



## **“EVASION Y ELUSION COMO FRAUDE FISCAL EN EL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL”**

Vanessa Cárdenas Navarro\*

Marianne von Gierke Barassi\*

### **RESUMEN**

En esta investigación se tratará el tema de la evasión y elusión como fraude fiscal dentro de nuestro sistema tributario. Se analizarán cada una de estas figuras y los diferentes subterfugios que el contribuyente utiliza para cometer su ardid y no cumplir con la obligación tributaria. Así, veremos si la figura de elusión es o no lícita y las diversas opiniones de autores y además indicaremos lo que sucede en la práctica en nuestro país. Finalmente se darán a conocer posibles soluciones a estas figuras que de una u otra forma impiden la total recaudación de las arcas fiscales.

Palabras claves: elusión, evasión, fraude, sistema tributario.

### **ABSTRACT**

In this work, we`ll talk about the current topic: the tax avoidance and tax evasion like fiscal fraud in our tributary system. Analyze each one of this topics and the different behavior from the taxpayer for not to carry on with the tax obligation. On this way, we will see if the tax avoidance is or not an illegal practice, although we`ll indicate what happen in our country, in the facts. Finally, we`ll show possible solutions to this practices, that in one or other way restrict the total collection of the fiscal arks.

Key word: tax avoidance, tax evasion, fraud, tributary system.

---

\* Alumna de quinto año de derecho, Universidad de Magallanes, Punta Arenas.

\* Alumna egresada y memorista, Universidad de Magallanes, Punta Arenas.



## **INTRODUCCION**

En la actualidad, pese a existir un gran control por parte de la Administración y tener esta grandes medios para evitar el Fraude de Ley, se ha conseguido tal sofisticación en esta materia que el legislador es incapaz de prevenirlo. Los contribuyentes parecen estar predeterminados a no pagar tributos y conservar su patrimonio, pues parece que estos tributos no se consideran iguales para todos, no se administran bien, son excesivos, etc. En el Fraude de Ley se dan dos casos: o bien no se paga, sin más, o se paga pero no lo que se debía pagar, intentando “esquivar” el impuesto inicial acudiendo a otro con menos carga tributaria.

En Derecho Tributario, se usa el esquema de ley de cobertura y ley defraudada, pero se concreta más el hecho de que se sustituye el hecho imponible más gravado por otro menos gravado o que no lo está. De esta manera se obtienen los mismos resultados (recaudar) pero no la cantidad que se debía. A veces no es simplemente pagar menos sino que también puede ser obtener una subvención, u ocasionar un gasto público que no se tendría que haber producido, o era justificable.

Dentro de este contexto, nos encontramos con dos figuras que impiden la total recaudación de las arcas fiscales, cuales son la elusión y la evasión. Así, la elusión tributaria es una figura consistente en no pagar determinados impuestos que se han establecido, amparándose en subterfugios o resquicios legales, no previstos por el legislador al momento de redactar la ley, bien sea por una redacción deficiente de la misma, o bien porque dicha ley produce efectos no previstos al entrar en juego con el resto de las normas tributarias. Se diferencia de la evasión tributaria al no ser técnicamente un delito ni otro tipo de infracción jurídica, ya que el uso de argucias y tecnicismos legales le confieren completa legitimidad, para efectos jurídicos. No obstante, según algunos autores, la distinción entre ambas es meramente conceptual, porque ciertas situaciones jurídicas son bastante ambiguas, en particular debido a que el aprovechamiento de subterfugios legales no se hace generalmente de manera completamente inocente, y además, porque muchas conductas



destinadas a "rebajar" impuestos pueden ser consideradas delictivas o no dependiendo de un detalle tan técnico, cual es la existencia de un tipo penal tributario que castigue dicha conducta como un hecho punible. La elusión tributaria es una consecuencia del principio de legalidad del tributo, ya que como el impuesto debe venir establecido por la ley, entonces no puede cobrarse un impuesto si la ley no lo ha establecido, lo que abre el flanco para aprovechar los puntos débiles que la ley ha dejado. Es lo que en lenguaje vulgar se describe con el dicho "hecha la ley, hecha la trampa".

A diferencia de la evasión tributaria, que por su carácter infraccional y delictiva puede perseguirse mediante una adecuada fiscalización, la persecución de la elusión tributaria es enormemente difícil, ya que en el fondo se trata de situaciones enmarcadas dentro de la misma ley. Las maneras de perseguir estas situaciones son básicamente dos: i) Interpretación por vía administrativa: En casos de aplicación dudosa de la ley tributaria, los servicios encargados de la recaudación del impuesto pueden emitir decretos y reglamentos de carácter administrativo, que por vía de interpretación incluyan o excluyan deliberadamente ciertas situaciones, para de esa manera tapar los resquicios dejados por la ley; y, ii) Modificaciones legales: Es el propio legislador el que toma a su cargo evitar que se produzcan estas situaciones, estableciendo nuevas leyes que tiendan a corregir estas situaciones. Esto genera una suerte de guerrilla entre el legislador por ampliar las situaciones en que se cobre impuesto, y los abogados y contadores por disminuir las mismas, que le confieren a la legislación tributaria en definitiva la enorme complejidad y carácter técnico y detallista que le son característicos.

A través de esta tesina, se delimitarán ambas figuras, conceptualizándolas dentro del marco tributario nacional y además, intentaremos otorgar posibles soluciones y/o sugerencias para evitar, disminuir y mitigar la acción fraudulenta de los contribuyentes, así como neutralizar los efectos adversos que se provocan.



## CAPITULO I

### **II.- EVASION TRIBUTARIA**

#### **A. CONCEPTO DE EVASIÓN**

Evasión: es eludir, esquivar, escapar a un compromiso determinado. Es el incumplimiento de una obligación parcial o total.

Evasión Tributaria: es el incumplimiento de la obligación tributaria con el Estado, trayendo como consecuencia daño a todos los ciudadanos.

#### **B. LA EVASIÓN FISCAL**

Es toda acción u omisión parcial o total, tendiente a “*eludir*”, reducir, retardar el cumplimiento de la obligación tributaria. La evasión, no sólo significa una pérdida de ingresos fiscales, con sus efectos consiguientes en la prestación de servicios públicos, sino que implica una distorsión del sistema tributario, fracturando la equidad de los impuestos.

Existen aspectos terminológicos que diferencian la evasión fiscal de la siguiente manera:

- *Evasión impropia*: consiste en la abstención del consumo de bienes fuertemente gravado, inercia en la producción de mayores rentas que serían absorbidas en gran parte por el impuesto, cambio de domicilio, salida de capitales. Este tipo de evasión no viola la Ley y obedece a una determinada política tributaria.
- *Evasión ilícita*: esta se da por la acción consciente y voluntaria del deudor o contribuyente, tendiente por medios ilícitos eliminar, reducir o retardar el pago del tributo efectivamente debido.
- *Evasión fraudulenta*: es el fraude o toda simulación, maniobra o cualquier otra forma de engaño que induzca en error al Fisco, del que resulte para el infractor o un tercero, enriquecimiento indebido a expensas del derecho de aquel a la percepción de los tributos.



La evasión, es un fenómeno directamente ligado a la conducta del contribuyente; existen tres tipos de conducta que detallaremos a continuación:

- a) Omisión en el pago de impuestos por falta o inexactitud de declaración jurada.
- b) Atraso en el pago o morosidad en el pago de los impuestos: cuando el contribuyente no paga los impuestos determinados, el pago establecido por la ley. La morosidad se da por la falta de acción por parte de la administración tributaria sobre las cuentas morosas.
- c) La defraudación.

### C. TIPO DE EVASIÓN FISCAL

Los tipos de evasión pueden resumirse en:

- Falta de inscripción en los registros fiscales.
- Falta de presentación de declaraciones juradas.
- Falta de pago del impuesto declarado o liquididad (omisión de pago, morosidad).
- Declaración jurada incorrecta (ocultamiento de la base imponible, defraudación, contrabando).

*En el siguiente orden definiremos las formas más comunes de evasión:*

- Contribuyentes que no hacen declaraciones juradas o dejan de declarar. Esta es una de las formas más comunes de evasión.
- No declarantes de impuestos. Se encuentran en todas las actividades económicas y en todos los tramos de ingresos. Muchas personas que no presentan declaración se mantienen durante la mayor parte de su vida fuera del sistema tributario, mientras que otros dejan repentinamente de declarar después de haber cumplido durante muchos años.
- Contribuyentes que no declaran correctamente. Es una forma de evasión comúnmente utilizadas por los contribuyentes. La presentación de informaciones



inexactas en la declaración por los contribuyentes, dando por resultado la incorrecta determinación del impuesto, puede tener las siguientes formas: disminución de la base imponible, aumento indebido de las exenciones, deducciones y los créditos por impuesto pagado y traslado de la base imponible, a saber:

a) *Disminución de la base imponible*: es la declaración de una base imponible inferior a la real.

b) *Aumento indebido de las deducciones*: esta forma de evasión es muy utilizada, se realiza incrementando las deducciones indebidamente, exenciones y créditos por impuestos pagados.

c) *Traslación de la base imponible*: esta forma de evasión se da mediante el traslado de utilidades de una empresa a otra, los contribuyentes logran someter al menos una parte de su base imponible a una tasa menor.

El método más utilizado para trasladar utilidades entre empresas afiliadas se basa en la manipulación de los precios, es decir, el establecimiento de precios artificiales para los

### **III.- EVASION EN EL SISTEMA TRIBUTARIO CHILENO**

La evasión es más amplia que la noción de fraude o delito tributario. Evadir es simplemente dejar de pagar el impuesto en la medida legal, por las razones que sean, aunque el sujeto obre de buena fe o por ignorancia. La obligación impositiva surgirá por el solo ministerio de la ley, aunque acreedor y deudor lo ignoren, y si no se paga se habrá evadido el impuesto. Evidentemente, que lo normal será evadir el impuesto en forma intencional. Pero no toda conducta evasiva puede calificarse de fraude tributario. El contribuyente que declara sin pago y, en definitiva, no paga, sin duda habrá evadido el impuesto, pero no cometido un delito tributario.

La línea divisora será, en nuestro ordenamiento, el obrar malicioso del sujeto con el objetivo de burlar el impuesto. Si un contribuyente del IVA se convierte en deudor, como consecuencia de la objeción del crédito fiscal según el art. 23 N°5 del D.L. 825, al haber



empleado una lectura que no cumple los requisitos legales o reglamentarios o resulta ser no fidedigna, y si en definitiva no paga el impuesto, habrá evadido el impuesto, pero sin la malicia que exige el art. 97 N°4 del Código Tributario, no habrá cometido delito alguno. La expresión “maliciosamente” requiere dolo directo y no se satisface con culpa e incluso con dolo eventual. O dicho de otro modo, una conducta evasiva sólo será punible al tipificarse expresamente como delito. Algún autor ha empleado la expresión, muy gráfica, de “emigración” de la simple conducta evasiva del delito fiscal. Bastará, en la generalidad de los casos, el cobro del impuesto con sus recargos legales.

<sup>1</sup>En Argentina, sólo es reprimida penalmente respecto del obligado que “evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional”, mediante “declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, y siempre que el monto evadido exceda de cierto monto. La acción típica, es precisamente la de “evadir”, pero por medio de un ardid o engaño. El fisco no está protegido con la pena, sino como cualquier otro acreedor frente al delito de estafa.

En España, país que consagra expresamente el fraude de ley como mecanismo de reacción civil frente a la “elusión”, los autores son de la opinión de no perseguir criminalmente al contribuyente. Citamos a Toledo Ruiz<sup>2</sup>: *“Muchos autores consideran acertada la exclusión de las sanciones, pues según Palao Taboada recoge un amplio consenso de los autores de otros países y Derecho Comparado. Su fundamento, según dicho autor, es que no se ha realizado el hecho imponible y que la aplicación de la norma se produce por analogía, por lo que el castigo del fraude de ley equivaldría a la aplicación analógica de la norma punitiva en contra de lo dispuesto en el artículo 25.1 de la Constitución...”*

---

<sup>1</sup>Ley 24.769. ARGENTINA. Régimen Penal Tributario. 15 de enero de 1997.

<sup>2</sup>RUIZ TOLEDANO, José Ignacio y CRUZ AMOROS, Miguel, El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal, España, Editorial Ciss, 1998.



### **I.III.- FORMAS DE EVADIR**

En el IVA, que es el principal impuesto de nuestro sistema tributario, todos los mecanismos utilizados para evadir su pago pasan necesariamente por una sub-declaración de los débitos, o bien, por un abultamiento de los créditos. En términos simples, lo anterior significa que el evasor registra menos ventas y por tanto menos débitos de IVA (o bien, más compras y más créditos de IVA) de los que en realidad realiza y que según lo establece la ley deberían ser consignados por éste para determinar su obligación fiscal.

Las figuras evasoras de débitos más recurrentes son las ventas sin comprobante, en especial las ventas que se realizan a consumidor final; el uso fraudulento de notas de crédito y la sub-declaración en los registros contables y en las declaraciones tributarias. Para abultar créditos, en tanto, los evasores recurren entre otros mecanismos, a comprobantes de transacción falsos; compras personales que se registran a nombre de la empresa; compras a contribuyentes ficticios y sobre-declaración en los registros contables y en las declaraciones tributarias.

En el Impuesto a la Renta de Primera Categoría, se deben contabilizar todas las formas de evasión del IVA; la declaración de salarios y honorarios ficticios; el traspaso de rentas entre empresas bajo sistema de renta presunta y bajo el sistema de renta efectiva y el uso indebido de créditos del impuesto. Debe consignarse también la sub-declaración en los registros contables y en las declaraciones tributarias como otra forma de evadir este impuesto.

En el caso de los impuestos personales, se encuentran situaciones como las siguientes:

En el Impuesto Global Complementario, todas las formas de evadir IVA y todas las formas de evadir el Impuesto a la Renta de Primera Categoría son formas de evadir el primero. También el consumo personal a través de la empresa, la creación de sociedades de inversión usadas para fraccionar retiros y mecanismos como el que exime de impuestos personales el retiro de utilidades cuando éstas son reinvertidas en otras empresas, son





mecanismos vinculados a la elusión de este gravamen. En el impuesto de Segunda Categoría, probablemente donde más limitadas están las posibilidades de evasión, se han detectado situaciones irregulares como el uso indebido de asignaciones de gastos (colación, traslados, viáticos, becas) que inducen un menor pago de este impuesto. Desde luego, debe consignarse también la sub-declaración en los registros contables y en las declaraciones tributarias.

En efecto, cuando una empresa sub-declara ventas (o sobre-declara compras) reduce su obligación de pago de IVA, pero junto con eso aminora la base imponible de Primera Categoría y como consecuencia, reduce también el pago de impuesto corporativo. La componente de utilidades no declaradas en Primera Categoría constituye luego ingreso disponible para el dueño de la empresa, ingreso que evidentemente no se incluirá en la base imponible a declarar en el Global Complementario.

## **CAPITULO II**

### **II.I.- ELUSION TRIBUTARIA**

Los autores hablan de “planificación fiscal”, de “economía de opción”, de “elusión” e incluso de “evasión lícita”, para referirse a la reacción del contribuyente frente al impuesto ajustada a la ley.

Para el autor colombiano Sierra Mejía<sup>3</sup>, *“hay elusión cuando el sujeto pasivo evita que surja la obligación tributaria, disminuye su cuantía o pospone su exigibilidad, emplea para tal fin estrategias expresa o implícitamente contenidas en la ley”*

Agrega el mismo autor que *“en los países de habla inglesa se usa la expresión ‘tax avoidance’ para indicar la acción de evitar el impuesto sin infringir la ley”*.

La conducta elusiva debe ser previa al hecho gravado si tiene por fin evitar que nazca el impuesto. No obstante que también es concebible la evasión para disminuir la cuantía del impuesto o posponer su exigibilidad, como afirma Sierra Mejía, lo frecuente que ella tenga

---

<sup>3</sup> SIERRA MEJÍA, Hernando, El Derecho y el Revés del Impuesto, Medellín Colombia, Señal Editora, 1988.



por objeto evitar que la obligación tributaria nazca. Si la conducta elusiva del sujeto tiene ese fin, debe ser exitosa, porque si se ha verificado el hecho gravado, no podemos hablar de elusión. Narciso Amorós<sup>4</sup> ha escrito: *“Si el hecho imponible se produce, nace la relación tributaria y en ese momento ya hay un sujeto pasivo; y, por lo tanto, si éste, directamente contribuyente o sustituto, no cumple o no paga el impuesto, entonces nos encontraremos ante un fraude y en forma alguna ante la elusión”*. Como afirma Navarro Coelho, lo característico de la elusión es el momento de la utilización de los medios, antes de la realización del hecho gravado. El problema de los medios empleados por el sujeto, para evitar el impuesto o disminuir su cuantía. Nadie discute que los medios deben ser legales, el sujeto en su afán de eludir el impuesto, no debe infringir la ley.

La cuestión es, por lo mismo, determinar cuándo los medios son lícitos y cuando ilícitos. Como ha dicho Toledano Ruiz: *“...el problema se encuentra en delimitar cuándo respetan las reglas del juego o, dicho de otra manera, en qué casos el ahorro fiscal es lícito”*

Pero para que nos entendamos coloquemos un par de ejemplos:

a) El art. 38 bis de la LIR establece que los contribuyentes que declaran renta efectiva con contabilidad completa, que pongan término a su giro, deberán considerar retiradas, distribuidas las utilidades tributarias disponibles a esa fecha. La misma norma aplica el impuesto único del 35% a cargo de la empresa sobre dichas utilidades y agrega que no aplicará el impuesto a la parte de las rentas que correspondan a los socios o accionistas que sean personas jurídicas, la cual deberá considerarse retirada o distribuida a dichos socios a la fecha de término de giro. Este impuesto único sustituye al impuesto global complementario cuyo sujeto pasivo es el dueño de la empresa (empresario natural, socio o accionista), tanto sea persona natural con domicilio o residencia en Chile. La misma disposición, sin embargo, le otorga a esta persona natural la opción de declarar, en forma separada, el impuesto global complementario por su parte de las utilidades que le correspondan, aplicándose una tasa equivalente al promedio de las tasas más altas de dicho

---

<sup>4</sup> NARCISO AMORÓS, Revista de derecho financiero y de hacienda pública, Vol. 33, N° 166-167, (733-768):1983



impuesto que haya afectado al contribuyente en los tres ejercicios anteriores al término de giro...”

b) Otro caso en relación al I.V.A.: Un contribuyente arrienda un predio en que se encuentra situada una cantera, para proceder a su explotación y posterior venta de roca y otros derivados. La venta de bienes corporales muebles se encuentra afecta al IVA, esto es, “toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir el dominio a título oneroso de bienes corporales muebles... como asimismo todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta” (art. 2 N°1 del D.L. 825).

*La situación es la siguiente:* se presenta un comprador que desea adquirir 1.000.000 de metros cúbicos de roca, lo que corresponde a la explotación de un año de la cantera. Después de estudiar la definición legal de venta deciden, con la anuencia de la arrendadora propietaria del predio, ceder el contrato de arriendo o subarrendar por un año. Ha cedido, pues, una cosa incorporal, como es la posición contractual del contrato de arriendo, el conjunto de derechos y obligaciones que emanan del contrato y, por consiguiente, no se ha verificado el hecho gravado ni nacido la obligación tributaria.

No existe unanimidad en la doctrina sobre el modo de resolver el choque de bienes jurídicos de rango constitucional que se produce en la elusión: legalidad versus igualdad tributaria. Debe dejarse constancia, en todo caso, que la posición de los autores está muy marcada por la realidad positiva de sus respectivos países.

El conflicto debe resolverse a favor del Principio de Legalidad y de la Seguridad jurídica. Esta posición parte del supuesto, ya enunciado, que el contribuyente posee la libertad de conducir sus negocios del modo que estime más conveniente a sus intereses, y que no existe el deber jurídico de llevarlos del modo más favorable al interés fiscal. Esta fue también la posición sustentada, en general, por el Parlamento chileno con ocasión de la reforma



tributaria. Así, por ejemplo, el ex parlamentario señor Enrique Krauss<sup>5</sup>; “...Y, ¿qué es eludir? Esquivar una dificultad, un problema; evitar algo con astucia o con maña. Esa es la defensa del contribuyente respecto de las normas que pretenden obligarlo a pagar una determinada suma, lo cual no es condenable en absoluto. Está en la naturaleza humana, corresponde al sentido natural de defensa, porque lo contrario sería suponer que el país estaría conformado por un conjunto de masoquistas que se sentirían felices de pagar impuestos. De manera que confundir evasión con elusión me parece un problema conceptual negativo, más allá de la temática exclusivamente semántica. El diputado señor Lorenzini<sup>6</sup> añadió: “Siempre he pensado que la elusión es permitida. Si se practica es porque alguien se aprovecha de los resquicios de la ley, de las faltas claras, de las interpretaciones, de las circulares. Las oportunidades están ahí y se han dado; por lo tanto, no son ilegales...”

En seguida argumentan los autores que la obligación tributaria es, por mandato constitucional, lo que significa descartar de plano la interpretación analógica. Aunque exista el mismo resultado económico, no se puede por analogía hacer aplicable un tributo no cubierto por el presupuesto legal. En nuestro derecho, la Corte Suprema ha mantenido inalterable la doctrina de la ley tributaria, que establece el impuesto, es de interpretación restrictiva. Al efecto, Ducci Claro<sup>7</sup> señala que dentro de estas leyes tienen especial importancia las tributarias, y agrega: “Una jurisprudencia aún más abundante se halla respecto a las leyes tributarias, estableciendo en una forma reiterada que ellas no permiten interpretación extensiva”

---

<sup>5</sup> KRAUSS, Enrique, Ministro de Estado, Boletín sesión sala 47<sup>a</sup> celebrada en Valparaíso el 06 de julio de 2010, Congreso de Chile.

<sup>6</sup> LORENZINI BASSO, Pablo, Diputado, Boletín sesión sala 47<sup>a</sup> celebrada en Valparaíso el 06 de julio de 2010, Congreso de Chile.

<sup>7</sup> DUCCI CLARO, Interpretación Jurídica: en general y en la dogmática chilena, 3<sup>o</sup> edición, Santiago, Chile, Editorial Jurídica de Chile, 2006.



Con base en el principio de legalidad, a modo de resumen, citamos a Navarro Coelho<sup>8</sup>: “... Este principio, en particular, incluye dos connotaciones relevantes. La primera es la de que el contribuyente, observada la ley, no está obligado a adoptar la solución fiscal y jurídica más onerosa para su negocio; por el contrario, está éticamente liberado para buscar la menos onerosa, porque siendo el régimen económico considerado de libre iniciativa y de asunción y de responsabilidades, prevalece la tesis de la minimización de los costos y maximización de los resultados. La segunda connotación del principio de legalidad en particular reside en el aforismo de que ninguno está obligado a hacer o dejar de hacer alguna cosa si no es en virtud de ley, precepto constitucional dominante...”

La elusión, en este caso, se configura por “laguna legal”, y que por lo mismo sólo puede ser reprimida por el legislador, jamás por el intérprete mediante una interpretación extensiva o, mejor dicho, mediante la analogía integradora.<sup>9</sup> En palabras de Streeter: “El intérprete no puede darle al hecho imponible una significación ni una extensión diferentes a la que le acuerda el ordenamiento jurídico. ¿Que ésta es una manera de burlar el impuesto, celebrando contratos no gravados? Posiblemente. Pero la solución no está en deformar el concepto de compraventa —en nuestro segundo ejemplo, el de cosa corporal— ni en destruir la teoría jurídica del hecho imponible, sino que está en la generación de leyes bien concebidas, que incorporen efectivamente al ámbito del derecho los valores extrajurídicos en que se fundan, que describan los hechos imponibles de acuerdo a principios de correcta técnica jurídica y, sobre todo, respeten el concepto unitario del derecho...”

## II.II.- CARACTERIZACIÓN DE LA ELUSIÓN FISCAL

### A. Conductas del contribuyente:

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

---

<sup>8</sup> NAVARRO COELHO, Sacha Calmon, Curso de Derecho Tributario Brasileiro, Editorial Forense, Rio de Janeiro, Brasil, 2004.

<sup>9</sup> STREETER, Jorge, La interpretación de la ley tributaria, Revista de Derecho Económico, Universidad Católica de Valparaíso, 1968, No. 21-22.



### **a. Acción racional**

La primera situación se configura cuando el contribuyente elige racionalmente -con astucia e ingenio- un determinado negocio o actividad económica con el fin de evitar legalmente la configuración del hecho gravado o para realizar uno con una menor carga impositiva. Un caso que refleja esta situación puede ser la siguiente: *“El dueño de un predio agrícola podría elegir, astutamente, desarrollar su actividad económica por cualquiera de los siguientes regímenes tributarios: 1) Régimen general de tributación sobre la base de renta efectiva determinada según contabilidad completa; 2) Régimen de renta presunta, si cumple requisito legal; 3) Régimen opcional de tributación del Art. 14 bis de la ley sobre impuesto a la renta, si cumple requisito legal”*. A este tipo de conducta podríamos denominarlo de cualquier modo; pero, lógicamente, debe dársele un solo nombre, a fin de evitar confusión conceptual: *“Planificación tributaria”*; así, cada vez que el contribuyente elija, astutamente, alguna de las opciones tributarias que establece el ordenamiento jurídico, sin abusar de las formas jurídicas o del derecho, sin cometer fraude de ley y, en general, sin dolo, estaremos en presencia de una conducta lícita.

### **b. Acción con conducta dolosa**

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

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

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

La primera y la segunda conducta se asemejan, por un parte; y, por otra, se diferencian. Se asemejan, porque en ambas se evita la configuración del hecho gravado y, por ende, el



nacimiento de la obligación tributaria. En cambio, se diferencian, porque la primera conducta es lícita; y la segunda, es ilícita.

***c. Acción con intención dolosa premeditada***

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

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

Para el profesor argentino don Héctor Villegas<sup>10</sup>, la “elusión fiscal” es la evasión lograda mediante abuso fraudulento en las formas de los negocios jurídicos, esto es, la sustracción fraudulenta del pago de un tributo mediante abuso de las formas. Este autor es de aquéllos que entienden que la evasión es un concepto genérico que comprende la elusión fiscal, la que siempre es antijurídica. Por el contrario, otros autores estiman que “elusión” es un concepto que comprende la evasión.

Hernando Sierra Mejía<sup>11</sup>, sostiene que la evasión es siempre ilegal, razón por cual no cabe hablar de “evasión legal”. Agrega que tampoco existe uniformidad en el significado que se da al término elusión, pues algunos lo emplean para designar la conducta no violatoria de la ley tributaria que se manifiesta en actos u omisiones destinados a evitar que surja la obligación de tributar o minimizar la cuantía de esa prestación, y otros se valen de él para aludir a la “violación indirecta” de la ley fiscal en contraste con la “infracción directa” o evasión. No obstante, el término elusión, con referencia a impuestos, se emplea para

---

<sup>10</sup> VILLEGAS, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, año 2000, 334 p.

<sup>11</sup> SIERRA MEJÍA, Hernando, El Derecho y El Revés del Impuesto, Señal Editora, Medellín, Colombia, 1988, 203 p.



designar conductas que como la abstención y el ahorro tributario legalmente logrado nada tienen de artificioso.

En consecuencia, según este autor, se entiende por elusión los actos o las omisiones con los cuales, sin violar la ley, el sujeto pasivo logra evitar que surja la obligación tributaria o disminuir su cuantía. Según Víctor Uckmar<sup>12</sup>, la distinción general y amplia entre evasión (violación directa de la legislación fiscal) y elusión (violación indirecta de la legislación fiscal), aceptada o no, se utiliza ampliamente.

Por su parte, Carlos Miguel Tacchi<sup>13</sup> señala que la evasión es un concepto genérico que contempla toda actividad racional dirigida a sustraer, total o parcialmente, en provecho propio, un tributo legalmente debido al Estado. Agrega que la elusión, en cambio, constituye una especie, en cuya virtud a un hecho o acto gravado se le da la apariencia de otro con la finalidad expresa de sustraerse también, en todo o en parte, a un tributo legalmente debido. Se trata de apelar a formas o estructuras diferentes de las convencionales, con tal de dar a un hecho imponible una investidura diferente sin alterar por ello su real naturaleza o sustancia.

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

### *B. Conductas en la elusión tributaria*

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

#### *a. **Conducta dolosa del contribuyente.***

---

<sup>12</sup>UCKMAR, Víctor, citado por SIERRA MEJIA, Hernando, El Derecho y El Revés del Impuesto, Señal Editora, Medellín, Colombia, 1988, 203 p.

<sup>13</sup>TACCHI, Carlos Miguel, Evasión Tributaria. En: CONFERENCIA TÉCNICA DEL CIAT, Venecia, Italia, 1993, publicada por el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994, 25 p.





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

***b. Conducta abusiva de la Ley***

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

***c. Conducta para evitar el hecho gravado***

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

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

***C. Características esenciales de la elusión tributaria***

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

Al respecto, el profesor argentino Héctor Villegas<sup>14</sup>, refiriéndose a la “ilegalidad de la llamada elusión tributaria”, sostiene que uno de los problemas más dificultosos es el de la evasión por abuso de las formas jurídicas, ya que la distinción entre esta modalidad de evasión y la “economía de opción” (que no es evasión) ofrece aspectos complejos y sutiles matices.

---

<sup>14</sup> VILLEGAS, Héctor, Derecho Penal Tributario. Buenos Aires. Ediciones Depalma, 2002, 337 p.



El dilema consiste, concretamente, en determinar si la circunstancia de que los ciudadanos recurran a estructuras jurídicas diferentes de las razonablemente usuales constituye realmente una conducta antijurídica.

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

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

Por su parte, el autor brasileño Amilcar Araujo Falcao<sup>15</sup>, explica que no toda ventaja tributaria, lograda por el contribuyente, constituye una elusión, sino que para ello es indispensable que haya una distorsión de la forma jurídica, una atipicidad o anormalidad de ésta frente a la realidad económica que se exterioriza mediante aquélla, porque de otra manera no hay elusión. Puede ocurrir que el contribuyente arregle sus negocios para pagar menos impuestos. Nada lo impide, siempre que no se produzca aquella manipulación del hecho generador en lo que respecta a su investidura jurídica. Es indispensable -según este autor- la atipicidad o anormalidad de la forma cuya utilización sólo se explique por la intención de evadir el tributo.

---

<sup>15</sup> ARAUJO FALCAO, Amilcar, *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1964, 47 y 48 p.



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

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

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

### CAPITULO III

#### SOLUCIONES

**A) Recomendación general:** Se recomienda formular las normas tributarias con la participación de especialistas del mayor nivel académico y también con las competencias necesarias en el manejo del aspecto fiscal. Asimismo debe observarse los aspectos históricos propios y de otros países en relación con los tributos. Todo esto conducirá a neutralizar la conducta antijurídica de algunos contribuyentes y a cerrar esa ventana llamada elusión, de modo que se configure el hecho imponible y se contribuya con el pago de los tributos al crecimiento y desarrollo del país.

**B) Recomendaciones específicas:**

1. El Sistema Tributario Nacional, debería adoptar las siguientes medidas para organizarse en forma eficiente, económica y efectiva:



- a) Reorganizar las dependencias dotándolas de los recursos humanos, materiales y financieros que permitan cumplir las metas y objetivos
  - b) Reestructurar los tributos, estableciendo sólo aquellos que tengan el criterio técnico correspondiente
  - c) Ampliar los programas de fiscalización.
2. Se recomienda que el sistema Tributario adopte las siguientes políticas para que cumpla los objetivos que le ha encomendado el Estado:
- a) Fomentar de verdad la educación tributaria que genere conciencia y cultura tributaria; debiéndose tomar en cuenta la educación básica, los institutos, universidades, los medios de comunicación y otros.
  - b) Adoptar una total simplificación de tributos, que permita que el contribuyente entienda lo que cumple, para que se genere conciencia de estar aportando al crecimiento del país.
  - c) Incrementar las acciones de fiscalización directa y no solamente a través de medios indirectos que no necesariamente son los más efectivos.
3. Es necesario que haya mucha más transparencia en el gasto público, para que los contribuyentes conozcan y comprendan el uso que se les da a los tributos que pagan y de ese modo no adopten conductas antijurídicas conducentes a la elusión.
4. Se debería incrementar las acciones de fiscalización a los grandes y medianos contribuyentes; porque estos disponen de estudios de profesionales, contratados explícitamente para eludir el hecho imponible, lo cual debe ser neutralizado para dejar que se dé el hecho imponible del contribuyente.



## **CONCLUSIONES**

Coexistir con la evasión y elusión fiscal es permitir la ruptura de los relevantes principios de equidad, es fomentar, de cierta manera la existencia de un círculo perverso de ineficiencia en la economía, que como mencionáramos, erosiona los más profundos cimientos de la estructura de un país, produciendo una mala asignación de los recursos del Estado y desviando aquellos que no llegan a ingresar al mismo. Sin lugar a dudas que la lucha no es fácil, no solo hace falta una decisión política sino, que es un verdadero desafío de toda la sociedad. Tomar conciencia del grave problema que acarrea esta situación es interpretar con madurez cívica y republicana, los principios fundamentales de la convivencia humana. No solo hablamos de lo antijurídico del acto, dado que de ello no existen dudas, ni si son valederos los argumentos superfluos esgrimidos que incentiva tal actitud, deberíamos interpretar los hechos en lo más profundo del sentimiento humano y social por naturaleza. No es en vano el accionar de la Administración Tributaria en su misión de combatirla, pero más importante aún sería el sinceramiento de la sociedad toda, en este aspecto, en especial el de los niveles de gobierno, a fin de transparentar su gestión, elevar su legitimidad y sostener su credibilidad.

La mayoría de normas tributarias no son aprobadas con la participación de especialistas del mayor nivel académico, ni se tiene en cuenta las experiencias propias y de otros países; por tanto, la elusión se convierte en esa ventana para no cumplir lícitamente las obligaciones fiscales, lo cual entorpece efectividad del Sistema Tributario Nacional. Es evidente que pese a los esfuerzos desarrollados no se cuenta con un Sistema Tributario Nacional, eficiente, económico y efectivo que limite la economía de opción de algunos deudores tributarios. Si bien es cierto el Sistema Tributario Nacional dispone de un conjunto de políticas tendientes al cumplimiento de sus metas, objetivos, misión y visión; sin embargo, es necesario dotar de políticas para neutralizar la conducta antijurídica que conduce a la elusión fiscal de los deudores tributarios.



## **BIBLIOGRAFIA**

**Apuntes Derecho Tributario:** Profesor Daniel Monje Cid (Abogado del Servicio de Impuestos Internos, Punta Arenas), Universidad de Magallanes, Punta Arenas, 2009, 2010.

**Araujo Falcao, Almilcar:** El Hecho Generador de la Obligación Tributaria, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1964.

**Código Tributario:** Editorial Jurídica, año 2009.

**Ley contra la evasión tributaria:** compromisos y cumplimientos en el ámbito de la administración tributaria interna, Subdirección de Estudios Servicio de Impuestos Internos, abril 2005.

**Navarro Coelho, Sacha Calmon:** Curso de Derecho Tributario Brasileiro, Editorial Forense, Rio de Janeiro, 2004.

**Sierra Mejía, Hernando:** El Derecho y El Revés del Impuesto, Señal Editora, Medellín-Colombia, 1988.

**Streeter, Jorge:** La interpretación de la ley tributaria, Revista de Derecho Económico, Universidad Católica de Valparaíso, 1968.

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

**Villegas, Héctor B.:** Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires. Ediciones Depalma, año 2000.

**Villegas, Héctor B.:** Derecho Penal Tributario. Buenos Aires. Ediciones Depalma, 2002



## **ANEXOS**

### **I.- PALABRAS CLAVES**

#### *1.- SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL*

Según Flores<sup>16</sup>, el Sistema Tributario, es la denominación aplicada al sistema impositivo o de recaudación de un país. Consiste en la fijación, cobro y administración de los impuestos y derechos internos y los derivados del comercio exterior que se recaudan en el país, además administra los servicios aduaneros y de inspección fiscal. Partiendo del presupuesto de que toda sociedad se constituye con el objetivo de lograr un fin común, y como consecuencia lógica de esta premisa, se establecen las normas que habrán de regir su funcionamiento conjuntamente con los organismos que sean necesarios para la realización de este fin colectivo. El desarrollo de esta idea de sociedad, como cualquier otra actividad, genera costos y gastos, los cuales, como resulta obvio, deben ser cubiertos con los recursos propios de esa colectividad, bien porque en su seno se realizan tareas que le produzcan tales ingresos, o bien, y sobre todo, porque ésta percibe los aportes de sus miembros.

Según García<sup>17</sup>, coincidente con lo establecido con Tolosa<sup>18</sup>, el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos. El sistema tributario - y no un determinado impuesto - establecerá la obligación de contribuir en atención a la capacidad económica del sujeto pasivo; con tal fin, los tributos no pueden ser calculados sobre una base proporcional sino atendiendo al principio de progresividad, mecanismo

---

<sup>16</sup> FLORES POLO, Pedro, Derecho Financiero y Tributario Peruano, Lima Ediciones Justo Valenzuela V. EIRL, 2000.

<sup>17</sup> GARCÍA RADA, Domingo, El Delito Tributario. Lima. Editorial San Marcos, 2000

<sup>18</sup> TOLOSA, Carlos, El sistema tributario en Venezuela, [en línea], Venezuela <<http://www.gestipolis.com/recursos/>>, 2007.



que debe respetarse para que el Estado pueda cumplir con la obligación de proteger la economía nacional y de lograr un adecuado nivel de vida para el pueblo.

La opinión de Ataliba<sup>19</sup> es congruente con lo establecido por Ciarlo y San Martín, un sistema tributario es un conjunto coherente de tributos. Por tal motivo, cualquier acumulación de tributos no es sistema tributario, aquí hay que hacer hincapié en el hecho de que la coherencia resulta fundamental para que esa acumulación de tributos pueda denominarse sistema. La coherencia supone la acomodación de ese colectivo tributario a unos principios, criterios u objetivos; la finalidad financiadora de los tributos no debería atender contra su racionalidad. El conjunto de tributos puede estar determinado de acuerdo a un criterio de reparto de la carga pública; es decir, entre quienes deben contribuir para sostener los gastos del estado, esto origina una gran cantidad de preguntas: ¿Han de pagar todos, o algunos deben ser excluidos? ¿Todos deberían de hacerlo en la misma proposición o algunos más que otros? ¿Habría que hacerlo según su riqueza, o su capacidad económica o de acuerdo con los beneficios recibidos del ente público? ¿Han de tenerse en cuenta criterios discriminatorios, como nacionalidad y extranjería, la raza, religión, la cultura, los conocimientos, la fidelidad al sistema político, etc.? Cuando exista un criterio de distribución personal de la carga, ese conjunto dejará de ser una amalgama inerte, y podrán apreciarse en el los rasgos de un sistema, la coherencia en la selección y ordenación de cada uno de los tributos. El criterio de distribución puede venir, dado por consideraciones de otro tipo, económicas, en cuanto a que el tributo se utilice también para frenar la inflación o el de estimular desarrollos sectoriales, o reprimir actividades sectoriales, o conseguir el máximo de eficiencia económica en términos de P. B. I, o el máximo de libertad de los agentes económicos, o la competitividad con otros países. Un ingrediente fundamental en la *distribución de la carga resultan las consideraciones políticas de cualquier forma que se expresen, ya sean como redistributivas de rentas, el fomento o represión de la natalidad, la difusión de la cultura, el adoctrinamiento político, entre otros. En la medida en que*

---

<sup>19</sup> ATALIBA, Geraldo, Hipótesis de la incidencia tributaria. Lima. Instituto Peruano de Derecho Tributario, 2000.





*aparecen uno o varios hilos conductores de la ordenación de los tributos, estamos en presencia de un sistema tributario. Resulta imposible la existencia de un conjunto coherente de tributos sin contradicciones. La contradicción principal surge entre los objetivos o principios inspiradores, la cual puede deberse al reflejo de una realidad social: los distintos grupos sociales compiten en el intento de disminuir la carga que gravita sobre ellos, es una lucha abierta pero no leal, concluyendo la confrontación en compromisos que implican contradicciones.*

## 2.- ELUSION:

Coincidimos con lo expuesto por García<sup>20</sup>, referido por Flores, cuando establece que la elusión tributaria consiste en que, mediante el empleo de ley, el contribuyente busca la manera de pagar menos impuesto o de eludir la carga tributaria, no pagándolos.

Castillo<sup>21</sup>, dice que la elusión consiste en *“impedir que se genere el hecho tributario, que surja la obligación tributaria, evitando el acto previsto en la ley como generador de impuesto”*

Según Villegas<sup>22</sup>, la elusión es el acto de defraudación fiscal cuyo propósito es reducir el pago de las contribuciones que por ley le corresponden a un contribuyente. Puede ser por engaños, errores, u omisiones en las declaraciones o cualquier otro acto del que se tenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco. la elusión fiscal es siempre una conducta antijurídica.

Según Bravo, en la elusión el contribuyente hace uso de un comportamiento dirigido a impedir el perfeccionamiento del hecho imponible, sea total o parcialmente, mediante procedimientos técnicos propios de la autonomía de voluntad y libertad de contratación; pero señalados por el único propósito de la finalidad fiscal. Tal sería el caso, por ejemplo,

---

<sup>20</sup> GARCÍA RADA, Domingo, El Delito Tributario. Lima, Perú, Editorial San Marcos, 2000.

<sup>21</sup> LINO CASTILLO, Juan, Evasión Fiscal Legítima, Revista del Instituto de Derecho Tributario (Julio a Diciembre ) pág. 3: 1970

<sup>22</sup> VILLEGAS, Héctor B, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 2000



de la fusión de una sociedad que tiene pérdidas acumuladas, las mismas que permiten a la sociedad absorbente procurarse de un escudo fiscal por el resto del plazo señalado en la Ley del Impuesto a la Renta. Como se sabe, no existe impedimento legal para fusionar sociedades que hayan arrojado pérdidas, y la propia normatividad tributaria permite el arrastre de pérdidas de la sociedad absorbida por la sociedad absorbente, aunque con ciertas limitaciones (proporcionalidad con los activos transferidos, realización de la misma actividad, entre otros). También será un ejemplo de elusión el adquirir un bien del activo por medio de un contrato de Leasing, considerando el tratamiento tributario dispensado a esta operación (recuperación de la inversión afectando las cuotas directamente a resultados y no vía depreciación), lo cual incidirá finalmente en la Base Imponible del Impuesto a la Renta. Siguiendo a Héctor Villegas, la evasión es "toda eliminación o disminución de un monto tributario producida por parte de quienes están obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales"; Ugalde y García: *“En la planificación el contribuyente opta por una de las alternativas dispuestas por el legislador en forma expresa o implícita para que los particulares organicen sus negocios”*.

*“Entendemos que en la elusión existe un escalón o un grado superior a la simple planificación tributaria, puesto que en la primera son muchas las ocasiones en que el contribuyente utiliza formas jurídicas infrecuentes o atípicas o bien "se aprovecha" de lagunas, vacíos, errores o contradicciones del legislador”*.

### 3.- EVASION

El Dr. Tacchi, que enuncia que , *“Evasión Tributaria es todo acto que tenga por objeto interrumpir el tempestivo y normado fluir de fondos al Estado en su carácter de administrador, de tal modo que la conducta del sujeto obligado implica la asignación “per se” de un subsidio, mediante la disposición para otros fines de fondos que, por imperio de la ley, deben apartarse de su patrimonio y que sólo posee en tenencia temporaria o como depositario transitorio al solo efecto de ser efectivamente ingresados o llevados a aquél”*



Siguiendo a Héctor Villegas, la evasión es *"toda eliminación o disminución de un monto tributario producida por parte de quienes están obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales"*; en este mismo sentido, señala el economista brasileño Antonio Alberto Sampaio: *"Estímese la evasión fiscal `lato sensu´ como toda y cualquier acción u omisión tendiente a suprimir, reducir o demorar el cumplimiento de cualquier obligación tributaria"*. Gioretti en su libro *"La Evasión Tributaria"* indica que: cualquier hecho, comisivo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud del cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte substraída, total o parcialmente, al pago del tributo previsto por la ley, constituye una evasión tributaria

#### 4.- FRAUDE FISCAL:

Que el fraude a la ley, pese a no estar consagrado expresamente en nuestra legislación, es un Principio General del Derecho, lo ha expuesto en forma clara Fueyo, al señalar : *"Aunque el fraude a la ley no está consagrado en el art. 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 art. 10 debemos encontrar un germen lógico para la admisión legislativa del fraude a la ley, en nuestro propio Código, al menos indirectamente"*.

*"En el art. 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”.*

*“Aún 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 art. 24 del Código Civil”.*

*“También puede agregarse el art. 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 art. 1466 del Código Civil”.*

*“Finalmente, cabe fundarse en el 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”. (Fueyo, 1991)*

Domínguez, por su parte ha señalado: *“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 corrumpit" 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”. (Domínguez, 1992)*

## II.- JURISPRUDENCIA



## **JURISPRUDENCIA EN DELITO DE FRAUDE TRIBUTARIO MEDIANTE USO MALICIOSO DE FACTURAS FALSAS, FRAUDULENTAS O ADULTERADAS**

Atendida su importancia y regular fiscalización por el Servicio de Impuestos Internos, comentamos un fallo de la Excm. Corte Suprema sobre las figuras delictivas del artículo 97 N° 4, del Código Tributario, y en especial, sobre la pena agravada que contempla a nuestro juicio dicha disposición legal. Estas corresponden a:

### **1ª Figura:**

Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda;

### **2ª Figura:**

La omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas;

### **3ª Figura:**

La adulteración de balances o inventarios;

### **4ª Figura:**

La presentación de balances o inventarios, dolosamente falseados;

### **5ª Figura:**

El uso de boletas, notas de débitos, notas de crédito, o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores;

### **6ª Figura:**

El empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto

### **PENA:** (Figuras 1 a 6)

Multa del 50% al 300% del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo. (De 541 días a 5 años de prisión).

### **7ª Figura:**



Realizar maliciosamente cualquier maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos de IVA o imputaciones de impuestos sujetos a retención o recargo que tengan derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deban pagar.

**PENA:** (Figura 7)

Multa del 100% al 300% de lo defraudado y presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado mínimo. (De 3 a 10 años de prisión)

**PENA AGRAVADA:** (Figura 8)

“Si como medio para cometer los delitos previstos en los incisos anteriores, se hubiere hecho uso malicioso de facturas u otros documentos falsos, fraudulentos o adulterados, **se aplicará la mayor pena asignada al delito más grave.**”

#### **SITUACIÓN DE LA PENA AGRAVADA**

Como lo fundamenta el fallo de la Excma. Corte Suprema en comento, éste acoge nominadamente la interpretación de esta norma legal sustentada por el Abogado de nuestro Estudio don Pablo Ramírez Magaña, quien ha sostenido que “no constituye esta última disposición una figura (eventual figura 8) que tipifique un delito en particular, sino que más bien, es la aplicación concreta de una de las reglas del artículo 75 del Código Penal (sobre procedencia de la pena del delito más grave) a la “situación específica de los delitos del artículo 97 N° 4, incisos 1º, 2º y 3º”. (Figuras delictiva 1ª a 7ª precedentes).

En la materia, el Ministro redactor del fallo ha acogido la tesis del Abogado Ramírez Magaña, sustentada en que en virtud del artículo 75 del Código Penal, **cuando un delito sea el medio necesario para cometer otro**, sólo se impondrá la pena mayor asignada al delito más grave.

Al respecto, cabe precisar que el carácter de necesario que debe tener el medio con el que se comete el delito, **debe corresponder a una necesidad material**, nacida de las particulares circunstancias del caso y **no de la estructura de las figuras delictivas**. Si en efecto, la necesidad emana de la estructura de la figura delictiva, estaremos ante un concurso aparente de leyes penales que, en la situación particular del artículo 97 N° 4, inciso cuatro, se resolverá por la vía del artículo 63 del Código Penal, como si se tratase de una agravante específica que no produce el efecto de aumentar la pena, ya sea porque el



medio empleado constituye un delito especialmente penado por la ley, o porque éste se haya expresado al describirlo o penarlo, o porque es de tal manera inherente al delito que sin su concurrencia no puede cometerse.

En virtud de estos criterios, hemos sustentado en Tribunales que el inciso cuarto del artículo 97 N° 4 tendrá una aplicación bastante restringida, toda vez que los incisos 1°, 2° y 3° contemplan, mayoritariamente, hipótesis en que el uso malicioso de facturas u otros documentos falsos, fraudulentos o adulterados, forma parte de la estructura de la figura, en la medida que es un elemento inherente al delito que sin su concurrencia difícilmente podría configurarse. De hecho, es virtualmente imposible concebir que los delitos de los incisos 2° y 3° puedan cometerse sin el empleo de facturas u otros documentos falsos o adulterados. Sólo en algunas figuras específicas del inciso 1° del artículo 97 N° 4, y eventualmente en algunos delitos que puedan ser cubiertos por la figura genérica, podrá llegar a tener aplicación la disposición del inciso cuarto, pero de todos modos habrá que estarse a la situación concreta de cada caso. El fallo de casación de la Excm. Corte Suprema en comento, en su considerado 9°, dispone que “en relación con el reproche del compareciente atinente a la calificación equivocada del hecho punible, que sostiene debió encuadrarse en el artículo 97 N° 4, incisos 1° y 2°, del Código Tributario y no en el inciso cuarto como lo hacen los jueces recurridos, conviene dejar constancia que la norma no practica la distinción entre falsedades ideológicas y materiales para fijar aquellas en los incisos 1° y 2° y éstas, en el inciso 4°, por lo que se debe interpretar que en las expresiones falsas y otros documentos falsos se comprenden ambas clases de adulteraciones, sin perjuicio que el inciso 4° tampoco describe una figura distinta de las precedentes, sino que sólo encierra una agravante especial de responsabilidad penal tributaria cuando se hace uso malicioso de facturas u otros documentos falsos, fraudulentos o adulterados, que es exactamente lo acontecido en la “especie. Así por lo demás lo entienden la doctrina y la jurisprudencia” “De esta manera la causal en que descansa el recurso tampoco resulta idóneo para la invalidación que se persigue pues es propia del N° 1”.



Finalmente, resuelve el fallo acogiendo por unanimidad el recurso de casación en la forma y en el fondo, señalando expresamente el Ministro Señor Rodríguez que no acepta la circunstancia del artículo 97, inciso 4º, del Código Tributario como agravante de los tipos configurados en los incisos 1º y 2º de dicho precepto, ya que, en su opinión, se trata de una regla especial para resolver el eventual concurso ideal impropio que se presenta cuando, como medio para respaldar las declaraciones mendaces, se hace “uso malicioso de facturas u otros documentos falsos, fraudulentos o adulterados (Pablo Ramírez Magaña: “Delitos Tributarios del artículo 97 N° 4 del Código Tributario”, memoria de prueba, Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, Santiago de Chile, año 2000, pág. 125).