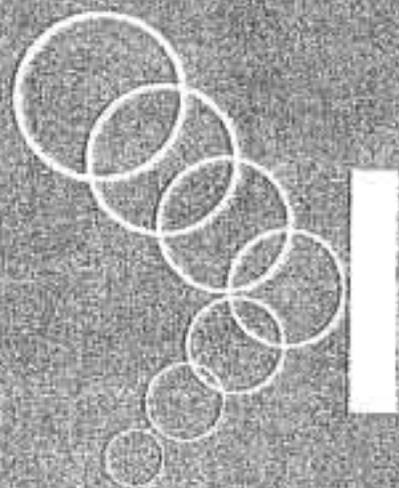


**REVISTA LATINOAMERICANA
DE DERECHO TRIBUTARIO**

02

**La Evasión y Elusión Fiscal,
Normas Anti-Elusivas**



ILADT

Instituto Latinoamericano
de Derecho Tributario

INSTITUTO LATINOAMERICANO
DE DERECHO TRIBUTARIO



SUMARIO

Presentación A la luz de la experiencia Argentina <i>Alberto Tarsitano</i>	15
La Ley Tributaria: Su interpretación y los medios legales e ilegales para evitar o reducir sus efectos <i>Oswaldo Anzola</i>	27
Interpretación jurídica y calificación de los hechos según el Código Orgánico Tributario de Venezuela promulgado en el año 2001 <i>José Rafael Bermúdez</i>	71
Elusión, Evasión y Fraude Fiscales: Delimitación, explicación y crítica desde marcos teóricos generales <i>Andrés Blanco</i>	127
La Elusión y El Fraude a la Ley Tributaria en el Código Tributario Peruano <i>Jorge Bravo Cucci</i>	175
Algunas reflexiones en torno a la cláusula general Antielusión del Código Orgánico Venezolano <i>Luis Fraga Pittaluga</i>	191
La Cláusula Antielusiva en Colombia <i>Catalina Hoyos Jiménez</i>	223

PRESENTACIÓN
A LA LUZ DE
LA EXPERIENCIA ARGENTINA

ALBERTO TARSITANO

-I-

La reacción de los sistemas fiscales contra las conductas elusivas, ocupa la atención del segundo número de la Revista editada por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

Los asuntos que se abordan en las páginas que siguen, mantienen un interés evidente para el Estado y los contribuyentes, dada su importancia práctica en la aplicación cotidiana de la ley tributaria y por la complejidad de las variables teóricas que conllevan. De ahí que una publicación sobre el tema deba necesariamente, estar enfocada a la construcción de sentido, a la búsqueda de herramientas para encausar problemas, a la identificación de tendencias y a la pesquisa de las más avanzadas corrientes doctrinarias y jurisprudenciales. Ello debe servir para arrojar luz sobre una dialéctica que intenta conciliar el derecho al ahorro legítimo de impuestos con la aspiración de que estos no sean evitados, allí donde se verifica una misma manifestación de capacidad contributiva.

Los trabajos que contiene la Revista intentan desde visiones que reciben la influencia de cada sistema positivo, dar respuesta a la tensión entre forma y sustancia en el derecho tributario. No es una novedad que, fuera de su natural correspondencia, son inocultables las dificultades a la hora de objetivar fórmulas que permitan al intérprete conciliar la recalificación jurídico fiscal con los principios tributarios constitucionales de los estados democráticos: seguridad jurídica, legalidad, igualdad, generalidad y capacidad contributiva.

Como lo demuestra la riqueza de las ideas expuestas, la conciencia de las dificultades no debilita el compromiso de persistir en la elaboración de un pensamiento doctrinario, que ordene un fenómeno empírico tratado con notoria disparidad de criterios teóricos. En todos los países reina demasiada confusión a la hora de distinguir entre economía de opción y elusión. Con un agravante, casi paradójico; desde que las fórmulas antielusión manifiestan un grado de extensión indeterminado, se las emplea en más de una ocasión como fórmulas antievasión, con el indeseable efecto de que contribuyentes honestos, que creen obrar dentro de los límites de la ley se encuentran impensadamente involucrados en procesos administrativos sancionadores y hasta imputados por la comisión de un delito.

De ahí que son bienvenidas las páginas que siguen, y las muchas otras que todavía deben ser escritas y debatidas, con una misión concreta: No deben servir al regodeo de un pequeño grupo intelectual sino que deben ser desacralizadas, para ser transmitidas, en forma simple y clara, a las administraciones fiscales, a los contribuyentes y a los jueces.

-II-

La doctrina latinoamericana exhibe dos obligadas referencias.

En forma contemporánea al nacimiento del ILADT, en las Segundas Jornadas Latinoamericanas (México 1958), al abordarse el tema de la *Interpretación de la ley tributaria*, se recomendaba: *Las teorías de interpretación «funcional» y de la «realidad económica» sostenidas por la doctrina, podrán aplicarse en forma exclusiva, cuando corresponda a la naturaleza de los hechos gravados, pero siempre con sujeción a los principios jurídicos que deben regir la interpretación.*

Así pues, en época temprana se observaba la conexión y los límites entre la sustancia económica y las teorías sobre la aplicación de la ley tributaria que derivaban en cánones de recaracterización, porque en definitiva el desvío de la causa tí-

pica de los actos o negocios jurídicos se juzga por el apartamiento de la función económico social, atribuida por la norma. Al mismo tiempo, subyacía en la recomendación la advertencia de que cualquier calificación jurídica de los hechos, no podían ser realizadas bajo una realidad económica que confiera al intérprete un margen discrecional.

La otra referencia es al *Modelo de Código Tributario para América Latina*, de 1967, elaborado por los maestros Carlos María Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes de Sousa y Ramón Valdés Costa. El Modelo no oculta la influencia de la ley argentina de 1946 y la del anteproyecto de Código Tributario argentino, elaborado por el propio Giuliani Fonrouge en 1963. El Modelo establece en el artículo 5:

Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas.

El Modelo adoptó una norma contra el abuso de las formas. Mantuvo, como sus antecedentes, la indicación del adverbio «manifiestamente», lo cual introduce un agregado que a nuestro juicio confunde, porque debería bastar con que la forma sea «inadecuada», a secas. Por su parte, el hecho objetivo de la disminución del impuesto traduce la intención subjetiva de eludirlo.

-III-

Frente a las acciones y reacciones que conlleva el fenómeno de la elusión, constituye un desafío actual fijar las consecuencias de los esquemas de planificación tributaria, que utilizan construcciones jurídicas que la Administración Tributaria con-

sidera "inadecuadas" en distintos grados. Establecer esas pautas contribuirá a limitar, como alguien señaló, el abuso de la cláusula antiabuso. Es necesario, pues, crear conciencia sobre este punto, para evitar que legítimas economías de opción sean recalificadas no solamente a los efectos de obtener un mayor impuesto, sino lo que es más grave, con la indeseable secuela de ser denunciados ante los tribunales criminales por evasión.

Así lo pone de manifiesto uno de los autores, Fraga Pittaluga, al señalar las reacciones desproporcionadas por parte de las autoridades fiscales, quienes ven en todo negocio complejo, en toda operación en la que intervienen varias compañías del mismo grupo, en una simple fusión de sociedades, un claro intento de evasión que debe ser perseguido. En ocasiones el resultado será positivo pues efectivamente se habrá desmantelado una estructura artificial, creada con el único propósito de eludir el tributo o de defraudar; pero en otros casos, muy frecuentes también, se estarán cuestionando operaciones totalmente legítimas en las que si bien se busca la reducción de la carga fiscal, no hay infracción. ("Algunas reflexiones en torno a la cláusula general antielusión del Código Orgánico Tributario Venezolano").

El errático comportamiento de las administraciones y tribunales frente a esta cuestión queda bien demostrado con la lectura del artículo de Anzola, quién describe la experiencia Venezolana en una provechosa comparación de su correspondencia con los postulados del Modelo de Código Tributario para América Latina.

Son probablemente estas comprobaciones prácticas las que alimentan cierta prevención contra la cláusula general antielusiva. Para Hoyos Jiménez lo ideal sería que el ordenamiento consagrara normas que definan, en forma inequívoca, no sólo en qué casos, la Administración puede desconocer los efectos de un determinado acto para atribuir los que le serían propios de acuerdo con sus sustancia económica, sino también el procedimiento que debe seguirse con tal fin. ("La cláusula antielusiva en Colombia").

Frente a los desvíos que alimentan cláusulas de este tipo, vuelve, con recurrencia, la duda acerca de si los valores en juego no encuentran mejor satisfacción con el simple expediente de recurrir a los institutos generales del derecho común y tributario. Así opina Bravo Cucchí, quien al interrogarse acerca de si es necesaria una norma general, para facultar a la Administración Tributaria a combatir el fraude a la ley tributaria, concluye: *Creemos que no, pues si calificar un hecho imponible es interpretarlo, o lo que es lo mismo, determinar su verdadera naturaleza, para ello el Administrador Tributario no requiere de una facultad especial.* ("La elusión y el fraude a la ley tributaria en el Código Tributario Peruano").

-IV-

Nos ha parecido oportuno que esta presentación sirva, también, para aportar la visión argentina, cuya ley de procedimientos tributarios (Ley 11.683), desde el año 1946 recepta una fórmula antielusiva que ha mantenido su texto original. Esta fórmula ha influido, como ya se dijo, al Modelo y, a través de éste, a las legislaciones de Perú y Venezuela.

La ley argentina instruye al intérprete para que considere la realidad económica (artículo 1). Como corolario, existe una cláusula general que permite la recalificación de las transacciones encausadas instrumentalmente en formas jurídicas, que se juzguen inadecuadas a la sustancia económica (artículo 2). A pesar de su antigüedad, el precepto no ha permitido una construcción administrativa o jurisprudencial consistente, lo que hace que existan muchas dificultades a la hora de definir, bajo la habilitación de esta disposición, cuándo un esquema de planificación tributaria se califica como economía de opción, como elusión o incluso, como evasión.

El artículo 2, de la Ley 11.683 dice: "Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o estorben los contribuyentes..."; y concluye con la prescripción

de aprehender al efecto la intención real de los contribuyentes si con motivo de tales "...actos, situaciones y relaciones económicas ellos acudiesen a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente su cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos".

El principio calificador precedente absorbe conductas que denuncian distintos niveles de desajuste entre forma y contenido. Lo que interesa es definir el límite externo de la norma, es decir, aquella conducta que, cercana a la economía de opción, se distingue de ella para caer en la reconducción que se le autoriza al intérprete. Por debajo vienen los comportamientos en que la transgresión al orden jurídico resulta más evidente. Lo cual significa que la prescindencia de la forma jurídica es un abanico de posibilidades que da cabida, a las *conductas contra legem y en fraude legem*. En las primeras, la desestimación de las formas suele ser más fácilmente identificable, debido al mayor desvío causal; los problemas aparecen cuando se trata de establecer la transgresión indirecta que se ampara en la legitimidad provisoria que, a la acción, le confiere una norma de cobertura.

Al considerar el alcance de la fórmula argentina, creemos que el *abuso de las formas* es la prueba que demuestra una apariencia que esconde la realidad gravada. No es el resultado, sino el camino artificial, apartado del cauce normal del derecho, lo que debe ser advertido.

El precepto, al fijar el principio de la prevalencia de la sustancia sobre la forma que no la respeta, introdujo un estándar tendiente a objetivar la intención del contribuyente, como es el abandono de los caminos normales previstos por el derecho para la obtención de un determinado resultado económico. Aunque

aparezcan fundidos -o confundidos- en la norma, conviven en ella, el principio y la prueba de su acreditación, pues no otra cosa parece indicar la referencia al uso desviado de formas y estructuras jurídicas. No obstante, esta prueba, que en ciertos casos es más fácil de objetivar por el desajuste notorio del propio negocio con su causa típica, se "subjetiviza" en el negocio indirecto y en el fraude a la ley. Porque aquí la correspondencia que se altera no es tanto la de la forma y el contenido del propio negocio, sino la congruencia del medio instrumental con el fin tutelado por el Derecho tributario. De ello se extrae, como conclusión, que no debiera prescindir, el intérprete, de las motivaciones que llevan al particular a elegir un camino menos usual para la obtención de un resultado económico.

Según nuestro parecer, el abuso de formas se incluye en los comportamientos en fraude de ley y, aunque estas nociones han sido poco desarrolladas en el derecho argentino, las dos quedan englobadas en la extensión del *abuso de derecho* como acción contraria al fin de la ley (artículo 1071, Código Civil).

Advertimos en el punto una sustancial coincidencia con las conclusiones a las que arriba José Rafael Bermúdez, sobre un texto similar, como es el segundo enunciado del artículo 16 del Código Orgánico Tributario de Venezuela del 2001. Sobre el alcance de la norma el autor sostiene que ella *"no consagra la interpretación económica de la ley tributaria, porque no es una regla sobre interpretación normativa, sino una norma sobre calificación jurídica de los hechos. El desconocimiento de los entes y negocios que allí se contemplan no se apoya en la interpretación económica, sino en el abuso de las formas jurídicas y el fraude a la ley, institutos jurídicos de antigua raigambre"*. ("Interpretación jurídica y calificación de los hechos")

Esta conclusión parece extensible, ahora, al nuevo ordenamiento español, si es que se comparte la opinión de IBARRA Rodríguez de que, *en definitiva, el artículo 15 LGT bajo el término "conflicto en la aplicación de la norma tributaria" no abandona la técnica del fraude a la ley ni inaugura una nueva dimensión en la*

lucha contra el fraude sofisticado (como lo manifiesta la exposición de motivos de la Ley 58/2003, General Tributaria), sino que únicamente brinda una nueva denominación al mecanismo o técnica del fraude a la Ley tributaria, fija criterios generales para la aplicación de figura. ("La elusión tributaria y su regulación en la legislación tributaria de España)

-V-

El principio calificador edificado sobre la expresión "formas inadecuadas" (o sus sinonimias atípicas, inapropiadas, anormales) absorbe conductas que denuncian distintos niveles de desajuste entre forma y contenido, pero cuya finalidad es identificar aquella conducta que, cercana a la economía de opción, se distingue de ella por el recorrido artificial que autoriza a tener por verificado el hecho imponible. La desestimación de las formas depende del desvío causal; la dificultad surge cuando se trata de establecer la transgresión indirecta, que se ampara en la legitimidad provisoria que al resultado de la acción, le confiere una norma de cobertura. Todo resulta aún más confuso cuando la motivación de la conducta se encamina a la obtención de un resultado económico que, en el plano fiscal, a diferencia del civil, no es un resultado prohibido sino un resultado aliviado del impuesto.

Sólo cuando la divergencia *consciente* entre medio y resultado pueda ser constatada por el desajuste objetivo entre el negocio jurídico exteriorizado y su sustancia real podrá aplicar el intérprete, su potestad para reconducir los efectos fiscales de la transacción. Destacamos lo de consciente, porque como bien señala Violeta Ruiz Almendral, *la intencionalidad está presente en todos los supuestos de fraude, pero no es un elemento constitutivo de la norma anti-fraude, por lo que se reconduce siempre a la verificación de los elementos objetivos previstos en la norma.* ("El denominado conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Un análisis de la norma general contra el fraude a la ley tributaria en España.")

Todos los trabajos demuestran la necesidad de delimitar una fórmula escurridiza, a través de estándares objetivos. Que el fraude o el abuso de formas sigan la estela de recorridos más o menos artificiales provee de indicios, aunque ello no descarga la necesidad de otras indagaciones. Con anterioridad, nosotros hemos propuesto las siguientes:

A título de ejemplo, la calificación de la conducta en fraude de ley o su admisión como economía de opción, dependerá de la respuesta a preguntas como las siguientes:

1. ¿La elección de determinada forma fue guiada con el único propósito de evitar el pago del impuesto?
2. ¿La elección resulta ajena a la producción de efectos en el resto de las relaciones jurídicas que establezca el particular?
3. ¿Asume el particular la plenitud de esos efectos jurídicos?
4. ¿Existe perdurabilidad en la forma asumida, o el esquema será abandonado una vez lograda la huida del impuesto?
5. ¿Las estructuras empleadas son típicas o atípicas?
6. ¿Existen otros órganos del Estado encargados de verificar la adecuación de la forma elegida con su causa típica? (Por ej. Bancos Centrales, Comisiones de valores, autoridades regulatorias, etc.)
7. ¿Son justificadas las formas empleadas a través del acto o conjunto de actos coligados, porque agregan algún valor para las partes intervinientes en el contrato?
8. ¿Existen condiciones económicas generales, comerciales o de mercado, que pueden haber influido en la elección de una vía en lugar de la otra?
9. ¿Obedece la forma elegida a prácticas empleadas en cierto tipo de operaciones comerciales o sector de actividades o a estándares internacionales?

10. ¿Puede la intermediación de personas, entidades financieras en particular, ser explicada por una función independiente que agregue valor a la transacción?
11. ¿Depende el ahorro de impuesto de otras circunstancias ajenas al contribuyente?
12. ¿La evitación del impuesto computa, además del directamente considerado, cualquier otra clase de costo fiscal asociado, de manera que contemple la ecuación total para el fisco?
13. ¿En la consideración de esa ecuación fiscal de incidencia, tiene relevancia que el impuesto se desplace de un sujeto a otro?
14. ¿Se considera que la conducta ha sido guiada por el interés individual de una empresa, o se computa el interés del conjunto económico al que ella pertenece?
15. ¿Cuál es el nivel de acatamiento del país a las normas internacionales que pueden amparar una conducta en fraude de ley?

-VI-

La cuestión relativa a si la norma antielusión crea un hecho sustituto por analogía o simplemente, declara el existente, ha sido tratado por varios autores con coincidencia de opinión. Ruiz Almendral niega la existencia de aplicación analógica, con lo cual adhiere a una de las posturas sobre un tema que ha provocado hondos disensos en la doctrina. Para Bravo Cucci, *quien realiza un hecho en fraude a la ley tributaria, realiza efectivamente el hecho imponible y no un "hecho equivalente"*. Y se plantea bien el correlato entre estas posturas y la potestad sancionadora, pues pareciera solamente haber aquí una de dos posibilidades. Si la elusión "evita" el hecho imponible, la cláusula general lo recrea desde la analogía, y no corresponden entonces sanciones de ninguna especie. Si la elusión aparenta evitarlo, pero en sustancia lo verifica, queda abierta la posibilidad de sanciones contravencionales, porque se ha omitido el pago del impuesto.

-VII-

Luego de pasar revista a experiencias nacionales, nos parece enriquecedor el aporte de Blanco en tanto busca una explicación a estas cuestiones desde fuera del derecho tributario, para bucear en *las aproximaciones que se extruyen desde la teoría general de la razón práctica, a teorías generales acerca de los lenguajes, la lógica o incluso a la teoría política o social*. Su trabajo nos advierte, al mismo tiempo, sobre la profundidad de estas cuestiones, que encuentran en la elusión su manifestación en el plano tributario, pero formando parte de problemas comunes que la filosofía del derecho viene intentando dar solución integral como a tantos otros problemas de adecuación de la convivencia humana encauzada por el Derecho ("Elusión, evasión y fraude fiscales: delimitación, explicación y crítica desde marcos teóricos generales").

En suma, los distintos trabajos dan cuenta de la situación en Colombia, España, Perú, Uruguay y Venezuela. Naturalmente, estos enfoques a la vez que intentan explicar el estatus de la cuestión en cada país, anticipan, exponen o insinúan problemas que dejan planteados como estímulos a nuevos desarrollos. Dijimos que la situación es bastante común, pero hay matices, particularismos de cada país, y hasta disidencias terminológicas, que demanan una tarea previa de explicitación de conceptos. Tal vez se pierda demasiado tiempo con ello y debería ser hora que la doctrina latinoamericana sienta una base uniforme, que de por superadas aquellas cuestiones en las que ya existe suficiente consenso. Ello permitirá concentrarse en lo que falta construir, que no es poco.

Quizá el principal mérito de este ejemplar radica más que en aportar soluciones, en desnudar todo lo que falta por hacer. No debería extrañarnos, porque allí anida la base del progreso del Derecho como ciencia del comportamiento humano.