

UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
Facultad de Ciencias Empresariales
Departamento de Administración y Auditoría



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO

MEMORIA PARA OPTAR A TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

**EVASIÓN DE LAS GRANDES EMPRESAS EN CHILE
¿PLANIFICACIÓN TRIBUTARA O ABUSO
JURÍDICO DE LA NORMATIVA?**

ALUMNO : Karen Mellado
Orellana
PROFESOR GUÍA : Valentina Sanhueza
Moena

CONCEPCION. DICIEMBRE, 2020.

“Si optamos por mantener los recortes de impuestos para los millonarios y multimillonarios, si optamos por mantener una rebaja de impuestos para los propietarios de jets corporativos, si optamos por mantener exenciones fiscales para las empresas de petróleo y gas que están haciendo cientos de miles de millones de dólares, entonces eso significa que tenemos que cortar algunos niños fuera de conseguir una beca universitaria”

Barack Obama

DEDICATORIA

Esta tesis va dedicada sin duda a mis padres, sin ellos nunca lo hubiera logrado, gracias por lo que formaron en mí, gracias por los grandes valores que me inculcaron y hoy estoy donde estoy, solo gracias a ustedes y a Dios por supuesto, que nos guía en cada paso, todos mis logros se los debo a ustedes.

AGRADECIMIENTOS

Agradezco primeramente a Dios que me ha ayudado durante estos cuatro años de estudio, que en ningún momento dejó de ir conmigo en el camino, a mis padres por su constante apoyo incondicional, confianza en mí, donde siempre me recalaban que lo iba a lograr, que un día iba tener mi recompensa por todo mi esfuerzo, noches de estudios, fechas importantes de lado por los estudios y mucho más, mis pilares fundamentales siempre.

Igualmente, las gracias a mi hermana Yennifer por su apoyo y su comprensión, al tenerme que oír hasta largas de la noche estudiando y a mi novio quizás llegó en la mitad de mi trayecto universitario, pero desde el día uno en mi vida fue un apoyo realmente incondicional, velando siempre por que diera mi máxima capacidad en mis estudios. Además en esos días donde todo es más difícil, estaba ahí para darme todo su apoyo y ánimo absoluto, al igual que mi tía que cada día me entregaba los mejores ánimos y recuerdo siempre me decía ya queda menos hija, usted puede.

También las gracias a todos esos profesores que a lo largo de la carrera tuve la posibilidad de compartir y conocer un poco más, que estaban ahí para oír a sus alumnos, no solo en las aulas, sino en sus tiempos libres, con una inmensa disposición a y gran voluntad, gracias a cada uno de ellos, que me ayudaron a cursar esta linda carrera, Contador Público y Auditor.

No podían faltar mis amigos grandes compañeros, que tuve la dicha de conocer en estos años de estudio, gracias a todos ellos por su compañerismo, su ayuda, su confianza y su amistad.

RESUMEN

La presente investigación pretende dar a conocer los efectos de la Evasión Fiscal con la que convivimos por parte de los grupos de mayor ingreso y riqueza del país (considerando que el 90% de la evasión tributaria en Chile, corresponde al 5% más rico de la población, según Ciper Chile, 2019) y lo que trae consigo, además de concientizar sobre el daño que le hacen a la sociedad en general, al dejar de aportar lo que por ley les corresponde.

Para abordar este tema, se realiza una revisión teórica, sobre lo que se ha escrito referente a los conceptos de: idiosincrasia de la evasión y los propios conceptos de evasión y elusión tributaria, luego se habla de los efectos económicos de la evasión tributaria para el Estado y Políticas de castigo y sanciones en Chile. Luego a través del enfoque cualitativo, en su metodología explicativa, se busca revisar la situación actual de las grandes empresas según las leyes 19.734 y algunas consideraciones de la Ley 20.780.

Dentro de las causas por las cuales los contribuyentes evaden sus responsabilidades fiscales, existen muchas. Pero en las grandes empresas, se considera la planificación tributaria y el abuso jurídico de la normativa vigente, junto con una desconfianza en las autoridades encargadas de su administración de los servicios públicos que reciben, estos elementos son la comprobación de la hipótesis 1, ya que el aumento de la evasión tributaria en Chile se debe al abuso de la normativa vigente y excesiva planificación tributaria.

Finalmente se presenta el diagrama de causa- efecto de Ishikawa, destacando en forma sintética distintas motivaciones que llevan a las grandes empresas a evadir; Luego de ello, se presenta la propuesta, con estrategias para mejorar el comportamiento que tendrían las grandes empresas, respecto a su responsabilidad tributaria. Se agregan temas para iniciar futuras discusiones y se finaliza con las conclusiones.

Palabras Claves: Evasión, elusión, grandes empresas, planificación tributaria, abuso jurídico de la normativa tributaria.

ABSTRACT

The present investigation aims to make known the effects of the Tax Evasion with which we coexist on the part of the groups of greater income and wealth of the country (considering that 90% of tax evasion in Chile, corresponds to the richest 5% of the population, according to Ciper Chile, 2019) and what it brings, in addition to raising awareness about the damage they do to society in general, by failing to contribute what by law corresponds to them.

To address this issue, a theoretical review is carried out on what has been written regarding the concepts of: idiosyncrasy of evasion and the very concepts of tax evasion and avoidance, Then we talk about the economic effects of tax evasion for the State and punishment and sanctions policies in Chile. Then through the qualitative approach, in its explanatory methodology, it seeks to review the current situation of large companies according to Laws 19.734 and some considerations of Law 20.780.

Among the causes by which taxpayers evade their fiscal responsibilities, there are many. But in large companies, tax planning and legal abuse of existing regulations are considered, along with a distrust in the authorities responsible for their administration of the public services they receive, these elements are the verification of hypothesis 1, since the increase in tax evasion in Chile is due to the abuse of the current regulations and excessive tax planning.

Finally, the Ishikawa cause-effect diagram is presented, highlighting in a synthetic way different motivations that lead large companies to evade; After that, the proposal is presented, with strategies to improve the behaviour that would have large companies, regarding your tax liability. Topics are added to start future discussions and conclusions are finalized.

Keywords: Evasion, elusion, large companies, tributary planning, legal abuse of tax regulations.

INDICE

	Página
Dedicatoria	2
Agradecimientos	3
Resumen	4
Abstract	5
INTRODUCCIÓN	9
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	11
FORMULACIÓN DEL PROBLEMA	13
HIPOTESIS	14
OJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	15
MARCO TEORICO	16
CAPITULO I:	
EVASION, ELUSIÓN Y PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA	17
1.1. Idiosincrasia de la Evasión	17
1.2. Antecedentes de la evasión en Chile	20
1.3. Ley 19.738: Normas para combatir la evasión Tributaria	22
1.4. Elusión Tributaria	27
1.5. Diferencias entre evasión y elusión tributaria	28
1.6. Planificación Tributaria	30
1.6.1. Estrategias y Tácticas	31
1.6.2. Instrumentos de la Planificación Tributaria	31
CAPITULO II:	
EFFECTOS ECONOMICOS DE LA EVASIÓN PARA EL ESTADO	33
2.1. Efectos economicos de la evasión	33
2.2. Algunos casos emblemáticos de evasión	36
CAPITULO III	
POLÍTICAS DE CASTIGO- PRINCIPIOS QUE RIGEN LAS	41

SANCIONES TRIBUTARIAS EN CHILE	41
3.1. Políticas de Castigo	41
3.2. Principios que rigen las sanciones tributarias en Chile	44
3.3. Los principios tributarios materiales	46
3.4. Desafíos a Futuro: Regulación sin abuso	48
3.5. Aseguramiento del Cumplimiento Tributario	51
METODOLOGIA	54
RESULTADOS	57
1. Situación Actual Ley 19.728 en las Grandes Empresas	57
2. Situación Actual respecto de la Ley 20.780	63
3. Caso PENTA o Pentagate	66
DIAGRAMA DE ISHIKAWA	70
PROPUESTA: Nuevas Estrategias de Control para-Grandes Empresas	72
DISCUSIÓN	75
CONCLUSIONES	77
BIBLIOGRAFIA	80

INDICE DE FIGURAS Y CUADROS

	Página
Figura N°1. Recaudación Fiscal y PIB per cápita de Chile.	34
Figura N°2: Plan Estratégico	49
Figura N°3: Metodología a utilizar	56
Figura N°4: Diagrama de Ishikawa	70
Figura N°5: Diagrama Ishikawa-Grandes empresas respecto a evasión tributaria.	71
Cuadro N°1: Recaudación y cumplimiento de Metas. Ley contra Evasión	59
Cuadro N°2: Recaudación y cumplimiento de Metas. Ley contra Evasión	60
Cuadro N°3: Estimación de la Evasión en el IVA- Base MIP 1996.	62

INTRODUCCIÓN

Hablar del sistema tributario y de los impuestos, nos estamos refiriendo una vez más a uno de los puntos de desigualdad de nuestro país. Desigualdad que tanto ha dado que hablar el último año, a raíz del llamado “*estallido social*” sustentada en las diferencias de los aportes de los ciudadanos, así como en las grandes empresas, específicamente en los impuestos, a través de los cuales se práctica la evasión y la elusión fiscal se conciben como mecanismos “legitimados” para no cumplir con las obligaciones fiscales.

Es entonces la evasión fiscal uno de los síntomas más evidentes del deterioro de los principios de responsabilidad. No sólo es una dificultad de recaudación económica, sino también una muestra de la pérdida del sentido de obligación y pertenencia hacia la comunidad es un desinterés por los asuntos colectivos.

Dentro de las causas por las cuales los contribuyentes evaden sus responsabilidades fiscales están, la falta de cultura tributaria, la alta carga impositiva, la desconfianza a las autoridades encargadas de su administración, la insatisfacción ante los servicios públicos que recibe, etc.

La presente investigación pretende dar a conocer los efectos de la Evasión Fiscal con la que convivimos por parte de los grupos de mayor ingreso y riqueza del país y lo que trae consigo, además de concientizar sobre el daño que le hacen a la sociedad en general, al dejar de aportar lo que por ley les corresponde. Para ello, como objetivo general, se planteo: *Analizar los efectos para el Estado, respecto de la evasión tributaria de las grandes empresas en Chile y/o el abuso de la normativa tributaria vigente.*

Como objetivos específicos, se consideró: *1.- Conocer las características y diferencias de la evasión y elusión que realizan las grandes empresas en Chile. 2.-*

Determinar cuáles son los efectos económicos producidos por la condonación de deudas a grandes empresarios. 3.- Efectos en las grandes empresas respecto de la Ley 19.738 y 20.780. Y finalmente 4.- Proponer estrategias de control interno que ayuden a detectar factores de riesgo respecto a incumplimiento tributario en empresas de gran tamaño.

Para abordar este estudio se realiza en una primera parte una revisión teórica de temas como la idiosincrasia de la evasión y los conceptos de: Evasión y elusión tributaria, luego se hablará de los Efectos económicos de la evasión tributaria para el Estado y finalmente de las Políticas de castigo y principios que rigen las sanciones tributarias en Chile.

En una segunda parte, y considerando la metodología explicativa de enfoque cualitativo, se centrará en el *análisis de la situación actual, respecto de la aplicación de la Ley 19.734 y algunas consideraciones de la Ley 20.780 a las grandes empresas*, luego de presenta el diagrama de causa- efecto de Ishikawa, destacando en forma sintética distintas motivaciones que llevan a las grandes empresas a evadir; Luego de ello, se presenta la propuesta, con estrategias para mejorar el comportamiento que tendrían las grandes empresas, respecto a su responsabilidad tributaria.

Finalmente se entregan algunas luces de posibles temas a considerar en la discusión de puntos no abordados, pero que si están relacionados con la evasión en nuestro país y se finaliza con las conclusiones de este estudio.

A continuación, se presentan más detalles.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En Chile las grandes empresas tienen muchas licencias respecto a normativas y beneficios tributarios. De esta manera, los legisladores hacen las leyes con algún beneficio, al parecer, para las grandes empresas, que como un traje a medida, terminen no pagando o paguen muy pocos impuestos.

Por otro lado, cuando no se ha utilizado la normativa para disminuir impuestos o cuando quizás las grandes empresas no tienen alternativas, se da paso a la llamada “coima”, es decir la compra de conciencias, de tráfico de influencias y delitos como la prevaricación, entre otros. Así, se puede encontrar en el mercado recurrentemente diversas “artimañas” o “artilugios” para abusar jurídicamente de la normativa.

Datos de una reciente investigación (2019), se recogieron antes de que se aprobara la Norma General Anti-elusión, y dejan en evidencia cómo esa astucia convive en el imaginario de la élite con la convicción de que en Chile se respeta la ley “*porque no es Argentina ni Brasil*”. Ese respeto por una autoridad tributaria justa y eficaz es parte de la cultura que hizo trizas la seguidilla de escándalos tributarios protagonizados en Chile por la elite. (Ciper Chile, 2019)

De alguna manera, siempre se pueden hacer bien las cosas y así también los organismos encargados de recaudar o perseguir la evasión, también podrían diseñar leyes sin presiones de ningún sector, incluyendo incluso, penas severas, pero de todas maneras que la realidad de Chile podría cambiar.

Situación similar es la que ocurre en el caso de las personas, el impuesto que pagan los contribuyentes de ingresos altos no solo es bajo en comparación con la OCDE, sino en comparación con lo que pagan otros chilenos. De acuerdo al estudio de Fairfield y Jorratt (2016), la carga tributaria que pagan difiere muy poco de la que tiene la clase media y baja (que pagan impuesto a través del IVA). Un estudio de Castelletti en 2013,

sugiere que el 40% de menores ingresos paga tasas efectivas de aproximadamente 15%, similares a las del 10% más rico.

Otro punto no menos importante para considerar es la idiosincrasia de esta problemática, por ejemplo: *¿Cómo entienden los impuestos los grandes conglomerados o las familias más acaudaladas? ¿Sería como un robo o una contribución?*; la idea que tienen del Estado algunas de las grandes empresas, sería algo así como: *¿es ineficiente o eficaz?* y, sobre todo, la manera en cómo están dispuestos a integrarse a su sociedad las grandes empresas: *¿me preocupo solo de mi entorno o quiero contribuir con las estructuras de solidaridad del país, por ejemplo, con el Estado de Bienestar?* Esta visión no hay que perderla de vista, ya que seguramente esta idiosincrasia es la causa de muchas prácticas o malos hábitos que están arraigados en la cosmovisión de las grandes empresas en Chile. Más aun Marcela Ramos y Juan Andrés Guzmán (2012) destacaron en el contexto del informe de la OCDE: *“El 90% de la evasión tributaria en Chile es del 5% más rico de la población”*

Por otro lado, la elite estima que el Estado es ineficiente y problemático, percepción que según estudio de *Waissbluth y Riquelme* de 2006 en el que muestran que, en materia de eficiencia del gasto público, Chile se ubica en el lugar 6 en comparación con países OECD; y los Índices de Competitividad Global elaborados por el Foro Económico Mundial (WEF), que en su versión 2012- 2013 ubica a Chile en el lugar 10 (de 144 países), en términos de calidad del gasto público. En su edición 2014-2015 el informe del Foro pone a Chile en el lugar 19 a nivel mundial en términos de transparencia en el desarrollo de políticas gubernamentales y 21 en el “menor malgasto de los recursos públicos”.

En síntesis, se puede ver la delgada línea que existe entre la planificación tributaria y el abuso de forma jurídica a las leyes principalmente proveniente de las grandes empresas, además se observa el resquicio legal utilizado por los empresarios para pagar menos impuestos, además de poder justificar sus transacciones y de tener la posibilidad de solicitar cuantiosas condonaciones.

FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

Finalmente, con estos antecedentes, se formula la siguiente pregunta: *¿Qué efecto tiene para el Estado la evasión tributaria y/o abuso jurídico de la Normativa tributaria por parte de las grandes empresas?*

HIPÓTESIS

H_0 No hay relación entre la planificación tributaria y el abuso de la normativa vigente en términos de evasión tributaria, por parte de las grandes empresas.

H_1 El aumento de la evasión tributaria en Chile, se debe al abuso de la normativa vigente y excesiva planificación tributaria.

H_2 La planificación tributaria, disminuye la evasión tributaria en Chile, por parte de las grandes empresas.

.

OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

OBJETIVO GENERAL

Analizar los efectos para el Estado, respecto de la evasión tributaria de las grandes empresas en Chile y/o el abuso de la normativa tributaria vigente.

OBJETIVO ESPECÍFICOS

- 1.- Conocer las características y diferencias de la evasión y elusión que realizan las grandes empresas en Chile.
- 2.- Determinar cuáles son los efectos económicos producidos por la condonación de deudas a grandes empresarios.
- 3.- Efectos en las grandes empresas respecto de la Ley 19.738 y 20.780.
- 4.- Proponer estrategias de control interno que ayuden a detectar factores de riesgo respecto a incumplimiento tributario en empresas de gran tamaño.

MARCO TEORICO

Para una mejor comprensión del tema a estudiar, el presente Marco Teórico se subdividirá en tres subcapítulos a fin de obtener una mejor visión del objeto de estudio.

En primer lugar, se hablará de los conceptos de: Evasión y elusión tributaria, luego se hablará de los Efectos económicos de la evasión tributaria para el Estado y finalmente de las Políticas de castigo y principios que rigen las sanciones tributarias en Chile.

CAPITULO I:

EVASION, ELUSION Y PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA

1.1. IDIOSINCRACIA DE LA EVASIÓN

El cumplimiento tributario sería entonces, según Allingham y Sandmo (en Olguín, 2018), resultado de una decisión individual entre declarar los ingresos de manera honesta y pagar los impuestos correspondientes; o declarar menos y evadir el pago, asumiendo el riesgo de ser descubierto. En caso de ser detectado deberá pagar el impuesto adeudado y la multa, por lo que terminará con menos dinero que si hubiera sido honesto. Sin embargo, si no fuera auditado, tendrá una ganancia (utilidad), respecto de si hubiera declarado todo su ingreso. En conclusión, la lógica de este modelo señala que el impuesto pagado de manera honesta tenderá a incrementarse cuando el contribuyente estime que la probabilidad de ser auditado es alta y las penas muy severas.

Respecto a la probabilidad de ser auditado, como menciona Rodrigo Olguín, (2018), que estudios más recientes señalan que la estimación de ésta dependerá de la certeza que tenga el contribuyente sobre el conocimiento que la autoridad tributaria posea respecto de características personales como edad, educación, profesión o valores de ingresos reportados en el pasado, entre otros, pues será este conocimiento el que determine la mayor o menor probabilidad de que un bajo reporte de ingresos, desencadene una auditoría o revisión, generalmente sobreestimada por la mayoría de las personas.

Por otro lado, al referirnos a la *Economía de la Conducta*, la que ha sido catalogada por algunos economistas más ortodoxos como una moda pasajera, o se ha cuestionado su aplicación al mundo real, pues los datos más contundentes a favor de las anomalías del comportamiento surgirían, en general, del laboratorio; lo cierto es que la debacle de las hipotecas de alto riesgo y la ulterior crisis mundial, promovieron la

necesidad de que la regulación y la política económica, efectivamente tomen más en cuenta la naturaleza humana.

Además, como un nuevo campo de estudio, la Economía de la Conducta no buscaría reemplazar a la teoría tradicional, sino más bien ayudar a explicar y profundizar aquellas situaciones que el modelo básico no es capaz de explicar (Pindyck y Rubinfeld, 2009). En tal sentido, la decisión de pagar o no impuestos también debería comprender supuestos psicológicos y/o sociológicos en su explicación.

Ahora bien, al respecto, los contribuyentes a menudo reconocen que sus impuestos son usados para financiar el gasto social y/o distintos bienes públicos. Sin embargo, suelen también tener dudas sobre si los impuestos que pagan son usados eficientemente, o sospechan que hay quiénes no pagan, pero igual usufructúan de tales bienes públicos (Olguín, 2018)

En la práctica, estamos ante un *dilema de contribución social* cuando cualquier individuo está en una situación en que puede escoger el beneficio individual por sobre el comunitario, siendo el pago de impuestos un ejemplo de él. El riesgo de esta situación es que puede suceder que la maximización del interés personal llegue a ser mayoritaria, lo que a su vez se traduciría en que al final todo el mundo se vea perjudicado, pues el bien público podría sencillamente no ser provisto (Olguín, 2018), o no financiado el gasto social.

Sin embargo, abordar el cumplimiento tributario desde el punto de vista del dilema de contribución social sigue siendo una aproximación individual al contribuyente, quien racionalmente buscará maximizar su utilidad, particularmente si sospecha que otros no pagarán y que él podrá esconderse en el anonimato de la masa. Si bien a nivel de interacciones esta aproximación teórica reconoce aquellas que ocurren con otros contribuyentes, no considera interacciones con otros “actores” distintos a éstos, pues los considera a todos “como iguales” (Alm, Kirchler and Muehlbacher, 2012, en Olguin, 2018)

. Sin embargo, en el caso de nuestro país, los impuestos no solo financian bienes públicos en el sentido de la definición antes expuesta, sino que también permiten costear el gasto social, que es aquella parte del presupuesto destinada a satisfacer las necesidades básicas de educación, vivienda, alimentación, salud, justicia y previsión social (entre otras partidas) de aquellos ciudadanos que no pueden cubrirse éstas por sí mismos.

Ahora respecto de las motivaciones y comportamientos, encontramos el “*Comportamiento de Cumplimiento Tributario*” que estaría determinado por las motivaciones asociadas, entre las personas. Al respecto, el trabajo de Valerie Braithwaite distingue 5 posturas (Olguín, 2018): Dos de ellas, “Compromiso” y “Rendición” combinan visiones que expresan un interés por cooperar por el bien de la sociedad. Así, los sujetos en que prima la postura “Compromiso” tienen una actitud positiva, deferente, hacia la autoridad tributaria y perciben al sistema tributario (y la legislación asociada) como necesario y justo, mientras que quienes se identifican con la postura “Rendición” aceptan a la autoridad tributaria como un poder legítimo en función del bien colectivo y asumen la cooperación como la mejor política ante ella.

Por su parte, las otras tres posturas señalan efectivamente una motivación negativa. Así, los agrupados bajo la postura “Resistencia” tienen dudas respecto a las buenas intenciones del gobierno y/o de la autoridad tributaria, a quien ven como controladora y dominante; los identificados con la postura “Desvinculación” son aquellos sujetos que abandonaron la lucha por sus propios derechos, por lo que no ven sentido en cooperar y, por último, los “Jugadores del Juego” rechazan actuar según la ley, pues al contrario, ven ésta como algo que pueden usar, moldear, en su propio beneficio (Olguín, 2018)

Finalmente mencionar la noción de un “*contrato psicológico*” implica que los ciudadanos confían su dinero a la autoridad tributaria y al gobierno, para que éste lo invierta de manera sensata y productiva, sobre la base de decisiones políticas responsables. A su vez, los contribuyentes esperan que la autoridad tributaria y el gobierno no violen la confianza depositada en ellos. Este contrato psicológico regula un enfoque de respeto mutuo y apertura entre socios, donde cualquier decepción de expectativas representa una violación del contrato y/o la destrucción de la voluntad de cooperación (Olguín, 2018).

Cuando los contribuyentes confían en las autoridades, se puede esperar de ellos la cooperación; por el contrario, si desconfían, la cooperación se conseguirá, en el mejor de los casos, solo por la fuerza (Alm, Kirchler y Muehlbacher, 2012 en Olguín, 2018).

Con la postulación de un "contrato psicológico" entre todos los actores, esta aproximación al problema del "Comportamiento de Cumplimiento Tributario", resulta ser la primera en que la atención se desplaza de los contribuyentes en solitario, a la relación entre el gobierno, la autoridad tributaria y los mismos, que pasan a verse como socios cooperativos, iguales en estatus y con un sentido comunitario, pero que reaccionarán con desconfianza a cualquier señal en tal sentido, que podría estar representada por controles y sanciones (Olguín, 2018).

1.2. ANTECEDENTES DE LA EVASION EN CHILE

Cuando se habla de evasión, se está refiriendo a maniobras utilizadas por los contribuyentes para evitar el pago de impuestos violando para ello la ley. En la evasión tributaria simple, como menciona Juan José Rentería (2019), no se cumple con la ley, lo cual claramente es ilegal. Esta es distinta de la elusión de impuestos, la cual consiste en conductas del contribuyente que busca evitar el pago de impuestos utilizando para ello maniobras o estrategias permitidas por la misma ley o por los vacíos de esta, por lo cual no es técnicamente ilegal.

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

establece la ley deberían ser consignados por éste para determinar su obligación fiscal (Barra & Jorratt, 1999)

Las figuras evasoras de débitos más recurrentes son las ventas sin comprobante, en especial las ventas que se realizan a consumidor final; el uso fraudulento de notas de crédito y la sub-declaración en los registros contables y en las declaraciones tributarias. Para abultar créditos, en tanto, los evasores recurren entre otros mecanismos, a comprobantes de transacción falsos; compras personales que se registran a nombre de la empresa; compras a contribuyentes ficticios y sobre declaración en los registros contables y en las declaraciones tributarias (Barra & Jorratt, 1999)

En el Impuesto a la Renta de Primera Categoría se deben contabilizar todas las formas de evasión del IVA; la declaración de salarios y honorarios ficticios; el traspaso de rentas entre empresas bajo sistema de renta presunta y bajo el sistema de renta efectiva y el uso indebido de créditos del impuesto. En lo referente a figuras de elusión, algunos vacíos legales como el tratamiento de los retiros en sociedades de inversión y la aplicación de depreciación acelerada es empleado por algunas empresas para postergar la tributación. Debe consignarse también la sub-declaración en los registros contables y en las declaraciones tributarias como otra forma de evadir este impuesto. (Barra & Jorratt, 1999).

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

Ahora bien, en el impuesto de *Segunda Categoría*, probablemente donde más limitadas están las posibilidades de evasión, se han detectado situaciones irregulares como el uso indebido de asignaciones de gastos (colación, traslados, viáticos, becas) que inducen un menor pago de este impuesto. Desde luego, debe consignarse también la sub-

declaración en los registros contables y en las declaraciones tributarias. (Barra & Jorratt, 1999)

Para evitar lo anterior, la evasión tributaria es tratada por una ley especial (Rentería, 2019), esta es la *ley 19.738*, y lo que se ha hecho, desde el 2001, es homologar casos de elusión a evasión ya que muchas empresas caían en lo segundo evitando el pago de impuestos.

De esta manera la discusión tributaria del último tiempo en Chile, como manifiesta Barra y Jorratt (1999) ha puesto de manifiesto que el cumplimiento tributario, el cual debe ser un tema a incluir dentro de las orientaciones y objetivos de reforma fiscales venideras, ya que se ha podido constatar que la evasión seguirá ocupando un papel importante en el debate tributario de los próximos años, no solo en Chile, sino que en varios países latinoamericanos también, según ha sido manifestado por diversos sectores de opinión.

Al margen de lo anterior, para la administración tributaria estimar la magnitud de la evasión tiene un interés permanente. Conocer en qué medida los contribuyentes están cumpliendo sus obligaciones tributarias es de gran importancia para evaluar periódicamente su desempeño como organismo encargado de la fiscalización y consecuentemente, para orientar sus estrategias de control. (Barra & Jorratt, 1999).

1.3. LEY 19.738:

NORMAS PARA COMBATIR LA EVASION TRIBUTARIA.

La Ley 19.738 “Normas para combatir la evasión tributaria” tiene por objeto reducir estos comportamientos. Para esto se modificaron diversas leyes entre las cuales destacan el Código Tributario, la Ley sobre Impuesto a la Renta, Impuesto a las Ventas y Servicios, Ordenanza de Aduanas y las leyes orgánicas del Servicio de Impuestos Internos (SII), de Aduanas y de Tesorería. Ley publicada el 19 de Junio del 2001, modificada el 04 de Noviembre del 2003 en la Ley 19.912. (BCN, 2020)

Entre los aspectos más relevantes contenidos en la legislación, destacados en el portal SII, que buscó recaudar alrededor del equivalente a US\$ 700 millones a pleno régimen en 2005, ante esto, los aspectos más relevantes de la Ley 19.738 son los siguientes:

Mayor eficiencia y trato más justo al contribuyente

1. Modernización de los medios de pago.
2. Ampliación de plazos para declaraciones sin pago por medios tecnológicos.
3. Ampliación del plazo de devolución a tres años.
4. Facultad de anular denuncios y multas en casos que no constituyan amenaza al interés fiscal.
5. Exclusión del procedimiento ejecutivo de cobro a las deudas menores que no excedan de un 50% de 1 Unidades Tributarias Mensuales (UTM)

Nuevos planes de fiscalización del SII

1. Auditorías tributarias a medianas y grandes empresas.
2. Aumento de la prevención y presencia fiscalizadora.
3. Investigación de delitos tributarios y de la falsificación de facturas.
4. Profundización del alcance y efecto de las operaciones Renta e IVA.
5. Aumento en el control del cambio de sujeto del IVA.

Fortalecimiento de las facultades de la administración tributaria

1. Incorporación expresa del Banco Central de Chile dentro de las entidades obligadas a informar los intereses pagados.

2. Extensión a 3 años en el plazo de revisión de las declaraciones de IVA, para igualarlo con el existente para revisar la generalidad de los impuestos.
3. Adecuación de normas aduaneras para combatir el fraude y contrabando aduanero.
4. Modernización y ampliación del concepto de equipaje para la correcta aplicación de los impuestos aduaneros.
5. Generación de un mecanismo más moderno para el cobro de los tributos aduaneros en el caso de mercancías que llegan por vía postal.

Perfeccionamiento de las leyes tributarias

Focalización Rentas Presuntas

1. Restricción a los Regímenes de Renta Presunta en Minería.
2. Inclusión de las sociedades anónimas abiertas en el cálculo de los parámetros de renta presunta en el caso de partes relacionadas.

Control de la Evasión y Elusión de Grandes Contribuyentes

1. Aplicación de Depreciación Normal para efectos del Impuesto Global Complementario o Adicional.
2. Obligación de tributar por la venta de bienes raíces agrícolas cuando aquella ocurre dentro de los cuatro años siguientes a su adquisición.
3. Limitación en el aprovechamiento de pérdidas cuando tiene lugar una reorganización empresarial que involucra cambio de propiedad (entre empresas no relacionadas) y cambios de giro, antes y después de 12 meses. (Regla de subcapitalización)
4. Resguardo del interés fiscal en el caso de intereses excesivos favorecidos con tasa reducida del Impuesto Adicional.

5. Obligación de informar al SII para resguardar la correcta aplicación del Impuesto Adicional en el caso de intereses por préstamos o financiamiento extranjero, bonos y “debentures” emitidos en moneda extranjera por empresas constituidas en Chile, y ciertos servicios pagados al exterior.
6. Listado de países con tasa de impuesto a la renta igual o superior a 30% para efectos de la deducción como gasto de los pagos al exterior.
7. Extensión de la disposición del retiro tributable a la reinversión en acciones de pago de todo tipo de sociedad anónima.
8. Extensión la aplicación de IVA a la venta de activos fijos, excluyendo los bienes inmuebles.
9. Se condiciona la devolución de Remanente del IVA.

Modificación de normas Tributarias

1. Reducción de 50% a 15% del impuesto adicional a los bienes suntuarios.
2. Derogación en forma definitiva del crédito por contribuciones, excepto para las empresas constructoras e inmobiliarias por los inmuebles que construyan. Se mantiene dicho crédito, para bienes raíces agrícolas y para la actividad de explotación de bienes raíces en general.
3. Exención del impuesto a la renta, las ganancias de capital obtenidas por inversionistas institucionales no residentes en acciones de Sociedades Anónimas abiertas con presencia bursátil o en bonos del Banco Central, del Estado o de empresas privadas.
4. Exención del Impuesto Adicional a empresas comerciales aéreas y navieras.
5. Eliminación de la re-liquidación mensual del Impuesto Único al Trabajo.

Adecuación institucional del Servicio de Impuestos Internos y de la Tesorería general de la República

1. Precisión en las funciones tributarias del SII y la Tesorería, respecto de los giros.
2. El SII liquidará reajustes e intereses que deba pagar o imputar el Fisco al efectuar devolución o imputación.
3. Restringe la Información del Impuesto Territorial del SII a Tesorería.
4. Los antecedentes para la Devolución de IVA Exportador deberán presentarse únicamente al SII.

Creación de entidades específicas

- La Fiscalía de Facturas Falsas.
- La Dirección de Grandes Contribuyentes.
- Oficina de Lucha contra el Comercio Clandestino.

Creación y aumento de sanciones

- Se sanciona a los contribuyentes que faltan a las notificaciones y citaciones hechas por el SII.
- Aumentan las sanciones por el no pago de impuestos detectado en fiscalización de los impuestos de recargo, traslación o retención.
- Se establece un nuevo delito aduanero asociado a la declaración maliciosa de características físicas de las mercancías de exportación.
- Se crean nuevas sanciones relacionadas con la falsificación de documentos tributarios.

1.4. ELUSION TRIBUTARIA

En literatura especializada aparece con antigua data el concepto de elusión asociado al verbo o acción de eludir con astucia la carga fiscal, sea evitando o postergando el perfeccionamiento del hecho gravado, sea disminuyendo la base imponible de impuestos devengados. Los contornos o límites del concepto y cobertura de la elusión tributaria se pueden explicar con bandas, ya que se da un cierto espacio donde esta conducta elusiva se desarrolla. Estas bandas o límites son los conceptos de evasión y de planificación fiscal (Homes, 2008)

Ahora bien, la Planificación Fiscal o Economía de opción, permite al contribuyente optar por las distintas formas de configuración jurídica que proporciona la ley para desarrollar su actividad económica (Ugalde y García, 2010). Lo lógico o esperable será optar por aquellas formas de organización empresarial o por aquellos negocios jurídicos que, cumpliendo los efectos económicos deseados, tengan la carga fiscal más óptima o eficiente. De esta manera, sólo se configuran los hechos gravados necesarios para los fines económicos buscados, evitando una carga fiscal innecesaria o evitable racionalmente.

Como plantea Marcelo Matus (2017), la elusión fiscal es un concepto cuyos elementos diferenciadores no se encuentran definidos, si se quiere, puede decirse que se trata de un concepto difuso; un concepto que por un extremo puede satisfacer las hipótesis de la Planificación fiscal, y por el otro, hipótesis donde el contribuyente, con astucia o con fraude a la ley, oculta o disfraza un comportamiento evasivo. En concreto, este comportamiento resulta tan reprochable como la evasión, ya que, en definitiva, se trata de una evasión un tanto más sofisticada.

Como plantea Heleno Taveira (2008), se utiliza, además, el concepto de elusión lícita para referirse a la Economía de opción. En este caso se dice, incluso, que se trata de una elusión inducida por la ley, ya que es el propio ordenamiento jurídico el que motiva a que el contribuyente elija aquella configuración jurídica que mejor rendimiento fiscal le genere, descartando aquellas que suponen una carga fiscal mayor.

Considerando un ejemplo, frente al Impuesto Global Complementario, optar por desarrollar una actividad como profesional independiente acogido al artículo 42 número 2 del D.L. N° 824, o bien desarrollar la misma actividad organizado como sociedad (Matus, 2017), disminuyendo de esta manera la progresión del impuesto al dividir la renta en dos o más patrimonios relacionados.

En la elusión ilícita, o simplemente elusión como plantea Matus (2017), el contribuyente mañosamente diseña y otorga distintos actos jurídicos que comparten una finalidad económica, en fraude a la ley tributaria, con abuso de formas jurídicas o con simulación, para evitar la configuración de hechos gravados, disminuyendo su base imponible o postergando el nacimiento de la obligación tributaria. Se genera una figura muy cercana a la evasión, pero en este caso no existe un incumplimiento voluntario manifiesto de la obligación tributaria, ya que ésta se elude o evita defraudando la ley tributaria. Es precisamente el fraude a la ley lo que caracteriza la elusión.

De esta manera, la elusión se diferencia de la evasión entonces por la falta del incumplimiento tributario en la primera, ya que, en los casos de elusión, no se incumple la obligación tributaria, sino que, se puede decir que ella se evita hábilmente.

1.5. DIFERENCIAS ENTRE EVASION Y ELUSION TRIBUTARIA

Al hablar de las diferencias, se presentarán nuevamente algunas aclaraciones de estos dos conceptos primero:

La evasión tributaria *se define como el uso de medios ilegales para reducir el pago de impuestos que le correspondería pagar a un contribuyente*. El contribuyente evasor actúa de mala fe, en forma ilícita, incurriendo en dolo para pagar menos impuesto que lo que realmente le corresponde. Para ello engaña a las autoridades tributarias declarando menos ingreso o menos ventas que las verdaderamente realizadas, usa facturas

falsas, altera su contabilidad, exagera las deducciones, falsea sus exportaciones para solicitar devolución de impuestos, etc. (Yáñez, 2010)

Una consecuencia inmediata de la evasión provoca que el Fisco recaude menos ingresos tributarios que los debidos a la situación actual de los contribuyentes y la sociedad, induce a que se eleve la carga tributaria para los contribuyentes honestos. Por lo tanto, como plantea José Yáñez (2010), la evasión es un atentado claro y directo a la equidad del sistema tributario. Es decir, la evasión inhibe que cada contribuyente pague lo que realmente le corresponde.

De esta manera es un deber del Estado combatir la evasión tributaria, para lo cual puede usar políticas de castigo (por ejemplo: multas, intereses, requisición de especies, cierre del negocio, prisión, devolución de lo defraudado, sanciones sociales, como la exposición pública de los agentes sorprendidos en esta actividad, etc.) y políticas de fiscalización, por ejemplos: revisión de documentos, de la contabilidad, revisiones y comprobación de lo declarado, inspección del negocio, etc. (Yáñez, 2010)

Por otro lado, menciona Yáñez (2010), la elusión tributaria se *define como la utilización de medios legales para reducir la cantidad de impuesto a pagar*. Es decir, el contribuyente hace uso de las normas que están dentro de la ley para conseguir este propósito. En la práctica la autoridad tributaria crea la posibilidad de disminuir el pago de impuesto como un medio para incentivar otros objetivos económicos, como por ejemplo, el ahorro y la inversión. Para ello crea mecanismos como: depreciación acelerada, franquicias, deducciones, exenciones, excepciones, declaración en base presunta, diferir el pago de impuestos, incentivos regionales, etc. Los contribuyentes con una adecuada planificación tributaria pueden disminuir legalmente la cantidad de impuesto a pagar (Yáñez, 2010)

A pesar de que estos procedimientos son legales, igual constituyen un atentado contra la equidad. Por ello estos mecanismos deben ser permanentemente evaluados respecto de la conveniencia de su existencia.

Así también existe una elusión no deseada que corresponde a arreglos artificiales que son generalmente diseñados para manipular o explotar los “vacíos” que presentan las *leyes tributarias*, para alcanzar resultados que entran en conflicto o atentan contra la intención de quien hizo la ley. Esto proviene del hecho que los textos legales no quedan bien redactados, abriendo espacio para una interpretación antojadiza de las normas. Esto suele ocurrir cuando los textos legales no son simples, sino más bien complejos, largos y engorrosos (Yáñez, 2010).

1.6. PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA

La planificación tributaria es un proceso, constituido por actuaciones lícitas del contribuyente, sistémico y metódico, en virtud del cual se elige racionalmente la opción legal tributaria que genere el mayor ahorro impositivo o la mayor rentabilidad financiero fiscal.

La planificación tributaria está constituida sólo por actuaciones lícitas del contribuyente, de manera que no comprende actuaciones dolosas, que tengan como finalidad eludir o evadir los intereses fiscales.

Por eso, no son lícitas las actuaciones constitutivas de fraude de ley, abuso de derecho y simulación, ni las conductas constitutivas de delitos tributarios.

Ahora bien, para definir una adecuada planeación tributaria resulta necesario el estudio del entorno político, social y económico, el cual permite prever los posibles cambios que puedan generar efectos negativos por desconocimiento de las leyes. En Chile, se cuenta con diversas alternativas legales las que permiten obtener beneficios tributarios, dependiendo de la actividad del inversionista o del negocio (Villasmil, 2017).

Resulta fundamental la Planificación Tributaria debido a que pretende conocer a priori las consecuencias fiscales de las decisiones individuales, para poder actuar de forma más idónea (Villasmil, 2017). La aplicación de una adecuada Planificación Tributaria representa en la actualidad una herramienta esencial en las organizaciones.

De Esta manera, la importancia de la Planificación Tributaria radicaría en ser una estrategia de control, así como una herramienta legítima del contribuyente en la gestión empresarial (Villasmil, 2017)

1.6.1. Estrategias y Tácticas

Estrategias están relacionadas con los objetivos generales de la planificación.
Tácticas son las formas de concretar las estrategias

Incidencia: sujetos, objeto del negocio, tipo de negocio, elementos de los impuestos (aspectos del hecho imponible, devengo, base imponible, tipo impositivo, rebajas a la base imponible, créditos contra el impuesto, etc.

1.6.2. Instrumentos de la Planificación Tributaria

JURÍDICAS: Jerarquía normativa, contradicciones normativas, reglas de interpretación de las leyes, integración normativa.

CONTABLES: Partida doble, técnica contable, normativa contable internacional, reconocimiento y valorización activos, pasivos, ingresos y gastos.

FINANCIERAS: Valor del dinero en el tiempo, estructura financiera, apalancamiento financiero, etc.

Ahora bien, hay algunas diferencias y semejanzas entre Planificación Tributaria, Elusión y evasión.

- ✓ Similitud entre elusión y Planificación Tributaria. En ambas no se configura el hecho imponible
- ✓ La elusión es actuación dolosa y la Planificación Tributaria es lícita.

- ✓ Diferencia entre evasión y Planificación Tributaria. En la evasión se configura el hecho gravado y se oculta. En cambio, en la Planificación Tributaria no se configura el hecho gravado.

CAPITULO II:

EFFECTOS ECONOMICOS DE LA EVASION PARA EL ESTADO

2.1. EFFECTOS ECONOMICOS DE LA EVASION

Al comenzar a hablar de los efectos económicos de la evasión en Chile, debemos considerar al menos 3 miradas a esta problemática: En el *corto plazo*, evitar un excesivo empeoramiento de la situación fiscal en términos de déficit y deuda pública; y contar con recursos que permitan implementar un verdadero y decidido plan de recuperación de la economía. Este plan que debe enfocarse en los sectores más vulnerables y en las micro, pequeñas y medianas empresas (Mipymes) que son aquellas con mayor potencial de creación de empleos y de estimular la demanda agregada, ya que proveen el 96,8% del total de los puestos de trabajo (Ministerio de Economía, 2018).

Ahora según Ciper Chile, 2019, en el *mediano plazo*, Chile necesita aumentar la provisión de bienes públicos en el ámbito de pensiones, salud y educación, corregir los fallos de mercado de las externalidades ambientales y, en definitiva, construir instituciones y capacidad estatal que potencien y complementen la iniciativa privada.

En una perspectiva de más *largo plazo* y tal como ha quedado en evidencia en la pandemia, resulta fundamental contar con “*ahorros precautorios*”, en la forma de Fondos Soberanos. Ellos inciden en una mejor posición financiera para el país a la vez de representar un arsenal “*de última instancia*” frente a shocks o situaciones excepcionales, ayudando a la mantención de una saludable posición fiscal (Accorsi & Sturla, 2020)

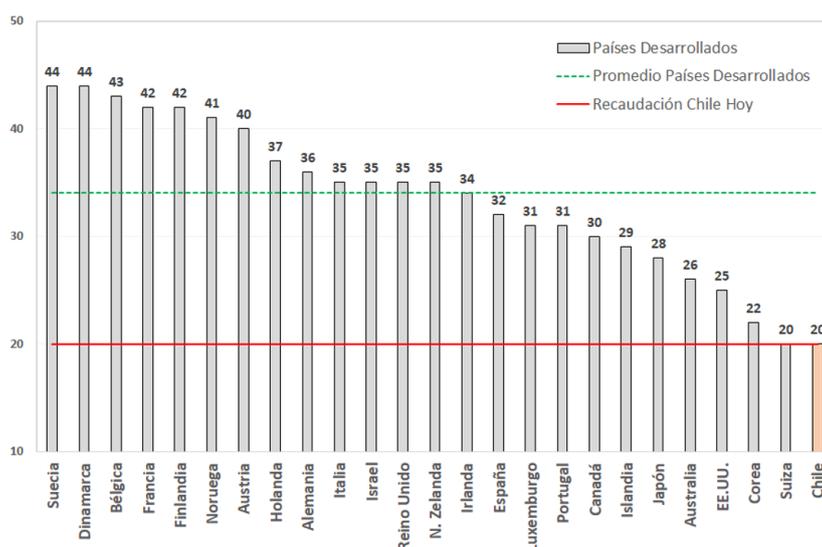
Líderes empresariales han señalado recientemente que un modelo económico y social a seguir es el de los países nórdicos, entre los que se destaca a Finlandia. El ministro de Hacienda ha indicado que le gustaría tener como modelos a países como Nueva Zelanda y Australia. Estos países coinciden en que fueron capaces de progresar hacia una estructura productiva de mayor complejidad a partir de una relativa abundancia de recursos naturales. Lograron encontrar un equilibrio entre la iniciativa privada y las

acciones estatales, comprendiendo que son complementarias más que sustitutas. Asimismo, fueron capaces de construir un Estado de Bienestar fuerte y sólidos Sistemas de Seguridad Social.

Parte del pacto social que está en la base del éxito de estos países se refleja fuertemente en su estructura de recaudación tributaria. En efecto, como se muestra en la Figura 1, cuando estos países tenían un PIB per cápita similar al de Chile, su recaudación tributaria alcanzaba el 34% del PIB en promedio. En contraste, la recaudación en Chile desde 1990 a la fecha ha fluctuado entre 18% y 21%. (Accorsi & Sturla, 2020).

Los países que presentan una carga tributaria similar a la chilena, como Corea del Sur y Suiza tienen la característica de presentar bajos niveles de desigualdad antes de impuestos y transferencias, con un coeficiente de Gini de 0,40 y 0,38 respectivamente (OCDE, 2020). La carga tributaria de estos países ha ido aumentando en el tiempo y además su estructura tributaria es progresiva, recayendo en gran medida en impuestos a la renta, con una baja importancia de impuestos indirectos regresivos como es el IVA. En Chile ocurre todo lo contrario según mencionan Simón Accorsi y Gino Sturla, (2020).

Figura N°1. Recaudación Fiscal y PIB per cápita de Chile.



Fuente: Accorsi & Sturla, (2020). Elaboración en base a OCDE (2020).

De todas maneras, que la regulación de la carga tributaria es una tarea muy pendiente, debido a que con esta recaudación, la cual constituye un obligación de significativa importancia. Incluso como menciona Ceferino Costa (2014) está fuera de discusión que los impuestos o sea la política tributaria también constituye uno de los instrumentos que utiliza la política económica para alcanzar los objetivos fijados por ésta. Ello significa que el diseño de los impuestos que adopte la política tributaria debe utilizar estructuras técnicas adecuadas a las metas u objetivos buscados.

Ahora bien, hay dos funciones básicas, que, entre otras, cumplen los impuestos (Costa, 2014):

- *Captar recursos del sistema económico para financiar el gasto público, y*
- *Influye en el comportamiento del de los agentes económicos, dado que:*

Afecta el ingreso disponible y por lo tanto incide en la demanda en función de la elasticidad – ingreso de la misma.

Altera los precios relativos de los bienes y servicios, así como de los factores de la producción en función de la elasticidad–precio.

Es por ello que por lo general las alteraciones de la oferta y la demanda en el mercado se originan como consecuencia de variaciones que se producen en el nivel de ingresos o de precios.

Por consiguiente, se produce un efecto en cadena que comienza con la creación o modificación de uno o varios impuestos, lo cual altera el flujo de ingresos y los precios relativos de los bienes y servicios, ello afecta las expectativas y decisiones de los agentes económicos lo cual incide en las fuerzas del mercado (oferta y demanda) y finalmente repercute en el comportamiento de la economía (Costa, 2014). Es evidente entonces que los impuestos dinamizan la economía y la falta de ellos a través de la evasión ocasionan un daño muy significado en toda la economía del país.

2.2. ALGUNOS CASOS EMBLEMATICOS DE EVASION

Chile suele ser descrito como uno de los países menos corruptos de América Latina, un lugar donde las coimas, sobornos o mordidas no abundan como en otros rincones.

De hecho, las mediciones de la organización no gubernamental “Transparencia Internacional, suelen colocar a Chile en los primeros puestos de su índice de transparencia, que mide la percepción que los ciudadanos tienen de la corrupción de sus países (de los Reyes, 2015)

Si se considera este “*top five*”, la cantidad total de dinero evadido al fisco o cobrado de más a los consumidores es imposible de dimensionar para la mayoría de los chilenos. Se trata de \$1.178.543.921.715 millones de pesos, lo que equivale a más de 38 teletones, considerando que en su última edición la campaña recaudó \$30.601.978.621 pesos. Traducido en sueldos mínimos, el monto equivale a 4.714.175 de ingresos mínimos mensuales. Lo anterior, unido a una creciente crisis de confianza en las instituciones en general, provoca un clima de desconfianza que es reconocido por la clase política y empresarial. (Vera, 2016)

Vale decir, cuánto le ha costado al fisco cada uno de estos casos, si tiene que ver con evasión tributaria, o cuánto les ha costado a los consumidores, si se trata de una colusión. El monto total asciende hasta más de 1.178.543.921.715 millones de pesos. (Vera, 2016)

A continuación, un *ranking* con los montos que estos escándalos le han costado a la sociedad chilena. (Vera, 2016)

De los dos primeros, solo se referirá el tipo de estafa o colusión, además del monto, pero no el detalle de este, debido a que se busca analizar los delitos tributarios:

1 – Colusión de los pollos: \$830.003.000.000

2 – Colusión del papel tissue: entre \$329.850.075.000 y \$361.771.050.000

3 – PENTA: \$2.471.143.470

El caso Penta Gate fue como el de una película de espías, todo comenzó con mensajes anónimos. Los recibidos por el servicio de Impuestos Internos de Chile a mediados de 2014.

En ellos se acusaba a uno de los fiscalizadores de SII, de acceder clandestinamente a sus archivos, modificando las declaraciones de impuestos pasadas de sus clientes, que recibieron dinero del fisco, a cambio de una comisión. (De los Reyes, 2015)

Esta cifra corresponde al cálculo hecho por el SII a pedido de la Fiscalía en el marco de la investigación del caso, y constituye el perjuicio fiscal que Penta, empresas asociadas, y personas naturales provocaron. En palabras simples, son los impuestos que no pagaron. (Vera, 2016). Además, en la investigación, se encontró que Hugo Bravo (Ex Gerente General del Grupo Penta) se descubre que en Penta se utilizaron facturas falsas para alterar la contabilidad del *holding* y evadir impuestos. (De Los Reyes, 2015).

Por ejemplo, Penta no pagó \$865.434.844; Inversiones Penta III, \$125.318.305; Inmobiliaria Los Estancieros, \$449.551.466, y así suma y sigue. En cuanto a personas naturales, Carlos Délano Abbott, fundador y presidente de Empresas Penta, ex presidente de la Fundación Teletón y exconsejero académico de la Universidad del Desarrollo, figura con \$357.423.805. Su socio Carlos Eugenio Lavín García-Huidobro aparece con \$394.133.200, al igual que su esposa María de la Luz Chadwick Hurtado con \$4.627.513 y sus hijos Carlos Eugenio Lavín Subercaseaux y Alejandra Julia Lavín Subercaseaux con \$394.133.200 y \$1.780.517, respectivamente. (Vera, 2016)

"Este caso ha tomado por sorpresa a los chilenos y ha causado gran impacto, algo que se refleja ya en algunas encuestas, probablemente va a tener un efecto bastante profundo en nuestro sistema político, no va a ser olvidado fácilmente", asegura. (De Los Reyes, 2015)

"Hay un cierto orgullo nacional de que Chile tenga un récord de baja corrupción respecto al resto de América Latina", añade. (De Los Reyes, 2015)

"Pero en los últimos tres o cuatro años han ocurrido una serie de hechos tanto en la política como en el mundo de los negocios que empiezan a poner en duda esta creencia y cuestiona en qué medida puede haber una corrupción que no habíamos notado y está más extensa de lo que habíamos previsto", reflexiona el presidente de Adimark. (De Los Reyes, 2015)

4 – SQM: \$750.910.545

De acuerdo al mismo informe del SII que estableció los montos evadidos por Penta, SQM y sus sociedades dejaron de pagar, entre boletas de honorarios y facturas pagadas a 24 supuestos proveedores, más de 750 millones de pesos. El informe hecho por la fiscalizadora Miryam Ollarzún analizó las declaraciones tributarias de SQM y demás empresas entre 2010 y 2014. (Vera, 2016)

5 – CAVAL: \$318.867.700

El caso que hizo que la popularidad de la presidenta *Michelle Bachelet* se desplomara, y que tiene a su nuera Natalia Compagnon Soto formalizada y con arraigo nacional y firma mensual por delitos tributarios habría causado un perjuicio fiscal de

\$318.867.700 en sus diferentes aristas, de acuerdo a lo expresado por la Fiscalía en la audiencia el viernes pasado. (Vera, 2016)

Natalia Compagnon y Mauricio Valero ocasionaron un perjuicio fiscal de \$118.602.912. Por su parte, el síndico Herman Chadwick –hijo del abogado y político homónimo y sobrino del exministro y exsenador Andrés Chadwick y del ex Presidente Sebastián Piñera– figura con \$200.264.788. (Vera, 2016)

El Presidente de la Organización de Consumidores y Usuarios de Chile (ODECU), Stefan Larenas, quien también ha sido partícipe de instancias de discusión legislativa relativas a materias que atañen a los consumidores, concuerda en constatar la existencia de una crisis compleja: “Hay una crisis de confianza generalizada que se arrastra hace mucho tiempo, primero por la oscura relación entre política y negocios, que es algo que afecta directamente al consumidor, en la medida en que uno no sabe quién es el que financia realmente las legislaturas”. (Vera, 2016)

El propio Larenas, señala Vera (2016), cuenta su experiencia al haber participado de la elaboración de la Ley de Fármacos, y la desconfianza que a él mismo le genera el medio parlamentario: “Yo que participé durante cuatro años en la reforma a la Ley de Fármacos puedo sospechar perfectamente que esa ley sale como sale porque hubo platas espurias. Eso es producto de una crisis de confianza.”

Para Larenas, en lo que respecta a los casos de colusión, las indemnizaciones reales al consumidor son “inexistentes” y “lo que aumenta la desconfianza es que hoy no exista un mecanismo rápido, efectivo y transparente de reparación al consumidor” (Vera, 2016).

El hecho de que Chile sea un país con un mercado tremendamente concentrado no ayuda a que casos como los de las farmacias, los pollos o el papel se eviten, al contrario. Como dice Larenas:

“Es más fácil ponerse de acuerdo entre cuatro que entre veinte”, situación que al mismo tiempo provoca cuestionamientos a la verdadera libertad de mercado que puede existir en Chile. “No se puede hablar con tanta liviandad que en Chile existe una economía de libre mercado. En una economía de libre mercado existe competencia y aquí es muy difícil competir”, asegura Larenas, en palabras de Vera, (2016).

CAPITULO III:

POLITICAS DE CASTIGO - PRINCIPIOS QUE RIGEN LAS SANCIONES TRIBUTARIAS EN CHILE

3.1. POLITICAS DE CASTIGO

Al hablar de *políticas de Castigo*, inmediatamente se referirá a las penas por "*delito tributario*" ascienden hasta multas por 300% del valor eludido y cárcel. Expertos en derecho tributario detallan la complejidad que significaría que esta última opción sea efectiva, más aún siendo un tema sensible por encontrarse parlamentarios involucrados. (Polanco, 2015)

Para abordar este punto se considera el célebre caso, antes mencionado PENTA o PENTAGATE, donde todo comenzó señala Polanco (2015) con un negocio ilícito de devoluciones de impuestos y hoy amenaza con convertirse en un escándalo político de proporciones. El "*Pentagate*" ya tomó aristas políticas, luego de las declaraciones del ex hombre fuerte del grupo Penta, Hugo Bravo, investigado por el caso "*Fraude al FUT*" que afecta al holding y a sus dueños, Carlos Eugenio Lavín y Carlos Alberto Délano, donde habría colaborado con la entrega de antecedentes sobre aportes irregulares a campañas electorales. Es decir, dineros que entran por fuera de la ley de aportes reservados.

De esta manera, el caso motivó una querrela por parte del Servicios de Impuestos Internos (SII) contra Lavín y Délano, quienes habrían utilizado boletas falsas de sus cónyuges para disminuir la base imponible del impuesto a la renta. La investigación la llevó a cabo el fiscal Carlos Gajardo de la Unidad de Delitos de Alta Complejidad, según menciona Polanco, (2015).

El llamado caso "*Pentagate*" no fue como cualquier otro caso de *fraude tributario*, precisamente porque tocó el corazón del cada vez más cuestionado sistema de financiamiento de la política y porque, hasta ese entonces, involucró a nada menos que dos

senadores, un ex alcalde y dos ex candidatos presidenciales. Además de que empresas PENTA llevaba años siendo el principal financista de la UDI. (Polanco, 2015)

Ahora bien, el abogado experto en derecho penal, Felipe Polanco (2015), explicó que el Servicio toma la decisión de presentar una querrela o denuncia *“en base de consideraciones que no son jurídicas, sino que tienen que ver con otros factores difíciles de calificar. Es una decisión completamente subjetiva. Depende del director y en este caso es más sensible, porque cuando está vinculado el tema político siempre es más complejo”*, aseguró (2015).

Es así que en las palabras de Gajardo, fueron interpretadas como una presión al SII, mismo organismo que habría tardado tres años en querrellarse por el caso Fraude al FUT, según informó Ciper Chile.

En caso de haber querrela o denuncia, cualquiera es suficiente para motivar investigación, se estaría cometiendo un delito contenido en el artículo 97 del Código Tributario, que tiene que ver con declaraciones que son incompletas o falsas, omisiones en libros de contabilidad o empleo de procedimientos dolosos encaminados a desfigurar el monto de las operaciones. Es decir, para burlar impuestos. Según expertos en la materia, la descripción es muy amplia y si se llegase a comprobar los hechos conocidos, cabrían dentro de lo que se conoce como *“delito tributario”*(Polanco, 2015).

Ante eso, los riesgos penales afectarían a quienes tuvieron un grado directo de participación y conocimiento de la conducta evasiva. Las penas contempladas van desde una multa de 50% a 300% del valor del tributo eludido y privación de libertad. (Polanco, 2015)

Sin embargo, existen atenuantes. El director del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, Gonzalo Polanco (2015), aseguró que *“la historia nos indica que no hay pena efectiva porque existen métodos alternativos de cumplimiento. En el evento que se compruebe, es improbable que vayan a pasar en la cárcel. Normalmente los delitos económicos en Chile no tienen una penalidad que haga que la persona cumpla efectivamente cárcel”*.

En el caso de que se comprobara el delito (en ese entonces), sin considerar todavía si hay reiteración, conducta anterior, etcétera, es difícil que la *pena supere el rango de 5 años de presidio menor*. Hasta ese grado, la ley permite penas sustitutivas o alternativas, como cumplir el tiempo firmando ante gendarmería. (Polanco, 2015)

“Los delitos tributarios son sancionados con penas privativas de libertad y multas que llegan hasta el 300% del impuesto evadido. Pero se consideran atenuantes, posibilidades de cumplimiento alternativo y es por eso que en la práctica, uno no ve a quienes cometen delitos económicos tras las rejas, pero la ley sí contempla esa posibilidad”, señala el académico de la UDP, Vicente Furnaro (2015)

A la hora de establecer para quienes pudieron haber ido las posibles penas, la discusión se vuelve compleja en términos legales. Lo que ha trascendido hasta ahora es que el chofer de Iván Moreira ya declaró ante fiscalía por la existencia de una boleta extendida a Penta por 10 millones de pesos. (Polanco, 2015)

“Quien comete el delito es aquella persona que a través de esta acción defrauda el interés fiscal o lo perjudica. Y esta operación habría sido realizada mediante la incorporación de boletas, que serían ideológicamente falsas en sus contabilidades, y de esta forma reducen utilidades y pagan menos impuestos. Aquellas personas que fueron las que habrían prestado estos servicios, que en un primer momento se dijo que habrían sido las cónyuges y ahora se habla de algunos asesores de políticos, estos también serían investigados por su participación y podrían tener otro grado como co-autor o cómplice“, afirma Gonzalo Polanco (2015).

El director del Centro de Estudios Tributarios, según señala el abogado Polanco (2015) mencionó que “los involucrados son los señores que habrían ingresado las boletas en sus contabilidades, es decir, los dueños de Penta, más las personas que habrían dado la boleta por un servicio que no se prestó, que podría haber sido el chofer o el asesor”.

Ahora para algunos especialistas, es complejo acreditar el nivel de involucramiento de los parlamentarios: “Habrá que ver de quiénes son las boletas, si existen facturas de empresas, boletas de honorarios con personas relacionadas a ese político, etcétera. Pero

hay riesgo penal para todas las personas a cuyo respecto pueda acreditarse una participación en la evasión de impuestos, ya sean de las propias empresas de donde se extrajeron los fondos, o desde quienes emitieron las boletas o facturas que eventualmente sean calificadas como falsas. (Polanco, 2015)

Felipe Polanco (2015) aseguró que sería difícil otorgarles el título de co-autoría del delito a políticos involucrados, porque en derecho tributario se castiga al contribuyente. *“Es difícil sostener que estas otras personas tengan la calidad de contribuyentes o que puedan tener interés y, por lo tanto, se diluye el tipo penal. Sí podría haber otras infracciones como la estafa o, ya dentro de la administración pública, cohecho. Pero habría que definir cuál fue la forma en que ingresó el patrimonio, si es que ingresó, cuáles fueron los usos que se dieron y, principalmente, la existencia o no de dolo”*.

Con el caso de que la boleta cuestionada esté firmada por el chofer, el abogado asegura que “la prueba se diluye. Hay que ver qué es lo que declaran las personas que giraron estas boletas sobre las personas que, eventualmente -si es que fue el caso- les dieron las órdenes de proceder en ese sentido Ahí hay un problema probatorio que es un poco más grande”. (Polanco, 2015)

Oswaldo Andrade en palabras de Felipe Polanco (2015), aseguró que su partido está “explorando la posibilidad de hacernos parte de la acción criminal. Si bien es cierto en esto hay una cierta titularidad activa de parte del Servicio de Impuestos Internos por la naturaleza del delito, estamos viendo por la vía del cohecho impropio la posibilidad de que nosotros como partido nos hagamos parte de la investigación que lleva adelante el Ministerio Público”.

3.2. PRINCIPIOS QUE RIGEN LAS SANCIONES TRIBUTARIAS EN CHILE.

Respecto a los principios que rigen las sanciones tributarias y en el contexto del Derecho chileno, el sistema legal no se ha ocupado de estudiar los principios tributarios materiales específicos y, por el contrario, ha enfatizado los análisis de los principios de

carácter propiamente formal (reserva de ley bajo la denominación de principio de legalidad, irretroactividad de las sanciones, seguridad jurídica, etc.), del principio de igualdad ante la ley (también en un sentido formal, como idea expresiva de la no discriminación arbitraria y en gran medida análoga al principio de generalidad), y de los derechos de propiedad y libre empresa como límites de la potestad tributaria (bajo la idea de no confiscatoriedad y prohibición de tributos manifiestamente desproporcionados e injustos). (Masbernat, 2013)

Los principios materiales de la tributación se encuentran incorporados en la disposición constitucional citada y son los siguientes: capacidad económica; igualdad; generalidad; progresividad; no confiscatoriedad, prohibición de que el sistema tributario tenga alcance confiscatorio. (Medina, 2010)

El deber u obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos presenta múltiples fundamentos como plantea Patricio Masbernat, (2013), entre ellos, el principio de solidaridad (referido a que diversas personas se comprometen a pagar el todo de una deuda común) social y económica y la función social de la propiedad. Esta obligación se configura conforme a ciertos principios e involucra derechos de rango constitucional, por lo que debe sujetarse a una dogmática de los derechos fundamentales.

De esta manera, al exigir el cumplimiento de este deber, el Estado no puede vulnerar esos derechos, ya que se configura (y existe) de acuerdo a los mismos y, en todo caso (v.g., en caso de conflictos de intereses), debe ser objeto de ponderación con los bienes constitucionalmente reconocidos implicados.

De este modo, los derechos fundamentales podrían sujetarse a matizaciones o limitaciones a fin de que este deber se materialice. Con esto, se pone de manifiesto que el poder tributario se basa en un deber fundamental de contribuir a los gastos públicos exigible a los ciudadanos, originado en la exigencia de cubrir las necesidades públicas y de cumplimiento de los fines sociales que el Estado debe perseguir para satisfacer otros derechos individuales (derechos de defensa judicial de los pobres) y los derechos sociales de carácter fundamental. (Masbernat, 2013)

En cuanto al contenido de los principios legales, el profesor Calvo Ortega (2012) sostiene que la justicia tributaria no se agota en los principios materiales (referidos a la distribución de la carga tributaria), pues envuelve también a los principios de reserva de ley y certeza jurídica (que son principios formales).

Ahora bien, además de los anteriores, involucra al respeto de los principios legales o de aplicación; a los derechos y garantías de los obligados tributarios; a los deberes de objetividad y eficiencia de los poderes públicos; la proporcionalidad y racionalidad de las normas y decisiones administrativas; la interdicción de la responsabilidad objetiva de los obligados tributarios; la obligación de devolución de ingresos indebidos; la reserva de los datos privados; el adecuado funcionamiento de los servicios fiscales; el costo mínimo para el contribuyente; entre otros variados asuntos (Calvo, 2012)

3.3. LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS MATERIALES

El principio de generalidad encuentra su base normativa en la expresión "todos" del artículo 31.1 de la Constitución Española, implica que "todos tienen el deber de contribuir al mantenimiento de los gastos públicos". Este principio cubre subjetivamente a todas las personas con capacidad económica suficiente, y objetivamente a todas las situaciones reveladoras de riqueza suficiente, y, al contrario, solo se excluirá a aquellos que carezcan de capacidad económica (Escribano, 1991)

El principio de igualdad tributaria postula, en una versión muy simplificada, que la ley debe brindar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, conforme las personas se encuentren en las mismas o en diferentes situaciones (Eseverri, 2006)

Una característica destacable del principio de progresividad es su raigambre económica, y encuentra fundamento en la equidad vertical. La progresión del tributo implica un tratamiento diferenciado entre diferentes niveles de capacidades contributivas.

A diferencia de lo que se concibe en Chile, el principio de no confiscatoriedad no enlaza directa o principalmente con la tutela de la propiedad, con la que, por cierto, reconoce vínculos. Confiscación significa "privación de bienes por parte del poder público para aplicarlos al fisco sin compensación alguna", y en el ámbito tributario tiene por efecto evitar la absorción total de la fuente económica o riqueza del contribuyente. (Masbernat, 2013)

El principio de capacidad económica ha sido reconocido como el principio rector en el ámbito de la justicia tributaria. A diferencia de los otros principios, es exclusivo del ámbito tributario (Masbernat, 2013).

Puede definirse como la aptitud para concurrir a las cargas públicas (tributos) manifestada en la posesión de riqueza económica, lo que implica tanto que constituye condición como fundamento excluyente de la obligación de contribuir. La capacidad económica dice relación con la potencialidad económica vinculada a la titularidad y disponibilidad de la riqueza; con la aptitud, la posibilidad real, la suficiencia de un sujeto de derecho para hacer frente a la exigencia de una obligación tributaria concreta (Calvo, 2006)

Finalmente, estos principios, si bien llevan a una interpretación sistemática, también traen a una coherencia del sistema, sin perder de vista que el objetivo de la norma constitucional es su realización. En cuanto a estos, los principios de justicia tributaria deben encontrar su desenvolvimiento pleno en el sistema tributario, formado por un conjunto de normas legales y administrativas, referidas tanto a la estructura del tributo como a su aplicación concreta. Ello también supedita, no puede ser de otra forma, a las decisiones de los jueces y magistrados, según plantea Patricio Masbernat (2013).

3.4. DESAFIOS A FUTURO: REGULACION SIN ABUSO

Respecto de los desafíos a futuro, el SII plantea (2019) al igual que en sus versiones anteriores, un Plan Estratégico, donde aborda los desafíos a futuro y da cuenta del compromiso y esfuerzo diario de SII, respecto al progreso del país, además gracias a una gestión innovadora, integrada y eficiente, que entrega servicios que consideran las necesidades de los contribuyentes. Así, el Plan Estratégico 2019-2023, según lo plantea Fernando Barraza L. (2019), contribuye a darle sentido a la labor diaria y al aporte que cada uno de nosotros realiza, para asegurar del cumplimiento tributario en beneficio de todos los habitantes del país.

Como elemento fundamental del Modelo de Gestión Estratégica, se encuentra el documento del Plan Estratégico que permite alinear la acción relevante hacia el cumplimiento de la Misión Institucional, permitiendo asegurar el cumplimiento tributario. (Barraza, 2019)

A continuación, se presenta un Diagrama (Figura N°2), que es una representación gráfica de la integración de todos los componentes del Plan Estratégico. El Plan considera Declaraciones Estratégicas de Alto Nivel o de primer orden, que establecen la razón de ser y el qué se quiere ser, ajustadas a los valores institucionales. Conjuntamente, se incluyen Declaraciones Estratégicas de Conexión, o de segundo orden, que apuntan a operacionalizar la estrategia. (Barraza, 2019)

Figura N°2: PLAN ESTRATEGICO



Fuente: Plan Estratégico 2019- 2023.

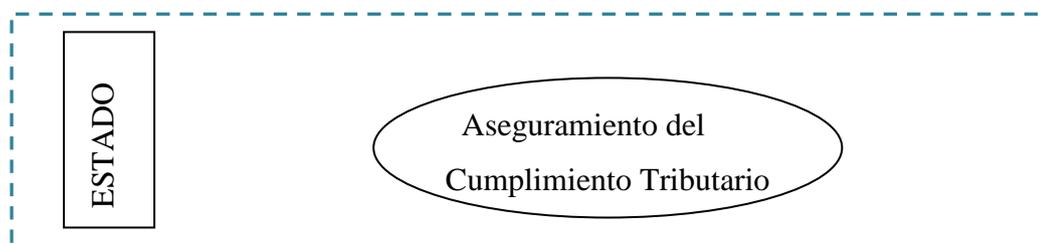
Disponible en: http://www.sii.cl/sobre_el_sii/pe_2019_2023.pdf

Mapa Estratégico, con el fin de llevar la estrategia a términos operativos, se utiliza un Mapa Estratégico, que corresponde a una herramienta gráfica mediante la cual se identifican los Objetivos Estratégicos y adicionalmente se visualizan las relaciones causa-efecto (palancas de gestión) entre ellos que, en su conjunto, permiten cumplir el objetivo general ya definido, “Aseguramiento del Cumplimiento Tributario”. Mientras los Objetivos Estratégicos muestran aquello que se quiere conseguir.

De esta forma, los Objetivos del Mapa Estratégico Institucional se encuentran ordenados dentro de 4 perspectivas:

1. Estado
2. Contribuyentes y Ciudadanos
3. Procesos Internos
4. Aprendizaje y Crecimiento

1. **PERSPECTIVA “ESTADO”**: resume el rol y objetivo esencial del SII declarado en la Misión y orienta la gestión relevante de la institución. Se refiere a lo que espera el Estado y la ciudadanía del Servicio.



2. **PERSPECTIVA “CONTRIBUYENTES Y CIUDADANOS”**: Se refiere a las percepciones de los contribuyentes y ciudadanos en general respecto del Servicio y su accionar. Los objetivos incluidos en esta perspectiva son:

- Prevención, detección y proporcionalidad ante el incumplimiento.
- Efectividad contra el comportamiento agresivo
- Legitimidad institucional del SII
- Simplicidad del Cumplimiento Tributario

3. **PERSPECTIVA PROCESOS INTERNOS**: identifica los resultados críticos que el SII debe generar a través de sus procesos internos para producir el impacto deseado sobre los contribuyentes y ciudadanos, detectando y potenciando la ejecución de las mejores prácticas institucionales en la institución.

- Eficacia de las acciones de tratamiento
- Visibilidad de la acción institucional
- Control de la Elusión, Evasión y Delito Tributario.
- Comunicación segmentada y transparente.
- Gestión de la experiencia del contribuyente
- Caracterización del riesgo de los contribuyentes.

4. PERSPECTIVA APRENDIZAJE Y CRECIMIENTO: identifica los resultados más relevantes que son imprescindibles como habilitantes para el desarrollo de los procesos internos y la búsqueda de mejores prácticas laborales que permiten la implementación de la estrategia. Los objetivos incluidos tienen relación con el capital humano (habilidades, capacitación), capital de información (sistemas) y capital organizacional (cultura, liderazgo, comportamiento ético).

- Fortalecimiento de la ética institucional.
- Liderazgo en tecnología informática
- Compromiso con el Desempeño con Calidad de vida laboral
- Desarrollo profesional y de competencias

3.5. ASEGURAMIENTO DEL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

Asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a través del ejercicio de las facultades del Servicio para aplicar y fiscalizar las leyes tributarias, bajo un contexto de justicia y equidad. En este sentido señala Barraza (2019), el incremento de la recaudación, si bien depende en un factor importante del nivel de la actividad económica, es consecuencia del objetivo estratégico declarado por la vía de la disminución de la evasión y la elusión.

Adicionalmente, este objetivo se refiere también al comportamiento tributario de los contribuyentes, es decir, participa también en la perspectiva de Contribuyentes y Ciudadanos, donde se espera minimizar las brechas tributarias originadas por el comportamiento de los contribuyentes, dónde la acción ejemplificadora en materia ética de quienes componen el Servicio, de legitimidad a la hora de exigir un buen comportamiento de los ciudadanos. Por simplicidad, esto se representa en un solo objetivo. (Barraza, 2019).

Respecto al cumplimiento tributario, se encuentran las actividades mensuales y anuales (Bdo, 2020):

Preparación de las declaraciones de impuestos anuales a la renta de la empresa, aplicando programas de validación a las bases imponibles de los tributos sometidos al programa de revisión tributaria. Esto incluye (Bdo, 2020):

- ✓ Determinación del patrimonio tributario al inicio del ejercicio y sus variaciones, para efectos del proceso de Corrección Monetaria.
- ✓ Revisión de los criterios de Corrección Monetaria de los activos y pasivos reales.
- ✓ Determinación de la Renta Líquida Imponible definitiva al 31 de diciembre, incluyendo la identificación de los Gastos rechazados.
- ✓ Determinación del Capital Propio Inicial Tributario y del Capital municipal al 1° de Enero.
- ✓ Determinación del saldo de Utilidades Tributarias al 31 de diciembre, de acuerdo con las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos.
- ✓ Revisión integral del Formulario N°22 de Declaración de Impuestos anuales a la renta correspondiente y de los datos estadísticos que deben incluirse en dicho formulario.
- ✓ Determinación de la tasa variable de Pagos Provisionales Mensuales (P.P.M), válida para el período de abril a marzo, si procede.

Respecto al Cumplimiento Tributario Mensual, se encuentran las siguientes actividades:

Declaración y pago de los impuestos de retención mensual, así como de la información que debe contener las declaraciones, de acuerdo a las instrucciones impartidas por el Servicio de impuestos Internos (SII), para llevarlo cabo se efectúan las siguientes tareas (Bdo, 2020):

Determinación y revisión de las declaraciones de impuestos mensuales (Formularios 29 y 50 del SII), con el propósito de asegurarnos razonablemente de su autenticidad, tanto cualitativa como cuantitativa. Esto incluye los impuestos:

- IVA, crédito y débito fiscal;
- PPM (pagos provisionales mensuales obligatorios y voluntarios)
- Impuesto Único de segunda categoría a los trabajadores dependientes;
- Retenciones de honorarios;
- Retenciones de Impuesto Adicional que incluye el impuesto a la remesa de utilidades.

METODOLOGIA

Este estudio tendrá un enfoque cualitativo, ya que su diseño será flexible partir de información cualitativa recopilada, además su estructura también se orienta al proceso de la obtención de resultados. El análisis de contenido como herramienta de utilidad para la realización de una investigación descriptiva (Monje, 2011).

Dentro de los estudios cualitativos, se utilizará el *método explicativo*, esto para revisar como se aplica la Normativa vigente a las grandes empresas, entre caso sería la Ley 19.738, aplicada a las grandes empresas.

El aporte de este proyecto radica en entregar una visión de los efectos de la evasión de las grandes empresas, analizando las sanciones correspondientes, considerando elementos de mejora respecto de la Ley aplicada a las grandes empresas.

En el *análisis cualitativo*, lo importante implica la novedad, el interés, el valor de un tema, es decir su presencia o su ausencia; interpreta el material estudiado con la ayuda de algunas categorías analíticas destacando y describiendo sus particularidades (Monje, 2011)

De esta manera, la metodología se centrará en el *análisis de la situación actual, respecto de la aplicación de la Ley 19.734 y algunas consideraciones de la Ley 20.780 a las grandes empresas*, luego diseñar nuevas estrategias para mejorar el comportamiento que tendrían las grandes empresas, respecto a su responsabilidad tributaria.

Esto ayudará en lo siguiente:

- Compara el sistema actual y el posible del futuro, aplicando al mismo tiempo los cambios requeridos.

- Las recomendaciones resultantes pueden implementarse en función de las necesidades en cada caso.
- Posee gran credibilidad, ya que se trata de una representación de la vida real.

Análisis de la situación actual

Mediante la lógica en la observación y explicación de la Ley 19.738, aplicada a grandes empresas, se podrán establecer relaciones entre los componentes y agentes que intervienen en el escenario del posible fraude fiscal (en el contexto de comprobarse o no abuso jurídico de la normativa vigente). De esta forma, se podrá llegar a conclusiones que permitan diseñar nuevas estrategias de control.

En esta etapa, se procederá a la realización de las siguientes actividades:

- ✓ Análisis de la relación entre la tributación de las grandes empresas en Chile.
- ✓ Análisis de la relación entre la tributación de las grandes empresas, respecto de las pequeñas y medianas empresas.
- ✓ Observación del comportamiento de empresas con planificación tributaria.
- ✓ Identificación de los casos típicos de evasión.

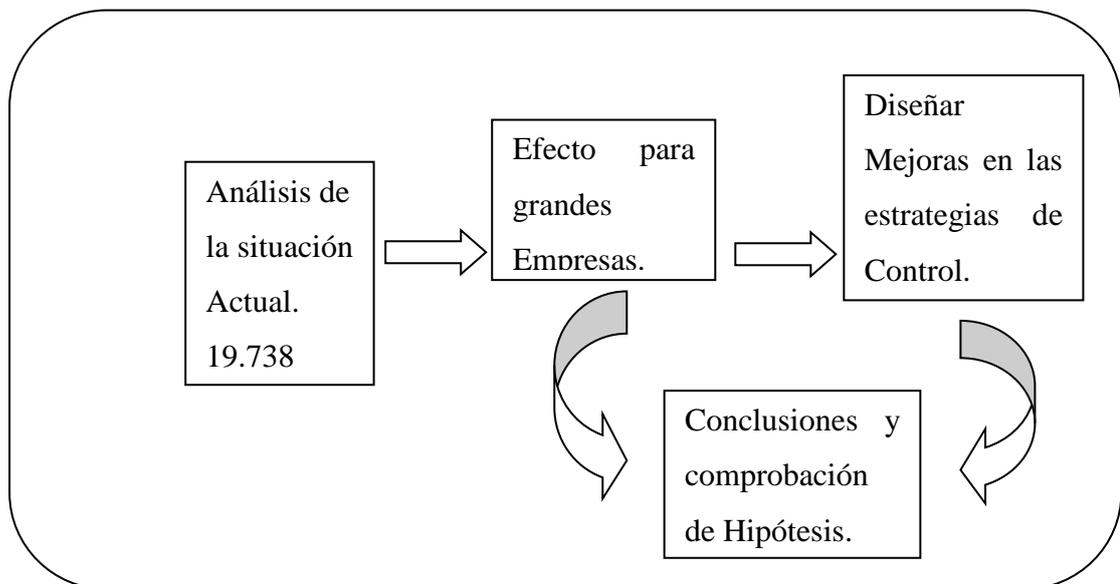
Fase de comprobación de la hipótesis:

En las conclusiones, se realizan las siguientes actividades:

- ✓ Establecimiento de la veracidad o falsedad de la hipótesis.
- ✓ Evaluación de las estrategias de control aplicadas.
- ✓ Evaluación de la consecución de los objetivos.
- ✓ Presentación de otros beneficios colaterales producto de la aplicación de las medidas tributarias.

En síntesis, la metodología se presenta de la siguiente manera:

Figura N°3: Metodología a Utilizar



Fuente: Elaboración Propia.

RESULTADOS

A continuación se presenta un análisis de Fuentes primarias respecto de la Ley 19.738 y 20.780, para su posterior presentación de propuesta para grandes empresas en Chile.

1. SITUACIÓN ACTUAL – LEY 19.738 EN GRANDES EMPRESAS.

La Ley 19.738 del 19 de junio de 2001, estableció un conjunto de más de 50 medidas para combatir la evasión tributaria, teniendo como horizonte de planeación el período 2001-2005. Las medidas implicaron modificaciones en diversos cuerpos jurídicos tales como el Código Tributario, la Ley sobre Impuesto a la Renta, la Ley del Impuesto a las Ventas y Servicios, la Ordenanza de Aduanas y las leyes orgánicas del Servicio de Impuestos Internos, de Aduanas y de Tesorería (SII, 2005).

Así la llamada Ley 19.738 “*Normas para combatir la evasión tributaria*” tiene por objeto reducir estos comportamientos, fortalece en general la administración tributaria y aspectos como: nuevos planes de fiscalización, focalización en Rentas Presuntas y aumentos de sanciones. Respecto a las grandes empresas o grandes contribuyentes, interesa revisar lo siguiente:

Control de la Evasión y Elusión de Grandes Contribuyentes (SII, 2005):

1. Aplicación de Depreciación Normal para efectos del Impuesto Global Complementario o Adicional.
2. Obligación de tributar por la venta de bienes raíces agrícolas cuando aquella ocurre dentro de los cuatro años siguientes a su adquisición.
3. Limitación en el aprovechamiento de pérdidas cuando tiene lugar una reorganización empresarial que involucra cambio de propiedad (entre empresas no

relacionadas) y cambios de giro, antes y después de 12 meses. (Regla de subcapitalización)

4. Resguardo del interés fiscal en el caso de intereses excesivos favorecidos con tasa reducida del Impuesto Adicional.
5. Obligación de informar al SII para resguardar la correcta aplicación del Impuesto Adicional en el caso de intereses por préstamos o financiamiento extranjero, bonos y “debentures” emitidos en moneda extranjera por empresas constituidas en Chile, y ciertos servicios pagados al exterior.
6. Listado de países con tasa de impuesto a la renta igual o superior a 30% para efectos de la deducción como gasto de los pagos al exterior.
7. Extensión de la disposición del retiro tributable a la reinversión en acciones de pago de todo tipo de sociedad anónima.
8. Extensión la aplicación de IVA a la venta de activos fijos, excluyendo los bienes inmuebles.
9. Se condiciona la devolución de Remanente del IVA.

Respecto de la aplicación de esta ley y con las cifras de recaudación normalizada, se estimó qué parte de la variación de los ingresos tributarios respecto al año 2000 fue atribuible al crecimiento de la economía. Así el crecimiento económico induce un aumento de la base de aplicación de los diferentes gravámenes y, por ende, una parte del incremento recaudatorio tiene explicación en esta variable.

Finalmente, los montos residuales de incremento recaudatorio (aquellos que no se explican ni por cambios legales ni por crecimiento económico) son una aproximación del rendimiento efectivo logrado por una menor evasión derivada de la fiscalización y cobranza. Si bien no es posible estimar qué parte es causada por la Ley contra la evasión, se entiende que dicha Ley induce directa o indirectamente esos montos residuales, por lo cual constituyen una aproximación razonable para contrastar con las metas de rendimiento comprometidas (SII, 2005).

Método de comparación mixta PIB-Consumo, en moneda real

El PIB representa una variable de primera aproximación para estimar los efectos de la evolución económica sobre las bases imponibles agregadas. Sin embargo, un monto mayoritario de la recaudación tributaria proviene de los impuestos al consumo, en los cuales el PIB no resulta ser la mejor aproximación macroeconómica de su base imponible. En la componente de la recaudación proveniente de los impuestos indirectos, resulta más apropiado emplear un agregado macroeconómico vinculado al consumo. De este modo, se puede realizar la misma estimación de recaudación y cumplimiento de la ley, asociando el efecto crecimiento del PIB sólo a los impuestos a la renta y el efecto crecimiento de los restantes impuestos, a la variable Consumo de Personas (SII, 2005).

A continuación, se presenta esta estimación en el cuadro N°2.

Cuadro N°1: Recaudación y cumplimiento de Metas Ley Contra la Evasión.

Millones de \$ en Marzo 2005.	2000	2001p	2002p	2003p	2004p	Acumulado 2001-2004
Recaudación efectiva, Norm. y sin com.ext.	7.010.199	7.381.787	7.771.089	8.102.307	8.897.982	
Diferencia c/año 2000.		371.588	760.891	1.092.108	1.887.784	4.112.371
Efecto del crecimiento.		210.464	377.391	672.952	1.113.772	2.374.579
Menor evasión.		161.125	383.499	419.156	774.012	1.737.792
Compromiso LCE.		84.328	235.126	324.040	391.040	1.034.534
% de cumplimiento		191,0%	163,1%	129,4%	197,9%	168,0%

Fuente: Subdirección de Estudios del SII, en base a información de ingresos de Tesorería y Cifras de cuentas Nacionales del Banco Central (SII, 2005).

De acuerdo a la información presentada vigente (de ese momento) y con la comparación mixta PIB-Consumo, los rendimientos obtenidos con la Ley, estuvieron

significativamente por encima del 100% de las metas. Los porcentajes estuvieron incluso por encima de los que se miden sólo con la comparación con el PIB. De hecho, en el incremento acumulado 2001-2004, se verifica un cumplimiento de 168% de la meta. La razón para este mayor grado de cumplimiento está en el menor crecimiento acumulado del Consumo relativo al del PIB.

Método de comparación con el PIB y el Consumo, en moneda nominal

Una tercera variante que se tuvo que tener presente para estimar la recaudación y cumplimiento es la comparación en términos nominales. En las dos estimaciones anteriores, los ingresos tributarios se llevaron a moneda real a partir de cifras nominales mediante la variación del IPC. Por su parte, las variaciones de PIB y del Consumo derivan de las cifras de cuentas nacionales medidas a precios constantes de 1996.

En rigor, si hay correlación entre los agregados macroeconómicos y la recaudación, la incidencia-precio de estos agregados sobre los ingresos estaría representada por los deflatores del PIB y del Consumo, y no por el IPC. Por ello, la expresión de los ingresos tributarios en moneda real debería considerar estos deflatores antes que el IPC. Como una forma de evitar las distorsiones generadas por las diferencias entre IPC y los deflatores, se puede realizar la misma comparación pero esta vez en moneda nominal. A continuación, en el cuadro N°2 se presenta este ejercicio.

Cuadro N°2: Recaudación y cumplimiento de Metas Ley Contra la Evasión.

Millones de \$ en Marzo 2005.	2000	2001p	2002p	2003p	2004p	Acumulad o 2001- 2004
Recaudación efectiva, Norm. y sin com.ext.	6.282.700	6.851.068	7.391.286	7.921.063	8.787.305	
Diferencia c/año 2000. Efecto del		568.368 455.845	1.108.5878 33.756 274.831	1.638.364 1.370.098 268.266	2.504.606 1.980.424	5.819.925 4.640.122

crecimiento.		112.523			524.182	1.179.802
Menor evasión.			220.725	316.859		
Compromiso LCE.		78.900			385.493	1.001.977
% de cumplimiento		142,6%	124,5%	84,7%	136,0%	117,7%
Millones de US\$ nominales.						
Menor evasión		177	399	388	860	1.824
Compromiso LCE.		124	320	458	632	1.535

Fuente: Subdirección de Estudios del SII, en base a información de ingresos de Tesorería y Cifras de cuentas Nacionales del Banco Central (SII, 2005).

Los resultados de esta tercera variante de estimación arrojan grados de cumplimiento por encima del 100% en todos los años, salvo en el año 2003, donde el rendimiento estimado aparece por debajo del compromiso del año. En el acumulado, el porcentaje de cumplimiento calculado por este método llega a 117,7%. Acá, las cifras de rendimiento aparecen algo menores a las estimadas con método en moneda real.

Al comparar los métodos de estimación se puede establecer que el método basado en la comparación con el PIB tiene ciertas ventajas prácticas. El PIB es la variable macroeconómica que se mide con menos error y que está disponible con menos rezago respecto de otras cuentas nacionales. Por su parte, el método mixto PIB-Consumo está más alineado con la composición de impuestos directos e indirectos presente en la recaudación. Sin embargo, la variable Consumo se mide con más error que la variable PIB. Lo anterior se debe a que, a diferencia del PIB que se mide directamente con coeficientes y encuestas de producción, el Consumo se estima en forma indirecta a partir de la variable demanda interna.

Esta variable agrega el consumo de personas con la variación de existencias, por lo que se introducen más errores en la identificación del Consumo. Además, la cifra de Consumo está disponible con un rezago mayor que el PIB. De esta manera, el método bajo moneda nominal sería aún más adecuado ya que depuraría la estimación de las

distorsiones derivadas de actualizar la recaudación con IPC. Pero al mismo tiempo es la cifra que ofrecería más errores de medición.

Esto se debe a que la mayoría de las cuentas nominales son construidas a partir de cuentas de producción sobre las que se aplican las variaciones de precios. Esta forma de determinación genera una revisión constante de las cifras, cuyas correcciones generalmente son de mayor magnitud que las revisiones que recaen sobre las cifras a precios constantes.

Evasión en el IVA

Otra forma de evaluar el desempeño en materia de cumplimiento tributario es a través de estimaciones específicas del nivel de evasión. Se dispone de una estimación de la tasa de evasión en el IVA, sobre en información de Cuentas Nacionales. Esta medición se fundamentó a en la proximidad que tiene la base teórica del IVA con la variable “consumo privado” medida por el Banco Central. Sobre esa variable se deben aplicar todos los ajustes y descuentos en correspondencia con las transacciones que están afectas y exentas del IVA, de conformidad con su legislación.

A continuación, en el cuadro N°3 se presenta la estimación de la tasa de evasión en el IVA para el período 1996-2004. Esta nueva serie ha sido construida empleando los datos anuales de los agregados de consumo, inversión y producto, publicadas en marzo de 2005 por parte del Banco Central.

Cuadro N°3: Estimación de la Evasión en el IVA- Base MIP 1996.

(Cifras en Miles de millones de \$ de cada año)

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Recaudación Teórica	2.995	3.248	3.561	3.580	3.905	4.224	4.436	4.824	5.344
Recaudación	2.329	2.620	2.711	2.793	3.087	3.405	3.700	4.039	4.587

Efectiva									
Monto Evasión	667	628	850	787	819	819	736	785	757
Tasa de Evasión	22,3%	19,3%	23,8%	22,0%	21,0%	19,4%	16,6%	16,3%	14,2%

Fuente: Subdirección de Estudios del SII, en base a información del Banco Central (SII, 2005).

De la estimación anterior se aprecia un importante descenso del incumplimiento en el IVA desde el año 2000 (el año previo a la aplicación de la Ley Contra la Evasión) cuando ascendía a 21%, hasta el año 2004 cuando el mismo indicador, se sitúa en torno a 14%. En todo caso, se debe hacer presente que la estimación de la serie heredó el carácter “provisional” que aún mantiene la información-fuente de cuentas nacionales para los últimos años.

2. SITUACIÓN ACTUAL RESPECTO DE LA LEY 20.780

La Ley N° 20.780 modificó sustancialmente el Sistema de Tributación de la Renta e introdujo además diversos ajustes en el Sistema Tributario, entre ellos, aparece modificado el Código Tributario.

Una de las modificaciones más novedosas al Código Tributario es la introducción de la norma anti elusiva general, o si se quiere, la facultad legal para la recalificación de actos, contratos, negocios jurídicos, o de una serie de ellos, que busca frenar los efectos elusivos de las denominadas planificaciones tributarias agresivas.

Así, intentando formular una especie de norma anti elusiva general, el Código Tributario consagra un complejo procedimiento para revelar el abuso de formas jurídicas o

la simulación de negocios jurídicos, cuando su causa es fundamentalmente evitar o postergar el devengo de hechos gravados o disminuir artificiosamente su base imponible.

Decimos que se trata de un procedimiento complejo no necesariamente por los aspectos adjetivos, sino más bien por los aspectos sustantivos o de fondo. Esto es así, ya que conceptualmente la elusión fiscal no tiene contornos definidos, y como se verá, el legislador tributario al relacionar el concepto de elusión a los conceptos de "abuso de formas jurídicas" y de "simulación", simplemente agrava la incertidumbre, ya que ambos conceptos en el Derecho común también tienen la característica de ser conceptos difusos.

Además, desde un punto de vista procesal, el Servicio de Impuestos Internos, reconociendo la buena fe de los contribuyentes, deberá probar la elusión, esto es, deberá probar que los efectos de un acto, de un negocio jurídico o de una serie de ellos, fueron celebrados con abuso de formas jurídicas o con simulación, y que dichos negocios tuvieron la finalidad de evitar o postergar el nacimiento de hechos gravados, o lograron disminuir la base imponible de ciertos impuestos (Matus, 2017)

Es importante considerar que el nuevo *artículo 4° ter* sanciona el abuso de las formas jurídicas para efectos tributarios como aquella situación en que el contribuyente otorga actos o negocios jurídicos que tienen por objeto evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado, o que disminuyen la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, no provocando otros efectos económicos relevantes para los otorgantes o para los terceros distintos a los meramente tributarios (Matus, 2017).

De esta manera, la racionalidad de la conducta desde una perspectiva tributaria es la separación conceptual entre la economía de opción y la elusión, cuestión desde luego que no fija el legislador, sino que deberá decantarlo la Justicia tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, la norma establece ciertas pautas para definir la racionalidad de la conducta. Así, no constituye abuso (Matus, 2017):

La sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una menor carga tributaria; o bien,

Que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno o bien los genere de manera reducida o difiera en el tiempo o en menor cuantía siempre que así lo establezca la ley tributaria.

De todas maneras, que estos casos son meramente ilustrativos y que buscan orientar la racionalidad de la conducta.

Otro punto importante es que se ha recogido el principio general de la *buena fe* en materia tributaria, principio que favorece la posición del contribuyente frente al ente fiscalizador.

"El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes" (Matus, 2017).

De todas maneras que este principio se verá reforzado por la aplicación del artículo 21 del mismo Código, toda vez que, si bien esta norma aboga por establecer la obligación del contribuyente de ser veraz en sus declaraciones, éstas quedan cubiertas por la presunción del principio de la buena fe antes dicho, tomando una relevancia mayor la segunda parte de esta norma, pues para prescindir de las declaraciones del contribuyente y llegar a liquidaciones de impuestos, el Servicio deberá, junto con tachar de no fidedigna la contabilidad, iniciar el procedimiento de recalificación jurídica de negocios por abuso de formas o simulación tributaria.

3.-CASO PENTA O PENTAGATE

Emblemático y recordado caso chileno, referido a un coordinado y efectivo fraude al Fisco de Chile por parte de Empresas Penta, mediante la utilización de facturas y boletas de honorarios “ideológicamente falsas”, las que fueron emitidas materialmente de acuerdo con la ley, pero cuya justificación es falsa, y que, entre otros aspectos, habrían permitido el financiamiento irregular de campañas electorales de varios políticos, la mayoría pertenecientes a la Unión Demócrata Independiente (UDI). Además, este caso ha sido investigado por delitos tributarios y por soborno, lavado de dinero y cohecho (Fiscalía, 2015).

Ilícitos Tributarios

Para comenzar, el caso sobre fraude al FUT (Fondo de Utilidades Tributables, según el Servicio de Impuestos Internos, el FUT es «un libro de control que debe ser llevado por los contribuyentes que declaren rentas efectivas en primera categoría, demostradas a través de contabilidad completa y balance general, en el cual se encuentra la historia de las utilidades tributables y no tributables, generadas por la empresa y percibidas de sociedades en que tenga participación).

Este Fraude se investigó desde mediados de 2013 el presunto acuerdo entre el ingeniero comercial Iván Álvarez, fiscalizador del Servicio de Impuestos Internos (SII), con ayuda del contador Sergio Díaz, y más de un centenar de contribuyentes con el fin de aumentar de manera fraudulenta la devolución de impuestos que dicho organismo realiza anualmente. En marzo de 2014 se identificaron 122 contribuyentes beneficiados del ilícito, y se estimó el fraude al Fisco en más de CLP 20 mil millones (La Segunda, 2014)

Ahora bien, la investigación del Ministerio Público apuntó a que los ilícitos tributarios del grupo son tantos y de tan diverso orden, que la única conclusión posible, de prosperar la acusación de la Fiscalía, es que Penta se constituyó en una verdadera máquina de defraudar al Fisco. Las operaciones del grupo son una muestra gráfica de lo que en el

SII llaman “industria de la evasión”, la que se origina en planificaciones tributarias “agresivas” diseñadas por asesores especializados para burlar el pago de tributos.

Así también CIPER revisó detalladamente todos los hechos investigados por el Ministerio Público y pudo determinar que, a lo menos, son siete las fórmulas que habría utilizado Penta y que eventualmente le permitieron burlar el pago de impuestos y/o conseguir beneficios tributarios indebidos

- *Contratos forwards manipulados para perjudicar al Fisco.*
- *Boletas y facturas falsas para enmascarar bonos y remuneraciones de ejecutivos.*
- *Pagos de asesorías hechos por el Banco Penta para disfrazar sus pérdidas.*
- *“Arriendo” de acciones para rebajar el pago de patentes municipales.*
- *Pérdidas ficticias de las empresas productivas del holding.*
- *Retiros y préstamos irregulares para beneficiar a familiares.*
- *Boletas falsas para justificar gastos (incluyendo aportes a campañas políticas) y pagar remuneraciones de familiares de los controladores.*

Ahora bien, los dueños de Empresas Penta fueron sancionados por burlar al SII, pero el mismo servicio aceptó como “gasto necesario” lo que esa compañía pagó en asesorías legales durante el juicio y le aprobó una rebaja de \$1.400 millones del monto sobre el que se calcularon sus impuestos en 2018. El SII aseguró a CIPER que la resolución, adoptada en agosto pasado, se ajusta a las normas, pero al interior de la entidad hay voces que indican que el beneficio no corresponde si los controladores de Penta actuaron con dolo para que su empresa defraudara al Fisco. Instrucciones impartidas en el SII indican que esta política se extenderá a todas las empresas que enfrenten juicios y sus detractores estiman que, si no se excluye a los condenados por delito tributario, se estarían financiando sus defensas con dinero de los impuestos.

El pasado 3 agosto de 2020. Mientras la ciudadanía ponía atención al levantamiento de las cuarentenas, *Empresas Penta* ganaba una de las últimas batallas que libró desde que se inició la investigación sobre ella y sus controladores, *Carlos Délano* y *Carlos Lavín*, por distintos delitos tributarios, entre ellos los relacionados con financiamiento político ilegal. Ese día, el Servicio de Impuestos Internos (SII) aceptó una

apelación de la empresa para que sus pagos a tres oficinas de abogados que la asesoraron durante el proceso penal fueran considerados como gastos necesarios para producir la renta y, por lo mismo, descontados del monto sobre el que se calculan los impuestos que debe pagar.

En palabras simples, Penta consiguió que el SII rebajara más de \$1.400 millones, que gastó en asesoría legal, del monto total sobre el que se calcularon sus impuestos del año tributario 2018.

La magnitud y el origen de esta rebaja levantaron polvo al interior del SII. Mientras la postura oficial de la institución indica que hay jurisprudencia al respecto y que su decisión está apegada a la norma, funcionarios del mismo servicio contactados por CIPER –que pidieron la reserva de sus identidades– señalan que es inentendible que, en primera instancia, el SII denunciara los delitos tributarios del grupo Penta, que en ese juicio se haya demostrado que sus controladores actuaron con dolo para defraudar al Fisco y que ahora se considere que los gastos legales gatillados por esa investigación eran necesarios para la subsistencia de la empresa, tienen relación con su giro y fueron inevitables (Miranda, 2020).

“La jurisprudencia y las normas vigentes en el año tributario 2018 indican según Miranda (2020) que una empresa puede rebajar de su base imponible sus gastos en un juicio, pero solo cuando se trata de un juicio inevitable. Es decir, si un trabajador la lleva a tribunales por un incumplimiento laboral, si un proveedor o cliente la demanda, incluso si hay una controversia entre los impuestos que la empresa cree que tiene que pagar y lo que el servicio (SII) estima que debe pagar. Pero si se demuestra que la empresa actuó con dolo para no pagar sus impuestos, si sus dueños o ejecutivos tuvieron la intención de defraudar, ese no es un juicio inevitable y no corresponde darle la rebaja”, señala un funcionario del SII con años de experiencia en esa área, señaló Benjamin Miranda (2020).

La postura que defendieron estos funcionarios quedó plasmada en la primera decisión que tomó el SII sobre el caso: en febrero de este año, cuando calculó la liquidación de Penta del año tributario 2018, la institución consideró que los pagos de asesorías legales para enfrentar las acusaciones penales no eran un gasto necesario e

inevitable para la producción de renta. En consecuencia, rechazó la pretensión de Empresas Penta de que esos gastos se rebajaran de su base imponible. Como respuesta, el *holding* ingresó una apelación a través de un recurso de Reposición Administrativa Voluntaria (RAV). Y el SII, a inicios de agosto pasado, esta vez se allanó a conceder el beneficio (Miranda, 2020).

La apelación de la compañía logró que la dieta de los directores Délano y Lavín - condenados por delitos tributarios reiterados en 2018-, en un comienzo consideradas “*pagadas en exceso*” por el SII, también fuera descontada de su cálculo de impuestos por más de \$600 millones.

Más allá de la discusión interna que despertó este cambio de decisión, y de los argumentos expuestos por Penta y el SII para justificarla, se trata de una acción que favoreció a una firma cuyos controladores fueron investigados y condenados por delitos tributarios, mientras la situación de la compañía continúa bajo revisión (Miranda, 2020).

Expertos consultados por CIPER coinciden en que la revisión de esta resolución del SII no debe limitarse exclusivamente a determinar si se apega o no a la legalidad, sino que merece ser sometida al escrutinio público. “Hay una controversia sobre si esto se ajusta a la norma o no. Pero, incluso si la conclusión hubiera sido completamente legal, vale la pena que se discuta públicamente la conveniencia de modificar estas normas que estarían beneficiando a personas que de manera consciente cometen delitos tributarios”, señala uno de esos especialistas, además, en el medio económico, empresarial y tributario a partir de la puesta en marcha de la Ley 20.780, desde 2014.

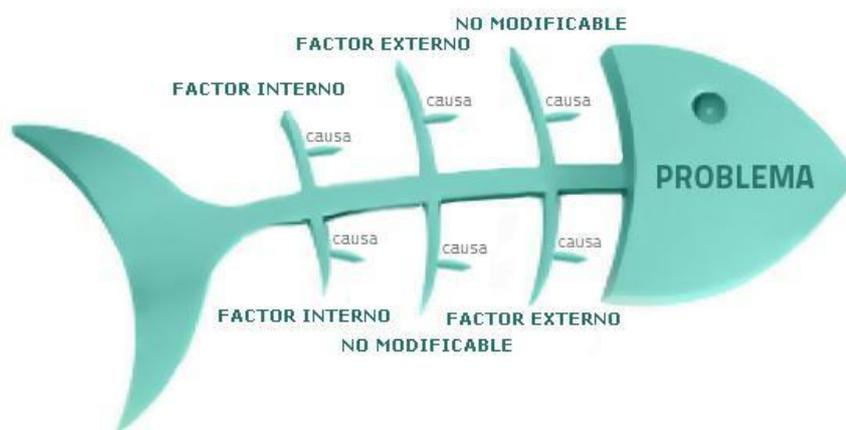
DIAGRAMA DE ISHIKAWA

Muchas veces en las organizaciones, antes diversos problemas, inmediatamente se pasa a la búsqueda de soluciones, sin detenerse en el punto previo a comprender el origen real de las causas que originan el problema que se desea resolver. La formulación del problema es imprescindible y debe hacerse en conjunto de todos los intervinientes y/o afectados, puesto que si todos conocen bien a que se están enfrentando, las soluciones serán más consensuadas y por tanto más adecuadas. Incluso se podrían nuevas preguntas, buscar posibilidades, mirar otros ángulos e incluso re-definir el problema puede ser determinante (Think, 2017)

El diagrama de espina de pescado más conocido como diagrama de Ishikawa. Se trata de una herramienta que permite el análisis de las causas y efectos mediante una representación gráfica que permite su visualización. Es este hecho lo que convierte al **diagrama de Ishikawa**, como se muestra en la **Figura N°4**, en una herramienta de la Gestión de la Calidad ampliamente utilizada en la toma de decisiones (Think, 2017).

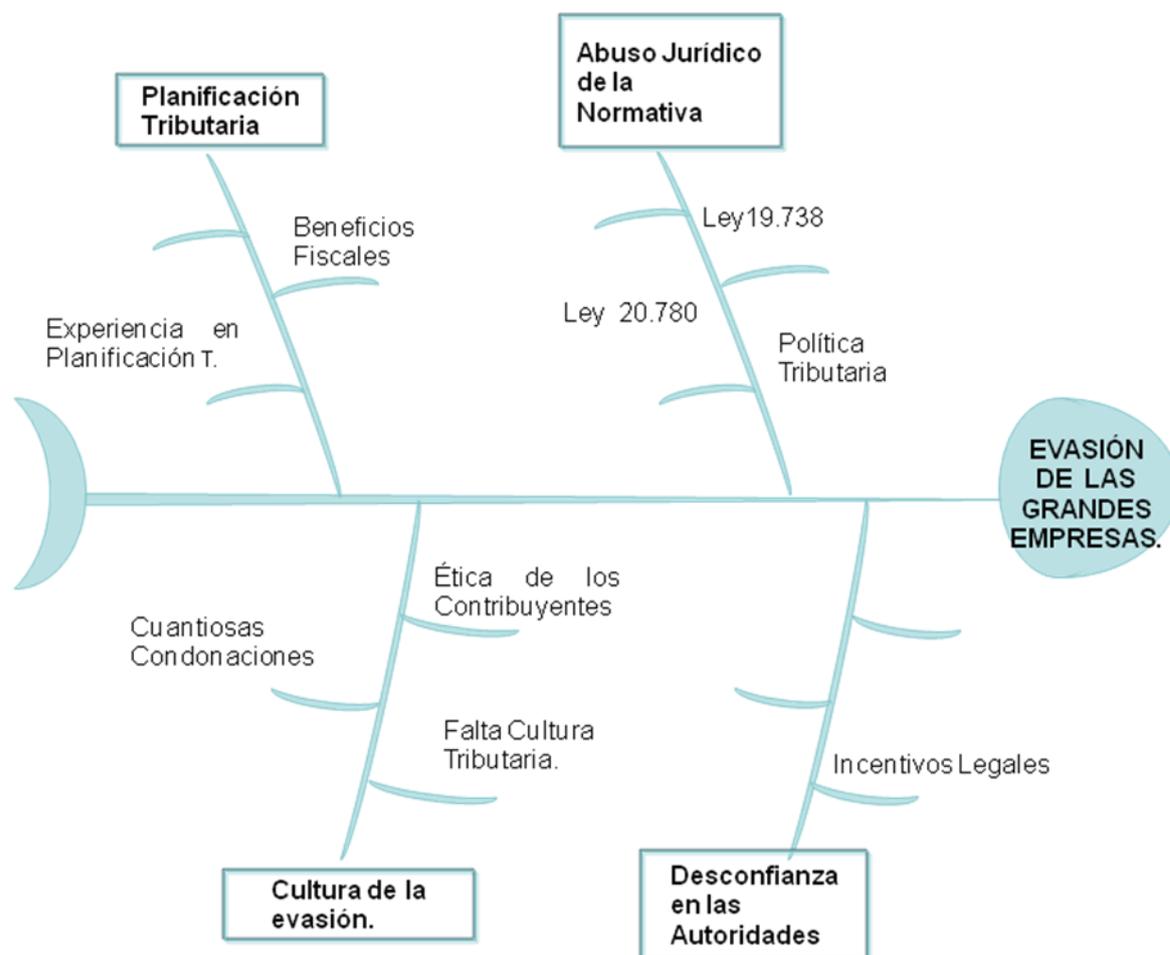
En el caso de las grandes empresas, se presenta la siguiente situación:

Figura N°4: Diagrama de Ishikawa



Fuente: Think (2017).

Figura N°5: Diagrama Ishiwaka-Grandes empresas respecto a evasión tributaria.



Fuente: Elaboración Propia.

De alguna manera existen múltiples causas, que explican la evasión de las grandes empresas, abuso de la normativas o leyes vigentes, excesiva planificación tributaria, cultura de la evasión (sumado a esto la baja fiscalización y las enormes condonaciones) y además una percepción respecto de que el Estado no administra eficientemente bien los recursos, pueden ayudar a esclarecer el motivo respecto de la evasión de las grandes empresas. Sin duda que incluso las estadísticas son mayores, pero si hay registros emblemáticos con millonarios perdonados.

PROPUESTA:

NUEVAS ESTRATEGIAS DE CONTROL GRANDES EMPRESAS

Los resultados del análisis de la situación actual, respecto de la Ley 19.738 y 20.780, harán posible el diseño de una nueva propuesta tendiente a controlar la evasión tributaria para las grandes empresas en Chile.

El objetivo es, “*recaudar más impuestos o los dejados de percibir*”. Entre algunas de las potenciales medidas de dicha estrategia, se encuentran las siguientes:

- ✓ Evitar un aprovechamiento inescrupuloso del mecanismo. Considerar legislar respecto a las normas sociales de comportamiento correcto y difundir estos buenos comportamientos.
- ✓ La justicia debe lograrse en los niveles distributivo, procedimental y retributivo.
- ✓ Aumentar las fiscalizaciones. Los controles son necesarios para proteger a los contribuyentes honestos. A su vez estos deben estar en línea con el actual Modelo y Plan de Gestión del Cumplimiento Tributario del SII.
- ✓ Hay que considerar además que las autoridades tributarias y los auditores necesitan ser capacitados en la ley tributaria para convertirse en expertos, como también en saber tratar a los contribuyentes, en función de sus motivaciones y capacidades. Además, las autoridades deben cooperar con los legisladores, jueces y autoridades internacionales, cuando corresponda.
- ✓ Eliminación del circulante, a fin de evitar otros delitos en el uso de otros medios de pago. Incluso al hablar del uso del dinero de los impuestos debe hacerse de modo transparente. para informar al público de los servicios disponibles, de tal forma que

el intercambio entre los impuestos pagados y los servicios que ofrece el Estado sea claro y equitativo.

- ✓ Evitar incluir en la “corrección política” a los contribuyentes de grandes empresas. Incluso sería bueno incluir principios generales de comportamiento tributario deben ser fijados en la ley, con el fin de reducir al mínimo el margen para la interpretación y el espacio para la negociación.
- ✓ Aumentar las penas por los delitos tributarios. Considerando que las sanciones son necesarias en un nivel adecuado y forma apropiada, en función de la capacidad de pago del infractor. Las multas en dinero o las penas de prisión son dos alternativas posibles de retribución, para evitar errores del pasado y mejorar la confianza de los contribuyentes. (*Ver Anexo N°1*)
- ✓ Apuntar a la simplificación de las leyes tributarias, para que los contribuyentes las entiendan. Así en la Administración Tributaria, debiera ser responsabilidad de ésta facilitar su comprensión.
- ✓ Los contribuyentes necesitan ser segmentados según sus necesidades, de modo tal que servicios apropiados les sean ofrecidos tanto para facilitar la honestidad fiscal.

Incluso se considera agregar dos disposiciones extras, en palabras de Olgún (2018), se sugiere implementar 2 medidas adicionales para ser implementadas al interior del SII:

- Cambiar el nombre del cargo “fiscalizador” por “Ejecutivo de Gestión del Cumplimiento Tributario”, pues ello pondría una carga más neutra a la función, sin cerrarla al ejercicio del control, pero con mayor integración de tareas como la facilitación y la asistencia a los contribuyentes.

- Crear un “Área de Estudios del Comportamiento de Cumplimiento Tributario”, dependiente de la Subdirección de Gestión Estratégica y Estudios Tributarios o del Centro de Formación e Investigación Tributaria, recientemente creado; que considere la inclusión de Ejecutivos de Gestión del Cumplimiento Tributario (Contadores Auditores, Ingenieros Comerciales y/o Administradores Públicos), Psicólogos, Sociólogos y Metodólogos, entre otros profesionales, para crear y gestionar conocimiento en este ámbito.

DISCUSIÓN:

Al hablar de la recaudación efectiva, sin pensar en planificación tributaria o abuso jurídico de la normativa, es posible alcanzar con un sistema tributario actualizado y un esfuerzo fiscalizador óptimo.

En este contexto sería importante observar el sistema tributario japonés, el cual financia una gran porción del ingreso y han contribuido significativamente al desarrollo de la sociedad y la economía japonesa, donde los impuestos juegan un papel importante no solo como un vehículo para percibir ingresos para el gobierno, sino también como un vehículo de redistribución del ingreso y la riqueza para avanzar hacia la distribución que la sociedad considera justa o igualitaria, o una que permita superar las deficiencias económicas. En este sentido es justo declarar que una de las claves en el éxito de la economía japonesa después de la segunda guerra mundial es el éxito de los impuestos así como el éxito de la administración tributaria, esto a pesar de que la situación reciente no ha sido siempre fácil (Okada, 2002)

En Chile, la brecha que separa la recaudación potencial de la recaudación efectiva corresponde a la evasión tributaria; pero sólo una parte de ella, la que separa a la recaudación efectiva de la capacidad recaudatoria, es responsabilidad de la función fiscalizadora de la administración tributaria, mientras que el resto, es decir, la brecha entre la recaudación potencial y la capacidad recaudatoria, es consecuencia de factores de política tributaria y factores ambientales (aceptación de los tributos y ética de los contribuyentes, por ejemplo), que inciden sobre la dificultad y disposición de los contribuyentes para evadir o eludir los impuestos.

De esta manera, está claro que no se acabarán los problemas o dificultades de la respecto a la recaudación fiscal, pero si pueden ir mejorando con el tiempo, inspirados en metodologías la mejora continua japonesa. Para trabajar el objetivo de disminuir la evasión o realizar una tributación que eleve la recaudación efectiva de las grandes empresas, proporcionando los recursos necesarios para financiar el gasto público.

Otro punto importante de discutir es que las medidas no serán del todo efectivas si la productividad interna y la capacidad exportadora no de bienes básicos o primarios permanece constante, basados en los beneficios país. Además, muchos abusos de grandes empresas entregan “condonaciones” o dejan sin sanción efectiva a muchas empresas, ese daño económico tiene que terminarse y así aumentará la buena fe y la recaudación.

CONCLUSIONES

Es sabido que en Chile las grandes empresas tienen muchas licencias respecto a normativas y beneficios tributarios. En muchos casos se tiende a pensar que los legisladores hacen las leyes con algún beneficio, al parecer, para las grandes empresas, que como un traje a medida, donde terminan no pagando o pagando muy pocos impuestos.

Respecto a la pregunta que se formuló en la problemática a trabajar: *¿Qué efecto tiene para el Estado la evasión tributaria y/o abuso jurídico de la Normativa tributaria por parte de las grandes empresas?* En un primer punto, los efectos para el Estado son negativos, desde el punto de vista de la baja menor recaudación fiscal, lo que influye en la administración fiscal de los recursos. La cual de todas maneras se ve afectada, como destaca en una célebre cita el ex Presidente de Estados Unidos Barack Obama: *“Si optamos por mantener los recortes de impuestos para los millonarios y multimillonarios, si optamos por mantener una rebaja de impuestos para los propietarios de jets corporativos, si optamos por mantener exenciones fiscales para las empresas de petróleo y gas que están haciendo cientos de miles de millones de dólares, entonces eso significa que tenemos que cortar algunos niños fuera de conseguir una beca universitaria”*.

Ahora respecto a la hipótesis planteada, específicamente la H₁, se puede decir, que se cumple, es decir, el aumento de la evasión tributaria en Chile, se debe al abuso de la normativa vigente y excesiva planificación tributaria. Sumado a esto existe una cultura de la evasión y una concepción negativa respecto de la administración de los recursos que realiza el Estado. Lo que provoca que muchas de las grandes empresas abusen de la normativa vigente y así utilicen todos los subterfugios legales para evadir. Incluso está visto que si son descubiertas, las millonarias condonaciones son, por decir lo menos, escandalosas.

Por otro lado, el aumento de impuestos no hace más recaudos, las vías más efectivas son aquellas que permiten la creación de negocios de productos transables y,

abren los mercados a productos de mayor valor agregado, nuestro país es un exportador sin mayor valor agregado.

Ahora respecto del Objetivo Específico 1: *Conocer las características y diferencias de la evasión y elusión que realizan las grandes empresas en Chile.* Este objetivo se cumple al revisar en el Marco teórico estos conceptos aplicados a las grandes empresas. Considerando que, en la evasión tributaria, no se cumple con la ley, lo cual claramente es ilegal. Respecto de la elusión de impuestos, consiste en conductas del contribuyente que busca evitar el pago de impuestos utilizando para ello maniobras o estrategias permitidas por la misma ley o por los vacíos de esta, por lo cual no es técnicamente ilegal.

Respecto del Objetivo Específico 2: *Determinar cuáles son los efectos económicos producidos por la condonación de deudas a grandes empresarios.* Este objetivo de cumple, toda vez que se revisan los efectos económicos de lo que se deja de percibir por parte del Estado a causa no solo de la evasión, sino también a la posterior condonación multimillonaria de impuestos, que se ha podido ver en emblemáticos casos en los últimos años.

Respecto del Objetivo Específico 3: *Efectos en las grandes empresas respecto de la Ley 19.738 y 20.780.* Estas leyes han sido creadas para disminuir la evasión fiscal de impuestos, la cual antes de su creación ya estaba dejando de percibir determinados impuestos. De esta manera el objetivo principal de estas leyes ha sido el crear normas legales para combatir la evasión tributaria (ley 19.738). Al igual que la Ley 20.780, la cual tiene por objeto incrementar la recaudación tributaria para generar ingresos permanentes para solventar gastos permanentes, con el propósito de resolver las brechas de desigualdad.

Respecto del Objetivo Específico 4: *Proponer estrategias de control interno que ayuden a detectar factores de riesgo respecto a incumplimiento tributario en empresas de gran tamaño.* Este objetivo se cumple, ya que se entregan estrategias a fin de detectar factores de riesgos de posible incumplimiento tributario en empresas de gran tamaño.

Recordando las palabras de Alm, Kirchler y Muehlbacher, (2012) en Olguín, (2018): Cuando los contribuyentes confían en las autoridades, se puede esperar de ellos la cooperación; por el contrario, si desconfían, la cooperación se conseguirá, en el mejor de los casos, solo por la fuerza.

Finalmente, respecto al Objetivo General: *Analizar los efectos para el Estado, respecto de la evasión tributaria de las grandes empresas en Chile y/o el abuso de la normativa tributaria vigente*, este se puede responder con los mismos antecedentes de la pregunta guía del planteamiento del problema, debido a que los efectos de la baja recaudación impactan negativamente en la administración de los recursos por parte del Estado.

En este sentido también es bueno considerar trabajar en la confianza del contribuyente en la Administración del Estado; Aunque de todas maneras que la evasión fiscal de las grandes empresas (considerando que el 90% de la evasión tributaria en Chile, corresponde al 5% más rico de la población, según Ciper Chile, 2019) no se terminará o se medirá por completo, pero si se pueden mejorar los sistemas de control y fiscalización para evitar o disminuir el abuso de las grandes empresas, a fin de aumentar la capacidad recaudatoria y mejorar la eficiencia de la administración tributaria.

Al *aumentar la capacidad recaudadora por parte del Estado*, en el ámbito de la política tributaria, se incluyen variables tales como el nivel de las tasas, la amplitud de las bases imponibles, el nivel de las sanciones, etc. Ahora bien, la *eficiencia de la administración tributaria* se relaciona con el objetivo de reducir la evasión, para lo cual dispone principalmente de sus facultades de fiscalización. Así también es bueno señalar que medir la evasión tributaria, es una herramienta fundamental para evaluar la efectividad de las acciones tomadas con el objeto de reducirla.

BIBLIOGRAFIA

- Accorsi Opazo, Simón & Sturla Zerene, Gino (2020): Bajos impuestos y alta evasión: la receta chilena para el subdesarrollo. En CIPER Académico. Disponible on line en: <https://www.ciperchile.cl/2020/07/25/bajos-impuestos-y-alta-evasion-la-receta-chilena-para-el-subdesarrollo/>
- Barra, Patricio & Jorratt, Michael (1999): ESTIMACION DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA EN CHILE. Disponible online en: http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/Antecede.htm
- Barraza L., Fernando (2019): Plan Estratégico 2019- 2023.SII. Disponible on line: http://www.sii.cl/sobre_el_sii/pe_2019_2023.pdf
- BCN (2020): Ley 19.738. Normas para combatir la evasión tributaria. Ministerio de Hacienda. Disponible on line en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=186616>
- Bdo,(2020): Cumplimiento tributario mensual y anual. Disponible on line en: <https://www.bdo.cl/es-cl/servicios/asesoria-legal-tributaria/auditoria-tributaria/cumplimiento-tributario-anual-y-mensual>
- CALVO ORTEGA, Rafael (2012) *¿Hay un principio de justicia tributaria?* Pamplona: Cuadernos Civitas, Thomson Reuter/Editorial Aranzadi, 127 pp.
- CALVO ORTEGA, Rafael (2006) *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario. Parte General*, 10ª edición. Madrid: Thomson-Civitas.
- Ciper Chile (2019): Retrato de la élite que elude impuestos y se declara— respetuosa de la ley. Disponible on line en: <https://ciperchile.cl/2019/03/25/retrato-de-la-elite-que-elude-impuestos-y-se-declara-respetuosa-de-la-ley/>
- Costa Gonzalez, Ceferino (2014): Los efectos económicos de los impuestos. Disponible on line en: <https://www.ciat.org/efectos-economicos-de-los-impuestos/>
- De los Reyes, Ignacio (2015): "Pentagate", el caso que destapó la corrupción en Chile. Para BBC. Disponible on line en: https://www.bbc.com/mundo/noticias/2015/01/150115_chile_caso_penta_corrupcion_irm

- Escribano López, Francisco (1991). "Principio de igualdad y deber de contribuir en la jurisprudencia constitucional". *El principio de igualdad en la Constitución española: XI Jornadas de Estudio*. Madrid: Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, I, pp. 713-776.
- Eserverri Martínez, Ernesto (2006) *Derecho Tributario: Parte General*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Fiscalía (2015): Caso Penta: Fiscal Nacional Lideró Formalización de Cargos Contra 10 Imputados Disponible on line en: http://www.fiscaliadechile.cl/Fiscalia/sala_prensa/noticias_det.do?id=8223
- Gamba.cl (2016): Empresarios chilenos son los que menos impuestos pagan de la OCDE. Disponible on line en: <http://www.gamba.cl/2016/07/y-asi-sequejan-empresarios-chilenos-son-los-que-menos-impuestos-pagan-de-laocde/>
- Gallego Peragón, José Manuel (2003). *Los principios materiales de justicia tributaria*. Comares, Granada.
- Homes Jimenez, Luis (2008): "Elusión, evasión y planificación tributaria: aproximación y alcances", en Libro de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Margarita, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario), pp. 905-923.
- Lambeth, George; Otero, Cristóbal y Vergara, Damián: (2019): "Una reforma que aumenta la inequidad e incentiva la elusión". Ciper Chile. Disponible online en: <https://ciperchile.cl/2019/08/02/una-reforma-que-aumenta-lainequidad-e-incentiva-la-elusion/>
- La Segunda, (2014): Fraude con el FUT. Disponible on line: <http://www.lasegunda.com/Noticias/Impreso/2014/03/923963/fraude-con-el-fut-fiscalia-formalizara-a-122-contribuyentes-por-beneficio-irregular>
- Masbernat, Patricio. (2013). Reglas y Principios de Justicia Tributaria: Aportes del derecho español al derecho comparado. *Revista de derecho (Coquimbo)*, 20(1), 155-191. <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-97532013000100007>
- Matus Fuentes, Marcelo (2017): La elusión tributaria y su sanción en la Ley N° 20.780. Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo. Disponible on line en: https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122017000100003

- MEDINA (2010). "Las obligaciones tributarias". Derecho Constitucional III. Base de datos Iustel (RI - 910504).
- Ministerio de Economía (2018): Informe de resultados- Empleo.Cuarta encuesta Longitudinal de empresas. Unidad de estudios. Marzo 2018. Disponible on line en: <https://www.economia.gob.cl/wp-content/uploads/2017/03/boletin-empleo-ele4-final.pdf>
- Miranda, Benjamín (2020): Juicio por delito tributario y platas políticas: SII beneficia a Penta con rebaja de impuestos por su millonario gasto en abogados. Disponible on line en CIPER Chile: <https://www.ciperchile.cl/2020/10/27/juicio-por-delito-tributario-y-platas-politicas-sii-beneficia-a-penta-con-rebaja-de-impuestos-por-su-millonario-gasto-en-abogados/>
- Monje Álvarez, Carlos A. (2011): METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN CUANTITATIVA Y CUALITATIVA, Guía didáctica. Universidad Colombiana. Colombia.
- Okada, Yoshiyasu (2002): El sistema Tributario Japonés. En Portal del Banco Interamericano del Desarrollo. Disponible on line en: <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/El-sistema-tributario-japon%C3%A9s.pdf>
- Olguín Fuentes, Rodrigo (2018): El efecto de la confianza (en) y el poder (de) la autoridad tributaria (y política) en el comportamiento de cumplimiento tributario evaluación en chile de los supuestos del “slippery slope framework”. Tesis para optar al grado de Magister en Gestión en Políticas Publicas, Universidad de Chile.
- Disponible o line en: <http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/153082/El-efecto-de-la-confianza-en-y-el-poder-de-la-autoridad-tributaria-y-pol%C3%ADtica-en-el-comportamiento-de-cumplimiento-tributario.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Paillán Ancamil, Ramón (2016): “El sistema anti elusión tributaria en chile” parte i tesis para optar al grado de magíster en tributación. Universidad de Chile. Disponible on line en: <http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/144262/Paill%C3%A1n%20Ancamil%20Ram%C3%B3n.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

- Pindyck, R., y Rubinfeld, D. (2009). Microeconomía. Madrid, España: Pearson Educación.
- Polanco, Gonzalo (2015): Cuáles son las penas que arriesgan los involucrados en el Pentagate. Disponible online en:
- https://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=1481:cuales-son-las-penas-que-arriesgan-los-involucrados-en-el-pentagate-&catid=138:Copia%20de&Itemid=225#:~:text=Felipe%20Polanco%20asegura%20que%20ser%20C3%ADa,se%20diluye%20el%20tipo%20penal.
- Rentería, Juan José (2019): Qué es la evasión Tributaria? Disponible on line en: <https://www.misabogados.com/blog/es/que-es-la-evasion-tributaria>
- Vera, Ignacio (2016): ¿Cuánta plata hemos perdido todos los chilenos con los casos que han sacudido al país? El top five de la colusión y la evasión de impuestos. El Mostrador. Disponible on line en: <https://www.elmostrador.cl/noticias/pais/2016/02/02/el-top-five-de-lacolusion-y-la-evasion-de-impuestos/>
- Saffie Gatica, Francisco (2020): “Recaudaremos más (entre los que tienen más) con un impuesto al Patrimonio. Ciper Chile.
- Taveira Torres, Heleno (2008): Derecho tributario y Derecho privado. Autonomía privada, simulación y elusión tributaria (Buenos Aires, Marcial Pons).
- SII (2005): Grandes tópicos de la ley de lucha contra la evasión y elusión tributaria. Disponible on line en: https://www.sii.cl/evasion/topicos_evasion.htm
- SII (2019): Diccionario Básico Tributario, Contable. Disponible on line en: https://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_b.htm
- Ugalde, Rodrigo y García • A, Jaime (2010): Elusión, planificación y evasión tributaria, Cuarta edición (Santiago, LexisNexis).
- Villasmil, Milagros (2017): La planificación tributaria Herramienta legítima del contribuyente en la gestión empresarial. Disponible on line en Dialnet: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6154121>

- Yáñez Henríquez, José (2010): Evasión versus Elusión. Disponible on line en:
https://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=54:evasion-versus-elucion&Itemid=38