

ELUSIÓN TRIBUTARIA Y NORMAS ANTIELUSIVAS: SU TRATAMIENTO EN EL DERECHO COMPARADO, ALGUNAS CONCLUSIONES AL RESPECTO.

Werner Raphael Wahn Pleitez

Magíster © en Derecho,
Abogado,
Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.
Colaborador CET-UCHile



ABSTRACT

Luego de ofrecer una visión particular del concepto de elusión tributaria, el artículo analiza el tratamiento que se ha dado en el Derecho Comparado a las medidas/normas antielusivas, agrupando a los ordenamientos estudiados en los dos sistemas jurídicos de mayor trascendencia en la actualidad: El Sistema Jurídico Romanista o Civil Law y el Sistema Jurídico Anglosajón o Common Law.

El propósito de este estudio y la forma de plantearlo así, además de proporcionar una visión esquemática de la manera en que ciertos Estados han combatido el fenómeno elusivo de impuestos, es obtener algunas conclusiones que permitan evaluar la situación existente en nuestro país y la conveniencia o no de su modificación.

1.- CONSIDERACIONES INICIALES

De inmediato interpelo al lector: si pudiera evitar pagar un tributo, eximiéndose del cumplimiento de la obligación pública que genera su imposición ¿lo haría? Y voy más allá, si supiera Ud. que existen ciertos negocios, actos u hechos que de alguna manera le permitieran esquivar, disimular o burlar la incidencia tributaria o reducirla en un gran porcentaje ¿los celebraría o se acogería a ellos? La respuesta la dejo a su más íntima convicción.

Expertos sostienen que la primera y más instintiva reacción del contribuyente frente a las exigencias tributarias es la de abstenerse de su cumplimiento¹, y lo va a lograr: a) si evita la incidencia tributaria o se sujeta al régimen más favorable sin contravenir derechamente el ordenamiento, mediante la legítima economía de tributos; b) si celebra negocios jurídicos revestidos de una aparente validez, pero que en realidad se han constituido con fraude a la ley o simulación; c) si utiliza negocios lícitos (atípicos, indirectos o fiduciarios), que no constituyen simulación, pero que tiene por objeto el esquivar la norma tributaria (elusión); o d) si incumple directamente la legislación (evasión).

En términos generales podemos decir que, los criterios de calificación de los distintos ordenamientos jurídicos, no difieren mucho entre sí, cuando se trata de identificar las formas de evasión e incluso los actos de simulación. La dificultad se presenta a la hora de precisar los deslindes entre la legítima economía de tributos (economía de opción) y la elusión tributaria², lo que es de vital importancia, no sólo al momento de elegirse los mecanismos de control y fiscalización, sino también al tiempo de analizar la legitimidad de los mismos. Por esto, dilucidar el concepto de elusión tributaria es un

¹ Así lo han señalado ciertos estudios de psicología financiera. Günter SCHMÖLDERS advierte: “A nadie le gusta pagar impuestos. La historia de la imposición está llena de ejemplos que prueban que el pago de las cargas fiscales constituye un penoso deber, a cuyo cumplimiento hay que incitar constantemente a los ciudadanos... Las investigaciones en el terreno psicológico han demostrado que el deber fiscal aparece de hecho apartado de la moralidad del individuo”, SCHMÖLDERS., G, *Problemas de psicología financiera*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1965, pp. 112-113.

² En la experiencia de nuestro derecho tributario nacional también ha existido dificultad a la hora de precisar la línea divisoria entre los conceptos de evasión y elusión fiscal. Ha sido un esfuerzo mancomunado, desarrollado por la jurisprudencia, la doctrina y el ente fiscalizador, el que ha permitido avanzar en esta materia. Para profundizar más en el tema véase: MONTECINOS A., Jorge, “De la elusión y la evasión tributaria”, en *Revista de Derecho Universidad de Concepción*, Chile, núm. 207, pp. 151-162.

asunto de relevancia práctica, que va a generar sendas consecuencias en el ámbito jurídico de cada ordenamiento.

Ciertamente, el objeto de este trabajo no es el de precisar los límites que permiten distinguir entre ambas figuras -economía de opción y elusión tributaria- pues ello requeriría una investigación acuciosa y aparte. Lo que se pretende con esta investigación es acercarnos a una noción de elusión tributaria *per sé*, realizar una síntesis del tratamiento que diversos ordenamientos han dado a las normas antielusivas y, por último, obtener premisas y conclusiones que pudieran servir a nuestra propia experiencia legislativa.

2.- LA ELUSIÓN TRIBUTARIA COMO FIGURA AUTÓNOMA³

Como punto de inicio debemos tener claro lo siguiente: la definición que de elusión tributaria se dé, deberá construirse a la luz del ordenamiento jurídico de cada Estado, pues, se trata de un concepto típico del Derecho positivo, que debe respetar los límites constitucionales y legales allí establecidos. Esta premisa se verá reafirmada más adelante en el desarrollo de este trabajo, al analizar el concepto en la experiencia de otros ordenamientos, veremos, como no existe ninguna semejanza entre ellos a la hora de conceptualizar a la elusión tributaria.

En son de fines académicos y didácticos, ensayaremos una definición. Así, diremos que la elusión tributaria, en sentido amplísimo, consiste en el uso de negocios jurídicos atípicos o indirectos desprovistos de “causa” u organizados como simulación o fraude a la ley, con la finalidad de evitar la incidencia de la norma tributaria impositiva, de encuadrarse en un régimen fiscalmente más favorable o de obtener alguna ventaja fiscal específica⁴.

³ H. TAVEIRA TORRES, *Derecho Tributario y Derecho Privado*. Madrid, Barcelona, Buenos Aires, Editorial Marcial Pons, 2008, pp. 156-157.

⁴ En un sentido más estricto, *la elusión tributaria consiste en evitar por medios lícitos que un determinado hecho imponible se realice, mediante el empleo de formas o figuras jurídicas aceptadas por el Derecho -aun cuando alguna de aquellas sea infrecuente o atípica- y que no se encuentran tipificadas expresamente como hecho imponible por la ley tributaria*. UGALDE PRIETO, Rodrigo, *Elusión, Planificación y Evasión tributaria*, Santiago, Chile, Editorial LexisNexis, 2006, pp. 71.

3.- NORMAS ANTIELUSIVAS: CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN

Frente a las conductas elusivas de los contribuyentes, la tendencia contemporánea de los Estados ha sido, junto con asumir una posición más severa contra estas prácticas, la de adoptar criterios más seguros y previsibles para tratarla, mediante la aplicación de *normas generales antielusivas* o la utilización de la tipificación previa de las hipótesis más frecuentes de actos elusivos, es decir, con *normas preventivas específicas*.

De aquí surge una de las clasificaciones más importantes en materia antielusiva: aquella que distingue entre normas generales y normas preventivas. Las primeras se refieren a reglas de carácter abstracto y general, creadas con el fin de regular casos no identificados en la hipótesis de incidencia de normas específicas, y, que autorizan a la administración para aplicar la sanción prevista por el ordenamiento jurídico de que se trate⁵ (desestimación y recalificación de los negocios celebrados elusivamente). Las normas preventivas, también llamadas *normas de corrección*⁶ o *de prevención*, no son normas propiamente antielusivas, son más bien formas de tipificación de los actos o negocios sujetos a efectos elusivos, que buscan alcanzar el respectivo control, al amparo del principio de legalidad, de manera preventiva⁷. Incumplirlas implica una infracción a la legislación tributaria, es decir, ellas no “autorizan” al órgano contralor para desestimar actos o negocios jurídicos, sino que su incumplimiento trae aparejada, como consecuencia inmediata, una sanción⁸.

⁵ H. TAVEIRA TORRES, *Derecho Tributario y Derecho Privado*. Madrid, Barcelona, Buenos Aires, Editorial Marcial Pons, 2008, pp. 201.

⁶ Vid. R. LUPI y D. STEVANATO, *Antielusione o dintorni nelle operazioni societarie: casistica in margine ad un convegno*, *Rass. trib.*, n. 2, febrero, a. XXXVII, Roma, EIT, 1994, pp. 198-204; P. PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, CEDAM, 1995, pp. 103 y ss.

⁷ Mediante la utilización de diversos mecanismos tributarios tales como: la prohibición al uso de beneficios fiscales, ampliando el alcance del concepto de base imponible, limitando el uso de créditos, etc.

⁸ En base a lo que se viene planteando, existe un grupo de autores que sostiene que, el incumplir una norma preventiva antielusiva, implica una verdadera evasión de tributos, de manera que es del todo inadecuado llamarlas “normas específicas antielusivas”. En este sentido, R. LUPI, *Elusione: esperienza europea tra l'uso e l'abuso del diritto tributario*, en A. di PIETRO, *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, Milano, Giuffrè, 1999, pp. 272 y ss.

4.- LAS NORMAS ANTIELUSIVAS EN EL DERECHO COMPARADO

Ahora que tenemos una noción más clara acerca del concepto de elusión tributaria y de las normas que pretenden evitarla, es tiempo de que veamos cuál es la posición que han adoptado ciertos ordenamientos frente a las conductas elusivas de los contribuyentes, es decir, *¿cómo y cuál es el mecanismo de control, escogido por la legislación, para evitar la elusión tributaria?*

Para estos efectos distinguiremos entre dos grandes familias jurídicas, la Romanista o continental y la del Common law o anglosajona, y dentro de ellas nos referiremos a ciertos países en específico.

4.1.- Las normas antielusivas en el Sistema Romanista

I.- Alemania, el Abuso de formas:

El núcleo del sistema antielusivo Alemán se encuentra en el artículo S 42 del Código Tributario de 1977, modificado en el año 2000 y 2002, el cual establece lo que sigue⁹: *“La ley tributaria no puede ser sorteada (eludida) por medio del abuso de formas jurídicas. Siempre que haya abuso, la pretensión del impuesto surgirá como si para los fenómenos económicos se hubiera adoptado la forma jurídica adecuada”*.

Uno de los requisitos exigidos por la norma para la configuración del abuso de formas que más dificultades ha generado a la hora de su interpretación y aplicación, es el de haberse valido el contribuyente de negocios insólitos o inadecuados a los fines que – normalmente- se destinan dichos negocios. Esto generó la natural duda al momento de definir *¿qué es una operación normal?* Y más aún, la interrogante de si *¿Pueden jueces y administradores determinar lo que es una forma “anormal”, “inusual” o “insólita” de manera precisa y adecuada?* lo que en definitiva llevó a cuestionar la constitucionalidad del precepto. Sin embargo, La Corte Constitucional Federal se pronunció por la legitimidad y constitucionalidad del S 42 del AO, señalando además, que es un instrumento eficaz para controlar la elusión fiscal, al reducir la libertad contractual, pero sin afectar el principio de legalidad.

Austria y Luxemburgo han seguido al Código Tributario Alemán en este punto, adoptando igual mecanismo antielusivo.

⁹ Vid. La traducción al español: C. SCHUSTER, *Ordenanza Tributaria Alemana*, Madrid, Colex, 2001, pp. 191.

II.- España, el fraude de ley:

El artículo 24 de la Ley General Tributaria (LGT) prescribe: *“Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado (inciso 1º)”*.

De manera que, para el derecho tributario español, el concepto basal en el control de conductas antielusivas es el de “fraude de ley”.

La doctrina española ha debatido con fervor sobre la legitimidad e idoneidad de esta norma, principalmente al estimarla como una excepción al régimen general de prohibición del uso de la analogía como medio para exigir tributos¹⁰, así como también, por lo confuso y difuso que resulta establecer los límites entre este “fraude de ley” y la “legítima economía tributaria”¹¹. Para algunos juristas, el uso de esta cláusula fue un absoluto fracaso, señalan que más que una solución legal a la elusión tributaria, lo que el artículo 24 de la LGT establecía era un verdadero *“conflicto de leyes”*, tanto es así que en la práctica judicial el Tribunal Constitucional Español nunca aplicó la norma general antielusiva del “fraude de ley” y prefirió ampararse en el Código Civil siempre que tuvo que decidir al respecto.

Actualmente, la citada norma ha desaparecido de la legislación tributaria española, y en su lugar existe todo un complejo sistema de antielusión que ha acrecentado el conflicto de leyes habido.

III.- Francia, el abuso de derecho:

El artículo 64 del Código de los Procedimientos Fiscales francés señala en su inciso 1º *“No podrán ser opuestos a la administración de los impuestos los actos que disimulen el alcance verdadero (auténtico o real) de un contrato o de una convención...”* Y luego enuncia ciertos ejemplos de actos prohibidos, siendo el principal presupuesto

¹⁰ R. FALCÓN Y TELLA, *El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC, Quincena Fiscal*, núm. 17, octubre, Madrid, 1995, p.5.

¹¹ C. GARCÍA NOVOA, *El fraude de ley en Derecho tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2003, p.76.

para aplicar la desestimación de éstos, la intención del contribuyente de eludir la tributación, mediante actos calificados como “abuso de derecho”¹².

Este concepto -abuso de derecho- de Derecho positivo, trasplantado del Derecho privado, ocasionó serios problemas en el derecho tributario francés, pues, en un primer momento, gran parte de la doctrina gala estimaba que la citada disposición debía aplicarse, de manera limitada, a los casos de *simulación* y a hipótesis de *acto anormal de gestión*, sin afectar a los *actos de elusión*. No fue sino hasta 1981, que el Consejo de Estado francés rechazó tal interpretación restrictiva y afirmó que, el procedimiento descrito en el artículo 64, afectaría también al abuso de derecho practicado mediante actos elusivos (no ficticios). Existe desde entonces, una calificación semejante entre los conceptos de abuso de derecho, simulación y fraude a la ley.

IV.- Italia, método de normas específicas y propuesta de normas generales:

Debido a la excesiva responsabilidad que podría generar, por la eventual fricción con el principio de la certeza jurídica, el fisco italiano ha optado por descartar una norma general para combatir la elusión¹³. Ha preferido, entonces, intensificar la utilización de normas preventivas y correctivas de la conducta elusiva¹⁴. Sin embargo, en 1997, se introduce el artículo 37 bis en el d.p.r. núm. 600/73 cuya amplitud le hace tomar –en la práctica- el ropaje de norma general antielusiva, aplicable en los casos de *fusión, escisión, transferencia de activo, cambio de acciones, cesiones de créditos, cambio de participaciones*, etc. La norma impide oponer a la Administración los actos, hechos y negocios, incluso los coligados entre sí, sin que existan válidas razones económicas, organizados para evitar obligaciones o prohibiciones previstas por el ordenamiento y para obtener ventajas fiscales, que de otro modo serían indebidas.

Pese a la amplitud de la norma, y apoyando el razonamiento del profesor Heleno Torres, creemos que ella conserva los principios de la legislación anterior, que buscan contener los problemas de elusión tributaria con normas típicas preventivas.

¹² Cfr. F.DEBOYSSY, *La simulation en droit fiscal*, Paris, LGDJ, 1997, pp. 263-305.

¹³ Cfr. A. CONTRINO, *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto: profili teorici e problematiche operative*, Bologna, Cipalsino, 1996, pp. 514; entre otros autores.

¹⁴ A partir de 1990, con la publicación del artículo 10 de la ley 408/90.

V.- Brasil, hacia una “verdadera” cláusula general antielusiva:

Por medio de la Ley Complementaria núm. 104, de 10 de enero de 2001, se añadió el siguiente párrafo único al artículo 116 del Código Tributario Nacional brasileño: *“La autoridad administrativa podrá desestimar actos y negocios jurídicos practicados con la finalidad de disimular la producción del hecho imponible del tributo o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, observados los procedimientos que se establezcan mediante ley ordinaria”*.

Se trata de una norma general en materia de legislación tributaria, estrictamente destinada al control de conductas elusivas (en el sentido que empleamos, omnicomprendiva de los conceptos de simulación, fraude a la ley y negocio jurídico sin causa). Así, la norma autoriza para afectar actos elusivos que se constituyan sin causa o con el fin de encubrir otro negocio real (por simulación o fraude a la ley), que busquen una economía de tributos o superen las prohibiciones previstas por el ordenamiento u obtengan ventajas fiscales que de otro modo serían indebidas. Dicho de otro modo, el artículo 116 no permite desestimar actuaciones lícitas y válidas de los contribuyentes.

4.2.- Las normas antielusivas en el Sistema del Common law

I.- Inglaterra, de principios preventivos al control de las step stone transactions:

Hasta finales de los años ochenta, prevaleció en el derecho inglés, la opción por las normas específicas de corrección. Se postulaba, como principio base, el respeto al derecho de los contribuyentes de elegir la modalidad menos onerosa en términos fiscales, de tal modo que, en la elusión (*tax avoidance*), la legislación –y sólo ella– debe determinar la licitud o ilicitud de la conducta.

El cambio de orientación surgió con el caso¹⁵ *W. T. Ramsay Ltd. v. IRC* (1981), STC 174 y (1982) C 300, seguido del caso *IRC v. Burman Oil Ltd.* (1982) STC 30. En el primero, se destacó que cuando una serie de operaciones (*step stone transactions*) permitieran una economía de tributos, que no se podría alcanzar si no se considerara en su conjunto, la Corte debía promover una calificación precisa de la operación en su totalidad, en el supuesto que ésta se pudiera conocer (pudiendo ignorar los “pasos” aislados).

¹⁵ House of Lords, 1981, 449 2 WLR, enero 26, 27, 28, 29; febrero 2, 3, 4; marzo 12.

Cabe agregar que, en el sistema jurídico inglés, para el control de las formas elusivas, conviven reglas legisladas *Parlament*, con *legal rules* creadas por el poder judicial, no obstante aquellas pueden modificarlas.

II.- Estados Unidos, el principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma:

El derecho tributario estadounidense, legisla reglas de control preventivo de las conductas elusivas mediante un modelo analítico típico¹⁶, las cuales se combinan con aquellos precedentes jurisprudenciales de *Business purpose test*, *step transactions* y *substance over form*. Aquí, no encontramos una norma general contra la elusión.

El punto de inicio de los precedentes mencionados y de su desarrollo posterior, fue el caso *Gregory v. Helvering, Commissioner of Internal Revenue*, de 1935. En éste juicio se sentó el *principio-precedente* según el cual, si bien se reconoce el derecho fundamental de los contribuyentes a la economía de tributos, ello no obsta a que, para calificar una operación de legítima, debe ésta basarse en un “motivo negocial” y no sólo en la simple intención de reducir la carga tributaria. Se trata entonces de un control sobre la “causa” del negocio jurídico.

Sumado a lo anterior, el principio de la *substance over form*, permite al fisco (y al juez) prescindir de la “forma legal” de la operación, en la investigación del legítimo business purpose. De esta manera, no sólo se pretende controlar las conductas elusivas, sino también evitar la simulación (*sham*).

5.- LAS NORMAS ANTIELUSIVAS EN EL DERECHO CHILENO

En nuestra opinión, y de acuerdo al estudio realizado en este trabajo podemos afirmar que, el derecho tributario chileno no contempla una norma general antielusiva. No encontramos, en nuestro ordenamiento fiscal, una norma que presente los caracteres de ser abstracta y general, prevista para situaciones no especificadas por el legislador, que autorice, de manera expresa, al órgano fiscalizador a aplicar una sanción determinada.

Refuerza nuestro planteamiento la circunstancia de que en Chile y en todos los países que se precien de tener Estado de Derecho, rige el principio de Legalidad o reserva, de modo que las obligaciones tributarias -que son del otro lado de la moneda, potestades y deberes de la administración- solamente se generan cuando existe una ley que las

¹⁶ La mayoría constan en el *Internal Revenue Code*.

establezca -que las autorice. De ahí el aforismo “Nullum tributum, sine lege”, de la misma manera que “no hay potestad sin ley que la establezca”.

Frente a las conductas elusivas de los contribuyentes, el legislador tributario ha optado por establecer diversos mecanismos que, en ciertos casos, bien pueden constituirse como normas preventivas¹⁷, y, en otros, como situaciones *sui generis* del derecho chileno. Así pues, podemos mencionar como normas antielusivas especiales existentes en nuestro país, entre otras, las siguientes¹⁸: la tributación de los excesos de retiro; régimen tributario de las indemnizaciones, de las devoluciones de capital; agregados a la base imponible del Impuesto de Primera Categoría; normas sobre tasación del artículo 64 del Código Tributario; el tratamiento tributario para la justificación de inversiones; las nuevas normas tributarias con relación a la utilización de pérdidas en la compra de empresas; la modificación en virtud de la cual, al comprar acciones de pago de una sociedad anónima, financiado con un retiro de utilidades tributables de otra empresa, la posterior venta de los títulos adquiridos previamente, hace que renazca el impuesto personal que se encontraba suspendido; el nuevo régimen de utilización de la depreciación acelerada; etc.

Y, como situaciones propias del ordenamiento tributario chileno, encontramos: al mecanismo de presunciones; las ficciones y a la interpretación de la norma tributaria.

6.- CONCLUSIONES FINALES

Al analizar el fenómeno de la elusión tributaria, podemos concluir que no existe unanimidad en la doctrina en cuanto a la naturaleza jurídica de ésta, toda vez que existen autores que estiman que ella es lícita, otros que es ilícita, e incluso existe una tercera corriente que sostiene que puede ser lícita o ilícita (eclectica). Cabe consignar que, a pesar de la constatación anterior, pareciera ser que en el derecho comparado, la doctrina mayoritaria estima que la elusión es lícita.

¹⁷ No debemos olvidar en éste punto a la ley 19.738 sobre “Evasión y Elusión Tributaria”, promulgada, entre nosotros, el 18 de junio de 2001. Esta norma, junto con introducir sendas modificaciones al ordenamiento jurídico tributario de la época, vino a conferir importantes facultades al ente fiscalizador (SII), en el control de las conductas evasivas y elusivas de impuestos por parte de los contribuyentes.

¹⁸ GARCÍA E., Jaime, *La naturaleza jurídica de la elusión tributaria*, Memoria de prueba, Escuela de Leyes Universidad de Chile, año 2000, pág. 36 y ss.

Una consecuencia capital de esta falta de consenso respecto a la naturaleza jurídica de la elusión tributaria, se traduce en la diversidad y disparidad de mecanismos antielusivos elegidos por cada uno de los ordenamientos jurídicos extranjeros objeto de este estudio.

Así, podemos señalar que en la experiencia de los países adscritos al sistema Romanista –con la sola mención especial de Italia- la tendencia ha sido la de adoptar una norma general para combatir las conductas elusivas. Chile, es la gran excepción.

Mientras, del otro lado, los exponentes del sistema del Common Law, han preferido las normas preventivas antielusivas y la adopción de criterios jurisprudenciales, para el control de la elusión tributaria.

En la elección de uno u otro mecanismo antielusivo influirán por cierto factores de índole político, económico, social y hasta filosófico, sin embargo, debe tenerse como fundamental, tanto en la elección como también en su aplicación, la adecuación a la realidad de cada uno de los ordenamientos jurídicos, la cual ha de fundarse en el principio de legalidad y “*estar exenta de todo abuso cometido por el exceso de celo fiscal*”¹⁹.

¹⁹ MONTECINOS A., Jorge, *Comentario de jurisprudencia tributaria*, Revista del Colegio de Abogados de Concepción, año 11, N° 12, diciembre de 2005, página. 43.