



UNIVERSIDAD DE CHILE
Facultad de Derecho
Escuela de Postgrado

ELUSIÓN TRIBUTARIA DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LA LEGISLACIÓN EXTRANJERA

**ACTIVIDAD NORMATIVA EQUIVALENTE A TESIS PARA OPTAR
AL TÍTULO DE MAGISTER EN DERECHO TRIBUTARIO**

ROBERT AUGUST SCHULTZ FIGUEROA

Pofesores guías
José Manuel Baraona Sainz y Carolina Collantes Schaale

Santiago, Chile
2012

	Página
ÍNDICE	1 y 2
1. PALABRAS PREVIAS	3
2. INTRODUCCIÓN	3
3. NORMAS ANTIELUSIVAS GENERALES Y NORMAS DE PREVENSIÓN	4
3.1. Normas antielusivas generales	4
3.2. Reglas de prevención y corrección	5
4. LA ELUSIÓN FISCAL EN EL DERECHO COMPARADO, CONCEPTO	6
5. LA ELUSIÓN FISCAL EN CHILE	9
5.1. Economía de opción y planificación fiscal	10
5.2. La elusión fiscal	12
5.3. La evasión fiscal	13
5.4. La rebaja tributaria como único o principal motivo económico	14
5.5. La licitud de la elusión fiscal en Chile	15
5.6. El abuso de formas jurídicas	17
5.7. Jurisprudencia chilena	18
5.7.1 Sociedad Inmobiliaria Bahía con Servicios de Impuestos Internos	18
5.7.2. Multi Industrial Limitada contra Fernando Garrido Spiess y otros	21
5.8. Normas contra la elusión en Chile	21
6.- LA EXPERIENCIA ALEMANA EN MATERIA DE ELUSIÓN FISCA	23
7. ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA	26
7.1. Caso Gregory v Helvering y la doctrina del Buisiness purpose	27
7.2. Caso Higgins v. Smith y el principio substance over form	28
7.3. Step transactions	29
7.4. Caso Lyons	29
7.5. Conclusiones	30
8. FRANCIA	31
9. ITALIA	32
10. LA EXPERIENCIA ESPAÑOLA	34
10.1. Actual legislación española	35
10.2. La simulación en la ley española	39
10.3. La elusión propiamente tal	40
10.4. Jurisprudencia española	41
10.4.1. Promotora de Viviendas Urbanas	41
10.4.2. Comentario a la sentencia Promotora de Viviendas Urbanas	43

10.5. Bacardi Martini.	43
10.5.1. Comentario a la sentencia Bacardi Martini	44
10.6. Patrimonio Cultural S.A.	44
10.6.1. Comentario a la sentencia de Patrimonio Cultural	46
11. ARGENTINA Y EL PRINCIPIO DE LA “REALIDAD ECONÓMICA”	46
11.1. Consagración normativa del principio de la realidad económica	46
11.2. Normas legales aplicables	47
11.3. El principio de la realidad económica	49
11.4. Aplicación del principio de la realidad económica, jurisprudencia	51
11.4.1. La Guasuncha, S.A. Pastoral y Agrícola, en liquidación c/ Fisco Nacional	51
11.4.1.1. Comentario La Guasuncha S.A. Pastoral y Agrícola	52
11.4.2. Corte Suprema de Justicia de la Nación c. Parke Davis y Cía. S.A. 31/07/1973	53
11.4.2.1. Comentario Park Davis	54
11.4.3. Lagazzio, Emilio F., Corte Suprema de Justicia de la Nación 25/08/1972	54
11.4.3.1. Comentario E. Lagazzio	54
11.4.4. Corte Suprema de Justicia de la Nación, Mellor Goodwin Combustion S.A. c. Gobierno Nacional, 18/10/1973	55
11.4.4.1. Comentario Mellor Goodwin	55
11.4.5. Tribunal Fiscal de la Nación, La Central del Plata S.A., 06/03/2003	57
11.4.6. Tribunal Fiscal de la Nación con Estación Centro S.R.L., 17/7/2007	57
11.4.6.1. Comentario Estación Centro	58
12. NORMAS ANTIELUSIVAS GENERALES VS. NORMAS DE PREVENSIÓN	58
12.1. Ventajas y desventajas de las normas antielusivas generales	59
12.2. Posibilidad de adoptar una norma antielusiva general en Chile	60
13. PALABRAS FINALES	63
BIBLIOGRAFIA	65

1. PALABRAS PREVIAS

Hay mucha doctrina sobre elusión y evasión fiscal así como innumerable literatura al respecto. Basta con introducir cualquiera de esas palabras en un buscador de internet, para que se desplieguen miles de links relacionados con el tema. Pero no encontramos ningún trabajo nacional que estudie esta materia desde el punto de vista de la legislación extranjera y que pueda indicarnos cuál ha sido la experiencia en algunos otros países en relación con el tema, razón por la que nos pareció interesante abordarlo desde este punto de vista.

En este trabajo nos abocaremos únicamente a entender de qué se trata la elusión, expondremos las formas que utilizan algunos otros países en la lucha contra la elusión y a partir de ello analizar brevemente la actual situación de Chile en relación al tema.

2. INTRODUCCIÓN

La elusión fiscal es un asunto que siempre está presente en el debate tributario actual, pues es de las cuestiones que parece que nunca tendrán una solución única. Por un lado esta la exigencia de la tipicidad que deriva del principio de la legalidad tributaria y por otro lado el deseo connatural de los contribuyentes de no pagar o de aminorar la carga tributaria.

Lo anterior obliga al legislador a ser claro en la redacción de las normas tributarias para dar al contribuyente la seguridad necesaria para actuar frente a las diversas opciones que tiene para enfrentar sus negocios, pues, al final de cuentas, todo se reduce a un problema de interpretación de las leyes tributarias.

Algunos países optaron por tener *reglas antielusivas generales*, como España, Alemania, Argentina, Brasil, Portugal¹ y Francia. Hay otros con construcciones jurisprudenciales como las teorías de la prevalencia de la sustancia sobre la forma, que en realidad es más bien una legislación que prefirió las normas de prevención y el cierre del sistema con decisiones judiciales y precedentes fundados en la *step stone transaction* del Reino Unido; y otros, como Italia y Chile que en general prefieren apegarse a la interpretación literal o exegética de las leyes fiscales, lo que se denomina *normas preventivas específicas*, aunque en Italia en la práctica también hay una especie de norma general antielusiva, como se verá.

3. NORMAS ANTIELUSIVAS GENERALES Y NORMAS DE PREVENSIÓN

En la legislación comparada existen, en términos generales, dos fórmulas claras para enfrentar la elusión tributaria, las normas antielusivas generales y las normas de prevención o corrección.

3.1. Normas antielusivas generales

Las normas antielusivas generales (*Generalklauseln*) son normas abstractas que autorizan a la Administración para desestimar actos o negocios celebrados por los contribuyentes cuando presenten contenidos incompatibles con las calificaciones jurídicas exigidas por la norma tributaria.

Luzzati² señala que las *normas generales antielusivas* no son generales sólo por que tengan destinatarios indefinidos, sino precisamente por que son

¹ Art. 38 de la Ley General Tributaria de Portugal: Ineficacia de actos y negocios jurídicos: *Son ineficaces los actos o negocios jurídicos cuando se demuestre que se realizaron con el único y principal objetivo de reducir o eliminar los impuestos que se devengarían en virtud de actos o negocios jurídicos de resultado económico equivalente, supuesto de que la tributación recae sobre estos últimos.*

² C. Luzatti, *La vaghezza delle norme*, 1990, citado por Heleno Taveira, Derecho tributario y Derecho privado, Marcial Pons, pág. 201

especies de normas generales y abstractas cuya materialidad de la hipótesis normativa se encuentra ordenada con el fin de reglar los casos no identificados en la hipótesis de incidencia de normas específicas, para atribuir presupuestos a los casos que puedan verse afectados, para aplicar la sanción prevista en el consecuente: la desestimación y la recalificación de los negocios jurídicos.

Al decir de Marcos G. Gutman³, las normas denominadas genéricamente antielusivas son las que buscan precisamente lo contrario: prever desde un punto de vista normativo y sancionar todas aquellas conductas que lleven al sujeto a utilizar medios “extraños” con el fin de evitar la mayor carga del tributo.

Lo que caracteriza a las normas introducidas en el ordenamiento es exactamente su carácter de generalidad y abstracción. Es la propia ley la que establece estas normas generales, más o menos precisas, para que la Administración pueda desestimar o recalificar negocios de forma de poder controlar la imaginación de los contribuyentes para eludir el nacimiento del hecho gravado.

3.2. Reglas de prevención y corrección

En contraposición de las normas antielusivas generales están las *reglas de prevención y corrección*, que tipifican los actos jurídicos que eluden tributos amparándose en el principio de la legalidad tributaria y previenen actos elusivos (*son de prevención cuando aún no se verifican*) o corrigen (*son de corrección cuando ya han existido*), prohibiendo determinados negocios o

³ Marcos M. Gutman, La Economía de Opción como Acto Ilícito, en obra de José Osvaldo Casas, Interpretación económica de las normas tributarias. Edit. Ábaco de Rodolfo Depalma, pág. 903

ampliando el alcance del concepto del hecho imponible, cerrando espacios a la elusión.

Mediante estas normas de prevención y corrección se van llenando las lagunas y se corrigen las imperfecciones que permitía eludir tributos. La gran diferencia con las normas antielusivas es que cuando se incumplen las normas de prevención, estamos frente a una figura de evasión del tributo y por ende, sancionada civil y penalmente en su caso; hay elusión cuando no hay una ley que tipifique la conducta, pero si la hay, hay evasión.

En las legislaciones en las que existen normas antielusivas generales también se emplean normas de prevención y corrección, reservando las primeras sólo como un recurso de emergencia.⁴

4. LA ELUSIÓN FISCAL EN EL DERECHO COMPARADO, CONCEPTO

El ex canciller británico del Tesoro Denis Healey dijo: “The difference between tax avoidance and tax evasion is the thickness of a prison wall.” (*La diferencia entre elusión fiscal y evasión fiscal es el espesor del muro de una prisión*)⁵

Con esta simple frase Denis Healey resume la diferencia fundamental entre la elusión tributaria y la evasión tributaria, cual es que la elusión tributaria no es un delito y si lo es en cambio la evasión tributaria.

No hay un concepto único de elusión fiscal, pues cambia según los países y las corrientes de opinión. A fin de cuentas dependerá del mayor o menor grado de aceptación de las formas sobre el fondo que se convenga. Pero todas las legislaciones, en una u otra manera tienden a legislar de tal forma de evitar, en lo posible, la mala práctica de la elusión; por lo que hasta

⁴ Taveira, ob. cit. pág. 236

⁵ <http://monevator.com/2009/10/14/tax-avoidance-versus-tax-evasion>

hay quienes como Duverger⁶, que han conceptualizado la elusión como evasión organizada por la ley.

Arístides M. Corti conceptualiza la elusión fiscal como la no realización del hecho imponible.⁷

Para Alberto Tarsitano⁸ hay elusión cuando un sujeto elude la realización del hecho imponible, ya sea mediante actos jurídicos o de hechos, bien que, por otros medios, arriba al mismo resultado económico que la ley se proponía incidir, en cuanto revela una capacidad contributiva equivalente.

Leticia Barrera la define como todo intento de prevenir a través de medios lícitos legales el nacimiento o de reducir la obligación tributaria que de otro modo tendría efectos tributarios, basándose en la ventaja que proporciona alguna disposición normativa o bien la ausencia de ella.

En la definición de Leticia Barrera o de Arístides M. Corti caben tanto la economía de opción, la planificación tributaria y la elusión fiscal propiamente tal, pues todas ellas sirven para evitar el nacimiento del hecho imponible.

De hecho señala la misma Leticia Barrera que resulta difícil distinguir la elusión de la planificación tributaria (*tax planning*), aunque las implicancias más comunes de estas dos expresiones sugieren algunas diferencias entre prácticas tolerables y no tolerables desde una perspectiva moral, legal, ética y/o política, pero no admite esa diferencia en la definición, lo que puede llevar finalmente también a equívocos.

Como dice Alberto Tarsitano⁹, en la economía de opción se aprovecha un territorio fiscalmente liberado por voluntad expresa del legislador, que se revela objetivamente en el texto de la ley.

Por otro lado y desde el punto de vista de la terminología jurídica, algunas jurisdicciones niegan sentido jurídico al término “*elusión*”,

⁶ Citado por Leticia Barrera, www.aaef.org.ar, (Doctrina de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales)

⁷ Arístides Horacio M Corti, en la obra de José Osvaldo Casas, ob. cit. pág. 829.

⁸ Alberto Tarsitano, Interpretación de la ley tributaria, Tratado de Tributación, T.I, Derecho Tributario, Astrea, pág. 486

⁹ Tarsitano, Tratado de Tributación, Interpretación de la Ley Tributaria, Ed. Astrea pág. 486

fundamentalmente por dos motivos: a) si sólo es punible la violación directa de la legislación fiscal, las violaciones indirectas de las disposiciones fiscales son totalmente legítimas y entonces el término “*elusión*” carece de materialidad legal; b) en algunos países, en donde se pueden castigar violaciones indirectas de la legislación fiscal, puede considerarse que el término “*elusión*” carece de sustancia propia, por que una “*elusión ilícita*” se consideraría legalmente como “*evasión*”, pues el código fiscal legal incluye todas las violaciones de la legislación fiscal.¹⁰

La legislación y la jurisprudencia extranjera diferencian la elusión fiscal con la planificación tributaria o también denominada economía de opción, pero si leemos con atención las definiciones, finalmente dentro del concepto de elusión la mayoría comprende dentro de ese concepto la planificación tributaria y la elusión misma, considerando en éste último caso cuando se utilizan figuras infrecuentes o atípicas.

Hay legislaciones que hacen la diferencia y entienden que hay una elusión lícita y otra ilícita. La lícita sería aquella en la que, siguiendo la terminología de Victor Uckmar¹¹, no habría violación indirecta a las disposiciones fiscales, y la elusión ilícita sería aquella en la que habría violación indirecta a las disposiciones fiscales y que en algunos países incluso es penada, dependiendo de las circunstancias del caso, tal como veremos, ocurre en Argentina.

Por su parte Rosier¹² señala que es lícito y permitido cuando un contribuyente se limita a esquivar simplemente el texto en lugar de violarlo, cuando recurre a una combinación, a una operación o a una convención no contemplada por la legislación, cuando usa una palabra hábilmente, una

¹⁰ Victor Uckmar, citado por Taveira, ob. cit., pág.200

¹¹ Uckmar, citado por Taveira, pág. 200

¹² Camille Rosier, citado por Carlos Palao Taboada, La aplicación de las normas tributarias, Lex Nova, pág. 23

fisura de la armazón fiscal o de la red fiscal. Este tipo de fraude escapa en principio a la sanción por que deriva de una regla jurídica secular: los contribuyentes que tienen varios medios legales para llegar al mismo resultado tienen la facultad de escoger el que da origen a las cotizaciones menos elevadas.

Por su parte Dino Jarach¹³ derechamente confunde los términos y denomina evasión fiscal a la elusión fiscal. Señala que evasión fiscal es el fenómeno jurídico que consiste en que el contribuyente evita un impuesto aunque substancialmente se verifique para él el hecho imponible; este fenómeno jurídico tiene un nombre exacto en el idioma alemán (*Steuerungshebung*) y en el idioma inglés (*tax avoidance*). Ni en francés, ni en italiano, ni en castellano existe una palabra análoga que permita distinguir este fenómeno eminentemente jurídico de los fenómenos de la evasión fiscal que constituye un ilícito, es decir, una violación de la ley tributaria, y que en inglés se llama precisamente tax evasion. Para indicar en castellano la esencia de la tax avoidance o *Steuerungshebung* hay que recurrir a la expresión eludir o dar la vuelta al impuesto.

Como podemos ver, no existe una definición única de elusión en la legislación comparada, y tampoco puede haberla por que ella dependerá de las normas legales vigentes de la legislación interna de cada país y de la forma en que administración tributaria y los órganos judiciales interpreten los hechos y la ley.

5. LA ELUSIÓN FISCAL EN CHILE

Sin perjuicio de que el presente trabajo trate sobre la legislación extranjera, no podemos dejar de hacer un breve análisis de lo que sucede en

¹³ Dino Jarach, *El Hecho Imponible*, Aleledo Perrot, Tercera Edición, pág.131

Chile para poder luego comparar la legislación extranjera con lo que tenemos en Chile.

Al respecto es preciso entender que existen 4 fases o etapas marcadas en la forma que tiene un contribuyente de enfrentar su tributación, sin perjuicio de que siempre existen contribuyentes que no se preocupan por el fenómeno impositivo: 1) la economía de opción, 2) la planificación fiscal, 3) la elusión fiscal, y 4) la evasión fiscal.

5.1. Economía de opción y planificación fiscal

En el extremo situamos la *economía de opción*, en la cual el contribuyente tiene ante sí diversas posibilidades de realizar su acto jurídico, y elige aquel en el cual no debe ingresar el tributo siempre que el ordenamiento no prohíba esa conducta. Por ejemplo, si una persona quiere comprar una casa y prefiere la que tiene alguna franquicia tributaria por sobre la que no la tiene, (caso de los DFL 2), o que prefiere formar una sociedad agrícola para aprovechar las ventajas de la presunción de renta de la tributación agrícola. También aquel en que una persona que tiene un negocio en que mantiene la mayor parte de las utilidades en la empresa y opte por acogerse al beneficio contemplado en el artículo 14 quáter de la Ley de la Renta¹⁴ y así poder tributar exclusivamente por los retiros.

La mayoría de los autores hacen sinónimos los términos de planificación fiscal y economía de opción.¹⁵

Norberto Rivas¹⁶ define la *planificación tributaria* como un proceso, constituido por una serie de actos o actuaciones lícitas del contribuyente,

¹⁴ El art. 14 quáter faculta a ciertas personas para eximirse totalmente de la tributación por las utilidades no retiradas siempre que cumplan con los siguientes requisitos: 1) Ingresos totales del giro que no superen 28.000 UTM, 2) No poseer ni explotar derechos sociales o acciones de sociedades, ni formar parte de contratos de asociaciones o cuentas en participación, 3) Capital propio no supere 14.000 UTM.

¹⁵ Rodrigo Ugalde y Jaime García, *Elusión, Evasión y Planificación Tributaria*, Legalpublishing, 4ª edición actualizada, pág. 66.

¹⁶ Norberto Rivas y Samuel Vergada, *Planificación Tributaria*, Magril Ltda., 2002, pag. 9

cuya finalidad es invertir eficientemente los recursos destinados por éste al negocio de que se trata y con la menor carga impositiva que sea legalmente admisible, dentro de las opciones que el ordenamiento jurídico contempla.

La planificación tributaria o economía de opción, por su parte, implica conocer a cabalidad las leyes tributarias, las posibilidades y beneficios que ellas otorgan, y de hecho muchas veces es la propia autoridad tributaria la que promueve la utilización de algunos beneficios tributarios para disminuir o diferir el pago de impuestos con objetivos de inversión o de ahorro u otro objetivo social o económico, tales como las franquicias, las exenciones, presunciones de renta, etc.

Por *planificación tributaria o economía de opción* (que para estos efectos estimamos que son sinónimos) debemos entender la acción u omisión que tiene como objetivo evitar, aminorar o dilatar el pago de los impuestos, través de la utilización de las opciones legalmente existentes que otorgan al contribuyente un derecho a elegir entre dos o más opciones válidas.

Como señala Ferreiro Lapatza¹⁷, *-aunque extranjero es plenamente aplicable en Chile-* donde la economía de opción o la planificación fiscal adquieren su verdadero significado es en la adecuada utilización de las diferentes formas negociales con la única finalidad de conseguir un ahorro de impuestos, finalidad que tiene su fundamento en la libertad que nuestra Constitución proclama como “referente primero de nuestra organización social”.

Sin duda Ferreiro en este párrafo se refiere más bien a la planificación fiscal, pues ésta no se vale de la utilización de formas negociales, sino que

¹⁷ Ferreiro Lapatza, José Juan, La nueva Ley General Tributaria, Ed. Pons 2004, pág. 40, citado por Antonio Durán-Sindreu, Los Motivos Económicos Válidos como Técnica Contra la Elusión Fiscal, Ed. Thompson, pág. 175

más bien usa los mecanismos que establece la ley para conseguir un ahorro impositivo.

5.2. La elusión fiscal

La *elusión fiscal* o tributaria por su parte, 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.¹⁸

Con la elusión tributaria se impide el nacimiento de la obligación tributaria situándose en una zona donde no llega la ley tributaria mediante un medio lícito, aun cuando sea infrecuente. En cambio en la evasión tributaria la obligación tributaria nació y el contribuyente, mediante maniobras dolosas u omisiones, no permite que la administración tributaria tenga conocimientos de ella, o permite que la conozca por un monto distinto.¹⁹

Rodrigo Ugalde y Jaime García sostienen que la elusión es un escalafón o grado superior a la simple planificación tributaria, puesto que en la primera son muchas las ocasiones en que el contribuyente utiliza formas jurídicas infrecuentes o atípicas o bien se aprovecha de “lagunas”, vacíos, errores o contradicciones del legislador.²⁰

Hay otros autores²¹ que estiman que la elusión es una conducta ilícita, al igual que la evasión.

Otros²² distinguen entre elusión permitida y no permitida, para hacer la diferencia entre elusión tributaria y planificación.

¹⁸ Rodrigo Ugalde, ob. cit. pág. 83.

¹⁹ R. Ugalde, ob. cit., pág. 113

²⁰ R. Ugalde, ob. cit., pág. 91

²¹ Rivas, ob. cit. pág. 10

²² José Yáñez Henríquez, Diario Estrategia, 10/05/2010

A nuestro juicio no hay una clara diferenciación en la doctrina chilena entre lo que debe entenderse por planificación fiscal y elusión. Nosotros entendemos que la diferencia radica fundamentalmente en el uso o abuso de formas jurídicas, la simulación y el fraude de ley.

La utilización de lagunas o vacíos legales no debe considerarse elusión sino que simple planificación tributaria. Por ejemplo, si una persona vende un inmueble a una sociedad anónima abierta de la que es socio en menos de un 10%, no hay elusión puesto que no utiliza formas jurídicas atípicas sino que se cumple estrictamente con la legislación. Podría decirse entonces que usa una laguna o vacío legal, pero no es así, puesto que bien pudo el legislador prohibirle del todo la venta a la sociedad anónima de la que es socio, pero entendió que una persona con menos de un 10% no tiene la facultad de influir en la decisión de compra de un bien raíz, razón por la que no lo sanciona con la aplicación de impuestos. El contribuyente no utiliza entonces un vacío, sino que una facultad legal.

La elusión fiscal entonces será entonces el paso siguiente a la planificación fiscal, esto es, evitar, a través del uso de formas jurídicas atípicas o infrecuentes y/o con abuso del derecho o fraude de ley, que nazca la obligación tributaria. También se le suele llamar entre nosotros *planificación tributaria agresiva*.

Cualquier otra distinción entre elusión y planificación fiscal creemos que sólo conduce a un equívoco y a malos entendidos, y por ello es preferible entender la elusión como la utilización de figuras atípicas y/o con abuso de derecho, aspectos que finalmente la diferencian de la planificación o economía de opción.

5.3. La evasión fiscal

Al otro extremo tenemos la *evasión tributaria*, que es la eliminación o disminución del monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal

resultado mediante conductas fraudulentas y omisivas de disposiciones legales.²³

Un presupuesto indispensable de la evasión es la verificación del hecho imponible.

La gran diferencia entre la elusión y la evasión fiscal es que en la primera no alcanza a nacer la obligación tributaria, proceso que si ocurre respecto del que la evade.

5.4. La rebaja tributaria como único o principal motivo económico

Nadie discute que los impuestos son uno de los elementos que se consideran a la hora de decidir la realización o no de un negocio. La duda surge cuando los tributos son el único o principal motivo económico que se considera por el contribuyente para la celebración de un acto o negocio jurídico.

Tal como señala Antonio Durán-Sindreu²⁴, el problema surge cuando la fiscalidad es el único o principal motivo que justifica la decisión del contribuyente. La cuestión a dilucidar no es, por tanto, si los impuestos son o no un motivo económico, sino que si éstos pueden ser el único motivo que justifique la elección de una u otra forma negocial.

Supongamos que una persona natural adquirió hace poco una propiedad y si la vende antes del año deberá pagar impuesto por el mayor valor. Para evitar ese impuesto se pone de acuerdo con el futuro comprador y celebran primero un contrato de promesa de compraventa y así esperar el año necesario para que el mayor valor no quede afecto a tributación; o si celebra un contrato de promesa a fin de esperar la baja de tasa del próximo año, en caso que igualmente quede afecto a impuesto de primera categoría. Nadie

²³ Héctor Villegas, citado por Rodrigo Ugalde, ob. cit., pág. 109

²⁴ Antonio Durán-Sindreu, ob. cit., pág. 176

podría objetar su motivación meramente fiscal para la celebración del contrato de promesa.

Según expone Alejandro Dumay²⁵, si una operación se realiza con el exclusivo fin tributario, ello no hace ilegítima a la operación o negocio realizado, sino que aquella quedará sujeta a la aplicación del art. 64 del Código Tributario, si es de aquellas operaciones que el Servicio de Impuestos Internos puede tasar de acuerdo a lo señalado en la referida normativa legal. Al respecto cabe tener en cuenta lo señalado por el Servicio de Impuestos Internos en relación con el tema en la circular 45 del año 2001, que citaremos más adelante.

5.5. La licitud de la elusión fiscal en Chile

En Chile entonces, reiteramos, el concepto de elusión no comprende la planificación tributaria y la elusión fiscal con uso de figuras infrecuentes, como se ha planteado en la legislación extranjera, toda vez que en Chile la elusión tributaria es lícita y el contribuyente está plenamente autorizado para utilizar las formas o figuras jurídicas que estime adecuadas a sus intereses y negocios.

El fundamento para sostener la licitud de la elusión, según Ugalde²⁶, es claro: el contribuyente es libre de evitar que el hecho imponible previsto se realice, recurriendo a las formas o figuras jurídicas no gravadas por el legislador, aún cuando aquello pueda ser considerado como error legislativo. Además la propia Corte Suprema de Chile así lo ha señalado al decir que elusión consiste en evitar algo con astucia, y no necesariamente es antijurídico.²⁷

No obstante la tajante aseveración anterior, hay autores que la consideran ilícita, entre otros, *Norberto Rivas*²⁸, quien estima que la elusión

²⁵ Alejandro Dumay, citado por Ugalde, ob. cit., pág. 66

²⁶ Ugalde, ob. cit., pág. 85

²⁷ Corte Suprema, rol N° 4.038-2001, 23.01.2003

²⁸ Rivas, ob. cit., pág. 21

es toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como finalidad evitar el nacimiento de una obligación tributaria, valiéndose para ello de fraude de ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito que no constituya infracción o delito. Continúa señalando que a su juicio la elusión tributaria es una conducta ilícita y antijurídica del contribuyente, cuya finalidad es evitar formalmente el nacimiento de la obligación tributaria. Expresa que después de la dictación de la ley 19.506 no cabe duda alguna que la elusión es una conducta ilícita.

También lo entiende así Héctor Villegas²⁹, quien sostiene que ésta es una conducta antijurídica, consistente en eludir la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes.

En Chile no se podría argumentar que el sólo hecho de adoptar una figura contemplada en la ley para evitar o aminorar la carga tributaria podría ser dolosa, puesto que incluso en España, en que existe una cláusula antielusiva general, la elusión no es sancionada penalmente, tal como se verá más adelante.

Como hemos señalado, el problema claramente se plantea con la elusión, entendido como aquella que requiere de abuso de formas jurídicas o fraude de ley, y es éste el que molesta a la Administración, que busca perseguir y sancionar al contribuyente que las utiliza, sin perjuicio de que también busca eliminar el abuso en la planificación tributaria a través de la dictación de nuevas leyes o de modificar las existentes, llenando los vacíos que se producen. Un ejemplo de ello lo podemos ver en el tantas veces modificado artículo 21 de la Ley de la Renta, que entre otros, buscó gravar al empresario que compraba vehículos y casas a través de su sociedad para

²⁹ Citado por Ugalde, ob. cit., pág. 102

uso personal y así burlar el impuesto a las personas físicas. Hoy se le presume un retiro por la utilización de esos bienes.

5.6. El abuso de formas jurídicas

Hemos señalado que para que exista elusión es necesario que haya abuso de formas jurídicas, y existe abuso de formas jurídicas cuando se utilizan formas contractuales dándoles otro sentido que el que normalmente tienen, con el único objeto de evitar el nacimiento de la obligación tributaria.

En atención a que no encontramos en Chile doctrina sobre el *abuso de formas jurídicas* es que recurrimos a la extranjera, que nos parece aplicable al caso y muy elucvente. La derogada norma tributaria alemana (*Reichsabgabenordnung*), decía: El débito tributario no puede ser eludido ni disminuido mediante el abuso (*Missbrauch*) de formas o posibilidades de configuración del Derecho civil, y luego conceptualiza el abuso de formas, señalando que se da mediante tres requisitos copulativos: 1) Que hayan sido elegidas formas o negocios jurídicos insólitos, es decir, no correspondientes a los hechos o relaciones económicas, con el fin de eludir el impuesto; 2) Que las partes obtengan sustancialmente desde el punto de vista económico el mismo resultado que habrían obtenido si hubiesen adoptado la forma jurídica correspondiente a las relaciones económicas; y 3) Que las desventajas jurídicas que la vía adoptada lleva consigo no tengan en realidad ninguna importancia o tengan sólo una importancia mínima.

Es importante señalar al respecto que, tal como dicen Bühler y Stickrod³⁰, las formas jurídicas civiles no tienen en sí mismas nada de abusivo. Pero el abuso de formas no está en ellas mismas, sino que en el mal uso que de ellas se hace deformando su objetivo típico (causa del negocio)

³⁰ Bühler y Stickrod, *Steuerrecht*, vol I. Allgemeines Steuerrecht, Th. Gabler, Wiesbaden, 1960, p.197, citado por Carlos Palao Taboada, *La aplicación de las normas tributarias*, Lex Nova Nova, pág. 30

para perseguir por su medio finalidades económicas distintas de las que por su propia naturaleza el Derecho les atribuye. Estos objetivos, que pueden ser lícitos en el orden privado, no lo son en el tributario, ya que producen el resultado antijurídico de la no satisfacción del impuesto debido. Por un lado, al ampliar lo fraudulento a lo insólito, se incluyen en el fraude a la ley supuestos que nada tienen que ver con él. Un acto no es fraudulento por el simple hecho de ser insólito, sino, repetimos, por que mediante una deformación de su estructura (un abuso de él) se logra un resultado tributariamente antijurídico. El legislador no suele recoger las conductas desusadas precisamente por su carácter excepcional y su escasa importancia económica.

Como ejemplo podemos citar aquel en que una persona aporta a una sociedad una propiedad y la otra dinero. Acto seguido disuelven la sociedad y el primero se adjudica el dinero y el segundo la propiedad. En Chile no le vemos objeción a la figura, puesto que es válida, real y lícita, aunque se podría pensar que es objetable desde el punto de vista de la causa, toda vez que se simula un *ánimus societatis* que no existe (simulación absoluta).

En nuestro concepto estaríamos claramente frente a una figura elusiva que se ejecuta a través de una simulación, puesto que existe una apariencia jurídica simulada para encubrir la verdadera realidad disimulada.

5.7. Jurisprudencia chilena

No es mucha la jurisprudencia que se ha referido a la elusión y por ello citaremos sólo las dos que consideramos más relevantes.

5.7.1 Sociedad Inmobiliaria Bahía con Servicios de Impuestos Internos

Un caso paradigmático y que siempre se cita –tal vez por ser el único que se refiere a la materia tan clara y tajantemente- es el de la **Sociedad Inmobiliaria Bahía con Servicios de Impuestos Internos**, Rol N° 4.038-2001 dictado por la Corte Suprema con fecha 23 de enero del año 2003. Se

trata en los hechos de unos señores que tenían cabañas amobladas para el arriendo, y para evitar pagar el impuesto al valor agregado del arriendo de cabañas amobladas, constituyeron dos sociedades con dos giros diversos, una propietaria de las cabañas y que las entregaba en arriendo sin muebles, figura que no está afecta al impuesto al valor agregado, y otra sociedad dueña de los muebles, que arrendaba los muebles y prestaba el servicio hotelero a través de otro contrato y por ello entregaba una boleta. Por supuesto que el Impuesto al Valor Agregado que resultaba de esta figura era mucho menor que si se tuviera que pagar el impuesto sobre la base del arriendo de los inmuebles amoblados.

El juicio terminó en un recurso de casación en el que nuestra Corte Suprema, revocando el fallo de primera y segunda instancia, en síntesis resolvió: *El Servicio de Impuestos Internos confunde, dos conceptos jurídicos que tienen una diferencia notoria: el de evasión tributaria, ilícito, con el de elusión, que consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente, como aquí ocurre, para pagar impuestos en una medida legítima a la que se optó, y no en aquella que se le liquida. Ello se ha hecho mediante la constitución de dos sociedades, aunque por las mismas personas, para explotar en conjunto un negocio, utilizando los beneficios tributarios que la propia ley entrega y, de este modo una, la requerida en el presente asunto, se hace cargo de la parte inmobiliaria, y la otra del aspecto mobiliario y de prestación de servicios, por todo lo cual se paga el impuesto que se pretende, en este segundo caso, como se indica en las liquidaciones. Ello no sólo es lícito, por tener un fundamento legal, sino que puede tener finalidades ajenas a la elusión de impuestos, como podrá serlo el facilitar la adquisición, administración y mantención de los muebles, operaciones que, como resulta lógico entender, son más frecuentes que la de los primeros, sujetos a menor desgaste.*

Los Jueces del Fondo infringieron particularmente el artículo 20 n°3 de la Ley de la Renta, al aceptar el criterio del Servicio de Impuestos Internos en orden a estimar acto de comercio lo que éste denominó actividad hotelera y, por otro lado, el artículo 8° de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, porque en la especie, como se ha visto, no existe, como un acto unitario, arriendo de inmuebles amoblados; finalmente, aparece especialmente vulnerado su artículo 12 letra E número 11 que exime expresamente de este tributo el arrendamiento de inmuebles y, ciertamente, el artículo 19 del Código Civil, que ha sido infringido al desatenderse el tenor literal de normas de tan claro contenido.

No puede el recurso de casación en el fondo fundarse en preceptos constitucionales cuando existen disposiciones con rango de ley que permiten defender adecuadamente derechos amagados, tal como ha ocurrido en la especie. Las restantes resultan inoficiosas.

Se ha infringido en la sentencia impugnada, el artículo 2053 del Código Civil, que en su inciso segundo prescribe que la sociedad forma una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados, pues en tal resolución se llega a concluir que, por participar las mismas personas naturales en dos sociedades, éstas constituyen un solo ente y no dos personas jurídicas diferentes. En efecto, la explicación del requerimiento, radica en la creencia de que la constitución de las dos sociedades involucradas se hizo fraccionando ideológicamente dicha actividad, para los efectos tributarios, esto es, una cuestión al borde de la legalidad, cuando la verdad es que la propia ley permite que ello pueda llevarse a cabo y, en tanto no exista una disposición expresa que clarifique esta cuestión de un modo categórico, este tribunal debe estimar que las liquidaciones no debieron cursarse porque la recurrente no estaba obligada a tributar por el arriendo de inmuebles de su propiedad, menos presuponiendo intenciones reñidas, por lo menos, con la ética.

5.7.2. Multi Industrial Limitada contra Fernando Garrido Spiess y otros

Otro caso digno de ser citado es de Fernando Otelio Garrido Spiess y otros con Empresa Multi Industrial Ltda, Rol N° 1135-2008 de la Corte Suprema de fecha 28 de octubre del año 2008. Se trata de una querrela interpuesta por la empresa **Multi Industrial Limitada contra Fernando Garrido Spiess y otros** por el delito de quiebra fraudulenta que se funda básicamente en la disminución dolosa del capital social a través de la enajenación de derechos sociales en perjuicio de los acreedores.

La Corte Suprema señaló que *la acusación de provocar un perjuicio económico por haber adquirido en una suma determinada los derechos de una sociedad, para posteriormente venderlos en una suma inferior a otra sociedad, no es procedente, ya que dicha operación no constituye en forma alguna un ilícito, ya que se trata de operaciones de tipo contable, de ocurrencia habitual, ya que en realidad lo que se transa es la pérdida que presenta una determinada empresa, la que al ser adquirida por otra, tiene a su favor un crédito, denominado Fondo de Utilidades Tributables (F.U.T.), el cual puede ser ocupado por la nueva propietaria para de este modo presentarlo ante el Servicio de Impuestos Internos, para de este modo disminuir sus utilidades. En consecuencia se estaría frente a un tipo de elusión, por parte de los adquirentes de este fondo, pero no bajo figura dolosa alguna por parte de los cedentes de los derechos sociales.*

Con este fallo la Corte Suprema ahora deslegitimó también cualquier intento de la administración de pretender sancionar penalmente la elusión fraude de ley.

5.8. Normas contra la elusión en Chile

Se podría plantear que en Chile existen normas especiales contra la elusión tributaria, como por ejemplo en las de la tasación del artículo 64 del Código Tributario, cuando se faculta al Servicio de Impuestos Internos para tasar la base imponible en casos de reorganización de grupos empresariales,

que no obedezcan a una “**legítima razón de negocios**”. La falta de definición de lo que se debe entender por esa frase abre la puerta a la interpretación subjetiva de la administración.

El Servicio de Impuestos Internos, en circular 45 del año 2001 ha señalado que se entenderá que existe reorganización para los efectos de lo dispuesto en dicha norma, cuando exista *una legítima razón de negocios* que la justifique y no una forma para evitar el pago de impuestos, como puede ser el aporte a una sociedad existente que registra una pérdida tributaria y los bienes respectivos fuesen vendidos por ésta última dentro del período de revisión a un mayor valor absorbido por dicha pérdida.

Pero estimamos que el sólo hecho de exigir una legítima razón de negocios no es fundamento para entender que se trate de una norma antielusiva, puesto que para que haya una posible elusión se requiere del abuso de formas jurídicas y que la Administración las desatienda y recalifique el negocio jurídico, situación que no ocurre en este caso en que el Servicio de Impuestos Internos sólo quedará facultado para tasar la base imponible, pero sin que para ello sea necesario recalificar el negocio.

Veremos más adelante que otras legislaciones, como la alemana, también utilizan frases parecidas cuando hablan de la “*la ausencia de razones negociales*”, o la doctrina del “*Business purposes*” (propósito económico) utilizado en Estados Unidos de Norteamérica.

Sin perjuicio de lo dicho, nos queda claro que la elusión es una práctica que no es bien vista por nuestros legisladores, quien a través de diversas leyes intentan reducir el espacio para la elusión. Tampoco el Servicio de Impuestos Internos la mira con buenos ojos. Al respecto ha señalado que “*La acción fiscalizadora centrará su accionar en las personas que realizan fraudes tributarios a través del uso de facturas falsas, de quienes eluden impuestos y de quienes actúan al margen de la ley. Por lo tanto, los mayores recursos no provendrán del ciudadano común y corriente ni de aquel que cumple apropiadamente con sus obligaciones tributarias, sino que de quienes*

*evaden ilegalmente dichas obligaciones o utilizan resquicios legales para eludir su pago.”*³¹

6.- LA EXPERIENCIA ALEMANA EN MATERIA DE ELUSIÓN FISCAL

No podemos hacer un trabajo de elusión fiscal en la legislación extranjera sin citar el modelo alemán, pues fue el primer país del siglo XX en codificar el derecho tributario en el año 1919 y también el primero en adoptar una cláusula antielusiva general en la Ordenanza Tributaria, la que decía: *Mediante el abuso de formas y posibilidades de tipificación del derecho privado, no puede ser evadida ni disminuida la obligación tributaria. En caso de abuso, deben ser abonados los impuestos que corresponderían de acuerdo con la tipificación adecuada de las operaciones y situaciones efectivamente realizadas.*

Esta norma inspiró a muchas otras que daban preeminencia al resultado económico por sobre las formas jurídicas, y que otorgaban a la Administración Tributaria amplia competencia para inmiscuirse en las motivaciones de los particulares, y recalificar los contratos celebrados por éstos. Su aplicación a la realidad empero no estuvo exenta de reproches, y abundaron las denuncias de los abusos cometidos por el exceso de celo fiscal.³²

En Alemania, y tal como adelanté, actualmente continúa rigiendo una norma antielusiva general, en el artículo 42 de la Ley Tributaria

³¹ <http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/0824not10001.htm>

³² Jorge Montecinos, citado por Ugalde, ob. cit., pág.90.

(Abgabenordnung), pero con otra redacción.³³

El artículo 42 de la Ley Tributaria Alemana señala que “La ley tributaria no puede ser sorteada 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.”³⁴

Para que se configure el abuso de formas se exige entonces que se hayan escogido formas o negocios insólitos o inadecuados a los fines con el objetivo de eludir el sistema tributario; que las partes alcancen, desde el punto de vista económico, el mismo resultado que habrían obtenido en el caso de haber adoptado la forma jurídica correspondiente a las adecuadas relaciones económicas; que las desventajas jurídicas de la forma adoptada no tengan importancia o sean poco importantes.

O sea, se necesita que se identifique la estructura inadecuada para alcanzar el negocio pretendido, la ausencia de razones negociales, la intencionalidad del abuso y la reducción de la carga tributaria.

Kruse³⁵ dice que no hay elusión cuando las figuras jurídicas se utilizan de manera anómala, realizadas por las partes con carácter insólito, inusual o atípico. Se sabe que la configuración adecuada de los negocios en general es, siempre que sea posible, simple, racional y económica, mientras que la

³³ §42 *Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten (1) Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht. (2) Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.*

³⁴ Traducido al español por C. Schuster, citado por Heleno Taveira, ob. cit., pág. 205

³⁵ K.W. Kruse, citado por Heleno Taveira, ob. cit. pág., 205

inadecuada está desvirtuada, es antieconómica, artificiosa y, con frecuencia, ineficaz.

El Tribunal Financiero intentó uniformar la comprensión del concepto al afirmar que la forma jurídica es inadecuada cuando el contribuyente no puede proporcionar una razón económica que justifique su utilización.³⁶

Los tribunales alemanes entonces entendieron que si el contribuyente elige entre dos fórmulas la más conveniente para llegar al mismo resultado económico, aunque con resultados fiscales distintos, la norma antielusiva no tiene aplicación. Como dice Taveira, el artículo 42 citado de la Abgabenordnung alemana reclama un imponderable uso correcto de la forma jurídica, en detrimento de la eficacia de las configuraciones jurídicas de los negocios organizados al abrigo del derecho privado, y toma como parámetro el tipo de conducta ordinariamente seguido por el hombre de negocios en idénticas condiciones.³⁷

Pero la legislación alemana no sólo contempla una figura antielusiva general en el artículo 42 de su legislación tributaria, sino que también una norma antisimulación en su artículo 41.³⁸

§ 41 Los negocios jurídicos ineficaces

(1) Que un negocio jurídico sea ineficaz o devenga en tal es irrelevante para su imposición, en la medida que el resultado económico sea igualmente

³⁶ Heleno Taveira, ob. cit. pág., 206

³⁷ Heleno Taveira, ob. cit., pág. 206

³⁸ § 41 *Unwirksame Rechtsgeschäfte* (1) *Ist ein Rechtsgeschäft unwirksam oder wird es unwirksam, so ist dies für die Besteuerung unerheblich, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen. Dies gilt nicht, soweit sich aus den Steuergesetzen etwas anderes ergibt.*(2) *Scheingeschäfte und Scheinhandlungen sind für die Besteuerung unerheblich. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Besteuerung maßgebend.*

querido por las partes interesadas en el negocio. Lo anterior no es aplicable en la medida que de las normas impositivas se desprenda algo distinto.

(2) las operaciones simuladas son irrelevantes para la fiscalidad. Si por la operación simulada se tapa otra verdadera, prevalecerá ésta última para efectos fiscales.

Así, el artículo 42 se aplica cuando se verifique una operación o negocio efectivo, válido y real y el artículo 41 se aplicará sólo cuando se trate de operaciones aparentes, ficticias o simuladas.

7. ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA

En 1939 el Congreso de los Estados Unidos de Norteamérica decidió agrupar la totalidad de la normativa tributaria federal en una sola publicación, con excepción de los tributos aduaneros, dando origen al Internal Revenue Code (IRC)³⁹. Es una modalidad de codificación integral que regula en un solo texto tanto cuestiones generales como particulares de impuestos.

En los Estados Unidos no existe una norma antielusiva general, pero a partir de un caso emblemático "*Gregory v Helvering*" se justifica la economía de opción por los medios que la ley permita, pero al mismo tiempo se fue creando una doctrina por la que la ley no puede quedar vinculada al lenguaje utilizado por las partes y que en definitiva, la sustancia de una transacción debía primar sobre la forma.⁴⁰

Lo anterior se fue concretando a través de distintos principios que fueron usados por la Administración y por los tribunales estadounidenses para legitimar o no los esquemas que tengan como efecto la disminución de

³⁹ El IRC sirvió de inspiración a la comisión redactora del proyecto del Código Tributario chileno de 1956, que incluía toda la normativa tributaria vigente; pero que nunca llegó a plasmarse en ley.

⁴⁰ Alberto Tarsitano, Interpretación de la Ley Tributaria, Tratado de Tributación, Volumen I, Tomo I, Derecho Tributario, Ed. Astrea, pág. 559

impuestos. Tales principios son: 1) the Business purposes doctrine, 2) the step transaction; 3) the economic substance; 4) substance over form; 5) sham transaction. Estos principios se utilizan recíprocamente, combinados o individualmente.

Taveira⁴¹ señala que en Estados Unidos existen reglas de control preventivo de las conductas elusivas mediante un modelo analítico típico, la mayoría constan en el Internal Revenue Code, las cuales se combinarán con aquellos precedentes jurisprudenciales de *business purpose test*, *step transactions* y *substance over form*, para alcanzar el objetivo final de un combate efectivo a las modalidades elusivas.

7.1. Caso Gregory v Helvering y la doctrina del Business purpose

En el caso “Gregory v Helvering” se originó la doctrina del Business purpose, que data del año 1935. Previamente a su análisis debemos señalar que la legislación de los Estados Unidos no grava las transferencias de activos de una sociedad por acciones a otra sociedad por acciones, en la medida que se enmarquen dentro de un plan de reorganización societaria. Los hechos fueron los siguientes: doña Evelyn Gregory era única accionista de una sociedad que tenía dentro de sus activos acciones de otra sociedad que la Sra. Gregory quería vender, pero eludiendo el pago del impuesto sobre la renta de persona física a los dividendos. Constituyó una tercera sociedad a la que transfirió las acciones que quería vender. A los 6 días de la constitución de esa nueva sociedad, la contribuyente vendió la nueva sociedad y declaró la utilidad como ganancia de capital mientras que el Fisco alegó que se trataba de dividendos. La Sra. Gregory justificó el aumento patrimonial como proveniente de una reorganización societaria y por ende,

⁴¹ Heleno Taveira, ob. cit., pág 210

libre de impuestos. Obtuvo sentencia favorable en primera instancia pero no en segunda, en la que finalmente se falló que era una distribución de dividendos de la primera sociedad y no una ganancia de capital.

Lo importante en este caso es que aún habiendo cumplido estrictamente con los pasos que formalmente requería la ley para realizar una transferencia de activos entre sociedades relacionadas, se entendió que la disposición que establecía la exención se refería a transferencias realizadas de acuerdo a un plan de reorganización. En definitiva el fallo del Fiscal de Impuestos (*Commissioner of Internal Revenue*), el Sr. Helvering, entendió que la creación de la nueva sociedad no tenía ninguna razón de ser y que debería ser ignorada. Señaló que si realmente hubiera habido intención de realizar negocios a través de las dos compañías reorganizadas, se habría fallado a favor del contribuyente, independientemente de que su finalidad hubiera sido minimizar la tributación.

Claramente la operación no tenía objeto comercial o societario alguno, sino que era un mero arbitrio mediante el cual se montó una reorganización societaria como una pantalla para ocultar la verdadera naturaleza de la operación, cuyo único objetivo y logro fue la consumación de un plan preconcebido para evitar el impuesto a los dividendos.

Al final lo que realmente se cuestionó fue el hecho de que la única razón de la reorganización fuera evitar el pago del impuesto, y no el uso de una forma jurídica atípica; o sea que para que una operación fuera legítima debía tener un motivo comercial o *serious purpose*.

Con ello no solamente operaciones simuladas sino también operaciones desprovistas de un fin comercial válido serían posibles de desestimación en este país. Se trata de un control sobre la causa del acto o negocio jurídico.

7.2. Caso Higgins v. Smith y el principio substance over form

La sustancia sobre la forma (*substance over form*) es el otro principio que se conjuga con el anterior, en virtud del cual se investiga el contenido de

los actos con prescindencia de la forma legal de la operación, evitando de esta manera, la simulación.

Uno de los procesos en que la Corte Suprema analiza el principio de la sustancia sobre la forma es la causa Higgins v. Smith. En ella sostuvo que el Gobierno no está obligado a aceptar la forma que el contribuyente elige como la más ventajosa para estructurar su negocio. El Gobierno puede analizar la realidad subyacente y si determina que la forma empleada para estructurar el negocio o para llevar a cabo el acto imponible impugnado resulta ficticia o simulada podrá mantener o desestimar los efectos de dicha ficción según resulte más adecuado a la luz de los objetivos tenidos en mira por la norma impositiva.

Al aplicar esta doctrina la Corte tuvo más en cuenta la realidad económica objetiva de la operación más que la forma que utilizaron los particulares.

7.3. Step transactions

También se formó el test de la valoración unitaria de procedimientos elusivos, que se parece al *step transactions doctrine*, u operación por etapas o teoría de las operaciones fraccionadas, en la que los jueces distinguen los pasos ligados entre sí, meramente interconexos en el plano económico o aquellos relevantes para el resultado final, pero sin un fin negocial propio.

7.4. Caso Lyons

Tal vez el fallo más importante de los últimos tiempos es el caso Lyons, de 1978, en que finalmente el contribuyente obtiene sentencia favorable y que en resumen nos muestra que el tribunal decide las intenciones luego de revisar todos los efectos que la conducta de las partes produce en el sistema judicial.

Como señala Tarsitano⁴², esta visión abarcativa proporciona una mirada que trasciende la mera comprobación de un resultado o la forma como las partes designan una transacción, por citar dos extremos de calificación que el tribunal puede realizar. En otras palabras, así como no está obligado por las denominaciones que le pretenden asignar al negocio, tampoco debería recalificarlo, fiscalmente, sólo a la luz del resultado equivalente.

7.5. Conclusiones

Como vemos, en Estados Unidos si bien no existe una cláusula antielusiva general, en la práctica se utilizan los mismos conceptos jurídicos que se utilizan en las demás legislaciones, pero aplicadas de manera fáctica, caso a caso, y legitimando las situaciones en las que el Tribunal estima que se actuó de buena fe, y otros factores económicos que le otorgan la libertad de conocer y fallar sin sujeción a rígidas reglas legales.

Lo anterior queda claro cuando en el mismo fallo de Gregroy v. Helving la propia Corte Suprema justifica la economía de opción al afirmar que no se puede poner en duda el derecho de los contribuyentes a reducir el pago de sus impuestos o a eludirlo enteramente, por medio de lo que la ley permita, pero al mismo tiempo se advertía de manera paulatina –hasta ir creando doctrina- que la ley no podría quedar vinculada al lenguaje utilizado por las partes y que, en definitiva, la sustancia de una transacción debía primar sobre la forma.⁴³

⁴² Alberto Tarsitano, Interpretación de la Ley Tributaria, Tratado de la Tributación, Tomo I, Volumen 1, Derecho Tributario, Ed. Astrea, pág. 563

⁴³ Tarsitano, ob. cit., pág. 559

8. FRANCIA

Francia siguió el sistema de codificación integral que tiene los Estados Unidos de América con su primer código que data del año 1934. En el año 1970 se dividió en dos partes, una relativa a las normas de impuestos en particular (*Code Général des Impôts*) y otra que contiene las normas procesales (*Livre des Procédures Fiscales*)

La legislación francesa contiene una clara norma antileusiva general, modificada recién en diciembre del año 2008, que señala que la administración puede recalificar un acto cuando es perjudicial para sus intereses y se haya celebrado con abuso de los derechos, siempre que sean ficticios, es decir, cuando se haya buscado un beneficio de la aplicación literal de los textos o de las decisiones en relación con los objetivos de sus autores, que no han sido inspiradas por otra razón que para evitar o mitigar la carga fiscal en que la persona normalmente habría incurrido si estos actos no se hubieran realizado, independientemente de su situación o su actual actividad.⁴⁴

Acá el principal objetivo para desestimar un acto, hecho o negocio, es que se configure la intención del contribuyente de eludir la tributación mediante actos calificados como abusivos del derecho. Demostrado tal presupuesto y recalificada la operación, la Administración aplica un incremento del tributo que se habría devengado.

⁴⁴ « Article L64 Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité. Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification. Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public.»

Pero la doctrina estima que sólo se puede recalificar y aplicar el incremento, cuando se trata de casos de simulación o un acto anormal de gestión. Así también lo ha llegado a admitir el Consejo de Estado el año 1979 al decir que el abuso del derecho no sería aplicable a aquellas situaciones en las que no hubiera acto ficticio o simulado, pero el año 1981 cambió de parecer y estimó que también se aplicaba a actos no ficticios.

La jurisprudencia francesa delineó dos grandes categorías para el concepto de abuso del derecho: a) el abuso del derecho por simulación, que corresponde a la simulación del derecho civil, y b) la del abuso del derecho por fraude a la ley en los actos jurídicamente regulares, cuya motivación consista exclusivamente en disminuir la carga fiscal. Además se requiere que se demuestre la intención del sujeto y el empleo anormal del derecho subjetivo.

Tal vez el mayor aporte de los franceses son los procedimientos para prevenir y controlar los actos, hechos o negocios, y por ello es loable la seguridad jurídica que el procedimiento garantiza a los contribuyentes al

limitar la facultad de la administración, ya que se requiere una rigurosa demostración de los hechos que se alega son abuso del derecho para desestimar y recalificar los actos, hechos o negocios jurídicos.⁴⁵

9. ITALIA

Italia es de los pocos países que no cuentan con una norma general antielusiva y en que prevalece la certeza del derecho y de las garantías de

⁴⁵ Taveira, ob. cit. Pág 214

los contribuyentes. La fórmula es corregir imprecisiones con la introducción de normas especiales y específicas.

Pero el año 1990 se dictó una norma que establecía una lista taxativa de operaciones que podrían ser usadas por el contribuyente sin una válida razón económica y con el único propósito de obtener, fraudulentamente, una economía tributaria, y en tal caso la Administración estaba facultada a desestimar las ventajas fiscales.⁴⁶

A nuestro juicio en esta norma podemos encontrar una cláusula antielusiva general, pues otorgaba a la Administración la facultad para desestimar ventajas fiscales cuando se dan las condiciones que se señalan.

El año 1997 se dictó una norma más claramente antielusiva en términos generales, aplicable a los casos de fusión, escisión, transferencia de activo, cambio de acciones, cesiones de créditos, cambio de participaciones y otros, según los cuales no se pueden hacer valer frente a la Administración los actos, hechos o negocios organizados para evitar obligaciones o prohibiciones legales y que obtengan beneficios fiscales que no estén justificados con razones económicas válidas. La Administración no reconocerá las ventajas tributarias que se hayan obtenido de esta manera.

Pero, al decir de Taveira⁴⁷, esta normativa, aunque se considere en su amplitud, conserva los principios de la legislación anterior, que busca contener los problemas de elusión tributaria con normas típicas, preventivas.

Y lo anterior por que en realidad cuando el Fisco aplica la norma que se pretende eludir por el contribuyente, lo hace en el entendido que hay fraude a la ley, simulación o negocio sin causa, o sea, entiende que hay derechamente

⁴⁶ *Artículo 10 Ley 408/90. E consentito all'amministrazione finanziaria disconoscere ai fini fiscali la parte di costo delle partecipazioni sociali sostenute e comunque i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di fusione, concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione di capitale poste in essere senza valide ragioni economiche ed allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta.*

⁴⁷ Taveira, ob. Cit., pág.219

evasión fiscal, y aparte de aplicar las sanciones civiles busca también la sanción criminal.

10. LA EXPERIENCIA ESPAÑOLA

La Ley General Tributaria de España (230/63) dictada en el año 1963 se inspiró en el Código de Alemania y pretendió unificar todas las instituciones y procesos que integran la estructura del sistema tributario español, y estableció normas antielusivas generales que se deducen del derecho común y del derecho tributario mismo.

El artículo 6.4 del Código Civil señala:

“Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir.”

Antes de la dictación de la ley que rige hoy en España también se hablaba de fraude de ley en el artículo 24 de la Ley General Tributaria española, modificado por la ley 25/1995 de 20 julio, que decía lo siguiente:

- 1. 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 tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.*
- 2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán*

lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones.

Así redactada la norma, contemplaba declarar el fraude de la ley tributaria en un procedimiento especial que obligaba a la Administración a determinadas obligaciones y demoras. De hecho se distinguía entre fraude de ley y simulación, pero la simulación era penalmente sancionada y al fraude de ley se le eximía expresamente de toda sanción, a diferencia del Derecho Civil, en el que tal distinción no existía.

Tal como veremos luego, la actual ley distingue entre conflicto de ley tributaria y simulación. Se criticó también la redacción de 1995 por que no se hacía referencia alguna a la carga de la prueba, y eso era inaceptable.

Para algunos⁴⁸ la cláusula antielusiva de la ley tributaria española fue un total fracaso. De hecho el Tribunal Constitucional español nunca aplicó la norma general antielusiva del fraude a la ley, y prefirió ampararse en el Código Civil siempre que tuvo que decidir al respecto.

10.1. Actual legislación española

La actual Ley General Tributaria 58/2003 de 17 de diciembre, contempla todo un capítulo referido a la interpretación, calificación e integración, la que transcribimos:

SECCIÓN 3.ª INTERPRETACIÓN, CALIFICACIÓN E INTEGRACIÓN

⁴⁸ Taveira, ob.cit., pág. 210

Artículo 12. Interpretación de las normas tributarias.

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

3. En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde de forma exclusiva al Ministro de Hacienda.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria y se publicarán en el boletín oficial que corresponda.

Artículo 13. Calificación.

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

Artículo 14. Prohibición de la analogía.

No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.

Artículo 16. Simulación.

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.

Por su parte, el actual artículo 305 del Código Penal español sanciona las conductas evasivas, al decir:

El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las

devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

Por cierto que la diferencia fundamental con las normas tributarias relativas a la elusión del artículo 15 de la Ley General Tributaria es que éstas operan cuando el contribuyente persigue o busca eximirse del pago del tributo antes que se devengue, para lo cual adecua el tipo negocial a la hipótesis de incidencia de normas más favorables. En el caso del artículo 305 del Código Penal, el contribuyente incumple voluntariamente el crédito tributario ya devengado.

Como se puede leer, la ley española es hoy abiertamente antielusiva pues contiene normas de carácter general que abren la posibilidad de que la Administración pueda lisa y llanamente apartarse de las formas jurídicas empleadas por el contribuyente y aplicar los impuestos que correspondan de acuerdo a la naturaleza del hecho o negocio, sin importar si los actos jurídicos que se hayan celebrado son válidos o no y no debiendo recurrir, como bajo el amparo de la legislación anterior, a un procedimiento especial.

Pero esta libertad de la Administración no es total, puesto que la Constitución incorpora como primer valor de la comunidad la libertad del individuo, por lo que Ferreiro⁴⁹ entiende que en el ámbito de la actividad económica, nadie está autorizado a reprochar jurídicamente la realización de actos válidos, reales y lícitos, aunque de ellos se derive un ahorro fiscal, aunque la ley no los prevea y aunque ésta no sea la forma más frecuente de operar. El mismo autor da un ejemplo: una persona desea donar a otra 18.000 €. Conciente de que el gravamen de las donaciones es progresivo y ordena acumular las donaciones hechas a una misma persona en el espacio

⁴⁹ José Juan Ferreiro Lapatza, Curso de Derecho Financiero Español, Marcial Pons, pág.313

de tres años, el donante realiza tres donaciones, de 6.000 €, una hoy, otra igual en tres años y otra igual en tres años más. Lo que la persona realmente quiere es donar 18.000 € y la ley quiere que esa única donación tribute de acuerdo con el tipo correspondiente a 18.000 €, y concluye que mientras los negocios jurídicos realizados sean válidos, reales y lícitos, ningún reproche puede merecer el que a través de ellos, y sin respecto a otras posibilidades de actuación, se consiga un ahorro fiscal. Se realiza, cuando por ello se opta, una economía de opción tan real, lícita y válida como el acto o contrato a través del cual se consigue.

Para este sector doctrinal, al que pertenece Ferreiro y que es ferviente defensor de la libertad de opción del contribuyente, el fraude a la ley limita inaceptablemente la libertad de los particulares para elegir las formas jurídicas de sus operaciones; el gravamen de los supuestos de elusión es una tarea que incumbe principalmente al legislador.

10.2. La simulación en la ley española

La simulación puede ser absoluta o relativa. Es absoluta cuando se finge un negocio inexistente que no oculta o disimula ningún otro, y relativa, cuando se simula un negocio falso e inexistente que disimula, disfraza u oculta el negocio efectivamente realizado.⁵⁰

Según dispone el actual artículo 16 de la Ley General Tributaria ya antes transcrito, la Administración puede prescindir del negocio inexistente para exigir el impuesto conforme a los hechos reales. Pero para eso la Administración debe *destruir el negocio simulado y demostrar que no existe*. En la simulación relativa debe demostrar *además la existencia del negocio simulado*.

⁵⁰ Ferreiro, ob.cit., pág. 314

En caso que la Administración acredite que la causa del negocio no existe o que se ha ocultado, puede prescindir del contrato simulado y gravar el negocio jurídico disimulado o los hechos efectivamente realizados, liquidando derechamente el impuesto.

Hay que aclarar que en todo caso el hecho de que el ahorro fiscal sea la única causa, no transforma el negocio en ilícito ni invalida el contrato. Pero si la Administración acredita que el negocio fue simulado con dolo o culpa, habrá que imponer la correspondiente sanción. El dolo o culpa debe referirse a la intención de engañar, simular o falsear los hechos declarados. Si por el contrario la simulación se debió a una errada apreciación de la causa, sólo debe rectificarse la declaración, pero no se aplica sanción.

10.3. La elusión propiamente tal

El artículo 15 de la Ley General Tributaria, también ya transcrito, se pone en otras hipótesis, la del *conflicto de normas tributarias*, pues el número 1º de la norma en comento parte de la base que el acto debe ser *artificial* y que el único objeto sea el *ahorro fiscal*.

El vocablo "*artificial*" es el que lo diferencia de la simulación, o sea, el negocio es real, existe, no se oculta. También el vocablo "impropio" o inadecuado diferencia esta norma de la simulación, puesto que hay una causa, aunque impropia. En la simulación estaba ausente la causa típica del negocio jurídico.

La norma o figura aplicada resulta entonces artificial o impropia no por ser *infrecuente*, sino que por que no se utiliza normalmente para conseguir los resultados que con él se persiguen. Entonces el "*conflicto de la aplicación de la norma tributaria*", al que se refiere el artículo 15 de la Ley General Tributaria no es más que el conflicto entre la norma aplicada y la que debiera haberse aplicado.

Tal como se ha sentenciado por el Tribunal Supremo⁵¹, la nueva regulación del fraude de ley previsto en la Ley General Tributaria bajo la denominación de conflicto en la aplicación de las normas tributarias, aún con perfiles nuevos, no se presenta como una institución esencialmente distinta a la manera en que fue configurada jurisprudencial y doctrinalmente, siguiendo claramente la regulación prevista en la Ordenanza Tributaria alemana, art.10.

Todo lo expuesto nos permite diferenciar tal figura del negocio simulado, pues en este último no hay negocio jurídico efectivamente querido por las partes que sí existe en el fraude de ley. Y aún cuando la jurisprudencia haya traído a colación la figura del negocio indirecto una y otra categoría jurídica no son fácilmente deslindables, partiendo de la base de que los negocios jurídicos indirectos también pueden ser admisibles en Derecho.

10.4. Jurisprudencia española

En la práctica la jurisprudencia española ha sido clara en esta materia al aplicar la regla antielusiva que le permite apartarse de la forma, desconocerla, y aplicar el impuesto sobre el negocio recalificado.

Hemos seleccionado sólo tres fallos recientes de España en esta materia.

10.4.1. Promotora de Viviendas Urbanas (Recurso de casación núm. 100/2005 Tribunal Supremo Sala III de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia de 29 de abril de 2010) ⁵²

Los hechos consisten en que el Sr. Jon adquirió un inmueble que luego aportó en un precio levemente inferior a la sociedad Promotora de Viviendas Urbanas S.A.. Una de las socias minoritarias era cónyuge de Jon y éste era administrador único de la mencionada sociedad. En la misma fecha y notaría

⁵¹ Tribunal Supremo, rol 7524/2005, 6 de mayo del 2010.

⁵² El texto completo de la sentencia se puede leer en www.sentencias.juridicas.com

en que Jon hizo el aporte, la sociedad le vendió el inmueble a la Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid en un precio 10 veces superior. La sociedad Promotora de Viviendas Urbanas S.A. había declarado antes pérdidas por una suma superior al precio de venta por lo que no tributó por la plusvalía.

El Tribunal sostuvo en definitiva que era un caso de fraude de ley tributaria puesto que lo que se pretendió por el contribuyente era eludir el encaje en el presupuesto de hecho de un tributo aquellas operaciones o hechos que revelan una cierta capacidad económica, de forma que el hecho descrito por el legislador como hecho imponible no corresponda directamente por el descrito o realizado por el contribuyente, con la finalidad de obtener una ventaja por minoración de la carga tributaria, que no podría obtener si se aplicara la norma tributaria defraudada. Lo que caracteriza esta figura jurídica, es el abuso por parte del contribuyente de las "formas jurídicas" en las operaciones que determinan la deuda tributaria, y el ánimo de obtener dicha minoración tributaria, evadiendo total o parcialmente el pago del impuesto en cuestión. En el fraude de Ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendiente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo, la consecuencia que el art. 6.4 del Código Civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de Ley es, simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada "norma de cobertura"; o, dicho de otra manera, la

vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habría de derivarse de una actuación ilegal.

Que para que pueda apreciarse la existencia de fraude de Ley no es necesaria la existencia de voluntad de infringir la norma. Que tampoco es preciso, para que se aprecie la existencia de fraude de Ley, que el resultado de la aplicación de la norma o normas de cobertura haya sido la ausencia de tributación alguna. Lo único relevante a estos efectos es que *quien debía satisfacer el tributo* no haya pagado o lo haya hecho en una cantidad menor a la que hubiera correspondido por aplicación de la norma o normas eludidas.

10.4.2. Comentario a la sentencia Promotora de Viviendas Urbanas

Este fallo se basa fundamentalmente en la norma civil del **fraude de Ley**, dejando claro que para ello no es necesario que haya ausencia total de tributación. También expone que para el fraude de Ley no debe existir simulación ni una violación directa del ordenamiento jurídico, y que finalmente la consecuencia es la aplicación de la norma tributaria eludida.

10.5. Bacardi Martini. (Tribunal Supremo Sala III de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia de 9 de octubre de 2009 casación num. 6612/2003)

Los hechos son que Bacardi celebró con el Banco Santander de Negocios y el Banco Santander Leasing un "lease-back", esto es, un negocio jurídico de financiamiento, que se instrumentó en 14 contratos de diversa índole todos firmados en la misma fecha, en virtud de los cuales al final no existió flujo en favor de la interesada puesto que no se pagaba el precio en el momento de la venta, sino que de forma simultánea al contrato de leasing se pactaron cuatro contratos de préstamo entre la empresa de leasing y el Banco de Santander de Negocios por los que la empresa de leasing recibía unas cantidades con obligación de devolverlas junto con sus intereses y en que la suma del capital y los intereses era casi idéntico al importe de las cuotas anuales de leasing.

El tribunal decidió que el negocio analizado era un claro supuesto de negocio jurídico indirecto al constatar la existencia de una finalidad o motivación indirecta, la realmente querida por las partes en el conjunto de las operaciones realizadas: esta motivación no era otra que la eliminación total de la tributación. Concluyó que el conjunto de operaciones realizadas debía tratarse sinópticamente, es decir, contemplando la repercusión que en el patrimonio del sujeto pasivo se ha producido, evitando que el tratamiento parcial de las fases del complejo negocial (que aparecen como negocios jurídicos independientes) distorsione la finalidad económica perseguida por el interesado. Que la consideración del "negocio jurídico indirecto" no puede abordarse utilizando una disección contractual, pues cada una de las alteraciones patrimoniales (positivas o negativas) o de equilibrio patrimonial, que se produzcan tendrían un tratamiento tributario específico, sino desde la perspectiva del "hecho imponible" buscado a través de los sucesivos contratos u operaciones societarias realizadas. Es, por tanto, el "presupuesto de naturaleza jurídica o económica", que constituye el "hecho imponible", lo que lleva al tratamiento tributario unitario del conjunto de operaciones queridas por la recurrente.

10.5.1. Comentario a la sentencia Bacardi Martini

Este fallo se funda en el supuesto del "*negocio jurídico indirecto*", que se produce cuando la finalidad realmente querida por las partes en el conjunto de las operaciones no era otra que la eliminación total de la tributación, y la Administración busca la verdadera naturaleza jurídica de la operación y finalmente les da un tratamiento unitario al conjunto de las operaciones.

10.6. Patrimonio Cultural S.A. (Tribunal Supremo Sala III de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia de 29 de marzo de 2010 recurso de casación num. 3400/2004)

Los hechos son: Patrimonio Cultural S.A. construyó dos inmuebles en sendos solares propiedad de la Universidad de Navarra y de la Inmobiliaria de la Universidad de Navarra S.A.. El costo de los edificios fue de 2.105.018 de Euros y de 2.377.520 de Euros respectivamente. Patrimonio Cultural S.A. convino con la Universidad e INMUDENSA la constitución de dos derechos de superficie en los que se establece que, transcurrido el plazo del derecho, los edificios pasarían a ser propiedad de las dueñas de los solares, debiendo pagar a Patrimonio Cultural S.A. el valor de los inmuebles, según tasación de dicho momento. Patrimonio Cultural S.A. arrendó los edificios a la Universidad por 3.005 Euros anuales el primero y por 3.305 Euros anuales el segundo. Declaró como base imponible del IVA la que se corresponde con los contratos de arrendamiento y acreditó como cuotas deducibles las soportadas en la construcción de los inmuebles. En resumen, Patrimonio Cultural, S.A. constituyó dos derechos de superficie con los propietarios de dos terrenos, edificó los mismos y recuperó el I.V.A. soportado en la construcción. Concluida la construcción, los entregó en arriendo a un bajo precio a los mismos propietarios de los terrenos con el objeto de recuperar el IVA de la construcción y, pasado un periodo de tiempo, se los vendió a los mismos propietarios de los terrenos en el costo.

La Administración determinó que en realidad se concertaron contratos de arrendamiento con la cláusula implícita de transferencia de la propiedad y calificó a las operaciones descritas como entregas de bienes, debiendo tomarse como base imponible el costo de las edificaciones, habiéndose producido el devengo al ponerse los bienes en posesión del adquirente, y liquidó el impuesto, más intereses.

La sentencia del Tribunal Supremo concluyó que se simuló la realización de sendos contratos de superficie y arrendamiento, por lo que el acuerdo debía ser sustituido por otro en que la cuota a ingresar se determinase

teniendo en cuenta la existencia de un negocio simulado.⁵³

10.6.1. Comentario a la sentencia de Patrimonio Cultural

Este fallo trata especialmente de la “**simulación**”. Indica que el negocio aparente no produce efectos que si produce el simulado, y que en ese preciso caso las circunstancias llevaron a concluir la existencia de un contrato simulado, por lo que debía aplicarse el impuesto que corresponda al mismo, aplicando la norma del artículo 25 la L.G.T. (actual artículo 16 de la misma ley).

11. ARGENTINA Y EL PRINCIPIO DE LA “REALIDAD ECONÓMICA”

Uno de los países con una clara posición en ésta materia es precisamente Argentina, la que desde hace años contempla en su legislación una cláusula antielusiva general.

⁵³ Señala textualmente la sentencia: “*En la actuación de Patrimonio Cultural S.A. se apreció el elemento intencional preciso para considerar la conducta como sancionable pues no sólo se presta a ser instrumento de conductas artificiosas con el objeto de obtener devoluciones que no le corresponderían sino que, además, pretende ignorar la realización de un hecho imponible que la Ley fijaba de manera clara y terminante en perjuicio de los intereses de la Hacienda Pública.*” “*Se han declarado las bases de un simple arrendamiento que quedaría incluido en el ámbito de las prestaciones de servicios del art. 7 de la misma Ley y eso no refleja sino una visión parcial de la real voluntad de las partes que, a través de la combinación de varios contratos privados, no busca sino la consumación de lo que debe tener la consideración de artificio para recuperar las cuotas del IVA soportado en la construcción de las edificaciones, del que se deriva una disminución de la deuda tributaria y, además, la indebida obtención de devoluciones, todo lo cual determina la aplicación del régimen tributario correspondiente a los hechos efectivamente realizados por las partes.*”

11.1. Consagración normativa del principio de la realidad económica

Este principio, que no está consagrado como tal en norma legal alguna, se extrae del artículo 2º de la Ley 11.683 cuando señala: *“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen”*. Fue introducido por la legislación argentina en la ley de procedimientos tributarios 14.341 del año 1946, ratificado por la ley 12.922, y con esa redacción ha permanecido sin cambios hasta el presente. La innovación se concretó en un precepto destinado a conferir al intérprete potestad calificadora de los hechos, de manera tal que ésta pueda desatender las estructuras jurídicas en tanto resultaren inadecuadas para reflejar su verdadera intencionalidad económica.

Tal vez, más que un principio es un método que conduce a interpretar y aplicar la ley en función del resultado económico revelado en las situaciones consagradas como categorías imponibles por el legislador.

Este principio genera en los contribuyentes una autorrestricción en la utilización de fórmulas jurídicas para ahorrar impuestos por el temor a las represalias y juicios de la Administración, muchas veces mucho más gravosas que el impuesto que se trata de evitar.

11.2. Normas legales aplicables

El artículo 1º y 2º de la ley 11.683 de 1998 contienen las normas generales de interpretación de las normas tributarias, al decir:

Art. 1º En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado.

Art. 2º Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la 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.

Pero en Argentina existe además una presunción que admite prueba en contrario en la misma ley 11.683, art. 47 letra E, a través de la cual se tiene configurado el dolo, al decir: *“Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: E) se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos.*

Así, para que la figura pueda encuadrarse como configurativa del dolo deben presentarse concurrentemente las siguientes situaciones: 1) Que se utilicen formas o estructuras jurídicas inadecuadas. 2) En la medida que con ello se produzca una real tergiversación de la realidad económica; y 3) que tenga concreta incidencia en la determinación de la materia tributaria.

La presunción se relaciona directamente con lo dispuesto por los arts. 1º y 2º de la ley de procedimiento fiscal 11.683, que se refieren a la

interpretación de las leyes impositivas y a la apreciación de la situación real del hecho imponible, con prescindencia de las formas extrínsecas anómalas.

Además la conducta que describe la norma tributaria se puede encuadrar en el tipo penal del delito de evasión (artículo 1º de la ley 24.769), que prescribe: “Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma de cien mil pesos por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año”.

Claramente hay dos figuras delictuales en dos ordenamientos jurídicos distintos (Ley de Procedimientos y Ley Penal Tributaria), y no queda claro si se deben aplicar ambas sanciones, la infraccional y la penal, lo que contraría el principio de que nadie puede ser juzgado por un mismo hecho dos veces (non bis in idem); si se trata de dos figuras distintas, o por último, si hay un concurso “aparente o impropio”.

Pero no nos detendremos en esa discusión por no ser atinente al tema que nos ocupa, pero no obstante, nos pareció interesante plantear esta problemática, la que se viene debatiendo hace años en Argentina por la falta de rigor legislativo.

11.3. El principio de la realidad económica

Dino Jarach sostiene que es indiferente para el derecho civil el régimen impositivo al cual los negocios estén sometidos, de la misma manera es indiferente para el derecho impositivo la libertad de las partes o la autonomía de la voluntad privada, la licitud o ilicitud de los negocios. Decisiva es siempre y solamente la relación económica que constituye el presupuesto de hecho del impuesto.

Continúa el mismo Jarach señalando que en resumidas cuentas, la autonomía dogmática del derecho impositivo tiene por consecuencia que el impuesto debe ser aplicado a la relación económica prescindiendo de las formas jurídicas toda vez que éstas sean inadecuadas para aquella, exista o no la intención de evadir el impuesto y sea este criterio favorable al Fisco o al contribuyente.

En otras palabras, dice Jarach, que los particulares pueden con su voluntad determinar el nacimiento de la relación mencionada, en cuanto dependa de la intento facti (*intención empírica*), como también de la intento juris (*intención jurídica*), siempre que ésta sea coincidente con aquélla en la elección de la investidura jurídica del negocio. Si, por el contrario, no hay esta coincidencia, sólo es relevante la intento facti, y deberá desatenderse la intento juris y adoptar, en lugar de ella, la figura jurídica comercial que el derecho privado adoptaría para ese negocio con prescindencia de toda voluntad de las partes.⁵⁴

Pero según Luis Comba⁵⁵, la doctrina elaboró otra posición indicando que la interpretación correcta es que sólo prevalecerá el contenido estrictamente económico de la operación cuando los sujetos que la han exteriorizado adoptasen figuras jurídicas inadecuadas, logrando una divergencia entre la intento facti y la intento juris, con la finalidad esencial de evitar el peso de la correspondiente obligación tributaria. Resultará necesario demostrar que se han manipulado intencionalmente las formas o estructura jurídicas para ocultar la verdadera intención económica, provocando de esta manera la disminución de la carga tributaria. Sólo en estos casos corresponderá dejar de lado el "ropaje jurídico" adoptado, para encuadrar el negocio confrontando directamente la realidad de los hechos con el presupuesto tributario previsto por la legislación para dar origen a la obligación fiscal, ya sea que favorezca al fisco o al contribuyente, pues lo que

⁵⁴ Dino Jarach, el Hecho Imponible, Abeledo Perrot, pág. 156

⁵⁵ Luis A. Comba, La elusión fiscal, IMP 2005-A, 1397 (www.laleyonline.com.ar)

la ley tributaria si reprime es la manipulación voluntaria de las vestiduras jurídicas, o sea, la divergencia querida entre la intención empírica y la intención jurídica, con el objeto de evitar la aplicación de los correspondientes tributos.

11.4. Aplicación del principio de la realidad económica, jurisprudencia

Veremos de qué manera ha sido aplicado el principio de la realidad económica en la jurisprudencia argentina, partiendo por uno de los primeros precedentes en que la Corte Suprema tiene la oportunidad de referirse al principio.

11.4.1. La Guasunchá, S.A. Pastoril y Agrícola, en liquidación c/ Fisco Nacional. (Sentencia del Juez Nacional en lo Contencioso administrativo Buenos Aires, 6 de setiembre de 1954. Causa nº 6038)

Se discutió si era válido cambiar sin previa autorización de la administración fiscal, un método de valuación de hacienda que el contribuyente aplicaba.

La sociedad demandante reclama la devolución de una suma de dinero pagada en concepto de impuesto a los beneficios extraordinarios por el año 1947. Señala que solicitó a la Dirección General Impositiva (D.G.I.) la autorización pertinente para revaluar los inventarios de hacienda de cría, teniendo en cuenta la realidad económica, de la que se había prescindido al liquidar el impuesto a los réditos siguiendo el método del costo estimativo fijo, con valores muy inferiores a la realidad.

En definitiva el tribunal señaló que es innegable que la legislación impositiva ha incorporado el principio llamado de la realidad económica, pero también es cierto que las demás disposiciones demuestran que la oportunidad de la aplicación del principio no puede quedar librada a la voluntad del contribuyente para permitirle mediante un repentino cambio de

método en la valuación de sus inventarios obtener una posición favorable en la liquidación de sus obligaciones impositivas.

11.4.1.1. Comentario La Guasunchá S.A. Pastoril y Agrícola

Éste no es el primer caso en el que los tribunales tratan el principio de la realidad económica, pero posee algunos elementos interesantes, y por ello se cita mucho por la doctrina argentina. El problema surge por la discrepancia en el método de valuación que debía aplicarse a la hacienda de cría a fin de determinar la base imponible sobre la que se calcularía el impuesto a los beneficios extraordinarios que grababa el capital de la sociedad, mercaderías y otros bienes del comercio habitual de esa sociedad. Para el cálculo del impuesto el contribuyente pretendió cambiar la forma de valuación de la hacienda de cría sustituyendo el método del costo estimativo fijo que era utilizado por la administración fiscal por otro, para lo cual solicitó autorización del fisco no obteniendo nunca una respuesta a lo solicitado. Ante esta situación el contribuyente determina el impuesto desechando el método del costo estimativo fijo y utiliza otro.

La Corte Suprema establece la doctrina de la aplicación limitada del principio de la realidad económica por las restantes normas vigentes y reglamentarias dictadas por la administración tributaria, dado que "*... la aplicación del principio no puede quedar librada a la voluntad del contribuyente*". La Corte impone una aplicación restringida del principio, pues necesita la autorización del fisco y acepta que el principio pueda ser reglamentado por las normas y criterios de éste. Adicionalmente impone la aplicación unilateral del principio y por tanto no resultará difícil pensar que el fisco sólo la otorgará cuando beneficia sus intereses. Como las ventas de los activos de la sociedad iban a producir una ganancia extraordinaria en cabeza de los accionistas, la que también resultaría gravada, descarta la aplicación del principio, afirmación que, al decir de Fernando Adet Caldelari, resulta a todas luces desacertada, y por lo mismo la denomina esta etapa de

aplicación del principio de la realidad económica como la *Etapa de la Autorización Previa o Etapa de la Interpretación Unilateral*.^{56 57}

11.4.2. Corte Suprema de Justicia de la Nación c. Parke Davis y Cía. S.A.31/07/1973

La sociedad argentina Parke Davis y Cía., cuya propiedad era de una sociedad extranjera, Parke Davis de Detroit, en un 99,95%, pagaba regalías a la extranjera. El problema de interpretación a dilucidar consistió en determinar si las deducciones efectuadas por Parke Davis y Cía. de Argentina por concepto de regalías que deben pagarse a Parke Davis de Detroit, de los Estados Unidos de Norteamérica, es deducible como gasto en Argentina.

En otros términos, la cuestión a resolver era si los importes que pretendían deducirse para el pago de los impuestos reclamados, podrían descontarse como gastos de experimentación y acreditarse a favor de la empresa extranjera, titular de las fórmulas, no obstante que ella era propietaria del 99,95% de las acciones que constituyen el capital de la sociedad local.

El fallo, aplicando el principio de la realidad económica, termina señalando que no obstante ser dos sociedades distintas, no hay un contrato si no hay intereses contrapuestos, puesto que si bien la sociedad local es

⁵⁶ Adet Caldelari, Fernando, El Principio de la Realidad Económica, Publicado en LA LEY 2008-D, 444

⁵⁷ La Corte Suprema, al argumentar el rechazo dijo: "*Que es innegable que la legislación impositiva ha incorporado el principio llamado de la realidad económica; pero también es cierto que las demás disposiciones citadas precedentemente demuestran que la oportunidad de la aplicación del principio no puede quedar librada a la voluntad del contribuyente para permitirle mediante un repentino cambio de método en la valuación de sus inventarios obtener una posición favorable en la liquidación de sus obligaciones impositivas. Para evitarlo es que se ha establecido la necesidad de la autorización previa de la Dirección y las normas sobre las fechas a partir de las cuales esa autorización ha de ser aplicable. En el presente caso está comprobado por las propias manifestaciones de la actora que el procedimiento adoptado se debió a que se habían vendido todos los campos de la sociedad y se estaban liquidando todas las haciendas lo que produciría una ganancia extraordinaria a los accionistas, la cual, lógicamente, iba a resultar gravada por el impuesto.*"

aparentemente autónoma, está en relación de dependencia con la extranjera.

11.4.2.1. Comentario Park Davis

En este fallo la Corte Suprema analiza una vez más el principio de la realidad económica contra el contribuyente, aplicando el impuesto correspondiente.⁵⁸

11.4.3. Lagazzio, Emilio F., Corte Suprema de Justicia de la Nación 25/08/1972

Se discutió en este recurso el tratamiento como renta imponible de las ganancias derivadas de un reavalúo técnico del activo que, bajo la ley vigente en ese momento, se desencadenaba al momento en que se producía la incorporación de nuevos socios, cuando la participación fuera inferior a un determinado porcentaje.

La Corte dio la razón al contribuyente indicando que una solución distinta choca, además, con el principio de la realidad económica como pauta de interpretación y aplicación de las normas tributarias, puesto que en este caso no había un mayor valor ni utilidad tributable.⁵⁹

11.4.3.1. Comentario E. Lagazzio

Volvemos a tocar el principio de la realidad económica pero ahora desde el punto de vista de un fallo que acoge el recurso del contribuyente. Se trata

⁵⁸ Señala la sentencia que *“sea por aplicación de la teoría de la penetración como por los principios de la realidad económica o teoría del órgano, debe tenerse en cuenta el fondo real de la persona jurídica para resolver el caso referente al tratamiento impositivo del pago de regalías de una sociedad financieramente dependiente de otra dominante que las percibe. No puede concebirse, en estricto derecho, la existencia de contrato cuando no existen dos sujetos en el negocio jurídico, en sus roles de acreedor y deudor.”*

⁵⁹ *“Tal solución distinta carecería no sólo de justicia esencial, sino que de toda relación con insoslayables presupuestos efectivos: la inexistencia de un efectivo acto de enajenación que manifieste utilidades gravables; la existencia, también, de utilidades realizadas y diferidas, y la muy discutible realidad del mayor valor que se pretende gravar en el sub iudice sin hacer mérito de cómo incide en él un notorio proceso inflacionario y de cuáles son las consecuencias de un extremo rigor fiscal en la evolución empresaria.”*

de una situación en la que no hay utilidades tributarias y tampoco un mayor valor, por lo que no procedía la tributación, recurriendo la Corte incluso a la “justicia esencial”.

11.4.4. Corte Suprema de Justicia de la Nación, Mellor Goodwin Combustion S.A. c. Gobierno Nacional, 18/10/1973

En este fallo la Corte Suprema interpretó también el principio de la realidad económica a favor del contribuyente al entender que las ventas entre empresas de un mismo grupo no estaban afectas al impuesto a las ventas.

Se trataba de dos empresas integrantes de un conjunto en el que una de ellas poseía el 99% del total del capital de la otra y que intercambiaban mercaderías necesarias para sus procesos industriales, y la Administración aplicó el IVA a esas transacciones tal como si se tratara de empresas distintas.

La empresa inició el reclamo persiguiendo la repetición de una suma que estima indebidamente abonada en concepto de impuesto a las ventas durante algunos años, y que correspondían a su actividad de fabricación e instalación de calderas industriales.

La Corte Suprema aplicó la teoría de la penetración para correr el velo societario y determinar que las transacciones o intercambios de mercadería entre las empresas vinculadas o de un mismo grupo no implicaba compraventa.⁶⁰

11.4.4.1. Comentario Mellor Goodwin

Es interesante el fallo puesto que la Corte no sólo se refiere al principio de la realidad económica o penetración, sino que deja además abierta la

⁶⁰ "Ambas sociedades se encontraban vinculadas económicamente o en relación de sujeción económica, por lo cual sostiene que no puede admitirse que ambas empresas realizaran entre sí operaciones de compraventa, sino traspaso de mercaderías entre entes mutuamente complementados".

posibilidad de aplicación para ambos lados del principio de la realidad económica, es decir que este principio será aplicable tanto a favor del contribuyente o del fisco.⁶¹

11.4.5. Tribunal Fiscal de la Nación, La Central del Plata S.A., 06/03/2003

En diciembre del año 1992 entró en vigencia una ley que gravó la actividad de seguros con IVA, señalando que comenzaría a regir el 1º de abril del año siguiente. La compañía de seguros La Central del Plata S.A. rescindió anticipadamente todas las pólizas que vencerían en abril y celebró nuevas pólizas con los asegurados.

La Administración aplicó el impuesto a esas pólizas pues entendió que la conducta del contribuyente tuvo como único objeto evitar el pago del impuesto y no respondió a una acción de resolución de contrato por mutuo consentimiento de las partes, pues tal proceder no parece adecuado a la realidad del contrato de seguro donde sólo la compañía fija la totalidad de las cláusulas y condiciones sin que el asegurado pueda discutir su contenido, como en este caso, la rescisión o la fecha de la firma del nuevo contrato.

La Corte Suprema falló que se ajustaba a derecho la multa aplicada por la Administración a la compañía de seguros que, a fin de no pagar el IVA, rescindió una semana antes los contratos de seguro que se encontraban vigentes para celebrar simultáneamente entre las mismas partes nuevas pólizas sin el pago del impuesto, ya que dicha conducta constituye un comportamiento doloso.

⁶¹ Sobre este punto dijo la Corte "... de lo que se trata es de la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define a la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva, sea ésta favorable al fisco o al contribuyente."

11.4.5.1. Comentario La Central del Plata

En este caso la Corte, por la aplicación incorrecta del principio de realidad económica, extendió la aplicación de una norma jurídica a un período en el cual no tenía efectos, contraviniendo flagrantemente el principio de legalidad del tributo. Si bien el principio de la realidad económica autoriza a la Administración a prescindir de las formas jurídicas toda vez que sean inadecuadas, exista o no la intención de evadir el impuesto y sea este criterio favorable al Fisco o al contribuyente, pero en este caso se respetaron las formas jurídicas realizando un negocio antes que una ley tributaria tuviera efectos, más precisamente, no se verifica en el contribuyente el hecho imponible porque al momento de su perfeccionamiento no había norma que lo obligara impositivamente por las operaciones realizadas en dicho período, por lo que en este caso no nos encontramos frente a un caso de elusión fiscal sino que claramente de planificación fiscal, que sin duda es lícita.

11.4.6. Tribunal Fiscal de la Nación con Estación Centro S.R.L., 17/7/2007

La Administración, aplicando el principio de la realidad económica, estimó que las operaciones de compra y venta de inmuebles por un socio de la sociedad Estación Centro S.R.L., fueron efectuadas por ésta y no por el socio, el que habría actuado como mandatario de la persona jurídica a la que debe exigírsele el impuesto correspondiente.

El Tribunal revocó el criterio fiscal fundado en que para el empleo del principio de la realidad económica era necesario que se hubiera utilizado una forma jurídica anormal que obligara a corregir situaciones anormales creadas artificiosamente.⁶²

⁶² “Es menester hallarse frente a la adopción de una forma jurídica anormal, atípica o inadecuada, aunque permitida por el derecho privado, para la obtención del resultado económico que se tenga en mira concretar. La interpretación que prescinda de las formas jurídicas establecidas entre las partes solamente se admitirá, en cada caso concreto, para corregir situaciones anormales creadas artificiosamente por el contribuyente.”

11.4.6.1. Comentario Estación Centro

Este fallo también recoge el principio de la realidad económica, pero para señalar en definitiva que sólo se puede prescindir de las formas cuando el contribuyente comete un abuso de las figuras jurídicas.

12. NORMAS ANTIELUSIVAS GENERALES VS. NORMAS DE PREVENSIÓN

Según lo ya analizado, no nos cabe duda entonces que es la **elusión** - entendida como aquella que tiende a evitar a través del uso de formas jurídicas atípicas o infrecuentes y/o con abuso del derecho o fraude de ley, que nazca la obligación tributaria- la que se cuestiona en todas las legislaciones, no la planificación tributaria, y la búsqueda y los esfuerzos se encaminan en encontrar una regla general en esta materia para evitar los casos de fraude de ley o simulación, puesto que, como dice Taveira⁶³, en los demás casos supondrá inseguridad y quiebra de previsibilidad.

La elusión fiscal tiene un gran componente político e ideológico, pues la forma en que cada país la enfrenta con medidas más o menos sancionatorias, es el resultado de sus tradiciones, valores y cultura jurídica que finalmente debe ser interpretada por los tribunales.

Luego de haber revisado la forma en que otras legislaciones tratan el tema de la elusión, la interrogante que naturalmente debemos hacernos es cuál será la mejor fórmula que permita una recaudación acorde a la capacidad contributiva sin mermar los principios de tipicidad y de legalidad tributaria.

Hemos visto como todas las legislaciones comparadas que analizamos se valen de diversas fórmulas para abordar el problema de la elusión fiscal recurriendo, de una u otra forma, a figuras que le permiten a la Administración desatender la forma para buscar la sustancia o la realidad del negocio,

incluso aquellas que sólo dicen tener normas preventivas y correctivas. Tal es el caso de países regidos por el *Common Law*, cuyos tribunales ocupan el *business purpose test* para desestimar, o a veces para recalificar transacciones con el objeto de determinar la obligación tributaria que le corresponde al contribuyente en los supuestos en los que el negocio realizado o alguna de sus etapas, aún siendo legítimas, fueron celebradas con el propósito de obtener un beneficio fiscal (*tax purpose*).

Pero sea cual sea la fórmula de que se valgan los Estados, el efecto de la aplicación de esas teorías restringe las posibilidades del contribuyente para reducir su obligación tributaria valiéndose de las formas que permite el derecho privado, si los negocios jurídicos se efectúan con fraude de ley o simulación y con la intención de evitar todo o parte del impuesto.

12.1. Ventajas y desventajas de las normas antielusivas generales

Las ventajas parecen evidentes, toda vez que aumentan la recaudación y reducen las brechas a la elusión fiscal que es, sin duda y como hemos dicho, en general una forma lícita de dejar de pagar los impuestos que nos impone la ley.

Pero a pesar de sus aparentes ventajas, estas normas antielusivas plantean serios riesgos de afectar la seguridad jurídica del contribuyente por los conflictos que se producen con relevantes principios constitucionales, particularmente el de legalidad y de tipicidad, puesto que la ambigüedad y falta de precisión de muchas legislaciones y el abuso en materia de presunciones, son terreno fértil para que la administración interprete las normas de acuerdo a su conveniencia, poniendo a los contribuyentes en un estado de indefensión, que sin duda se agrava en la medida que el contribuyente tiene menos preparación y menor capacidad económica para organizar una buena defensa.

⁶³ Taveira, ob. cit., pág. 203

Tal es así, que en los Estados que se ha adoptado esta regla antielusiva hay dudas sobre su utilidad. El argentino Gutman⁶⁴ ha sostenido al respecto que la aplicación del criterio de la realidad económica es, de por sí, un mal remedio a estos problemas; y mucho más en manos de un Fisco que siempre parte del supuesto que se está en presencia de un ilícito tributario. Tarsitano⁶⁵ por su parte indica que la invocación a la realidad económica oscurece antes que aclara. Provoca más males que los que pueden evitarse con otra medicina jurídica más eficaz y menos invasiva, y que, por cierto, su derivación en alcance del mandato calificador del artículo 2º debería encontrarse en una aplicación selectiva, esto es, ser la excepción y no la regla que se emplee para corregir el uso desviado de las figuras que se apartan de su causa típica. No es que se desconozca la necesidad de poner freno a las formulaciones artificiosas que intentan eludir el impuesto. Se procura, simplemente, evitar las consecuencias de un método que afecta la posibilidad de prever las consecuencias jurídicas de los propios actos y que pone en peligro la seguridad jurídica.

El mismo Tarsitano⁶⁶, cuando habla de la Administración Fiscal y Aplicación del Principio de la Realidad Económica en Argentina, señala que la realidad económica suele ser agitada por la Administración tributaria como un fantasma al que el contribuyente le teme, por la misma razón que le teme a los fantasmas; por su falta de corporeidad.

12.2. Posibilidad de adoptar una norma antielusiva general en Chile

Como pudimos ver, en Chile no contamos con normas generales antielusivas, sólo con normas de prevención y corrección, que en realidad no son normas antielusivas propiamente tales, por que, como se dijo antes, para que sean antielusivas *deben evitar la elusión*, y una vez dictadas las normas

⁶⁴ Gutman, ob. cit., pág. 910

⁶⁵ Tarsitano, ob. cit., pág. 467

⁶⁶ Tarsitano, ob. cit., pág. 471

preventivas y correctivas lo que hacen es evitar la violación directa a la legislación fiscal, sea previniendo una situación que el legislador se representa, o corrigiendo otra que quiere evitar que continúe ocurriendo. Por ejemplo, para evitar el impuesto a las personas, los socios de sociedades de personas retiraban utilidades por la vía de simular préstamos sociales que nunca devolvían. Esta práctica elusiva se terminó con una norma que prescribió que los préstamos que las sociedades efectúen a sus socios tendrán el mismo tratamiento tributario de los retiros cuando el Servicio de Impuestos Internos determine que el préstamo es un retiro encubierto de utilidades tributables. Así entonces, si la Administración determina que el socio ha hecho un retiro encubierto de utilidades tributables, no habiendo declarado y pagado el impuesto a la renta por dicho retiro, hay evasión, no elusión.

Recordemos que las normas antielusivas son generales no por que haya otras particulares, como podría erróneamente pensarse, sino que por que forman parte de un ordenamiento jurídico, cuya característica es la generalidad y abstracción. Siendo así, no podría hablarse de normas “generales” antielusivas en aquellas legislaciones en las que se incorporan por la vía de precedentes judiciales.

En Chile al menos, en los supuestos de elusión fiscal es el legislador el que bajo la actual legislación tiene que reaccionar produciendo la reforma normativa correspondiente y cerrar las “*brechas de elusión*”, como las califica Ugalde⁶⁷, con disposiciones que denominamos de prevención y corrección. Así lo ha reconocido nuestra propia Corte Suprema al decir expresamente que “*en tanto no exista una disposición expresa que clarifique esta cuestión de un modo categórico, este tribunal debe estimar que las liquidaciones no debieron cursarse ...*”. En otras palabras, mientras no haya una norma general antielusiva no pueden los tribunales hurgar en la verdadera intención de las partes y buscar la “realidad económica”, como se califica en Argentina.

⁶⁷ Ugalde, ob. cit., pág. 101

Tampoco tenemos un sistema como en los países anglosajones en que los fallos de los tribunales van creando precedentes, todo lo contrario.

Aunque en Chile se reconozca la libertad de contratación y la autonomía de la voluntad del contribuyente para celebrar sus negocios jurídicos conforme a ley, debemos reconocer también que hay un ejercicio abusivo del mismo cuando se lo ejerce únicamente con el fin de evitar o reducir impuestos.

Las normas generales antielusivas son sin duda una herramienta para permitir a la Administración tributaria y a los jueces llenar los vacíos legales y otorgarle a la ley tributaria el grado de flexibilidad que se requiere para hacer frente a la evolución y dinámica de los negocios sin necesidad de constantes reformas legislativas.

Pero el éxito de la dictación de una norma antielusiva general va a depender exclusivamente del uso (o abuso) que haga de ella el Servicio de Impuestos Internos y sin duda, de la actitud que tengan ante ella los Tribunales. Esta última está determinada por los valores que los jueces asuman y por su forma de entender el Derecho.

El mayor problema que enfrenta hoy nuestra Administración tributaria en Chile es la falta de sanción legal y social al que elude; por el contrario, se le erige un verdadero monumento a aquel que encuentra la “trampa legal” para eludir el pago de un impuesto. El refrán que dice “hecha la ley, hecha la trampa” es lo que ocurre en esta materia, y al no existir tampoco ninguna sanción, pululan los arquitectos tributarios tratando de desencajar los hechos de la ley, de buscar fórmulas ingeniosas que impliquen una rebaja o la nula tributación. Las normas de corrección o preventivas actúan ex post en la generalidad de los casos, pues el legislador, en la mayoría de los casos, no es capaz de anticipar la conducta del contribuyente y lo que en realidad hace con su ley, es validar los actos ocurridos con anterioridad a su dictación, tal como ocurrió con la ley 19.738 que validó la fusión de empresas con pérdidas que se hicieron antes de su entrada en vigencia.

Mientras nuestros legisladores no prevengan estas situaciones con normas generales antielusivas, tampoco le está permitido a la Administración hurgar en el subconsciente del contribuyente para desentrañar su verdadera intención, a no ser a través de demandas civiles de simulación, que la obligan a probar las “intenciones” de los contribuyentes, lo que la deja en una posición muy desventajosa frente al demandado; o por la vía sancionatoria penal, que si bien también es de difícil acreditación, actúa más bien como un elemento disuasivo a la hora de tomar decisiones para lograr rebajas tributarias.

Lo anterior no obstante que nuestra propia Corte Suprema ha fallado que la elusión es lícita al definirla como evitar algo con astucia o maña.

Con esto se ha incentivado aún más la fecunda imaginación de los abogados y asesores tributarios, que ahora no tienen más techo que guardar las formas y ha dado cabida a las más ingeniosas figuras para evitar el nacimiento de la obligación tributaria, pues parece que todo está permitido.

13. PALABRAS FINALES

La elusión sin duda es una práctica recurrente en todo el orbe, que obliga a los gobiernos a tomar una decisión legislativa al respecto, sea imponiendo una cláusula general antielusiva o previniendo y corrigiendo las prácticas elusivas que tanto les molestan, no sólo a los gobiernos sino que a la ciudadanía entera que ve con malos ojos que algunos privilegiados dejen de pagar o se paguen menos impuestos que lo que corresponde.

Hemos visto como en la legislación comparada se hace un enorme esfuerzo para atacar con fuerza la elusión, con figuras que restringen la inventiva del contribuyente hasta casi anularla. No obstante hemos visto en los fallos estudiados que aún con una cláusula antielusiva los contribuyentes buscan eludir el pago de los tributos. Tal vez sea un ejemplo a seguir en nuestro país en que cada día aumentan las mermas por la vía de la elusión,

pero creemos que con nuestra arraigada cultura civilista, siempre atenta a las formas, es difícil pretender cambiar la fórmula de un momento a otro. Ello no podrá hacerse sin recorrer un largo camino hacia un cambio de mentalidad del contribuyente.

En definitiva, sea cual sea la figura que finalmente se decida imponer en nuestro país, lo importante es que se sincere y se aclare legislativamente cuál es la posición que el Estado tendrá frente al tema, pues lo peor es la indecisión, la que no hace más que traer inseguridad en el contribuyente.

Debemos sentar las bases de un país que se asiente en la equidad y la razonabilidad, donde impere la ley y la justicia, y para ello debemos tener reglas claras. Mientras ello no ocurra, la elusión seguirá siendo uno de los mecanismos adoptados por los contribuyentes para desconocer el derecho del Estado para exigir un impuesto que siempre se percibe como injusto.-

En la actualidad nuestra Administración, con el objeto de sancionar las conductas abiertamente elusivas, tiende a interponer acciones criminales contra los contribuyentes, quienes muchas veces terminan por rendirse y propender a acuerdos para evitarse un largo y costoso juicio que teme que puede terminar en multas que exceden con creces el valor de lo eludido. Esta práctica es nefasta para la seguridad jurídica y atenta, al final de cuentas, contra la economía.

Estimamos que el Estado debe finalmente promover la dictación de alguna norma antielusiva o por el contrario dar señales claras de que la Administración no persiga criminalmente conductas elusivas, pues sea cual sea el camino que se adopte por nuestros legisladores, el miedo es hoy el mejor aliado de nuestra Administración tributaria.-

BIBLIOGRAFÍA

- Horacio A. García Belsunce, Tratado de Tributación, Derecho tributario, Ed. Astrea 1ª reimpresión, 2009
- Heleno Taveira Torres, Derecho Tributario y Derecho Privado, Autonomía Privada, simulación y elusión tributaria, Ed. Marcial Pons, 2008
- José Juan Ferreiro Lapatza, Curso de Derecho Financiero Español, Ed. Marcial Pons, 25ª Edición, 2006
- José Osvaldo Casas, Interpretación económica de las normas tributarias, Ed. Ábaco, 2004
- Gabriel Gotlib, Vicios y mitos de la interpretación tributaria, Del principio de la realidad económica en el derecho común, Ed. Ábaco, 2005
- Dino Jarach, El Hecho Imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo, 3ª edición, Ed. Abeledo Perrot, 2001
- Rodrigo Ugalde Prieto – Jaime García Escobar, Elusión, Planificación y Evasión Tributaria, 4ª Edición, Ed. Legal Publishing, 2010
- Alejandro Guzmán Brito, Las reglas del Código Civil de Chile sobre interpretación de las Leyes, Ed. Lexis Nexis, 2007
- Leticia Barrera, www.aaef.org.ar, (Doctrina de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales)
- Norberto Rivas Coronado – Samuel Vergara Hernández, Planificación Tributaria, Concepto, teoría y factores a considerar. Ed. Magril Limitada, 2002
- Antonio Durán-Sindreu Buxadé, Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: Economía de Opción, Autonomía de Voluntad y Causa en los Negocios, Ed. Thompson
- Enrique Paillas, La simulación en derecho privado, 3ª edición, Ed. Jurídica de Chile, 2003.
- Carlos Palao Taboada, La aplicación de las normas tributarias, Lex Nova, 2009
- Luis A. Comba, La elusión fiscal, IMP 2005-A, 1397, (www.laleyonline.com.ar/)