



UNIVERSIDAD JESUITA ALBERTO HURTADO

ESCUELA DE DERECHO

ES LEGITIMA LA ABSORCION DE UTILIDADES POR EMPRESAS EN PERDIDA

MARTIN GONZALEZ SOLAR

Sr. Rodrigo Benítez Córdoba, Profesor Guía.

**SANTIAGO DE CHILE
ENERO 2006**

INDICE

INTRODUCCION	1
PRIMERA PARTE	
<hr/>	
EXPLICACIONES GENERALES	
1. MARCO JURIDICO Y TEORICO EN RELACION AL TEMA EN ESTUDIO	3
2. ARTICULO 31 N° 3, DL. 824 SOBRE IMPUESTO A LA RENTA	4
2.1. CONCEPTO DE PERDIDA TRIBUTARIA	4
2.2. DEDUCCION DE LAS PERDIDAS DEL AÑO COMERCIAL COMO DE EJERCICIOS ANTERIORES	6
2.3. APROVECHAMIENTO DE PERDIDAS COMO GASTO Y COMO ABSORCION DE UTILIDADES	8
2.4. ORDEN DE IMPUTACION DE LAS PERDIDAS TRIBUTARIAS	9
2.5. TRATAMIENTO DE LAS PERDIDAS EN EL CASO DE CAMBIO DE PROPIEDAD DE LA EMPRESA	11
3. INFORME DEL CASO: S.I.I. CON VITAL S.A.	13
4. RAZONAMIENTO JURIDICO DEL S.I.I.	15
SEGUNDA PARTE	
<hr/>	
IMPROCEDENCIA DE LA ACCION ENTABLADA POR EL S.I.I.	
1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD	17
2. CONSIDERACIONES JURIDICO – ECONOMICAS NO VISUALIZADAS POR EL S.I.I.	20
3. LA ELUSION	22
3.1. REFERENCIAS CONCEPTUALES PRELIMINARES	22
3.2. LA ELUSION COMO ELECCION LICITA ANTE EL IMPUESTO	23
3.3. CONFLICTO DE BIENES JURIDICOS EN LA ELUSION	28
4. INTERPRETACION EXTENSIVA DEL HECHO IMPONIBLE	31
TERCERA PARTE	
<hr/>	
DELITO TRIBUTARIO O CONDUCTA INFRACCIONAL	
1. LA EVASION COMO RESISTENCIA ILEGAL AL IMPUESTO	34
2. ILICITOS TRIBUTARIOS	36

3. DELITO TRIBUTARIO.	
ARTICULO 97, Nº 4, INCISO 1º DEL CODIGO TRIBUTARIO:	
ANALISIS SEGUN QUERELLA DEL S.I.I.	38
4. INSTITUCION DE LA BUENA FE TRIBUTARIA	42
5. INFRACCION TRIBUTARIA.	
ARTICULO 97, Nº 3 DEL CODIGO TRIBUTARIO:	
ANALISIS SEGUN QUERELLA DEL S.I.I.	45
 CUARTA PARTE	
<hr/>	
CONCLUSIONES	51
ANEXOS	53
1. ENFOQUE ESTADISTICO	53
2. IMPUESTA A LA RENTA A LAS SOCIEDADES	55
3. OFICIO Nº 1.671, DEL S.I.I.	56
BIBLIOGRAFIA	59

INTRODUCCION

Escasos asuntos de la vida económica contemporánea han reflejado la relevancia que hoy tienen los de índole tributaria. Paradójicamente, juristas e interesados de esta rama joven del derecho se lamentan de que no exista suficiente desarrollo doctrinario en materia tributaria.

Esta ausencia de profundización se torna explícita, cada vez que se establece un nuevo tributo o bien se aumenta la tasa de los ya existentes. Los juristas, enfrentados a esta situación, enfocan toda su atención al material disponible, para entender equilibradamente la problemática que conlleva restar un flujo de recursos a los contribuyentes y una suma dirigida a nutrir el rodaje de los servicios públicos.

Estas razones sintetizan nuestra motivación a responder la hipótesis jurídica planteada, al vernos enfrentados a un tema contingente y trascendente, desafiando lo exiguo de las fuentes y mínimas posibilidades de acceso a las mismas.

El presente texto, muestra con claridad la dualidad de soluciones -Servicio de Impuestos Internos por una parte y Contribuyentes por otra- que envuelve la pregunta inaugural del estudio y demuestra con un desarrollo trilateral (Jurisprudencia, Ley, Doctrina) la solución que, a nuestro parecer, es la única factible y apegada a legalidad; ésta es la total legitimidad en la absorción de utilidades por empresas en pérdida.

Elementalmente, los capítulos que ocupan la parte central de este escrito, son aquellos que fundamentan la posición del Servicio. Analizamos detalladamente dicha posición y, a partir de ésta, promovemos la nuestra. Sustentamos nuestro punto de vista, no en base a un esquema confrontacional, sino más bien, empleando conceptos de carácter técnico-tributario que ponen de manifiesto y en forma palpable el abandono que de ellos ha hecho el Servicio de Impuestos Internos.

Forzoso fue el conocimiento de los diversos elementos que integran las normas tributarias relativas al caso y la manera como ellas funcionan, sólo así fue posible asir los detalles, que en la solución antagónica sustentada por el ente fiscal han sido simplemente obviados, quedando, de esta forma, desprovista del sustento legal y jurisprudencial para tildar a la absorción de utilidades por empresas en pérdida como un delito tributario.

Los intereses y cuantía que aquí juegan¹ demandan el conocimiento público y claro de las bases de la construcción jurídico-tributaria, y una aplicación uniforme y mantenida de

¹ Véase lo expresado en ANEXO: 1. ENFOQUE ESTADISTICO. p. 53.

ellos si no se quiere abatir a los contribuyentes con la arbitrariedad que es la inexistencia misma de derecho.

La pretensión de estas líneas es servir de ayuda a aquellos interesados en dimensionar los efectos concretos que trae la Ley N° 19.738, en lo tocante al artículo 31 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta contenida en el Decreto Ley 824 de 1974. Queremos abrir las puertas de la discusión a esta gran cuestión, persiguiendo en todo momento, con tal objetivo, que los conceptos teóricos y el problema práctico se den la mano para explicarse recíprocamente.

PRIMERA PARTE

EXPLICACIONES GENERALES

1. MARCO JURIDICO Y TEORICO EN RELACION AL TEMA EN ESTUDIO

Con la publicación en el Diario Oficial de la Ley N° 19.738, de fecha 19 de junio de 2001, llamada Ley contra la Evasión Tributaria, cambia la regulación que existía respecto al uso de pérdidas tributarias derivada de la adquisición de las empresas que las detentaban.

Esta ley tiene como uno de sus principales propósitos evitar una práctica histórica que consiste en la transacción de empresas con pérdidas tributarias, cuando el único activo vendible sea, precisamente, dichas pérdidas.

Se aprecia, por tanto, que en el espíritu de la Ley N° 19.738 quedó expresado que la modificación al número 3 del artículo 31 de la Ley de la Renta, pretende impedir la transacción y utilización de empresas con pérdidas para lograr devoluciones o imputaciones contra utilidades tributables, con la salvedad de que se trate de reorganizaciones empresariales dentro de un mismo grupo empresarial, o que la transacción no tenga por objeto simplemente el “adquirir una pérdida”, sino un negocio en marcha.

Considerando lo anterior, parece fundada la legalidad de las diversas operaciones que versaron sobre la adquisición de empresas con utilidades negativas hasta la dictación de la comentada Ley N° 19.738. Más aún, se atiende al habitual comportamiento del Servicio de Impuestos Internos que, en ejercicio de sus facultades, inspeccionó escrupulosamente cada una de estas operaciones, aprobándolas en la generalidad de los casos, y cuando existieron objeciones, éstas no se refirieron a la transacción misma, sino que tales objeciones indicaron que las pérdidas no cumplían con los requisitos legales para ser aprovechadas tributariamente.

Con esta reforma se corrobora que la transacción de empresas con pérdidas era un actuar dentro de la ley, y era *conditio sine qua non* para que la autoridad pudiera “limitar”² este tipo de negociaciones empresariales una expresa modificación a la ley del ramo. Lo

² Luego de la dictación de la Ley N° 19.738, y hasta hoy en día, las pérdidas tributarias que detenta una empresa pueden ser válidamente ocupadas a través de determinados procesos de reorganización corporativa por otras sociedades de un mismo grupo empresarial.

mismo ocurrió con otras disposiciones tributarias que concedían beneficios, como el artículo 57 bis, los depósitos a plazo, la depreciación acelerada, el endeudamiento excesivo y otras lagunas legales que el legislador ha ido completando.

Pese a lo descrito, en el primer semestre del año 2004 el S.I.I. entabló una querrela contra los representantes de la empresa Vital S.A. por delito tributario, esgrimiendo que la empresa procedió “maliciosamente” con la intención de rescatar una empresa que estaba fuera de marcha hace ya más de una década, para hacer uso de la pérdida tributaria de ésta y así rebajar el impuesto que genera su actividad comercial.

Vemos que existe una divergencia de criterios técnico-jurídicos. En un polo, Vital S.A., paradigma de las empresas que incurrieron en este tipo de operaciones, ajustada a la ley vigente a la fecha, adquirió una compañía con pérdidas para la obtención de créditos fiscales. Y, en el otro, el Servicio de Impuestos Internos, que supone una actitud “maliciosa” por esta adquisición, razón por la cual se querrela ante los tribunales de justicia.

Los protagonistas de esta historia están al tanto de que la sentencia definitiva comprometerá la depuración de una serie de conceptos atinentes al Derecho Tributario, tanto nacional como comparado, que están en constante beligerancia doctrinal y jurisprudencial. Entre ellos se encuentran la elusión tributaria, la evasión tributaria, la irretroactividad de la ley, el dolo y su resultado delito tributario, la interpretación administrativa de la ley tributaria, la culpa tributaria, el error excusable en materia tributaria, entre otros.

Un examen de estos conceptos constituye la base teórica desarrollada en nuestra investigación, intentando esbozar un análisis económico de las conductas jurídicas, apoyado con ejemplos prácticos e ilustrativos de lo enmarañado de esta contienda. Ello nos llevará a determinar la procedencia de la acción iniciada por el Servicio de Impuestos Internos y así inferir la línea que trazarán nuestros tribunales de justicia en la cuestión debatida sobre absorción de utilidades por empresas en pérdida.

2. ARTICULO 31 Nº 3, DL. 824 SOBRE IMPUESTO A LA RENTA

2.1 CONCEPTO DE PERDIDA TRIBUTARIA

- a) Disminuciones de activo por caso fortuito o fuerza mayor como incendios o delitos contra la propiedad.

- b) Pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores: Las pérdidas son el resultado negativo que arroja la contabilidad, cuando los gastos han sido mayores que los ingresos: Las pérdidas disminuyen el patrimonio de la empresa. Contablemente el resultado pérdida o ganancia está dado por la operación activos menos pasivos. Si el resultado es mayor, hubo ganancias en el ejercicio; si es menor, hubo pérdidas.

Artículo 31 N° 3 de la Ley de Impuesto a la Renta. Especialmente procederá la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio:

“Las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad”.

“Podrán, asimismo, deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurran los requisitos del inciso precedente. Para estos efectos, las pérdidas del ejercicio deberán imputarse a las utilidades no retiradas o distribuidas, y a las obtenidas en el ejercicio siguiente a aquel en que se produzcan dichas pérdidas, y si las utilidades referidas no fuesen suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente. En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el Impuesto de Primera Categoría pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se le aplicaran las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la presente ley”.

“Las pérdidas se determinarán aplicando a los resultados del balance las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible contenidas en este párrafo y su monto se reajustará, cuando debe imputarse a los años siguientes, de acuerdo con el porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor en el periodo comprendido entre el último día del mes anterior al cierre del ejercicio comercial en que se generaron las pérdidas y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que proceda la deducción”.

La Ley N° 19.738 agrega el siguiente inciso final al N° 3.

“Con todo, las sociedades con pérdidas que en el ejercicio hubieren sufrido cambio en la propiedad de los derechos sociales, acciones o del derecho a participación en sus utilidades, no podrán deducir las pérdidas generadas antes del cambio de propiedad de los ingresos percibidos o devengados con posterioridad a dicho cambio. Ello siempre que, además, con motivo del cambio señalado o en los doce meses anteriores o posteriores a él la sociedad haya cambiado de giro o ampliado el original a uno distinto salvo que mantenga su giro principal, o bien al momento del cambio indicado en primer término, no

cuenta con bienes de capital u otros activos propios de su giro de una magnitud que permita el desarrollo de su actividad o de un valor proporcional al de adquisición de los derechos o acciones, o pase a obtener solamente ingresos por participación, sea como socio o accionista, en otras sociedades o por reinversión de utilidades. Para este efecto, se entenderá que se produce cambio de la propiedad en el ejercicio cuando los nuevos socios o accionistas adquieran o terminen de adquirir, directa o indirectamente, a través de sociedades relacionadas, a lo menos el 50% de los derechos sociales, acciones o participaciones. Lo dispuesto en este inciso no se aplicará cuando el cambio de propiedad se efectúe entre empresas relacionadas, en los términos que establece el artículo 100 de la Ley N° 18.045”.

2.2 DEDUCCION DE LAS PERDIDAS DEL AÑO COMERCIAL COMO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

De la simple lectura del numeral 3 del artículo transcrito se desprende que la Ley de la Renta autoriza la deducción, no sólo de las pérdidas del año comercial a que se refiere el impuesto, sino también las pérdidas de ejercicios anteriores, sujetándose a las siguientes normas:

- a) El derecho a rebajar dichas pérdidas compete a todos los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría que demuestren su renta efectiva mediante contabilidad fidedigna.³
- b) Para que proceda su deducción deben concurrir los requisitos establecidos en el inciso 1° del número 3 del artículo 31 que se analiza, vale decir, debe tratarse de pérdidas reales y verdaderamente sufridas por el contribuyente, siendo necesario, además, que ellas se hayan originado en el desarrollo de las actividades del negocio o empresa.
- c) Las pérdidas correspondientes a un determinado ejercicio deben ser imputadas a las utilidades del o de los ejercicios siguientes, en forma sucesiva e ininterrumpida y **sin limitación de tiempo**, esto es, durante tantos ejercicios como sean necesarios para su total absorción. Mientras no sean absorbidas la totalidad de las pérdidas acumuladas la empresa no tendrá renta, aunque en el ejercicio haya obtenido ganancias. De esta manera, las pérdidas acumuladas se manifestarán en el ejercicio

³ No obstante no mencionarlo el artículo en análisis, este derecho también alcanza a los contribuyentes de la segunda categoría (artículo 42, N° 2 de la Ley de la Renta), que declaren sus ingresos y gastos efectivos, ya que respecto de los mismos el artículo 50 de la Ley de la Renta dispone, que para la deducción de los gastos, les serán aplicables las normas que rigen esta materia en la primera categoría.

siguiente y subsiguientes hasta que sean imputados totalmente a las utilidades de la empresa.⁴

- d) En virtud de la norma legal en comento, de acuerdo al sistema de este impuesto, las pérdidas incluso pueden absorber utilidades pasadas de forma de otorgar derecho a solicitar la devolución del impuesto de primera categoría pagado en dichos periodos, en calidad de pago provisional⁵.
- e) Es importante tener presente, sin embargo, que de existir en la empresa **utilidades no retiradas o distribuidas**, las pérdidas producidas en el ejercicio deben imputarse, en primer termino, a dichas utilidades y sólo si las mismas no fueren suficientes para absorberlas, a las utilidades registradas en el o los ejercicios siguientes, procediendo a ello en la forma indicada en el punto anterior.
- f) Para estos fines, las pérdidas cuya rebaja corresponda se reajustarán de acuerdo con la variación experimentada por el índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que se generaron las pérdidas y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que se proceda a su deducción.
- g) Nótese que este reajuste sólo corresponde cuando las pérdidas deban imputarse a los resultados de los ejercicios siguientes, no procediendo, por lo tanto, aplicar reajuste alguno cuando ellas se imputen, en el mismo ejercicio en que se generaron, a las utilidades no retiradas o distribuidas que la empresa mantenga en su poder.
- h) En el evento que las pérdidas del ejercicio sean absorbidas, total o parcialmente, por las utilidades no retiradas o distribuidas, el Impuesto de Primera Categoría⁶ pagado sobre dichas utilidades debe ser considerado como **pago provisional** en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, debiendo

⁴ Véase ejemplo de lo expresado en ANEXO: 2. IMPUESTO A LA RENTA A LAS SOCIEDADES. p. 55.

⁵ Pagos Provisionales Mensuales (P.P.M.), artículo 84 a 101, Ley de Impuesto a la Renta: Aquellos que deben efectuar los contribuyentes de primera categoría, por un porcentaje sobre el monto de los ingresos brutos mensuales, percibidos o devengados, con cargo a sus impuestos anuales.

⁶ Impuesto que grava todas las rentas no incluidas en la otra categoría, esto es la segunda categoría. Por lo tanto, es la regla general. Hecho gravado o rentas afectas a este impuesto: rentas de bienes raíces (20 N° 1 L.I.R.), rentas de capital mobiliario(20 N° 2 L.I.R.), las empresas y su actividad (20 N° 3 y 4 L.I.R.), todas las rentas, cualquiera fuera su origen, naturaleza o denominación, cuya imposición no esté establecida expresamente en otra categoría ni se encuentren exentas. Según el artículo 20 inciso 1° de la Ley de Impuesto a la Renta, la tasa del 17 % es proporcional y se aplica sobre la base, con lo que se determina el Impuesto de Primera Categoría. Se caracteriza por ser un impuesto: **a)** real u objetivo, es decir grava determinadas rentas según su naturaleza. Se contrapone a los impuestos finales o personales que gravan globalmente todas las rentas con excepción de las excluidas. **b)** de declaración anual. **c)** sobre base devengada o percibida. **d)** Su pago sirve de crédito contra el Impuesto Global Complementario o Adicional. **e)** normalmente va acompañado de un impuesto final o personal en cumplimiento al principio general de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en que toda renta paga dos impuestos. BENITEZ CORDOVA, Rodrigo. Derecho Tributario, III Impuesto a la Renta. Material Curso de Derecho Tributario, Universidad Alberto Hurtado, julio 2004. p. 1 y ss.

aplicársele las normas de reajustabilidad, imputación y devolución establecidas en los artículos 93 a 97 de la Ley de la Renta.

- i) La devolución de impuestos constituye un **ingreso**⁷ para la empresa, debiendo reconocerse contablemente una vez devengado el citado pago provisional, esto es, al 31 de diciembre del año en que se producen las pérdidas tributarias.
- j) Las pérdidas rebajables de acuerdo con las disposiciones que se analizan son las pérdidas **tributarias**, esto es, las determinadas aplicando a los resultados del balance las normas relativas a la determinación de la Renta Líquida Imponible contenidas en el párrafo 3 del Título II de la Ley de la Renta, según lo señala expresamente el inciso tercero del número 3 del artículo 31 de dicho cuerpo legal.⁸

2.3 APROVECHAMIENTO DE PERDIDAS COMO GASTO Y COMO ABSORCION DE UTILIDADES PARA SOLICITAR LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS.

Se establece la posibilidad de reconocer como gasto del ejercicio, las pérdidas tributarias de arrastre (artículo 31 N° 3) debidamente actualizadas, las cuales necesariamente deberán estar formando parte del saldo negativo del Fondo de Utilidades Tributables (FUT)⁹, determinado al término del ejercicio anterior.¹⁰ De esta manera se logra vincular los ejercicios anteriores al año tributario a que se refiere el impuesto.

⁷ Le ley en glosa, no contiene normas que regulen el tratamiento tributario que debe dársele al Impuesto de Primera Categoría recuperado por la empresa en calidad de pago provisional.

⁸ ARAYA SCHNAKE, Gabriel. *Tributación a la Renta*, Tomo II. Editorial Lexis Nexis, colección hojas renovables, 1975 -. p. 63 – 65. (Al contenido se le han añadido otras fuentes de información, para un mejor entendimiento del tema en observación).

⁹ Registro especial donde se anotan las utilidades o pérdidas y los retiros o distribuciones de utilidades sobre la base de un balance general que debe ser llevado por los contribuyentes de primera categoría.

Los objetivos del FUT son: **a)** Controlar la tributación al nivel de los dueños o socios por sus Impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda. **b)** Controlar el correcto uso de los créditos por Impuesto de Primera Categoría efectivamente pagado, por las sumas retiradas o distribuidas. Se debe tener presente que el crédito con que cuentan los dueños o socios por el Impuesto de Primera Categoría pagado depende de la tasa de dicho impuesto vigente al momento de su pago. BENITEZ CORDOVA, Rodrigo. *Derecho Tributario, III Impuesto a la Renta: ob. cit., p. 41.*

El inciso primero de la letra a) del número 3, de la letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta señala:

“El fondo de utilidades tributables, al que se refieren los números anteriores, deberá ser registrado por todo contribuyente sujeto al Impuesto de Primera Categoría sobre la base de un balance general, según contabilidad completa:

a) En el registro del fondo de utilidades tributables se anotará la renta líquida imponible de primera categoría o pérdida tributaria del ejercicio. Se agregará las rentas exentas del impuesto de primera categoría percibidas o devengadas; las participaciones sociales y los dividendos ambos percibidos, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso segundo de la letra a) del número 1, de la letra A) de este artículo: así como todos los demás ingresos, beneficios o utilidades percibidos o devengados, que sin formar parte de la renta líquida del contribuyente estén afectos a los Impuestos Global Complementario o Adicional, cuando se retiren o distribuyan.

El gasto, para que pueda ser deducido, debe cumplir los siguientes requisitos:

- a) Deben ser necesarios: Los gastos deben ser relevantes para obtener la renta de la empresa por su actividad productiva. Se relaciona tanto en el monto del gasto, que no puede ser excesivo ni desproporcionado, como de la naturaleza del gasto que no debe ser ajeno al giro de la empresa y no debe ser vinculado con operaciones que no generen renta imponible.
- b) Que el gasto se encuentre adeudado o pagado: Dice relación con que el gasto haya generado una deuda u obligación de pago sin importar si existe plazo o no, o que este gasto haya sido efectivamente pagado, lo primero que ocurra.
- c) Deben ser acreditados: Es decir, deben estar justificados con documentos fehacientes, esto es, los documentos reconocidos por la ley.¹¹

2.4 ORDEN DE IMPUTACION DE LAS PERDIDAS TRIBUTARIAS

Para la determinación del pago provisional mencionado en el inciso segundo del artículo 31 N° 3, de la Ley de Impuesto a la Renta, es necesario que se produzca una absorción de utilidades afectadas con el tributo de primera categoría con pérdidas tributarias. Dicha absorción debe llevarse a cabo siguiendo el orden de imputación que a continuación se detalla.

1ª Imputación:

Utilidades (tributables) retenidas en la empresa desde 1984, con derecho al crédito por Impuesto de Primera Categoría pagado por dichas utilidades, cuando corresponda. El S.I.I.,

¹⁰ GARCIA ESCOBAR, Jaime. Reformas Tributarias, Normas para Combatir la Evasión Tributaria, Estudio de la Ley N° 19.738. Editorial Jurídica La Ley, Año 2002. p. 69 y ss.

¹¹ Paralelo entre Gasto - Costo.

Gasto: Sacrificio económico que sin tener el carácter de costo, dice relación con el funcionamiento y desarrollo de la empresa, como entidad productiva. Los gastos, no forman parte del activo de la empresa sino que se reconocen desde el momento en que son pagados o adeudados como un menor ingreso. Al no ser claramente identificable con un bien o servicio determinado no aumenta su valor, sino que se deducen de inmediato.

Costo: Todos aquellos sacrificios económicos identificables claramente con los productos y servicios que transa la empresa. Cuando se incurre en costos ellos se incorporan al valor del activo que la empresa mantiene en stock como mercadería. Sólo se reconoce el costo cuando la mercadería o servicio se vende, en ese momento los ingresos por dicha renta se le descontarán los costos. El artículo 30 de la Ley de Impuesto a la Renta, establece reglas para determinar el costo directo de los bienes y servicios necesarios para producir la renta. BENITEZ CORDOVA, Rodrigo. Derecho Tributario, III Impuesto a la Renta: ob. cit., p. 23 a 28.

mediante Circular N° 17, de fecha 27 de marzo de 1993, ha manifestado que esta imputación debe comenzar por las utilidades más antiguas.¹²

• Utilidades Año Comercial 1984 a 1988,	crédito	10 %
• Utilidades Año Comercial 1989,	crédito	0 %
• Utilidades Año Comercial 1990,	crédito	10 %
• Utilidades Año Comercial 1991 a 2001,	crédito	15 %
• Utilidades Año Comercial 2002,	crédito	16 %
• Utilidades Año Comercial 2003,	crédito	16.5%
• Utilidades Año Comercial 2004,	crédito	17 %

2ª Imputación:

El saldo de pérdidas no imputadas en el orden anterior, deberá ser imputado a las utilidades generadas en el ejercicio actual o siguientes hasta su total extinción. Cuando no existan utilidades tributables suficientes para cubrir el monto de la pérdida tributaria, estas determinan un FUT con saldo negativo.

Cabe señalar que la imputación de las pérdidas tributarias sólo es posible efectuarla contra las utilidades tributables registradas en el FUT. Es decir, en ningún caso se imputaran a ingresos no renta y otras utilidades acumuladas en el Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT)¹³; como tampoco, a las utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 1983. En estos casos, se trata de utilidades que tienen un régimen tributario distinto.¹⁴

¹² Circular N° 17, II, letra d): Este Servicio ha concluido que el orden de imputación para las pérdidas que establece el inciso segundo del N° 3 del artículo 31 de la ley, deberá efectuarse de la misma manera en que se imputan los retiros o las distribuciones de renta a las utilidades acumuladas en las empresas, conforme a lo previsto por la letra d) del N° 3, del Párrafo A, del artículo 14 de la ley del ramo, esto es, imputándolas, en primer lugar a las más antiguas, y con derecho, cuando corresponda, a la recuperación como pago provisional del Impuesto de Primera Categoría, que haya afectado a las utilidades absorbidas, de acuerdo a la modalidad dispuesta por la parte final del inciso segundo del citado N° 3 del artículo 31 de la Ley de la Renta.

¹³ En el mismo registro FUT, pero en forma separada, la empresa deberá anotar las cantidades no constitutivas de renta y las rentas exentas de los Impuestos Global Complementario o Adicional percibidas, y su remanente de ejercicios anteriores.

¹⁴ CATRILEF EPUYAO, Luis Alberto. FUT. Fondo de Utilidades Tributables. Editorial Lexis Nexis, Año 2003. p. 128 y ss.

2.5 TRATAMIENTO DE LAS PERDIDAS EN EL CASO DE CAMBIO DE PROPIEDAD DE LA EMPRESA.

Esta disposición legal permite que una empresa que acarree una enorme pérdida tributaria (FUT negativo) sea adquirida, pagando como precio, un determinado porcentaje de esa pérdida, resultando una fusión con un FUT positivo de otra empresa, y permitir recuperar, de esta forma, el 17% de impuesto pagado por la sociedad con pérdida tributaria.

El inciso final del N° 3 del artículo 31 de la Ley de la Renta, agregado por la letra e), N° 1, del artículo 2 de la Ley N° 19.738, nos indica que las sociedades con pérdidas que, en el ejercicio comercial, sufran el cambio de propiedad de los derechos sociales, acciones o del derecho a participación en sus utilidades, tendrán restricciones a la deducción de las pérdidas como gasto tributario de los ingresos percibidos o devengados¹⁵ con posterioridad a dicho cambio cuando concurren los siguientes requisitos copulativos:

- a) Que, con motivo del cambio de propiedad en los doce meses anteriores o posteriores a él, la sociedad no haya cambiado de giro o ampliado el original a uno distinto, salvo que mantenga su giro original. El S.I.I. busca con esta figura impedir una reorganización de empresas articulada exclusivamente al aprovechamiento tributario;
- b) Que, en el momento del cambio de propiedad, cuente con bienes de capital u otros activos propios de su giro de una magnitud que permita el desarrollo de su actividad;
- c) Que los bienes existentes sean de un valor proporcional al pagado por la adquisición de los derechos sociales o acciones, y;
- d) Que no pase a obtener solamente ingresos por participación, sea como socio o accionista en otras sociedades o por reinversión de utilidades.

En cuanto a lo anterior, existe cambio de propiedad en el ejercicio “cuando los nuevos socios o accionistas adquieran o terminen de adquirir, directa o

¹⁵ Según Circular N° 65, de fecha 25.09.01, son “ingresos percibidos o devengados”, entre otros, los siguientes: Los obtenidos por la empresa producto del desarrollo de la actividad que constituye su giro habitual, incluyendo los provenientes de inversiones efectuadas por ella;

Las utilidades retenidas en el registro FUT de una empresa que ha sido absorbida por otra, partiendo de la base que dichos ingresos se perciben o devenguen por la empresa absorbente desde el momento de la absorción, y

Las utilidades recibidas por las empresas receptoras con motivo de retiros tributables destinados a reinversión, conforme a las normas de la letra c) del número 1 de la letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta.

indirectamente, a través de sociedades relacionadas, a lo menos el 50% de los derechos sociales, acciones o participaciones”, según dispone el inciso en comento.

La Dirección Nacional del S.I.I., en la letra A del capítulo III de la Circular N° 65, precisa que son “nuevos socios o accionistas” las personas que en un determinado año adquieran, por ejemplo, el 20% de los derechos sociales, acciones o participación de las utilidades de una empresa y en los años siguientes adquieran un nuevo porcentaje de tales valores, hasta completar el 50%.

No será aplicable la norma en estudio “cuando el cambio de propiedad se efectuó entre empresas relacionadas, según así lo establece el artículo 100 de la ley 18.045 de Mercado de Valores”. Este artículo señala que se encuentran relacionadas con una sociedad las siguientes personas:

- i. La entidades o grupos empresariales al que pertenece una sociedad;
- ii. Las personas jurídicas que tengan, respecto de la sociedad, la calidad de matriz, coligante, filial o coligada, en conformidad a las definiciones contenidas en la Ley N° 18.046 de Sociedades Anónimas;
- iii. Quienes sean directores, gerentes, administradores o liquidadores de la sociedad, y sus cónyuges o sus parientes hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad, y;
- iv. Toda persona que, por sí sola o con otras con que tenga acuerdo de actuación conjunta, pueda designar al menos un miembro de la administración de la sociedad o controle un 10% más de capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones.¹⁶

¹⁶ “La Superintendencia podrá establecer mediante norma de carácter general, que es relacionada a una sociedad toda persona natural o jurídica que por relaciones patrimoniales, de administración, de parentesco, de responsabilidad o de subordinación, haga presumir que:

Por sí sola, o con otras con quienes tenga acuerdo de actuación conjunta, tiene poder de voto suficiente para influir en la gestión de la sociedad;

Sus negocios con la sociedad originan conflictos de interés;

Su gestión es influenciada por la sociedad, si se trata de una persona jurídica, o

Si por su cargo o posición está en situación de disponer de información de la sociedad y de sus negocios, que no haya sido divulgada públicamente al mercado, y que sea capaz de influir en la cotización de los valores de la sociedad”.

3. INFORME DEL CASO: SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS CON VITAL S.A.

Utilizando como fuente las informaciones de prensa, se reconstituyó la operación para los efectos de analizarla.

Como consecuencia de la crisis bancaria que se ocasionó en el año 1982 se produjeron numerosas quiebras. En este contexto, varios conglomerados empresariales adquirieron sociedades que arrastraban números rojos con la finalidad de fusionarlas con sociedades que detentaban utilidades tributarias. Actualmente este mecanismo está saturado de sensibilidades y se discute en círculos corporativos como una cuestión preocupante, debido a que la división fiscalizadora del S.I.I. ha presentado querellas contra dos diferentes grupos económicos, lo que puede conllevar una intimidación a un sin número de otras empresas que encabezaron operaciones semejantes a la realizada por Vital S.A.

El 27 de diciembre del año 2000, los accionistas de la Sociedad Anónima Vital cerraron un negocio habitual en la práctica empresarial: adquirir una sociedad bajo su punto de equilibrio para reducir la carga tributaria. Esta transacción consistió en comprar las acciones de la Sociedad Anónima Bernardo O'Higgins, que desde 1985 no exhibía actividad formal, no poseía activos, empleados, ni oficinas y sólo registraba en sus estados contables deudas con el Fisco.

De este modo, la junta de accionistas de Vital S.A., al decidir la fusión por incorporación de ambas firmas, adquirió las acciones de O'Higgins S.A. resultando la disolución formal de la primera.

El 28 de Diciembre, O'Higgins S.A., que perteneció al sucumbido grupo BHC (Banco Hipotecario de Chile), presentó sus declaraciones de impuestos a la renta correspondientes a los ejercicios tributarios comprendidos entre los años 1987 y 2000, declarando pérdidas por varios miles de millones de pesos.

El día 29 del mismo mes, Vital S.A. aportó su patrimonio, que en aquel tiempo reunía una cantidad superior a los \$6.000 millones de pesos, más un incremento anual de 26,96% de las utilidades tributarias.¹⁷

Esta nueva sociedad resultante pasó a llamarse Vital S.A., firma que, operando con el antiguo RUT (Rol Unico Tributario) de O'Higgins S.A., se mantuvo en la producción de jugos y aguas minerales, pero a la vez reconoció como pérdida de arrastre la cantidad de 47.817.558.481 pesos.

¹⁷ Disponible en <http://www.elmostrador.cl>. 23.08.2004.

El 20 de julio del año 2004, el S.I.I. interpuso una querrela contra los representantes de la empresa Vital S.A.¹⁸ por delito tributario, conforme al artículo 97 N° 4 del Código Tributario, esgrimiendo que Vital S.A. procedió “dolosamente” con la intención de rescatar una empresa que había dejado de funcionar hace ya más de quince años, haciendo uso de la pérdida tributaria de la firma O’Higgins S.A. y rebajando el impuesto que generaba su actividad comercial.

Sin embargo, antes de interponer la querrela, el S.I.I. le brindó la posibilidad de un arreglo civil y así evitar la acción criminal. La empresa se negó categóricamente a esta propuesta debido a que envolvía un reconocimiento de haber incurrido en un ilícito tributario.

En igual manera, el Grupo Penta efectuó una transacción análoga a la de Vital S.A. con la promulgación de la Ley N° 19.738 “*ad portas*”, fusionándose por incorporación a Inversiones Río Teno S.A., compañía que se desempeñaba en el giro construcción. La sociedad resultante, Río Teno S.A., se transformó en la continuadora legal de Empresas Penta S.A., que desapareció legalmente y, en igual forma que O’Higgins S.A. respecto de Vital S.A., se adjudicó el nombre de la primitiva simultáneamente.

Antes de la absorción de Penta S.A., Río Teno S.A. poseía un patrimonio aproximado de \$355 millones de pesos, acrecentándose después de la fusión a más de \$25 mil 500 millones de pesos. Asimismo, los activos de Penta S.A. ascendían a 114 mil millones de pesos al tiempo de ejecutarse la operación.¹⁹

El grupo Penta, sin embargo, tomó una segunda vía de solución optando por alcanzar un acuerdo económico con el organismo fiscal, mediante el cual no se persiguió la sanción penal, sólo civil, evitando así, que se judicializara el tema como ocurrió con Embotelladora Andina²⁰. Esta segunda vía de solución, más expedita para los fines de la empresa, consistió en el pago, a mediados de diciembre del 2004 al S.I.I., de la suma de US\$ 5.000.000. Terminando así la disputa con el S.I.I., a raíz de la objeción hecha a sus declaraciones de impuestos desde el año 2001 en adelante, por el uso de pérdidas tributarias en sus declaraciones impositivas.²¹

Dependiendo del ímpetu que tenga el S.I.I. en esta investigación, la cuestión podría extenderse a otros importantes grupos económicos del país. Como ejemplo se puede

¹⁸ 33º Juzgado del Crimen de Santiago, Causa Rol: 4267-2004.

¹⁹ Querrela de Impuestos Internos toca el corazón del poder económico: Un caso vital. Diario La Nación, Santiago, Chile, 05 de septiembre de 2004. p. 5.

²⁰ Vital S.A. constituye una empresa filial de Embotelladoras Andina.

²¹ Penta llega a acuerdo económico con el S.I.I. y evita acciones judiciales. Diario La Tercera, Santiago, Chile, 4 de Febrero de 2005. p. 26.

mencionar a las Empresas Intersol, Johnson Investment Company, JWP Investment Off Shore e Inversiones El Encanto, las que, al igual que Vital S.A. transaron, antes de la promulgación de la citada ley, empresas para hacer efectivo el descuento por pérdidas tributarias.²²

Según advierte el abogado tributario del Instituto Libertad y Desarrollo Axel Bucheister: “El legislador positivamente concebía las millonarias pérdidas que se ocasionaron en la crisis de 1982 como un activo del empresario, que servía para anular utilidades en otra empresa y era transable en el mercado, como una forma de recapitalizar la economía...si el S.I.I. llega a obtener una sentencia favorable se va a generar un enorme impacto en el mundo de las empresas y asesorías tributarias, porque la operación que se le cuestiona a Vital S.A. fue un mecanismo bastante usado después de la reforma a la Ley de Renta que se hizo en 1985. Si la sentencia le es favorable al S.I.I. va a marcar jurisprudencia”.²³

4. RAZONAMIENTO JURIDICO DEL S.I.I.

El S.I.I. funda su lógica jurídica ante el tribunal concibiendo que Vital S.A. tuvo un actuar “malicioso” al adquirir una empresa que había dejado de funcionar hace más de 10 años, con el único propósito de hacer uso de la pérdida tributaria de la firma absorbida y disminuir la tributación que conlleva su actividad comercial.

Este razonamiento se expone en los siguientes puntos:

1. Vital S.A. era, antes de la mencionada transacción, una empresa con una buena rentabilidad.
2. O'Higgins S.A. tenía un capital de alrededor de 220 millones de pesos, no poseía activos, empleados ni oficinas.
3. La carga tributaria de Vital S.A., antes de la transacción, crecía al igual que sus utilidades.
4. O'Higgins absorbió por entero a Vital S.A., la que contaba con un patrimonio que superaba los 6 mil millones de pesos, acto seguido cambia su nombre al de Vital S.A. y sigue realizando la misma actividad.

²² Uso de créditos tributarios: Cuatro firmas están envueltas en la segunda querrela del S.I.I.. Diario El Mercurio, Santiago, Chile, 15 de Enero de 2005. p. B2.

²³ Querrela de Impuestos Internos toca el corazón del poder económico: Un caso vital. Diario La Nación, Santiago, Chile, 05 de Septiembre de 2004. p. 6.

5. Antes de la fusión, O'Higgins S.A. contaba con una millonaria pérdida tributaria. Producida la fusión Vital S.A. reconoció como pérdida de arrastre la suma de 47.817.558.481 pesos.
6. Después de esta fusión, que da por resultado una nueva empresa que conserva el nombre de Vital S.A., pero con el RUT de O'Higgins S.A., la empresa logra rebajar el impuesto fruto de su actividad comercial.
7. Se estima que Vital S.A. compró O'Higgins S.A. con el objetivo exclusivo de hacer uso de la pérdida tributaria de la otra firma para así imputar las utilidades generadas por ella a las pérdidas adquiridas y, de esta manera, rebajar parte de los impuestos que Vital S.A. descontó anualmente de sus utilidades.

Por estas razones, el S.I.I. refuta la transacción generada en razón de la figura delictiva contemplada en el Código Tributario artículo 97, número 4, que sanciona, entre otros aspectos, el empleo "malicioso" de "procedimientos dolosos encaminados a (...) burlar el impuesto". Rechazando, por este motivo, desde el año 2000, las declaraciones de renta de Vital S.A. y negándose a realizar las devoluciones de impuestos solicitadas.

SEGUNDA PARTE

IMPROCEDENCIA DE LA ACCION ENTABLADA POR EL S.I.I.

1. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

En la actualidad los Estados cuentan, como vía de financiamiento esencial para soportar el gasto público, con el cobro de tributos. La vinculación tributaria que se forma entre el Estado-Fisco y los ciudadanos-contribuyentes es causada y resguardada por la ley, siendo hoy en día obsoleto entenderla como una relación de subordinación absoluta entre el órgano público y el contribuyente.

En este sentido, la relación entre el S.I.I. como ente fiscalizador y Vital S.A. como contribuyente, es una relación de derecho, que existe en virtud de un hecho generador del tributo, regulada y garantizada por la Constitución y la ley.

Dada la envergadura de los bienes jurídicos implicados, es la norma matriz la que brinda los delineamientos en materia tributaria, fijando el constituyente, por tanto, los principios que deben impregnar tal relación. Estos principios circunscriben la libertad de acción de la potestad tributaria y, conjuntamente, brindan garantías para los contribuyentes.

“... Es verdad que los gobiernos no pueden ser mantenidos sin una carga, y es apropiado que quien goza de su cuota de protección debería pagar de su patrimonio su participación en tal mantenimiento. Pero debe ser con su propio consentimiento, es decir, con el consentimiento de la mayoría, sea dado por ellos mismos o por los representantes de ellos elegidos, porque si alguien pretende el poder de imponer y exigir tributos del pueblo, de ese modo atropellaría la ley fundamental de la propiedad y violaría la finalidad del gobierno. Porque, ¿Qué derecho de propiedad tengo yo sobre eso que otro pueda tener la facultad de apropiarse cuando a él le plazca?”

John Locke²⁴

El hecho de que los impuestos puedan ser establecidos exclusivamente por ley, según el principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria, (60 N° 2 y 19 N° 20 de

²⁴ LOCKE, John. Concerning Civil Government, Cap. XI, párrafo 140. Citado por RENCORRET ORREGO, Ernesto. Fundamentos del Derecho Tributario. Material Magíster en Planificación y Gestión Tributaria, Universidad Adolfo Ibáñez, mayo-junio 2005. p. 2.

la Constitución Política del Estado) significa que se establecen límites en cuanto a la forma en que ha de ejercerse el poder de imposición.

Asimismo, la noción más amplia de legalidad o juridicidad tributaria (artículos 6º y 7º de la Constitución Política del Estado)²⁵ encarna la integral sumisión a derecho de la actividad tributaria del Estado en todas sus facetas, teniendo en su cúspide normativa a la Constitución, y constituye la mejor garantía de certeza y seguridad jurídica.

Rencoret Orrego señala que, de lo dispuesto en los artículos 6º y 7º del texto fundamental, es posible afirmar que existe una prohibición del Estado y sus órganos de imponer tributos de cualquier especie fuera de los autorizados expresamente por ley y en la forma en que la misma lo hace, en la medida que dichos preceptos sientan el principio de derecho público referente a que no existen potestades tácitas, sólo potestades atribuidas expresamente; y toda acción del Estado, a través de sus organismos fiscalizadores y cobro de pago de impuestos, será nula en el evento de no ajustarse a una norma legal vigente, tanto en lo relativo al fondo o tributo mismo como en lo referente a la manera o forma en que el mismo ha de aplicarse.²⁶

De acuerdo con estas ideas previas cabe preguntarse: ¿Está el S.I.I. transgrediendo el principio de legalidad o juridicidad tributaria o bien su apéndice principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria? ¿Se ha ajustado el Servicio a una norma legal vigente al negar la devolución de impuestos a Vital S.A.?

En armonía con los principios aludidos, el S.I.I. no puede exigir un tributo sin que exista una ley previa que lo establezca (*nullum tributum sine lege praevia*) con todos sus elementos, es decir: determinación cierta del hecho gravado; los sujetos de la obligación tributaria; el procedimiento para establecer la base imponible; la tasa que se aplicará sobre la base para establecer el impuesto; las exenciones; las infracciones.

Las razones que asientan este principio están dadas por la naturaleza de la obligación tributaria, cuya fuente es una norma que tiene la característica de ley en sentido material, establecida por el órgano que personaliza los intereses contrapuestos de la sociedad y además la obediencia de resguardar al contribuyente en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos traen limitaciones a este derecho, al deducirse a favor del Estado una porción del patrimonio de los particulares.

²⁵ Principio de legalidad y Estado de Derecho aplicado a la actividad impositiva.

²⁶ RENCORET ORREGO, Ernesto. La Legalidad de los Tributos, sus Funciones, Fundamentos y Alcances a la Luz de la Doctrina, el Derecho Comparado y la Jurisprudencia, Primera Parte. Material Magíster en Dirección y Gestión Tributaria, Universidad Adolfo Ibáñez, mayo-junio 2005. p. 82.

Cabe hacer notar que la entidad fiscal está aplicando antojadizamente la letra e), Nº 1, del artículo 2 de la Ley Nº 19.738 a un hecho que ocurrió con anterioridad a su dictación, sin norma legal que lo autorice, ni estableciendo esta norma que sea aplicable retroactivamente, ni siendo ésta una norma interpretativa. Por ende, se estaría estableciendo por acto administrativo una carga tributaria a Vital S.A. al negarle la devolución de impuestos que ésta tiene de pleno derecho en conformidad a la ley vigente en el momento de la transacción, que contemplaba dicha devolución a aquellas empresas en pérdida que absorbían utilidades.

Se discute entonces que al negarse el Servicio al pago, ha actuado en forma ilegal y arbitraria, con una interpretación carente de racionalidad, violentando el acto denegatorio la garantía constitucional del Nº 24 del artículo 19 de la Carta Fundamental que ampara a la empresa Vital S.A., puesto que se encuentra dentro de las situaciones que le ley ha previsto para acceder al beneficio económico impetrado.

De los principios en análisis se desprende que existe como corolario la no creación de tributos por la vía de la interpretación analógica de la ley o de la sola interpretación administrativa (*nullum crimen, nulla poena sine lege stricta*).²⁷

Roxin nos indica que la vinculación de la interpretación al límite del tenor literal no es en absoluto arbitraria, sino que se deriva de los fundamentos jurídico-políticos y jurídico-penales del principio de legalidad. En efecto, el legislador sólo puede expresar con palabras sus prescripciones; y lo que no se desprenda de sus palabras, no está prescrito, no “rige”.²⁸

Como derivación lógica e ineludible a la proposición antepuesta, tenemos que el S.I.I. ha objetado esta interpretación y ha optado por una extensiva, la cual es ajena a su habilitación legal, resultando en una aplicación impositiva de carácter coactivo al negar la devolución en comento.

Vemos que el S.I.I. se aleja de lo dispuesto en la Ley Nº 19.738 ya que ésta prevé en su artículo 5º letra a) transitorio, la vigencia de las modificaciones al artículo 31 Nº 3 de la Ley de la Renta: “regirá desde la fecha de publicación de la presente ley, por las sociedades con pérdidas que sufran cambios en su propiedad o en el derecho a participación en sus utilidades, desde esa fecha”. Ahora bien, la fecha de publicación de la citada ley fue el 19

²⁷ Según Roxin, la analogía es trasladar una regla jurídica a otro caso no regulado en la ley por la vía del argumento de la semejanza (de los casos). ROXIN, Claus. Derecho Penal, Parte General, Tomo I. Editorial Civitas, Madrid, España, 1999. p.140.

²⁸ ROXIN, Claus: ob. cit., p.149 y 150.

de junio de 2001, y la transacción que tuvo como partícipe a Vital S.A. tuvo data alrededor de 6 meses antes, el 27 de diciembre de 2000.

En igual sentido, Jaime García Escobar detalla que la vigencia de la Ley Nº 19.738 que reforma tributariamente el artículo 31 Nº 3: “Rige desde la fecha en que las sociedades con pérdidas tributarias sufran cambios en su propiedad o en el derecho a participación en sus utilidades, a partir del 19 de junio del año 2001”.²⁹

De acuerdo al principio de certeza o seguridad jurídica, los contribuyentes, como sujetos de derechos y deberes, están interesados en saber qué tributos gravan su actividad, dirigiéndose para tal efecto a la ley como fuente de la obligación tributaria. Una vez analizada ésta, Vital S.A. determinó que no se convertía en deudora del fisco, dado que la transacción a realizar no se situaba dentro de la hipótesis de hecho que daba nacimiento al impuesto determinado según el presupuesto legal.

Como referente de lo anterior, la doctrina española nos ilustra en esta materia en los siguientes postulados fundamentales del principio de legalidad: “a) presupone la separación de poderes y excluye que la regulación de ciertas materias se realice por causas distintas a la ley; b) por consiguiente, constituye un límite a la administración tributaria, que no puede regular materias cubiertas por el principio de legalidad como manifestación del principio más amplio de juridicidad c) y, por último, constituye también un límite al propio legislativo, que no puede abdicar de unas funciones que no constituyen ejercicio discrecional, sino que son de ejercicio obligatorio e indelegable”.³⁰

2. CONSIDERACIONES JURIDICO-ECONOMICAS NO VISUALIZADAS POR EL S.I.I.

Es interesante destacar que un sistema fiscal eficiente no sólo exige la aplicación efectiva de los tributos, sino además la obediencia irrestricta del ente fiscalizador a los fundamentos jurídico-económicos que rigen la potestad tributaria del Estado.

Se señala que la elusión, en sentido estricto, es un fenómeno extrajurídico, que acude a procedimientos económicos y jurídicos.³¹ La repartición fiscal, en su interpretación de la ley, no consideró necesario una aproximación económica a las regulaciones jurídicas

²⁹ GARCIA ESCOBAR, Jaime: ob. cit., p. 73.

³⁰ QUERALT, Juan Martín; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLEDO, Gabriel y TEJERIZO LOPEZ, José M. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Undécima Edición, 2000. p. 123.

³¹ NARCISO AMOROS. La Elusión y la Evasión Tributaria. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Vol. 15, Madrid, España, 1965. p. 588.

haciendo caso omiso al propósito extrínseco del legislador en permitir la devolución del impuesto pagado de primera categoría por utilidades que fueren absorbidas por aquellas empresas que adquirieran pérdida.

La elusión se haya en la ley y en su adecuada aplicación técnica. El legislador, en el proceso de tipificación del ordenamiento jurídico, admite crear situaciones alternativas de ventaja que, brindan a los contribuyentes oportunidades tributarias. La opción de unas implica la pérdida o renuncia a otras, todas ellas lícitas.

Vital S.A. actuó en la legalidad dado que hizo aquello que la ley no prohibía, inspirado en la forma jurídica que estimó más beneficiosa para reducir el coste fiscal de la transacción al máximo. La actividad elusiva ejercitada por la empresa, como entidad privada, es jurídicamente indiferente e irrelevante para el ordenamiento tributario, lo contrario, supondría invadir esferas de acción libres del derecho tributario y, por tanto, intrusiones ilegítimas a la libertad de empresa.

No parece entonces razonable exigir a Vital S.A. y, a otros contribuyentes en equivalente situación, llanos a los presupuestos legales-tributarios establecidos, que opten por aquella decisión económica que sea más gravosa para ellos. Una posición discrepante a la expuesta estaría avalando un comportamiento ilógico y antieconómico de los ciudadanos en maximizar su carga tributaria.

La doctrina tributaria está de acuerdo en que ésta es una premisa común, dado que los contribuyentes cuentan con el derecho de optar por el procedimiento técnico menos gravado, por lo tanto es una reacción dentro de la ley. “La ley tributaria no prohíbe el resultado económico que puede lograrse por medios lícitos diferentes a los que prevé el legislador. El ahorro del impuesto no es, por fuerza, un propósito ilegítimo”.³²

Ahora bien, la respuesta del contribuyente frente al impuesto es un asunto más complicado. La resistencia al pago de los impuestos ha sido una constante histórica: “Dejar de pagar impuestos o pagarlos en cuantía inferior a la que corresponde según ley, es un comportamiento tan antiguo y persistente como la tributación misma y constituye un problema estatal para el que aún no se ha encontrado solución definitiva”.³³

El contribuyente en su afán de ahorro tributario no siempre reacciona lícitamente frente a los impuestos. Por esta razón es imprescindible diferenciar con claridad las

³² ROSEMBUJ, Tulio. *La Simulación y el Fraude de Ley en la Nueva Ley General Tributaria*. 1996. p. 94.

³³ SIERRA MEJIA, Hernando. *El Derecho y el Revés del Impuesto, Legalidad Tributaria y Evasión*. Señal Editora, Medellín, Colombia, 1988. p. 197.

modalidades jurídicas que, para el ordenamiento, se encuentran dentro de la esfera de lo legítimo, de aquellas otras que se alejan evidentemente de lo permitido.

En cuanto a la materia debatida será preciso comprobar las siguientes interrogantes: ¿Se puede calificar la elusión fiscal como fraudulenta?, ¿Existe fundamento legal o jurisprudencial para que la Administración califique la elusión como indebida?, ¿Es lo mismo elusión que evasión?

Lamentablemente, ni el derecho chileno ni el derecho comparado han encontrado una línea definitiva de separación respecto a la naturaleza jurídica de la elusión y la evasión. Lo que significa que ambos conceptos continúan siendo un punto de discordia hasta el momento.

3. LA ELUSION

3.1. REFERENCIAS CONCEPTUALES PRELIMINARES

La distinción se puede sintetizar de la siguiente manera:

1. La elusión: Es el no pago de las contribuciones de manera lícita.
2. La evasión: Acción u omisión, contraria a derecho y que tenga como resultado la eliminación o disminución de la carga tributaria debida.³⁴

Considerando estas definiciones no sería conveniente generar un debate conceptual. Sin embargo, la realidad nos demuestra completamente lo contrario llegando a ser en oportunidades un diálogo de sordos, más bien estéril, entre las diversas corrientes adeptas a una u otra figura.

Para evitar la apatía, es indispensable que los litigantes en juicio penal tributario entiendan lo mismo cuando se están refiriendo a un punto o término específico en controversia. En este sentido, se considera acertado el aforismo “definid y no discutiréis”.³⁵

Sin perjuicio de las diversas corrientes, y prescindiendo de críticas apriorísticas, existe predilección mayoritaria entre los autores en considerar lícita a la primera e ilícita a la

³⁴ VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 6º Edición Ampliada y Actualizada, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1998. p. 382.

³⁵ BARAONA SAINZ, Juan Manuel. Tributación minera, definid y no discutiréis. Diario El Mercurio, Santiago, Chile, 05 de marzo de 2004. p. B 2.

segunda. Ahora bien, para un análisis acabado de ambos conceptos es imperioso realizar una exploración de las diferentes opiniones que tratan a la elusión y evasión.

En concreto, partiendo por la elusión entre las diversas opiniones están:

1. Algunos estiman que la elusión es lícita.
2. Otros que es ilícita.
3. Una tercera posición estima que puede ser lícita o ilícita.
4. Algunos sostienen que no existe como tal.

Ricardo Thomas describe ingeniosamente este conflicto con la siguiente observación: “En materia tributaria suele emplearse el vocablo “elusión” que, en realidad, trae más confusión que solución”.³⁶

3.2. LA ELUSION COMO ELECCION LICITA ANTE EL IMPUESTO

La elusión se considera como una elección lícita ante el impuesto. Entre sus diversos apelativos los autores hablan de: “economía de opción”, de “planificación fiscal”, de “ingeniería tributaria”, de “optimización impositiva”, de “arbitraje de impuestos”, e incluso de “evasión lícita”.

Es necesario que la elusión sea anterior al hecho gravado si tiene por intención sortear el nacimiento del impuesto. Tulio Rosembuj,³⁷ afirma que: “la elusión es entendida como la actividad dirigida a impedir el perfeccionamiento del hecho imponible, sea total o parcialmente”. Si la acción elusiva tiene ese resultado, debe ser exitosa. Narciso Amorós 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 este no cumple o no paga el impuesto, entonces nos encontramos ante un fraude (nosotros optamos por la denominación evasión) y en forma alguna ante elusión”.³⁸ Navarro Coelho señala: “Lo característico de la elusión es el momento de la utilización de los medios, antes de la realización del hecho gravado”.³⁹

Respecto a las vías empleadas por el sujeto nadie se acalora en debatir que deben ser legales. El sujeto que tiene la pretensión de eludir el impuesto, no debe contravenir la ley.

³⁶ THOMAS, Ricardo. Régimen Penal Tributario, Ley 24.769. Ad Hoc, Buenos Aires, Argentina, 1997. p. 26.

³⁷ ROSEMBUJ, Tulio. El Fraude de Ley y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A., Madrid, 1994. p 77 y ss.

³⁸ AMOROS, Narciso: ob. cit., p. 593 y 594.

³⁹ NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. Interpretación Económica en Derecho Tributario, Prevalencia del Contenido sobre la Forma, Imposibilidad en el Derecho Brasileño del Principio de Legalidad. Revista Derecho Financiero y de Hacienda Publica, XXXIX, 204, noviembre-diciembre, 1983. p. 1458.

El profesor Jaime García Escobar⁴⁰ señala determinados enfoques que estiman a la elusión como lícita, a saber:

- A. Carlos Giuliani: “Existe elusión cuando las acciones u omisiones tendientes a evitar o disminuir el hecho generador se realiza por medios lícitos, sin infringir la ley”.⁴¹
- B. Dino Jarach: “La elusión consiste en la utilización de medios lícitos, tendientes a obtener una reducción de la carga tributaria, los cuales, necesariamente, están fuera del ámbito de la normativa penal, puesto que se trata de medios jurídicamente irreprochables”.⁴²
- C. Emilio Soria: “La elusión consiste en ejecutar conductas legales que implican no realizar el hecho gravado con impuestos o realizarlo de una manera que implique una disminución del tributo”.⁴³
- D. Hernando Sierra Mejía: “Hay elusión cuando el sujeto pasivo evita que surja la obligación tributaria, disminuye su cuantía o pospone su exigibilidad, empleando para tal fin estrategias expresa o implícitamente contenidas en la ley”.⁴⁴
- E. Axel Buchheister: “La elusión es un concepto cuestionable, pues implica sostener que las personas se refugian en figuras legales y lícitas, para no pagar impuestos; y continúa diciendo: las personas sólo están obligadas a pagar los impuestos que establece la ley y si se sujetan a ésta, nada adeudan, la elusión sería un juicio de valor a la ley vigente, consistente en que las personas no pagarían los tributos que el Servicio de Impuestos Internos estima que tendrían que pagar”.⁴⁵
- F. Enrique Krauss, entonces diputado: “...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

⁴⁰ SEMINARIO Elusión y Delitos Tributarios en el Nuevo Proceso Penal (2005, Santiago, Chile). Universidad del Desarrollo. (El contenido ha sido ampliado).

⁴¹ GIULIANI FONRUGE, Carlos. Derecho Financiero. Editorial De Palma, Buenos Aires, Argentina, 1965.

⁴² JARACH, Dino. El Hecho Imponible. Editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires, Argentina, 1999.

⁴³ Sesión número 32 de la Cámara de Diputados, de fecha 9 de enero de 2001, futura Ley N° 19.738. en representación del Colegio de Contadores.

⁴⁴ SIERRA MEJIA, Hernando: ob. cit., p. 193.

⁴⁵ Sesión número 32 de la Cámara de Diputados, de fecha 9 de enero de 2001, futura Ley N° 19.738. Abogado en representación del Instituto Libertad y Desarrollo.

suponer que el país está conformado por un conjunto de masoquistas que se sentirían felices de pagar impuestos (...) de manera que confundir elusión con evasión me parece un problema conceptual negativo, más allá de la temática exclusivamente semántica...”.⁴⁶

G. Diputado Pablo Lorenzini: “Siempre he aceptado que la elusión es permitida. Si se practica es porque alguien se aprovecha de 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...”.⁴⁷

H. Nuestra Excelentísima Corte Suprema: “El Servicio confunde dos conceptos jurídicos: 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 herramientas al contribuyente, para pagar menos impuestos legítimamente”.⁴⁸

Existe además, una fracción de la doctrina que estima a la elusión como un hecho ilícito, se destacan:

A. Héctor Villegas: “Se trata de una conducta antijurídica, consistente en eludir la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes, cuyo único propósito es la evasión”.⁴⁹

B. Heinrich Wilhelm: “En la elusión el sujeto hace que no nazca la obligación tributaria, mediante un comportamiento no establecido y fiscalmente irrelevante, pero que garantiza la obtención del mismo resultado económico que se habría alcanzado con el presupuesto del impuesto, se actúa con abuso o fraude de ley”.⁵⁰

C. Norberto Rivas: “La elusión es toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como finalidad evitar el nacimiento de una obligación tributaria, valiéndose para

⁴⁶ Esta fue la perspectiva sostenida, en general, por el Parlamento chileno con ocasión de la discusión del susodicho proyecto de ley en la sesión número 33, de fecha 10 de enero de 2001.

⁴⁷ Sesión número 33 de la Cámara de Diputados, de fecha 10 de enero de 2001, futura Ley N° 19.738.

⁴⁸ Considerando 18 de la sentencia, de fecha 28 de enero de 2003, pronunciada en autos Rol N° 4.038-2001. Redacción del Ministro Sr. Ricardo Gálvez Blanco.

⁴⁹ VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1992.

⁵⁰ WILHELM, Heinrich. El Ahorro del Impuesto, la Elusión Fiscal y la Evasión, Tratado de Derecho Tributario. Editorial Temis S.A., Bogotá, Colombia, 2001.

ello de fraude de ley, abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito que no constituya infracción o delito”.⁵¹

- D. El Director del S.I.I, Juan Toro Rivera: “El ejecutivo desea limitar la deducción de las pérdidas de las utilidades en las reorganizaciones empresariales que se efectúen solo con fines tributarios, para eludir el pago de impuestos. Se desea evitar que se transen “cascarones” de empresas”.⁵²

Estas posturas cismáticas, a nuestro parecer, están más cercanas a un juicio de valor, dando una opinión respecto a lo que consideran reprochable ética o moralmente, más que tomar en consideración si la elusión implica o no obligatoriedad jurídica.

Es necesario destacar que en la elusión, en ningún caso se da simulación, ya que en la primera la voluntad real coincide con la declarada. El resultado buscado y obtenido por el contribuyente en la operación ejercitada, es el que normalmente corresponde al negocio realizado. Por el contrario, la simulación supone siempre la existencia de dos voluntades, una declarada y otra real.⁵³

Ahora bien, según Franco Brzovic González, comentando el fallo recién expuesto (cita 48), señala que: “La Corte repudia que el Servicio presuponga intenciones reñidas con la ética, pues en esta planificación tributaria, lo que ha hecho el contribuyente es solamente actuar conforme a la normativa legal vigente para lograr una mayor eficiencia tributaria”.⁵⁴

En virtud de los hechos complejos que analizamos en este caso, creemos substancial el combate de ideas y valoraciones, dado que las exigencias sociales no son estáticas sino esencialmente dinámicas, “pero es evidentemente cierto que todo este material prejurídico sólo adquiere el sello de la juridicidad, y por consiguiente se torna obligatorio y exigible dentro de un Estado de Derecho, en cuanto deviene como la expresión formal del órgano constitucionalmente habilitado para hacerlo”⁵⁵. Vale decir, consagrando el legislador expresamente medidas antielusivas u operaciones no permitidas tributariamente.

⁵¹ RIVAS, Norberto. Planificación Tributaria. Editorial Magrill Limitada, Santiago, 2000.

⁵² Sesión número 32, de la Cámara de Diputados, de fecha 9 de enero de 2001, futura Ley 19.738.

⁵³ PALOMINOS OLIVARES, Rodrigo, SCHARFSTEIN LEVY, Ariel A. Delitos Tributarios, Adecuación Típica del Artículo 97 del Código Tributario. Memoria de Grado, Universidad de Chile.

⁵⁴ BRZOVIC GONZALEZ, Franco. Jurisprudencia. Revista de Derecho de la Universidad Finis Terrae, Año VII. N° 7-2003. p 363.

⁵⁵ FIERRO, Guillermo. Legalidad y Retroactividad de las Normas Penales. Editorial Hamurabbi, Buenos Aires, Argentina, 2003. p. 19.

Es la ley la única regla que nos define que conducta es -o no- reprochable, con independencia de la calificación que ésta merezca según el orden moral; sólo la ley decide aun con sus simplificaciones o tosquedades, cuando una actuación es punible.⁵⁶

Respondiendo equitativamente a las interrogantes y cuestión principal de este trabajo, tomando en cuenta las diversas construcciones dogmáticas que el concepto de elusión tiene, tomamos posición y entendemos a ésta como un hecho lícito que se configura dentro del marco legal establecido en virtud de la doctrina mayoritaria nacional, el derecho comparado, la posición del Colegio de Contadores, y en definitiva el postulado categórico y concluyente de nuestra Excelentísima Corte Suprema.

Habida consideración de lo anterior, constituye mérito probatorio suficiente para determinar que Vital S.A., como contribuyente, ha estado siendo indebidamente perseguida por el S.I.I.; estimamos que la empresa se condujo en base a un criterio elusivo o de optimización impositiva -y no evasivo como postula el S.I.I.- siempre sujeta a la ley vigente al no constatar el hecho gravado, utilizando medios lícitos y penalmente irreprochables.

No existe antecedente legal ni jurisprudencial por la cual la Administración califique la elusión como fraudulenta, y así condenar el pago de aquello que no se adeuda. El S.I.I. asimila elusión con evasión, por lo tanto, la pregunta atingente dirigida al S.I.I. será: ¿Es legítimo obtener la menor tributación dentro del ordenamiento jurídico?

Afirmamos, y no existe debate alguno al respecto, que en la nueva Ley N° 19.738 se restringió el beneficio. A partir de junio del 2001, sólo se pueden rebajar las pérdidas obtenidas por empresas relacionadas y del mismo rubro, que no hayan cambiado de dueño o de giro dentro del año anterior y un año después de la fusión. En la práctica, lo que antes era elusión, ahora es evasión.

Vital S.A. procedió en el ejercicio de un derecho, legalmente refugiado en una figura lícita como es el artículo 31 N° 3 de la Ley de Impuesto a la Renta antes de su modificación. En consecuencia, aplicar una pena vulneraria el Estado de Derecho que no es sino la autolimitación del Estado en la aplicación de la potestad penal, según el principio “no hay crimen o delito sin ley”.

En esta lógica, estamos fuera del ámbito de la normativa penal, ya que “un hecho sólo se puede castigar si la punibilidad está legalmente determinada antes de que se cometa el hecho”.⁵⁷

⁵⁶ RODRIGUEZ DEVESA. Curso de Derecho Penal Español, Parte General. Madrid, España, 1979.

⁵⁷ ROXIN, Claus: ob. cit., p. 137.

Si el Director del S.I.I., amparado en una fracción menor de la doctrina, desea limitar la deducción de pérdidas a las utilidades para evitar que se transen “cascarones” de empresas, y así reprimir el ahorro tributario, dicho sentir sería jurídicamente reprochable bajo el imperio de la nueva ley N° 19.738 que reprima el hecho al momento de cometido.

Claus Roxin, expone: “Por mucho que una conducta sea en alto grado socialmente nociva y reveladora de necesidad de pena, el Estado sólo podrá tomarla como motivo de sanciones jurídico-penales si antes lo ha advertido expresamente en la ley”.⁵⁸

3.3. CONFLICTO DE BIENES JURIDICOS EN LA ELUSION

En vista de lo mencionado, la pregunta que indudablemente surge al instante es si aquellos ahorros fiscales lícitos, están respetando las reglas del juego en igualdad jurídica frente a otros contribuyentes.

En doctrina, no existe convenio sobre el modo de zanjar la pugna de bienes jurídicos de jerarquía constitucional que se genera en la elusión: legalidad versus igualdad⁵⁹ tributaria.

En relación con el principio de legalidad, Navarro Coelho: “...este principio, en particular, incluye dos connotaciones relevantes. La primera es 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 de responsabilidades, prevalece la tesis de la minimización de los costos y maximización de los resultados. La segunda connotación del principio de legalidad 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...”.⁶⁰

La Corte Suprema de los EE.UU. ha dicho al respecto: “Cualquiera puede arreglar sus asuntos de tal modo que su impuesto sea lo más reducido posible; no está obligado a elegir

⁵⁸ ROXIN, Claus: ob. cit., p. 137.

⁵⁹ 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 publicas. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos” (artículo 19 N° 20 C.P.E).

⁶⁰ NAVARRO COELHO, Sacha Calmon: ob. cit., p. 1.457.

la formula más productiva para la Tesorería; ni aun existe el deber patriótico de elevar sus propios impuestos”.⁶¹

En igual dirección se ha pronunciado el Tribunal Federal de Suiza, al decir: “Indudablemente toda persona es libre de dirigir su actividad económica de manera tal que deba pagar el menor impuesto posible y elegir, entre las formas jurídicas que se le ofrecen, aquella que entraña la carga fiscal menos onerosa”.⁶²

La Corte Suprema de Argentina, se ha manifestado en la misma línea, diciendo que: “No es reprobable el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal”.⁶³

En la misma forma que la Constitución Política del Estado manda que los tributos sólo pueden ser establecidos por ley, prescribe que esa ley debe asegurar la igual repartición de la carga tributaria para aquellas personas que se encuentren en similar situación, es decir, que integren un conjunto formado “justo y racionalmente”. Debiendo acudir, por igual, al sostenimiento del Estado.

El legislador, al establecer un impuesto, podrá consagrar un tratamiento desigualitario en caso que así lo requiera la promoción del bien común. La literatura tributaria plantea que no se trata, por tanto, de una igualdad absoluta sino relativa, pues la Constitución Política del Estado permite al legislador discriminar y enunciar diferencias basadas en la razón y ajenas a toda arbitrariedad, de ahí la elaboración de franquicias y exenciones, por ley. Radovic Schoepen⁶⁴ aclara: “se busca la igualdad de tratamiento frente a la igualdad de situaciones o circunstancias”.

Lo anterior significa que, el desacuerdo entre el principio de legalidad y la seguridad jurídica, por una parte, y el de igualdad tributaria por otra, se resuelve a favor de los primeros en desmedro del segundo.

Creemos que la transacción efectuada por Vital S.A. ha ordenado su actividad conforme a la ley y a una finalidad empresarial perfectamente deseable y justificada. Como

⁶¹ “Gregory vs. Helvering”, 293 U.S. (1935) 465. Citado por GIULIANI FONRUGE, Carlos. Derecho Financiero, Obra actualizada por Navarrine y Asorey, Volumen II, 6ª Edición, De Palma, 1997. p. 745.

⁶² “Revue de Droit Administratif et de Droit Fiscal”, 1951. p. 180 y 181. Citado por GIULIANI FONRUGE, Carlos: ob. cit., p. 745.

⁶³ (CSJN, Fallos 241:210). Citado por KOBYLANSKY, Marcela C. El Principio de la Realidad Económica y la Elusión Fiscal. Revista Criterios Tributarios, año XIV, Nº 132/133, 1999. p. 11.

⁶⁴ RADOVIC SCHOEPEN, Ángela. Sistema Sancionatorio Tributario, Infracciones y Delitos. Editorial Jurídica de Chile, 1994. p. 27.

entidad económicamente organizada tiene como su más importante objetivo maximizar utilidades y minimizar costos. Precisamente, la eficiencia desplegada por la susodicha apunta a la rebaja del costo tributario.

Una visión refractaria a la anterior, presume que los contribuyentes no tienen derecho a desarrollar con libertad actividades económicas orientadas en las distintas etapas del ciclo económico y general. En nuestra opinión, esta última visión es restrictiva, dado que en la elusión se conjugan armoniosamente las leyes de las personas con las leyes económicas. Se toman en cuenta las medidas del marco jurídico y se celebran operaciones mercantiles o financieras según los efectos económicos de sus normas legales.

Esto implica abordar ambas esferas preceptivas de manera interdisciplinaria, de lo contrario, estaríamos demandando, que el principio de juridicidad que tiene su vector económico en el artículo 19 N° 21 de la Constitución Política del Estado, a saber: “El derecho a desarrollar cualquier actividad económica que no sea contraria a la moral, al orden público o a la seguridad nacional, **respetando las normas legales que la regulan**” se encontraría filosóficamente errado desde sus inicios.

Ciertamente en razón de lo expuesto, seguros estamos que no existe ánimo defraudatorio alguno por parte de Vital S.A., dado que las decisiones económicas tomadas se encuentran en total consonancia con los delineamientos de nuestro ordenamiento constitucional y legal.

García Belsunce, por su parte afirma: “Ni el contenido económico del derecho tributario, ni su reconocida autonomía, ni la aplicación más estricta del principio de igualdad impositiva que exige igual tratamiento a quienes estén en igualdad de situaciones, (fundamento de las teorías fiscalistas para destruir las formas jurídicas que permiten eludir el impuesto a aquellos que saben elegir mejor las formas jurídicas), pueden convertir en ilícita la actitud del contribuyente que ha elegido formas o estructuras jurídicas adecuadas para configurar sus actos económicos, por vías más ventajosas que otras frente al aspecto de la tributación. En todo caso, habrá un vacío de la ley tributaria que no ha sabido acompañar la dinámica de la vida económica y jurídica al dejar escapar situaciones o hechos que debieran ser gravables”.⁶⁵

La elusión, desde este enfoque, se configura por “laguna legal”, y que por lo mismo sólo puede ser reprimida por el legislador. Éste podrá reaccionar a través de diversos medios:

⁶⁵ GARCIA BELSUNCE, Horacio. La Influencia de la Ley Fiscal sobre los Contratos, Temas de Derecho Tributario. Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1982. p. 264.

1. Otorgamiento de facultades de interpretación económica del derecho tributario. Ejemplo: “legítima razón de negocios” del artículo 64 del Código Tributario, que trata sobre las facultades de tasar del S.I.I., y que algunos la consideran como una forma de elusión sancionable.
2. Las presunciones.
3. Las ficciones.
4. Cláusulas antielusivas que pueden ser generales o especiales, a modo de ejemplo:
 - a) Generales: Ej. Artículo 6.4 del Código Civil español: los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se consideraran ejecutados en fraude de ley y no impedirán la aplicación de la norma que se hubiera tratado de eludir.
 - b) Especiales: vale decir, dictadas con el objeto de tapar un presunto espacio de evasión, detectado por el Servicio: en nuestro derecho, por ejemplo, la modificación al régimen de depreciación acelerada a nivel de dueño de empresa. (Ley N° 19.738)

Sin perjuicio de lo anterior, es necesario destacar que el Derecho Tributario es una rama del Derecho Público, así, su interpretación es estricta o restringida y el principio de legalidad representa un límite a la interpretación. Como resultado, en Chile no existe una norma antielusiva general, ni interpretación económica del derecho tributario, tampoco rige el principio de la sustancia sobre la forma, ni la posibilidad de recalificar como un solo acto la realización de un conjunto de actos jurídicos distintos según la denominada “*step transaction doctrine*” del Common Law de Estados Unidos o del Reino Unido.

4. INTERPRETACION EXTENSIVA DEL HECHO IMPONIBLE

En términos simples, el legislador, en reacción a conductas elusivas, no faculta al intérprete a guiarse por una interpretación extensiva,⁶⁶ o mejor dicho, mediante la analogía integradora.⁶⁷

En palabras del profesor Streeter: “El intérprete no puede darle al hecho imponible una significación ni una extensión diferentes a la que le acuerda el ordenamiento jurídico.

⁶⁶ Interpretación extensiva es aquella que le da un alcance al precepto mayor de la que se desprende de su letra.

⁶⁷ Aunque exista el mismo resultado económico, no se puede por analogía hacer aplicable un tributo a aquello no cubierto por el presupuesto legal. Los autores argumentan que los tributos son por mandato constitucional, ex lege, lo que significa descartar de plano la “interpretación analógica”.

La solución no está en deformar el concepto de compraventa, 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 imposables de acuerdo a principios de correcta técnica jurídica y, sobre todo, respeten el concepto unitario del derecho...”.⁶⁸

La Excelentísima Corte Suprema ha mantenido intacta la doctrina que la ley tributaria, que establece el impuesto, es de interpretación estricta y restringida. Al efecto, Ducci Claro señala: “Una jurisprudencia aún más abundante se haya respecto a las leyes tributarias estableciendo en una forma reiterada que ellas no permiten interpretación extensiva”.⁶⁹

La Corte de Apelaciones de Santiago ha señalado que los tribunales se encuentran facultados para prescindir del acto administrativo que estimen ilegal.⁷⁰ En sentencia de 30 de mayo de 1951,⁷¹ la Excma. Corte Suprema afirmó la doctrina de que un Decreto Supremo no puede ampliar las hipótesis de aplicación o hecho gravado de un determinado tributo a otras materias no contenidas precisamente en la ley. Un fallo aún más antiguo, dictado por igual tribunal,⁷² en casación en el fondo, el 28 de noviembre de 1928, señala que no procede que la autoridad administrativa amplíe el monto de un tributo más allá de lo previsto por la ley. Dicho criterio fue ratificado en el fallo de la Excelentísima Corte Suprema, de fecha 3 de noviembre de 1960,⁷³ en cuanto a que la potestad reglamentaria debe ejercerse sin ampliar el marco legal.

En concordancia con lo expuesto, el Director del S.I.I., en uso de las facultades del artículo 6º del Código Tributario⁷⁴, establece en el oficio N° 3.604, de fecha 29 de julio de 2004, que en materia tributaria no es procedente efectuar interpretaciones amplias o

⁶⁸ STREETER, Jorge. La Interpretación de la Ley Tributaria. Revista de Derecho Económico Universidad de Chile, año VI. N° 21 y 22, octubre 1967 - marzo 1968. p. 39.

⁶⁹ DUCCI CLARO, Carlos. La Interpretación Jurídica. Editorial Jurídica de Chile, 1989. p. 65.

⁷⁰ Gaceta Jurídica número 40, “Industria Metalúrgica Durocrom S.A. con S.I.I.”, p. 111 y ss, Corte de Apelaciones de Santiago, 1983.

⁷¹ REVISTA DE DERECHO Y JURISPRUDENCIA, TOMO XLVIII, sección primera, segunda parte, p. 149.

⁷² REVISTA DE DERECHO Y JURISPRUDENCIA, TOMO XXVIII, sección segunda, segunda parte, p. 58.

⁷³ REVISTA DE DERECHO Y JURISPRUDENCIA, TOMO LVII, sección primera, segunda parte, p. 305.

⁷⁴ Artículo 6º, letra A, número 1 del Código Tributario contiene la facultad del Director Nacional del S.I.I. para: “interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos. A su vez, el número 2 faculta al Director a: “Absolver las consultas que sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias le formulen los funcionarios del Servicio, por conducto regular, o las autoridades”. Los pronunciamientos a estas consultas pueden transformarse en circulares o instrucciones, y oficios o dictámenes que sirvan para conocimiento de los funcionarios del S.I.I. y de los contribuyentes.

extensivas de una norma para su aplicación a otras situaciones que no correspondan precisamente a las previstas por la misma ley.

Conforme a los antecedentes del estudio, el fundamento legal que sustenta la querrela del S.I.I., lo constituye el artículo 97 N° 4 del Código Tributario, norma legal a la que se le ha dado una errada e improcedente interpretación ampliando la hipótesis de aplicación o hecho gravado del tributo -comprendido en la Ley N° 19.738 que modifica el artículo 31 N° 3 de la Ley de la Renta- a otras materias no contenidas precisamente en la ley, extendiendo la potestad reglamentaria el marco legal preestablecido.

En consecuencia, estimamos que el querrellado actuó legítimamente conforme a la normativa vigente a la fecha, y, que el S.I.I. se ha extralimitado en la hermenéutica que le corresponde, al interpretar las normas fiscales relativas al caso fuera del campo jurídico vigente al momento de la operación.

TERCERA PARTE

DELITO TRIBUTARIO O CONDUCTA INFRACCIONAL POR PARTE DE VITAL S.A.

1. LA EVASION COMO RESISTENCIA ILEGAL ANTE EL IMPUESTO

Sin perjuicio de lo anterior, sostenemos que no todo comportamiento o cualquier medio, puede ser aceptado para evitar el impuesto o disminuir su cuantía. El ordenamiento, no puede permanecer impávido frente a cualquier acción de los contribuyentes en orden a dejar de pagar los impuestos que les corresponden, puesto que es un presupuesto obligado y necesario de justicia tributaria.

En la Ley de Impuesto a la Renta, encontramos diversas disposiciones que intentan impedir una menor tributación, por medios ilícitos, veamos algunos ejemplos:

1. Rechazo a la deducción de gastos no necesarios para producir la renta, artículo 31, inciso 1º y, gastos rechazados del artículo 33 N° 1, Ley de Impuesto a la Renta. Ejemplo: Casos de las letras b) y f).
2. La tributación de los préstamos a los socios, artículo 21, Ley de Impuesto a la Renta.
3. Venta de bien de activo fijo, artículo 8, letra m), del Decreto Ley N° 825, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

La evasión será siempre una reacción ante el impuesto que infringe la ley, por lo que no es posible hablar de “evasión lícita”⁷⁵. Amorós señala: “La evasión en esta acepción nunca puede ser jurídica o legal, ya que es de su esencia el aparecer como procedimiento ilícito dejando de satisfacer el impuesto”⁷⁶. Por ello es que se ha definido la evasión como: “El incumplimiento parcial o total de la obligación tributaria, sea cual fuere el medio empleado para tal fin”⁷⁷.

⁷⁵ El autor García Escobar estima que, aún cuando podemos estar de acuerdo en que existen conductas a través de las que se puede lícitamente rebajar el monto de la obligación tributaria o, incluso, hacerla desaparecer, considera que existe un error semántico al hablar de Evasión Lícita. En efecto, la esencia de ésta es su ilicitud, por el sólo hecho de señalarla se está haciendo mención a una conducta reprochable a ojos de la ley. Por ello es que parece más propio hablar de elusión (si se la estima como lícita) o de planificación tributaria. UGALDE PRIETO, Rodrigo, GARCIA ESCOBAR, Jaime. Curso sobre Delitos e Infracciones Tributarias. Editorial LexisNexis, Santiago, Chile, 2005. p. 7.

⁷⁶ AMOROS, Narciso: ob. cit., p. 598.

⁷⁷ SIERRA MEJIA, Hernando: ob. cit., p. 205.

Dino Jarach deja en claro: “Llamamos evasión fiscal al fenómeno jurídico que consiste en que el contribuyente evita un impuesto aunque substancialmente se verifique para él el hecho imponible”.⁷⁸

La evasión es más amplia que la noción de fraude o delito tributario; evadir es simplemente el no cumplimiento de la obligación tributaria en la medida legal, cualquiera sea la razón, por ignorancia o incluso si el contribuyente procedió de buena fe. Pero no toda conducta evasiva puede calificarse de fraude tributario.

El común denominador de fraude o delito tributario será, en nuestro ordenamiento jurídico, el obrar “malicioso” del sujeto con el objeto de burlar el impuesto. Si un contribuyente de primera categoría se convierte en deudor, como consecuencia de una renta obtenida conforme a alguno de los numerales del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta, y cuya declaración se presenta incompleta o errónea no cumpliendo los requisitos legales o reglamentarios necesarios, y en definitiva no paga el impuesto, habrá evadido el impuesto, pero si no concurre la “malicia” que exige el artículo 97 N° 4 del Código Tributario, no habrá cometido delito alguno.

La expresión “maliciosamente” requiere dolo directo y no se satisface con culpa ni con dolo eventual. Es decir, una conducta evasiva únicamente será penalmente reprochable si está formal y expresamente tipificada como delito. La autoridad fiscal, argumenta que la transacción de pérdidas tributarias de O’Higgins S.A., absorbentes de utilidades de Vital S.A., evitó impuestos infringiendo la ley, teniendo como único interés la evasión “maliciosa” de sus obligaciones tributarias. Descarta, por tanto, y esta es nuestra tesis, una contravención administrativa por culpa, ignorancia o buena fe, en razón del artículo 97 N° 3 del código tributario.

En las secciones siguientes, examinaremos si efectivamente el S.I.I. actúa correctamente en su apreciación del hecho imponible y conforme a esto, determinaremos si existe la malicia necesaria para calificar el convenio económico alcanzado como fraude tributario.

Observaremos, siempre desde un punto de vista tributarista, tal como lo hemos hecho a lo largo de esta tesis, si para sancionar una infracción tributaria ¿es necesario que concurra un comportamiento doloso o basta la simple negligencia?, ¿En que medida el error excluye la culpabilidad del infractor? y, ¿A quien corresponde la prueba de la culpabilidad?. Vamos a intentar exponer breve, pero sistemáticamente, alguno de los problemas más relevantes en torno a la culpabilidad tributaria que pudo haber incidido en la transacción efectuada por Vital S.A.

⁷⁸ JARACH, Dino. El Hecho Imponible. Abeledo Perrot, 2º. Ed. 1971. p. 131.

2. *ILICITOS TRIBUTARIOS*

Algunos autores entienden por delito tributario como toda aquella contravención a la ley que va en perjuicio del interés financiero del ente público. En esta dirección, Carano Donvito, postula: “El delito fiscal es el acto de una persona contrario a la ley, por medio del cual se viola las disposiciones legales de control”.⁷⁹ Por su parte, Dematteis: “El delito tributario es la conducta voluntaria, positiva o negativa, que ocasiona un evento lesivo o peligroso para los intereses del Estado”.⁸⁰

Es necesario resaltar, que el delito tributario así definido no otorga distinción respecto a la infracción tributaria, dando estos autores una enunciación no del todo precisa. Los incumplimientos de la ley tributaria pueden clasificarse en dos grandes categorías. La infracción tributaria es una violación a una norma tributaria que lleva únicamente sanción pecuniaria o civil y su aplicación corresponde a la Administración. Dumay Peña⁸¹ complementa que, un elemento determinante en la distinción es el dolo o malicia, que es esencial en el delito, en oposición a la simple culpa o negligencia que sería suficiente para configurar la infracción.

Ampliando la cota, el delito tributario, en cambio, es toda acción que importe violación de una norma tributaria, para la cual esté prevista una sanción mixta (pecuniaria y corporal) y que requiere el componente dolo o malicia, correspondiendo su juzgamiento a los tribunales de justicia.

Conforme a los postulados del S.I.I.: “toda violación dolosa de normas legales impositivas sancionadas con pena corporal, constituye delito tributario”; distinguiendo de “aquellas infracciones para las cuales la ley no ha contemplado pena corporal, no deben ser consideradas delitos y serán investigadas y sancionadas de acuerdo con los procedimientos generales y por las respectivas oficinas del Servicio”⁸², en clara alusión a lo que se entiende por infracciones tributarias.

Creemos que, las diferencias en la severidad de la sanción y en su aplicación, radican en el mayor o menor propósito de evadir impuestos, y en el mayor o menor perjuicio fiscal que la conducta produzca.

⁷⁹ DONVITO, Carano. Citado por VIVEROS VARELA, Marcela Paz y RAMIREZ CHACON, Edmundo. Análisis Jurídico, Doctrinario y Jurisprudencial del Delito Tributario. Memoria de Grado, Universidad Católica de Chile, 1995. p. 23.

⁸⁰ DEMATTEIS. Citado por DUMAY PEÑA, Alejandro. El Delito Tributario. Ediciones Samver, sin fecha. p. 75.

⁸¹ DUMAY PEÑA, Alejandro: ob. cit., p. 51.

⁸² Boletín S.I.I. de Chile, N° 322, año XXVII. p. 14.383.

De estas definiciones se deriva que, entre delito e infracción tributaria hay una diferencia de grado. Primero, la **sanción**, dado que lo infraccional tributario exige sanciones de carácter pecuniario: multas y clausura, mientras que, los delitos tributarios conllevan penas corporales y económicas. Segundo, el **tribunal que aplica la sanción**⁸³, en el caso de las infracciones tributarias será la Administración Tributaria (S.I.I.), de acuerdo a los procedimientos sancionatorios establecidos en nuestro Código Tributario. En tanto, para los delitos tributarios, sólo los tribunales ordinarios de justicia en materia penal, podrán aplicar penas privativas de libertad.⁸⁴

La legislación tributaria estipula una pauta de distinción formal. Del análisis del artículo 97 del Código Tributario, se distinguen dos tipos de violaciones a las disposiciones tributarias. Los números 4, 5, 8, 9, 12, 13 y 14, describen hechos de naturaleza delictual, castigándolos con sanción pecuniaria y corporal. En tanto, los números 1, 2, 3, 6, 7, 10, 11, 15 y 16 del mismo artículo, tipifican meras infracciones o contravenciones administrativas, a las que el legislador impuso solamente sanciones pecuniarias.

Nuestro Código Tributario, ante una infracción dolosa, entrega al Director del S.I.I. la facultad de decidir entre ejercitar la acción penal o la aplicación de la sanción pecuniaria por el procedimiento administrativo. De este modo, el número 3 del artículo 97 del Código Tributario sanciona como infracción: “la declaración incompleta o errónea” y el número 4, inciso 1º, de la misma disposición sanciona, como delito: “las declaraciones maliciosamente incompletas”. Por su parte, el inciso 2º del artículo 162 del mismo cuerpo legal señala: “Si la infracción estuviera sancionada con multa y pena corporal, quedará al libre arbitrio del Director interponer, sin más trámite, la correspondiente denuncia o querrela. Si no se dedujera querrela o denuncia, la sanción pecuniaria será aplicada con arreglo al procedimiento general establecido en el artículo 161”.

En vista del planteamiento formulado, no es impedimento alguno el hecho de que ciertas infracciones revistan el carácter de delito, en aquellos casos en que se ha introducido una actitud dolosa de parte del contribuyente infractor. Por lo tanto, el contraste entre infracción y delito tributario descansa, en definitiva, en la sanción que el Director del S.I.I. considere pertinente aplicar al infractor.

⁸³ Artículo 105, inciso 1º del Código Tributario: “Las sanciones pecuniarias serán aplicadas por el Servicio de acuerdo con el procedimiento que corresponda del Libro Tercero, excepto en aquellos casos en que de conformidad al presente Código sean de la competencia de la justicia ordinaria”. Artículo 162, inciso 5º del mismo cuerpo legal: “será competente para conocer de los juicios por delitos tributarios sancionados con pena corporal, el Juez del Crimen de Mayor Cuantía de cualesquiera de los domicilios del infractor”.

⁸⁴ En igual sentido véase REVISTA DE DERECHO Y JURISPRUDENCIA, TOMO XC, sección primera y segunda, p. 19.

Respecto al caso concreto en estudio, el Director del Servicio de Impuestos Internos en uso de la facultad de opción, ejercita la acción penal tributaria, al interponer querrela contra Vital S.A., desechando por tanto, aplicar una multa por infracción conforme a los procedimientos administrativos y, valer sus pretensiones con arreglo al procedimiento general establecido en el artículo 161 del Código Tributario.

El Director, estimó que la empresa obró guiada por una intención “maliciosa”, y no debido a otra causa que no importe tal ánimo, como la mera culpa, la buena fe, o por error en la interpretación de la norma tributaria. En consecuencia, deduce querrela contra Vital S.A. por fraude a la ley tributaria, según el artículo 97 N° 4, inciso 1° -este artículo nos da una definición legal, mediante la cual si se reúnen los elementos que ésta contiene, se configura el delito tributario⁸⁵del Código Tributario- en razón de que la transacción amonestada procedió mediante: “...el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a (...) burlar el impuesto”.⁸⁶

3. DELITO TRIBUTARIO

ARTICULO 97, N° 4, INCISO 1° DEL CODIGO TRIBUTARIO: ANALISIS SEGUN QUERRELLA DEL S.I.I.

En la imposibilidad de prever todas las situaciones posibles, el código creó mediante el artículo 97 N° 4, un tipo genérico y residual para abarcar con ella todas las posibles conductas dolosas, que tengan por objeto evadir tributos.

El mencionado artículo, en el numeral e inciso que analizamos, termina dando una regla general en los siguientes términos: “o el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto”.

⁸⁵ El Código Tributario y parte de nuestra doctrina entiende en este artículo al delito tributario como una forma de defraudación, al igual que la estafa, la apropiación indebida y otros delitos similares. Véase HERMOSILLA OSORIO, Juan Pablo. Los Delitos Tributarios del Artículo 97 N° 4 del Código Tributario, Ensayo de una Interpretación Dogmática. Memoria de Grado, Universidad Católica de Chile, 1983. p. 21.

⁸⁶ Artículo 97, N° 4, inciso 1° del Código Tributario: Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda o 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, la adulteración de balances o inventarios o la presentación de éstos dolosamente falseados, el uso de boletas, notas de débito, notas de crédito o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores, o el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo.

En consecuencia, estamos explorando un “tipo penal abierto”,⁸⁷ el cual contempla una tipificación indeterminada, tratándose de englobar genéricamente todas las conductas dolosas que tuvieren por objeto evadir impuestos.

En palabras de la Corte Suprema de Justicia: “El tipo penal del artículo 97º N° 4 es un tipo penal abierto, desde que no contempla expresamente qué tipos de impuestos pueden resultar burlados, debiéndose recurrir entonces a las distintas leyes impositivas para completarlo”.⁸⁸

No pecando de inopia respecto al conocimiento de nuestro ordenamiento jurídico y las instituciones que derivan de éste, pretendemos modestamente con este análisis corregir el razonamiento parcelado en que tropezó el S.I.I. al deducir querrela basado en los artículos (97, N° 4, inciso 1º del Código Tributario y 31 N° 3 de la Ley de la Renta modificado por la Ley N° 19.738).

En orden a lo anterior, la Ley contra la Evasión Tributaria, modifica al número 3 del artículo 31 de la Ley de la Renta, procurando frenar así las transacciones y utilización de empresas con pérdidas (no existiendo una justa causa de negocios), para lograr devoluciones o imputaciones contra utilidades tributables; limitando dichas transacciones únicamente a reorganizaciones empresariales dentro de un idéntico grupo, o que la transacción tenga por finalidad adquirir un negocio en movimiento.

Comprendemos que, explorando en su conjunto el marco legal atingente, la postura del S.I.I. es controvertible, ya que de los antecedentes obrantes no se desprende una irregularidad susceptible de ser sancionada con pena corporal, según infracción del artículo 97 N° 4, inciso 1º, del Código Tributario, al invocarse a favor de Vital S.A. el beneficio legal, entonces vigente, del artículo 31 N° 3 de la Ley de la Renta, del cual la recurrida es acreedora.

Al respecto, la sentencia de la Excelentísima Corte Suprema, de fecha 12 de agosto de 1998, señala que: “La sentencia habría incurrido en error de derecho, derivados de la infracción de los artículos 31 N° 3 de la Ley de Impuesto a la Renta, 6º del Código Tributario, 19, 20, 23 y 24 del Código Civil, en relación a que el artículo 31 N° 3 dispone que en el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas, el Impuesto de Primera Categoría pagado sobre esas utilidades se considera como pago

⁸⁷ Welzel, postula que, en los tipos abiertos no se describe exhaustivamente en todos sus aspectos el objeto de la prohibición, por tanto, son figuras contrapuestas a los “tipos cerrados” que describen por regla general todos los elementos fundadores del injusto. Citado por ROXIN, Claus: ob. cit., p. 298.

⁸⁸ Sentencia, de fecha 30-09-81, fallando un recurso de casación en el fondo -expediente Albónico Valenzuela, Fernando contra S.I.I.

provisional, y queda sujeto a restitución; esta disposición no distingue si las utilidades y pérdidas se han generado o no en una misma empresa, de modo que el beneficio se debe entender otorgado por la ley a los contribuyentes que se encuentran en una u otra situación. Así, si la reclamante ha tratado como pago provisional el impuesto de primera categoría pagado por otras sociedades de las que es accionista, en la parte correspondiente a los dividendos que aquellas le distribuyeron, ha tenido derecho a tal procedimiento porque la ley no ha previsto lo contrario. Esta interpretación ha sido también establecida por la Circular N° 60, del S.I.I., que si bien data del año 1990, debe aplicarse en la especie a la hora de resolver esta reclamación, por expreso mandato del artículo 6° del Código Tributario”.

Prosigue aclarando que, “el S.I.I. ha efectuado un distingo inexistente en la norma decisoria litis, importa infringir el artículo 31 N° 3 de la Ley de Impuesto a la Renta, al dársele una interpretación que no se condice con su tenor literal y se ha restringido su alcance para favorecer al Fisco y se ha omitido considerar la equidad natural, pues se restringe el beneficio, privando de él a los contribuyentes que se encuentran en similar situación que aquellos que absorben utilidades generadas por ellos mismos con sus propias pérdidas, pretendiéndose por el contrario que no procede la restitución si las utilidades se han generado en otra empresa, no obstante que el reclamante las percibió ya gravadas con impuesto”.⁸⁹

Acreditado lo anterior, resulta contradictorio que Vital S.A. haya dirigido concientemente su acción a una finalidad defraudatoria, dado que empleo todas las facultades que contemplaba la ley en vigor al momento de la transacción.

Bernardo O’Higgins S.A. y Vital S.A. son empresas con existencia legal, las pérdidas sufridas por la primera, reflejadas en los libros de contabilidad, son reales, no ficticias, vale decir, hubo una pérdida efectiva de dinero y lo único que ha hecho Vital S.A. es darles una validez en el tiempo, conforme al artículo 31 N° 3 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Las inversiones desarrolladas por O’Higgins S.A. en algún período produjeron renta y tributaron por tal concepto. El procedimiento fue idóneo y permitido, y son los libros de contabilidad del propio contribuyente y otros documentos de naturaleza similar los que permiten avalar la sinceridad de la operación.

⁸⁹ Recurso de casación en el fondo, expediente “Compañía de Acero del Pacífico S.A. de Inversiones con Servicio de Impuestos Internos”, fecha 12.08.1998.

Ello explica las múltiples exigencias que hay respecto a tales documentos en las leyes fiscales, así como también, la severidad con que se castigan las irregularidades de que ellos puedan adolecer y, por cierto, su destrucción o inexistencia.⁹⁰

La empresa cuestionada, procedió orientada por una finalidad económica que estaba en plena concordancia con las disposiciones legales respectivas. Esto significa que no ha acaecido un daño al Estado, al no privársele a éste del legítimo derecho de percibir una determinada suma de dinero, ya que la ley vigente no lo establecía. Es decir, no se ha vulnerado el bien jurídico protegido por excelencia, en materia tributaria, que es el **Patrimonio Fiscal**⁹¹.

Lo antepuesto queda de manifiesto, en el tratamiento favorable que se le ha dado, desde el siglo pasado, a la deducción de las pérdidas del ejercicio, y en los últimos años a la recuperación del impuesto de categoría pagado por aquellas utilidades que hayan sido absorbidas por pérdidas.

Tomando en cuenta lo anterior, será eficaz apoyarnos en la *ratio legis*, cuyo soporte tiene un componente histórico liberalizador en el aprovechamiento de las pérdidas que nos transporta al texto positivo actualmente en vigor. Al efecto, cabe recordar la evolución del tratamiento de las pérdidas en nuestra legislación. La Ley N° 8.419,⁹² de 1946, reconocía sólo las pérdidas del ejercicio a que se refería el impuesto. La Ley N° 15.564,⁹³ de 1964, reconocía sólo las pérdidas del ejercicio del año y las de dos ejercicios anteriores. Esta situación se mantuvo al dictarse el Decreto Ley 824,⁹⁴ de 1974, pero después se elevó a cinco ejercicios por el Decreto Ley 1.874,⁹⁵ de 1977. El mayor avance se produjo cuando se eliminó todo límite por la Ley N° 18.293⁹⁶, de 1984, que modificó el inciso segundo del

⁹⁰ DUMAY P., Alejandro: ob. cit., p. 172.

⁹¹ En virtud de éste, concebimos al impuesto como una prestación obligatoria de carácter patrimonial que el Estado puede exigir a los particulares, en virtud de su poder de imperio, en los modos establecidos en la ley, para conseguir un ingreso con la función de financiar su gasto público. Así señala la doctrina consultada: Alejandro Dumay Peña, Carlos Giuliani Fonruge, Juan Pablo Hermosilla, Pedro Masone Parodi, Angela Radovic Schoepen, Eduardo Vallejos, entre otros.

⁹² Fecha de Publicación: 10.04.1946. FIJA TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA.

⁹³ Fecha de Publicación: 14.02.1964. MODIFICA LA LEY 5.427, SOBRE IMPUESTOS A LAS HERENCIAS Y ASIGNACIONES.

⁹⁴ Fecha de Publicación: 31.12.1974. DECRETO LEY N° 824, SOBRE IMPUESTO A LA RENTA.

⁹⁵ Fecha de Publicación: 09.08.1977. DISPONE SUPLEMENTOS Y REDUCCIONES AL PRESUPUESTO DEL SECTOR PUBLICO; CREA NUEVOS ITEM EN DICHO PRESUPUESTO Y ESTABLECE NORMAS DE CARACTER PRESUPUESTARIO, DE PERSONAL Y FINANCIERO.

⁹⁶ Fecha de Publicación: 31.01.1984. ESTABLECE DIVERSAS NORMAS SOBRE IMPUESTO A LA RENTA Y, PARA TALES EFECTOS, MODIFICA LOS DECRETOS LEYES 824, DE 1974, Y 910, DE 1975.

número 3 del artículo 3º de la Ley de la Renta. Incluso más, la Ley 18.489⁹⁷, de 1986, permite la recuperación como pago provisional del Impuesto de Primera Categoría pagado sobre utilidades absorbidas por pérdidas producidas en ejercicios posteriores. La Ley Nº 18.985,⁹⁸ de junio de 1990, mantuvo las modificaciones. La Ley Nº 19.738,⁹⁹ altera la regularidad anterior, cambiando en consecuencia, el canon codificador a partir de 19 junio de 2001.

No hay que olvidar que la ley constituye una pretensión de regular la conducta humana conforme a las valoraciones dominantes en la época. Pues bien, esta Ley 19.738 se configura conforme a una realidad del pasado que aspira a ser transformada y, de este modo, regular la realidad posterior. Pero, tengamos presente que esta ley se proyecta necesariamente a futuro. De lo contrario, perturbamos la firmeza de los grandes principios jurídicos en el tiempo, que justamente en razón de esa perdurabilidad han demostrado su grandeza y fortaleza.

Llama la atención la fragilidad de los argumentos que se utilizan por el Servicio y el hecho que en la especie de aplicarse retroactivamente, no sólo vulnera los principios de legalidad, y al mismo tiempo el principio de certeza y seguridad jurídica, fundamentos que orientan el sistema, sino que además, y lo más grave, cercena un derecho que el legislador reconoce, y que hasta ahora existía respecto de los remanentes de pérdida.

4. INSTITUCION DE LA BUENA FE TRIBUTARIA

Los accionistas de Vital S.A. al comprar las acciones de la Sociedad Bernardo O'Higgins S.A., se apegaron rigurosamente al marco legal vigente en Chile, tanto en las disposiciones legales precitadas como en los pronunciamientos del S.I.I., cuyo criterio interpretativo se definió en la Circular número 60, de fecha 07 de diciembre de 1990.¹⁰⁰

En dicha Circular, el Servicio se pronuncia claramente al interpretar la modificación al artículo 31 de la Ley de la Renta, por la Ley 18.985, utilizando la expresión "restablecimiento" del procedimiento, que permite recuperar como pago provisional al término del ejercicio, el Impuesto de Primera Categoría pagado sobre utilidades tributables que resultan absorbidas por pérdidas tributarias. Se encuentra amparada también, por la modalidad de recuperación antes mencionada, las rentas percibidas por los contribuyentes

⁹⁷ Fecha de Publicación: 04.01.1986. MODIFICA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA Y OTROS.

⁹⁸ Fecha de Publicación: 20.06.1990. ESTABLECE NORMAS SOBRE REFORMA TRIBUTARIA.

⁹⁹ De fecha 19.06.2001. Normas para combatir la evasión tributaria.

FUENTE CITAS 91-98: BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL.

¹⁰⁰ Disponible en <http://www.sii.cl>.

de otras empresas (dividendos, participaciones, etc.), respecto de los cuales se pagó el Impuesto de Primera Categoría, que resulten absorbidas en las empresas beneficiarias de tales ingresos, ya sea por saldos negativos de utilidades tributables de ejercicios anteriores o por las pérdidas tributarias obtenidas en el mismo ejercicio en que se perciben dichas rentas. El Impuesto de Primera Categoría que soportaron los referidos ingresos podrá ser recuperado por sus beneficiarios como un pago provisional al término del ejercicio.

En este sentido, resulta procedente la recuperación del Impuesto de Primera Categoría como pago provisional en razón de las utilidades absorbidas y solicitar su devolución de acuerdo a la forma establecida en el artículo 97 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Vemos que, la transacción efectuada por Vital S.A. y O'Higgins S.A. se encuadra simétricamente en las hipótesis jurídicas señaladas por el inciso 2º, del número 3, del artículo 31 de la Ley de la Renta, y la Circular Nº 60 del S.I.I., formando un todo perfectamente conexo.

El artículo 26 del Código Tributario establece una salvaguardia para el contribuyente que, de buena fe, se haya ajustado a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentada por la Dirección Nacional o las Direcciones Regionales del S.I.I., contenidas en dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones.

Artículo 26 Código Tributario: “No procederá el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de la Leyes Tributarias, sustentada por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular”.

La Dirección Nacional del Servicio, al entablar querrela, no actuó en forma ponderada respecto a una situación real y efectivamente conocida y sobre la cual se había pronunciado favorablemente en la Circular mencionada, reconociendo la total legitimidad de la absorción de utilidades propias y/o percibidas de otras empresas en que tengan participación por concepto de pérdidas tributarias, así como, la modalidad de recuperación de impuestos.

La jurisprudencia de nuestro máximo tribunal ha hecho aplicación del punto que nos ocupa al señalar, en su considerando 8º: “Que, al no declararlo así la sentencia ha incurrido en un error de derecho, pues ha pretendido dejar de aplicar el artículo 31 de la Ley de la Renta en un caso que ese precepto no excluía de su alcance; y ese error se hace inexcusable si, a la época de decidir como lo hizo la sentencia, se encontraba vigente la Circular Nº 60

del Servicio, que claramente señalaba que a casos como el de autos les era aplicable la referida disposición; ello, porque para el juez tributario era obligatoria la interpretación dada por el Director Nacional, de acuerdo al artículo 6º del código del ramo; y, para la Corte de Apelaciones, porque las razones esgrimidas por el juez a quo para eximirse de aplicar dicha circular resultan fútiles, pues no puede pretenderse que el sentido de una ley pueda variar sin que se modifique su texto” En el considerando 9º “Que el error de derecho demostrado en el recurso resulta suficiente para anular la sentencia que lo contiene, pues ha tenido influencia substancial en lo dispositivo de la misma”.¹⁰¹

La disposición contenida en el artículo 26 del Código Tributario nos interesa a todos los contribuyentes, por ser un elemento corrector de arbitrariedades manifiestas y conductas confusas, contrarias al principio fundamental de la buena fe, que el Servicio de Impuestos Internos debe respetar y promover.

Los tribunales de justicia han recogido este propósito legislativo. “El legislador, al consignar este mandato (el contenido en el artículo 26 del Código Tributario), ha pretendido sin duda asentar, primeramente, un principio de equidad y, después, dejar a cubierto de sorpresas, que se traducen en pagos capaces de desequilibrar un negocio, a todo contribuyente que, en el cumplimiento de sus deberes tributarios, se ha ceñido a las normas impartidas al respecto por el organismo que, según el Estatuto Orgánico, está encargado de la aplicación y fiscalización de los impuestos establecidos en la mayor parte de las leyes sobre contribuciones”.¹⁰²

Consideramos que el principio general de la buena fe, que inspira todo el ordenamiento jurídico, debe presumirse, y este es el criterio que acepta la jurisprudencia de nuestra Excma. Corte Suprema.¹⁰³

Nos parece, en consecuencia, que no puede ponerse en duda que existe una certeza subjetiva en Vital S.A. de que su conducta tributaria se ajusta a derecho, basada en la convicción que cumplía sus deberes tributarios, ceñido a una interpretación administrativa vigente del organismo encargado de la aplicación y fiscalización de los impuestos.

¹⁰¹ Recurso de casación en el fondo, considerando 8º y 9º, expediente “Compañía de Acero del Pacifico S.A. de Inversiones con Servicio de Impuestos Internos”, fecha 12.08.1998.

¹⁰² REVISTA DE DERECHO Y JURISPRUDENCIA, TOMO LV, sección primera, página 159.

¹⁰³ REVISTA DE DERECHO Y JURISPRUDENCIA, TOMO LVII, sección primera, página 1.

REVISTA DE DERECHO Y JURISPRUDENCIA, TOMO LIX, sección primera, página 286.

REVISTA DE DERECHO Y JURISPRUDENCIA, TOMO LII, sección primera, página 420.

REVISTA DE DERECHO Y JURISPRUDENCIA, TOMO LVI, sección primera, página 193.

REVISTA DE DERECHO Y JURISPRUDENCIA, TOMO LVIII, sección primera, página 255.

El profesor Jorge Streeter, señala que: “Si la certeza objetiva está garantizada por la legalidad de los impuestos, la certeza subjetiva se fundamenta en el convencimiento del contribuyente de que si cumple sus obligaciones tributarias en la forma que le indica la Administración financiera, no podrán luego revisarse sus declaraciones o los pagos que ha efectuado por haberse modificado el criterio de la Administración”.¹⁰⁴

Según un enfoque temporal del principio, para Jesús González Pérez: “Existe violación del principio de la buena fe, en relación al tiempo, cuando se ejerce el derecho que tiene la Administración en forma prematura, pero teniendo claro que tal ejercicio no tiene lugar antes del tiempo fijado”.¹⁰⁵

Coincidimos con el autor, en el caso en estudio es plenamente aplicable en el sentido que el negocio entre Vital S.A. y O’Higgins S.A., se cerró el 27 de Diciembre del año 2000, ostensiblemente antes de entrar en vigencia la Ley N° 19.738, de fecha 19 de junio de 2001, que restringe este tipo de transacciones.

Se ha vulnerado, sin duda, la debida gestión que es exigible y que de éste organismo se espera, al no mantener una interpretación consecuente y una aplicación uniforme de las normas tributarias. Permitiendo con el cambio de criterio esquivar o tergiversar sus obligaciones, olvidando que la garantía de la buena fe y, el sustento de la confianza forman parte esencial del tráfico jurídico.

5. INFRACCION TRIBUTARIA

ARTICULO 97, N° 3 DEL CODIGO TRIBUTARIO: ANALISIS SEGUN QUERELLA DEL S.I.I.

En la defensa del imputado se pudiere alegar que el comportamiento del contribuyente no cumple con las condiciones requeridas para configurar un delito tributario, al no concurrir un ingrediente psicológico meditado y reflexivo, orientado a una finalidad maliciosa precisamente elegida como es la de defraudar al Fisco.

En subsidio, la operación efectuada por Vital S.A., no comprende desconocer el no pago del impuesto de categoría, dado que constituye para sus beneficiarios un incremento de patrimonio, conforme al concepto de renta que define el artículo 2, N° 1, de la ley del ramo, lo que representa una inobservancia de la modalidad comisiva del artículo 97 N°

¹⁰⁴ STREETER, Jorge: ob. cit., p. 59.

¹⁰⁵ GONZALEZ PEREZ, Jesús. El Principio General de la Buena Fe en el Derecho Administrativo. Madrid, España, 1983. p. 94.

3¹⁰⁶, constituyendo, por tanto, una infracción tributaria por la declaración incompleta o errónea que resultó en un impuesto inferior al que correspondía. De modo que, aún cuando el ilícito que provocó el contribuyente Vital S.A. pudiese haber dado lugar a una acción criminal por la comisión de un delito, resulta evidente que en la especie el procedimiento sustentado, debiera fallar la concurrencia -o no- de una infracción administrativa, y no la de un delito tributario.

Artículo 97 N° 3: “La declaración incompleta o errónea, la omisión de balances o documentos anexos a la declaración o la presentación incompleta de éstos que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda, a menos que el contribuyente pruebe haber empleado la debida diligencia, con multa de cinco por ciento al veinte por ciento de las diferencias de impuesto que resultaren”.

Esta disposición destaca la precisión que debe envolver toda práctica de los contribuyentes en el pago de impuestos, ya que la equivocación o la falta de alguno de los espacios que deben ser completados en los formularios del S.I.I., pueden dar inicio a la sanción del artículo 97 N° 3.

Que una debida apreciación de los hechos establecidos en esta exposición, con miras a enmarcarlos en las descripciones legales citadas y, especialmente, en la figura infraccional reseñada, nos exige necesariamente una observación que, trascendiendo la simple realidad fáctica de la situación irregular comprobada, comprenda las connotaciones específicas que ella presenta y las circunstancias que aparecen como concomitantes a su ejecución.

Como mencionamos anteriormente (cita 7), el artículo 31 N° 3 de la Ley de Impuesto a la Renta no contiene un tratamiento que regule el Impuesto de Primera Categoría recuperado por la empresa como pago provisional. Ahora bien, dentro del esquema interpretativo dado por el Servicio en el oficio N° 1.671, de 12 de mayo de 1993, se establece una distinción del impuesto de primera categoría pagado, en virtud del pago provisional, en 2 grupos de utilidades dependiendo si son éstas generadas (1) por la propia empresa o (2) por otras, donde se tenga participación social o accionaria. Vital S.A. corresponde al segundo caso descrito.¹⁰⁷

OFICIO N° 1.671 DE 1993, DEL S.I.I.

¹⁰⁶ Artículo 97 N° 3: Cómo es posible observar, en este numeral nos encontramos ante un tipo que reúne más de un verbo rector. En primer lugar “la declaración incompleta o errónea”. El segundo verbo rector está dado por “la omisión de balances o documentos anexos a la declaración...”. Véase PALOMINOS OLIVARES, L. Rodrigo, SCHARFSTEIN LEVY, Ariel A.: ob. cit., p. 113 y 114.

¹⁰⁷ Véase ANEXO: 3. OFICIO N° 1.671. p. 56.

“En cuanto a la segunda situación, esto es, el Impuesto de Primera Categoría recuperado por utilidades provenientes de otras empresas que resultan absorbidas por pérdidas tributarias, constituye para sus beneficiarios un incremento de patrimonio, conforme al concepto de renta que define el artículo 2º, N° 1 de la ley del ramo, ya que la empresa con esta recuperación se ve beneficiada por una cantidad que no le ha implicado ningún desembolso de su parte o no está recuperando un gasto como ocurre en el caso anterior”.

“En esta situación, tal recuperación constituye un ingreso tributable que debe formar parte de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría para la aplicación del tributo de esa categoría, y por esta vía también pasa a formar parte de las utilidades tributables a registrar en el FUT afectas a Impuestos Global Complementario o Adicional, según proceda”.

De la simple lectura de los párrafos transcritos del oficio N° 1.671, es posible concluir que este ingreso producto del pago provisional por utilidades absorbidas con pérdidas tributarias, debe reconocerse en la contabilidad y, por esta vía integrar la Renta Líquida Imponible del año en que se determinan las pérdidas tributarias, esto es, sobre base devengada.

Este ingreso, constituye un aumento real de patrimonio que disminuye la pérdida tributaria determinada antes de la absorción¹⁰⁸. Es decir, a través de su incorporación a la Renta Líquida Imponible, cuya forma de determinación la encontramos en los artículos 29 al 33 de la Ley de Impuesto a la Renta, pasa a formar parte del FUT, como una renta tributable con los Impuestos Global Complementario o Adicional, en el año en que se genera la absorción de las utilidades percibidas con las pérdidas tributarias determinadas.¹⁰⁹

Clarificado lo anterior, existe un incumplimiento objetivo de Vital S.A., al haber percibido renta afecta a Impuesto de Primera Categoría, y no constatar tal aumento de patrimonio en la declaración impositiva del año tributario respectivo, configurándose tipo infraccional de naturaleza administrativa conforme al artículo 97 N° 3 del Código Tributario.

Ahora bien, lo cierto es que la trasgresión del ilícito objetivo en cuestión, exige un elemento subjetivo adicional, como es: “a menos que el contribuyente pruebe haber empleado la debida diligencia”. Esto significa que el reproche que representa la sanción

¹⁰⁸ Circular N° 17, de 1993, del S.I.I.

¹⁰⁹ CATRILEF EPUYAO, Luis: ob. cit., p. 140.

sólo será procedente cuando la conducta tipificada pueda ser imputada al contribuyente a título de culpa, y actúa culpablemente quien omite la diligencia debida. En otras palabras, el artículo 97 N° 3 se consume en el instante en que se cumplen las exigencias objetivas y subjetivas de éste. Queda despejado entonces, que el principio de culpabilidad, en virtud del cuál no hay pena posible sin culpa, será exigible como un presupuesto necesario para poder sancionar la infracción administrativa enunciada.^{110 111}

En esta sede debemos analizar la existencia de alguna causal de justificación, que en este caso consiste en la posibilidad que otorga la descripción del N° 3 de este artículo 97 de eximirse de la responsabilidad por la prueba de haber empleado la debida diligencia. A diferencia de lo que ocurre por regla general y en forma opuesta a los principios que inspiran nuestra legislación, la buena fe, la “debida diligencia”, no se presume, sino que es aquél que ha debido emplearla el que debe aportar los medios probatorios que lleven al S.I.I. a la convicción de que ella ha sido ocupada. Si eso así ocurre, se excluye la posibilidad de aplicar las multas correspondientes.¹¹²

En este tenor, resulta claramente insatisfactorio imponer un castigo bajo el pretexto de que el contribuyente ha dejado de ingresar, dentro de los plazos reglamentarios, la totalidad o parte de la deuda tributaria por el concepto de Impuesto de Primera Categoría. Es necesario exigir la presencia de un elemento psíquico en el actuar del infractor, que en este caso estará dada por la culpa o negligencia.

Por consiguiente, debe eliminarse toda idea de sanción cuando se trate de una infracción que existe objetivamente, pero de la cual debe excluirse, por algún factor contradictorio, la culpa del infractor, como en el caso de que el infractor haya aplicado

¹¹⁰ Este criterio parece ser el imperante en la actualidad, como se desprende de las recomendaciones dadas en las II Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, celebradas en Sao Pablo, Brasil, en 1962, las que en su parte pertinente señalan: 7) Para la aplicación e interpretación de las normas tributarias en lo que se refiere al ilícito tributario y sus sanciones respectivas, deberá estarse a los institutos, principios y conceptos propios de derecho tributario y, en su defecto, a los principios generales de derecho en materia punitiva”. Y de las dadas en las X Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario celebradas en Quito, Ecuador, en 1981, que en su parte pertinente señalan: “...Las infracciones tributarias deben observar el principio de responsabilidad subjetiva, sin perjuicio de que se establezcan presunciones simples, en la medida en que sean necesarias para asegurar la efectiva aplicación de las normas”. Citado por GARCIA BELSUNCE, Horacio. Derecho Tributario Penal. Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1985. p. 212.

¹¹¹ “El campo económico y financiero no son incompatibles con el Derecho Penal”. VALLEJOS CASTRO, Eduardo. La Prueba en el Delito Tributario. Editorial Jurídico-Tributaria, S.A., Sociedad Gráfica Unión Ltda., Santiago, Chile, 1988. p.114.

¹¹² PALOMINOS OLIVARES, L. Rodrigo, SCHARFSTEIN LEVY, Ariel A.: ob. cit., p. 116 y 117.

mal, por error de interpretación, la norma respectiva. Este error elimina la culpa, y eliminada ésta, no existe más infracción”.¹¹³

Creemos que, la aludida operación económica pudo haber implicado descuido, impericia o negligencia en la declaración de impuestos anuales a la renta, vale decir, en la inexacta escrituración del documento tributario, por un error aritmético, contable o de otro tipo, plasmando la denominada “evasión involuntaria”¹¹⁴.

Debemos reconocer, que la diligencia exigible, se torna aún más difícil cuando la gestión tributaria se orienta a la autonomía del contribuyente, mediante las denominadas declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, método que obliga al sujeto pasivo, no sólo a declarar los hechos imponibles, sino a liquidar el tributo, y, en su caso, a ingresarlo. Estas actuaciones requieren tanto de operaciones jurídicas de interpretación y aplicación normativa, como no jurídicas de carácter aritmético.¹¹⁵

Para conocer el alcance del error, desde un punto de vista positivo, en materia de infracciones tributarias, es preciso partir del artículo 106 del Código Tributario, que señala que: “las sanciones pecuniarias podrán ser remitidas, rebajadas o suspendidas, a juicio exclusivo del Director Regional si el contribuyente probare que ha procedido con antecedentes que hagan excusables la acción u omisión en que hubiere incurrido”.

Si nos ceñimos a la construcción literal de esta disposición, en concordancia con el artículo 97 N° 3 del Código Tributario, se advierte que lo realmente decisivo para considerar una actuación no culpable es que el sujeto haya puesto la debida diligencia. Así, sólo aquellos que observen un comportamiento diligente resultan exonerados por cometer materialmente una infracción tributaria; por consiguiente, de acuerdo con la doctrina encerrada en el artículo predicho, para que el error exonere de responsabilidad al infractor es preciso que se trate de un error invencible o excusable. Lo anterior determina que para enervar una acción punitiva no sea suficiente acreditar el error, sino además su carácter invencible. Sólo cuando el contribuyente, a pesar de poner todo su poder de conocimiento y voluntad realiza inevitablemente el tipo, puede decirse que no es culpable.

En cuanto a Vital S.A., nuestra conjetura apunta a que el error de hecho, material o aritmético en el procedimiento de accertamiento tributario, que derivó en una declaración incompleta o errónea, es de naturaleza accidental, por ende, de carácter invencible, ya que

¹¹³ JARACH Dino. Curso Superior de Derecho Tributario, Tomo I. Versión taquigrafica del curso dictado en Liceo Profesional “CIMA”, Buenos Aires, Argentina 1957.

¹¹⁴ Este concepto se desarrolla en: UGALDE PRIETO, Rodrigo, GARCIA ESCOBAR, Jaime: ob. cit., p. 8 y 9.

¹¹⁵ PEREZ BERENGENA, Joaquín. La Culpabilidad Tributaria, (1ª Parte). Revista Criterios Tributarios, año XII, N° 116, 1997. p. 109.

se realizó fortuitamente el tipo, no concurriendo la voluntad del autor. Es decir, aún cuando, la empresa cuenta con un poder de conocimiento pleno de sus obligaciones tributarias, y habiendo puesto la diligencia de que era capaz, ésta no pudo evitar la realización del tipo; todo ello encuadra en la hipótesis legal contemplada en el artículo 106 del Código Tributario, que permite eximir de sanción al contribuyente que se encontrare en situaciones como las descritas.

Como dice Joaquín Pérez Berengena:¹¹⁶“el error se justifica cuando el mismo fue el resultado de una equivocación en el contexto de una actuación diligente, en estos casos puede decirse en verdad que el error exonera de responsabilidad”.

Es menester aclarar en este supuesto, que la Administración puede estimar que existe una prueba inculpatoria suficientemente acreditada, frente a la cual la inculpada podrá oponer error, que al igual que toda otra excepción deberá probarse. Prueba que no sólo debe recaer sobre la existencia misma del error, sino además sobre la invencibilidad del mismo, para justificar su accionar aparentemente ilegal.

Ahora bien, no es la finalidad de esta obra estudiar las innumerables y diversos problemas prácticos que, sobre esta cuestión, presenta la prueba del error en el procedimiento sancionador, y ello no porque tal tópico no merezca nuestra atención, sino porque su gran dimensión requeriría un análisis específico y detallado de la misma. Es más, la constatación de los hechos y de los elementos integrantes del tipo, indiscutiblemente, es una apreciación de razonabilidad que convierten el desacuerdo entre la Administración y la recurrida en un litigio cuya última palabra corresponde a nuestros tribunales de justicia, nunca al sujeto activo o pasivo de la relación jurídica.

¹¹⁶ PEREZ BERENGENA, Joaquín: ob. cit., p. 113.

CUARTA PARTE

CONCLUSIONES

Hallamos en el artículo 97 N° 4 –fundamento de la querrela del S.I.I.- un “tipo penal abierto” que por su generalidad conlleva insertarse en otras normas tributarias para consumir el tipo penal. Para tal efecto, examinamos las reglas supletorias que abrazan y perfeccionan los preceptos específicos del delito tributario en cuestión, siempre conforme a una visión unificadora y armónica de las reglas legales pertinentes.

Dada la primordial importancia de los bienes jurídicos comprometidos, y el capital resguardo que obliga el principio de certeza y seguridad jurídica, es cuestionable la forma en que la autoridad administrativa, con débiles argumentos fiscalistas, ha excedido el margen de sus atribuciones exclusivas, vulnerando el marco de acción que le permite la Potestad Reglamentaria, al exigir un tributo a la empresa Vital S.A. que no cabe dentro del presupuesto legal del artículo 31 N° 3 de la Ley de Impuesto a la Renta, antes de su modificación por la Ley N° 19.738. Se viola, igualmente, el derecho de propiedad de la empresa contribuyente, al no poder recuperar del Fisco las devoluciones de Impuesto de Primera Categoría que le corresponden, por la absorción de utilidades acorde a la imputación de las pérdidas de la empresa fusionada.

Esto, evidentemente, encarna una embestida contra el órgano que mejor representa los intereses contrapuestos de la sociedad, nuestro Poder Legislativo, al ejercer funciones propias e indelegables de éste. El S.I.I. incumple el axioma enraizado que los tributos únicamente vienen impuestos por ley, provocando en la ciudadanía una percepción negativa al verse obligados por un ordenamiento jurídico poco ortodoxo, difuso y fluctuante.

El órgano fiscalizador, en su interpretación de la ley, no tomó en cuenta la finalidad del propio legislador, el cual busca respaldar un determinado comportamiento de los agentes económicos contribuyentes, permitiendo el ahorro tributario mediante la absorción de utilidades por las pérdidas del ejercicio o históricas, de ahí un trato legislativo beneficioso. La decisión jurídica-económica tomada por Vital S.A., radica en lo anterior.

Abogamos por un respeto al principio de juridicidad y su resultante económica del artículo 19° N° 21 de la Constitución Política del Estado. El respeto de esta garantía dependerá en alto grado, de la subordinación irrestricta del S.I.I. al imperio del derecho, cuando analice decisiones económicas que se encuentran en total consonancia con los delineamientos de nuestro ordenamiento constitucional y legal.

Ultimamos entonces, que los contribuyentes erráticamente perseguidos, se condujeron en base un criterio elusivo o de ingeniería tributaria, siempre sujetos a la ley vigente, utilizando medios lícitos y penalmente irreprochables.

Podemos afirmar, pues, sin temor a equivocarnos, que a la luz de una interpretación sistemática de las normas transcritas, complementada por la jurisprudencia y depurada por la doctrina, hemos dado la alternativa de interpretación que nos parece más ajustada a Derecho, persiguiendo una correcta subsunción de la conducta real en el esquema planteado por el legislador.

Concluimos que el procedimiento sancionador sustentado debe lograr que el interés público sea satisfecho eficazmente en perfecta armonía con la seguridad jurídica del administrado-contribuyente, amén de prever futuras actuaciones administrativas arbitrarias, que son originadas bajo un entendimiento rabiosamente objetivo de afán fiscalizador o de eficiencia funcionaria.

ANEXOS

1. ENFOQUE ESTADISTICO¹¹⁷

1. Las devoluciones objetadas en la Operación Renta 2004 -que involucraron un total de \$515.936 millones- aquellas justificadas en inconsistencias de contribuyentes que imputan pérdidas por utilidades absorbidas en exceso representaron \$ 201.729 millones.¹¹⁸
2. En el cuadro N° 1 se presentan algunas de las inconsistencias significativas detectadas y se ilustra su impacto en términos de los montos involucrados.¹¹⁹

Cuadro N° 1: Inconsistencias más significativas detectadas en la Fiscalización Informática

CONCEPTOS	NUMERO DE DECLARACIONES	DEVOLUCION SOLICITADA (MM\$)
Contribuyentes con inconsistencias en pérdidas de ejercicios anteriores y saldo FUT	4.014	16.027
Contribuyentes con reposición de pérdidas de ejercicios anteriores inconsistentes	17.771	21.090
Contribuyentes que imputan pérdidas por utilidades absorbidas en exceso	4.320	201.729

¹¹⁷ Véase lo expresado en: INTRODUCCION, párrafo 1º. p. 2.

¹¹⁸ Disponible en <http://www.sii.cl/>

¹¹⁹ Disponible en <http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2004/270504noti01jo.htm>

3. Resultados comparativos operación renta 2004 versus 2005.¹²⁰**Cuadro N° 2: Movimiento Financiero en MM\$**

DECLARACIONES	2004	2005	Variación %
Contribuyentes con pago (Abril)	483.774	752.682	55,59%
Contribuyentes con devolución (Mayo)	-1.154.931	-993.156	14,01%
RESULTADO NETO	-671.157	-240.474	64,17%

Nota: 1/ El objetivo del S.I.I. es que las empresas dejen de descontar impuestos sobre la base de las pérdidas tributarias acumuladas. Por este motivo, muchas empresas renunciaron al beneficio de las pérdidas. Así se explica que el monto solicitado en devolución disminuye en un 14,01%, respecto de 2004, en moneda de mayo de 2005.

¹²⁰ Disponible en <http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2005/260505noti01jo.htm>

2. IMPUESTO A LA RENTA A LAS SOCIEDADES¹²¹

El impuesto a la renta a las sociedades se aplica sobre la utilidad tributable de una empresa. Por lo general, en caso que haya una pérdida la empresa no paga impuesto a la renta, siendo posible descontar esa pérdida en la utilidad tributable del año siguiente. Es así que la pérdida tiene un valor cuando una cierta empresa desea comprar una sociedad que posee una pérdida.

Supongamos que la tasa de impuesto a la renta es del 50% y que una cierta empresa desea comprar otra empresa que tiene una pérdida acumulada de US\$100 millones. En la actualidad la utilidad tributable de la empresa compradora es de US\$60 millones anuales o de US\$30 millones después de impuestos. La situación de la empresa si no hace la compra de esta sociedad con pérdidas y si la hace considerando que la empresa comprada no genera utilidades, será la siguiente para los próximos tres años (valores en millones de US\$):

	Año 1	Año 2	Año 3
Sin Compra			
Resultado Tributable	60	60	60
Impuesto a la Renta	-30	-30	-30
Utilidad (Pérdida)	30	30	30
Con Compra			
Resultado Tributable	-40	60	60
Impuesto a la Renta	0	-10	-30
Utilidad (Pérdida)	-40	50	30

La empresa compradora pagará sólo US\$40 millones en impuesto a la renta, en vez de US\$90 millones si no hubiera efectuado la compra. La diferencia de US\$50 millones corresponde a la pérdida de la empresa comprada por la tasa de impuesto ($0,5 * US\$100$ millones). Dado que a comienzos de mes no se conoce la utilidad tributable de una empresa, ésta paga un porcentaje de las ventas, y a fines de año se hace un balance de lo efectivamente pagado y lo que se debió haber pagado. Si este saldo es a favor de la empresa, el Fisco devolverá la diferencia. Si es en contra, la empresa deberá pagar al Fisco la diferencia originada.

¹²¹ IRARRAZABAL COVARRUBIAS, Aníbal. Contabilidad, Fundamentos y Usos. Tercera Edición, Ediciones Universidad Católica de Chile, Año 2000. p. 184.

3. OFICIO Nº 1671, DE 12.05.1993¹²²

MATERIA: Situación tributaria de la absorción de utilidades propias y/o percibidas de otras empresas en que tengan participación por concepto de pérdidas tributarias - Recuperación como P.P.M. el impuesto de Primera Categoría - Orden de imputación de las pérdidas, contabilización de la recuperación del crédito.

En aquellos casos en que las pérdidas tributarias sufridas por las empresas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o no distribuidas, de conformidad a lo dispuesto en el inciso segundo del Nº 3º del Artículo 31º de la Ley de la Renta, el impuesto de Primera Categoría pagado puede recuperarse tanto por la absorción de utilidades propias como de aquellas percibidas de otras empresas en las cuales se tenga participación, toda vez que la ley no hace distinción alguna entre unas y otras para los efectos de la imputación de las pérdidas.

Ahora bien, con el objeto de precisar la naturaleza del impuesto recuperado por esta vía, es preciso diferenciar entre el tributo que fue pagado por la propia empresa y aquel otro que fue cancelado por la empresa en la cual se tienen intereses.

Respecto de la primera situación, el impuesto de Primera Categoría recuperado bajo la modalidad que establece el inciso segundo del Nº 3 del Artículo 31º de la Ley de la Renta, constituye para la empresa un ingreso correspondiente a la recuperación de un gasto o desembolso al devolverse dicho impuesto pagado sobre las utilidades generadas por las empresas en los períodos anteriores a la generación de las pérdidas tributarias. No obstante, cabe señalar que el referido ingreso (Impuesto de Primera Categoría recuperado) no constituye una cantidad tributable a nivel del impuesto de Primera Categoría, ya que tal partida cumplió con dicha tributación en el momento de su provisión o pago al ordenar el Artículo 31º de la Ley de la Renta agregarlo a la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría por no aceptarse como un gasto tributario.

En relación con el registro FUT, el impuesto de Primera Categoría recuperado en la forma indicada, debe reponerse al resultado tributario obtenido en la Primera Categoría, con el fin de contrarrestar la rebaja que se hizo en el FUT por concepto del citado tributo en el año en que se pagó, toda vez que tal deducción en el referido registro resultó improcedente al recuperarse o devolverse el impuesto de Primera Categoría, por haber sido absorbidas las utilidades retenidas sobre las cuales se pagó por pérdidas tributarias de ejercicios posteriores.

¹²² Disponible en <http://www.sii.cl/>

En cuanto a la segunda situación, esto es, el impuesto de Primera Categoría recuperado por utilidades provenientes de otras empresas que resultan absorbidas por pérdidas tributarias, constituye para sus beneficiarios un incremento de patrimonio, conforme al concepto de renta que define el artículo 2º, N° 1, de la Ley del ramo, ya que la empresa con esta recuperación se ve beneficiada por una cantidad que no le ha implicado ningún desembolso de su parte o no está recuperando un gasto como ocurre en el caso anterior.

En esta situación, tal recuperación constituye un ingreso tributable que debe formar parte de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría para la aplicación del tributo de esa Categoría, y por esta vía también pasa a formar parte de las utilidades tributables a registrar en el FUT afectas a los impuestos Global Complementario o Adicional a la Renta, según proceda.

El derecho a recuperar el impuesto de Primera Categoría como Pago Provisional Mensual por absorción de utilidades nace o se devenga en el ejercicio en que se generaron las pérdidas o se imputan los saldos negativos a las utilidades tributables percibidas en el ejercicio. Por lo tanto, en dicho período el citado crédito debe reconocerse como tal en los registros contables de las empresas.

Por su parte, el orden de imputación de las pérdidas tributarias a las utilidades retenidas en el Fondo de Utilidades Tributables que deben llevar las empresas, de acuerdo con las instrucciones de la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos impartidas por Circular N° 17, publicada en el Diario Oficial de 27 de marzo de 1993, debe efectuarse obligatoriamente de la misma manera en que se imputan los retiros o distribuciones de rentas a las utilidades acumuladas en las empresas, conforme a lo previsto en la letra d) del N° 3 del Párrafo A) del Artículo 14º de la Ley de la Renta, esto es, imputándolas, en primer lugar, a las más antiguas, y con derecho, cuando corresponda, a la recuperación como pago provisional del impuesto de Primera Categoría que haya afectado a las utilidades absorbidas, de acuerdo a la modalidad dispuesta por la parte final del inciso segundo del N° 3 del Artículo 31º de la Ley de la Renta.

Pues bien, como las utilidades tributables acumuladas pueden provenir tanto de la misma empresa como de otras empresas de las cuales es socia, cabe tener presente que el orden de imputación de las pérdidas debe mantenerse inalterable, esto es, imputarse obligatoriamente tanto a las utilidades propias como a las provenientes de otras empresas que se encuentren registradas en el FUT, toda vez que sobre esta materia el N° 3 del artículo 31º de la Ley de la Renta no hace ninguna distinción.

Lo expuesto también es aplicable cuando los dividendos, participaciones u otras utilidades tributables recibidas de terceros no dan derecho a crédito por impuesto de

Primera Categoría, ya que el orden de imputación tanto de los retiros o distribuciones como de las pérdidas tributarias, atiende fundamentalmente a la antigüedad de las utilidades tributables en el FUT y no al hecho de que puedan o no dar derecho al mencionado crédito por impuesto de Primera Categoría.

Finalmente, es útil señalar que el orden de imputación aludido no debe alterarse si las participaciones o dividendos provenientes de otras empresas son percibidos en el mismo ejercicio en que se generan las pérdidas tributarias, debiendo imputarse éstas a las utilidades tributables más antiguas retenidas en el FUT, ya sea generadas por la propia empresa u obtenidas de otras empresas, y den derecho o no al crédito por impuesto de Primera Categoría. En el evento de que no existan utilidades en el registro FUT de años anteriores, las pérdidas tributarias podrán imputarse a las participaciones o dividendos percibidos de otras empresas en el mismo ejercicio en que se generan las mencionadas pérdidas.

BIBLIOGRAFIA

APUNTES DE CLASES

- BENITEZ CORDOVA, Rodrigo. Derecho Tributario: Parte General. Material Curso de Derecho Tributario, Universidad Alberto Hurtado, abril 2004.
- BENITEZ CORDOVA, Rodrigo. Derecho Tributario, III Impuesto a la Renta. Material Curso de Derecho Tributario, Universidad Alberto Hurtado, julio 2004.
- RENCORET ORREGO, Ernesto. La Legalidad de los Tributos, sus Funciones, Fundamentos y Alcances a la Luz de la Doctrina, el Derecho Comparado y la Jurisprudencia, Primera Parte. Material Magíster en Dirección y Gestión Tributaria Universidad Adolfo Ibáñez, mayo-junio 2005.
- RENCORRET ORREGO, Ernesto. Fundamentos del Derecho Tributario. Material Magíster en Planificación y Gestión Tributaria, Universidad Adolfo Ibáñez, mayo-junio 2005.

BOLETINES, CIRCULARES Y OFICIOS DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS DE CHILE

- Boletín S.I.I. de Chile, N° 322, año XXVII.
- Circular N° 54, 18 de agosto de 1980.
- Circular N° 60, 07 de diciembre de 1990.
- Circular N° 17, 27 de marzo de 1993.
- Circular N° 65, 25 de septiembre de 2001.
- Oficio N° 1.671, 12 de mayo de 1993.
- Oficio N° 3.604, 29 de julio de 2004.

DIARIOS

- Diario El Mercurio: Tributación minera, definid y no discutiréis. 05.03.2004.
- Diario El Mercurio: Uso de créditos tributarios, Cuatro firmas están envueltas en la segunda querrela del S.I.I. 15.01.2005.
- Diario El Mostrador: Experto evalúa la inesperada querrela criminal del S.I.I.: La maniobra contable detrás de la fusión de Vital. 25.08.2004.
- Diario La Nación: Querrela de Impuestos Internos toca el corazón del poder económico. 05.09.2004.
- Diario La Tercera: Penta llega a acuerdo económico con el S.I.I. y evita acciones judiciales. 04.02.2005.

GACETA JURIDICA

- Gaceta Jurídica N° 40. “Industria Metalúrgica Durocrom S.A. con S.I.I.”. p. 111 y ss, Corte de Apelaciones de Santiago, 1983.

JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA

- Recurso de Apelación a sentencia del 9º juzgado del Crimen, Rol N° 18.596-9, Corte de Apelaciones de Santiago, de fecha 19.07.1988.
- Corte de Apelaciones de Valparaíso, expediente “Eduardo Stark y Otros”, de fecha 18.08.1981.
- Recurso de casación en el fondo, expediente “Albónico Valenzuela, Fernando con S.I.I.”, de fecha 30.09.81.
- Recurso de casación en el fondo, expediente “Compañía de Acero del Pacifico S.A. de Inversiones con Servicio de Impuestos Internos”, de fecha 12.08.1998.
- Recurso de casación en el fondo, Rol N° 4.038-2001, expediente “Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, de fecha 28.01.2003.

OBRAS JURIDICAS

- ARAYA SCHNAKE, Gabriel. Tributación a la Renta, Tomo II. Editorial Lexis Nexis, colección hojas renovables, 1975- .
- CATRILEF EPUYAO, Luis Alberto. FUT. Fondo de Utilidades Tributables. Editorial Lexis Nexis, Año 2003.
- DUCCI CLARO, Carlos. La Interpretación Jurídica. Editorial Jurídica de Chile, 1989.
- DUMAY PEÑA, Alejandro. El Delito Tributario. Ediciones Samver, sin fecha.
- FIERRO, Guillermo. Legalidad y Retroactividad de las Normas Penales. Editorial Hamurabbi, Buenos Aires, Argentina, 2003.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio. La Influencia de la Ley Fiscal sobre los Contratos. Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1982.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio. Derecho Tributario Penal. Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1985.
- GARCIA ESCOBAR, Jaime. Reformas Tributarias, Normas para Combatir la Evasión Tributaria, Estudio de la Ley N° 19.738. Editorial Jurídica la Ley, Santiago, Chile, 2002.
- GIULIANI FONRUGE, Carlos. Derecho Financiero. Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1965.

- GIULIANI FONRUGE, Carlos. Derecho Financiero, Obra actualizada por Navarrine y Asorey, Volumen II, 6º Edición, De Palma, 1997.
- GONZALEZ PEREZ, Jesús. El Principio General de la Buena Fe en el Derecho Administrativo. Madrid, España, 1983.
- HERMOSILLA OSORIO, Juan Pablo. Los Delitos Tributarios del Artículo 97 N° 4 del Código Tributario, Ensayo de Una Interpretación Dogmática. Memoria de grado, Universidad Católica de Chile, 1983.
- IRARRAZABAL COVARRUBIAS, Aníbal. Contabilidad, Fundamentos y Usos. Tercera Edición, Ediciones Universidad Católica de Chile, Año 2000.
- JARACH, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario, Tomo I. Versión Taquigráfica, Curso dictado en Liceo Profesional “CIMA”, Buenos Aires, Argentina, 1957.
- JARACH, Dino. El Hecho Imponible. Editorial Abeledo-Perrot, 2º. Ed., Buenos Aires, Argentina, 1971.
- JARACH, Dino. El Hecho Imponible. Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1999.
- LOCKE, John. Concerning Civil Government. Cáp. XI, párrafo 140.
- MASSONE PARODI, Pedro. Principios de Derecho Tributario. Editorial Edeval, Valparaíso, Chile, 1979.
- PALOMINOS OLIVARES, L. Rodrigo, SCHARFSTEIN LEVY, Ariel A. Delitos Tributarios, Adecuación Típica del Artículo 97 del Código Tributario. Memoria de Grado, Universidad de Chile.
- QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, CASADO OLLEDO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José M. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Undécima edición, 2000.
- RADOVIC SCHOEPEN, Angela. Sistema Sancionatorio Tributario, Infracciones y Delitos. Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, 1994.
- RIVAS, Norberto. Planificación Tributaria. Editorial Magrill Limitada, Santiago, Chile, 2000.
- RODRIGUEZ DEVESA. Curso de Derecho Penal Español, Parte General. Madrid, España, 1979.
- ROSEMBUJ, Tulio. El Fraude de Ley y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A., Madrid, 1994.
- ROSEMBUJ, Tulio. La Simulación y el Fraude de Ley en la Nueva Ley General Tributaria. 1996.
- ROXIN, Claus. Derecho Penal, Parte General, Tomo I. Editorial Civitas, Madrid, España, 1999.
- SIERRA MEJIA, Hernando. El Derecho y el Revés del Impuesto. Legalidad Tributaria y Evasión. Señal Editora, Medellín, Colombia, 1988.
- THOMAS, Ricardo. Régimen Penal Tributario, Ley 24.769, Ad hoc. Buenos Aires, Argentina, 1997.

- TOLEDANO RUIZ, José Ignacio. El Fraude a la Ley y otros Supuestos de Elusión Fiscal. Editorial CISS, Madrid, España, 1998.
- UGALDE PRIETO, Rodrigo, GARCIA ESCOBAR, Jaime. Curso sobre Delitos e Infracciones Tributarias. Editorial LexisNexis, Santiago, Chile, 2005.
- VALLEJOS CASTRO, Eduardo. La Prueba en el Delito Tributario. Editorial Jurídico-Tributaria, S.A., Sociedad Grafica Unión Ltda., Santiago, Chile, 1988.
- VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1992.
- VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 6º Edición Ampliada y Actualizada, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1998.
- VIVEROS VARELA, Marcela Paz y RAMIREZ CHACON, Edmundo. Análisis Jurídico, Doctrinario y Jurisprudencial del Delito Tributario. Memoria de Grado, Universidad Católica de Chile, 1995.
- WILHELM, Heinrich. El Ahorro del Impuesto, la Elusión Fiscal y la Evasión, Tratado de Derecho Tributario, Editorial Temis S.A., Bogota, Colombia, 2001.

PAGINAS WEB

- <http://www.elmostrador.cl>
- <http://www.sii.cl>

REVISTAS

- AMOROS, Narciso. La Elusión y la Evasión Tributaria. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Vol.15, Madrid, 1965.
- BRZOVIC GONZALEZ, Franco. Jurisprudencia. Revista de Derecho Universidad Finis Terrae, Año VII. Nº 7-2003.
- KOBYLANSKY, Marcela C. El Principio de la Realidad Económica y la Elusión Fiscal. Revista Criterios Tributarios, año XIV, Nº 132/133, 1999.
- MONTECINOS ARAYA, Jorge. De la Elusión y la Evasión Tributaria. Revista de Derecho Universidad de Concepción, Nº 207, enero-junio 2000.
- NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. Interpretación Económica en Derecho Tributario, Prevalencia del Contenido sobre la Forma, Imposibilidad en el Derecho Brasileño del Principio de Legalidad. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, XXXIX, 204, noviembre-diciembre 1989.
- PEREZ BERENGENA, Joaquín. La Culpabilidad Tributaria, (1ª Parte). Revista Criterios Tributarios, año XII, Nº 116, 1997.

- STREETER, Jorge. La Interpretación de la Ley Tributaria. Revista de Derecho Económico Universidad de Chile, año VI. N° 21 y 22, octubre 1967 - marzo 1968.

REVISTA DE DERECHO Y JURISPRUDENCIA

- REVISTA DE DERECHO Y JURISPRUDENCIA, TOMO XXVIII, sección segunda, segunda parte, página 58.
- REVISTA DE DERECHO Y JURISPRUDENCIA, TOMO XLVIII, sección primera, segunda parte, página 149.
- REVISTA DE DERECHO Y JURISPRUDENCIA, TOMO LII, sección primera, página 420.
- REVISTA DE DERECHO Y JURISPRUDENCIA, TOMO LV, sección primera, página 159.
- REVISTA DE DERECHO Y JURISPRUDENCIA, TOMO LVI, sección primera, página 193.
- REVISTA DE DERECHO Y JURISPRUDENCIA, TOMO LVII, sección primera, página 1.
- REVISTA DE DERECHO Y JURISPRUDENCIA, TOMO LVII, sección primera, segunda parte, página 305.
- REVISTA DE DERECHO Y JURISPRUDENCIA, TOMO LVIII, sección primera, página 255.
- REVISTA DE DERECHO Y JURISPRUDENCIA, TOMO LIX, sección primera, página 286.
- REVISTA DE DERECHO Y JURISPRUDENCIA, TOMO XC, sección primera y segunda, página 19.

SESIONES CAMARA DE DIPUTADOS

- Sesión N° 32 de la Cámara de Diputados. 09 de enero 2001.
- Sesión N° 33 de la Cámara de Diputados. 10 de enero 2001.

SEMINARIOS

- SEMINARIO Elusión y Delitos Tributarios en el Nuevo Proceso Penal (2005, Santiago, Chile). Universidad del Desarrollo.

TEXTOS LEGALES

- Constitución Política del Estado de Chile.
- Código Civil Chileno.
- Código Penal Chileno.
- Código Tributario Chileno.
- Código Civil Español.
- Ley Nº 8.419, de 1946.
- Ley Nº 15.564, de 1964.
- Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, D.L. 825, de 1974.
- Ley de Impuesto a la Renta, D.L. Nº 824, de 1974.
- Decreto Ley 1.874, de 1977.
- Ley de Mercado de Valores, Nº 18.045, de 1981.
- Ley de Sociedades Anónimas, Nº 18.046, de 1981.
- Ley Nº 18.293, de 1984
- Ley 18.489, de 1986.
- Ley Nº 18.985, de 1990.
- Ley Nº 19.155 de 1992.
- Ley Contra la Evasión Tributaria, Nº 19.738, de 2001.