivas, tal como ya se ha indicado poseen su nacimiento en los Convenios sobre Doble Imposición o Doble Tributación y, a partir de la elección interna de sus reglas, los Estados suscriptores se han visto en la necesidad jurídica de adaptar su legislación interna al cumplimiento de dichos C.D.I., lo que ha ido conduciendo paulatinamente a la práctica de implementar normas internas sin necesidad de que exista para ello un C.D.I. que lo dirija o imponga.

Es decir, una reglamentación que fue iniciada en los Convenios Internacionales se fue transformando en una necesidad del Derecho Interno de los Estados ya que, la gestión fiscal y las transacciones comerciales internacionales, la convirtieron en una variable a considerar

dentro de las relaciones económicas e impositivas de los sujetos privados y públicos.

En la actualidad, todavía es posible distinguir entre las normas propias de los C.D.I. y las normas Anti-Elusivas internas propias de cada Estado³³⁵. Su coexistencia permite abordar de mejor manera el fenómeno de la elusión tributaria.

En cuanto a la aplicación de las normas Anti-Elusivas del Derecho Interno de cada Estado, las tendencias iniciales se han mantenido en cuanto al tipo de instrumento jurídico empleado. Así, Alemania continúa en la senda de perseguir el abuso de formas jurídicas, que según la Corte Constitucional Federal es un "...instrumento eficaz para controlar la elusión fiscal, al reducir la libertad contractual, pero sin afectar el principio de legalidad."³³⁶

En el caso de España, el artículo 15 de la Ley General Tributaria, ha optado por un cambio respecto a lo que existía hasta el año 2003. Hasta ese año, la norma utilizada era el artículo 24, que usaba como noción base la de fraude de ley y que al decir de PÉREZ ARRAIZ, si solamente se hubiera suprimido esa disposición "..., su ausencia no se habría apreciado en la práctica."³³⁷, ya que, según el mismo autor, una de sus principales características era "...precisamente su inaplicabilidad..."³³⁸.

En el caso del mencionado artículo 15 de la Ley General Tributaria, el legislador tributario español se ha inclinado por la fórmula "Conflicto en la Aplicación de la Norma Tributaria"³³⁹, calificándola como aquel conflicto que existe "...cuando se evite total o parcialmente la realización

³³⁵ GIULIANI FONROUGE, C.M.: *Derecho Financiero, Volumen II, op. cit.*, pp. 301-303.

³³⁶ WAHN PLEITEZ, R.: "Elusión Tributaria y Normas Anti-Elusivas...", *op. cit.*, pp. 57 - 61.

³³⁷ PÉREZ ARRAIZ, J.: "El art. 15 de...", *op. cit.*, p. 512.

³³⁸ PÉREZ ARRAIZ, J.: "El art. 15 de...", *op. cit.*, p. 511.

³³⁹ Art. 15 Ley General Tributaria. BOE, España, 2018, en www.boe.es, visitada en 12.09.2019.

del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:³⁴⁰

“a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.”³⁴¹

“b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.”³⁴²

Si bien el conflicto lo declara la Administración, ello requiere de un previo informe de la denominada Comisión Consultiva, expediente que recibe la denominación de “Informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria” y que regula el artículo 159 de la misma Ley General Tributaria.³⁴³

La norma en cuestión comprende actos o negocios que sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado que se logra y que, además, al utilizar esos actos o negocios no se generen efectos jurídicos o económicos relevantes diversos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran conseguido con los actos o negocios usuales o propios. A su vez, el conflicto de norma se presentará en la medida que, con los antedichos actos o negocios, “...se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria...”³⁴⁴.

Sin perjuicio de ser considerada como un avance, la norma como todo en el ámbito jurídico ha dado lugar a discusiones de distinto tipo³⁴⁵.

³⁴⁰ Art. 15 Ley General Tributaria. BOE, España, 2018, en www.boe.es, visitada en 12.09.2019.

³⁴¹ Art. 15 Ley General Tributaria. BOE, España, 2018, en www.boe.es, visitada en 12.09.2019.

³⁴² Art. 15 Ley General Tributaria. BOE, España, 2018, en www.boe.es, visitada en 12.09.2019.

³⁴³ Art. 159 Ley General Tributaria. BOE, España, 2018, en www.boe.es, visitada en 12.09.2019.

³⁴⁴ Art. 15.1 Ley General Tributaria. BOE, España, 2018, en www.boe.es, visitada en 12.09.2019.

³⁴⁵ PÉREZ ARRAIZ, J.: “El art. 15 de...”, *op. cit.*, p. 519.

BAHÍA ALMANSA, B. y CRUZ PADIAL, I.: “Cláusulas Anti-Elusivas Generales...”, *op. cit.*, p. 500.

GARCÍA NOVOA, C.: *La Cláusula... op. cit.*, p. 370.

CALVO VÉRGEZ, J.: “Cláusula Anti-abuso...”, *op. cit.*, p. 25.

En buenas cuentas se trata de una cláusula anti-abuso que al decir de PÉREZ ARRAIZ combina "... la falta de una motivación económica distinta del ahorro fiscal y la utilización de actos o negocios artificiosos."³⁴⁶, y es anti-abuso de formas jurídicas, es decir persigue formas jurídicas (combinadas o no) que son reales y en las que no hay simulación o engaño, pero en que la principal motivación económica es el ahorro fiscal³⁴⁷.

Diverso es el caso de Francia, en que la normativa para perseguir el abuso del derecho tuvo origen en el Derecho Privado, o más específicamente en los principios del Derecho Civil, de manera que, con la expresión "abus de droit" abarca tanto el abuso de derechos privados como la elusión de la ley, y en este último aspecto, la doctrina y jurisprudencia francesas han establecido que en el caso del "abus de droit" aplicado a la doctrina "fraus legis" incluye al abuso de derechos privados; a la elusión de la ley, y al "fraude à la loi"³⁴⁸. Su aplicación en el derecho tributario francés ha transcurrido desde una interpretación más bien restrictiva a una más amplia³⁴⁹ en que fue incluida la realización de actos elusivos como hipótesis de abuso de derecho³⁵⁰, situación que se generó debido a que existe una "...presunción general de que los acuerdos contractuales, incluso entre partes vinculadas, son genuinos y vinculantes, siempre que establezcan obligaciones recíprocas"; pero esa presunción puede ser atacada si su única finalidad es la obtención de beneficios fiscales³⁵¹. Es más, desde 1981, el Conseil

³⁴⁶ PÉREZ ARRAIZ, J.: "El art. 15 de...", *op. cit.*, p. 520.

³⁴⁷ FALCÓN y TELLA, R.: "El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción", *Revista Técnica Tributaria*, nº 31, Madrid, 1995, p.72.

³⁴⁸ AUSTRY, S. y GUTMANN, D.: "L'état de l'abus de droit et de la fraude à la loi", *Option Finance*, 2009. En <https://cms.law/fr/FRA/Publication/L-ete-de-l-abus-de-droit-et-de-la-fraude-a-la-loi>, visitado 13.09.2019.

³⁴⁹ WAHN PLEITEZ, R.: "Elusión Tributaria y Normas Anti-Elusivas...", *op. cit.*, p. 59.

³⁵⁰ PREBBLE, Z. y PREBBLE, J.: "Comparando la Norma Anti-Elusiva General de la Ley del Impuesto a la Renta con la Doctrina de Abuso de Derecho del Civil Law (Parte I)", en *Revista Ius et Veritas*, nº 50, julio 2015, p.168.

³⁵¹ PREBBLE, Z. y PREBBLE, J.: "Comparando la Norma...", *op. cit.*, p.168.

d'Etat (Corte Administrativa Suprema de Francia) ha resuelto que una situación de abuso de derecho será tal cuando (en el caso de una simulación) los documentos que el contribuyente utilice o produzca sean ficticios, o bien no aparezca razonable que su objetivo único e intencional no es reducir o eludir tributos³⁵².

Alemania, recurre al esquema de perseguir el abuso de formas jurídicas, de manera tal que, en la Sección 42 del Código Tributario Alemán (o artículo S 42 de dicho Código Tributario), se establece que el contribuyente debe tributar por la verdadera sustancia económica de la transacción y no por la forma artificial utilizada³⁵³. Lo complejo de establecer lo anterior se presenta porque la Administración Tributaria deberá probar que el contribuyente se ha valido de negocios inadecuados³⁵⁴ en relación con los fines para los cuales se utilizan habitualmente esos negocios; y en caso de que por este método se haya establecido la presencia del abuso de las formas jurídicas, la obligación tributaria del contribuyente lo será respecto de la estructura o forma jurídica adecuada y no respecto de la forma jurídica de la cual se ha hecho abuso porque no fue adecuada³⁵⁵.

Italia ofrece un especial panorama ya que, durante un tiempo prolongado construyó un sistema en que se persigue el abuso del derecho mediante un régimen de normas Anti-Elusivas preventivas y correctivas; más tarde, el Tribunal de Casación Italiano con diferentes sentencias³⁵⁶ fue derivando a la aplicación de una suerte de norma general anti abuso, tal como indicó en un fallo del año 2006, al señalar: "Aunque no existe una cláusula general anti abuso en el ordenamiento

³⁵² PREBBLE, Z. y PREBBLE, J.: "Comparando la Norma...", *op. cit.*, p.170.

³⁵³ PREBBLE, Z. y PREBBLE, J.: "Comparando la Norma...", *op. cit.*, p.158.

³⁵⁴ WAHN PLEITEZ, R.: "Elusión Tributaria y Normas Anti-Elusivas...", *op. cit.*, p. 57.

³⁵⁵ MATUS FUENTES, M.: "La Elusión Tributaria y su Sanción en la Ley nº 20.780. Hacia un Concepto de Negocio Jurídico Elusivo", en *Revista Ius et Praxis*, nº 1, 2017, p. 71.

³⁵⁶ TRIBUNAL DE CASACIÓN ITALIANO: *Sentencias nº 20398 y nº 22932, del 2005; y nº 22023, todas del 2006.*

tributario italiano, no puede negarse la presencia de un principio general que puede inferirse de las fuentes comunitarias y del concepto de abuso del derecho desarrollado por la jurisprudencia comunitaria, según el cual, no se pueden obtener beneficios de operaciones emprendidas y llevadas a cabo con la única finalidad de obtener un ahorro fiscal.”³⁵⁷.

Según PUOTI esta sentencia del Tribunal de Casación Italiano, posee la particularidad de que, en ella, por primera vez se recurrió a la aplicación directa del principio del abuso de derecho como un principio comunitario³⁵⁸. Sin embargo, en el año 2008, mediante las sentencias nº 3055; nº 3056, y; nº 3057, el Tribunal de Casación Italiano, estableció que “...no puede fundamentarse un principio general Anti-Evasión fiscal en la jurisprudencia comunitaria, cuando nos encontramos ante tributos no armonizados (por ejemplo, los impuestos sobre la renta o el impuesto de registro), sino que tal principio encuentra su fundamento “...en los propios principios constitucionales que informan el ordenamiento tributario italiano y, en especial, en los principios de capacidad contributiva y progresividad de la imposición que recoge el artículo 53 de la Constitución italiana”.³⁵⁹⁻³⁶⁰

Sin perjuicio de lo anterior, en dicha sentencia, se acoge la posibilidad de fundar un principio general Anti-Evasión fiscal en la Constitución italiana, con lo que el temor subyacente de transgredir el principio de certeza jurídica tiende a diluirse en la medida que se cumpla con los principios constitucionales tributarios.

³⁵⁷ TRIBUNAL DE CASACIÓN ITALIANO: *Sentencia nº 10352*, de 5 de mayo de 2006.

³⁵⁸ PUOTI, G.: “El Abuso del Derecho en la Normativa Fiscal Italiana Reciente”, en *Revista Nueva Fiscalidad*, nº 3, 2017, p. 69.

³⁵⁹ PUOTI, G.: “El Abuso del Derecho...”, *op. cit.*, p. 71-73.

³⁶⁰ Cabe agregar que, según PUOTI, en el año 2012, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), en sentencia de 29.03.2012, declaró en el mismo sentido, con el límite de acatar el respeto a los principios generales y a las libertades fundamentales del Derecho comunitario.

En el presente, existe el artículo 10 bis del Estatuto de los Derechos del Contribuyente³⁶¹ que incorporó una norma anti-abuso general que es aplicable a los tributos armonizados y también a los no armonizados, con lo que ya no se necesita una nómina especial de operaciones. En este nuevo esquema, FRANCO GALLO³⁶², esgrime la doctrina según la cual este artículo 10 bis sostiene la idea de “operación carente de contenido económico” que pondría a la legislación italiana en la misma línea de la “no idoneidad de la operación” para generar efectos significativos no fiscales³⁶³. Finalmente, en este esquema italiano, en lo que dice relación con la dimensión penal de una o varias operaciones declaradas abusivas, se ha excluido tal posibilidad, pero dejando a salvo la aplicación de sanciones administrativas cuando corresponda según las circunstancias y requisitos para ello³⁶⁴.

El caso de Brasil viene a resultar interesante porque, aparentemente, está en la tendencia de la Norma General Anti-Elusiva. Hay que tener presente que si bien, tiene una definición de N.G.A. vigente desde 1988 ella tuvo recién un correlato normativo expreso en la Ley 104/2001 que incluyó en el artículo 116³⁶⁵ del Código Tributario

³⁶¹ Por Ley de Delegación fue dictado el Decreto Legislativo nº 128 del 05.08.2015, que incorporó al Estatuto de Derechos del Contribuyente, el artículo 10 bis mencionado. Dicho Decreto Legislativo, también integró la noción de abuso del derecho como una o más operaciones carentes de contenido económico que, aunque respetan las normas tributarias formalmente, dan lugar a un trato fiscal favorable que resulta improcedente.

³⁶² GALLO, F.: “L’Abuso del Diritto Nell’Art.6 della Direttiva 2016/1164/UE e Nell’Art. 10-bis dello Statuto dei Diritti del Contribuente: Confronto fra le due Nozioni”, *Revista Rassegna Tributaria*, 2018, pp. 271-277.

³⁶³ GALLO, F.: “La Nuova Frontiera dell’Abuso del Diritto in Materia Fiscale”, *Revista Rassegna Tributaria*, 2015, p. 1330.

³⁶⁴ PUOTI, G.: “El Abuso del Derecho...”, *op. cit.*, p. 79.

³⁶⁵ Art. 116, Código Tributario Nacional de Brasil. En Código tributário nacional. – 2. ed. – Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012. Traducción personal: “Salvo disposición de ley en contrario, se considera ocurrido el hecho generador y existentes sus efectos: I.- tratándose de situaciones de hecho, desde el momento en que se verifiquen las circunstancias materiales necesarias para que produzcan los efectos que normalmente les son propios; II.- tratándose de situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas, según el derecho aplicable.

Párrafo único. La autoridad administrativa podrá rechazar actos o negocios jurídicos practicados con la finalidad de disimular la ocurrencia del hecho generador del tributo o la naturaleza de los

Nacional de Brasil³⁶⁶. Pero en dicha norma se dispuso que debían crearse por ley procedimientos específicos para que la autoridad administrativa pudiera anular operaciones de elusión fiscal, límite que no impidió a dicha autoridad dictar Actas de Inspección basadas en la definición genérica de N.G.A. a la espera de las mencionadas leyes de procedimiento³⁶⁷.

En un giro muy peculiar, en Chile existía el uso de Normas Anti-Elusivas Especiales, aunque sin excluir la posibilidad de una Norma Anti-Elusiva General. Así, en la reforma tributaria del año 2014 y en sus complementos, se estableció expresamente una Norma General Anti-Elusiva que recogió la fórmula del abuso y la de la simulación; pero dejando a salvo la aplicación de una norma especial Anti-Elusiva cuando la hubiere, por lo que, en esa hipótesis las consecuencias jurídicas se regirán por la disposición especial y no por la norma general Anti-Elusiva.

La Ley n° 20.780 modificó el Código Tributario chileno, incorporando los artículos 4 bis; 4 ter; 4 quáter, y; 4 quinquies consagrando una Norma General Anti-Elusiva con bastante detalle; pero con la peculiaridad de constituir una regla excepcional en cuanto al peso de la prueba, ya que por una parte se mantuvo la regla del artículo 21 del mismo Código para los casos en que el contribuyente tenga una visión diferente a la de la Administración Tributaria debiendo el contribuyente probar, mientras que en el caso de la NGA es la Administración Tributaria (Servicio de Impuestos Internos) la que debe

elementos constitutivos de la obligación tributaria, respetando los procedimientos que serán establecidos en una ley ordinaria.”

³⁶⁶ WAHN PLEITEZ, R.: “Elusión Tributaria y Normas Anti-Elusivas...”, *op. cit.*, p. 60.

³⁶⁷ EY ABOGADOS: “Cláusula General Anti-abuso Tributaria en España: Propuestas para una Mayor Seguridad Jurídica”, *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, España, 2015, p. 28. En: <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2016/02/Cláusula-General-Antiabusos-Tributaria-en-España-Propuestas-para-una-mayor-seguridad-jur%C3%ADdica.pdf>

Visitada en 14.09.2019.

recurrir al Tribunal Tributario y Aduanero competente para que este efectúe la declaración de elusión de los actos sometidos a su conocimiento en el contexto de un justo y debido proceso.

Por lo tanto, el panorama en el caso chileno posee una diversidad de enfoque. En el aspecto estrictamente Anti-Elusivo, coexisten normas Anti-Elusivas especiales con la norma general Anti-Elusiva, y en materia de onus probandi o peso de la prueba coexiste el régimen general del artículo 21 del Código Tributario de ese país (prueba de cargo del contribuyente) con el propio y especial de la norma general Anti-Elusiva que, conforme al inciso final del artículo 4º bis hace recaer en el ente fiscalizador tributario (Servicio de Impuestos Internos) el peso de acreditar la existencia de abuso o simulación y para ello deberá estarse al procedimiento que consagran los artículos 4º quinquies y 160 bis del mismo Código Tributario³⁶⁸. Una peculiaridad del sistema chileno está reflejada en que ambas vías probatorias mencionadas están insertas en procedimientos de fiscalización cuyo uso dependerá de la elección que haga la autoridad fiscalizadora tributaria y no del mérito de los hechos³⁶⁹.

En el contexto europeo, Croacia carece de una Norma General Anti-Elusiva, lo que ha sido atribuido a la ausencia de una doctrina firme sobre el fraude de ley, y en cambio sí existe una noción fuerte en materia de simulación; pero sin llegar a constituirse en expresión codificada³⁷⁰.

En el ámbito del Common Law, Inglaterra; Estados Unidos; Nueva Zelanda, y; Australia, exhiben sistemas Anti-Elusión cuya lógica central

³⁶⁸ CÓDIGO TRIBUTARIO CHILENO: *Inciso final del artículo 4º bis: "Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4º ter y 4º quáter, respectivamente. Para la determinación del abuso o la simulación deberán seguirse los procedimientos establecidos en los artículos 4º quinquies y 160 bis."*

³⁶⁹ CATTANEO ESCOBAR, I. y BURGOS ARREDONDO, J.: "Elusión Tributaria", *Revista de Estudios Tributarios del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile*, nº 17, Santiago, 2017, p. 235.

es prevenir, y perseguir en su caso, las conductas elusivas debido al perjuicio social y fiscal que provocan.

En Inglaterra, durante gran parte del siglo pasado emplearon normas específicas de corrección, asilados en la elección que podía ejercer del contribuyente respecto de la fórmula con menor costo fiscal complementado con la afirmación de que solamente la ley podía determinar los comportamientos lícitos o ilícitos en materia de elusión³⁷¹.

Sin embargo, basados en el sistema jurisprudencial, dos casos modificaron la noción anterior: *W.T. Ramsay Ltd. v. IRC* (1981)³⁷², e *IRC v. Burman Oil Ltd.* (1982). En síntesis, según WAHN PLEITEZ: "..., se destacó que cuando una serie de operaciones (step stone transactions) permitieran una economía de tributos, que no se podría alcanzar si no se considerara en su conjunto, la Corte debía promover una calificación precisa de la operación en su totalidad, en el supuesto que ésta se pudiera conocer (pudiendo ignorar los "pasos" aislados)."³⁷³. Sin perjuicio de lo señalado, en la construcción del sistema del Reino Unido se combinan las normas del Parlamento con las que van creando los Tribunales a través de sus fallos y jurisprudencia que asientan o modifican criterios. Esta posibilidad de ir variando o afirmando criterios se manifestó en el caso *Furniss con Dawson* (1984)³⁷⁴ que vino a ratificar el principio aplicado en *Ramsay con IRC* (1981)³⁷⁵ ampliándolo con un efecto muy similar a una Norma General Anti-Elusiva, hasta que,

³⁷⁰ PREBBLE, Z. y PREBBLE, J.: "Comparando la Norma...", *op. cit.*, p.160-161.

³⁷¹ EY ABOGADOS: "Cláusula General Anti-abuso...", *op. cit.*, p. 13.

³⁷² SAAVEDRA BASTÍA, A.: *Norma General Anti-Elusión en Chile: Un Estudio Jurisprudencial Comparado*, Memoria para optar al Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile, Santiago de Chile, 2019, pp.157-168.

³⁷³ WAHN PLEITEZ, R.: "Elusión Tributaria y Normas Anti-Elusivas...", *op. cit.*, p. 60.

³⁷⁴ SILVA VIDAL, M.: *La Elusión en la Reforma Tributaria. Parte I: Tesis para optar al grado de Magister en Tributación*, Universidad de Chile, Santiago de Chile, 2016, p. 20.

³⁷⁵ Sustancia sobre forma.

luego del Informe Aaronson³⁷⁶, fuera incorporada una Regla General Anti-Abuso que entró en vigencia el 17 de julio del año 2013 y que está en la sección número 5 de la Finance Act británica, específicamente en el artículo 206 y siguientes. En resumen, la jurisprudencia evolucionó en el sentido de establecer principios similares a los que contiene una norma general Anti-Elusiva y, como consecuencia del ya mencionado Informe Aaronson del año 2011³⁷⁷, en el año 2013 se materializó la creación de una Norma General Anti-Abuso moderada³⁷⁸ y ahora es tema pendiente y en evolución lo que acontecerá en esta materia con la implementación del Brexit³⁷⁹.

Estados Unidos de Norteamérica, si bien no posee una expresión escrita de norma general Anti-Elusiva como tal, si ha generado a través

³⁷⁶ En el año 2010, el Gobierno Británico, luego de asumir David Cameron como Primer Ministro, encomendó al abogado Graham Aaronson encabezar un estudio sobre la pertinencia de incorporar al sistema jurídico británico una Regla General Anti-Abuso. En el año 2011 fueron publicadas las conclusiones de dicho análisis que, en lo pertinente, recomendaba establecer una GAAR buscando como finalidad disuadir por una parte a los contribuyentes de efectuar operaciones tributarias abusivas y por la otra desalentar a sus asesores de sugerirlas.

³⁷⁷ "GAAR Study. A study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the UK tax system". Report by Graham Aaronson QC.

³⁷⁸ SILVA VIDAL, M.: *La Elusión en la...*, op. cit., p. 18.

³⁷⁹ DE LA OSA FONDÓN, A.: "Posibles Efectos Tributarios del Brexit", *Anuario del Centro de la Universidad Nacional de Educación a Distancia en Calatayud*, nº 23, 2017, Calatayud, España, pp. 98-106.

TORRECUADRADA GARCÍA-LOZANO, S. y GARCÍA FUENTE, P.: "¿Qué es el Brexit? Origen y posibles consecuencias", *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, Vol. XVII, Universidad Nacional Autónoma de México-Instituto de Investigaciones Jurídicas, México D.F., 2017, pp. 35-38.

MALFEITO GAVIRO, J.: "Brexit: Efectos Económicos en un Escenario Incierto", *La Albolafia: Revista de Humanidades y Cultura*, nº 12, 2017, pp. 61-67. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/revista?codigo=23410>

Visitada en 12.07.2019.

PASTOR, A.: "Brexit y Nueva Fiscalidad Internacional", en *Blog Fiscalidad Internacional* del sitio www.legaltoday.com

Visitado en 20.09.2019.

GALAPERO FLORES, R.: "Sobre el Procedimiento Relativo a los Mecanismos de Resolución de Litigios Fiscales en la Unión Europea", *Documentos de Trabajo 11/2019 del VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario Una Estrategia Global al Servicio de la Reducción de la Conflictividad en Materia Tributaria*, coordinado por García-Herrera Blanco, C.; Instituto de Estudios Fiscales, pp. 136-138, Madrid, 2019. En: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2019_11.pdf

Visitado en 20.01.2020.

GÓMEZ BLANCAR, J. y GONZÁLEZ COBOS, C.: "Brexit y sus Consecuencias Económico-Sociales: La Integridad Europea a Debate", *Revista de Administración y Dirección de Empresas*,

de la jurisprudencia importantes aportes a la construcción del contenido de una norma de tales características. En esta línea de desarrollo se reconoce el derecho a que un contribuyente busque la economía de tributos, pero se agrega que no es aceptable que reducir el peso tributario sea el único motivo de la operación u operaciones. La autoridad tributaria y la judicatura que investiguen el legítimo propósito del negocio pueden hacer a un lado la aparente legalidad de las formas utilizadas por el contribuyente aplicando el principio de la sustancia económica sobre la forma legal del caso. Estos elementos, si bien corresponden a doctrinas jurisprudenciales, de alguna manera han recibido un cierto reconocimiento escrito en el articulado de la reforma sanitaria de Estados Unidos del año 2010 que SILVA VIDAL denomina "GAAR limitada"³⁸⁰. En todo caso, este reconocimiento escrito no significa ni podría significar que no se continúen aplicando los principios mencionados, sino que, más bien la codificación de la norma mencionada habría tenido por finalidad sistematizar la jurisprudencia sobre el principio de la sustancia económica sobre la forma, para perseguir de manera más directa la elusión fortaleciendo el enfoque Anti-Elusión³⁸¹. Por lo mismo, la estructura desarrollada por la jurisprudencia aplica el principio de predominio de la sustancia económica sobre la forma y, al momento de analizar la estructura comercial considera y evalúa el motivo válido del negocio³⁸².

El fenómeno elusivo en Australia ha sido abordado con elaboraciones jurisprudenciales a partir de la Sección 260 de la Ley de

Facultad de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales, nº 2, Universidad de Córdoba, Córdoba, pp. 60-64, 2018.

³⁸⁰ SILVA VIDAL, M.: *La Elusión en la...*, *op. cit.*, p. 18, en nota 9 destaca que "A través de la reforma sanitaria (conocida como Obamacare) en Estados Unidos, el año 2010 se introdujo una GAAR limitada en el artículo 7701 (o) del código tributario, mediante la cual se pretendió codificar la doctrina de la sustancia económica (substance over form) y otorgar uniformidad en cuanto a su aplicación. Esta norma a su vez requiere que exista un motivo económico (business purpose)."

³⁸¹ EY ABOGADOS: "Cláusula General Anti-abuso...", *op. cit.*, p. 14.

³⁸² EY ABOGADOS: "Cláusula General Anti-abuso...", *op. cit.*, p. 29.

Impuesto a la Renta del año 1936 (Income Tax Assessment Act 1936, abreviada ITAA 1936)³⁸³. Pero, con motivo de los efectos de dicha jurisprudencia, el Parlamento australiano promulgó en 1981 la denominada Parte I.V.A. de la ITAA de 1936; es decir, corrigió las consecuencias de la jurisprudencia valiéndose de una norma expresa lo que viene a ser una interesante demostración de que el derecho puede ir en un sentido o en otro para solucionar conflictos de interpretación.

Concretamente, la Sección 260 de la ITAA de 1936 dispuso que cualquier acuerdo que tuviera como propósito o efecto alterar la incidencia del Impuesto a la Renta era nulo para fines tributarios. Esta regla, aparentemente clara y precisa, fue aplicada por la judicatura australiana creando una interpretación que la restringió. Si bien desarrollaron dos técnicas de interpretación (“the predication test” y “the choice principle”³⁸⁴), la que fue denominada “choice principle” o principio de opción fue la que resultó compleja ya que aplicó la Sección 260 de la ITAA de 1936 privilegiando al contribuyente y su derecho de elegir alternativas que, según la Corte Suprema Australiana³⁸⁵, estaban disponibles de acuerdo con la Sección 260, agregando que dicha Sección era para proteger las reglas generales de la ITAA de 1936 y no para restringir o limitar el antes dicho derecho de elección u opción³⁸⁶.

Frente a la interpretación jurisprudencial que dio como resultado el derecho de opción, el Parlamento de Australia creó en 1981 la Parte IVA de la ITAA de 1936, incorporando criterios que los tribunales deben tener en consideración para determinar si el propósito único o

³⁸³ PAGONE, G.T.: “Part IVA: The General Anti-Avoidance Provisions in Australian Taxation Law”, *Revista de Derecho de la Universidad de Melbourne (Melbourne University Law Review)*, nº 30, Melbourne, Australia, 2003, p. 2.

³⁸⁴ PAGONE, G.T.: “Part IVA: The General Anti-Avoidance Provisions in...”, *op. cit.*, pp. 2-4.

³⁸⁵ LUXFORD, S. L.: *The History and Development of the Choice Principle*. Submitted for the LLB (Honours) Degree, Faculty of Law, Victoria University of Wellington, pp. 7-8, 2014.

³⁸⁶ HIGH COURT OF AUSTRALIA, 01.01.1957, CASO W.P. KEIGHERY PTY. LTD. v. FEDERAL COMMISSIONER OF

fundamental de la estructura de negocios revisada fue la obtención de un beneficio tributario, para lo cual se revisa si la organización jurídica utilizada fue la única alternativa de estructura o si era plausible otra con igual resultado comercial pero sin generar un beneficio tributario o fiscal³⁸⁷. En este sentido, PREBBLE y PREBBLE, destacan que hoy, la norma Anti-Elusiva en Australia conlleva analizar si el contribuyente obtuvo algún beneficio tributario; si dicho beneficio tuvo su origen en la estructura de negocios que desarrolló el contribuyente, y; si la única o fundamental finalidad del contribuyente al organizar de esa manera su negocio fue la obtención del beneficio tributario³⁸⁸. En cuanto a los criterios que los tribunales deben considerar para revisar si el objeto único o principal fue la obtención del beneficio tributario, existe un análisis objetivo para ello de ocho factores entre los que destaca el análisis de forma y sustancia³⁸⁹. Adicionalmente, Australia tiene una Comisión Consultiva para supervisar la aplicación de la norma general Anti-Elusiva con un procedimiento para ese fin que contempla el mecanismo de aclaración o consulta previa a la ejecución de una operación despejando en forma anticipada si dicha operación está o no está dentro de la aplicación de la norma general Anti-Elusiva. Claramente la situación presente en Australia, tal como ya he expresado, es muy diversa a la que existió hasta antes de la promulgación en 1981 de la Parte I.V.A. de la ITAA de 1936.

En otro aspecto, cabe tener presente que, cada vez que se revisa el desarrollo de la norma general Anti-Elusiva de Australia, se analiza también el caso de la norma general Anti-Elusiva de Nueva Zelanda, debido a que las interpretaciones jurisprudenciales generaron

TAXATION.En:<https://iknow.cch.com.au/document/atagUio2675148sl703672395/w-p-keighery-pty-ltd-v-federal-commissioner-of-taxation> Visitado en 12.09.2019.

³⁸⁷ PAGONE, G.T.: "Part IVA: The General Anti-Avoidance Provisions in...", *op. cit.*, p. 6.

³⁸⁸ PREBBLE, Z. y PREBBLE, J.: "Comparando la Norma...", *op. cit.*, p.165.

³⁸⁹ EY ABOGADOS: "Cláusula General Anti-abuso...", *op. cit.*, pp. 29-30.

consecuencias distintas, aunque ambos países forman parte de la tradición jurídica de los países del Common Law³⁹⁰.

En Nueva Zelanda, la norma general Anti-Elusiva tiene una historia que arranca en 1879³⁹¹, cuando fue incluida por primera vez en la Sección 29 de la New Zealand Property Assessment Act 1879, que luego, en 1891, pasó a la Sección 40 de la Land and Income Assessment Act 1891, para finalmente ser recepcionada en 1954 en la Sección 108 de la Land and Income Tax Act 1954. En la actualidad, la norma general Anti-Elusiva de Nueva Zelanda está contenida en las Secciones BG 1, GA 1 y YA 1 de la Income Tax Act 2007 (ITA 2007)³⁹².

La Sección BG 1, en su primera parte declara que los acuerdos que constituyan elusión tributaria no son válidos ante la Administración Tributaria, y agrega en su parte 2 que, dicha Administración, está facultada para neutralizar el beneficio tributario que alcanzó el contribuyente mediante el acto o acuerdo elusivo, para lo cual la Sección GA 1, entrega atribuciones a la Administración Tributaria para ajustar los ingresos imposables que han sido alterados por el acuerdo elusorio³⁹³. En este contexto, las diferentes disposiciones en juego conducen a concluir que es elusorio aquel acuerdo que de cualquier forma pretende como efecto la elusión tributaria, siempre y cuando esa finalidad no sea accidental³⁹⁴. Con todo, los tribunales de Nueva Zelanda han concluido que, frente a dos posibilidades de ejecutar una operación, negocio o transacción, si una de ellas generará un menor pago de tributos y es la que en definitiva escoge el contribuyente, por sí sólo no

³⁹⁰ PREBBLE, Z. y PREBBLE, J.: “Comparando la Norma...”, *op. cit.*, pp. 162 y 164.

³⁹¹ TRETOLA, J.: “Comparing the New Zealand and Australian GAAR”, *Revenue Law Journal*, 2017, Vol. 25, Iss. 1, Article 3, p. 3. En <http://epublications.bond.edu.au/rlj/vol25/iss1/3>, visitado en 13.09.2019. TRETOLA agrega que Nueva Zelanda habría sido el primer país en incorporar y desarrollar una Norma General Anti-Elusiva.

³⁹² TRETOLA, J.: “Comparing the New Zealand...”, *op. cit.*, p. 3.

³⁹³ PREBBLE, Z. y PREBBLE, J.: “Comparando la Norma...”, *op. cit.*, p.162.

³⁹⁴ LUXFORD, S. L.: *The History and Development of...*, *op. cit.*, p. 27.

TRETOLA, J.: “Comparing the New Zealand...”, *op. cit.*, p. 23.

es suficiente motivo para que la Administración Tributaria la rechace. Concordando con PREBBLE y PREBBLE, observamos que los esfuerzos jurisprudenciales de la norma general Anti-Elusiva en Nueva Zelanda ponen de manifiesto que una norma general Anti-Elusiva, para ser tal, requiere ciertos grados de flexibilidad en sus elementos, requisitos y conceptos, ya que de lo contrario habría una conducta permanente de los contribuyentes para eludir aquellos elementos de la norma que hubieren sido establecidos de manera precisa³⁹⁵. Esta característica de la norma general Anti-Elusiva neozelandesa es una fortaleza de la misma ya que, respeta las garantías de los contribuyentes junto con las necesidades de la Administración Tributaria de ir cubriendo los nuevos flancos elusivos que surgirán.

- V.- UTILIDAD DE APLICAR LAS NORMAS ANTI-ELUSIVAS PARA LOS ESTADOS QUE LAS UTILIZAN EN SU SISTEMA TRIBUTARIO.

Si bien, durante un tiempo se ha discutido qué tipo de norma Anti-Elusiva es mejor para neutralizar la elusión tributaria, la tendencia parece ir en la dirección de combinar las normas Anti-Elusivas para cerrar los puntos de elusión que se van produciendo por las actividades susceptibles de causar tributos.

Las diferentes sociedades que han adoptado el uso de normas generales Anti-Elusivas lo han hecho desde perspectivas diversas. Algunos países conservan las normas Anti-Elusivas específicas, otros las generales y un tercer grupo de países ha optado por una combinación de ambos tipos de reglas Anti-Elusivas; y en este último grupo, algunos aplican primero las específicas y a falta de ellas dan paso a la norma

³⁹⁵ PREBBLE, Z. y PREBBLE, J.: “Comparando la Norma...”, *op. cit.*, p. 164.

general y otros entregan al juez la elección para aplicar las unas o la otra.

Los procesos mencionados hasta aquí nos orientan en el sentido que más allá de la utilidad o eficacia de este tipo de normas, debemos tener en consideración su finalidad u objetivo.

Sobre el particular, la tendencia de usar las normas Anti-Elusivas generales tiene por finalidad u objetivo, cubrir la mayor gama posible de brechas elusivas en la conducta de los contribuyentes. Para alcanzar ese objetivo, resultan esenciales el principio de legalidad; la tipicidad de las conductas elusivas; la existencia de un procedimiento, y; la definición del peso probatorio; entre otros aspectos.

El objetivo señalado, está presente en la Recomendación de la Comisión Europea sobre planificación fiscal agresiva, del 06.12.2012, en que, entre otros aspectos se analizó la acción de los contribuyentes para desarrollar estructuras de planificación significativamente más elaboradas, haciendo uso de métodos y herramientas legales que, al ser combinadas, trastocan el espíritu de la ley. Sobre este punto, el Diario Oficial de la Unión Europea, en su edición del 12.12.2012, publicó la Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012 Sobre la Planificación Fiscal Agresiva, indicando en su considerando (1) que: "Los países de todo el mundo han considerado tradicionalmente la planificación fiscal como una práctica legítima. Con el tiempo, sin embargo, las estructuras de planificación fiscal se han vuelto cada vez más sofisticadas. Se extienden por varios territorios y, en la práctica, permiten la transferencia de los beneficios imponibles hacia países con regímenes fiscales favorables. Una de las principales características de estas prácticas es que reducen la deuda tributaria a través de mecanismos que, pese a ser estrictamente legales, son contrarios al espíritu de la ley." , y luego, establece como recomendación para los Estados miembros que establezcan una Norma General Antifraude,

invitándolos a incorporar en su legislaciones nacionales la siguiente redacción: “Es preciso ignorar todo mecanismo artificial o serie de mecanismos artificiales introducidos con el objetivo fundamental de evadir impuestos y que conducen a una ventaja impositiva. Las autoridades nacionales deben tratar estos mecanismos a efectos fiscales en referencia a su realidad económica”³⁹⁶.

En la misma senda han sido planteadas las propuestas de la OCDE al señalar que es necesaria una NGA como parte del “Plan de Acción Sobre la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Ingresos”, o plan contra las BEPS³⁹⁷ por sus siglas en inglés.

Claramente el objetivo de estrechar las brechas elusivas es la finalidad que define el uso de las normas Anti-Elusivas generales (también de las especiales o particulares) y es la prueba que deben sobrepasar para medir su eficacia y la real utilidad en cada legislación.

Para la creación de normas Anti-Elusivas el mejoramiento en las técnicas legislativas para ello debe ser permanente y, a su vez, la utilización de las normas Anti-Elusivas precisará la aplicación de los métodos interpretativos propios del derecho insertos en procedimientos reglados que respeten derechos y garantías a los contribuyentes en equilibrio con la finalidad recaudatoria de los tributos.

Una norma jurídica Anti-Elusiva es fundamentalmente una regla para sancionar las conductas tributariamente elusivas privando a esas conductas de sus efectos elusivos y determinando la aplicación de los reales efectos tributarios que, en principio, fueron eludidos.

³⁹⁶ COMISIÓN EUROPEA: *Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012 Sobre la Planificación Fiscal Agresiva*, Diario Oficial de la Unión Europea del 12.12.2012, L 338/41. <http://www.boe.es/doue/2012/338/L00041-00043.pdf>, visitado en 23.02.2020

³⁹⁷ OECD: *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris, Francia, p. 19, 2013. En https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en, visitada 20.11.2019.

La operatoria anterior será desarrollada en un procedimiento y en ese procedimiento, además de las reglas procesales, las normas de fondo impondrán la aplicación de directivas de interpretación.

Para seleccionar las directivas de interpretación aplicables, la etapa de establecimiento y acreditación de los hechos prestará utilidad para discernir una decisión lo más apropiada posible.

Habida cuenta que la elusión conlleva una infracción indirecta de un tributo, la prueba de los hechos constitutivos de actos elusivos se iniciará con la determinación de su existencia. Pero, no se agota la probanza con este primer paso, sino que se requiere que esa ocurrencia de actos inhiba el nacimiento de la obligación tributaria de que se trate, y que, además, el contribuyente presuntamente elusor tenga otras posibilidades de organización económica para obtener el resultado empresarial que busca; que esa organización alternativa no tenga el efecto inhibitorio respecto de la obligación tributaria; y, la parte quizás más compleja, que se logre establecer que el objetivo determinante para la elección que hizo el contribuyente haya sido la inhibición del nacimiento de la obligación tributaria por sobre el diseño económico de su actividad, o, en otros términos: que el diseño de la estrategia económica del contribuyente haya incluido la variable de inhibición ya mencionada.

El procedimiento para aplicar las normas Anti-Elusivas ofrece una oportunidad a los respectivos Estados para aplicar las garantías y derechos de un justo y racional procedimiento, además de posicionar el análisis tributario en torno a doctrinas y directivas jurídicas. Esta utilidad agregada, genera una incipiente institucionalidad para el desarrollo y aplicación de las normas jurídicas Anti-Elusivas, salvaguardando de esta forma la finalidad de los tributos y las garantías para los contribuyentes presuntamente elusores.

Un aspecto interesante consiste en despejar ante quién se intentaría una acción Anti-Elusiva y quién debería tener la titularidad activa de una acción Anti-Elusiva.

Atendiendo al principio de buena fe de las actuaciones, el titular activo ha de ser el Fisco a través del ente fiscalizador tributario. Pienso que no habría lugar a la intervención de otros posibles titulares activos, en razón de la característica más técnica que tendrá la definición acerca del efecto elusivo que los actos sospechosos tienen o pueden tener; sin embargo, los antecedentes que motiven al ente fiscalizador para interponer la acción Anti-Elusiva pueden provenir de la propia fiscalización o de situaciones puestas en su conocimiento por terceros.

En cuanto al órgano decisor, debido a la necesidad de que exista una entidad jurisdiccional, deberá ser un Tribunal Tributario. Luego, el Tribunal Tributario revestirá las características propias de un tercero que ha de resolver la diferencias o las peticiones.

Al procedimiento se le podría dar inicio con una fiscalización tributaria en función de procesos aleatorios de selección o de la iniciativa de un tercero que entregue antecedentes al ente fiscalizador tributario. Con esos antecedentes, el ente fiscalizador deberá aplicar un proceso reglado de fiscalización, y con su resultado deberá concurrir al Tribunal Tributario para que éste aplique el procedimiento y decida si existe o no existe elusión. Presentada la acción Anti-Elusiva con los elementos que haya reunido el ente fiscalizador que acciona, el Tribunal Tributario dará paso a la bilateralidad del proceso, ordenando que el contribuyente sea notificado para que acompañe su contestación. Hecho lo anterior, el Tribunal Tributario deberá recibir las probanzas de ambas partes (sin confundir la interpretación con las reglas de probanza³⁹⁸),

³⁹⁸ STREETER PRIETO, J.: "La Interpretación de la..., *op. cit.*, pp. 31-43.

todo ello en un plazo concentrado y sumario, y luego recibirá las observaciones que esa prueba amerite, procediendo a dictar resolución con carácter de sentencia definitiva. Los posibles recursos procesales, deberán ser conocidos por una sala especializada de la Corte de Apelaciones respectiva, la que tendrá un plazo también breve para resolver.

Un proceso de este tipo deberá ser concentrado y breve por lo que los plazos en cada etapa procesal del procedimiento no deberían superar los siete días hábiles.

La utilidad de un procedimiento con estas características parte del supuesto que las brechas para la elusión seguirán existiendo y apareciendo ya que la creatividad de los contribuyentes ha mostrado ser permanente. Por lo mismo ha de existir una fórmula como la planteada para dar garantías a los contribuyentes que ejecutan actos sospechosos de elusión, a la vez que el ente fiscalizador deberá indagar en las nuevas fórmulas que surjan y acreditarlas ante el órgano jurisdiccional planteado.

Por otra parte, lo resuelto por el órgano jurisdiccional servirá para inhibir conductas futuras y para mejorar los procesos fiscalizadores del ente fiscalizador tributario, como del mismo modo para compartir las formas o modalidades de elusión detectadas con entes fiscalizadores tributarios de otras jurisdicciones y así colaborar en la persecución de la elusión tributaria en el ámbito internacional.

- VI. - PRINCIPIOS TRIBUTARIOS QUE ESTÁN PRESENTES EN LAS NORMAS ANTI-ELUSIVAS.

Hemos revisado que la finalidad de las normas Anti-Elusivas es el factor que se debe estudiar para dimensionar su calidad o utilidad para la fiscalidad de los Estados que las utilizan; y también hemos revisado que la tendencia sobre ellas va en la senda de incluirlas en la normativa interna de cada Estado.

Por lo mismo, viene a ser un imperativo apuntar al examen de aquellos principios tributarios que deben respetar las normas Anti-Elusivas y si efectivamente los integran en su estructura normativa.

Las normas Anti-Elusivas (generales y especiales o particulares), en cuanto normas jurídicas dentro de la estructura de una Sociedad Democrática con su respectivo Estado de Derecho, requieren como medio la ley, ya que, entre otros aspectos, consideran la descripción de una conducta con disvalor tributario y las consecuencias jurídicas para el caso en que un sujeto (natural o jurídico) incurra en la conducta descrita como portadora del disvalor social-tributario.

Así, aunque parezca obvio, debo señalar que las normas Anti-Elusivas deben cumplir con el principio de legalidad que a su vez se valida en el principio de constitucionalidad, constituyendo ambos principios expresión del principio de juridicidad³⁹⁹. Pienso más razonable apoyar las normas Anti-Elusión en el principio de legalidad más general, ya que la legalidad específica en materia tributaria, se vincula tradicionalmente con las descripciones de los hechos gravados y los elementos propios de un tributo (creación, modificación, supresión o

³⁹⁹ MEZA ROJAS, R.E.G.: *Elusión y Normas Anti-Elusivas a la Luz de la Constitución Política de la República*, Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de Chile, Santiago, enero 2015, p. 219.

AVILÉS HERNÁNDEZ, V.M.: *Legalidad Tributaria y Mecanismos Anti-Elusión*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 2014, pp. 53 y ss.

FAÚNDEZ UGALDE, A.: "Problemas de Aplicación de las Normas Anti-Elusión", *Revista de Estudios Tributarios del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile*, nº 15, 2016, pp. 103-107.

condonación de tributos), y, en cambio, aprecio como un vínculo más directo, lógico y hasta evidente, reconocer que las normas Anti-Elusivas están relacionadas al Principio de Legalidad en su sentido más general, si atendemos a la circunstancia que la persecución de la elusión surge porque mediante las figuras o conductas elusivas, los contribuyentes elusores privan de recursos al Fisco; es decir hay unas formas de infracción que involucran garantías del contribuyente infractor que trascienden al principio de legalidad específicamente tributario y que se sitúan en el ámbito de garantías más generales por lo que incidirá de manera más precisa la juridicidad y sus versiones más amplias: la constitucionalidad y la legalidad. En las normas Anti-Elusión se realizan descripciones activas u omisivas que configuran la elusión, y en esas descripciones se ha de velar por no vulnerar garantías ciudadanas, como por ejemplo el derecho a desarrollar actividades económicas, la igualdad que en materia económica deben brindar los organismos del Estado a los particulares; el justo y racional procedimiento (o debido proceso); la seguridad o certeza jurídica; el derecho de propiedad; y el principio de solidaridad, e incluso algún autor se ha referido a la fraternidad como principio basal de los tributos ⁴⁰⁰.

⁴⁰⁰ SAFFIE GATICA, F.: "De la Reciprocidad a la Fraternidad", *Revista Derecho y Humanidades*, n° 19, Universidad de Chile, Santiago de Chile, 2012, p.188. Resulta interesante el desarrollo que aporta uniendo las nociones de reciprocidad y solidaridad dentro del ideal de fraternidad que, además requiere de expresión dentro de las instituciones democráticas, lo que expone en los siguientes términos: "¿Pero de qué otra forma puede entenderse el interés mutuo y la solidaridad? Existe otra alternativa que mira a estos conceptos más allá de su función instrumental para los fines económicos vinculados con la prosperidad. Esta consiste en entender la reciprocidad y la solidaridad bajo la idea política de fraternidad. La fraternidad en este sentido es la promesa de identidad de mi bienestar en el bienestar del otro. La idea política de generar una identidad que incluya entre sus elementos centrales la necesidad. De esta forma, el interés mutuo y la reciprocidad que caracteriza a los órdenes morales y los imaginarios sociales modernos se expresa en un intento de construir identidad dentro de la pluralidad. De esta forma, lo que la fraternidad logra es generar los vínculos de trascendencia en un mundo eminentemente secular en lo temporal, donde se mantiene viva la acción política transformadora del mundo. En otras palabras, el ideal político de fraternidad ha de representar la idea de que el interés mutuo y la solidaridad se transforman de tal modo en que ya no es necesario que yo me preocupe de mi bienestar o que yo, individualmente, me comporte de cierta forma "solidaria". La transformación se hace posible a través de las instituciones políticas que encarnan este ideal y se encargan de velar por mi interés que se vuelve uno con el interés general. La democracia tiene un importante rol que jugar en esta

Si bien la igualdad en materia tributaria apunta a que los sujetos que realizan el mismo tipo de hecho gravado cumplan con el mismo tipo de tributo, existe una dimensión de dicha igualdad que debe ser considerada en el contenido de las normas Anti-Elusivas. Es decir, en una fórmula muy simple, se trata de que las normas Anti-Elusivas deben buscar que los contribuyentes del mismo tipo de tributo efectivamente lo paguen.

Para poder cumplir con la igualdad, en el marco de la legalidad y de los principios que inspiran la existencia y necesidad de los tributos, las normas Anti-Elusivas requieren ser aplicadas en conformidad con un justo y racional procedimiento o justo proceso. Ello también responde al requerimiento de que los contribuyentes paguen los tributos que corresponde en cuanto al tipo de tributo y al monto del tributo, no más, pero tampoco menos.

La particularidad de un sistema para proceder a la aplicación de las normas Anti-Elusivas se inicia con la definición del órgano jurisdiccional que lo aplicará. En este aspecto la Administración Tributaria querrá conservar las facultades que en la materia ha ejercido tradicionalmente; pero el contribuyente al ver que el ente fiscalizador es su contraparte al menos aspira a que exista un órgano distinto que resuelva las diferencias con la fiscalidad.

Frente a esta realidad, el Estado va a requerir que sean respetadas las garantías del ciudadano contribuyente y también las potestades fiscales. La estructura por aplicar debe considerar que las decisiones jurisdiccionales queden en manos de Tribunales con judicatura especializada y que formen parte del Poder Judicial. En cuanto a la determinación de la existencia de la elusión en cada caso

tarea porque hace posible comenzar a pensar en una 'comunidad política' que deje atrás la noción contractual de 'sociedad política'. “.

concreto, la concurrencia de los elementos que la componen debe ser identificada por dicho Tribunal a petición de parte o incluso de oficio, y claramente han de ser Tribunales establecidos con anterioridad a los hechos de que conoce. Hasta aquí, no habría mayor diferencia con un proceso aplicable a otras materias; pero surge de inmediato el tema probatorio, ¿en quién recaerá el peso de la prueba? ¿cuáles serán los hechos que requieran de probanza?

Para resolver sobre el peso de la prueba, lo idóneo será aplicar la regla que indica que quien alega o invoca una obligación es quien debe aportar la prueba en tal sentido; y quien pretende que no existe la obligación o que se ha extinguido, deberá acreditarlo con sus medios probatorios. Sin embargo, tratándose de la elusión no parece un asunto tan sencillo de probar ya que en ella suele existir una serie de figuras, formas o conceptos jurídicos que combinados producen un resultado elusivo, aunque individualmente consideradas sean inocuas. Por lo tanto, no sólo el peso de la prueba va a incidir, sino también la valoración que el ente jurisdiccional realice de los medios presentados y de las estructuras jurídicas combinadas. A ello habrá que agregar que la Administración Tributaria, en vez de dirigirse ante un Tribunal, prefiera recurrir a sus procedimientos administrativos (fiscalización o revisión del contribuyente, citación, liquidación, reliquidación, tasación de bases imponibles, multas, otras).

Por ahora, sabemos que un justo y racional procedimiento requiere de partes, procedimiento y órgano jurisdiccional. Las peculiaridades del procedimiento para aplicar una norma Anti-Elusiva, partirán con la decisión sobre la procedencia de la aplicación de una norma especial Anti-Elusiva o de la norma general Anti-Elusiva; hecho lo cual se deberá concurrir ante el órgano jurisdiccional competente para calificar la conducta del contribuyente como elusiva o no elusiva; si finalmente lo actuado u omitido es elusivo (luego de culminar todo el

procedimiento, con recursos procesales incluidos), vendrá la aplicación de las medidas que la norma Anti-Elusiva contemple sobre el particular (por ejemplo que los autos vayan a la Administración Tributaria para que aplique las reliquidaciones, intereses y multas cuando corresponda).

En convivencia procedimientos como los mencionados, la Administración Tributaria debe recibir y resolver consultas sobre determinadas combinaciones jurídicas que pudieren ser tenidas como elusivas, teniendo en cuenta el principio de la buena fe que es parte del sistema jurídico en un Estado de Derecho y considerando que más vale prevenir en este tipo de situaciones; pero aún queda la pregunta sobre esta alternativa, ¿está justificado el contribuyente si la Administración Tributaria califica como no elusivas determinadas actuaciones eventuales, o solamente se calificará lo que es elusivo agregando que ello no significa que no haya otras posibles situaciones elusivas?. Pues bien, en este sentido debemos recordar lo afirmado arriba en el sentido que el objetivo central de una norma Anti-Elusiva será reducir o eliminar las brechas de tributación generadas por la elusión tributaria.

Todos los principios señalados han de servir de inspiración a la construcción de las normas Anti-Elusivas (general y especiales), e incluyendo la solidaridad⁴⁰¹ como principio inserto en las instituciones del Estado Democrático y Social de Derecho.

⁴⁰¹ Sobre el particular, la Constitución Política vigente en Chile, en la parte final del inciso 5º del artículo 1º, dispone que es deber del Estado "...promover la integración armónica de todos los sectores de la Nación y asegurar el derecho de las personas a participar con igualdad de oportunidades en la vida nacional."; y en el inciso 3º del artículo 3º, agrega que: "Los órganos del Estado promoverán el fortalecimiento de la regionalización del país y el desarrollo equitativo y solidario entre las regiones, provincias y comunas del territorio nacional.". A esto hay que sumar las consideraciones de los artículos 115 y 122 de la misma Constitución, que establecen cómo concretar lo declarado en el inciso 3º del artículo 3º.

La actividad fiscalizadora del ente fiscal irá mejorando tanto si sus afirmaciones son rechazadas como si son acogidas por el órgano jurisdiccional.

La información sobre las formas de proceder de los contribuyentes siempre será útil para el ente fiscalizador tributario ya que le permitirá reducir brechas elusivas y percatarse de las variaciones que se van incorporando en las conductas de los contribuyentes real o presuntamente evasores.

Esos mismos antecedentes permitirán que el legislador tributario mejore sus descripciones y que los contribuyentes tenga certeza sobre su proceder o abstención.

Los principios que respaldan una norma Anti-Elusiva se deben expresar en reglas que a su vez sean conocidas y que otorguen certidumbre de su existencia y certidumbre de su aplicación. Esta doble certidumbre configura la certeza jurídica en el ámbito tributario para la persecución de la elusión tributaria.

La aplicación que se efectúe de tales reglas ha de ser en conformidad con los principios enunciados y podrán ser mejoradas o profundizadas en conformidad a los procesos legislativos para cumplir su objetivo final de reducción o eliminación de las brechas elusivas que pueda provocar el cambio de normas jurídicas tributarias.

La profusión de normas tributarias es un factor para tener en consideración para discernir espacios de elusión. Para ello la actividad del ente fiscalizador tributario es irremplazable y, por lo mismo, esa actividad fiscalizadora requiere ser dotada de las facultades que fortalezcan su accionar, sin olvidar que la información que logre reunir servirá de base para la definición del órgano jurisdiccional tributario que determinará si la conducta o combinación de ellas es elusiva o no lo es.

Adicionalmente, se debe enfatizar que la conducta del ente fiscalizador tributario y de sus funcionarios debe incluir el acatamiento y

respeto del Estado Social y Democrático de Derecho. No es posible una persecución legítima de la elusión tributaria utilizando métodos o conductas no ajustadas a derecho. Los medios utilizados van construyendo el fin que se obtendrá.

La Administración Tributaria busca recaudar y mejorar los procesos que conduzcan a ese objetivo para que las arcas fiscales puedan dar financiamiento a la cobertura de los satisfactores sociales y de infraestructura, profundizando en una mejor calidad de estos. La elusión tributaria es perseguible porque su agravamiento sostenido sin sanción es síntoma de desigualdades inequitativas que un Estado no puede ignorar si pretende ser viable como organización política de medios para la consecución del bien común.

Como se puede percibir, un sistema de normas Anti-Elusivas debe cumplir con principios en su proceso de aplicación y en los objetivos que pretende.

Ya que el objetivo final de un sistema Anti-Elusivo es disminuir o extinguir las brechas tributarias que permiten la elusión tributaria, el sistema Anti-Elusivo es coadyuvante con la finalidad recaudatoria de la aplicación de los tributos. Cerrar brechas de elusión debería permitir mejorar la intensidad de la recaudación y, en consecuencia, propendería a estabilizar el sistema tributario en pocos tributos con eficiente y eficaz rendimiento.

Finalmente, hay que considerar que un sistema Anti-Elusivo que permita apoyar mejoramientos en la recaudación tributaria es una parte del proceso tributario más general, ya que la recaudación tributaria proporciona recursos al Fisco, que, en etapas posteriores, deberán ser eficiente y eficazmente gastados, y esos gastos deben ser auditados y evaluados para verificar el cumplimiento de su finalidad. Es decir, el rendimiento tributario debe ser concordante con la eficacia en el gasto público, control que es una variable no siempre bien recibida por el

aparataje estatal y que, sin embargo, cuando está presente es transformada en un activo gubernamental para mostrar eficiencia en la Administración y también en la gestión pública.

Un último elemento por considerar es la valoración que los contribuyentes pueden conceder a un sistema Anti-Elusivo eficiente y eficaz, ya que se formará la idea de que la elusión tributaria es contraproducente para el gasto público ya que, si ella prospera, el Fisco se verá en la necesidad de generar mecanismos más invasivos o intrusivos de fiscalización y adicionar tributos que compensen aquella recaudación que no recibe producto de la elusión tributaria. Si el sistema Anti-Elusivo se coordina con mejor calidad de gasto público, los contribuyentes que podrían inclinarse a prácticas elusivas se abstendrán e inhibirán de ellas.

- VII.- CONCLUSIONES PARCIALES.

1.- Las normas Anti-Elusivas buscan estrechar las brechas tributarias presentes en los sistemas impositivos.

Una brecha tributaria o brecha de cumplimiento impositivo, consiste en la diferencia entre el cumplimiento ideal, pleno o potencial de una obligación tributaria y su nivel de cumplimiento real o efectivo, todo ello en un determinado período de tiempo.

2.- Las normas Anti-Elusivas especiales o particulares han surgido dentro de cada legislación interna.

Las normas Anti-Elusivas generales, nacen debido a los efectos elusivos no deseados que produjo la aplicación de Convenios Internacionales de Doble Imposición. Más tarde fueron incorporadas

como herramienta útil del Derecho tributario interno de cada Estado. La OCDE, ha recomendado su incorporación a los países que la integran.

3.- Más que revisar la utilidad de las normas Anti-Elusivas, se recomienda analizar su finalidad u objetivos y si estos se logran en las distintas jurisdicciones en que son aplicadas.

Los principios más destacables que deben ser considerados en la elaboración de normas Anti-Elusivas, especiales y generales (pero en particular al estructurar las generales), son el principio de juridicidad (integra al principio de legalidad en sentido general, por los motivos ya señalados y al principio de constitucionalidad); el principio de igualdad en el tratamiento que los organismos del Estado deben dar en materia económica a los contribuyentes; el principio del justo y racional procedimiento o debido proceso; el principio de solidaridad; el derecho de propiedad; y el principio de certeza jurídica.

Para expresar de manera más precisa los principios señalados, es menester dotar a la estructura tributaria de un procedimiento justo y racional que contenga una forma de reunir antecedentes de actos elusivos.

4.- El procedimiento mencionado tendrá un sujeto activo titular de la acción de elusión, con antecedentes que provengan de su fiscalización o de algún tercero, para ante un órgano jurisdiccional especializado con plazos breves en un procedimiento concentrado, con probanza y recursos procesales en un plazo también breve con procedimiento en tal sentido.

5.- El ente fiscalizador tributario, en el ejercicio de sus atribuciones de fiscalización y control, habrá de indagar las nuevas figuras sospechosamente elusivas para posteriormente acreditarlas ante el órgano jurisdiccional.

La utilidad procesal y de garantías para el contribuyente presuntamente elusor estriba en la posibilidad para dicho contribuyente de controvertir lo que afirme el ente fiscalizador tributario en un procedimiento breve, concentrado y con probanza.

Para el Fisco, la garantía del procedimiento va a permitir que lo afirmado por el ente fiscalizador sea finalmente aprobado o desvirtuado sin dejar de lado sus posibilidades de fiscalización administrativa previa.

En el evento que el órgano jurisdiccional acredite el carácter elusivo de los actos sometidos a su decisión, además de los efectos para el caso específico, se producirá un conocimiento de ello que cerrará ese camino disminuyendo la brecha para futuras situaciones elusivas con los mismos actos o con su combinación que otros contribuyentes pretendan utilizar.

En el evento que el órgano jurisdiccional decida que no está acreditado el carácter elusivo, por una parte, el contribuyente tendrá la certeza jurídica que ello significa y, por la otra, el ente fiscalizador podrá analizar qué elementos faltaron para acreditar el carácter elusivo mejorando sus procesos de control y fiscalización, sin que ello vaya a significar una doble fiscalización por hechos ya revisados en sede jurisdiccional.

Es importante clarificar que no se debe confundir la interpretación con la prueba acreditada.

6.- La información reunida por el ente fiscalizador tributario sobre formas y modalidades de elusión, podrá ser compartida con los entes fiscalizadores de otras jurisdicciones para mejorar los procesos de fiscalización de la elusión tributaria.

Esa misma información será de utilidad para el análisis, elaboración y redacción de nuevas normas jurídicas Anti-Elusivas.

CAPÍTULO IV: TEMÁTICAS Y PROBLEMAS QUE PUEDE PLANTEAR EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN RELACIÓN CON EL CONTRIBUYENTE SOBRE LA BASE DE LAS CLÁUSULAS O NORMAS ANTI-ELUSIVAS.

- I.- RESPETO DE LA ADMINISTRACIÓN POR LAS GARANTÍAS DEL CIUDADANO EN SU ÁMBITO TRIBUTARIO.

La Administración Tributaria, con la claridad de que los sujetos que aportan al financiamiento del gasto público por medio de los tributos siempre serán menos que el total de quienes componen la comunidad social, está en la necesidad de efectuar la aplicación de las normas tributarias en el pleno respeto de las garantías ciudadanas en el ámbito tributario.

Ello significa que el Estado (Fisco o Municipio), puede hacer uso de las facultades administrativas de índole tributaria y de las medidas que requieran de la intervención de un órgano jurisdiccional, todas las cuales deben ser aplicadas en el marco del respeto y acatamiento de las garantías ciudadanas⁴⁰².

La legitimidad que estas herramientas jurídicas necesitan es fundamental y proviene de la circunstancia de que en su aplicación sean respetados una serie de principios y garantías sin las cuales se desvirtúa la medida en sí misma. No basta con acercarse a la finalidad perseguida con una norma jurídica, sino que además se requiere que en los medios utilizados también sean respetadas las garantías del ciudadano.

⁴⁰² VERGARA QUEZADA, G.: "Análisis Crítico...", *op. cit.*, p. 175.

Así, el principio de juridicidad no sólo otorga finalidad a la norma si no también sentido, y desde esta perspectiva forma y sustancia son esenciales; interesa el fin y también cómo se alcanza ese fin. La Administración Tributaria requiere investidura, que esa investidura sea conforme a derecho, que la actuación de dicha autoridad sea desarrollada dentro de sus competencias y materialidad de esa actuación. Los límites a la actuación de la autoridad tributaria ya los hemos mencionado, de manera que en este momento interesa resaltar que esa autoridad ha de respetarlos ineludiblemente para que la eficiencia de las normas Anti-Elusivas cuente además con la legitimidad de su correcta aplicación.

Si bien la autoridad tributaria debe acoger, respetar y aplicar las garantías para el contribuyente, éste debe ejercer los derechos que la normativa tributaria le entrega con sujeción a las normas existentes y actuando de buena fe. Por cierto, las garantías para el ciudadano existen para que no se incurra en abusos o excesos, pero no para neutralizar la acción de la autoridad dentro del marco de la juridicidad. En este aspecto, los operadores del sistema tributario pueden desarrollar comportamientos y prácticas que inciden en la operatoria del sistema tributario ya sea con un desempeño prudente o con uso abusivo de las reglas tributarias.

El procedimiento que se adopte deberá contener normas o reglas que estén en consonancia con los principios declarados, lo que significa que el proceso debe responder a una estructura definida con base en los derechos y garantías que otorgue un justo y racional procedimiento.

Como parte de un justo y racional procedimiento, también se presenta la acción fiscalizadora del Estado en su dimensión tributaria. Es decir, en la etapa administrativa, el ente fiscalizador tributario cuando ejerce sus funciones para reunir los antecedentes de un acto o conjunto de actos que pueden ser elusivos debe hacerlo con acatamiento de las

garantías y derechos del contribuyente investigado, lo que es una petición del sistema, pero también es una forma de validar y no viciar la información a la que accede.

Ahora bien, un justo y racional procedimiento es el medio en el cual deben estar contenidos los restantes derechos y garantías.

Si efectuamos una revisión desde el inicio de la actividad del fiscalizador tributario, en primer lugar, aparece la definición de sus objetivos, competencias, facultades, atribuciones, responsabilidades, obligaciones, autoridades y funcionarios.

El fiscalizador deberá actuar previa investidura o nombramiento legal y dentro de las competencias y atribuciones que le otorgan la Constitución y las leyes. Sin perjuicio del acatamiento y respeto de la Constitución con sus principios, normas y declaraciones; las leyes para el fiscalizador tributario apuntarán a la ley que lo regula específicamente y a aquellas que reglamentan el ámbito administrativo en general. En cuanto la potestad reglamentaria que puede serle aplicable, esta no podrá entregarle más atribuciones que las contenidas en la ley que faculta para que la autoridad competente dicte el reglamento del caso.

Las atribuciones fiscalizadoras deberán ser estrictamente las establecidas en la ley y que le permitan investigar, indagar, acceder a documentación, elaborar informes o realizar otras acciones que sean conducentes a su función.

La estricta sujeción a la Constitución y a las leyes, es una fórmula genérica que, si bien siempre debe estar presente no siempre es apropiadamente dimensionada por el ente fiscalizador y por el contribuyente indagado, por lo que en la actividad del ente fiscalizador respecto a un determinado contribuyente, cuando este contribuyente estime que hay exceso en el celo con que se le indaga, podrá ejercer acciones constitucionales como la de protección "...cuando por causa de

actos u omisiones arbitrarios o ilegales sufra privación, perturbación o amenaza en el legítimo ejercicio de los derechos y garantías..."⁴⁰³.

Por otra parte, si el ente fiscalizador incurre en transgresiones civiles, penales o administrativas, quedará sometido a las posibilidades que las respectivas normativas ofrezcan y las magistraturas acojan.

Una vez que quede agotada la fase administrativa, el ente fiscalizador, con los antecedentes acopiados, puede decidir accionar ante los tribunales para que la calificación elusiva de los actos investigados quede a firme o sea desestimada, lo que abrirá un procedimiento en sede jurisdiccional que deberá ser breve y concentrado y con todas las reglas de un justo y racional procedimiento (discusión; prueba y su valoración y observación; decisión o resolución; recursos procesales; plazos breves; bilateralidad de la audiencia).

Pudiera pensarse que el proceso descrito puede ser muy extenso y agotador; sin embargo, junto con la necesidad de que el proceso sea breve y concentrado y con plazos acotados y de cumplimiento estricto, se trata de un sistema que permitiría equilibrar la necesidad de reducir o extinguir las brechas que permiten la elusión tributaria con el acatamiento y respeto de las garantías y derechos del contribuyente.

La necesidad del equilibrio descrito se debe a que el principio de la buena fe en la convivencia social y en el trato jurídico exige que la consideración de los actos de un contribuyente sea realizada para lograr aumentos o mejoramientos en la recaudación tributaria porque las arcas fiscales resultantes deben ser dirigidas al financiamiento en cobertura y calidad de los requerimientos que impone el bien común de la sociedad.

Detrás de cada procedimiento administrativo o jurisdiccional, debe existir el acatamiento y respeto de las garantías y derechos que entrega la Constitución y de las obligaciones, cargas y límites que impone.

⁴⁰³ Art. 20 de la *Constitución Política chilena*.

Lo anterior no es extraño ni ajeno a la actividad del ente fiscalizador tributario, ni a la del contribuyente y, por cierto, es de la esencia de la función de los órganos jurisdiccionales y magistraturas. De la misma manera debe formar parte de la persecución de la elusión tributaria inserta en un sistema con principios, reglas y procedimientos precisos.

- II.- PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA Y PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO Y SU RELACIÓN CON LAS NORMAS ANTI-ELUSIVAS.

Sobre el contenido de estos principios ya nos hemos referido en líneas anteriores.

Ambos son de aquellos principios que limitan el actuar del Estado en cuanto aquel debe respetarlos para que el sistema tributario mantenga su legitimidad.

Si bien es cierto que el principio de legalidad tributaria señala que los tributos son materia exclusiva de una ley, resulta del todo complementario que el contenido de una ley tributaria debe respetar, entre otros, el principio de capacidad económica de los contribuyentes.

Desde esta perspectiva, es posible apreciar una distinción entre cumplir con la necesidad de que exista una ley para efectos tributarios y la necesidad de que el contenido de esa norma jurídica cumpla con los requerimientos necesarios para la función de la norma.

En el primer sentido, la norma jurídica que regula el fenómeno tributario ha de tener la forma de una ley, cumpliendo con una serie de exigencias en su producción o generación; es decir, la ley tributaria debe emanar de la autoridad legislativa según la organización que cada

Estado tenga para ella, en conformidad con la Constitución que se hayan dado, y debe cumplir con el procedimiento que el mismo haya establecido. Pero, no basta con cumplir formalmente con estos aspectos, sino que, además, el contenido de dicha ley debe cumplir con la faceta axiológica, considerando el hecho o conjunto de hechos que será regulado o sancionado⁴⁰⁴.

Precisamente el aspecto axiológico mira a los valores que se consideran de importancia social por el legislador o por el constituyente⁴⁰⁵ en su caso.

Esta dualidad en la elaboración normativa producirá que, al momento de aplicar la norma jurídica al caso específico, sea necesaria la labor de interpretación apoyada en técnicas argumentativas⁴⁰⁶.

Dentro de las descripciones fácticas, el legislador tributario debe tomar en consideración la realidad económica, y con la misma intensidad el principio de capacidad económica de los contribuyentes, de manera tal que el sentido de la norma tributaria, en su fase dispositiva, apunte a la igualdad jurídico-tributaria en el tratamiento que se da a los contribuyentes, garantizando así que los contribuyentes cumplan con el tributo que les corresponde y con el pago efectivo que ello amerite, ni más ni menos.

Las normas Anti-Elusivas, debido a que son normas jurídicas, deben cumplir con los elementos de estas. Así, como tratan de una materia tributaria tendrán que estar contenidas en una ley, y dicha ley deberá cumplir con los principios que protegen directamente la continuidad económica de las actividades que generan los tributos cuya

⁴⁰⁴ WRÓBLEWSKI, J.: "Problemas Abiertos en la Filosofía del Derecho", *Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho*, nº 1, 1984, Lodz, Polonia, pp. 269-271. En: <https://doi.org/10.14198/DOXA1984.1.53>, visitada 10.09.2019.

⁴⁰⁵ GUASTINI, R.: *Teoría e Ideología de la Interpretación Constitucional*, Edit. Trotta S.A., Madrid, España, 2008, p. 32.

⁴⁰⁶ GUASTINI, R.: "Interpretación y Construcción Jurídica", *Isonomía*, nº 43, octubre 2015, p. 11. En: <https://doi.org/10.5347/43.2015>, visitada en 12.09.2019.

recaudación se busca fortalecer con la aplicación de las normas Anti-Elusivas para estrechar la brecha de elusión⁴⁰⁷.

En cuanto a los principios involucrados, ya nos hemos referido a ellos en líneas previas, sin perjuicio de lo cual debo reiterar la necesidad de que en la descripción fáctica de las normas Anti-Elusivas se debe hacer una descripción que cumpla con los estándares de certeza jurídica. Adicionalmente debe existir un procedimiento justo y racional para su aplicación, procedimiento que debe estar a cargo de la autoridad competente que se designe en el respectivo ordenamiento jurídico⁴⁰⁸ y que permita apoyar sus conclusiones y decisiones en un sistema probatorio suficiente en cuanto a los medios de prueba a utilizar, la definición del peso probatorio y las reglas para la valoración de los medios probatorios aplicados.

Salvaguardar las garantías del contribuyente⁴⁰⁹ en una norma Anti-Elusiva, es una necesidad⁴¹⁰ para que la Administración Tributaria logre el equilibrio entre las necesidades del Estado y la obligación de los contribuyentes para solventar la actuación de la fiscalidad en orden a cumplir con los tributos que le corresponden según su capacidad económica real y no bajo los efectos de las conductas elusivas⁴¹¹.

En un Estado Social y Democrático de Derecho la Constitución delimita materias cuya regulación queda entregada a la ley lo que constituye en sí mismo un principio, un límite y una garantía para las personas. Esta fórmula del principio de legalidad es fundamental en el caso del Derecho Financiero y del Derecho Tributario, ya que la relación

⁴⁰⁷ COMISIÓN EUROPEA: *Recomendación de la...*, *op. cit.*, visitada 20.08.2019.

⁴⁰⁸ ALVARADO VELLOSO, A.: "El Debido Proceso", *Gaceta Jurídica*, año XIV, nº 110, Santiago, 1989, p. 17.

⁴⁰⁹ VARGAS DELGADO, I: "La Garantía del Justo y Racional Procedimiento en la Jurisdicción Tributaria", *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 25, nº 3, Sección Estudios, Santiago, 1998, p. 549.

⁴¹⁰ FALCÓN Y TELLA, R.: "Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario", *Crónica Tributaria*, nº 61, 1992, Madrid, p. 25.

jurídico-tributaria necesariamente debe posicionarse en este encuadre. El legislador tributario tiene además en el Parlamento el carácter de representante y no puede ni debe existir alguna faceta de los tributos que no esté presente en el respaldo de la discusión y consideraciones del proceso legislativo. El legislador es también representante y los tributos y su regulación requieren que se tenga en consideración lo que esos representantes opinan en nombre de sus representados electores, ya que esos representados serán los afectados con los tributos y su contenido ya que de sus recursos económicos se obtendrá el financiamiento para el Fisco.

Del mismo modo, el Derecho Financiero pondrá el foco en las Arcas Fiscales o Hacienda Pública para aspectos como la definición de los programas públicos y su financiamiento en los presupuestos fiscales, todo lo cual requiere la regulación que contiene el Derecho Financiero⁴¹².

Estas formas de acotar las normas utilizables surgen desde los principios que establece la Constitución ya que ella es nada más y nada menos que la organización jurídica del poder del Estado, poder que requiere limitaciones para que este al servicio del bien común.

Ahora bien, la reserva legal en materia tributaria (relación jurídico-tributaria y su contenido queda reservada en forma exclusiva a la ley) y la legalidad tributaria (el medio es la ley) deben tener una relación equilibrada con la capacidad económica del contribuyente específico que ejecuta en la realidad el hecho gravado o impositivo previamente descrito en una ley. La descripción está reservada a la ley, la forma de cálculo también (base imponible, costos directos, gastos necesarios, otros), como también debe estar definido el momento en

⁴¹¹ Sobre esta necesidad, como ejemplo, la jurisdicción tributaria chilena ha aplicado el artículo 8 del Pacto de San José de Costa Rica, en sentencia pronunciada por el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana en la causa R.I.T. GR 15-00142-2014, de fecha 19.05.2015.

⁴¹² RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: "El Sistema Tributario en la Constitución...", *op. cit.*, pp. 19-33.

que se produce el devengo de la prestación tributaria a favor del Fisco para que, llegado el momento de la exigibilidad, la prestación se cumpla por el contribuyente en relación con su capacidad económica efectiva. Por lo tanto, estos principios deben estar en coordinación y no en contradicción, de tal manera que exista una colaboración legítima en la obtención de recursos para los fines del Estado. Este equilibrio dotará de legitimidad a la actividad del Fisco y a la del contribuyente, generando la percepción acerca de la justa necesidad de la tributación respectiva.

En otro aspecto, encontramos que la capacidad económica constituye un límite al poder tributario del Estado, ya que, dicha autoridad, no debe sobrepasar la capacidad económica de quien está obligado a contribuir al sostenimiento del gasto público, y si lo hiciera, estaría aplicando el tributo respectivo con carácter confiscatorio, lo que es también improcedente por motivos que hemos indicado al tratar del principio de no confiscatoriedad de los tributos y tal como señalé entonces, con un tributo no se debe tornar inoperante la fuente que genera la capacidad económica de los contribuyentes y que les permite tener capacidad contributiva.

Desde la perspectiva del contribuyente, la capacidad económica es una garantía porque le otorga el derecho a que se le grave tributariamente en relación con esa capacidad, y ese derecho se traduce en que el legislador tributario cuando norma jurídicamente aspectos tributarios debe hacerlo teniendo en cuenta la capacidad económica del ciudadano en general y no potenciar aspectos que pudieran poner en riesgo esa capacidad. Así resulta que la capacidad económica es un límite concreto a la tributación, y a la vez constituye un presupuesto fáctico para tributar ya que es menester que exista para que el ciudadano pueda cumplir con su obligación tributaria o contributiva lo que fija la razón o medida que puede tener la imposición, todo lo cual se traduce en esta garantía que obliga al legislador tributario.

Entendiendo lo anterior sobre la capacidad económica, viene a cuenta tener presente que, si bien es cierto ese principio es un límite material también es un límite jurídico para el legislador y para el contribuyente. Esta situación obliga a que las materias tributarias sean reguladas exclusivamente por la ley y no por normas que, aunque jurídicas, resulten de rango inferior, es decir el principio de legalidad, o de reserva legal, remite las reglas tributarias a la ley. Ello por motivos ya indicados respecto a que el legislador es también representante en la Cámara y como tal algo debe expresar sobre estas normas que afectarán a sus representados y que son los que detentan la voluntad popular.

Ahora bien, tratándose de las normas Anti-Elusivas, claramente ellas deben respetar ambos principios. No significa que deban quedar fuera otros principios o garantías, sino que las normas Anti-Elusivas van a influir en la cuantificación definitiva de la obligación tributaria y como tal posibilidad deberán también estar expresadas en una ley y no en exclusivas facultades administrativas del ente fiscalizador tributario.

Luego, alguna forma de contraposición entre ambos principios en las normas Anti-Elusivas, no se vislumbra, sino más bien, en las normas Anti-Elusivas, estamos en presencia de una relación que necesariamente debe ser de coordinación entre ellos. Por una parte, tal como ya he mencionado, las normas Anti-Elusivas influirán en el monto de la obligación tributaria principal pero también lo harán en la forma de cumplimiento del contribuyente de dicha obligación tributaria principal y de las accesorias, todo lo cual redundará en algún efecto sobre la capacidad económica y contributiva del ciudadano que soporta el gravamen que aparece o se establece como eludido. Esta verdadera arquitectura jurídica deberá estar soportada en el instrumento que opone la más precisa garantía del Estado Social y Democrático de Derecho: la Ley.

- III.- INCIDENCIA DE LAS NORMAS ANTI-ELUSIVAS GENERALES Y ESPECIALES EN LAS GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE FRENTE AL ESTADO.

Las normas Anti-Elusivas particulares, se caracterizan por su naturaleza especial y de derecho interno, por lo que las exigencias asociadas a su elaboración dependerán de las que imponga el ordenamiento jurídico interno de cada sistema fiscal. Un elemento característico de las normas Anti-Elusivas especiales o particulares es la circunstancia de que el legislador tributario las crea porque ha logrado aislar el supuesto de hecho que pretende perseguir con ella; pero ello no siempre lo consigue de manera óptima, lo que motiva el surgimiento de nuevas conductas del contribuyente que logran omitirlas⁴¹³. La técnica legislativa de cada ordenamiento podrá o no permitir un ámbito de interpretación, administrativa o judicial, para extender la aplicación de la norma Anti-Elusiva especial a actos no descritos inicialmente, lo que no es deseable desde la perspectiva de las garantías para el contribuyente, pero puede ser una herramienta importante para perseguir la elusión tributaria⁴¹⁴. Pero esta metodología de aplicación de las normas Anti-Elusivas especiales o específicas del derecho interno, puede entrar en conflicto con los Convenios Para Evitar la Doble

⁴¹³ SOTELO CASTAÑEDA, E.: "Nueva Cláusula Anti-Elusiva General Tributaria", *Análisis Tributario*, Vol. XXV, nº 296, 2012, Lima, p. 27. En concreto, aboga por una cláusula Anti-Elusiva general por considerar que las específicas no son suficientes para abordar el fenómeno de la elusión tributaria: "Pero, en todos los casos, todo este trabajo en cláusulas Anti-Elusivas específicas siempre correría detrás y no delante de los dinámicos esquemas, y nunca llegaría a ser suficiente, por lo cual la recurrencia a aplicar los test y conceptos jurídicos indeterminados puestos en vigor por una cláusula Anti-Elusiva general se torna imperiosa."

⁴¹⁴ SAÍNZ DE BUJANDA, F: "La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria Histórica y Problemas Actuales", *Consejo General de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad Valenciana*, Valencia, 1987, p.6: "...un sistema tributario, en efecto, sólo es racional si es justo, y sólo puede ser justo si se adecúa a las normas fundamentales y primarias del ordenamiento positivo, contenidas en el texto constitucional, y a los principios generales del Derecho."

Imposición Internacional, y éstos a su vez pueden generar esquemas tributarios complejos que redunden en casos de tributación cero. Frente a esta circunstancia, en los diferentes ordenamientos jurídicos internos, se ha erigido la necesidad de la norma Anti-Elusiva general⁴¹⁵.

Si bien las distintas jurisdicciones u ordenamientos jurídicos implementan su propia norma Anti-Elusiva general, en ellas existe como elemento común, al momento de aplicarlas, la consideración de la sustancia del negocio jurídico y si ella no está presente, la Administración Tributaria puede actuar sobre los efectos fiscales de la operación tomando en cuenta ahora la efectiva realidad jurídica⁴¹⁶.

Ahora bien, desde el punto de vista de la elaboración de una norma Anti-Elusiva general, se han detectado algunos rasgos compartidos, que de acuerdo con EY ABOGADOS⁴¹⁷ se pueden sintetizar en los siguientes factores que debido a su claridad paso a reproducir:

- a) Concepto jurisprudencial sobre abuso o elusión.
- b) Consideración de transacciones u operaciones que cumpliendo con una interpretación técnica de la normativa tributaria generan una ventaja fiscal contraria a la finalidad de la ley.
- c) Elaboración de lo que se entiende por planificación o negocio artificioso.
- d) Test de sustancia o motivo económico válido para filtrar planificaciones o transacciones reales.
- e) Procedimiento para recalificar un negocio artificioso atendiendo a su verdadera sustancia y naturaleza.

⁴¹⁵ EY ABOGADOS: "Cláusula General Anti-abuso..." *op. cit.*, p. 18.

En: <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2016/02/Cláusula-General-Antiabusos-Tributaria-en-España-Propuestas-para-una-mayor-seguridadjur%C3%ADdica.pdf> , visitada en 15.08.2019

⁴¹⁶ SAMPAIO NOGUEIRA, E.: "Consideraciones Sobre las Normas Anti Elusivas en el Ordenamiento Jurídico Brasileño", *Revista de Administración Tributaria del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*, n° 41, agosto 2016, pp. 133-135.

En https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_41/Espanol/e.book-revista-41.pdf, visitada en 16.02.2019.

- f) Delimitación de las sanciones tributarias que pueden imponerse.
- g) Incorporación de un método que asegure que el contribuyente únicamente paga la deuda tributaria y la sanción fijada por la autoridad fiscal competente.

Este grupo de características es concordante con lo que hasta aquí he señalado, en cuanto se ocupa de indicar que se requiere una descripción típica del acto o conjunto de actos que se consideren subsumidos en el medio para obtener una ventaja fiscal que vaya contra la finalidad de la ley tributaria. Una vez detectada esa situación, deberá ser acreditada conforme a derecho y si corresponde se aplicará la sanción que la ley tributaria indique. Es decir, descripción típica según la doctrina y jurisprudencia de cada ordenamiento jurídico; procedimiento; órgano decisorio de naturaleza técnica-jurisdiccional; medios de prueba y consecuencias jurídicas; todo ello con arreglo a derecho y respetando las garantías jurídicas del contribuyente y de la Administración Tributaria o Fiscalidad.

Habrà en los aspectos investigativos una doble faceta ya que por una parte el ente fiscalizador tributario indagarà cuando, producto de una revisión, encuentre antecedentes aparentemente elusivos o lo hará cuando reciba alguna denuncia de un tercero sobre una situación específica o a raíz de alguna consulta sobre la procedencia de ciertas modalidades de organización que limitan en lo elusivo o que al menos generen dudas. Esta faceta continuará con el análisis de los antecedentes y las aclaratorias que presente el contribuyente eventualmente elusor. Con el resultado de este proceso fiscalizador, la fiscalidad elaborará un informe técnico que deberá ser remitido a un Tribunal Tributario que constituirá la segunda faceta o etapa jurisdiccional para resolver si el acto o conjunto de actos desplegado por

⁴¹⁷ EY ABOGADOS: "Cláusula General Anti-abuso Tributaria en España...", *op. cit.*, p. 27.

el contribuyente son o no elusivos y constitutivos de elusión tributaria en el caso específico.

Bajo estos supuestos, las normas Anti-Elusivas requerirán que en su elaboración existan criterios técnicos y que el legislado tributario aplique las garantías y principios tributarios para que al aprobar una norma Anti-Elusiva en la Cámara se cumpla con los estándares de un Estado Social y Democrático de Derecho.

Ya he señalado que las normas Anti-Elusivas al ser aplicadas influirán en la capacidad económica del contribuyente para responder a la obligación tributaria en el caso que sin la aplicación de la norma Anti-Elusiva hubiere terminado pagando menos o no pagando el tributo que deberá pagar al haber aplicado la norma Anti-Elusiva y se le agregarán los recargos respectivos.

Pero cabe preguntarse sobre la relación devolutiva; es decir, de qué forma la capacidad económica del ciudadano y su capacidad contributiva afectan o pueden afectar la aplicación de la norma Anti-Elusiva. Esta consideración, estimo que no puede ser tomada en cuenta al elaborar las normas Anti-Elusivas ya que de lo contrario ellas perderían todo sentido al llevar en su propia estructura el germen de su no utilización. Sin embargo, al aplicar la norma Anti-Elusiva, se podría tener en cuenta desde una perspectiva técnica. Lo anterior se podría resumir en una expresión: no en su elaboración, si en su aplicación. Ahora bien, si por perspectiva técnica en su aplicación, consideramos elementos económicos del contribuyente y aspectos jurídicos de su forma de organización para el desarrollo de sus negocios, no estaremos en presencia de la no aplicación de las normas Anti-Elusivas, sino que, muy por el contrario, el resultado se deberá a la aplicación de ellas que ha concluido en la no presencia del carácter elusivo del acto o conjunto de actos indagados.

Las normas Anti-Elusivas, tanto para ser creadas como para ser aplicadas, precisan de un sistema en que sean respetadas las garantías del contribuyente y las potestades del ente fiscalizador tributario.

De esta forma el resultado de la aplicación de las normas Anti-Elusivas encontrará la menor resistencia social posible de parte del contribuyente elusor y de los ciudadanos en general al percibir que dichas normas son aplicadas con un rango de generalidad que las hace dignas de acatamiento y respeto.

Es decir, la credibilidad de un sistema normas Anti-Elusivas de tales características pasa por la credibilidad de la institucionalidad que las crea y que las aplica.

La creación y aplicación de las normas jurídicas Anti-Elusivas, debe considerar los principios tributarios y las garantías asociadas a que esos principios efectivamente sean cumplidos en la elaboración, aplicación y procedimiento para ello.

Así, legalidad y reserva legal tributaria; capacidad económica y contributiva; y respecto de los derechos y garantías de los contribuyentes, deben ser tenidos en cuenta, acatados, respetados y aplicados en el sistema de normas Anti-Elusivas⁴¹⁸.

⁴¹⁸ La mención anterior no excluye, sino que supone los restantes principios: generalidad; igualdad; progresividad; equidad en la distribución de la carga tributaria; no confiscatoriedad; proporcionalidad; eficacia del sistema; economía en la recaudación; justicia.

- IV.- SUFICIENCIA DE LOS ELEMENTOS QUE COMPONEN LAS NORMAS ANTI-ELUSIVAS, DESDE LA PERSPECTIVA DEL SISTEMA SANCIONATORIO ADMINISTRATIVO.

Un aspecto interesante de las normas Anti-Elusivas (especiales y general) dice relación con la intervención en sede administrativa de la autoridad tributaria.

Las diferentes estructuras jurídicas han provisto a la fiscalidad de mecanismos administrativos para la determinación del quantum de los tributos y para su recaudación y cobro. Los mecanismos que el fisco ha tenido a su favor tradicionalmente son cuestionados por la aplicación exorbitante que de ellos realiza la Administración Tributaria, además de la circunstancia que las eventuales reclamaciones en sede judicial encarecen la defensa de los derechos del contribuyente cuando existe disconformidad entre lo declarado por el contribuyente y lo determinado por la Administración Tributaria⁴¹⁹.

Precisamente esa tensión ha conducido a que se busque procedimientos más técnicos y neutros desde la perspectiva del ejercicio de las potestades del fisco; pero hay que señalar también que las conductas tributarias de los contribuyentes mayores motivan que el fisco busque un control cada vez más eficaz y eficiente respecto de los tributos y los comportamientos de los contribuyentes de mayores rentas. Ello obedece a que los pequeños contribuyentes, habitualmente carecen de recursos para poder discutir o disentir de los cálculos de la Administración Tributaria.

Sin embargo, la única conclusión posible en un esquema de fiscalidad es que corresponde pagar los tributos que se han generado por los contribuyentes, no más, pero tampoco menos. Por lo mismo, las

atribuciones administrativas del controlador tributario requieren de un sistema que considere procedimientos claros, con posibilidad de recurrir a órganos jurisdiccionales especializados, pero también con la necesidad de regular de manera más justa la prueba que se debe producir y quién la debe producir, en un contexto de racionalidad⁴²⁰.

Los entes fiscalizadores, requieren de una estructura orgánica lo más técnica posible para que sus funcionarios tengan la idoneidad profesional y de probidad que necesita un ente fiscalizador de materias tributarias.

El legislador tributario debe entregar las normas jurídicas para que el funcionamiento de la entidad fiscalizadora tributaria cumpla con las características esbozadas, fortaleciendo las atribuciones fiscalizadoras que le permitan al fiscalizador tributario investigar los actos o conjunto de actos que eventualmente son elusivos.

La eventualidad de que exista elusión se apoya en la preeminencia del principio de buena fe que existe respecto a las actuaciones jurídicas en la sociedad. Desde antiguo se exige un comportamiento de buena fe en la negociación de un acto jurídico y en su celebración y cumplimiento, buena fe que ha de estar presente también en la formación de la voluntad de las partes otorgantes o autor. Precisamente las normas Anti-Elusivas apuntan a descorrer esa apariencia de buena fe cuando hay antecedentes que permitan hacerlo y, en consecuencia, el contribuyente deberá cumplir con la norma tributaria que pretendió eludir y con sus respectivos recargos cuando ellos sean procedentes.

Para desvirtuar la buena fe del contribuyente, el fiscalizador tributario deberá efectuar una investigación en sede administrativa,

⁴¹⁹ VALENZUELA BARAONA, J.C.: *Elusión Tributaria. Normas Anti-Elusivas y Facultades Fiscalizadoras...*, *op. cit.*, pp. 160 - 199.

⁴²⁰ MEZA ROJAS, R.E.G.: *Elusión y Normas...*, *op. cit.*, pp. 148 - 214.

dentro de un procedimiento que se ajuste a los estándares de un justo y racional procedimiento.

El aspecto administrativo exige que las actuaciones del fiscalizador queden reflejadas en un acto administrativo. De la misma manera, cuando tenga la necesidad de acceder a documentación de los contribuyentes indagados, deberá obtenerla mediante el uso de las facultades y atribuciones que las leyes le otorgan.

Cuando el fiscalizador tributario concluya su indagatoria deberá verter los hallazgos en un informe fundado o motivado, y ese informe motivado deberá ser sometido a un acto administrativo que lo dote del valor propio de un acto de esa naturaleza.

El resultado de esa investigación contenido en el informe motivado oficial puede producir que el contribuyente decida voluntariamente modificar la estructura de actos jurídicos cuestionados administrativamente por elusivos. Pero también puede ocurrir que manifieste que pretende persistir en su organización con los actos jurídicos cuestionados y que prefiera que el asunto lo despeje un órgano jurisdiccional. En esta eventualidad, el ente fiscalizador o el propio contribuyente debería estar dotado de la acción respectiva para concurrir ante un órgano jurisdiccional especializado o Tribunal Tributario.

Si el ente fiscalizador tributario fuera el único dotado de la posibilidad de accionar ante el Tribunal Tributario podría ocurrir que prefiriera no hacerlo y, en su lugar, utilizar otras herramientas de fiscalización en que prima su autoridad expresada en dictámenes. Desde esta perspectiva, la potestad del fiscalizador ejercida en sede administrativa puede resultar menos garantista para el contribuyente ya que, entre otros aspectos, quien deberá efectuar probanzas contra lo aseverado por la autoridad será el contribuyente, situación que no resulta coherente con la naturaleza de la prueba y su finalidad cual es

que quien afirma debe probar. Esta afirmación proviene de la concepción imperante de la noción sobre la Administración concebida como una orgánica estructurada desde el poder obviando que en un sistema Democrático y Social de Derecho, la se origina en el poder que entrega el pueblo y que, por lo tanto, este pueblo es el que debe controlar el buen desempeño en defensa de sus intereses⁴²¹.

El procedimiento administrativo está estructurado sobre la base de una secuencia de actos de autoridad, secuencia que se valida por el acto inmediatamente previo y que en su conjunto validan el procedimiento y proceso aplicado⁴²². Así, podemos encontrar procedimientos administrativos específicos para trámites diversos y cuando no existe un procedimiento especial se recurre a una norma general que contenga un procedimiento general aplicable cuando no existe el especial⁴²³.

Lo importante en la sede administrativa es contar con una estructura que permita al fiscalizador tributario investigar los actos aparentemente elusivos acatando, respetando y utilizando las garantías sustantivas y procesales que permite el derecho tributario, ya que el utilizarlas en el proceso y procedimiento administrativo conduce a una legitimación del resultado basada en los medios utilizados, sobre todo si se tiene en consideración que los actos administrativos motivados sirven

⁴²¹ En ciertos sistemas se ha dejado de lado el carácter republicano del ejercicio del poder público por los funcionarios que lo detentan, lo que se ve reflejado en sistemas administrativos en que frente a lo afirmado por una autoridad administrativa, el ciudadano debe probar si la situación es diferente. A tal punto ha llegado lo insostenible de dicho escenario que, finalmente, el ciudadano termina recurriendo a los Tribunales de Justicia para reclamar por la vulneración de la garantía de un justo y racional procedimiento o debido proceso, empleando la acción de protección.

⁴²² NIETO, A.: "El Procedimiento Administrativo en la Doctrina y Legislación Alemanas", *Revista de Administración Pública*, nº 32, 1960, Madrid, pp. 75-116. Disponible en <http://www.cepc.gob.es/publicaciones/revistas/revistaselectronicas?IDR=1&IDN=32&IDA=22124>, visitada 18.10.2019.

⁴²³ BOBADILLA CARRERA, J.D.F.: "Apuntes Sobre la Naturaleza Jurídica del Procedimiento Trilateral", *Derecho y Cambio Social*, nº 42, Año XII, Lima, 2015, pp. 5-8. En: <https://www.derechoycambiosocial.com/revista042/APUNTES SOBRE LA NATURALEZA JURIDICA DEL PROCEDIMIENTO TRILATERAL.pdf>, visitado en 20.10.2019.

de base para la legitimidad de los siguientes y así sucesivamente hasta que el resultado obtenido y el procedimiento aplicados logran también su legitimidad por la secuencia de actos administrativos legítimamente motivados y que son los antecedentes que sirven de fundamento a la decisión de la autoridad administrativa, decisión que queda plasmada en un acto de cierre del procedimiento en sede administrativa.

En este sentido, la suficiencia administrativa en la aplicación de un sistema de normas Anti-Elusivas se apoya en la legitimidad descrita y que pone al funcionario fiscalizador tributario en la posición y necesidad de plasmar cada actuación fiscalizadora en un acto administrativo legítimo (motivado) hasta llegar al informe de cierre también fundado o motivado; y ese informe de cierre será la base para la etapa jurisdiccional o para una salida sancionatoria administrativa.

V.- ¿LEGALIDAD O CAPACIDAD ECONÓMICA, O AMBAS?

La legalidad y la capacidad económica son elementos de un sistema tributario sano, y lograr su equilibrio es un factor de eficiencia en la recaudación tributaria que es relevante.

Por una parte, la autoridad fiscal requiere de medios que le permitan acertar en la capacidad económica real de los contribuyentes y por la otra, los contribuyentes deben ajustarse a esa capacidad para dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias.

En esa relación el sistema jurídico debe cumplir un rol fundamental en el establecimiento de las reglas que apunten en la dirección de mejorar la recaudación fiscal sin poner en riesgo la actividad económica de los contribuyentes.

Por lo tanto, la actuación del legislador tributario, la intervención de la Administración Tributaria, la aplicación de procesos con base en un

justo y racional procedimiento, la transparencia y precisión de la información tributaria del contribuyente, y los demás aspectos involucrados; deben ir en la dirección de equilibrar de la mejor manera posible la legalidad y la capacidad económica.

Para lograr ese equilibrio, el principio de legalidad debe ser aplicado en la construcción o elaboración de las diferentes categorías de normas Anti-Elusivas, al mismo tiempo que para mejorar la finalidad recaudatoria hay que aplicar normas técnicas que, transparentando la información tributaria disponible, busquen optimizar el conocimiento de la capacidad económica de los contribuyentes.

El diseño de las normas Anti-Elusivas debe incluir los diferentes principios tributarios y el uso de las garantías que permitan un resultado respetado por los ciudadanos y contribuyentes. Para ello, las normas Anti-Elusivas deben tener definiciones comprensibles y técnicamente viables; deben tener claramente indicadas las consecuencias si los actos indagados son calificados finalmente como elusivos y cuál es el proceso que se sigue con ello.

La conclusión a que conduzca la aplicación de las normas Anti-Elusivas incidirá en la capacidad económica y contributiva del contribuyente ya que en el caso de existir como elusivos los actos indagados, el contribuyente elusor deberá pagar lo que corresponda agregando los respectivos recargos y este resultado debe tener la legitimidad que lo vuelva exigible y acatable.

Además, la elaboración legislativa de las normas Anti-Elusivas debe afrontar las diferentes etapas del proceso legislativo principiando por la aplicación del principio de legalidad y de reserva legal tributaria.

Las normas Anti-Elusivas son diseñadas desde la perspectiva fiscal para que los contribuyentes respondan a sus obligaciones tributarias desde sus efectivas capacidades ya que una reflexión especulativa sobre ellas debilitaría los aspectos jurídicos del sistema Anti-Elusivo. Un

sistema Anti-Elusivo diseñado y aplicado sin certeza y sin juridicidad debilitaría sus posibilidades de exigibilidad y abonaría comportamientos elusivos con tolerancia social, además de aminorar la recaudación fiscal. Al disminuir la recaudación fiscal, también se corre el riesgo de que el Estado Democrático y Social de Derecho, incumpla con la satisfacción de las necesidades colectivas.

Finalmente, ambos principios son complementarios para mejorar la eficiencia de la recaudación tributaria, de manera que el fisco obtenga los recursos pertinentes para el estudio, diseño, desarrollo, ejecución y evaluación de las políticas públicas y el cumplimiento de los fines sociales del Estado, ya sea como derechos de las personas o como fines generales.

- VI. - MEJORAS EN LA ELABORACIÓN Y FINES DE LAS NORMAS ANTI-ELUSIVAS PARA UNA MEJOR COLABORACIÓN A LA RECAUDACIÓN FISCAL.

La finalidad de las normas Anti-Elusivas hace necesario mejorar los factores de elaboración de estas, precisando conceptos jurídicos que pueden ser entendidos de forma variada según el ordenamiento jurídico de que se trate.

Así como es necesario mejorar las nociones jurídicas en la elaboración de las normas Anti-Elusivas, también se requiere que en su aplicación existan reglas de interpretación claras, procesos administrativos racionales y organismos jurisdiccionales especializados para las eventuales diferencias entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.

Un ámbito siempre árido es la determinación de las consecuencias jurídicas y fiscales⁴²⁴ como resultado de la aplicación de las normas Anti-Elusivas cuando ellas deban ser aplicadas con motivo de haber sido detectada una o más situaciones elusivas (simulación, abuso de formas, abuso del derecho, fraude de ley). En este ámbito siempre se podrá mejorar la calidad de los criterios o motivos que incidan en la interpretación de las reglas aplicables.

El establecimiento de consejos o comisiones técnicas por la Administración Tributaria para definir en forma anticipada casos de elusión tributaria, puede ser aconsejable como una medida transitoria; pero es una contradicción ya que su sola existencia es manifestación de las debilidades del sistema jurídico para resolver las diferencias entre Administración y contribuyentes. Es un camino que provisoriamente resulta útil, pero las definiciones de operatorias elusivas no evitan que existan asesores o contribuyentes que busquen planificaciones fiscales agresivas que constituyan nuevas formas de elusión tributaria y que no fueron tenidas en consideración por los comités o comisiones técnicas consultivas. En la medida que se institucionalice la aplicación de las normas Anti-Elusivas generales, debería disminuir la tarea de dichas comisiones o consejos técnicos consultivos.

En los aspectos más propios del diseño de las normas Anti-Elusivas, un primer paso consiste en definir lo que se entiende por elusión o, más bien, por actos elusivos. En este aspecto, el factor central es el efecto que produce el acto o combinación de ellos: impedir que concurren los supuestos del hecho gravado, o evitar que nazca el hecho gravado.

⁴²⁴ EY ABOGADOS: "Cláusula General Anti-abuso Tributaria en España...", *op. cit.*, pp. 97-99.

A esto se ha de agregar que, en caso de que la respuesta sea afirmativa, si los contribuyentes otorgantes o el autor del acto o combinación de actos, tiene o no tiene la alternativa de una forma de organizar sus negocios diferente y que no produzca el efecto señalado. Al menos despejar esta parte de la incógnita puede dar lugar a la certeza jurídica que se requiere para que las normas Anti-Elusivas, creadas en consecuencia, puedan ser efectivas en su funcionamiento y objetivos.

Hecha la descripción anterior, deberá ser incorporada por el legislador tributario en una tipología de norma jurídica que incluya los supuestos mencionados y la consecuencia que la presencia o ausencia de dichos supuestos va a producir.

El legislador tributario, también deberá establecer las atribuciones que tendrá el ente fiscalizador tributario para reunir antecedentes e investigar los actos indagados; y, además, deberá fijar un justo y racional procedimiento para que el contribuyente eventualmente elusor pueda hacer uso del principio de bilateralidad de la audiencia para que tenga una justa defensa.

Una vez concluido el procedimiento en sede administrativa, debe existir la posibilidad de accionar judicialmente ante un órgano jurisdiccional especializado (Tribunal Tributario).

Ambos procedimientos (el administrativo y el jurisdiccional) deberán ser breves y concentrados y con plazos breves establecidos en la ley.

La necesidad de Tribunales Tributarios especializados deviene de las características técnicas, económicas y fiscales de las materias tributarias y de las formas de organización de una actividad económica.

Si la aplicación de las normas Anti-Elusivas quedara entregada a órganos puramente administrativos o a tribunales no especializados, ni los contribuyentes ni la fiscalidad podrían actuar con ciertas certidumbres, y las brechas para eludir aumentarían.

El diseño de las normas Anti-Elusivas, tal como lo he presentado, debe considerar el principio de buena fe en las relaciones y si se busca desvirtuarlo, la parte que así lo intente deberá allegar los elementos probatorios del caso.

Sin embargo, no se agota en esta arista el diseño de la norma Anti-Elusiva. Ya sea en sede administrativa o jurisdiccional, la aplicación de las normas jurídicas requiere de interpretación y la interpretación de ellas precisa de directivas y principios que sean los fundamentos o motivos de las resoluciones que sean adoptadas.

Es decir, una norma jurídica Anti-Elusiva, requiere un diseño que incluya la elaboración de la norma por el legislador tributario, con su contenido descriptivo, axiológico y dispositivo; y, en su faceta de aplicación, va a necesitar de interpretación y que esa interpretación esté instalada en un justo y racional procedimiento.

El encuadramiento jurídico de las normas Anti-Elusivas sigue siendo el camino más prudente para su aplicación, tal como lo ha sido para la aplicación de otras formas de persecución de la elusión fiscal, entendiendo como lo hace CALVO VÉRGEZ que el procedimiento elusivo puede gozar de una legitimidad formal que no garantiza la licitud del resultado⁴²⁵.

En el caso de una norma general Anti-Elusiva, el legislador tributario construirá una descripción de los actos jurídicos o económicos que sean susceptibles de impedir el nacimiento de la obligación

⁴²⁵ CALVO VÉRGEZ, J.: "Cláusula Anti-abuso...", op. cit., p. 23.

tributaria, y aquí ya nos encontramos con un problema: un acto jurídico o la combinación de algunos de ellos no son necesariamente realizados para eludir tributos. Por lo mismo, habrá que esperar a revisar el efecto de esa opción y compararlo con la posibilidad cierta (no eventual) de que con otra forma de desarrollo del modelo de negocios no se produzca el efecto elusivo.

Una vez que el fiscalizador tributario constate que existe efecto elusivo, podrá encuadrar las operaciones en aquellas que realmente correspondan y dejará sin efecto las que se efectuaron elusivamente.

Empero, esta aplicación requerirá que el contribuyente pueda manifestar su parecer discordante con lo que el ente fiscalizador tributario afirma. Esta necesidad, vuelve exigible un justo y racional procedimiento (o debido proceso) con al menos un tercero jurisdiccional que resuelva, con unos ciertos plazos, con medios probatorios, recursos procesales, en fin, una batería de requerimientos que son exigidos por el equilibrio que se debe lograr entre las pretensiones de la Administración Fiscal y los derechos y garantías de los contribuyentes dentro de un Estado Social y Democrático de Derecho.

La aplicación de una norma Anti-Elusiva siempre requerirá de una coordinación entre el legislador tributario al crear la norma Anti-Elusiva (y antes al crear la norma que resulta eludida), el administrador y fiscalizador tributario, y el órgano jurisdiccional que resuelva las diferencias. Esta coordinación no significa que exista necesariamente coincidencia o disidencia, sino que exista un sistema para que, con las debidas garantías se disminuyan las brechas presentes en estas situaciones.

La fundamentación misma de la existencia de tributos en una sociedad jurídicamente organizada vuelve necesario y exigible que el control por parte de la voluntad del pueblo que los permite sea por vías jurídicas y no puramente discrecionales de la autoridad fiscal. No se

puede temer a la autoridad que el propio pueblo se ha dado a través de instituciones y orgánicas democráticas y de Derecho, más bien deben ser perfeccionadas y mejoradas para la consecución del bien común en un Estado Democrático y Social de Derecho. En este Estado, la responsabilidad por el ejercicio de la autoridad debe imbuir a las instituciones y a quienes las integran debido a las funciones que se les han encomendado.

El fiscalizador tributario debe buscar maximizar el ingreso tributario y debe hacerlo en un contexto de acatamiento, respeto y aplicación de los derechos y garantías, y si falla en ello (por exceso, error o por el motivo que fuere) los ciudadanos deben contar con las protecciones del caso para que dicha falla sea enmendada, con arreglo a derecho. Y si es el contribuyente el que yerra, deberá ser corregido y compelido a cumplir su obligación eludida junto con las consecuencias adicionales que jurídicamente se hayan establecido.

Como se puede apreciar, un justo y racional procedimiento en materia de normas Anti-Elusivas y de su aplicación, es fundamental para que las conductas elusivas puedan ser aminoradas y las brechas que las permiten puedan ser estrechadas o incluso suprimidas. No se trata solamente de darle garantías al contribuyente eventualmente elusor, sino también de dárselas al Fisco para que pueda maximizar un mejor rendimiento en la recaudación y el cumplimiento tributarios que sean posibles en una estructura jurídica.

Por cierto, que las normas Anti-Elusivas sectoriales parecen cumplir de manera más precisa con estos objetivos al estar circunscritas a casos específicos; pero la elusión es generosa en generar nuevas brechas a medida que se estrechan las preexistentes, y por ello no son desdeñables ni las normas Anti-Elusivas generales ni las sectoriales.

En todos los tipos de normas Anti-Elusivas lo que se deberá contener es la descripción en los términos ya indicados y el justo y

racional procedimiento con una aplicación del derecho conforme a los criterios que he mencionado.

No se puede ignorar ni perder de vista que, más allá de la clase de norma Anti-Elusiva, perseguir la elusión tributaria requiere de un cierto realismo en la elección de los instrumentos jurídicos a emplear, sin dejar de lado esa característica: jurídicos, de derecho. No parece razonable sacrificar la juridicidad y la certeza jurídica, por aumentar la recaudación fiscal, sino que más bien su incremento pasa por aplicarlas.

La juridicidad, permite que la autoridad fiscalizadora actúe en el marco que la Constitución y la Ley le fijan. La investidura o nombramiento en conformidad con la Constitución y la Ley, es fundamental para que, la autoridad previamente investida, pueda ejercer las atribuciones, potestades y facultades que se le otorgan. Esta juridicidad permite que el contribuyente, y cualquier ciudadano, puedan tener al menos la certidumbre de que existe una autoridad fiscalizadora; que ella tiene atribuciones establecidas en una ley; que esa ley existe y es conocida; y la certidumbre de que es y será aplicada conforme a Derecho.

Si estos presupuestos no se hallaren presentes en un Estado que pretende ser Democrático, Social y de Derecho, el sistema jurídico estaría en graves aprietos ya que la falta de certeza jurídica pondría en cuestionamiento las normas mínimas de convivencia social y haría necesario replantearse los mínimos sociales en torno a los cuales ella se constituye y construye.

La importancia de los principios de juridicidad y de certeza jurídica, también resultan plenamente aplicables, y deben serlo, al sistema tributario en general y al sistema de normas Anti-Elusivas en especial. Por ello la necesidad de que las normas Anti-Elusivas contengan claridad sobre lo que es la elusión tributaria; sobre la forma en que ella será perseguida; cuáles serán las situaciones en que se

considerará que los actos o combinación de ellos son elusivos; cuáles serán las etapas de su investigación y establecimiento; cuáles los plazos; cuáles serán las consecuencias; en fin, un sistema de normas Anti-Elusivas creado por el legislador tributario.

Pero una vez creado y en operación el sistema Anti-Elusivo, deberá ser frecuentemente visitado y revisado por el legislador tributario, para evaluar sus resultados y proceder a incorporar las mejoras que ello requiera. Para ello, el análisis y revisión realizado por centros académicos, junto a la investigación que efectúen en la materia es una colaboración ineludible. Por cierto, que, en dicha colaboración, habrán de ser incluidos los hechos que diferentes estamentos técnicos establezcan sobre la realidad práctica de las circunstancias de la aplicación del sistema de normas jurídicas Anti-Elusivas.

En ello también hay que revisar el efecto sobre las brechas que se busca estrechar y qué brechas nuevas han surgido al ser cerradas las preexistentes. En este ámbito los reportes y estadísticas del ente fiscalizador serán pertinentes y de gran utilidad ya que podrán incluir el efecto de las brechas y del sistema Anti-Elusivo sobre las cuentas fiscales y sobre las conductas de los contribuyentes que hayan sido detectados en elusión y el tipo de actos o combinación de actos de que se han valido o pretendido valer para el logro de los fines elusivos y bajo que formas alternativas su estructura de negocios no ha sido elusiva.

- VII.- CONCLUSIONES PARCIALES.

1.- La Administración Tributaria debe aplicar las normas tributarias en el pleno respeto de las garantías ciudadanas en el ámbito tributario.

Las normas Anti-Elusivas, debido a su carácter jurídico, también deben ser aplicadas en la forma recién señalada.

2.- Las normas Anti-Elusivas, deben ser elaboradas dentro del ámbito del respeto y acatamiento del respectivo ordenamiento jurídico.

3.- El Estado de Derecho debe satisfacer los requerimientos de la sociedad democrática y propender a mejorar las reglas sobre recaudación tributaria.

En el logro del objetivo anteriormente señalado, el Estado debe equilibrar de la mejor manera posible la aplicación del principio de legalidad y el respeto de la capacidad económica de los contribuyentes, para que tributen lo que corresponde, no más ni menos.

4.- Las normas Anti-Elusivas, atendido su carácter jurídico requieren respetar una serie de principios.

Para una razonable aplicación de esos principios y garantías, dentro del marco del justo y racional procedimiento, cobra importancia la interpretación de las normas tributarias en general y de las Anti-Elusivas en particular (especiales y generales), condición que motiva el análisis de los elementos interpretativos y, entre ellos, el de las directivas o criterios de selección.

5.- Una vez en operación un sistema de normas jurídicas Anti-Elusivas será posible analizar sus resultados y efectos para construir los criterios y directivas de interpretación que permitan la motivación o fundamentos jurídicos de las resoluciones que sean adoptadas por los órganos administrativos o por los órganos jurisdiccionales tributarios respecto a los casos que sean sometidos a su control o resolución. Sin embargo, las brechas elusivas que desaparezcan o que sean estrechadas, darán lugar a nuevas fórmulas para eludir, por lo que el legislador tributario deberá revisar de manera frecuente el estado del sistema jurídico Anti-Elusivo para perfeccionarlo, tarea en la cual,

distintos entes técnicos y académicos podrán proveerlo de insumos para ese objetivo.

CAPÍTULO V: INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS JURÍDICAS TRIBUTARIAS.

-I.- LENGUAJE Y VERDAD.

En nuestra tradición jurídica, se suele afirmar que interpretar una norma jurídica solamente se requiere cuando su tenor literal no es claro.

Sin embargo, lejanos están los tiempos en que el lenguaje era concebido como un conjunto de términos unívocos y valorado como tal.

En los tiempos que corren, la diversidad se ve reflejada en los eventos cotidianos y es enarbolada como un valor propio de los Estados Democráticos y Sociales de Derecho. Como tal, su expresión en el lenguaje es un elemento presente.

La alusión al lenguaje está vinculada con la verdad que éste puede presentarnos, lo que, en la articulación de TARSKI, nos planteará la necesidad de una noción de "verdad" para la cual se requiere una definición, y para que esa definición sea formalmente correcta hay que "...describir la estructura formal del lenguaje en el que daremos la definición."⁴²⁶

⁴²⁶ TARSKI, A.: "La Concepción Semántica de la Verdad y los Fundamentos de la Semántica", A *Parte Rei*, n° 6, pp. 2-9, disponible en <http://serbal.pntic.mec.es/AParteRei/> , visitada 12.04.2019. En el primer apartado, TARSKI señala: "1. El problema central - una definición satisfactoria de verdad. La discusión se centrará en la noción de verdad. El problema principal es encontrar una definición satisfactoria de esta noción, por ejemplo, una definición que sea materialmente adecuada y formalmente correcta. Esta formulación del problema, dada su generalidad, no puede considerarse inequívoca, y exige algunos comentarios. Para evitar ambigüedad, debemos especificar las condiciones en las que la definición de verdad se considerará adecuada desde un punto de vista material. La definición que buscamos no pretende especificar el significado de una palabra familiar que se utiliza ahora para denotar una noción nueva; por el contrario, lo que se pretende es dar con el significado actual de una vieja noción. Para ello, hay que caracterizar esta noción con una precisión tal que le permita a cualquiera determinar si la definición sirve en realidad para cumplir su función. En segundo lugar, tenemos que determinar de qué depende la corrección formal de la definición. De tal forma, que hay que especificar las palabras o conceptos que queremos utilizar para definir la noción de verdad; tenemos que dar también reglas formales a las

En definitiva, todo sistema con un contenido necesita la utilización de las nociones de ese contenido, y demás, requiere de ese mismo contenido como referencia para comprender al sistema mismo y sus consecuencias.

En el caso del mundo jurídico, su terminología permite comprenderlo y comprender sus consecuencias normativas. Hasta aquí parecemos estar ante un ejercicio tautológico, pero en realidad (si podemos definir la realidad), la terminología y las definiciones jurídicas son producto de convenciones interpretativas que apuntan a ciertos objetivos más o menos claros en cada sociedad y según esas reglas se busca el sentido y contenido de las normas jurídicas en general y de las leyes en particular.

Interpretar es una actividad permanente de actualización del sentido jurídico que tienen las normas en una sociedad determinada. Por lo tanto, es una ardua labor para los juristas y ciudadanos de todos los tiempos y lugares, labor que requiere de criterios y motivos o fundamentos.

Precisamente los criterios y los motivos o fundamentos son factores de alta incidencia en el resultado interpretativo, por lo que hay que revisarlos en un esfuerzo permanente.

-II.- INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE LAS NORMAS JURÍDICAS

En el proceso de interpretar y aplicar normas jurídicas, hemos transitado pendularmente desde un formalismo estricto a una extensión

que se debe adecuar la definición. Hablando en términos generales, tenemos que describir la estructura formal del lenguaje en el que daremos la definición.”.

normativa que a algunos les parece falta de certeza jurídica. Pero en el parecer de HALLIVIS⁴²⁷ las diferentes sociedades en la historia habrían pasado por ese mismo proceso interpretativo más de una vez.⁴²⁸

El ámbito o espacio en que se lleva a cabo la interpretación y la aplicación de una norma jurídica, está en manos de los órganos competentes que cada Estado se ha dado, pero en el Estado de Derecho, el ejercicio de la interpretación y aplicación de las normas jurídicas recae en los denominados órganos jurisdiccionales, por excelencia, pero no con exclusividad ya que existen órganos administrativos que ejercen funciones jurisdiccionales, en tanto ellas se entiendan como la aplicación del derecho a un caso determinado, lo que puede acontecer en sede administrativa o en sede judicial.

Debido a que el ámbito en que se deberá efectuar la interpretación y aplicación de una norma jurídica puede variar, surge la necesidad de reglas que permitan optimizar la interpretación y aplicación del Derecho; o, dicho de otra forma, un mejor sistema para ello.

Sin perjuicio de lo anterior, el contexto comunicacional, social y político influirá fuertemente en las etapas de creación, interpretación y aplicación de una norma jurídica. Estas fases de la operatoria de una norma jurídica son supuestos que se ven afectados en mayor o menor medida por alguno de los contextos mencionados o por todos ellos. Puede existir una norma jurídica de todos conocida, pero que no se ha aplicado por haberlo entendido así el criterio del intérprete jurisdiccional

427 HALLIVIS PELAYO, M.L.: "Interpretación y Aplicación de Normas Tributarias en México", *La Ciencia del Derecho Procesal Constitucional, Estudios en Homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus Cincuenta Años como Investigador del Derecho*, coordinado por Ferrer Mac-Gregor, E. y Zaldívar Lelo de Larrea, A., Tomo XII, Marcial Pons, México D.F., México, pp. 481-483, 2008. En <http://ru.juridicas.unam.mx/xmlui/handle/123456789/11477>, visitado en 20.12.2018 y en 12.04.2019.

HALLIVIS PELAYO, M.L.: *Teoría General de la Interpretación*, Porrúa, México D.F., México, 2009, pp. 81-87.

o administrativo; pero, en determinadas circunstancias, el mismo actor decide que es el momento de aplicarla⁴²⁹.

Esta contingencia vuelve más compleja la labor interpretativa ya que un primer momento lleva al intérprete a no usar sus facultades, lo que constituye una distorsión en el sistema ya que el intérprete suele no estar sometido a mecanismos de control que lo obliguen a aplicar la normativa, aunque no debería ocurrir así, no debería abdicar de sus facultades. Sin embargo, este aspecto posiblemente entronque con el grado de conocimiento que el intérprete tiene sobre sus atribuciones, pero también se vincula con el tipo de cultura o sociedad en que ejerce su labor, o no la ejerce. Los avances en materia de transparencia y publicidad sobre la gestión del sujeto que interpreta son cada vez más necesarios y presentes, y también lo es la tensión que ello produce en los ciudadanos interesados en que no se transparente la no aplicación de ciertas normas por tratarse de sujetos incumbentes en aspectos que les afectan y que al mismo tiempo deben resolver o interpretar.

Esta característica de la problemática interpretativa contemporánea ha significado que deba efectuarse un esfuerzo cada vez más intenso para delimitar las categorías, técnicas y modos de interpretación de las normas jurídicas, tanto en sede judicial como en sede administrativa.

Por lo pronto la antigua distinción acerca de las diferencias entre normas de derecho público y de derecho privado tiende a diluirse, aunque no desaparece. El principio del derecho público según el cual en dicha rama del derecho solamente puede realizarse aquello que está expresamente permitido, no más ni menos, frente al principio del derecho privado en cuya virtud se puede realizar todo lo que no está

⁴²⁹ Ya he mencionado en otro capítulo el caso del I.V.A. en el arrendamiento de inmuebles

expresamente prohibido, tiene una cierta vigencia que sirve de garantía para los ciudadanos frente a un Estado que posee muchas atribuciones y funciones. Sin embargo, la delimitación de las potestades públicas es un ejercicio normativo y también interpretativo, toda vez que la existencia de cualquier norma lleva de la mano un ejercicio de interpretación, por mínimo que sea.

En este aspecto, la interpretación, por una parte, es un proceso y por la otra es un resultado. Para el proceso necesariamente debe existir una norma a la cual se atribuye por el intérprete un contenido dispositivo que, según dicho intérprete, es el reflejo de la voluntad del legislador. Es decir, en la interpretación de la norma como un proceso, el intérprete busca dar manifestación a la voluntad que el legislador tuvo al realizar la norma y que quizás no expresó del todo con claridad.

Ahora bien, la idea sobre la necesidad de interpretar una norma cualquiera no es nueva y más bien nos muestra que el contexto puede hacer que varíe la labor interpretativa tanto en cuanto al proceso como en el resultado o producto de ella.

En el caso del sistema jurídico chileno existe una serie de reglas de interpretación en los artículos 19 a 24 del Código Civil, que se aplican con un cierto orden que no es una exigencia de dichas reglas, pero que a su vez se ha interpretado que deben ser aplicadas en ese orden, partiendo por respetar un supuesto tenor literal que fijaría su sentido claro y solamente cuando ese sentido no sea claro se irá al siguiente escalón y así sucesivamente hasta llegar al espíritu general de la legislación y a la equidad natural, pasando previamente por el sentido de las palabras técnicas de acuerdo a quienes profesan el respectivo arte o ciencia (a menos que aparezca claramente que se han usado en

amoblados ocurrido en Chile durante la época de vacaciones.

sentido distinto); por el contexto de la ley; por lo que permitan aclarar otras leyes, y prescindiendo de lo favorable u odioso de una disposición. Además, se ha discutido muchas veces sobre el contenido de estas reglas y si son exclusivas para el derecho civil o si son normas comunes para el derecho chileno en su conjunto⁴³⁰.

Pero, fuera de este aspecto que nos muestra las diferencias que se pueden presentar en materia de interpretación de normas jurídicas, existe una aproximación contemporánea a dicho fenómeno que se mueve entre quienes piensan que interpretar una norma jurídica es develar su contenido tal y como lo habría establecido el legislador y quienes por otra parte consideran que la labor de interpretar una norma jurídica se expresa en la aplicación a los casos concretos incorporando consideraciones que extienden la parte dispositiva de las normas jurídicas⁴³¹ en la labor de hacer justicia.

⁴³⁰ ANDREUCCI AGUILERA, R.: “Los Conceptos de la Corte Suprema Sobre Interpretación de la Ley a Través de sus Sentencias”, *Nomos*, n° 1, Universidad de Viña del Mar, 2008, pp. 11-39. Disponible en <http://sitios.uvm.cl/derechosfundamentales/revista/01.011-039.Andreucci.pdf> Visitada en 20.06.2019.

Es un interesante artículo que sintetiza el contenido de la jurisprudencia de la Excelentísima Corte Suprema de Justicia a lo largo de 100 años en materia de normas de interpretación y su utilización por dicho Tribunal. Un aspecto a destacar es la contradicción entre lo resuelto por dicho Tribunal y el Tribunal Constitucional: “El Tribunal Constitucional así como la mayoría de los autores nacionales especialistas en derecho público, concuerdan que las normas constitucionales deben ser interpretadas de una manera distinta a las leyes no constitucionales, estas últimas se rigen por el sistema de los artículos 19 a 24 del Código Civil, artículos que no podrían ser aplicables a la Constitución, por la especial finalidad de la Carta Fundamental. La Corte Suprema sostiene lo contrario a lo manifestado por el Tribunal Constitucional –que se encontraba integrado por dos Ministros en ejercicio, de la Corte Suprema–; como ya se comentó en el punto 3 precedente de esta Introducción, la Corte indirectamente aplica los artículos 19 a 24 del Código Civil, al citarlos y darle tácitamente vigencia al sistema civilístico de interpretación de las leyes respecto de las normas constitucionales.”, p.8.

⁴³¹ En un reciente fallo de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Rancagua, rol de ingreso Protección 4475-2019 (Veloso con Dirección Previsional de Carabineros, Dipreca), en acción de protección resuelta a favor del recurrente, en la parte final del considerando NOVENO, indica: “Asimismo, atendido el principio de la primacía constitucional, las reglas contenidas en leyes comunes deben necesariamente adecuarse al contenido de las normas constitucionales que fijan los grandes principios, en la especie, el derecho a la vida y a la integridad física y síquica, con los cuales no pueden colisionar en caso alguno.” “A lo dicho, se agrega lo establecido por la Excma. Corte Suprema en diversos fallos, consistente en que, entre dos interpretaciones igualmente válidas, se preferirá la que beneficie a la parte más débil, que en la especie claramente es el recurrente.”. En este caso ha prevalecido el contenido dispositivo de la norma constitucional sobre

Ahora bien, estas discusiones no son extrañas para interpretar el derecho tributario ya que su interpretación ha transitado por los criterios pro-Fisco; pro-contribuyente; de la interpretación económica del derecho tributario; de la interpretación finalista o teleológica del derecho tributario; de la interpretación extensiva del derecho tributario; de la interpretación del derecho tributario según la teoría general de la interpretación de la ley, con observancia de las garantías constitucionales.

En lo específico de esta investigación, concordamos con que el derecho tributario, en cuanto derecho, se compone de normas jurídicas y ellas deben ser interpretadas conforme a la teoría general de la interpretación de la ley, con observancia de las garantías constitucionales. Es decir, en la interpretación del derecho tributario hay que aplicar la teoría general de la interpretación de la ley; respetar necesariamente el principio de legalidad tributaria, y; acatar las demás garantías constitucionales aplicables en la especie (justicia tributaria; igualdad; capacidad contributiva o proporcionalidad; certeza jurídica; equidad, entre otras), a las cuales nos hemos referido en capítulos previos.

Como mencionamos en el comienzo de este capítulo, el lenguaje tiene un rol fundamental en la comunicación y en la interpretación. Ambas actividades suponen una forma de percibir la realidad denominándola verdad, verdad a la cual se le atribuye un contenido o definición. Para llegar a ese contenido o definición de verdad y que resulte al menos apropiada, hay que fijar de manera previa un marco lingüístico formal, dentro del cual se incorpore dicha noción. Esto

otro contenido de una norma de rango inferior, fenómeno que en estas latitudes era impensado hace una década. Este cambio se produjo sin modificaciones normativas, lo que confirma la visión que se abre paso en los órganos jurisdiccionales en el sentido de aplicar las normas jurídicas

supone un procedimiento que permita acoger cambios en el tiempo y en las diferentes acepciones de los términos, toda vez que el fenómeno lingüístico es mutable, mutante y complejo tanto en sus aspectos fonéticos, simbólicos, caligráficos y ortográficos.

En lo que dice relación con la comunicación e interpretación de las normas jurídicas, a la complejidad ya anotada debemos sumar el conocimiento que precisa el autor de las normas jurídicas y sus intérpretes. La norma jurídica en sí misma es el medio de un mensaje explícito (lo regulado y su regulación) y a su vez tiene también un contenido implícito (el carácter general y obligatorio y coactivo); es un caso en que el medio forma parte del mensaje⁴³² o bien, es el mensaje, lo que se debe al contenido de las circunstancias culturales del momento en que se pueden llevar a cabo tanto la labor de creación legislativa como el ejercicio interpretativo sobre la norma jurídica creada. Estas labores de creación y de interpretación de las normas jurídicas están condicionadas por la estructura de la sociedad en que son aplicadas y por el significado que se otorga en ella a los términos que integran la norma jurídica. El factor comunicativo o de publicidad de una norma jurídica ha evolucionado hasta el punto de exigir el conocimiento y la comprensión e internalización de su contenido por los respectivos habitantes. Ya no basta con que el emisor haya codificado y enviado un mensaje a un receptor de dicho mensaje, sino que, al decodificarlo, el receptor debe lograr una comprensión del contenido y su significado, lo que en materia de normas jurídicas pone al legislador en una posición más horizontal con el ciudadano destinatario de la norma jurídica que emana del legislador.

existentes a los diferentes casos teniendo como mira final el objetivo de impartir justicia y no la preservación de una norma sacralizada.

⁴³² McLUHAN, M.: *Comprender los Medios de Comunicación...*, op. cit., pp. 29; 30 y 34.

En el presente, el legislador está sometido a las variaciones culturales que ocurren en su respectiva sociedad y debe recoger inquietudes de los ciudadanos para regular su existencia y las necesidades que ello conlleva, todo ello de manera más intensa y rápida que en épocas pasadas. Tal como he mencionado en otro capítulo, las redes sociales y los actuales sistemas de comunicación han vuelto más inmediatas las demandas de los ciudadanos en torno a sus necesidades y exigencias. Sin embargo, esta proliferación de medios puede constituir un conjunto de ruidos que dificulte la comunicación en relación con el contenido de las normas jurídicas, sin desconocer que en otros ámbitos este cúmulo de medios permite una masificación del conocimiento otorgando mayor acceso a él sin discriminar sus contenidos, de manera que el ciudadano elige, investiga, decide.

En lo que respecta al conocimiento sobre las normas jurídicas por parte del ciudadano, la forma en que ellas le son comunicadas requiere un nivel de aceptación para que no se pueda desconocer el conocimiento de su existencia, pero, tal como ya he indicado, en la sociedad actual no basta la noticia sobre la existencia de una norma jurídica, sino que se requiere que haya niveles de comprensión e internalización para que el acatamiento de su contenido sea efectivo y no viable su excusa por desconocimiento⁴³³.

En ambos extremos del sistema se requiere conocimiento: el legislador debe reconocer las necesidades de los ciudadanos y de la sociedad con el fin de que la creación de normas jurídicas esté inserta en el bien común y el destinatario de las normas jurídicas tiene que conocer los antecedentes que le permitan comprender la información

⁴³³ La comunicación es una idea o noción compleja que encuentra características variables según lo que se entienda por ella (el proceso llamado comunicación, o el contenido de la información o mensaje que se pretende comunicar; la ausencia o presencia de retroalimentación como parte del proceso de comunicar) o el escenario o contexto en que sea utilizada.

que recibe como contenido de la norma jurídica, teniendo en consideración que no es lo mismo la información recibida que la comunicación⁴³⁴.

En esta forma, la interpretación, es un procedimiento que requiere de información y de una forma de ser comunicada. El contenido de lo que se comunica está ineludiblemente unido a los efectos que producirá, y, por lo tanto, el intérprete al aplicar la norma jurídica la comunica al destinatario de su aplicación y de sus efectos.

Puestos en la labor de interpretar el derecho, al menos debemos asentar que interpretarlo es un proceso y un resultado que produce efectos o consecuencias.

En cuanto proceso, va a estar condicionado por las características que detente el intérprete, lo que conduce a que, en cada Estado o sociedad, debe existir un sistema para interpretar el derecho. El sistema de interpretación del derecho, en términos generales va a necesitar coherencia interna que le proporcione cierta lógica operativa para llegar a resultados jurídicos que serán más o menos aceptados, pero mayoritariamente acatados.

Los supuestos mínimos de un sistema de interpretación del derecho consisten en ciertos pasos o etapas que el proceso mismo demanda, a saber:

- intérprete o intérpretes conocidos, aceptados y acatados;
- identificación de los hechos a los que será aplicada una norma jurídica;
- identificación de la institución o estructura jurídica en la que se consideran encuadrados los hechos identificados;

⁴³⁴ DAINTON, M. y ZELLEY, E.D.: *Applying Communication Theory for Professional Life. A Practical Introduction*, SAGE Publications, 2015, U.S.A., p. 20.

- identificación de la norma jurídica a aplicar;
- lectura de la norma jurídica, efectuada por el intérprete, con apego al principio de legalidad y respeto a los derechos y garantías constitucionales;
- comparar el contenido dispositivo de la norma jurídica seleccionada con los hechos identificados que se busca someter a la norma jurídica;
- elección de las directivas interpretativas que informan a los argumentos interpretativos que serán aplicados⁴³⁵;
- aplicación a los hechos de los argumentos interpretativos definidos según las directivas interpretativas;
- evaluación y selección de aquellos efectos que concuerden con las finalidades del derecho en la respectiva sociedad y de la institución jurídica aplicada;
- definición jurídica alcanzada en mérito del procedimiento anterior;
- elaboración del instrumento que contenga: a) el enunciado de los hechos; b) las normas y disposiciones aplicadas según la institución jurídica utilizada, y; c) la definición alcanzada según el proceso interpretativo.

El procedimiento expuesto se estructura sobre una serie de supuestos que se construyen a partir de una certeza inicial en la autoridad que posee el intérprete. Se acepta la interpretación aplicada porque proviene de un sujeto dotado de autoridad, y esa autoridad emana del instrumento normativo máximo que exista en el Estado, es decir se requiere de un nombramiento o investidura previa efectuado conforme con la Constitución y las leyes y que otorga competencias al sujeto investido para que ejerza el cargo en que es instituido.

⁴³⁵ EZQUIAGA GANUZAS, F.J.: *La Argumentación en la Justicia Constitucional y Otros Problemas de Aplicación e Interpretación del Derecho*, Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, Edición Mexicana, 2006, México D.F., México, p. 319.

Lo anterior precisa de conocimientos por parte del sujeto investido de autoridad, lo que lleva a la necesidad de distinguir si la autoridad nombrada posee o no posee esa aptitud. Este aspecto es un asunto de hecho y que se vincula con el sistema y política de generación y nombramiento de autoridades, aspecto que si bien es de suma importancia va a depender, en la práctica, de la organización que se ha definido en cada Estado según su realidad y desarrollo jurídico y político.

- III.- INTERPRETACIÓN DE NORMAS JURÍDICAS TRIBUTARIAS.

Las normas jurídicas tributarias requieren una estructura diversa según el tipo de obligación tributaria que regulan⁴³⁶.

Una obligación tributaria principal, está compuesta de una descripción que es denominada hecho gravado, hecho generador o hecho impositivo, y de una consecuencia jurídico-tributaria que es el tributo generado y que se deberá pagar cuando se ejecute el hecho gravado en la realidad.

En términos generales, la norma jurídica tributaria se basa en un vínculo jurídico de naturaleza tributaria denominado obligación tributaria, que está integrado por el sujeto pasivo (contribuyente); el sujeto activo (Fisco), y; un vínculo jurídico actual entre dichas partes que pone al contribuyente en la situación de tener que dar, hacer o no hacer alguna cosa a favor del Fisco o sujeto activo. De esta composición derivan las obligaciones tributarias principales (pago de tributos en cuanto obligación de dar que surge para el contribuyente al ejecutar el hecho impositivo) y las accesorias (prestaciones de hacer o de no hacer por el contribuyente o terceros ajenos a la relación jurídico-tributaria, en favor del Fisco).

⁴³⁶ Obligación tributaria principal u obligación tributaria accesoria.

Cuando una norma jurídica tributaria debe ser aplicada, ya sea en sede administrativa o jurisdiccional, esa aplicación requiere de un proceso complementario que es precisamente la interpretación. Se trata de un proceso complementario porque puede ser previo o coetáneo y si existe discusión entre el Fisco y el contribuyente, habrá una definición posterior a una primera aplicación ya sea porque existen instancias jurisdiccionales o porque existe una interpretación administrativa previa respecto de la cual ha recurrido el contribuyente por vía de reconsideración ante el mismo órgano fiscal o mediante su discusión ante el órgano jurisdiccional competente.

Ahora bien, esta descripción entrega alguna orientación en cuanto a las normas jurídicas tributarias existentes, pero ¿cómo procederá el legislador tributario en la creación de dichas normas?

Desde la perspectiva formal, el procedimiento de creación de la ley tiene los pasos y etapas que establece cada tradición jurídica o cada Constitución, involucrando a uno o más poderes estatales (ejecutivo y legislativo), para lo cual también se requiere una definición de directivas y argumentos que permitan la creación de normas jurídicas tributarias más bien técnicas, pero existirán discusiones de otra envergadura y naturaleza más bien política ya que si bien existen efectos y fines extrafiscales de los tributos, la finalidad más presente en ellos sigue siendo la recaudación tributaria ya que ella permite al Fisco financiar políticas y programas ya sean del gobierno de turno o aquellos más permanentes denominados de Estado. El legislador tributario puede hallarse en situación de modificar o suprimir una norma jurídica tributaria existente; condonar un tributo, o; crear una nueva norma jurídica tributaria. Para el caso de modificar o suprimir, previamente debe efectuar el ejercicio interpretativo que le permita comprender la norma jurídica tributaria tal y como está, hecho lo cual recién estará en

la posibilidad de analizar los alcances y efectos de una modificación o supresión. Situación semejante deberá protagonizar el legislador tributario cuando se trate de una norma jurídica tributaria que condone tributos. Cuando el legislador tributario se enfrente a una norma jurídica tributaria que cree tributos u otras obligaciones tributarias, necesitará tener presente directivas y argumentos que le permitan entender los efectos de dicha creación anticipados en su análisis general y particular de la norma jurídica tributaria propuesta, con los cuales dicho legislador podrá estar de acuerdo o en desacuerdo tanto técnica como políticamente y, según sus facultades, tomará la decisión de apoyarla o no apoyarla⁴³⁷.

La necesidad de directivas y argumentos es transversal a los procesos descritos, variando su composición. Anticiparse a los hechos que surgirán como consecuencia o efecto de una norma jurídica tributaria tiene particularidades diferentes a las que se generan por la aplicación de una norma jurídica tributaria existente a hechos ya producidos. La anticipación conlleva interpretar o entender de una determinada forma la norma jurídica tributaria que se propone crear, buscando objetivos que el legislador define; aplicar una norma jurídica tributaria existente lleva a que el intérprete considere los fines que definió el autor de la norma o legislador y tome en cuenta otras consideraciones: aplicar la ley tributaria no es un procedimiento aritmético, aunque podría ser algebraico. La interpretación y aplicación de las leyes tributarias en el ámbito jurisdiccional, no ofrece un único resultado según determinados supuestos, sino que conlleva despejar variables que surgen en cada proceso jurisdiccional de decisión, y

⁴³⁷ Sin hacer un juicio de valor, es un hecho que los motivos políticos no van necesaria e ineludiblemente de la mano con las motivaciones y decisiones técnicas.

precisamente la forma en que serán despejadas esas variables se apoya en las directivas interpretativas y en los argumentos interpretativos.⁴³⁸

Llegamos así a concluir que tanto al crear normas jurídicas tributarias como al interpretarlas en su aplicación, es necesario contar con directivas y con argumentos que motiven o fundamenten la una o la otra.

Al igual que en el caso de la interpretación, para crear una norma jurídica los supuestos mínimos deben ser construidos a partir de ciertos pasos o etapas:

- autor, creador o creadores de las normas jurídicas conocidos, aceptados y acatados;
- formulación de un proyecto de norma jurídica por la autoridad competente según el respectivo ordenamiento jurídico;
- presentación del proyecto de norma jurídica ante la autoridad competente según el respectivo ordenamiento jurídico;
- identificación de los hechos a los que será aplicada la norma jurídica en elaboración;
- identificación de la institución o estructura jurídica en la que se consideran encuadrados los hechos identificados;
- análisis de la norma jurídica en proceso de aprobación (aspectos fácticos, axiológicos, dispositivos y otros de interés), seleccionando las directivas que informarán los argumentos aplicables a los hechos que propone regular la nueva norma jurídica;

⁴³⁸ Por ejemplo, una ley tributaria puede ser aparentemente muy clara y precisa, pero atentar contra algún o algunos principios tributarios de rango constitucional o contra otras garantías fundamentales. En esta situación, comparto la idea de que la autoridad administrativa o jurisdiccional debe abstenerse de aplicar dicha norma legal frente a la mayor entidad que revisten los principios y garantías expresados en la Constitución, utilizando para ello las directivas interpretativas y los argumentos interpretativos que el propio sistema normativo entrega.

- identificación y evaluación de aquellos efectos que concuerden con las finalidades del derecho en la respectiva sociedad y de la institución jurídica aplicada en la norma jurídica propuesta;
- definición jurídica alcanzada en mérito del procedimiento anterior ya sea aprobando la norma jurídica con indicaciones incorporadas o rechazándola;
- en caso de aprobación con o sin indicaciones, se procede a la elaboración del instrumento que contenga: a) la norma jurídica aprobada; b) la motivación o fundamento de la aprobación, señalando las directivas y argumentos que se utilizaron y los que fueron desechados, y; c) la definición alcanzada según el proceso de generación de la norma jurídica aprobada, incluyendo el tiempo de inicio y de vigencia si fuere necesario según el ordenamiento jurídico respectivo;
- promulgación y publicación de la norma jurídica aprobada.

IV.- SISTEMAS DE INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS JURÍDICAS TRIBUTARIAS.

Las normas jurídicas requieren directivas y argumentos tanto en su génesis como en la interpretación para aplicarlas.

Las normas jurídicas tributarias, no escapan a esta necesidad ya que se trata de normas jurídicas que, si bien es cierto recaen en una materia especial, son parte del ordenamiento jurídico y como tales están sometidas a las reglas hermenéuticas aplicables en el sistema interpretativo de cada Estado, con el agregado que significa el irrestricto respeto al principio de legalidad tributaria en las figuras impositivas y, de la misma forma la observancia de los derechos y garantías fundamentales.

Tal como he mencionado previamente, las normas jurídicas tributarias están vinculadas en su elaboración al tipo de obligación jurídica tributaria de que tratan; pero eso no significa que debamos aplicar reglas de interpretación diversas de las demás normas jurídicas. Ahora bien, al momento de considerar los motivos o fundamentos se deberán incorporar las directivas y argumentos específicamente tributarios ya que ese es su espacio lógico en un sistema hermenéutico de las normas jurídicas tributarias que emana de las reglas de interpretación de las normas jurídicas que incorpora cada ordenamiento jurídico del que forman parte.

En este sentido, la selección de directivas y argumentos debe ser común para el intérprete administrativo-tributario y para el intérprete jurisdiccional, premisa que no siempre es fácil de lograr debido, entre otros asuntos, a los aspectos lingüísticos que subyacen en todo proceso de comprensión de una norma jurídica en general y de una tributaria en especial. Buscar la verdad de un contenido normativo, recordando

nuevamente a TARSKI⁴³⁹, implica definir una noción de la verdad que se busca, y "...describir la estructura formal del lenguaje en el que daremos la definición."⁴⁴⁰

Llevando lo anterior al campo de la comprensión de las normas jurídicas tributarias, se debe iniciar el análisis con la unificación conceptual de lo que significa un tributo, sus elementos (sujetos, prestación, exigibilidad, base imponible, tasa en porcentaje o tantos por mil (o *pormilaje* ⁴⁴¹) u otro, excepciones y exenciones fundamentadas, formas de pago y de cobro, multas, intereses, elusión, evasión, fraude tributario, otras definiciones), sus clasificaciones, las previsiones que tuvo en vista el autor de la norma jurídica tributaria, otros aspectos⁴⁴².

Una vez que los parámetros básicos coincidan, es posible ir a un nuevo estadio en la comprensión de las normas jurídicas tributarias en el cual las problemáticas lingüísticas sean las menos y en que las problemáticas tributarias puedan ser abordadas desde los factores comunes, de manera que las coincidencias o discrepancias en la comprensión de las normas jurídicas tributarias sean más bien respecto a la pertinencia o impertinencia de sus efectos y no sobre el contenido propiamente tal de las facetas dispositivas de las normas jurídicas tributarias.

En este punto, la problemática de aplicar a casos específicos normas jurídicas generales va a requerir de una labor de interpretación

⁴³⁹ TARSKI, A.: "La Concepción Semántica de...", *op. cit.*, pp. 2-9. Visitada en 12.11.2019.

⁴⁴⁰ TARSKI, A.: "La Concepción Semántica de...", *op. cit.*, pp. 2-9. Visitada en 12.11.2019.

⁴⁴¹ La expresión más común en este tipo de casos es *tantos por mil* o *tantos por millar*, sin perjuicio de lo cual, en algunos países de América, también se utiliza *pormilaje*, creado por analogía con *porcentaje*. El símbolo para *pormilaje*, o *tantos por mil*, corresponde a ‰.

⁴⁴² NAVA RODRÍGUEZ, M.A.: "La Interpretación de las Disposiciones Fiscales o Tributarias a Través de sus Métodos", *Revista de la Facultad de Derecho de México*, de la Universidad Nacional Autónoma de México, Vol. 60, n° 254, 2010, Delegación Coyoacán, Ciudad de México, México D.F., pp. 241 - 263, en especial es interesantísimo su planteamiento sobre la interpretación e integración de la ley tributaria y el Modelo Integral de Interpretación de la Ley Tributaria,

jurídica, lo que es al menos arduo y complejo ya que el mismo concepto de interpretación no es único. Interpretar un contrato o interpretar un testamento o interpretar una ley tiene ciertas peculiaridades⁴⁴³; además de la circunstancia que la interpretación jurídica como expresión puede estar referida al proceso interpretativo o al resultado de dicho proceso, es decir como actividad o como producto de ella⁴⁴⁴.

En este sentido, tal como otros autores⁴⁴⁵, acogiendo lo señalado por el fallecido, pero vigente profesor JERZY WRÓBLEWSKI⁴⁴⁶, debo señalar que la interpretación jurídica admite tres ámbitos: el ámbito de la interpretación *sensu largissimo*; el ámbito de la interpretación *sensu largo*, y; el ámbito de la interpretación *sensu stricto*⁴⁴⁷.

Ahora bien, cada uno de estos ámbitos requiere satisfacer la necesidad de establecer una idea de "verdad" respecto de la cual habrá una aceptación o rechazo que provendrá de la estructura formal y convencional que configura cada uno de los respectivos ámbitos de que se trate. Expresado de otra manera, todo sistema con un contenido requiere la utilización de ese contenido como referencia para comprender al sistema mismo y sus consecuencias.

presentado gráficamente en la página 259, con el cual he encontrado amigables coincidencias. Disponible en <http://www.journals.unam.mx/index.php/rfdm/article/view/30211>, visitado 20.10.2019.

⁴⁴³ LIFANTE VIDAL, I.: "Interpretación Jurídica", *Enciclopedia de Filosofía y Teoría del Derecho, Volumen Dos, Capítulo 37*, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, varios autores, México D.F., pp. 1356-1357. En: <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/3796-enciclopedia-de-filosofia-y-teoria-del-derecho-volumen-dos>
Visitado 20.10.2019.

TARELLO, G.: *L'interpretazione della legge*, Edit. A. Giuffrè, 1980, Milán, Italia, pp. 5-7.

⁴⁴⁴ GUASTINI, R.: "Interpretación y... *op. cit.*", pp. 12-13. Disponible en <http://www.isonomia.itam.mx/index.php/revista-cientifica/article/view/71/74>, visitado 12.03.2019.

⁴⁴⁵ MASSINI CORREAS, C.L.: "Determinación del Derecho y Directivas de la Interpretación Jurídica", *Revista Chilena de Derecho, Vol. 31, nº 1*, Santiago, 2004, pp. 155-168.
EZQUIAGA GANUZAS, F.J.: *La Argumentación Interpretativa...op. cit.*, pp. 73-74.

LIFANTE VIDAL, I.: "Interpretación...", *op. cit.*, p. 1350.

⁴⁴⁶ WRÓBLEWSKI, J.: *Constitución y Teoría General de la Interpretación Jurídica*, Traducción de Arantxa Azurza, Revisión y nota introductoria de Juan Igartua Salaverría, Cuadernos Civitas, Editorial Civitas S.A. Madrid, España, 1988, pp. 17-19.

⁴⁴⁷ WRÓBLEWSKI, J.: *Constitución y... op. cit.*, pp. 21-23.

La noción de la interpretación *sensu largissimo*, según la cual se busca "...la comprensión de un objeto en tanto que fenómeno cultural"⁴⁴⁸, configura un interesante aporte en la función interpretativa ya que aparece unida a la incorporación de procesos y fenómenos culturales que pueden incidir en aspectos jurídicos y que tradicionalmente son reservados para el establecimiento de los hechos sobre los cuales, eventualmente, serán aplicadas de alguna forma una o varias normas jurídicas. Este aspecto suele ser dejado de lado en la interpretación más específica de las normas legales ya que está incorporado en el acervo cultural de quien realiza la interpretación y no se analiza mayormente por esa misma circunstancia. La comprensión que el intérprete tenga o pueda tener acerca de un objeto en cuanto fenómeno cultural, puede significar una primera aproximación de la actividad interpretativa y por ende incidirá en el proceso o actividad de interpretar. Esta actividad de interpretar conlleva un cierto procedimiento y para el diseño de dicho procedimiento, el ámbito de la interpretación *sensu largissimo* proporcionará un encuadre a priori que será ratificado o rechazado a posteriori del resultado de la labor interpretativa.

La interpretación *sensu largo* nos lleva a la dimensión de la comprensión de los signos lingüísticos⁴⁴⁹, lo que significa establecer un significado con sentido específico dentro de un marco de referencia lingüístico. Para darle sentido y razón a un signo es preciso fijar o establecer las reglas conforme a las cuales será aceptado o rechazado ese sentido.

Lo anterior, va a requerir acuerdos en torno a conceptos y por ende respecto al sentido de esos conceptos. En este aspecto, los

⁴⁴⁸ WRÓBLEWSKI, J.: *Constitución y... op. cit.*, p. 21.

⁴⁴⁹ WRÓBLEWSKI, J.: *Constitución y... op. cit.*, p. 22.

contenidos no son neutros, hay opciones de contenido y sentido en los conceptos que son asumidas mediante la aceptación o por la imposición.

Cuando se genera una necesidad comunicacional en un grupo humano, éste asume contenidos en razón del resultado que se logra al utilizar un contenido específico y no otro, y según ese resultado irá connotando el uso social que se hará de la noción empleada⁴⁵⁰. Esta situación puede hacer que varíen las nociones en la medida que su uso se amplíe o se vea restringido, de manera que para grandes colectivos humanos una noción tenga sentidos distintos en función de contextos y de variables situacionales.

En definitiva, el sentido de una noción o conjunto de ellas está íntimamente unido a lo que pretenda el colectivo que la utiliza siendo mutable a menos que forme parte de un conjunto sistematizado para fines específicos, en cuyo caso habrá diferencias sobre la posibilidad de su aplicación en casos determinados debido a los efectos que esa aplicación producirá en dichos casos⁴⁵¹. La interpretación jurídica en este ámbito será formulada en función del efecto jurídico de una u otra forma de comprensión según el resultado que con ella será provocado.

La interpretación *sensu stricto*⁴⁵², nos sitúa en un ámbito de probable discusión ya que abre la interpretación a una necesaria atribución de significado cuando éste es dubitativo en el proceso comunicacional. Aquí, las posibilidades de la interpretación jurídica se desenvuelven a partir de situaciones de isomorfia o de situaciones de

⁴⁵⁰ Una forma coloquial de graficar este aspecto es la expresión “al tiro” o “altiro”, muy utilizada en Chile y que significa hacer alguna cosa de inmediato, con prontitud y sin esperar. Se le asignan diferentes orígenes, pero a la fecha su sentido es el transcrito y así es aceptado en todos los niveles sociales de Chile (incluso académicos) sin que se preste a malos entendidos, excepto cuando es utilizado en presencia de extranjeros que en un primer momento quedan desconcertados o asustados si se les indica que lo solicitado “se hará altiro”.

⁴⁵¹ Por ejemplo, la palabra prescripción, según el contexto, puede referirse a la institución jurídica (prescripción adquisitiva, prescripción extintiva) o a la receta entregada por un médico (prescripción médica o facultativa).

interpretación; es decir, en la situación de isomorfia estaremos frente a la ausencia de dudas de interpretación y de conflictos en el uso de las reglas para ella; mientras que, en cambio, las situaciones de interpretación surgirán cuando se discuta sobre el significado de las reglas de interpretación⁴⁵³. Ahora bien, aun en este ámbito, continúa incidiendo para interpretar la convención lingüística y técnico jurídica; pero incorporando el dato específico y puntual de la normativa jurídica vigente en un sistema de derecho apoyado en textos normativos escritos o en modelos consuetudinarios con estructura de precedentes.

Un factor común a los ámbitos de interpretación brevemente mencionados es aquel que se traduce en que la interpretación, en definitiva, es una atribución de significado a una formulación normativa⁴⁵⁴ y como tal requiere definir un marco conceptual que sea aplicable en el proceso de interpretar y un procedimiento para realizar tal interpretación⁴⁵⁵.

Con esta estructura, cuando se utiliza una norma Anti-Elusiva tributaria es necesario acudir a lo que se entenderá por elusión, a lo que ya nos hemos referido en capítulos previos, y de qué manera los actos involucrados requieren de considerar la buena fe del contribuyente.

Pero queda pendiente de qué forma se deberá interpretar la norma jurídica Anti-Elusiva.

Por una partes hemos establecido que la elusión va ser un efecto que se producirá por diferentes posibilidades; que ese efecto es la no

⁴⁵² WRÓBLEWSKI, J.: *Constitución y... op. cit.*, p. 22.

⁴⁵³ WRÓBLEWSKI, J.: *Constitución y... op. cit.*, p. 23.

⁴⁵⁴ GUASTINI, R.: "Interpretación y ...", *op. cit.*, p. 12.

WRÓBLEWSKI, J.: *Sentido y Hecho en el Derecho*, Traducción de Francisco Javier Ezquiaga Ganuzas y Juan Igartua Salaverría, Ediciones Coyoacán S.A. de C.V., México D.F., México, 2008, pp. 322-330.

materialización práctica del hecho impositivo en la realidad; que esa no materialización se produzca en un esquema en que exista o no exista otra forma de organización posible de la estructura de negocios del contribuyente; que exista un debido proceso en que se establezca lo anterior; que sea cumplida la sanción que conlleva la definición de que los actos en revisión son elusivos.

Pues bien, todas esas facetas requerirán de reglas para interpretar no solamente las normas jurídicas Anti-Elusivas, sino que también requerirán reglas para dar por acreditados los hechos elusivos.

En este sentido, las fórmulas para la interpretación y aplicación de las normas Anti-Elusivas nos sitúan en las reglas de interpretación tributarias; reglas sobre las cuales ha existido una serie de cambios que han arribado a que en definitiva se trata de normas jurídicas que regulan la materia tributaria, y como tales normas jurídicas están sometidas a las mismas reglas de interpretación que las normas jurídicas del resto del ordenamiento jurídico.

La peculiaridad de la materia sobre la cual recae la norma jurídica tributaria lleva a discusiones y disquisiciones de suyo interesantes, que en un comienzo del desarrollo jurídico tributario se apoyaron en la idea de que la norma jurídica tributaria tenía una naturaleza diferente a las demás normas jurídicas y que por ello debían existir criterios especiales de interpretación para las normas jurídicas tributarias.

Los criterios interpretativos que han tenido como base el supuesto anterior, encontraron un terreno fértil en otro supuesto: la ley clara no debe ser interpretada. Este presupuesto suele ser utilizado como antecedente y no como consecuente; es decir, se asume como una certeza de la ley y no como un resultado del proceso de interpretación, lo que limitaba la labor interpretativa a la que hiciera el legislador y

restringía la tarea del juez a una lectura de la ley más que a una labor de interpretación jurisdiccional⁴⁵⁶. Por lo mismo se concluía que no era posible buscar interpretar, toda vez que el legislador había señalado el contenido de la norma jurídica, y menos se podía interpretar en el caso de las normas que afectaban los bienes de un ciudadano⁴⁵⁷.

Las fórmulas interpretativas surgidas al amparo de esta estructura consideraron la idea de la interpretación contra el Fisco, apoyada en un comentario de HERENIO MODESTINO en el *Digesto*⁴⁵⁸, noción según la cual las normas tributarias se deben interpretar contra el Fisco cuando el intérprete tenga dudas en el caso específico. Este criterio apriorístico no satisface la probabilidad de una validación jurídica en el caso concreto a que se quiera aplicar, ello porque difiere de la noción según la cual los hechos constitutivos se deben acreditar utilizando los medios probatorios y no ficcionando un resultado apoyado en una idea apriorística. Es decir, por ejemplo, perfectamente podría ocurrir que no se lograra acreditar la concurrencia del hecho gravado, pero esa

⁴⁵⁶ MONTESQUIEU, BARÓN DE: *El Espíritu de las Leyes. Libro VI, Capítulo III*, p. 191: “En los Estados despóticos no hay leyes: el juez es guía de sí mismo. En los Estados monárquicos hay una ley; si es terminante, el juez la sigue; si no lo es, busca su espíritu. En los Estados republicanos, es de rigor ajustarse a la letra de la ley. No se le pueden buscar interpretaciones cuando se trata del honor, de la vida o de la hacienda de un ciudadano”, Fundación El Libro Total, disponible en <https://www.ellibrototal.com/ltotal/?t=1&d=6602>, visitado en 18.10.2019.

⁴⁵⁷ MONTESQUIEU, BARÓN DE: *El Espíritu...*, *op. cit.*, pp. 191-192: “En Roma, los jueces declaraban solamente si el acusado era culpable o no; la pena correspondiente a su culpa estaba determinada en la ley. En Inglaterra, los jurados deciden si el hecho sometido a ellos está probado o no; si está probado, el juez pronuncia la pena correspondiente al delito, según la ley; para esto, con tener ojos le basta.”

⁴⁵⁸ MODESTINO, H.: *Digesto. Libro 49-Título 14- Comentario 10.-*, “Idem libro singulari de Praescriptionibus. - Non puto delinquere eum, qui in dubis quaestionibus contra fiscum facile responderit”, o: “El mismo: De las prescripciones, libro único. “No juzgo que incurre en delito el que en las cuestiones dudosas responde contra el Fisco.”. En *El Digesto del Emperador Justiniano. Traducido y Publicado en el Siglo Anterior. Por el Licenciado Don Bartolomé Agustín Rodríguez de Fonseca, Del Colegio de Abogados de esta Corte*. Nueva Edición, Tomo III, Establecimiento Tipográfico de Enrique Vicente, Cuesta de Santo Domingo 90, Madrid, España, 1878, p.733. Disponible en

<https://books.google.cl/books?id=W6KnZpkYvVgC&pg=PA733&dq=modestino+en+el+digesto+contra+fiscum&hl=es&sa=X&ved=0ahUKEwiq2eDf5aLoAhU9QKHcjBCJAQ6AEIKDAA#v=onepage&q=modestino%20en%20el%20digesto%20contra%20fiscum&f=false>

Visitado 23.03.2019

circunstancia no significa que exista duda sobre ello, sino que resulta cierto y preciso que no se ha probado el hecho gravado del caso concreto a resolver. Por lo tanto, no es jurídicamente procedente que en caso de duda del intérprete este quede obligado a resolver contra el Fisco. El intérprete podrá concluir contra el Fisco cuando en su carácter de acreedor éste no consiga acreditar la existencia de la obligación tributaria, lo que no es igual a concluir contra el Fisco de manera apriorística. Claramente este criterio "contra Fiscum"⁴⁵⁹ no es procedente desde la lógica jurídica, ni para las normas jurídicas tributarias ni para otras normas jurídicas.

El criterio opuesto denominado "In dubio pro Fiscum", también dista de un resultado jurídicamente lógico ya que nuevamente es establecido a priori. Que el intérprete dude no lo exime de averiguar y establecer los hechos ni de resolver conforme argumentos jurídicos⁴⁶⁰. Limitar al intérprete con la necesaria utilización de un criterio apriorístico que no tiene más fundamento que la ausencia de certidumbre en el caso específico, no resiste sustento jurídico en la interpretación y aplicación de normas tributarias ni en la de otras normas jurídicas, ni siquiera si se pretende que debe prevalecer la finalidad recaudatoria de las normas tributarias⁴⁶¹.

Esta forma de entender la interpretación de las normas tributarias como un proceso especial y diferente de la interpretación de las demás normas jurídicas, se debe en gran medida a la forma en que han surgido

⁴⁵⁹ STREETER PRIETO, J. C.: "La Interpretación de la...", *op. cit.*, pp. 21-23.

⁴⁶⁰ MIODINI, C.: *La Interpretación de las Normas Tributarias*, Universidad Nacional de Mar del Plata; Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, Argentina, 2012, p. 11.

⁴⁶¹ BLANCH NOUGUÉS, J.M.: "Observaciones en Torno a la Formación Histórica de la Regla In Dubio Contra Fiscum (Pro-Fisco) y a la Recta Interpretación de Mod. L. Sing. de Praescript. D. 49.14.10", *Revista General de Derecho Romano*, nº 26, 2016, Madrid, pp. 16-20. Disponible en Repositorio Institucional de la Universidad San Pablo. En:https://repositorioinstitucional.ceu.es/bitstream/10637/8625/1/Observaciones_JMBlanch_RevGDchoRomano_2016.pdf Visitado, 29.10.2019.

los tributos en la vida social, primero como una imposición del detentador del poder y luego como una forma en que el Fisco acopia recursos para dar respuesta a las necesidades colectivas; pero los cambios y transformaciones experimentados en las comunidades han permitido entender que no es jurídicamente lógico diferenciar la interpretación tributaria con reglas arbitrariamente diversas de las demás normas del ordenamiento jurídico.

Sin embargo, incluso en una forma jurídica de interpretar se incurre en ciertos yerros. Tal es el caso de realizar una interpretación restrictiva en función de un enfoque estrictamente literal de las normas jurídicas tributarias; ya que ese enfoque puede aparecer igual de arbitrario que el enfoque pro-Fisco y el contra Fisco. En realidad, no se aprecia el motivo por el cual la única forma de interpretar el sentido de las normas tributarias debería ser exclusivamente el estudio gramatical o literal de ellas⁴⁶².

En lo que dice relación con la denominada interpretación económica o del principio de la realidad económica como método de interpretación de las normas tributarias, es más bien una creación reactiva que, luego de surgir en la Alemania de post Primera Guerra

⁴⁶² Al decir de STREETER PRIETO, ello sería para impedir que en la interpretación de las normas tributarias se haga uso de la analogía y de la interpretación extensiva. Pero, el hecho de que el Derecho Tributario tenga como principal contenido a la obligación tributaria siendo ésta una obligación legal y que solamente pueda existir si está contenido en una ley, permite invocar que no es posible aplicar la analogía ni la interpretación extensiva, ya que en conformidad con las normas Constitucionales sobre competencia y principio de legalidad tributaria no se pueden incurrir en el uso de ambas herramientas interpretativas. Adicionalmente, la analogía no interpreta, sino que es una herramienta de integración del derecho en que el intérprete judicial crea una norma y no interpreta la existente para un caso específico que es similar a otro pero sin norma propia. En la interpretación extensiva, se busca un resultado que incorpore casos que no se desprenden directamente de la letra de la norma que se pretende interpretar; es decir, se efectúa una relectura de los términos que componen la norma considerando incluidas acepciones que los términos poseen pero que no han sido tenidos en cuenta en la redacción de la norma o en el primer análisis efectuado; esto puede parecer sencillo y práctico, pero claramente puede conducir a vulnerar la igualdad repartición de los tributos al incluir o dejar fuera hipótesis que no han sido tenidas en vista, excluyendo de ambas posibilidades a aquellos contribuyentes que ya se sometieron a la

Mundial, en 1919, adquirió mal nombre debido al uso indebido y extrajurídico que de ella se hizo en Alemania a partir de una modificación legal de 1934⁴⁶³, por lo que, en forma acertada, desde 1948 se restableció la noción según la cual la interpretación del Derecho Tributario se somete a la teoría general de la interpretación de las leyes.

Retomando lo indicado hace unos párrafos, debo concordar que la interpretación de las normas jurídicas tributarias está sometida a la teoría general sobre interpretación del Derecho; es decir se somete a las mismas reglas de interpretación que el resto de las normas jurídicas, ya que se trata de normas jurídicas con un contenido especial y debatido, pero normas jurídicas, al fin y al cabo.

Debido a esta premisa, sabemos que interpretar siempre conllevará una labor en torno al lenguaje y el lenguaje da cuenta de realidades o las construye. Este aspecto de la interpretación pone de manifiesto que se requiere definir un cuerpo lingüístico antes de establecer la metodología para su aplicación y utilización, es decir, parafraseando a TARSKI⁴⁶⁴, es necesario acudir a una noción de "verdad" que requiere ser previamente definida y esa definición será correcta en la medida que incluya la descripción de la "...estructura

primera interpretación sin que hayan variado los aspectos fácticos tributarios a los que será aplicado el resultado de la nueva interpretación a la luz de la extensión que se ha realizado.

⁴⁶³ En 1934 fue incorporado en el artículo cuatro de la Ordenanza Impositiva alemana, un nuevo inciso primero que señaló que las leyes fiscales debían interpretarse según las concepciones del nacional-socialismo, lo que es absolutamente extrajurídico y desvirtuó la interpretación tributaria generando abusos y actos arbitrarios, hasta que en 1948 un fallo permitió revertir jurisprudencialmente la potencia que la Administración dio a semejante idea. Así, en el fallo de 1948, se restableció en Alemania, como procedimiento de interpretación del Derecho Tributario, la aplicación de la teoría general de la interpretación de las leyes, reservando la idea de aplicar el principio de realidad económica como un criterio interpretativo en la Norma General Anti-Elusiva alemana contenida en la sección 42 del Código Federal de Procedimientos Tributarios, sección en la cual se utiliza la institución de persecución del abuso del derecho para casos tributarios (esta institución está en los parágrafos 226 y 242 del Código Civil alemán, como principio del que participa todo el ordenamiento jurídico alemán incluido el aspecto tributario).

⁴⁶⁴ TARSKI, A.: "La Concepción Semántica de...", *op. cit.*, pp. 2-9. Visitada en 14.11.2019.

formal” del tipo de lenguaje en que será producida la definición de que se trate.

En este sentido, previamente a una labor de interpretación jurídica en cuanto proceso, es requerimiento que se definan los términos, nociones o conceptos a utilizar; las reglas para aplicar esos términos; los instrumentos en que será vertida la labor interpretativa; las características y poder vinculante del intérprete; en fin, el mundo de la “verdad” que será regulada por las normas jurídicas y la “verdad” de las normas jurídicas mismas. Esta etapa de construcción de la “verdad” es compleja por las características cambiantes y mutables de las sociedades y grupos humanos que requieren de regulación jurídica⁴⁶⁵.

Esa realidad mutable hace que los tipos de interpretación jurídica y los argumentos internos y externos para validar el proceso y el resultado de la interpretación jurídica constituyan modelos no estáticos. Si los modelos de interpretación jurídica fueran estáticos, tarde o temprano se convertirían en modelos propios de un análisis y estudio histórico más que en un tipo de interpretación aplicable. Pero, tampoco se trata de desechar interpretaciones por el mero paso del tiempo, sino que será necesario recurrir a las definiciones más básicas de la “verdad” jurídico conceptual. En este lado del tema debo hacer presente que en tiempos pretéritos hubo “verdades” que fueron tenidas por inmutables y que sostenerlas hoy provocaría repulsa y rechazo desde la perspectiva

⁴⁶⁵ En este momento marzo del 2020, por ejemplo, se vive una situación de pandemia, así declarado por la Organización Mundial de la Salud, debido a la propagación mundial del denominado CORONAVIRUS o CONAVID-19. Esta situación del todo inesperada ha significado la renuncia a una serie de libertades y garantías para quedar aislados y esperar que con ello la curva de contagio se “aplane”. Para ese objetivo los gobiernos han usado herramientas de control jurídico y social que en otras circunstancias podrían haber generado explosiones sociales de envergadura. Esa realidad ha forzado el uso de reglas que aunque escritas, estaban sin usar.

jurídica como del mismo modo existen otras situaciones que todavía están jurídicamente vigentes pero que no gozan de aceptación social⁴⁶⁶.

Por lo tanto, se requiere de un marco conceptual lógico y validado que permita efectuar el proceso de interpretación y llegar a un resultado interpretativo que goce de la aceptación social como medio para resolver conflictos de trascendencia social desde el punto de vista jurídico o del derecho.

Ese marco conceptual lógico es necesariamente dinámico ya que la realidad de que da cuenta es también dinámica.

Es el dinamismo del cambio social el que impone la aplicación del derecho en forma diversa pero siempre jurídica. El realismo social, que nunca es tan claro, no puede ni debe sobreponerse a la realidad jurídica producto del perfeccionamiento y profundización de las instituciones jurídicas. Expresado de otra manera: no se trata de una relación dialéctica, sino dialógica o de intercambio. Podrán variar y aparecer nuevos contratos, pero no la noción de contrato; un tributo será una forma de recaudación de quien ejerce la potestad tributaria ya sea que esa entidad sea el Estado (Fisco) u otra estructura que en el futuro ejerza esa función y tenga esas u otras características.

La relación de intercambio o dialógica, deja abiertas las posibilidades de un escenario interpretativo que permita recoger los nuevos problemas sociales que requieran de soluciones jurídicas.

⁴⁶⁶ A modo de ilustración recordemos la forma en que se ha ido ampliando el concepto de ciudadano o el de persona desde que se tiene registro hasta ahora. Otro caso es la categoría de bienes muebles semovientes que se asigna a los animales, sin distinción, en el artículo 567 del Código Civil chileno, y por cuya aplicación la venta de perros, o mascotas en general, debería estar afecta al Impuesto al Valor Agregado; al menos en los términos definidos por el artículo 2 n° 1 del D.L.825 y sus modificaciones, que define la venta afecta a dicho impuesto como "...toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles, excluidos los terrenos, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre

Para alcanzar un método en el sentido indicado, la interpretación jurídica de normas tributarias necesariamente deberá ser aplicada en fase administrativa y en fase jurisdiccional, y con mayor razón en el caso de las normas Anti-Elusivas por motivos que ya se han expresado.

Ahora bien, esta forma de aproximación a la interpretación jurídica nos permite comenzar con el establecimiento de las circunstancias que requerirán de una solución jurídica y para las cuales se recurrirá a la selección de las normas que al efecto proporciona el ordenamiento jurídico.

La selección de las normas jurídicas aplicables al caso nos obliga a revisar las disposiciones⁴⁶⁷ que han resultado de la actividad legislativa, hecho lo cual, el proceso de aplicación de la disposición normativa llevará a que la judicatura deba escoger las directivas que servirán de fundamento al contenido normativo seleccionado para el caso específico.

El conflicto sometido al conocimiento y solución del resolutor que aplica las disposiciones normativas requerirá ser expresado en un instrumento de resolución que contenga la exposición de los hechos; la enunciación de las normas y consideraciones de derecho que se han tenido en consideración, y; la forma en que se han aplicado las disposiciones normativas para resolver el caso y su resolución.

Esta descripción corresponde a los aspectos expositivos; dispositivos, y; resolutivos de un caso. Pero no puede ni podría indicarnos a priori, la solución alcanzada ya que ella ha de ser casuística; es decir, la norma puede tener un enunciado general, pero la forma en que es aplicada en cada caso no es aritmética. Tal como ya he señalado, las relaciones generadas en este proceso de interpretación

ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta.”.

⁴⁶⁷ EZQUIAGA GANUZAS, F.J.: *La Argumentación Interpretativa...*, op. cit., pp. 41-42.

jurídica son dialógicas o de intercambio, y ese intercambio no es conmutativo ni constituye una operación de "do ut des"⁴⁶⁸, sino más bien un continuo dinámico y flexible que buscará resolver cada caso particular respetando la igualdad ante la ley.

La elección que finalmente aplique el intérprete habrá de estar apoyada en el contenido que establezca como propio de la disposición normativa y a su vez requerirá justificar la forma en que ha aplicado esa disposición al caso específico sometido a su conocimiento y resolución. Si bien el legislativo es el primer intérprete porque ha establecido la disposición normativa interpretando que ella es necesaria para los aspectos jurídico de la sociedad, no es menos cierto que el actor jurisdiccional también materializará una interpretación al elegir y aplicar la disposición normativa al caso en puntual en cuestión; y esa aplicación requerirá de justificación en los motivos.

Lo que resuelva el intérprete deberá guardar relación (dia)lógica con la disposición normativa elegida, y ese diálogo entre disputa, disposición normativa y resolución de la disputa, necesariamente requerirá de justificación⁴⁶⁹.

La duda que se plantea al intérprete constituye un supuesto que provendrá del grado de conocimiento que aquel posea, de tal manera que aquello que es productor de dudas para unos, no producirá ese efecto en otros y habrá los que ni siquiera se planteen que puede existir alguna duda que amerite examen. Por lo tanto, esta faceta dependerá de la historia vital de cada intérprete y de los colectivos culturales y educativos a que pertenezca e incluso de las sensibilidades que posea.

⁴⁶⁸ "Doy para que des".

⁴⁶⁹ WRÓBLEWSKI, J.: *Constitución y Teoría...*, *op. cit.*, pp. 35-36; 57-63; 69-80.

Aceptada que sea la necesidad de efectuar el ejercicio interpretativo, con las diversas intensidades que puede llegar a exhibir, será de rigor que el intérprete escoja o elija las “directivas interpretativas”⁴⁷⁰ que le servirán de justificación en relación con la interpretación que finalmente hará⁴⁷¹ y que, además, necesitará que los valores del intérprete que resuelve sean presentados de manera clara y no ambigua. Estos aspectos constituyen un verdadero proceso interno del intérprete que puede contribuir al enriquecimiento de su decisión, y que no puede desentenderse de las antedichas directivas; es decir, las directivas interpretativas constituirán la justificación más formal con la lógica externa que ello puede significar definiendo parámetros de la “verdad” en el contexto del marco teórico (técnico y axiológico) que dará fundamentación racional a la elección de las directivas específicas que serán aplicadas; y en una estructura dialógica producirá el dinamismo del proceso aplicativo permitiendo que sea incorporada la lógica interna de la “verdad” conforme a la cual se realiza la interpretación.

Esta praxis no es necesariamente de aplicación consciente, ya que el conocimiento en un sentido kantiano⁴⁷² incidirá en el comportamiento del intérprete debido a las limitaciones sensoriales del sujeto que interpreta.

Tendremos así, una situación a la que es enfrentado el intérprete; una “verdad” que debe ser concordante con la “verdad” que el intérprete

⁴⁷⁰ WRÓBLEWSKI, J.: *Constitución y Teoría...*, *op. cit.*, p. 35.

⁴⁷¹ Vuelve a cobrar sentido en este aspecto lo comentado por TARSKI en “La Concepción Semántica de la Verdad y los Fundamentos de la Semántica.”, sobre la necesidad de definiciones previas con carácter de “verdad”, *op. cit.*, pp. 2-9. Visitada en 12.11.2019

⁴⁷² SOLAS, S.; OLLER, C.; FERRARI, L., COORDINADORES: *Introducción a la Filosofía y a la Argumentación Filosófica*, Universidad Nacional de La Plata, Editorial de la Universidad de La Plata, Primera Edición, Buenos Aires, Argentina, 2013, pp. 91-147, en especial cuando se señala que, para KANT, en la *Crítica de la Razón Pura*, “...el conocimiento de todo entendimiento, por lo menos humano, es un conocimiento por conceptos, no intuitivo, sino discursivo. (KANT, 1928:77-78)”.

busca dilucidar (con o sin duda); un proceso para llevar adelante lo anterior; una conclusión resolutive por aplicación de las disposiciones normativas; y la justificación que, amparada en las “directivas de interpretación”⁴⁷³ permitirá la presentación de lo resuelto con contenido de lógica interna y racionalidad externa. Lo que debería conducir a la aceptación jurídico-social de lo resuelto por el intérprete que efectúa la aplicación de la disposición normativa al caso sometido a su interpretación resolutive.

Para llegar a la interpretación resolutive, el intérprete tendrá que utilizar argumentos propios de la “verdad” que ha sido predefinida para interpretar a la luz de esa “verdad” y del lenguaje perteneciente a ella.

El profesor EZQUIAGA GANUZAS⁴⁷⁴, ha desarrollado la noción de que existen cuatro criterios interpretativos con sus correspondientes argumentos que paso a mencionar sucintamente por tratarse de instrumentos valiosos para la comprensión del mundo interpretativo jurídico, si bien los presenta en relación con la interpretación del Derecho electoral mexicano, lo que constituye para el caso una parte de la “verdad” predefinida para desplegar las artes interpretativas.

Así, el jurista vasco y mexicano por inclinación, distingue la existencia de los criterios gramatical; sistemático; funcional, y; en caso de falta de ley o disposición expresa.

Luego, a cada uno de esos criterios, les asigna instrumentos a los que denomina “argumentos interpretativos”.

Al criterio gramatical, le asigna los argumentos: semántico, y; a contrario.

⁴⁷³ WRÓBLEWSKI, J.: *Constitución y Teoría...*, op. cit., p. 35.

⁴⁷⁴ EZQUIAGA GANUZAS, F.J.: *La Argumentación Interpretativa...*, op. cit., pp. 91-92.

Al criterio sistemático, le aporta los argumentos: sistemático; sedes materiae; a rubrica; a cohaerentia, y; de la no redundancia.

Al criterio funcional, le señala los argumentos: teleológico; histórico; psicológico; pragmático; por el absurdo, y; de autoridad.

Al criterio en caso de falta de ley o disposición expresa, le vincula los argumentos por analogía; a fortiori, y; a partir de los principios.

Esta estructura para interpretar muestra la presencia de una "verdad" predefinida que sirve de continente para la o las disposiciones normativas que se pretenda interpretar para algún caso específico, interpretación que a su vez configura la "verdad" de la solución para ese caso.

Es decir, el intérprete dispone de elementos o herramientas para ejercer su labor en un contexto que dialoga con su formación y con la necesidad de fundamentar, motivar y justificar su decisión interpretativa. Ese contexto en un Estado Social y Democrático de Derecho tiene un primer factor dispositivo de normas que es la Constitución Política, sobre lo cual solamente indicaré que, en efecto la interpretación de las otras disposiciones normativas habrá de ser realizada en conformidad con la Constitución Política que esté vigente y no al revés⁴⁷⁵.

Tal como he señalado en otro momento, la interpretación del Derecho Tributario participa de las mismas reglas que la interpretación

⁴⁷⁵ Esta afirmación puede resultar de una cierta obviedad en el estado actual de las cosas en el ámbito jurídico; pero conviene declararlo toda vez que, en diversos países aun al día de hoy, las disposiciones de rango inferior suelen ser interpretadas con prescindencia de los contenidos más generales de la Constitución, y ello suele acontecer en materias administrativas y de normativa tributaria, entre otras. Existe la tendencia a comprender que en la aplicación de disposiciones normativas de rango inferior, éstas deben ser comprendidas e interpretadas en conformidad con la Constitución; pero en el caso de Chile sigue siendo una tendencia más que una definición de la "verdad" contextual en el ámbito jurídico. Sin embargo, y corroborando lo señalado la estructura dialógica ya mencionada y su dinamismo han permitido que esa tendencia sea la predominante.

del resto del Derecho en cada sistema jurídico. No requiere ni puede requerir reglas de interpretación que se aparten del resto del Derecho porque es Derecho y no otra realidad. Es decir, la circunstancia de que el Derecho Tributario sea un Derecho especial no significa que su interpretación se aparte de las reglas interpretativas que el ordenamiento jurídico contiene⁴⁷⁶, sino que su especial materia agrega conceptos e instituciones enriqueciendo los factores que se considerarán al aplicar las reglas de interpretación y no significa que deban estructurarse criterios diferentes que puedan establecer diferencias arbitrarias o jurídicamente improcedentes que puedan vulnerar incluso reglas constitucionales⁴⁷⁷.

El Derecho Tributario viene a encuadrar jurídicamente el ejercicio que el Estado realiza de la potestad tributaria en concordancia con los límites tanto internos como externos que dicho ejercicio posee. Por lo anterior, su objeto de regulación es el fenómeno tributario en sus diferentes dimensiones a través de la ley tributaria⁴⁷⁸ y en conformidad con la Constitución.

Esto nos conduce a que la interpretación jurídica en los diferentes ordenamientos jurídicos tiene reservada también una regulación provista por el legislador y complementada por la doctrina y la

⁴⁷⁶ WAHN PLEITEZ, R.: "Interpretaciones que Amenazan al Derecho Tributario. Tendencias Actuales y Análisis Crítico", en *Revista de Estudios Tributarios del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile*, Santiago, nº 6, 2012, pp. 164-165, y en especial cuando indica que en esta misma posición, de aplicar al Derecho Tributario la Teoría General de la Interpretación, se encuentran otros autores tales como FERNANDO SAINZ DE BUJANDA; RAMÓN VALDÉS COSTA; CARLOS GIULIANI FONROUGE; HELENO TAVEIRA TORRES; JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA; JORGE STREETER PRIETO; PEDRO MASSONE PARODI; RODRIGO UGALDE PRIETO; JAIME GARCÍA ESCOBAR; JORGE MONTECINOS ARAYA, y, en su opinión, la doctrina comparada en materia tributaria mayoritariamente.

⁴⁷⁷ PÉREZ ARRAÍZ, J.: "La Elusión en el Ámbito Tributario Interno", *Memorias XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo o Tema I: La Elusión Fiscal y los Medios Para Evitarla*, Primera Edición, AVDT-ILADT, Venezuela, 2008, pp. 15-16.

⁴⁷⁸ MILLAS, J.: *Filosofía del Derecho*, Ediciones Universidad Diego Portales, Colección Pensamiento Contemporáneo, Santiago de Chile, 2012, p. 137, cuando señala que "...el deber ser

jurisprudencia. La estructura para interpretar que cada ordenamiento jurídico contiene corresponde a la noción de "verdad" predefinida y constituye un marco referencial para ese objetivo que está abierto a las necesidades sociales que son consideradas dignas de disposición normativa por el legislador.

Una de esas materias o áreas está constituida por los tributos; y, su regulación en el Derecho Tributario como parte del ordenamiento jurídico, la hace merecedora de la labor interpretativa. Ahora bien, la labor interpretativa supone el mismo bagaje de instrumentos que el ordenamiento jurídico ha establecido para las demás áreas del Derecho, y será el intérprete (legislativo; jurisdiccional o administrativo) quien deberá seleccionar las que serán aplicables según el procedimiento del caso; y ese procedimiento deberá respetar las reglas que la Constitución establece y las del resto del arte interpretativo conforme a cada ordenamiento jurídico.

Para el caso que nos ocupa, en la interpretación y aplicación de una norma jurídica Anti-Elusiva, es más evidente el diálogo del Derecho Tributario con el resto del Derecho vigente y muy particularmente con ciertas instituciones del Derecho Civil.

Cabe precisar que la disponibilidad de instrumentos de interpretación en cada ordenamiento jurídico es la misma para todas las disposiciones normativas de dicho ordenamiento, y en materia de Derecho Tributario un aspecto de frecuente análisis es la procedencia o improcedencia de utilizar en la interpretación tributaria la analogía como medio de integración del derecho.

de la norma jurídica consiste únicamente en la exigencia de que alguien obre o deje de obrar de alguna manera, bajo apercibimiento de una determinada consecuencia o sanción."

En estricto rigor, la interpretación y la integración del derecho por analogía corresponden a momentos jurídicos distintos. Así, PÉREZ ARRAIZ señala que “La delimitación entre interpretación e integración parece clara, mientras la primera tiene como finalidad aclarar el contenido de un determinado texto jurídico, la integración supone, sin embargo, la ausencia de una disposición o texto que se pueda aplicar directamente al caso concreto.”⁴⁷⁹

En un primer análisis sobre la analogía en el Derecho Tributario, la idea de que en caso de aplicarla se vulnera el principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria no es menor; sin perjuicio de lo cual tal vez valdría la pena efectuar algunas distinciones o precisiones. Es posible que ciertas materias dentro del Derecho Tributario sean susceptibles de solución por medio de la integración del derecho utilizando la analogía, entendiendo que la interpretación por analogía utiliza la disposición normativa que la ley estableció para un caso específico aplicándola a otro caso que, siendo semejante y con identidad de razón, carece de disposición normativa que lo resuelva. Pero, en el caso del Derecho Tributario, hay casos vinculados al principio de legalidad o de reserva que no permiten la interpretación analógica y otros en que al menos se debe analizar esa posibilidad.

La relación jurídico-tributaria necesariamente es entre el Fisco y el contribuyente y ella nace cuando la obligación tributaria es ejecutada en la realidad por un sujeto que pasa a constituirse y ser denominado contribuyente o sujeto pasivo del tributo. Esta descripción nos conduce a concordar con otros autores que la posibilidad de utilizar la interpretación analógica no procederá en aquellos casos en que se encuentre prohibida, ello acontece necesariamente en el campo del contenido de las relaciones tributarias comprendidas en el principio de

⁴⁷⁹PÉREZ ARRAÍZ, J.: “La Elusión en el Ámbito...”, *op. cit.*, p. 17.

legalidad o reserva de ley tributaria. Así, la creación, modificación, supresión y condonación de tributos de cualquier naturaleza es una situación que necesariamente queda en el campo de la creación legislativa y por ende dentro del principio de legalidad o reserva de la ley tributaria; no es admisible crear, modificar, suprimir o condonar tributos mediante interpretación analógica. Sin embargo, podría sostenerse que una condonación o supresión por constituir un beneficio tributario para el contribuyente y que siendo éste la parte débil en la relación jurídico tributaria, el agente jurisdiccional podría aplicar la analogía "in bonam partem" cuando se trate de alguna infracción tributaria en razón de conductas infraccionales que admitan dudas en razón del principio de presunción de la buena fe, y siempre y cuando no exista prohibición de utilizar dicha forma de integración del derecho, ya que de no estar restringido su uso no habría forma de no considerarla si es posible aplicarla toda vez que forma parte de las reglas de interpretación general de los ordenamientos jurídicos, generalmente contenidas en el Derecho Civil que es supletorio de los demás Derechos cuando ciertos aspectos no están regulados en forma especial y si lo están en el Código Civil respectivo.

Con este panorama, las reglas generales de interpretación del derecho contenidas en cada ordenamiento jurídico son aplicables al Derecho Tributario porque no está al margen del resto del derecho y forma parte del ordenamiento jurídico. Por lo tanto, el intérprete tributario deberá ceñirse a dichas reglas y elegir aquellas que según dicho ordenamiento son aplicables en el caso particular que sea sometido a su conocimiento y resolución.

Para la interpretación de las normas jurídicas Anti-Elusivas, se debe considerar que éstas contienen una descripción que remite a más de un texto de contenido jurídico, y el intérprete que se ve enfrentado

dicha complejidad deberá resolver teniendo en consideración esa primera "verdad" situacional. Existirá el acto jurídico de las partes o autor; la normativa del derecho privado que regule la institución a que alude el acto jurídico anterior; y, por cierto, las normas tributarias que contengan la consecuencia impositiva en la variable de que haya acontecido el hecho gravado.

Esta situación impone al intérprete la necesidad de analizar, indagar y establecer en primer lugar cuál es el acto jurídico que realmente se ha efectuado, y para ello, debe utilizar el principio de la presunción de la buena fe del sujeto pasivo; el derecho a un justo y racional procedimiento (debido proceso), y el principio de legalidad o reserva de ley tributaria.

Para descubrir el negocio efectivamente realizado, el intérprete deberá hacer uso del justo y racional procedimiento, y establecido que sea deberá proceder a revisar las normas tributarias que sean aplicables a la consecuencias tributarias del negocio identificado, negocio en el cual la identificación será jurídica, de tal manera que solamente en la descripción fáctica podrían ser considerados elementos materiales o económicos y siempre y cuando esos elementos sean susceptibles de un encuadramiento jurídico.

Las normas jurídicas Anti-Elusivas, pueden tener un sustrato de realidad económica, pero ese componente no puede convertirse en lo fundamental de una revisión jurídica. La realidad económica podrá tener un correlato jurídico que la justifique, pero esa realidad no puede ni debe superar la juridicidad ni la legalidad y mucho menos se puede aceptar que vaya contra ellas.

Finalmente, los hechos o actos jurídicos que sean susceptibles de ser atacados por la norma Anti-Elusiva deberán ser acreditados e

interpretados conforme a derecho y para ello, el intérprete tributario utilizará las diferentes herramientas interpretativas del derecho disponibles en un ordenamiento jurídico dado, seleccionando aquellas que sean conducentes dentro de la interpretación para aplicar la norma jurídica Anti-Elusiva en cada caso específico.

La selección de esas posibilidades interpretativas nos conduce nuevamente a la situación que en este ámbito puede llegar a tener la interpretación analógica, para lo cual es aplicable lo que ya hemos señalado en el sentido que no es aplicable para los aspectos vinculados al principio de legalidad o reserva de ley tributaria, pero tampoco es aplicable a los aspectos propios de las definiciones Constitucionales sobre la materia, o parafraseando a GONZÁLEZ GARCÍA y PÉREZ ARRAÍZ⁴⁸⁰, si se pretende perseguir el fraude usando la analogía, se va a lesionar la elaboración del legislador tributario y se va a contravenir el principio de legalidad tributaria, lo que conlleva también atacar la certeza de los elementos que componen la relación jurídico tributaria en circunstancias que ella debe estar contenida en la ley y resguardada por la Constitución. Los elementos esenciales de la tributación siempre deben ser propios de ley y no de la atribución administrativa.

V.- CONCLUSIONES PARCIALES.

1.- El lenguaje es una realidad que se vincula con aquello que en cada sociedad se conceptualiza como la "verdad". Todo sistema con un contenido requiere la utilización de las nociones de ese contenido, y, además, requiere de ese mismo contenido como referencia para

⁴⁸⁰ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "Las Presunciones y Ficciones como Mecanismo de Reacción Frente al Fraude de ley Tributaria", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. 35, nº 179, Madrid, 1985, p.1007.

PÉREZ ARRAÍZ, J.: "La Elusión en el Ámbito...", *op. cit.*, p.18.

comprender al sistema mismo y sus consecuencias. Cada sociedad es un sistema con lenguaje, y con ese lenguaje se configura la correspondiente idea de "verdad" en esa sociedad y en sus diferentes comunidades y elementos que la integran.

2.- El lenguaje de la sociedad y la terminología de su dimensión jurídica permite comprender ambas realidades y sus consecuencias normativas. En este sentido, interpretar la dimensión jurídica de las sociedades es una actividad permanente de actualización del sentido jurídico que tienen las normas en una sociedad determinada, y, en consecuencia, para interpretar se requiere de criterios y motivos o fundamentos. Los supuestos mínimos de un sistema de interpretación del derecho consisten en ciertos pasos o etapas que el proceso mismo demanda y que se constituyen en contenido y proceso del sistema de interpretación jurídica.

3.- Para interpretar normas tributarias, se debe tener en cuenta que cada tributo posee ciertas características reflejadas en la ley respectiva y que, esas características, dicen relación con el correspondiente hecho gravado. Cuando una norma jurídica tributaria deba ser aplicada, ya sea en sede administrativa o jurisdiccional, esa aplicación requerirá de un proceso complementario que es precisamente la interpretación, la que debe ser ejecutada desde la perspectiva jurídica. Si bien las normas tributarias versan sobre materias tributarias, se trata de normas jurídicas. El Derecho Tributario, es Derecho y como tal su interpretación se somete a las normas generales de interpretación que contiene cada ordenamiento jurídico.

4.- Para interpretar las normas tributarias Anti-Elusivas, se debe tener presente su estructura que remite a más de un contenido jurídico. Para la aplicación de una norma Anti-Elusiva, en la etapa de indagar

sobre el negocio efectivamente realizado por el autor o las partes, el intérprete deberá hacer uso del justo y racional procedimiento, teniendo presente la presunción de buena fe del contribuyente, el principio de legalidad o reserva de ley tributaria, e interpretar en conformidad a la Constitución. El sustrato de realidad económica que contiene la descripción en las normas Anti-Elusivas es un componente fáctico de la norma. Los hechos o actos jurídicos que sean susceptibles de ser atacados por la norma Anti-Elusiva deberán ser acreditados e interpretados conforme a derecho y para ello el intérprete tributario utilizará las diferentes herramientas interpretativas del derecho disponibles en un ordenamiento jurídico dado, seleccionando aquellas que sean conducentes dentro de la interpretación para aplicar la norma jurídica Anti-Elusiva en cada caso específico.

CONCLUSIONES GENERALES.

1.- La Constitución de cada Estado está en la cúspide de su ordenamiento jurídico y contiene las disposiciones fundamentales que deben ser incorporadas en las normas de rango inferior. Lo anterior se aplica también al Derecho Tributario.

2.- Los tributos en general, y los impuestos en especial, afectan derechos de los ciudadanos contribuyentes, pero sobre todo el de propiedad, y por ello se requieren tributos, procesos y procedimientos claros, reglados y establecidos por ley, con la posibilidad de reclamación y de protección para el contribuyente frente a las actuaciones de la administración fiscal, ya sea que esas posibilidades de reclamación y protección sean en sede administrativa o jurisdiccional.

3.- La potestad tributaria, como canal de expresión de la autoridad política para obtener los recursos que le permitan dar respuesta a las necesidades de bienes y servicios públicos, se encuadra dentro de límites internos y externos que delimitan el ordenamiento jurídico aplicable en la materia. Los límites a la potestad tributaria del Estado, si bien pueden referirse a aspectos de fondo también se expresan en aspectos formales y procedimentales, para evitar o morigerar la posibilidad de arbitrariedad o abuso de la autoridad en su ejercicio, y ello hace necesaria la creación de frenos o límites a esa potestad, que se expresan en derechos de los contribuyentes que les otorgan ciertas garantías para cumplir con las obligaciones tributarias.

4.- Los frenos o límites a la potestad tributaria tienen una composición variada ya que, si bien algunos de esos límites son verdaderas garantías jurídicas, otros son principios de buena gestión financiera o económica que aplicados a las finanzas públicas organizan y ordenan aspectos tributarios en los cuales repercuten. Los principios de legalidad; justicia; igualdad; respeto a los derechos fundamentales; publicidad; obligatoriedad, y; certeza, son principios propiamente jurídicos. Los principios de economía en la recaudación; no confiscatoriedad; capacidad contributiva; redistribución o proporcionalidad; estabilidad económica; eficacia en la asignación de recursos, y; no afectación, se basan en fenómenos prácticos de naturaleza económica o de gestión de finanzas que tienen también un contenido jurídico debido a las consecuencias que acarrea su aplicación: necesidad de tutela jurisdiccional, respeto a la solidaridad social y al bien común.

5.- La obligatoriedad de los tributos se instala en la necesidad de fortalecer los sistemas tributarios locales incorporando herramientas de cumplimiento y fiscalización que faciliten la ejecución informada de las diferentes obligaciones tributarias. No se trata de debilitar el contenido de las normas jurídicas tributarias para mejorar la recaudación; hay que mejorar el estándar normativo tributario adecuándolo a los tiempos contemporáneos de la sociedad de la información y de los derechos sociales; el surgimiento de nuevos hechos o formas de relaciones comerciales mueve al Estado a crear las normas tributarias que consagren los hechos gravados que se requieran como consecuencia de esas nuevas formas de relación económica y sobre plataformas que digan relación con el cambiante escenario que estamos protagonizando. La sociedad de la información es por lo mismo la sociedad de los cambios y esos cambios incluyen las actividades nuevas que pueden ser fuente de obligaciones tributarias por situaciones que en el pasado no se

avizoraban y que hoy son fundamentales para acercarse a las necesidades ciudadanas y del Estado.

6.- Una de las características de los tributos que los ciudadanos tienen internalizada consiste en la idea de que dichos gravámenes permiten financiar el gasto público y que ello debe o debería acontecer en proporción a sus rentas. Por este camino la distribución de la carga impositiva se convierte en un método de redistribución de los ingresos que también es apreciado desde la perspectiva de las políticas públicas que se basan en la solidaridad social. La mantención de los principios de redistribución y proporcionalidad como dos facetas de un mismo fenómeno tributario, permite que la subsidiaridad y la solidaridad coexistan y colaboren a la consecución de la justicia tributaria, como parte de un Orden Público Económico que debe propender hacia un Estado social de derecho, ya que para que un Estado de tal raigambre pueda cumplir con sus fines se requieren recursos recaudados de manera justa, con proporcionalidad y usando la redistribución como medio necesario.

7.- La velocidad de las transformaciones humanas y su contenido contemporáneo exhiben muchas situaciones novedosas, pero también muestran asimetrías en la incorporación de los desarrollos tecnológicos a las diferentes sociedades y economías. Una transformación o cambio demora en ser percibido e internalizado en una sociedad, y su masificación será distinta de una sociedad a otra; pero, precisamente, las tecnologías de la información han permitido que aun las economías menos robustas o incluso menos conocidas, puedan tener acceso a los medios informáticos para poder desarrollar plataformas de negocios que, a través de la Internet o de las redes sociales, permiten a los individuos realizar operaciones dentro y fuera de sus respectivos países o límites geográficos en la época de la economía digital. Se generan así

relaciones que en su correlato tributario se desarrollan en plataformas tecnológicas que requieren aplicaciones fiscales en dichas plataformas. Estos cambios pueden producir cierta incertidumbre inicial para el cumplimiento tributario, aunque en la medida que se integren los procesos tecnológicos a la cotidianeidad ese fenómeno debería ceder dando lugar a la necesaria certeza jurídica tanto en lo relativo al ordenamiento jurídico general como al marco jurídico tributario.

8.- El actual marco de las relaciones económicas y comerciales ha motivado que el legislador tributario haya creado nuevos hechos impositivos incorporándolos a las necesidades de la Hacienda Pública, la que ha debido generar formas de recaudación y fiscalización acordes con las conductas presentes de los contribuyentes. Esas nuevas realidades han permitido que, en materia de elusión tributaria hayan surgido brechas tributarias diferentes a las ya conocidas. Las brechas tributarias permiten que las conductas elusivas vulneren indirectamente las normas jurídicas tributarias. En este sentido, las brechas tributarias conocidas, por conocidas tienen un uso menos intensivo y las nuevas han obligado al fiscalizador a reorientar y reorganizar sus métodos y formas de detección de las brechas tributarias (antiguas y nuevas) en lo que a elusión tributaria respecta.

9.- Aunque pueda existir cierta claridad sobre el tipo de brechas tributarias que dan lugar a la elusión tributaria, su caracterización implica ciertos grados de complejidad. La faceta objetiva de las conductas que pueden ser tributariamente elusivas exige que haya una forma de organización de los negocios de un sujeto a través de un acto o conjunto de actos jurídicos; que esa organización produzca el efecto de impedir el nacimiento de la obligación tributaria principal; que el sujeto tenga la posibilidad de organizar sus negocios de otra forma por la cual optar que si generará un hecho impositivo; y que al elegir, la

única diferencia entre ambas formas de organización sea la consecuencia tributaria.

10.- En los ordenamientos jurídicos actuales, locales y externos, existen diversas formas para estrechar o cerrar las brechas tributarias en que se desarrolla o se puede desarrollar la elusión tributaria: Presunciones; Ficciones; Hecho Imponible Complementario; Hecho Imponible Genérico; Tipicidad de los Elementos Económicos; Interpretación Administrativa e Interpretación Judicial, y; Cláusulas Anti-Elusivas. Sobre este breve listado ejemplar, las normas Anti-Elusivas buscan desterrar la elusión desde la perspectiva de la construcción o elaboración de las normas tributarias porque ella es considerada constitutiva de una injusta erosión a las bases impositivas, normas Anti-Elusivas que podrán ser generales o particulares también denominadas especiales.

11.- Las normas Anti-Elusivas generales, o N.G.A., conducen el accionar del ente administrativo tributario a incorporar y utilizar la facultad de recalificar los actos del contribuyente cuyas conductas tributarias son indagadas, recalificación que, en cuanto ejercicio de potestades fiscales, puede derivar a acciones arbitrarias por parte de la fiscalidad. Para evitar esa situación, necesariamente el ejercicio de la interpretación y aplicación de las N.G.A., debe ser en conformidad a las reglas y principios del Derecho que proporciona el ordenamiento jurídico respectivo.

12.- El desarrollo de la elusión tributaria, tanto interna como internacionalmente, es dinámico y requiere de una permanente coordinación entre los diferentes Estados para lograr concretar modelos de colaboración en el cierre y acortamiento de las brechas elusivas, así como al interior de cada Estado se precisa de interacción y de despliegue de mejoramientos técnicos en el ámbito legislativo, administrativo y jurisdiccional.

13.- Al analizar las normas Anti-Elusivas, los aspectos más relevantes a examinar dicen relación con la finalidad u objetivos de las mismas y con el grado de cumplimiento de dichos objetivos en la respectiva jurisdicción.

14.- Los principios esenciales en la elaboración de normas Anti-Elusivas, especiales y generales (pero en particular al estructurar las generales), son: a) el principio de juridicidad, que integra al principio de legalidad en sentido general y al principio de constitucionalidad; b) el principio de igualdad en el tratamiento que los organismos del Estado deben dar en materia económica a los contribuyentes; c) el principio del justo y racional procedimiento o debido proceso; d) el principio de solidaridad; e) el derecho de propiedad; y, f) el principio de certeza jurídica.

15.- El procedimiento para aplicar una norma Anti-Elusiva, requiere que , en primer lugar, exista un forma de reunir antecedentes sobre actos presuntamente elusivos; que haya un sujeto activo titular de la acción de elusión, una vez que tenga en su poder los antecedentes sobre el acto o conjunto de ellos, sospechosos de ser elusivos; que la acción sea entablada ante un órgano jurisdiccional especializado, con plazos breves, en un procedimiento concentrado, con probanza y recursos procesales que también tengan un plazo breve de presentación y tramitación. La utilidad procesal y de garantías para el contribuyente presuntamente elusor estriba en la posibilidad para dicho contribuyente de controvertir lo que afirme el ente fiscalizador tributario en un procedimiento breve, concentrado y con probanza.

16.- En el evento que el órgano jurisdiccional decida que no está acreditado el carácter elusivo, por una parte, el contribuyente tendrá la certeza jurídica que ello significa y, por la otra, el ente fiscalizador podrá analizar qué elementos faltaron para acreditar el carácter elusivo mejorando sus procesos de control y fiscalización, sin que ello vaya a

significar una doble fiscalización por hechos ya revisados en sede jurisdiccional.

17.- La información reunida por el ente fiscalizador tributario sobre formas y modalidades de elusión, podrá ser compartida con los entes fiscalizadores de otras jurisdicciones para mejorar los procesos de fiscalización de la elusión tributaria. Esa misma información será de utilidad para el análisis, elaboración y redacción de nuevas normas jurídicas Anti-Elusivas.

18.- El Estado de Derecho debe satisfacer los requerimientos de la sociedad democrática y propender a mejorar las reglas sobre recaudación tributaria. Para ello, el Estado debe equilibrar de la mejor manera posible la aplicación del principio de legalidad y el respeto de la capacidad económica de los contribuyentes, para que tributen lo que corresponde, no más ni menos. En este sentido, las normas Anti-Elusivas, atendido su carácter jurídico, requieren respetar una serie de principios y garantías para cuya razonable aplicación, dentro del marco del justo y racional procedimiento, cobra importancia la interpretación de las normas tributarias en general y de las Anti-Elusivas en particular (especiales y generales), condición que motiva el análisis de los elementos interpretativos y, entre ellos, el de las directivas o criterios de selección.

19.- En la medida que se avance en la redacción y aplicación de normas Anti-Elusivas, habrá brechas que se estrecharán y otras que surgirán. El legislador tributario deberá revisar de manera frecuente el estado del sistema jurídico Anti-Elusivo para perfeccionarlo, y diversos entes técnicos y académicos podrán proveer insumos para ello.

20.- La realidad jurídico-tributaria, precisa del uso del lenguaje que entrega las nociones sociales y jurídicas que son consideradas “verdad” en cada sociedad y en cada ordenamiento jurídico.

21.- El lenguaje de la sociedad y la terminología de su dimensión jurídica permiten comprender ambas realidades y sus consecuencias normativas. En este sentido, interpretar la dimensión jurídica de las sociedades es una actividad permanente de actualización del sentido jurídico que tienen las normas en una sociedad determinada.

22.- Los supuestos mínimos de un sistema de interpretación del derecho consisten en ciertos pasos o etapas que el proceso mismo demanda y que se constituyen en contenido y proceso del sistema de interpretación jurídica.

23.- Cuando una norma jurídica tributaria deba ser aplicada, ya sea en sede administrativa o jurisdiccional, esa aplicación requerirá de un proceso complementario que es precisamente la interpretación, la que debe ser ejecutada desde la perspectiva jurídica. Si bien versan sobre materias tributarias, se trata de normas jurídicas que forman parte del Derecho Tributario, que, al fin y al cabo, es Derecho y como tal su interpretación se somete a las normas generales de interpretación que contiene cada ordenamiento jurídico.

24.- Para interpretar las normas tributarias Anti-Elusivas, se debe tener presente que su estructura remite a más de un contenido jurídico. Una norma Anti-Elusiva, en la etapa de indagar sobre el negocio efectivamente realizado por el autor o las partes, conduce a que el intérprete haga uso de un justo y racional procedimiento, teniendo presente la presunción de buena fe del contribuyente y el principio de legalidad o reserva de ley tributaria, procediendo a interpretar en conformidad a la Constitución. Si bien en la estructura de las normas

Anti-Elusivas existe un sustrato de realidad económica que contiene la descripción en las normas Anti-Elusivas, se trata de un componente fáctico de la norma y no puede sobreponerse a las reglas jurídicas para interpretar, aunque si entregará información para poder efectuar la interpretación. Así, los hechos o actos jurídicos que sean susceptibles de ser atacados por la norma Anti-Elusiva deberán ser acreditados e interpretados conforme a derecho y para ello el intérprete tributario utilizará las diferentes herramientas interpretativas del derecho, disponibles en un ordenamiento jurídico dado, seleccionando aquellas que sean conducentes dentro de la interpretación para aplicar la norma jurídica Anti-Elusiva en cada caso específico. Desde esta perspectiva, las normas jurídicas Anti-Elusivas, constituyen una de las formas de materializar la disminución de las brechas elusivas, y el camino en ese sentido requiere de legitimidad en los medios y fines desde la perspectiva jurídica. Después de todo, el Derecho Tributario, es Derecho y no arbitrariedad.

25.- En las páginas que anteceden, he indagado una serie de aspectos y facetas que tienen en común la necesidad de contextualizar la forma de disminuir las brechas elusivas mediante el uso de normas jurídicas Anti-Elusivas, cuyas disposiciones normativas precisan de elaboración, interpretación y aplicación jurídicas. Ello porque el Estado tiene como finalidad dar respuesta y satisfacción a las necesidades colectivas más sentidas de sus integrantes, sean o no contribuyentes, con cargo a la contribución de las personas que tengan capacidad para ello, fundamentado en el principio de solidaridad y respetando la creatividad del ser humano.

BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ESPINOSA, A.: "En la Encrucijada de la Glocalización", *Polis*, nº 4, Santiago de Chile, 2003. En: <http://journals.openedition.org/polis/7039>

Visitada 01.05.2019.

ALCALDE PEÑAFIEL, M. J.: "Modernización y Reforma Tributaria, Mirando el Futuro", *Charla dictada ante los socios de la Cámara Chilena de la Construcción, el 18.07.2019, en Santiago de Chile*, en su calidad de Coordinador de Políticas Tributarias del Ministerio de Hacienda de Chile, 2019.

ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A.: SOMARRIVA UNDURRAGA, M., y VODANOVIC HACLICKA, A.: *Tratado de Derecho Civil, Partes Preliminar y General, Tomo I*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 2005.
- *Tratado de Derecho Civil, Partes Preliminar y General, Tomo II*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 2005.

ALVARADO VELLOSO, A.: "El Debido Proceso". En *Gaceta Jurídica*, año XIV, nº 110, 1989.

ANDREUCCI AGUILERA, R.: "Los Conceptos de la Corte Suprema Sobre Interpretación de la Ley a Través de sus Sentencias", en *Nomos*, Universidad de Viña del Mar, nº 1, 2008. En <http://sitios.uvm.cl/derechosfundamentales/revista/01.011039.Andreucci.pdf>

Visitada 23.05.2018.

ANGUITA OYARZÚN, C.: *Los Retos en la Aplicación de las Cláusulas Anti-abuso por las Administraciones Tributarias Latinoamericanas y las Lecciones de la Experiencia Española y Europea*, VII Beca de Investigación CIAT/AEAT/IEF, Panamá, 2017.

AMEZÚA AMEZÚA, L. C.: "La Potestad Tributaria en Francisco Suárez", *Anales de la Cátedra Francisco Suárez*, Vol. 51, Universidad de Granada, 2017.

AMORÓS RICA, N.: "La Elusión y la Evasión Tributaria". *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 59, Madrid, España, 1965.

ANCHUSTEGUI IGARTUA, E.: "Estado del Bienestar, Ciudadanía, y Globalización: El Debate Sobre los Derechos Sociales". *Daímon. Revista Internacional de Filosofía*, nº 56, 2012. En <https://revistas.um.es/daimon/article/download/136241/135621/> Visitada 10.01.2018.

ANDRÉS AUCEJO, E.: "Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en Derecho Tributario Español y Comparado. Propuestas para Latinoamérica y España", *Derecho del Estado*, nº37, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, Colombia, 2016.

ASTE MEJÍAS, C.: *Curso de Código Tributario*. Instituto de Investigaciones Tributarias, Santiago de Chile, 2004.

- "Nuevos Procedimientos Infracionales. Ley nº 20.322". En: www.chilecont.cl.

Visitado en 20.08.2018.

ATRIA, J.: "Legalism and creativity: tax non-compliance in the eyes of the economic elite", *International Review of Sociology Vol. 29*, Sapienza Universidad de Roma, Roma, Italia, pp. 58-79, 2019. En <https://coes.cl/publicaciones/legalism-and-creativity-tax-non-compliance-in-the-eyes-of-the-economic-elite/>

Visitada 20.02.2020.

AUSTRY, S. y GUTMANN, D.: "L'été de l'abus de droit et de la fraude à la loi", *Option Finance*, 2009. En <https://cms.law/fr/FRA/Publication/L-ete-de-l-abus-de-droit-et-de-la-fraude-a-la-loi>

Visitada 13.09.2019.

AVILÉS HERNÁNDEZ, V.M.: *Legalidad Tributaria y Mecanismos Anti-elusión*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 2014.

BAHÍA ALMANSA, B. y CRUZ PADIAL, I.: "Cláusulas Antielusivas Generales Versus Cláusulas Particulares. El artículo 15 de la LGT.", en *Tratado Sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo I, dirigido por Martínez Pisón, J. A.; Collado Yurrita, M.A., y; Zornoza Pérez, J., Coordinadores: Báez Moreno, A. y Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D. J., pp. 487-506, Edit. ARANZADI, de Thomson Reuters, Cizur Menor, Navarra, España, 2010.

BÁRCENA GÓMEZ, A.: *Macrofilosofía del Capitalismo, Tesis Doctoral, dirigida por el Dr. Gonçal Mayos Solsona, para optar al Grado de Doctor por la Universidad de Barcelona*. Programa de Doctorado: Ciudadanía y Derechos Humanos, Barcelona, España, 2015.

BÁRCENA ORBE, F.: *El Oficio de la Ciudadanía: Introducción a la Educación Política*, 1ª Edición, Paidós, Buenos Aires, Argentina, 1997.

BARRERA, L.: "La Elusión Tributaria y las Normas Antiabuso", Capítulo Doctrina del *Boletín Informativo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, nº 12, pp. 1-25, 2002.

BEDECARRATZ SCHOLZ, F.J.: "Elusión y Evasión Tributaria: Entre la Vía Contravencional y la Penal", *Doctrina y Jurisprudencia Penal*, nº 38, Facultad de Derecho de la Universidad de Los Andes, pp. 3-18, 2019.

En: <http://www.laleyaldia.cl/wp-content/uploads/2019/12/Ver-texto-completo-del-artículo.pdf>

Visitada en 20.01.2020.

BERNAL LADRÓN DE GUEVARA, D.: "El Reconocimiento y Tutela de los Derechos Humanos de los Contribuyentes", en *Derechos Humanos de los Contribuyentes, coordinado por Ríos Granados, G., Serie de Estudios Jurídicos, n° 237*, del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México D.F., pp. 29-55, 2016.

BLANCH NOUGUÉS, J.M.: "Observaciones en Torno a la Formación Histórica de la Regla In Dubio Contra Fiscum (Pro-Fisco) y a la Recta Interpretación de Mod. L. Sing. de Praescript. D. 49.14.10". *Revista General de Derecho Romano*, n° 26, Madrid, España, 2016. En Repositorio Institucional de la Universidad San Pablo: https://repositorioinstitucional.ceu.es/bitstream/10637/8625/1/Observaciones_JMBlanch_RevGDchoRomano_2016.pdf

Visitada en 24.02.2020.

BOBADILLA CARRERA, J.D.F.: "Apuntes Sobre la Naturaleza Jurídica del Procedimiento Trilateral", en *Derecho y Cambio Social*, n° 42, Año XII, Lima, Perú, 2015. En: <https://www.derechoycambiosocial.com/revista042/APUNTES SOBRE LA NATURALEZA JURIDICA DEL PROCEDIMIENTO TRILATERAL.pdf>

Visitada 20.10.2019.

BONNEFOY, J.C. y ARMIJO, M.: "Indicadores de Desempeño en el Sector Público", en *Serie Manuales, n° 45*, Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social, ILPES de CEPAL, Santiago de Chile, pp. 1-106, 2005.

BORRELL MERLÍN, MARÍA DOLORES: "Hannah Arendt: la Política Como Espacio Público", en *Práxis Sociológica*, nº 10, pp. 60-76, Área de Sociología de la Universidad de Castilla-La Mancha, 2006.

BRACCIA, M.F.: *Elusión Tributaria: Aplicación de la Teoría de la Causa al Principio de la Realidad Económica. Introducción a la Trascendencia Penal Tributaria de los Negocios Jurídicos Anómalos*. Cuadernos del Instituto AFIP (Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros y de los Recursos de la Seguridad Social). Cuaderno 11, Buenos Aires, Argentina, 2010.

CALVO VÉRGEZ, J.: "Cláusula Anti-abuso Versus Fraude de Ley: ¿Dos conceptos semejantes en la Ley General Tributaria?", en *Crónica Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda y Función Pública del Gobierno de España, Madrid, España, nº 123, pp. 11-40, 2007.

CAMPOS HERNÁNDEZ, N.D.: *El Principio de Capacidad Contributiva en los Sistemas Tributarios de México y España*. Tesis Licenciatura. Derecho con especialidad en Derecho Fiscal. Departamento de Derecho, Escuela de Ciencias Sociales, Universidad de las Américas Puebla, Puebla, México, 2003. En: http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/campos_h_nd/ Visitada en 12.09.2018.

CASTRO VALDEBENITO, H. J.: "Análisis Global de las Nuevas Relaciones Estado/Ciudadano en el Marco del Neoliberalismo Político del Siglo XXI", en *Relaciones Internacionales*, Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, España, nº35, pp. 13-34, 2017.

CATTANEO ESCOBAR, I. y BURGOS ARREDONDO, J.: "Elusión Tributaria", en *Revista de Estudios Tributarios*, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, nº 17, pp. 227-252, 2017.

CAYÓN GALIARDO, A.: "El Abuso de las Formas Jurídicas: La Calificación de los Hechos y la Interpretación de las Normas Tributarias", en *Problemas Actuales de Derecho Tributario*, coordinado por Masbernat Muñoz, P., Editorial Librotecnia, Santiago de Chile, 2012.

CAZORLA PRIETO, L. M.: «Consideraciones sobre el poder tributario: su estructura en la Ley General de 28 de diciembre de 1963», en *Estudios de Derecho Tributario*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1979.

CEA EGAÑA, J.L.: *El Sistema Constitucional de Chile. Síntesis Crítica*, publicado por Universidad Austral de Chile, Valdivia, Chile. 1999.

- *Derecho Constitucional Chileno. Tomo II*, Ediciones Universidad Católica de Chile, Santiago de Chile, 2004.

- "Estudios e Investigaciones: Los Principios de Reserva Legal y Complementaria en la Constitución Chilena", en *Revista de Derecho de la Universidad Austral de Chile*, Vol. IX, Valdivia, Chile, 1998.

CORBACHO, A.; FRETES CIBILS, V. y; LORA, E.: *Recaudar No Basta: Los Impuestos Como Instrumento de Desarrollo*, Banco Interamericano de Desarrollo, Washington D.C., 2013.

CORTI, H.G.A.: "Los Principios Comunes del Derecho Constitucional Presupuestario, el Gasto Público Justo y la Teoría General de la Constitución Financiera", en *Revista del Instituto Colombiano de*

Derecho Tributario, nº 78, Año 55, Bogotá, Colombia, pp. 423-458, 2018.

DAINTON, M. y ZELLEY, E.D.: *Applying Communication Theory for Professional Life. A Practical Introduction*, SAGE Publications, Inc., 3ª edición, U.S.A., 2015.

DE POMAR SHIROTA, J. M.: "Seguridad Jurídica y Régimen Constitucional", *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, Vol. nº 23, Lima, Perú, pp. 131-154, 1992.

DE LA OSA FONDÓN, A.: "Posibles Efectos Tributarios del Brexit", *Anuario del Centro de la Universidad Nacional de Educación a Distancia en Calatayud*, nº 23, Calatayud, España, pp. 91-107, 2017.

DE RÚS, G.: "La Medición de la Rentabilidad Social de las Infraestructuras de Transporte", *Investigaciones Regionales*, nº 14, 2009. En <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=28911696008>
Vistada en 20.06.2018.

DÍAZ ESCALANTE, N.: *Análisis Jurídico del Principio de Capacidad Contributiva en Relación a los Ingresos Acumulables en la Ley del Impuesto Sobre la Renta para las Personas Morales Sujetas a Concurso Mercantil*, Tesis Licenciatura, Derecho con especialidad en Derecho Fiscal, Departamento de Derecho, Escuela de Ciencias Sociales, Universidad de las Américas Puebla. Colección de Tesis Digitales de Universidad de Las Américas Puebla, 2003. En http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/diaz_e_n/
Vistada en 20.03.2019.

DÍAZ, V.: *Criminalización de las Infracciones Tributarias*, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1999.

DOIMEADIÓS REYES, Y. y RODRÍGUEZ LLORIAN, E.: "Un Análisis Comparado de Eficiencia y Eficacia en el sector Público en Cuba", en *Economía y Desarrollo*, Facultad de Economía, Universidad de La Habana, Cuba, Vol. 155, nº 2, La Habana, Cuba, 2015. En: http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0252-85842015000300004

Visitada en 18.06.2018.

DOMÍNGUEZ ÁGUILA, R.: "Fraus Omnia Corruptit, notas sobre el fraude en el Derecho Civil", *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, Tomo 89, nº 3, Santiago de Chile, pp. 73-96, 1992.

DUCCI CLARO, C.: *Derecho Civil, Parte General*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1984.

EVANS DE LA CUADRA, E. y EVANS ESPÍÑEIRA, E.: *Los Tributos ante la Constitución*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1997.

EXCELENTÍSIMA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA CHILENA:

- Sentencia en Causa nº de ingreso 4038-2001, caratulada "Inmobiliaria Bahía con Servicio de Impuestos Internos".
- Sentencia de fecha 29.08.2006, en la Causa nº de ingreso 2272-2006, confirmando sentencia de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de La Serena, del 29.03.2006, en Apelación nº de ingreso a dicha Corte de Apelaciones 10-2006.

EZQUIAGA GANUZAS, F.J.: *La Argumentación en la Justicia Constitucional y Otros Problemas de Aplicación e Interpretación del Derecho. Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación*, México D.F., México, 2006.

- *La Argumentación Interpretativa en la Justicia Electoral Mexicana*, Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, México D.F., México, 2006.

FALCÓN y TELLA, R.: "El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción", en *Revista Técnica Tributaria*, nº 31, 1995.

- "Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario", en *Crónica Tributaria*, nº 61, 1992.

FAÚNDEZ UGALDE, A.: "Problemas de Aplicación de las Normas Anti-elusión", *Revista de Estudios Tributarios*, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, nº 15, pp. 101-122, Santiago de Chile, 2016.

FERNÁNDEZ AMOR, J. A. y MASBERNAT MUÑOZ, P.: "La Vigencia de los Principios de Justicia Tributaria en España: Aportaciones para un Debate", *Estudios Constitucionales*, Vol. 11, nº 2, Centro de Estudios Constitucionales de Chile. Santiago de Chile, 2013.

FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, M. A.: "Principios Constitucionales de proporcionalidad y Justicia en Materia Tributaria", *Revista Chilena de Derecho*, nº 27, pp. 357-371, Santiago de Chile, 2000.

FERNÁNDEZ SARASOLA, I.: "Volunta General y Representación en el Constitucionalismo Iusracionalista", *Revista de la Facultad de Derecho y*

Ciencias Políticas, Medellín, Colombia, Vol. 36, nº 105, pp. 255-282, 2006.

FERNANDO PABLO, M. y RIVERO ORTEGA, R.: *La Publicidad de las Sentencias en el Orden Contencioso-Administrativo*, Civitas, Madrid, España, 2001.

FERRARA, F.: *La Simulación de los Negocios Jurídicos*, Edit. Revista de Derecho Privado, Madrid, España, 1960.

FERREIRO LAPATZA, J.: *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*, Edit. Marcial Pons, 23ª edición, Barcelona, España, 2006.

FIGUEROA VALDÉS, J. E.: *Las Garantías Constitucionales del Contribuyente en la Constitución Política de 1980*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1985.

FUEYO LANERI, F.: "El Fraude a la Ley", *Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales*, Tomo 88, nº 2, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, pp. 25-49, 1991.

GALAPERO FLORES, R.: "Sobre el Procedimiento Relativo a los Mecanismos de Resolución de Litigios Fiscales en la Unión Europea", *Documentos de Trabajo 11/2019 del VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario Una Estrategia Global al Servicio de la Reducción de la Conflictividad en materia Tributaria*, coordinado por García-Herrera Blanco, C.; Instituto de Estudios Fiscales, pp. 136-138, Madrid, España, 2019. En: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2019_11.pdf

Visitado en 20.01.2020

GALLO, F.: "L'Abuso del Diritto Nell'Art.6 della Direttiva 2016/1164/UE e Nell'Art. 10-bis dello Statuto dei Diritti del Contribuente: Confronto fra le due Nozioni", *Rassegna Tributaria*, Volumen 61, Fascículo 2, 2018.

- "La Nuova Frontiera dell'Abuso del Diritto in Materia Fiscale", *Rassegna Tributaria*, Volumen 58, Fascículo 6, 2015.

GARCÍA ESCOBAR, J.: "La Naturaleza Jurídica de la Elusión Tributaria", *Revista de Derecho del Consejo de Defensa del Estado*, nº 13, pp. 123-140, 2005.

- "Sombras Chinescas se Otean en Lontananza: Cláusula o Norma General Anti-elusiva". *Instituto Chileno de Derecho Tributario*, 2015, disponible en www.ichdt.cl Visitada 20.07.2017.

GARCÍA NOVOA, C.: *La Cláusula Anti elusiva en la Nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, España, 2004.

- "Elusión y Evasión Internacional", *Primer Congreso Internacional de Derecho Tributario*, Panamá, 6 al 8 de junio del año 2012.

GARCÍA VIZCAÍNO, C.: *Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas. Tomo I*, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1996.

GASALY, C.: "Repensando la Ciudadanía. Hacia un Concepto Plural", *Ciudadanía, Discursos y Actores. Una Mirada Plural Desde La Psicología Comunitaria*, Programa Magíster Psicología Comunitaria, Universidad de Chile, Cuaderno de Trabajo Vol. 5, pp. 08-16, 2008.

GIAVARINO, M.B.: "El Negocio Jurídico Indirecto: Dogmática Versus Pragmatismo", *Revista Jurídica de la Universidad Nacional de Lomas de*

Zamora, Vol. 2, nº 3, pp. 63-68, Provincia de Buenos Aires, Argentina, 2006.

GIULIANI FONROUGE, C.: *Derecho Financiero, Volumen II*, Actualizado por Navarrine, S.C. y Asorey, R.O., Editorial La Ley, Buenos Aires Argentina, 2004.

GÓMEZ BLANCAR, J. y GONZÁLEZ COBOS, C.: "Brexit y sus Consecuencias Económico-Sociales: La Integridad Europea a Debate", *Revista de Administración y Dirección de Empresas*, Facultad de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales, nº 2, Universidad de Córdoba, Córdoba, España, pp. 57-70, 2018.

GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "La Evolución del Derecho Tributario en Europa Desde la Aparición de El Hecho Imponible. Notas Salientes y Tendencias Actuales", *A.A.E.F. Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Homenaje al 50 Aniversario de El Hecho Imponible de Dino Jarach*, Ediciones Interoceánicas, Buenos Aires, Argentina, pp. 47 y siguientes, 1994.

- "Las Presunciones y Ficciones como Mecanismo de Reacción Frente al Fraude de ley Tributaria", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. 35, nº 179, pp. 987-1014, Madrid, España, 1985.

GONZÁLEZ ORRICO, J. A.: "Reflexiones en Torno a la Potestad de la Administración Tributaria para la Calificación de Hechos, Actos o Negocios Jurídicos. El Nuevo Artículo 4º bis del Código Tributario", *Actualidad Jurídica*, nº 32, Universidad del Desarrollo, Santiago de Chile, pp. 227-244, 2015. En: <https://derecho.udd.cl/actualidadjuridica/> Visitada 20.10.2019.

GUASTINI, R.: *Estudios Sobre la Interpretación Jurídica*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM), México D.F., México, 1999.

- *Teoría e Ideología de la Interpretación Constitucional*. Madrid, Editorial Trotta-UNAM, 2008.

Disponible en <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/22/11.pdf>

Visitada 20.10.2019.

- "La Constitucionalización del Ordenamiento Jurídico: el Caso Italiano", Neoconstitucionalismo(s), 2003, pp. 152-183. En:

<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/22/11.pdf>

Visitada 10.10.2018

- "Interpretación y Construcción Jurídica", *Isonomía*. Revista de Teoría y Filosofía del Derecho, nº 43, pp. 11-48, México D.F., México, 2015. En:

<http://www.isonomia.itam.mx/index.php/revista-cientifica/article/view/71/74>

Visitada 24.10.2019.

HALLIVIS PELAYO, M.L.: *Teoría General de la Interpretación*, Porrúa, 3ª edición, México D.F., México, 2009.

- "Interpretación y Aplicación de Normas Tributarias en México", en *La Ciencia del Derecho Procesal Constitucional, Estudios en Homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus Cincuenta Años como Investigador del Derecho*, coordinado por Ferrer Mac-Gregor, E. y Zaldívar Lelo de Larrea, A., Tomo XII, Marcial Pons, México D.F., México, pp. 481-516, 2008. En Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. En:

<http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/arsiu/cont/43/eju/eju2.pdf>

Visitado en 20.12.2018.

HERRERO MADARIAGA, J.: "El Fraude de Ley Como Elusión Ilícita de los Tributos", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 10, Civitas, pp. 319-334, Madrid, España, 1976.

HORRACH MIRALLES, J.: "Sobre el Concepto de Ciudadanía: Historia y Modelos", revista on-line *Factótum*, segunda etapa, nº 6, pp. 1-22, La Coruña, España, 2009. En www.revistafactotum.com Visitada en 10.06.2017.

HUERTA TOCILDO, S.: "Principio de Legalidad y Normas Sancionadoras", en *El Principio de Legalidad, Actas de las V Jornadas de la Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional, Cuadernos y Debates*, nº 103, pp. 11-76, Madrid, España, 2000.

IBACETA MEDINA, D.A.J.: "El Principio de Justa y Proporcional Igualdad Impositiva", en *Revista de Derecho Público*, Universidad de Chile, Volumen 73, pp. 193-220, Santiago de Chile, 2010.

JARACH, D.: *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 2004.

JORRAT DE LUIS, M.: Entrevista en el *Suplemento de Negocios*, diario La Tercera, Santiago de Chile, 19.06.2016. Visitado en 20.04.2017.

- "Evaluación de la Capacidad Recaudatoria del Sistema Tributario y de la Evasión Tributaria", en *Servicio de Impuestos Internos de Chile*, Santiago de Chile, 1996.

Disponible en http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/tributarios15.htm Visitado en 20.01.2018.

KRUSE, H. W.: "El Ahorro de Impuesto, la Elusión Fiscal y la Evasión" en *Tratado de Derecho Tributario*, Editorial Temis S.A., Bogotá, Colombia, 2001.

LABAND, P.: *Derecho Presupuestario*, con estudio preliminar del profesor Álvaro Rodríguez Bereijo, Edición del Instituto de Estudios Fiscales de 1979, y además la versión de Editorial Tecnos, Madrid, España, 2012.

LARRAZ LÓPEZ, J.: *Metodología Aplicativa del Derecho Tributario*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, España, 1952.

LASA CRESPO, A.J.: "Monetarismo Versus Keynesianismo: el Debate Sobre la Efectividad de la Política Económica", en *Análisis Económico*, Vol. III, nº 2, México D.F., México, pp. 79-106, 1984.

Disponible en <http://www.ajlasa.com/articulos/ar1.pdf>

Visitado en 20.12.2018.

LEÓN HURTADO, A.: *La Voluntad y la Capacidad en los Actos Jurídicos*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1991.

LIFANTE VIDAL, I.: "Interpretación Jurídica", en *Enciclopedia de Filosofía y Teoría del Derecho*, volumen dos, Capítulo 37, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, varios autores. MALFEITO VIDAL, desarrolla el Capítulo 37 "Interpretación Jurídica" citando la obra *L'INTERPRETAZIONE DELLA LEGGE*, de TARELLO, G. En: <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/3796-enciclopedia-de-filosofia-y-teoria-del-derecho-volumen-dos>

Visitada en 20.10.2019.

LUXFORD, S. L.: *The History and Development of the Choice Principle*, Submitted for the LLB (Honours) Degree, Faculty of Law, Victoria University of Wellington, New Zealand, 2014.

MALFEITO GAVIRO, J.: "Brexit: Efectos Económicos en un Escenario Incierto", *La Albolafia: Revista de Humanidades y Cultura*, nº 12, pp. 55-74, 2017. En: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/revista?codigo=23410> Visitada en 12.07.2019.

MANKIW, N.G.: *Principios de Economía*, Mc Graw Hill / Interamericana de España S.A.U., Madrid, España, 2ª edición en español, 2002. En: https://claseseconomia2015.files.wordpress.com/2015/04/mankiw_principios_segundaed.pdf

Visitado en varias ocasiones.

MANZONI, I.: "Brevi Considerazioni a Margine di un Progetto di Costituzione Europea: le Garantizie in Materia Tributaria", *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, nº 6, Giuffrè editore, Milano, Italia, pp. 1191-1208, 2002. Disponible en: <https://static1.squarespace.com/static/50a61474e4b00720f42dab25/t/50c9be55e4b0e453da075bfa/1355398741141/Dpc02.pdf>

Visitada en 14.05.2018.

MARTÍN DELGADO, J.M.: "El Control Constitucional del Principio de Capacidad Económica", en *El Tribunal Constitucional*, Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 7-27, Madrid, España, 1981.

MASBERNAT MUÑOZ, P.; BILLARDI, C.; FERNÁNDEZ AMOR, J.A. y SÁNCHEZ HUETE, M.A.: "Perspectivas para la Construcción de una

Dogmática sobre los Principios Materiales de la Tributación en Chile a partir de los Ordenamientos de Italia, España y Argentina”, en *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, XXXIX, pp. 475-517, Valparaíso, Chile, 2012.

MASBERNAT MUÑOZ, P.: “Garantías Constitucionales del Contribuyente: Crítica al Enfoque de la Doctrina Nacional”, en revista *Ius et Praxis*, Universidad de Talca, Vol. 8, nº 2, pp. 299-357, Talca, Chile, 2002.

MASSINI CORREAS, C.I.: “Determinación del Derecho y Directivas de la Interpretación Jurídica”, en *Revista Chilena de Derecho*, Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Vol. 31, nº 1, pp. 155-168, Valparaíso, Chile, 2004.

MASSONE PARODI, P.: *Principios de Derecho Tributario*, Editorial Edeval, Valparaíso, Chile, 1975.

- *Principios de Derecho Tributario, Tomo III*, Cuarta Edición revisada y ampliada, Thomson Reuters, Santiago de Chile, 2016.

MATUS FUENTES, M.: “La Elusión Tributaria y su Sanción en la Ley nº 20.780. Hacia un Concepto de Negocio Jurídico Elusivo”, en revista *Ius et Praxis*, Facultad de Derecho de la Universidad de Talca, Vol. 23, nº 1, pp. 67-90, Talca, Chile, 2017.

MCLUHAN, M.: *Comprender los Medios de Comunicación. Las Extensiones del Ser Humano*, Editorial Paidós, 1ª edición, Buenos Aires, Argentina, impreso en España, 1996.

MEDINA SUÁREZ, F.: “La Doble Imposición en la Directiva 2011/96/UE, del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, Relativa al Régimen Fiscal

Común Aplicable a las Sociedades Matrices y Filiales de Estados Miembros Diferentes”, en *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, nº 52, pp.13-62, Real Centro Universitario Escorial-M^a Cristina, Madrid, España, 2019.

MENÉNDEZ MORENO, A.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, Lex Nova S.A., Valladolid, España, 2009.

MERKL, A.: *Teoría General del Derecho Administrativo*, Edit. Comares, Granada, España, 2004.

MEZA ROJAS, R.E.G.: *Elusión y Normas Anti elusivas a la Luz de la Constitución Política de la República. Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales*, Universidad de Chile, Santiago de Chile, 2015.

MILLAS, J.: *Filosofía del Derecho*, Publilex, Santiago de Chile, 1970.
- *Filosofía del Derecho. Comentarios, notas y edición de Juan O. Cofré*, Ediciones Universidad Diego Portales, Colección Pensamiento Contemporáneo, Santiago de Chile, 2012.

MIODINI, C.: *La Interpretación de las Normas Tributarias*, Universidad Nacional de Mar del Plata, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, Buenos Aires, Argentina, 2012.

MODERNE, F.: *Principios Generales del Derecho Público*, Edit. Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 2005.

MODESTINO, H.: *Digesto*, Libro 49-Título 14- Comentario 10, “Ídem libro singulari de Praescriptionibus.- Non puto delinquere eum, qui in

dubis quaestionibus contra fiscum facile responderit". En El Digesto del Emperador Justiniano. Traducido y Publicado en el Siglo Anterior. Por el Licenciado Don Bartolomé Agustín Rodríguez de Fonseca, Del Colegio de Abogados de esta Corte. Nueva Edición, Tomo III, Establecimiento Tipográfico de Enrique Vicente, Cuesta de Santo Domingo 90, Madrid, España, 1878. Disponible en <https://books.google.cl/books?id=W6KnZpkYvVgC&pg=PA733&dq=modestino+en+el+digesto+contra+fiscum&hl=es&sa=X&ved=0ahUKEwiq2eDf5aLoAhUhA9QKHcjBCJAJQ6AEIKDAA#v=onepage&q=modestino%20en%20el%20digesto%20contra%20fiscum&f=false>

Visitado 23.03.2019.

MONTESQUIEU, BARÓN DE: *El Espíritu de las Leyes*, "Libro VI, Capítulo III", Fundación El Libro Total de Sistemas y Computadores S.A.

Disponible en <https://www.llibrototal.com/llibrototal/?t=1&d=6602>

Visitado 18.10.2019.

MORENO-BRID, J.C. y RUIZ-NÁPOLES, P.: "La Educación Superior y el Desarrollo Económico en América Latina", en *Serie Estudios y Perspectivas*, nº 106, Sede Subregional de la CEPAL en México, México D.F., México, pp. 1-46, 2009.

MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: "La Prohibición de Confiscatoriedad Como Límite al Tributo", en *Revista Técnica Tributaria*, de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), nº 124, pp. 15-30, Madrid, España, 2019.

NAVA ESCUDERO, Ó.: "El Principio Presupuestario de No Afectación de los Recursos Públicos y los Ingresos Excedentes", en *Reforma Hacendaria en la Agenda de la Reforma del Estado*, coordinado por Ríos

Granados, Gabriela, Serie de Estudios Jurídicos, n° 146, del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México D.F., México, pp. 117-124, 2009.

NAVA RODRÍGUEZ, M.A.: "La Interpretación de las Disposiciones Fiscales o Tributarias a Través de sus Métodos", en *Revista de la Facultad de Derecho de México*, Universidad Nacional Autónoma de México, Vol. 60, n° 254, pp. 241-263, Delegación Coyoacán, Ciudad de México, México, 2010. En: <http://www.journals.unam.mx/index.php/rfdm/article/view/30211>

Visitada en 20.10.2019.

NEUMARK, F.: *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1994.

NIETO, A.: "El Procedimiento Administrativo en la Doctrina y Legislación Alemanas", en *Revista de Administración Pública*, n° 32, Madrid, España, 1960. En: http://www.cepc.gob.es/publicaciones/revistas/revistas_electronicas?IDR=1&IDN=32&IDA=22124

Visitada en 18.10.2019.

NOGUEIRA ALCALÁ, H.: *Derechos Fundamentales y Garantías Constitucionales*, "Tomo 4", Librotecna, Santiago de Chile, 2013.

OLIVA, E.: "La Apreciación del Carácter Confiscatorio o Excesivo del Impuesto por el Consejo Constitucional Francés. Consideraciones Acerca de la Decisión N.º 2012-662 DC de 29 de diciembre de 2012, la Ley de Finanzas para 2013", Estudio Crítico en *Revista Española de Derecho Constitucional*, n° 100, pp. 313-330, Madrid, España, 2014.

PAGONE, G.T.: "Part IVA: The General Anti-Avoidance Provisions in Australian Taxation Law", en *Revista de Derecho de la Universidad de Melbourne* (Melbourne University Law Review), 30, 2003.

PALAO TABOADA, C.: *Capacidad Contributiva, No Confiscatoriedad y Otros Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Civitas / Thomson Reuters, Madrid, España, 2018.

PASTOR, A.: "Brexit y Nueva Fiscalidad Internacional del Reino Unido", en *Blog Fiscalidad Internacional* del sitio www.legaltoday.com En: <https://www.legaltoday.com/opinion/blogs/fiscal-y-legal/blog-fiscalidad-internacional/brexit-y-nueva-fiscalidad-internacional-del-reino-unido-2018-03-07/>

Visitado 20.05.2019.

PÉREZ ARRAIZ, J.: *El Fraude de Ley en el Derecho Tributario*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, España, 1996.

- "El art. 15 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)", *Tratado Sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, dirigido por Martínez Pisón, J. A.; Collado Yurrita, M.A., y; Zornoza Pérez, J., Tomo I, pp. 507-528, Edit. Aranzadi, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), España, 2010.

- "La Elusión en el Ámbito Tributario Interno", en *Memorias XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tema I: La Elusión Fiscal y los Medios Para Evitarla*, Primera Edición, AVDT-ILADT, Isla Margarita, Venezuela, pp. 377-422, 2008.

PÉREZ DE AYALA, J.L.: "El Régimen Fiscal de las Economías de Opción en un Contexto Globalizado", *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 22, pp. 1-23, Madrid, España, 2006.

- *Las Ficciones en el Derecho Tributario*, Edersa, Madrid, España, 1970.

PÉREZ ROYO, F.: "Fundamento y Ámbito de la Reserva de la Ley en Materia Tributaria", *Hacienda Pública Española*, nº 14, pp. 207-247, 1972. En: <https://idus.us.es/xmlui/handle/11441/57207>

Visitado 20.07.2018.

PISTONE, P.: *Abuso del Diritto ed Elusione Fiscale*, CEDAM, Padova, 1995.

PITA, C.: "La Reforma Tributaria en América Latina en la Década de los años 80", *Serie Documentos de Trabajo Vol. 164*, Departamento de Desarrollo Económico y Social del B.I.D., 1993.

PONCE DE LEÓN SOLÍS, V.: "La Noción de Carga Pública y su Función en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Chileno", *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 42, nº 3, Santiago de Chile, 2015.

PREBBLE, Z. y PREBBLE, J.: "Comparando la Norma Anti elusiva General de la Ley del Impuesto a la Renta con la Doctrina de Abuso de Derecho del Civil Law (Parte I)", en revista *Ius et Veritas*, Pontificia Universidad Católica del Perú, nº 50, pp. 154-173, Lima, Perú, 2015.

PRECHT PIZARRO, J.: "Principios Jurídicos de Hacienda Pública", en *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 20, pp. 775-794, Santiago de Chile, 1993.

PUOTI, G.: "El Abuso del Derecho en la Normativa Fiscal Italiana Reciente", *Revista Nueva Fiscalidad*, nº 3, pp. 65-79, Madrid, España, 2017.

REMPEL, M.: "La Voluntad General y sus Condiciones de Racionalidad", en *Lecciones y Ensayos*, Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, nº97, pp. 19-49, Buenos Aires, Argentina, 2016.

REYES OLMEDO, P.: "Informática, Seguridad Jurídica y Certeza en el Conocimiento del Derecho", *Revista Chilena de Derecho Informático*, Centro de Estudios de Derecho Informático de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, nº 1, Santiago de Chile, 2002. En: http://web.uchile.cl/vignette/derechoinformatico/CDA/der_info_rmatico_articulo/0,1433,SCID%253D10850%2526ISID%253D291,00.html

Visitada 30.04.2019.

RIQUELME CONTRERAS, L.: "Propuesta Metodológica Para Evaluar el Gasto Público: Indicadores de Calidad y Eficiencia", *Revista Internacional de Presupuesto Público-ASIP*, Año XXXVI, nº 67, pp. 65-104, Buenos Aires, Argentina, 2008. En: <https://asip.org.ar/wp-content/uploads/2014/12/67-revista-internacional-de-presupuesto-publico-asip.pdf>

Visitada 12.07.2018.

RIVAS CORONADO, N. y VERGARA HERNÁNDEZ, S.: *Planificación Tributaria: conceptos, teoría y factores a considerar*, Editorial Magril, Santiago de Chile, 2000.

RIVAS CORONADO, N. y PAILLACAR SILVA, C.: "Caracterización de la Elusión Fiscal en el Impuesto a la Renta de Chile", en *Capic Review*, Volumen 5, pp. 19-32, Santiago de Chile, 2007. En: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2881494>
Visitada 27.01.2018.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: "Breve Reflexión Sobre los Principios Constitucionales de Justicia Tributaria", *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, nº 13, pp. 235-251, Madrid, España, 2005. En: <http://hdl.handle.net/10486/4440>
Visitada 29.08.2018.

- "El Sistema Tributario en la Constitución (Los Límites del Poder Tributario en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional)", *Revista Española de Derecho Constitucional*, año 12, nº 36, pp. 9-69, Madrid, España, 1992. En: [Dialnet-El Sistema Tributario En La Constitución-79462%20\(4\)](http://dialnet-el-sistema-tributario-en-la-constitucion-79462%20(4))
Visitada 27.01.2018.

RODRÍGUEZ GREZ, P.: *El Abuso del Derecho y el Abuso Circunstanciado*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1999.

RODRÍGUEZ MOURULLO, G.: *Derecho Penal, Parte General, Tomo 1*, S.L. Civitas Ediciones, Madrid, España, 1978.

ROMERO GÓMEZ, P. M.: *Doble Tributación en México en Relación con la Capacidad Contributiva*, Tesis Licenciatura, Derecho con especialidad en Derecho Fiscal, Departamento de Derecho, Escuela de Ciencias Sociales, Universidad de las Américas Puebla, Puebla, México, 2004. En: http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/romero_g_pm/capitulo3.pdf

Visitada en 29.09.2018.

ROSAS, M.C.: "El Analfabetismo Digital", *América Latina en Movimiento*, 2012. En: <https://www.alainet.org/es/articulo/160237>

Visitado en 10.06.2018

ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: *El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, España, 1999.

RUBIO GRUNDELL, L.: "Repensar la Relación entre Seguridad y Ciudadanía: la Regulación Europea de la Trata de Mujeres con Fines de Explotación Sexual como Caso de Estudio", *Relaciones Internacionales*, Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, España, nº35, pp. 53-78, 2017.

RUBIO LLORENTE, F.: "La Igualdad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Introducción", *Revista Española de Derecho Constitucional*, Año 11, Número 31, pp. 9-36, Madrid, España, 1991.

RUIZ ARRANZ, A. I.: "La Oferta de Contrato: Vinculación y Responsabilidad", *Anuario de Derecho Civil, ADC*, Tomo LXXI, Fasc. IV, pp. 1351-1485, Madrid, España, 2018.

Disponible en www.boe.es

Visitado el 12.12.2019.

SAAVEDRA BASTÍA, A.: *Norma General Anti-elusión en Chile: Un Estudio Jurisprudencial Comparado*, Memoria para optar al Grado de Licenciado

en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile, Santiago de Chile, 2019.

SAFFIE GATICA, F.: "De la Reciprocidad a la Fraternidad.", en *Revista Derecho y Humanidades*, de la Universidad de Chile, nº 19, pp. 53-71, Santiago de Chile, 2012.

SAÍNZ DE BUJANDA, F: *La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria Histórica y Problemas Actuales*. Valencia, Consejo General de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad Valenciana, Valencia, España, 1987.

SALAZAR GONZÁLEZ, M.: *Sistemática de la Teoría del Delito en Relación con el Artículo 97 nº 4 del Código Tributario*, Memoria Para Optar al Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, Santiago de Chile, 2007.

SAMPAIO NOGUEIRA, E.: "Consideraciones Sobre las Normas Anti Elusivas en el Ordenamiento Jurídico Brasileño", *Revista de Administración Tributaria del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*, nº 41, pp. 120-140, 2016.

SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: "Los Principios Constitucionales del Gasto Público y la Estabilidad Presupuestaria", *Crónica Presupuestaria*, nº 3, Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Madrid, España, pp. 157-190, 2015.

En www.ief.es

Visitada en 20.05.2019.

SÁNCHEZ HUETE, M. A.: "La Tributación y su Impacto de Género en España", *Revista de Derecho de la Universidad Católica del Norte*, Vol. 20, nº 2, pp. 201-231, Coquimbo, Chile, 2013.

SERRANO ANTÓN, F.: "Seguridad Jurídica y Gestión del Riesgo Fiscal: Tax Rulings, APA, Procedimientos Amistosos, Arbitraje y Otras Técnicas en la Era Post BEPS", *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, nº 419, pp. 5-58, Madrid, España, 2018.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS DE CHILE:

- *Presupuesto de Gastos Tributarios. Informe Año 2016*. En: http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/gasto_tributario.htm

Visitado 20.12.2018.

- *Circular nº 65*, del 25.07.2015, del S.I.I. chileno. Disponible en sitio web www.sii.cl

Visitado en varias ocasiones.

SILVA BASCUÑAN, A.: *Tratado de Derecho Constitucional, Tomo III*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1963.

SILVA SÁNCHEZ, J.M.; MOLINS AMAT, P.; MELERO MERINO F.J.: "El Delito Fiscal Ante el Estatuto del Contribuyente", *Revista Técnica Tributaria*, nº 44, Asociación Española de Asesores Fiscales, pp. 77-84, Madrid, España, 1999.

SILVA VIDAL, M.: *La Elusión en la Reforma Tributaria. Parte I*, Tesis para optar al grado de Magister en Tributación, Universidad de Chile, Santiago de Chile, 2016.

SIMÓN ACOSTA, E.: "Reflexiones Sobre los Fundamentos de la Legalidad y la Reserva de Ley en el Derecho Tributario", en *Tratado Sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo I, dirigido por Martínez Pisón, J. A.; Collado Yurrita, M.A., y; Zornoza Pérez, J., Coordinadores: Báez Moreno, A. y Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D. J., pp. 299-330, Edit. ARANZADI, de Thomson Reuters, Cizur Menor, Navarra, España, 2010.

SMITH, A.: *Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones, Tomo IV, Libro V, Capítulo II*, Traducción de Josef Alonso Ortiz, Valladolid, España, 1794.

SOLAS, S.; OLLER, C.; FERRARI, L., COORDINADORES: *Introducción a la Filosofía y a la Argumentación Filosófica*, Universidad Nacional de La Plata, Editorial de la Universidad de La Plata, Buenos Aires, Argentina, 2013.

SOLÍS FARÍAS, A.C.: "El Principio de Seguridad Jurídica. El Lugar donde converge la Certeza Ordenadora, Certeza Jurídica, Certidumbre Jurídica en la Rama Tributaria", en *Derechos Humanos y Garantías en Materia Tributaria, Obra Conmemorativa del Centenario de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Academia de Derecho Fiscal del Estado de Baja California, A.C., México, pp. 215-228, Tijuana, Baja California, México, 2017. En: https://issuu.com/adfebc/docs/libro_derechos_humanos
Visitado 20.11.2019.

SOTELO CASTAÑEDA, E.: "Nueva Cláusula Anti elusiva General Tributaria", *Análisis Tributario*, Vol. XXV, nº 296, pp. 23-28, Lima, Perú, 2012.

SPISSO, R.R.: *Derecho Constitucional Tributario*, Thomson Reuters, Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2019.

STREETER PRIETO, J. C.: "La Interpretación de la Ley Tributaria", *Revista de Derecho Económico*, Departamento de Derecho Económico de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, nº 21, pp. 7-76, Santiago de Chile, 1968. En: <https://revistas.uchile.cl/index.php/RDE/article/view/42212>
Visitada en 20.08.2019.

TARSKI, A.: "La Concepción Semántica de la Verdad y los Fundamentos de la Semántica", en *A Parte Rei, Revista de Filosofía*, nº 6, pp. 1-30, España, 1999. En: <http://serbal.pntic.mec.es/AParteRei/>
Visitada 12.11.2019.

TAVEIRA TORRES, H.: *Derecho Tributario y Derecho Privado. Autonomía Privada, Simulación y Elusión Tributaria*, Edit. Marcial Pons, Buenos Aires, Argentina, 2008.

TORRECUADRADA GARCÍA-LOZANO, S. y GARCÍA FUENTE, P.: "¿Qué es el Brexit? Origen y posibles consecuencias", *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, Vol. XVII, Universidad Nacional Autónoma de México-Instituto de Investigaciones Jurídicas, México D.F., México, pp. 3-40, 2017.

TORRENT RUIZ, A.J.: "El Concepto de Iustitia en los Juristas Romanos", en *RIDROM: Revista Internacional de Derecho Romano*, nº 20, pp. 89-113, España, 2018. Disponible en: vergentis.ucam.edu/revista/numero4/2-ARMANDO-TORRENT.pdf

Visitada 23.06.2019.

TÓRTORA ARAVENA, H.: "Las Limitaciones a los Derechos Fundamentales", en *Estudios Constitucionales*, del Centro de Estudios Constitucionales de Chile, Universidad de Talca, Año 8, nº 2, pp. 167-200, Talca, Chile, 2010.

TRETOLA, J.: "Comparing the New Zealand and Australian GAAR", en *Revenue Law Journal*, Vol. 25, Iss. 1, pp. 1-27, U. of Adelaide Law Research Paper nº 2017-44, Adelaide, Australia, 2017. Disponible en: <https://ssrn.com/abstract=3106522> o en: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3106522> o https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3106522#

Visitado el 20.12.2018.

UGALDE PRIETO, R. y GARCÍA ESCOBAR, J.: *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*, Lexis Nexis, Santiago de Chile, 2006.

VALENZUELA BARAONA, J.C.: *Elusión tributaria. Normas Anti elusivas y Facultades Fiscalizadoras Otorgadas al Servicio de Impuestos Internos, en Relación al Impuesto a la Renta*, Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de Chile, Santiago de Chile, 2001.

VALLADARES, G.A.: *El Principio de no Confiscación en Materia Tributaria*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, Colombia, 2016.

VAN WEEZEL DE LA CRUZ, A.: *Delitos Tributarios*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 2007.

VARGAS DELGADO, I.: "La Garantía del Justo y Racional Procedimiento en la Jurisdicción Tributaria", en *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 25, nº 3, Sección Estudios, pp. 549-563, Santiago de Chile, 1998.

VERGARA QUEZADA, G.: "Análisis Crítico de la Norma Anti elusiva Genérica de la Ley nº 20.780", *Revista de Estudios Tributarios* del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, nº 12, pp. 151-179, Santiago de Chile, 2015.

VERGARA WISTUBA, C.: "Opiniones de Carlos Vergara Wistuba sobre la Circular 65 del S.I.I. Relativo a Abuso y Simulación", *Instituto Chileno de Derecho Tributario*, Santiago de Chile, 2015, Disponible en: www.ichdt.cl

Visitada en 09.09.2019.

VIAL DEL RÍO, V.: *Actos Jurídicos y Personas. Volumen Primero. Teoría General del Acto Jurídico*, Ediciones Universidad Católica de Chile, Santiago de Chile, 1991.

- *Teoría General del Acto Jurídico*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 2006.

VILLEGAS, H.: *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1987.

VODANOVIC HAKLICKA, A.: *Tratado de Derecho Civil, Fuentes de las Obligaciones, Parte General, Tomo I*, Segunda Edición, Ediciones Jurídicas de Santiago, Santiago de Chile, 2019.

WAHN PLEITEZ, W.: "Elusión Tributaria y Normas Anti elusivas: Su Tratamiento en el Derecho Comparado, Algunas Conclusiones al Respecto", *Revista de Estudios Tributarios del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile*, nº 5, pp. 53-64, Santiago de Chile, 2011.

- "Interpretaciones que Amenazan al Derecho Tributario. Tendencias Actuales y Análisis Crítico", en *Revista de Estudios Tributarios del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile*, nº 6, 161-182, Santiago de Chile, 2012.

WRÓBLEWSKI, J.: - "Problemas Abiertos en la Filosofía del Derecho", *Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho*, nº 1, pp. 269-271, Lodz, Polonia, 1984. Disponible en: <https://doi.org/10.14198/DOXA1984.1.53>
Visitada en 10.09.2019.

- *Sentido y Hecho en el Derecho*, Traducción de Francisco Javier Ezquiaga Ganuzas y Juan Igartua Salaverría, Ediciones Coyoacán S.A. de C.V., México D.F., México, 2008.

- *Constitución y Teoría General de la Interpretación Jurídica*, Traducción de Arantxa Azurza, Revisión y nota introductoria de Juan Igartua Salaverría, Cuadernos Civitas Editorial Civitas S.A. Madrid, España, 1988.

YÁÑEZ, J.; IZAM, M.: "Los Costos de Recaudación y Fiscalización de los Impuestos en Chile: Un Primer Intento de Medición, 1977-1981", *Estudios de Economía*, nº 20, Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile, Santiago de Chile, 1983. Disponible en: <http://econ.uchile.cl/uploads/publicacion/c93e4b6d-e8b1-409d-a460-35c90dee1120.pdf>

Visitada 22.02.2020.

YÁÑEZ VILLANUEVA, F.: "Análisis de la Nueva Cláusula General Anti elusiva", *Revista de Estudios Tributarios del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile*, nº 11, pp. 233-250, Santiago de Chile, 2014.

- "Comunicación a la ILADT: La Elusión Fiscal y los Medios Para Combatirla", en *Relatoría General de César García Novoa de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) en Isla Margarita, Venezuela, 2008.

OTRAS FUENTES

CENTRO DE ESTUDIOS PÚBLICOS (C.E.P.): "Sistema Tributario y Crecimiento Económico", Conferencia Internacional Sustentabilidad de Desarrollo Económico: Importancia de los Impuestos y el Comercio Exterior, en *Estudios Públicos*, nº 53, Santiago de Chile, 1994.

CÓDIGO CIVIL. Edición Oficial, sitio web <http://www.leychile.cl> Visitado en varias ocasiones

CÓDIGO DEL TRABAJO. Edición Oficial, sitio web <http://www.leychile.cl> Visitado en varias ocasiones.

CÓDIGO TRIBUTARIO NACIONAL DE BRASIL. EN CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. – 2. ED. – BRASÍLIA: SENADO FEDERAL, SUBSECRETARIA DE EDIÇÕES TÉCNICAS, 2012. TRADUCCIÓN PERSONAL.

COMISIÓN CARTER: Informe de la Real Comisión de Investigación Sobre la Fiscalidad (Informe Carter), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1975.

COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL): *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, 2019, Políticas tributarias para la movilización de recursos en el marco de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe*, Santiago de Chile, 2019.

COMISIÓN EUROPEA: *Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012 Sobre la Planificación Fiscal Agresiva*, en *Diario Oficial de la Unión Europea* del 12.12.2012, L 338/41. <http://www.boe.es/doue/2012/338/L00041-00043.pdf>, visitado en 20.08.2019 y en 23.02.2020.

CONSEJO PARA LA TRANSPARENCIA DE CHILE: Decisión Amparo Rol C-2867-15. En: http://archives.cplt.cl/artic/20160503/asocfile/20160503162826/c2867_15_prop_dec_mg_def_final.pdf
Visitado en 20.06.2019 y 20.08.2019.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA CHILENA. Edición Oficial, sitio web <http://www.leychile.cl> Visitado en varias oportunidades.

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE CHILE: "La Contraloría General y el Control de Eficiencia, Documento de Trabajo de la Contraloría General de la República (Chile) en el Seminario: ¿Qué Contraloría General de la República necesita el Chile de Hoy y del Futuro?", en *Revista Chilena de Administración Pública, Estado*,

Gobierno y Administración, nº 9, Colegio de Administradores Públicos de Chile, Publicaciones 3M Ltda., Santiago de Chile, pp. 40-85, 1996.

DECLARACIÓN DE INDEPENDENCIA DE LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA. En: <http://ww2.educarchile.cl/UserFiles/P0001/File/inp%20estados%20unidos.pdf>

Visitado en 20.05.2019.

DECRETO LEY 824 DEL AÑO 1974, QUE CONTIENE LA LEY DE IMPUESTOS A LA RENTA. Edición Oficial, sitio web <http://www.leychile.cl>
Visitada en varias oportunidades.

DECRETO LEY 825 DEL AÑO 1974, QUE REGULA EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Versión oficial en www.leychile.cl
Visitada en varias oportunidades.

DECRETO LEY 830 DEL AÑO 1974, QUE CONTIENE EL CÓDIGO TRIBUTARIO CHILENO. Edición Oficial, sitio web <http://www.leychile.cl>
Visitada en varias oportunidades.

DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, ONLINE: www.rae.es
Visitada en varias oportunidades.

EXCELENTÍSIMA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA CHILENA:

- Sentencia en Causa nº de ingreso 4038-2001, caratulada "Inmobiliaria Bahía con Servicio de Impuestos Internos".
- Sentencia de fecha 29.08.2006, en la Causa nº de ingreso 2272-2006, confirmando sentencia de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de La Serena, del 29.03.2006, en Apelación nº de ingreso a dicha Corte de Apelaciones 10-2006.

EY ABOGADOS: *Cláusula General Anti-abuso Tributaria en España: Propuestas para una Mayor Seguridad Jurídica*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, España, 2015.

HIGH COURT OF AUSTRALIA, 01.01.1957, *CASO W.P. KEIGHERY PTY. LTD. v. FEDERAL COMMISSIONER OF TAXATION*.
En: <https://iknow.cch.com.au/document/ataqUio2675148sl703672395/w-p-keighery-pty-ltd-v-federal-commissioner-of-taxation>

Visitado en 20.01.2019.

LEY nº 20.393. Disponible en www.leychile.cl

OECD: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris, Francia, p. 19, 2013. En: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en

Visitada 20.11.2019.

-Foro sobre Administración Tributaria. La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie Información comparada, 2010, Centro de Política y Administración Tributarias (CPAT), publicada en marzo del 2011. En: <https://www.oecd.org/tax/administration/CIS-2010-ESP.pdf>

Visitada en 20.11.2018.

PRIMER TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE LA REGIÓN METROPOLITANA: *Sentencia de fecha 19.05.2015 en causa R.I.T. GR 15-00142-2014*, Santiago de Chile, 2015.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL CHILENO:

- *Causas roles n° 759, del 2007, parte final del considerando vigésimo primero; n° 733, del 2007, considerando décimo; n° 718, del 2007, parte final del considerando vigésimo primero.*
- *Sentencia del Recurso Rol n° 207-95, considerando 67°.*
- *Sentencia en expediente Rol n° 681-2006, considerando vigésimo quinto, apartado quinto.*
- *Sentencia Rol n° 3100-16, considerando 22°.*

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL: *Auto 71/2008*, Tribunal Constitucional Español, de 26.02.2008.

TRIBUNAL DE CASACIÓN ITALIANO: *Sentencias n° 20398 y n° 22932, del 2005; n° 22023 del 2006, y; n° 10352, de 5 de mayo del 2006.*

TRIBUNAL SUPREMO ESPAÑOL: *STS 6109/1990 del 02.09.1990*, Sala Penal, Recurso (de Casación) n° 5565-1988, Madrid, España, 1990.

VALLETTA, M.L.: *Diccionario Jurídico*, Valletta Ediciones, Buenos Aires, Argentina, 2019.

