

# Comentarios Legislativos

## LA LEY TRIBUTARIA SU INTERPRETACIÓN Y LOS MEDIOS LEGALES E ILEGALES PARA EVITAR O REDUCIR SUS EFECTOS

Oswaldo Anzola  
*Abogado*

### I. OBJETO

La obligación de pagar tributos, no obstante datar de tiempos inmemoriales<sup>1</sup>, no es, aún hoy día, aceptada con facilidad. Las razones que se aducen para oponerse al pago de los tributos son, entre otras, el no retorno del pago efectuado por parte del contribuyente con la actividad que desarrolla el Estado; normalmente el ciudadano considera que con el pago del tributo efectuado debe obtener del estado, de manera directa o indirecta, servicios públicos que le permitan una vida más o menos confortable; se llega a afirmar igualmente, que el dinero entregado al Estado será mal invertido por éste, de manera tal que, él debe permanecer en manos de los particulares, pues ellos invertirán los fondos, que debían entregar al Estado, creando fuentes de trabajo y mayor riqueza para la colectividad; se afirma asimismo que el Estado no sólo invierte mal lo recaudado sino que, además, es normal encontrar cómo, los que detentan el poder, hacen uso de los fondos recaudados en beneficio propio y no de la colectividad (recordemos la teoría sociológica de Wilfredo Pareto). Todas las objeciones antes mencionadas, y cualesquiera otras que puedan aducirse, no son suficientes para acabar con la tributación, pues ella es un elemento esencial a la existencia misma del Estado. Efectivamente, los ciudadanos, no obstante hacer todas las críticas mencionadas al pago de los tributos, están asimismo conscientes de la necesidad de la existencia del Estado, pues es el ente que, con todas las objeciones que puedan hacerse, puede garantizar la defensa exterior, el orden interno y la administración de justicia, tres servicios fundamentales exigidos por los integrantes de la comunidad, de manera que los ciudadanos al tratar de organizarse políticamente acuerdan la creación del estado y con ello la necesidad de proporcionarle los fondos necesarios a fin de que pueda satisfacer las necesidades públicas absolutas (defensa exterior, orden interno y administración de justicia) o relativas (tales como salud, educación, vivienda, etc).

Existe pues una especie de contradicción en la voluntad ciudadana, a la que por una parte le es chocante el pago de los tributos, pero por la otra acepta y quiere que el estado exista para que le brinde los servicios públicos necesarios para desarrollar sus actividades económicas, familiares, religiosas, etc., dentro de la mayor normalidad posible.

---

1. Ya en la India, 300 años A.C., menciona Ahumada en su *Tratado de Finanzas Públicas* (Tomo I, pág., 11 Editorial Assandri, Córdoba, 1948), en un documento denominado el *Arthashastra*, o Ciencia de la Riqueza de Kantilva, se menciona el principio de acuerdo con el cual “Así como los frutos deben ser cosechados del árbol cuando están maduros, así los recursos deben recaudarse cuando las rentas están presentes”. En Atenas se mencionan los impuestos de la *liturgia* y la *triarquia*, usados en tiempos de guerra. En Roma existían impuestos a las ventas, impuestos a las herencias (*vicesima hereditatum* creado por el Emperador Augusto para todos los habitantes del Imperio).

Esa contradicción en la voluntad ciudadana produce las siguientes consecuencias:

- a. El particular trata de pagar la menor cantidad posible de tributo, en algunos casos de manera legal y en otros de forma ilegal.
- b. El particular exige del Estado como si hubiese pagado todo el tributo al que legalmente estaba obligado.

Los medios usados por los particulares para reducir o evitar la carga tributaria, son múltiples y, así tenemos que, la doctrina habla de elusión, evasión, abuso de formas, fraude de ley, negocio indirecto, simulación, economía de opción y, una de las formas, que parte de la doctrina ha encontrado, para luchar contra el uso de esos medios que reducen o evitan la carga tributaria, es la llamada “interpretación económica” de la norma tributaria.

En las siguientes páginas trataremos de analizar este “medio” interpretativo, si es que llegamos a la conclusión de que, efectivamente, estamos en presencia de un medio de interpretación y no de una forma de calificación de hechos, y su aplicación, si es que es aplicable, a los diferentes medios usados por el contribuyente para reducir o evitar la carga tributaria.

## II. CAUSA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Podemos decir, en líneas generales, que existen múltiples teorías sobre la causa en materia tributaria; se trata pues, una materia altamente discutida. Debatiéndose la doctrina en dos grupos: los anticausalistas y los causalistas.

Dentro de los anticausalistas se encuentran, entre otros, Ingrosso, Giannini, Peirano Facio, Perulles, Rossy, Einaudi, Baleeiro, Sainz de Bujanda, Berliri y Giuliani Fonrouge para quien la “noción de causa es fuente de errores y confusiones, hallándose fuera de lo jurídico en materia financiera; además, es inútil, porque otros elementos pueden reemplazarla ventajosamente en la obtención de los fines perseguidos”.<sup>2</sup>

Araujo Falcao considera el concepto de causa aplicado a la obligación tributaria como “variable e inútil”<sup>3</sup>.

Dentro de los causalistas, con diferentes variantes, podemos citar a Vanoni (Fin de la actividad pública o necesidad del estado de obtener recursos, sin relación de proporcionalidad con los servicios públicos); Scoca; Tesoro (Presupuesto de hecho del tributo); Trotabas (Capacidad contributiva (causa objetiva)) y como motivo de acción del agente; Bielsa, Linares Quintana, Gomes de Sousa, Pesenti (Principio legal y constitucional); Rotondo Adriani (circunstancia variable según la categoría del tributo).

Hay quienes aceptan la causa de manera integral, pero aún dentro de ellos hay diferentes posiciones. Para Griziotti, quien señala la existencia de una causa mediata y una inmediata, siendo la primera las ventajas o beneficios que otorga el Estado al particular y la causa inmediata, es la capacidad contributiva<sup>4</sup>. Para Jarach, la causa (capacidad contributiva), es razón determinante del tributo o puente entre el presupuesto de hecho y la ley.

- 
2. Giuliani Fonrouge. *Ob. Cit.* Pág. 488. En esta misma obra Giuliani Fonrouge elabora un cuadro bastante detallado de las diferentes opiniones que existen sobre la materia, del cual hemos tomado los exponentes antes mencionados.
  3. Amilcar de Araujo Falcao. *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*. Ediciones Depalma. Buenos Aires. 1964. Pág., 67.
  4. Giuliani Fonrouge critica esta tesis y afirma que hay aquí una confusión entre causa del impuesto (aspecto prejurídico) y causa de la obligación (aspecto jurídico) y que la mayoría de los autores causalistas consideran el primero de los aspectos, y afirma que ello no es extraño en el caso de Griziotti, por su “preocupación de no segregar lo jurídico de lo económico-político-social, pues

Para otros autores la causa del impuesto es la capacidad económica, en un primer momento en cuanto síntoma de la participación del contribuyente en las ventajas generales y particulares derivadas de la actividad y existencia del Estado.

Para Jarach<sup>5</sup>, que sigue la tesis de Griziotti con diferencias, la situación se presenta de la manera siguiente: “En la relación impositiva el criterio justificativo, la razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria es la capacidad contributiva. Esta, en efecto, es la única razón que explica la existencia como presupuestos de obligaciones tributarias de hechos aparentemente diferentes, pero todos con la común naturaleza económica; es la única razón que explica la graduación del impuesto según la magnitud económica del presupuesto de hecho; es el único concepto que representa un puente entre la ley y el hecho imponible. Por esto nos parece que se puede identificar el concepto de capacidad contributiva con el de causa jurídica del impuesto”.

De conformidad con esta posición, la labor del intérprete no consiste únicamente en averiguar si se ha verificado o no el hecho imponible, sino en determinar si existe o no, en el caso concreto, una efectiva capacidad económica. Si no hay capacidad económica no habrá imposición aún cuando se haya verificado el hecho imponible, así al menos lo ha interpretado la sentencia que de seguidas mencionamos.

Esta posición fue sostenida en sentencia N° 480 del Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario, de fecha 17 de diciembre de 1997, que luego de pronunciarse sobre la causa de la obligación tributaria, la cual ve en el concepto de capacidad contributiva de Jarach, y de un detallado análisis del concepto de hecho imponible como hecho de contenido económico, se pronuncia sobre el no gravamen con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el caso de la transmisión testamentaria de un inmueble declarado Monumento Histórico y Artístico Nacional con los siguientes argumentos: “Por las razones expuestas resulta de obligada consecuencia para este tribunal declarar en el caso controvertido que la sucesión, no se encuentra ubicada dentro del supuesto normativo establecido en la Ley y por tanto no está obligada hasta su adquisición por parte del Estado de cumplir con la prestación que le es requerida por la Administración Tributaria, en virtud de que no se han realizado en la *realidad fáctica* todos los hechos definidos en la norma como supuestos de hecho de la obligación, *porque indagando a través del “método” de la interpretación económica de la norma, en razón de su contenido económico, de la sustancia económica que la forma; del fondo económico que indudablemente subyace en cada una de las categorías del sector tributario, cuya existencia es lo que nos induce a aplicar el principio de la capacidad económica en la aplicación de la norma y no valorándola solamente a través del ropaje jurídico mediante el cual se manifiesta. La interpretación económica de las leyes impositivas deriva, como se ha dicho, del concepto de causa de la obligación del impuesto la cual se identifica con el principio de la capacidad contributiva, y como el hecho imponible está constituido por la propiedad inmobiliaria, indefectiblemente el derecho de propiedad es el criterio de atribución de este hecho imponible y como dicho derecho de propiedad se encuentra suspendido por estar sometido a una condición resolutoria; lo que existe en realidad es una expectativa de los atributos de dicho derecho; consecuentemente tenemos que admitir que es un hecho imponible sometido a la condición de que el Ejecutivo Nacional resuelva la adquisición del referido inmueble, la cual le ha sido recomendada...*”.

---

según propia declaración no fue un jurista sino “un economista que buscaba profundizar el derecho financiero desde el punto de vista fundamental y no solamente formal, según la escuela alemana”. Carlos M. Giuliani Fonrouge. *Derecho Financiero*. Ediciones Depalma. Buenos Aires. 1993. 5ta. Edición. Tomo I. Pág. 487.

5. Dino Jarach. *El Hecho Imponible*. Editorial Abeledo-Perrot. Tercera Edición. Buenos Aires, Argentina. Pag. 102.

El criterio apuntado por el tribunal en la sentencia que ha quedado expuesta, de acuerdo con el cual, la causa de la obligación tributaria coincide con el principio de capacidad contributiva o económica, podría llevar a la destrucción total del hecho generador o imponible, pues el intérprete no tiene que verificar que éste se haya producido para que ocurra el nacimiento de la obligación tributaria. De acuerdo con esta posición el intérprete debe verificar que ha ocurrido un hecho que efectivamente implique, para quien lo realiza, existencia de capacidad económica, y si es así, habrá obligación tributaria si el legislador previó esa manifestación de capacidad contributiva como hecho imponible. Lo anterior, podría llevar a conclusiones tales como, el no gravamen a una persona que haya obtenido sueldos y salarios pero cuyos gastos médicos incurridos en el año, hayan excedido el monto de aquellos, pues en ese caso no hay capacidad contributiva o económica por parte del contribuyente independientemente de que la ley haya establecido limitaciones a tales desgravámenes. Lo anterior crearía una situación de total incertidumbre o inseguridad jurídica, tanto para el contribuyente como para la Administración Tributaria.

La tesis de la capacidad económica como causa de la obligación tributaria ha sido fuertemente criticada al considerar, como se dijo antes, que ella transforma el tributo en un concepto económico y no en un concepto jurídico. Concretamente, Sainz de Bujanda, analiza los tres fundamentos de la teoría sostenida por Jarach y los refuta de la manera siguiente:

Primer fundamento: *El hecho determinante de la obligación impositiva es una relación económica, dado que sólo una relación de ese tipo es manifestación de capacidad contributiva.* Respuesta: El hecho imponible es una creación de la norma tributaria, y es estéril, y lógicamente insostenible, afirmar que, una vez creado ese hecho, con la misión específica de generar el nacimiento de la obligación tributaria, ésta pueda nacer de la relación económica que sirva de soporte al hecho imponible, y no directamente de éste. La obligación tributaria nace, por voluntad de la ley, cuando se produce el hecho imponible, y no cuando se produce la relación económica que el legislador haya tenido en cuenta al configurar el hecho imponible. Para Sainz de Bujanda la capacidad contributiva es fundamento del hecho imponible y continua afirmando, “planteado así el tema, es evidente que la relación económica, como signo de capacidad contributiva, sólo puede provocar el efecto jurídico de que nazca la obligación tributaria si dicha relación ha sido configurada por las normas jurídicas de tal modo que, al producirse, la obligación surja por voluntad de la ley; es decir, si la relación económica se ha transformado en hecho imponible, o, dicho de otro modo, si la realidad económica se ha convertido en realidad jurídica”. Para él, lo que interesa en realidad es el negocio jurídico al cual el legislador le ha dado relevancia tributaria, lo que ocurre es que ese negocio jurídico ha de tener un fundamento, que no puede ser otro que el criterio de justicia distributiva adoptado por los textos constitucionales.

Segundo fundamento: *Sólo la intentio facti es relevante en el campo de la imposición.* Respuesta: “La *intentio facti* se concibe como la manifestación de voluntad dirigida a crear los efectos empíricos del negocio, es decir, a que se produzca la relación económico social. Ahora bien, demostrado que la relación económico social es un concepto que carece por sí mismo de relevancia jurídica, y probado, además, que la tipificación de relaciones económicas por rasgos genéricos no es suficiente para generar obligaciones tributarias, en vista de la necesidad de tener en cuenta otros elementos de carácter específico, que individualizan la figura de cada negocio jurídico, es forzoso llegar a la conclusión de que la *intentio juris* –es decir, la manifestación de voluntad dirigida a la absorción de la relación económico– social bajo un determinado esquema y una determinada disciplina jurídica privada es igualmente relevante en el marco de la relación tributaria obligacional”<sup>6</sup>.

---

6. Fernando Sainz de Bujanda. *Hacienda y Derecho*. Tomo IV. Instituto de Estudios Políticos. Madrid. 1966, Pág., 602 y ss.

Tercer fundamento: *La intentio juris no puede tener importancia en lo que se refiere a la producción de los efectos tributarios de la relación económica, pues de no ser así, ello significaría atribuir a la voluntad privada un poder creador de la obligación jurídica tributaria que está en contradicción con el principio fundamental de que es la ley la fuente de la obligación.* Respuesta: La obligación tributaria surge de la realización del presupuesto de hecho y nada impide al legislador establecer que el presupuesto consista precisamente en un negocio jurídico determinado. Siendo esto así, absorber una relación económico-social en un determinado esquema jurídico a lo que da nacimiento es al negocio jurídico, lo que ocurre es que el legislador ha decidido por su propia voluntad y no por la voluntad privada que ese negocio jurídico es el presupuesto fáctico de la obligación tributaria.”

Concluye Sainz de Bujanda afirmando:

“El examen crítico del principio de la realidad económica, conduce en suma, a las siguientes conclusiones:

- a. La obligación tributaria nace siempre de la realización del hecho imponible;
- b. El hecho imponible es siempre de *naturaleza* jurídica, como creación de la norma tributaria;
- c. El hecho imponible debe conectarse con una manifestación de la vida económica susceptible de revelar la existencia de capacidad contributiva, siempre que esta última aparezca acogida como criterio de justicia distributiva en los textos constitucionales;
- d. En el caso de que la ley tributaria acoja como hecho imponible un negocio jurídico, tipificado en algún sector del ordenamiento positivo, será dicho negocio –y no la posible relación económica subyacente– el que directamente opere como elemento generador de la obligación tributaria;
- e. A efectos del nacimiento de la obligación tributaria son relevantes tanto la *intetio facti* como la *intentio juris*;
- f. La posible fricción entre el negocio jurídico, asumido como hecho imponible, y el principio de capacidad contributiva, habrá de resolverse mediante el ejercicio de los recursos y remedios jurídicos previstos al efecto mediante el ordenamiento positivo;
- g. Las imposiciones arbitrarias y abusivas no se resuelven mediante la aplicación del principio de la realidad económica, es decir, dando la espalda a la configuración jurídica de los hechos imponibles, sino, por el contrario, depurando la técnica jurídica para enmarcar en ella la aplicación del principio de la capacidad económica, en conexión con el de legalidad tributaria.”

El hecho imponible, en nuestro criterio, es en definitiva un concepto jurídico independientemente de que el legislador para consagrarlo legalmente, haya tomado en consideración situaciones, hechos, actos o realidades económicas o jurídicas. Sin embargo, esas situaciones, hechos, actos, o realidades económicas o jurídicas, deben ser demostrativas de una condición fundamental, pero abstracta: posibilidad de contribuir a las cargas públicas, dentro de los supuestos que el legislador considera demuestran esa capacidad, aún cuando al hacer el examen de un contribuyente en particular, pueda observarse que la aplicación de la norma de lugar a un gravamen, sin que desde el punto de *fáctico* se haya producido un incremento patrimonial. Lo anterior porque, el supuesto normativo ocurrió y, tratándose de un concepto jurídico no puede el intérprete ir más allá del análisis jurídico de la norma que se aplica a la situación de hecho ocurrida. Considerar que se puede actuar de otra manera es elevar un monumento a la incertidumbre jurídica, a la inseguridad jurídica, lo cual sería insostenible. Compartimos la tesis de acuerdo con la cual la capacidad económica es un elemento que el legislador debe tomar en cuenta para la consagración del hecho imponible, en otras palabras,

la escogencia de esa situación, hecho, acto, negocio económico o jurídico, debe de manera abstracta ser demostrativo de capacidad contributiva: el incremento del patrimonio, el patrimonio, el gasto, transferencia de bienes, solicitud de pasaporte, recurrir a la administración de justicia. Una vez que el legislador ha hecho la escogencia respectiva, y consagra de manera abstracta, como hipótesis, el hecho imponible, con todos los elementos necesarios para llegar a la determinación de la base, no le corresponde al intérprete indagar más allá del contenido legal para determinar si en el caso concreto de un contribuyente hubo o no capacidad económica. No le es posible al intérprete indagar, una vez ocurrido el hecho imponible, si el resultado del mismo implica en ese caso un aumento de la capacidad económica. Pretender que el intérprete puede hacer esta indagación equivale a afirmar que la consagración legal del hecho imponible, poca importancia tiene, frente a la facultad del intérprete para determinar, el nacimiento de la obligación tributaria sobre la base de que, no obstante el acontecer del hecho imponible, no hay capacidad económica en el contribuyente. En el caso concreto del Impuesto sobre la Renta ello equivale a transformar el concepto de legal a económico de acuerdo a lo que en cada caso considere el juez y, no debe olvidarse que el concepto de renta a los fines de este impuesto es un concepto legal, no económico ni contable. El legislador lo definió legalmente y, ocurridos los supuestos establecidos en la norma (ocurrido el hecho imponible), la obligación tributaria nace, con independencia absoluta de otras consideraciones económicas o sociales.

La Constitución Nacional, en su artículo 223, exige que el sistema tributario tome en consideración la capacidad económica del contribuyente; pues bien, al hacer una interpretación lógica de la norma dentro de lo que es el Derecho tributario material, creemos debe concluirse que ella lo que exige es:

1. El hecho imponible escogido debe ser, como ya se dijo, una medida abstracta de capacidad contributiva. Si el legislador escoge como hecho imponible, el número de ventanas de las viviendas que dan hacia la calle (como ocurrió alguna vez en ciertos países), creemos que ese tributo es inconstitucional pues el hecho escogido para darle relevancia jurídica y transformarlo en imponible, no es demostrativo de capacidad económica alguna.

2. La ley tributaria que consagra el hecho imponible, debe, dentro de los supuestos normativos, o sea, en la medida que la estructura del tributo lo acepte, establecer regulaciones que permitan la aplicación del gravamen de manera tal que quien más tenga más pague.

3. No permite que el intérprete, exima al contribuyente del pago del tributo no obstante haber ocurrido el hecho imponible, con fundamento, en que al hacer un análisis económico de la situación del sujeto pasivo, el juez concluya, por ejemplo, que sus erogaciones excedieron sus ingresos tomando en cuenta hechos expresamente excluidos o limitados por el legislador.

Considero que la capacidad económica o contributiva no es la causa de la obligación tributaria. Ella es la ley, la obligación deriva de la ley, que como elemento básico, al momento de escoger el hecho imponible debe mirar a que éste sea una manifestación de riqueza, pues de no ser así el pretendido tributo, al menos en nuestro derecho, sería inconstitucional, pero una vez efectuada constitucionalmente la escogencia, el intérprete debe aplicar la norma.

### III. INTERPRETACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA<sup>7</sup>

Creemos importante aclarar el concepto de interpretación de la ley, pues tenemos la impresión de que, en la aplicación del llamado “método” de interpretación económica de la ley tributaria al “abuso de formas”, puede existir una confusión, al menos terminológica.

---

7. No pretendemos hacer un estudio profundo del tema; sólo referimos al concepto básico.

Interpretar la ley es desentrañar su alcance, conocer los supuestos de hecho que ella ha previsto a través de todo un proceso lógico, tomando en cuenta la situación histórica del momento en que se dicta la norma y la situación en el momento que ella se aplica; indagando la voluntad del legislador a través de los elementos al alcance del intérprete tales como, la exposición de motivos y las discusiones en las cámaras legislativas.

Las normas tributarias no son especiales. Esta afirmación no tiene discusión hoy en la doctrina. Es más, existen disposiciones expresas que así lo dan a entender de manera muy clara. En Venezuela el artículo 5 del Código Orgánico Tributario (C.O.T.), es tajante al señalar que “Las normas tributarias se interpretan con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquellas”.

Ahora bien, interpretar la norma, tributaria o no, exige necesariamente el conocimiento previo por parte del intérprete de los hechos ocurridos, pues ello es lo que le permite subsumirlos dentro de la hipótesis legal, si es que ellos están previstos en la ley, en otras palabras, si es que a tales hechos el legislador les ha dado relevancia jurídica<sup>8</sup>.

#### IV. INTERPRETACIÓN ECONÓMICA

Nace en Alemania. El 13 de diciembre de 1919 se aprobó en Alemania la Ordenanza Tributaria, fundamentada, al menos en parte, en los estudios de E. Becker. Está ordenanza en su artículo 4 establecía que “*al interpretar las normas tributarias hay que tener en cuenta su finalidad, su significado económico y la evolución de las circunstancias*”. Con ello, al decir de algunos autores, “quedaba entronizado el denominado principio de la realidad económica como elemento clave en la interpretación de las normas tributarias”<sup>9</sup>, como una reacción a la consideración de que la norma tributaria era una norma de excepción y debía interpretarse restrictivamente.

La razón de su nacimiento, es el deseo de que la norma financiera cumpliera con la finalidad para la cual fue creada, o sea, que todos paguen atendiendo al principio de la generalidad, igualdad y capacidad contributiva efectiva y real.

Actualmente la jurisprudencia alemana permite su utilización restringida, en razón de su ambigüedad e incertidumbre, lo que han puesto de manifiesto diferentes autores.

- 
8. Un ejemplo nos permitirá aclarar la situación: suponemos una norma de acuerdo con la cual se gravan las ganancias obtenidas en la *venta* de inmuebles. Los contribuyentes, de manera clara e indubitable realizaron una operación de permuta de dos inmuebles, en la cual uno de ellos obtiene una ganancia. Corresponde al intérprete buscar el alcance de la norma que establece el gravamen a las ventas y, si encuentra que en la exposición de motivos se habla no de venta pero de enajenación y lo mismo en las discusiones de las cámaras legislativas, llegará a la conclusión de que la permuta es hecho generador del tributo en cuestión. Diríamos que el intérprete, una vez calificados los hechos (permuta), hizo una interpretación extensiva de la norma, fundamentándose en la intención del legislador claramente expresada en la exposición de motivos y las discusiones de las cámaras.
  9. Martín Queralt, Juan; Lozano Serrano, Carmelo; Casado Ollero, Gabriel y Tejerizo López, José M. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Editorial Tecnos, S.A., 1996. Séptima Edición. Madrid, España. Pág. 214. Señalan estos autores que “unos años más tarde, en 1934, la Ley de Adaptación impositiva alemana, del 16 de octubre, puso de manifiesto las consecuencias a que podía conducir la introducción de elementos ajenos al razonamiento jurídico. Disponía dicha Ley que las normas fiscales debían interpretarse de acuerdo con las concepciones generales del nacional-socialismo, teniendo en cuenta la opinión general, la finalidad y el significado económico de las leyes tributarias y la evolución de las circunstancias”.

En América Latina, tiene su consagración, en primer lugar en la República Argentina en el año 1946. Luego se incorpora al proyecto de Código Fiscal de Uruguay en 1959. En la Resolución IV de las II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en México en 1958 se acepta este “método” “pero siempre con sujeción a los principios jurídicos que deben regir la interpretación”<sup>10</sup>.

Hoy, hay ordenamientos tributarios que lo aceptan, pero reduciendo su campo de aplicación a los casos de formas jurídicas manifiestamente inapropiadas, o sea, en los casos de “abuso de derecho”. Giuliani Fonruogge critica el abundante uso que ha hecho la Jurisprudencia de la “llamada doctrina de la realidad económica, pero sin discriminación alguna y en muchos casos con criterio simplista, con olvido, que tanto en la doctrina alemana y Suiza, como en la jurisprudencia de los Estados Unidos y tal como lo pone de resalto Serick, es un criterio para casos de excepción, cuando hay manifiesto abuso de formas”<sup>11</sup>.

En Venezuela encontramos autores tales como José Andrés Octavio que se pronuncian por la aplicación de este “método”. Octavio, al referirse al artículo 8 del proyecto de Código de 1977, promulgado en 1982 comenta en estos términos: “Este artículo adoptaba el *método*<sup>12</sup> de interpretación de la ley tributaria según la realidad económica, que es un método de general aceptación en la legislación tributaria”<sup>13</sup>.

Por su parte Padrón Amaré (Oswaldo), sostiene que no existe un método económico de interpretación como “entidad autónoma, como conjunto de técnica, mecanismo o medios que permitan aprehender un conocimiento o, como ocurre en estos casos, el sentido de una norma expresada por el legislador. Sucede, sí, que la norma es una fórmula de expresión y que, como forma, no puede identificarse, ni confundirse, con su contenido que puede ser diverso, o, como se expresó en el texto que comentamos “puede estar constituido, al menos en parte, por materia no jurídica o “meta Jurídica”, por lo cual el desentrañar el sentido de una norma puede conducir, y de hecho en el Derecho Tributario conduce a la aplicación de conocimientos y criterios extraños a la Ciencia Jurídica “stricto sensu”<sup>14</sup>. Lo anterior no implica que el autor niegue la necesidad de recurrir a conceptos propios de otras ramas del saber humano, cuando el legislador ha hecho referencia a ellas o no ha definido el concepto en la ley, por lo que el intérprete debe ir a esa otra rama y buscar allí el significado de la palabra de que se trate. En cambio su hermano, Carlos Eduardo, se pronuncia por su no aceptación o aceptación con gran reserva, pues el “método económico de interpretación de la ley tributaria no se compagina con los principios fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico”<sup>15</sup>.

Desde el punto de vista jurisprudencial nos encontramos con que los tribunales venezolanos han sido vacilantes en su aplicación.

a. La Corte Suprema de Justicia, en Sala Político Administrativa, en un caso en el cual el tribunal de instancia, declaró procedente la deducción de una donación hecha a la República por un particular, aplicando extensivamente la norma de acuerdo con la cual, la deducción

---

10. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Estatutos. Resoluciones de las Jornadas. Montevideo. 1987. Es conveniente mencionar que en esa resolución se mencionan las “teorías de interpretación “funcional” y de la “realidad económica”, las cuales no son exactamente iguales, pues la primera de las mencionadas está íntimamente relacionada con la teoría causal del tributo, entendiéndose como causa la capacidad económica en cuanto síntoma de la participación del contribuyente en las ventajas generales y particulares derivadas de la actividad y existencia del Estado.

11. *Ob. cit.* Pág. 95.

12. Las itálicas son nuestras

13. José Andrés Octavio. *Comentarios Analíticos al Código Orgánico Tributario*. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas. 1998. Pág. 91.

14. Padrón Amaré, Oswaldo y Carlos E. “*La interpretación de la Ley Tributaria*”. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 1976. Pág. 62.

15. *Ob. cit.* Pág. 47.

procedía en aquellos casos en los cuales la donación se hubiese hecho a instituciones benéficas o de asistencia social, dijo: “La Corte no comparte los criterios interpretativos que han llevado al Tribunal del Impuesto sobre la Renta a conclusiones tan alejadas de la letra de la Ley. El interés público así como el de los particulares, exige que las normas de derecho sean aplicadas teniendo en cuenta el ordenamiento jurídico general, la rama de la legislación, institución o sistema particular con los cuales, sin perder su individualidad, ellas forman un todo indisoluble, y según reglas de hermenéutica, que aunque consagradas sólo parcialmente en la ley escrita, son de obligada aplicación, por ser parte de esa fuente inagotable de normas supletorias reconocidas universalmente, y a las que alude el legislador con la expresión “principios generales de derecho”.

b. En sentencia del 05 de diciembre de 1985 dictada por la C.S.J. Sala Político Administrativa<sup>16</sup>, se negó la existencia de normas distintas a las contenidas en el Código Civil sobre interpretación de una ley tributaria. El punto en discusión, bajo la vigencia de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1966, era si se debía considerar a los fines del gravamen al dividiendo (artículo 49 de dicha Ley), a una filial constituida y domiciliada en Venezuela de compañías extranjeras, como una sucursal a los fines de aplicar dicho gravamen. El artículo 49 decía: “Las sociedades o comunidades constituidas en el exterior o constituidas en el exterior y domiciliadas en Venezuela, que tengan en el país agencias, sucursales o cualquier otra unidad económica de explotación similar, permanente o temporal, que se dediquen a realizar actividades económicas distintas de la explotación de minas, de hidrocarburos y de actividades conexas, estarán obligadas a cancelar por cuenta de sus accionistas, socios o comuneros un impuesto de quince por ciento (15%)...”.

La Corte dijo: “La Ley de Impuesto sobre la Renta es una más dentro del ordenamiento legislativo venezolano, y para interpretarla hay que atenerse –artículo 4° del Código Civil– al sentido que aparece evidente del significado propio que aparece de las palabras, según la conexión de ellas entre sí y la intención del legislador, pues no existen normas distintas sobre interpretación de una Ley Tributaria. El moderno Código Orgánico Tributario, en su artículo 6°, se limita a señalar que las normas tributarias se interpretan “con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquellas”; pero, aparte de consagrar el principio de acuerdo con el cual una norma tributaria puede interpretarse de manera restrictiva o extensiva, en realidad nada agrega a la disposición de derecho común contenida en el artículo 4° del Código Civil, pues la expresión “todos los métodos admitidos en derecho” nada dice en concreto para orientar una interpretación especial y propia de la norma tributaria. Eso sí, el artículo 6o del Código pone énfasis en destacar que se interpreta conforme a “los métodos admitidos en derecho”, luego no puede hablarse de una interpretación exclusiva para esta materia, que sea distinta de las comprendidas y admitidas por el derecho común y, en especial de la regla contenida en el artículo 4o del Código Civil. Por tanto, en la interpretación de una norma tributaria hay que atenerse, sin duda, al significado de las palabras empleadas, según su conexión y atendiendo siempre a la intención del legislador ...La Corte considera que la norma es aplicable directamente a la sociedad extranjera –domiciliada o no en Venezuela– que realice alguna actividad en nuestro país a través de alguna agencia, sucursal u otra unidad económica similar, y por eso no puede regir para una sociedad constituida y domiciliada en Venezuela cuyo accionista principal sea una sociedad extranjera y aún cuando ésta ejerza sobre aquélla un control absoluto y directo, pues la norma hay que entenderla en su sentido estrictamente jurídico y no simplemente económico, financiero o patrimonial ...Si la intención del legislador hubiese sido pasar por encima de la forma y entender “que unidad económica de explotación, agencia o sucursal” es toda empresa que, aún cuando constituida y domiciliada en Venezuela, tenga por accionistas a sociedades o personas constituidas en el

16. Jurisprudencia Ramírez & Garay. Cuarto Trimestre de 1985. Tomo XCIII. Pág. 717 y ss.

exterior y entender que, a los fines tributarios, son esos accionistas quienes hacen la explotación y que la nacional no pasa de ser una intermediaria meramente formal, lo hubiese dicho expresamente...”.

c. En fecha 17 de diciembre de 1997, el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario, dicta la sentencia a la cual hemos hecho referencia anteriormente, donde acepta expresamente el “método” de interpretación económica.

d. En Sentencia N° 595 dictada por el Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso Tributario en fecha 25 de marzo de 1999, se decide un caso en el cual la Asociación Cooperativa Mixta de Productores Mineros, pretendió disfrutar de la exención establecida en el artículo 95 de la Ley General de Asociaciones Cooperativas que dice: “Las cooperativas están exentas del pago de patente de industria y comercio” y La Administración Municipal consideró que la impugnante realizaba efectivamente actividades de índole comercial. El tribunal se pronunció así: “el hecho de que en la realidad, a pesar de su forma jurídica, la impugnante no fuere una sociedad con la naturaleza cooperativa y de las características propias de esta institución de contenido social, se hace necesario traer al ánimo de este juzgador, el criterio de que la recurrente no se ajusta en sus labores de minería y en sus actividades como tal, a la verdadera naturaleza de un ente cooperativo, sino que su real desarrollo corresponde al de una empresa mercantil minera y así de declara”.

e. En fecha 3 de febrero de 1999, la Corte Suprema de Justicia, Sala Político Administrativa, Especial Tributaria, bajo la ponencia del magistrado Jaime Parra Pérez, dicta por primera vez una sentencia, donde con absoluta claridad se aplica el “abuso de formas”, para desconocer efectos tributarios a ciertas operaciones realizadas por el contribuyente, sin que se hable en ella de un “método” económico o parecido de interpretación de la ley tributaria.

Creo que el llamado “método” de interpretación económica de la ley tributaria, no es tal por diferentes razones:

Primera: El legislador puede escoger como hecho imponible la forma jurídica (por ejemplo el papel sellado y timbre fiscal), y en ese caso no puede el intérprete hacer cosa distinta que acoger la forma, independientemente del contenido del documento.

Segunda: En aquellos casos en los cuales el legislador ha escogido como hecho imponible un hecho económico que no ha definido en el mismo texto legal, no le queda al intérprete otra alternativa, como se dijo antes, que recurrir a la ciencia que trata el concepto a fin de conocer si la realidad fáctica cuadra dentro de la hipótesis normativa y que se produzca la consecuencia prevista. Pero lo anterior no implica que estemos en presencia de un método de interpretación propio del Derecho Tributario. Se trata de una situación, absolutamente ordinaria cuando el legislador hace referencia a conceptos no definidos legalmente y por ello no puede hablarse, en cada oportunidad que ello ocurra, que estemos en presencia de un método de interpretación de la ley distinto de los ordinarios. Las leyes no se interpretan económicamente. Toda interpretación es jurídica.

Tercero: Cuando se pretende atacar las diferentes formas de que se valen los contribuyentes para evitar o disminuir la carga tributaria a través del llamado “método” de interpretación económica de la ley tributaria, lo que se hace en realidad es calificar los hechos de manera tal que ellos correspondan a lo querido por las partes. Dentro del proceso de aplicación de una ley, repetimos, lo primero que hace el intérprete es calificar los hechos, calificar los contratos o negocios, para adecuarlos a la realidad, y luego, determinar si esa realidad cuadra dentro de la previsión legal (esto último es la verdadera interpretación de la ley). Poco importa el nombre que le hayan dado las partes a sus obligaciones, si ellas no se corresponden con lo que realmente quisieron. Pero ese proceso de adecuación de los hechos a la realidad, no es exclusivo del derecho tributario, ni es necesario elaborar toda una teoría, para justificar su

aplicación en materia tributaria; el fraude de ley, el negocio indirecto, la simulación, no son figuras que se den sólo en derecho tributario. Todas ellas son de vieja existencia y actual aplicación tanto en derecho civil, como en derecho mercantil y derecho laboral. En esta última rama son frecuentes las sentencias en las cuales los jueces desconocen contratos que tratan de ocultar la relación laboral que existe en la realidad.<sup>17</sup>

Como bien lo señala Ruíz Toledano: “Al aplicar el Derecho se realiza desde el punto de vista técnico, una labor de calificación mediante la cual se observa o “califica” la realidad y se compara con lo dispuesto en la norma. Esta tarea resulta diferente de la interpretación, pues pretende contrastar lo ocurrido en la realidad con lo previsto en la norma, mientras la interpretación trata de desentrañar el sentido de la norma y debe realizarse en forma previa o simultánea a la mencionada calificación”<sup>18</sup>.

Lo que es característico del derecho tributario (al igual que en el derecho laboral pero por otras razones), pues en él predomina el interés de la colectividad de que todos paguen lo que le corresponde de acuerdo con el principio de capacidad contributiva determinado por el legislador para cada tributo, es la facultad que tiene el intérprete (administración o juez), de calificar los hechos y desconocer aquellos a través de los cuales, de manera ilícita, se evita o reduce la carga tributaria, sin necesidad de seguir un procedimiento especial, salvo que la propia ley tributaria así lo establezca. El intérprete debe indagar la *intentio facti* y si encuentra que ésta es distinta de la *intentio iuris*, debe precisar si aquella está prevista en la norma como hecho imponible, y si es así, proceder a aplicar la norma tributaria que corresponda. Pero el examen también funciona a la inversa, en otras palabras, si la *intentio facti* no contiene actos previstos en la ley tributaria como hecho imponible; pero la *intentio iuris* si, debe abstenerse de aplicar gravamen alguno. Obsérvese que al concluir la calificación de los hechos volvemos a caer, necesariamente, en la interpretación jurídica de la norma, la única que existe, o sea, subsumir lo querido en el supuesto normativo; determinar si lo querido está previsto en la norma como hipótesis cuyo acontecer hace nacer la obligación tributaria.

## V. DIFERENTES FORMAS DE EVITAR O DISMINUIR LA CARGA TRIBUTARIA

Tal y como señalamos al inicio, muchas son las vías que usan los contribuyentes para tratar de evitar o disminuir la carga tributaria. La doctrina y la jurisprudencia se han encargado de estudiarlas. Ahora bien, el tema no es de solución unánime, pues cada autor hace la clasificación que considera más conveniente, sin embargo, si podemos decir que existen dos grandes grupos: 1. Formas lícitas y 2. Formas ilícitas. Pero una forma puede aparecer tanto dentro de las lícitas como de las ilícitas, dependiendo del elemento que haya impulsado la actuación del individuo. Pasemos ahora a analizar someramente algunas de ellas. Pero antes veamos la situación legal hoy en Venezuela.

---

17. Un ejemplo me permitiría aclarar la idea: suponemos un tributo que grava la ganancia en la compra venta de inmuebles. El vendedor con la finalidad de evitar el tributo constituye una sociedad la cual le aporta el inmueble, y el comprador aporta el precio, posteriormente liquidan la sociedad asignándole al vendedor el efectivo y al comprador el inmueble. El intérprete al calificar los hechos no hace ninguna labor de interpretación de ley. Simplemente afirmará que lo querido por las partes fue la compra-venta y no la constitución de tal sociedad y, si hubo ganancia procederá a la aplicación de la norma respectiva. Pero si la ley hubiese previsto como hecho imponible, no la compra-venta pero si la permuta, la calificación de los hechos llevará al intérprete a la misma conclusión, o sea, lo querido por las partes fue la compra-venta y no la constitución de la sociedad, pero esos hechos (la compra-venta o la constitución de la sociedad) no constituyen hipótesis normativa tributaria que produzca efecto alguno en ese campo del derecho.

18. Ruíz Toledano, José Ignacio. *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*. Editorial Ciss, S.A. Valencia España. Primera Edición 1998. Pág. 69.

## 1. *Situación Legal*

### A. *Código Orgánico Tributario*

El modelo de Código Tributario preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, que es la columna vertebral de nuestro Código Orgánico Tributario, contiene dos normas de importancia sobre la materia<sup>19</sup>:

La primera el artículo 8° que dice:

“Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

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

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

La exposición de motivos al referirse a este artículo señala que él “prevé las delicadas cuestiones que plantea la definición legal de los hechos generadores y la adopción de las formas jurídicas por parte de los contribuyentes.

Las soluciones proyectadas responden a los principios ya enunciados de la legalidad y de la autonomía del derecho tributario.

En lo que respecta a las definiciones legales, si el legislador no se remitió ni se apartó expresamente de las soluciones establecidas por otras ramas jurídicas, el intérprete de la ley tributaria está facultado para asignarle a la norma el significado que más se avenga a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Es claro, pues, que el intérprete no debe necesariamente apartarse de las definiciones dadas por otras ramas jurídicas, sino simplemente que no está obligado por ellas. El proyecto parte de la base de que el intérprete tiene que adjudicar a la norma su verdadero significado para lo cual no debe estar subordinado a definiciones estructuradas sobre fundamentos y con finalidades que pueden no coincidir con los de las normas tributarias.

El mismo criterio se ha seguido para solucionar los problemas relativos a las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes. Si de la labor interpretativa resulta que la ley ha gravado una determinada situación atendiendo a la realidad y no al nombre jurídico del negocio, el intérprete puede prescindir de éste a los efectos de darle a la ley su verdadero alcance.

Parece innecesario destacar que esta norma del Proyecto no se refiere a la posibilidad que los contribuyentes tienen de elegir las formas jurídicas más convenientes para sus intereses, incluso los fiscales, cuando esta posibilidad está admitida por el derecho tributario. La norma en estudio se refiere a los casos en que la ley tributaria prescinde de la forma y grava una realidad concreta.

El párrafo 3o de este artículo prevé el problema del abuso de las formas jurídicas, que constituye una maniobra para eludir las cargas tributarias. En tal caso, el intérprete debe prescindir de esas formas jurídicas y la utilización de éstas constituirá, por regla general, una infracción sancionable. (Art. 100 número 1°).”

---

19. *Modelo de Código Tributario*, preparado para el programa conjunto de tributación OEA/BID. Unión Panamericana. Secretaría General, Organización de los Estados Americanos. Washington, D.C. 1968. Segunda Edición. Pág. 14 y 15

Esta norma, propuesta, con algunas variantes, en el proyecto de código presentado al Congreso y promulgado en 1982, no la acoge Venezuela y al decir de Octavio<sup>20</sup> “se creyó en el Congreso que esta norma podía propiciar interpretaciones arbitrarias por parte de las autoridades administrativas, que desconocieran situaciones jurídicas legalmente establecidas”.

La segunda, el artículo 20 del Proyecto OEA/BID que equivale al 16 del C.O.T. vigente, que dice: “La obligación tributaria no será afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas, siempre que se hubiesen producido los resultados que constituyen el presupuesto de hecho de la obligación”. Esta disposición no ha sufrido variación alguna desde el primer Código. Nada dice la exposición de motivos del proyecto presentado al Congreso sobre este artículo, por lo que, debemos nuevamente recurrir a la exposición de motivos del modelo OEA/BID, que al respecto señala: “Este artículo acoge el principio aceptado por la doctrina autonómica del derecho tributario. La obligación nace con la realización del hecho generador, sea cual fuere su naturaleza, sin interesar su validez ni sus efectos en otras ramas jurídicas, ni la calificación moral que merezca. Los enriquecimientos derivados de actividades ilícitas están sujetos a imposición; de lo contrario se consagrarían desigualdades en perjuicio de las personas honestas que actúan dentro de la legalidad”. Somos de la opinión que este artículo no sirve como fundamento, a la afirmación de que en Venezuela se consagra expresamente el “método” de interpretación sobre la base de la realidad económica, pues él lo que señala es la autonomía del derecho tributario frente a las otras ramas del derecho. En otras palabras, si el acto realizado es nulo de nulidad absoluta; es contrario a la ley ordinaria (civil, mercantil), o a otras leyes; es contrario a la moral, pero produjo el supuesto de hecho señalado en la ley tributaria para dar nacimiento a la obligación tributaria, ella debe nacer y producir las consecuencias tributarias allí previstas. El desconocimiento de las formas, supone, al contrario, que el acto puede ser válido y producir efectos lícitos frente a la rama del derecho que regula la materia; validez y efectos que se modifican o desconocen en materia tributaria en razón de la intención fundamental de evitar o disminuir ilegalmente (desde el punto de vista tributario), la carga impositiva.

B. *Ley de Impuesto al Consumo Suntuuario y Ventas al Mayor y Ley de Impuesto al Valor Agregado (L.I.V.A.)*

Se trata del primer cuerpo legal que consagra expresamente en Venezuela una norma rígida a facultar a la Administración Tributaria y consecuentemente a los Jueces, para que desconozcan formas que produzcan disminución de ingresos fiscales. La norma en cuestión dice:

“Al calificar los actos o situaciones que configuran los hechos imposables del impuesto previsto en este instrumento normativo, la Administración Tributaria, conforme al procedimiento de determinación previsto en el Código Orgánico Tributario, podrá desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, aún cuando estén formalmente conformes con el derecho, siempre que existan fundados indicios de que con ellas, el contribuyente ha tenido el propósito fundamental de evadir, eludir o reducir los efectos de la aplicación del impuesto. Las decisiones que la Administración adopte, conforme a esta disposición, sólo tendrán implicaciones tributarias y en nada afectarán las relaciones jurídico-privadas de las partes intervinientes o de terceros distintos del Fisco Nacional”<sup>21</sup>.

20. *Ob. cit.* Pág. 91.

21 . Artículo 61 L.I.V.A.

C. *Ley de Impuesto al Débito Bancario (L.I.D.B.)*

Contiene también una norma de contenido prácticamente igual a la de la Ley de Impuesto al Valor Agregado; la única diferencia es que elimina el calificativo “fundamental” al referirse a la intención del contribuyente. (Art. 16).

D. *Ley Habilitante*

La Ley Orgánica que autoriza al Presidente de la República a dictar medidas extraordinarias en materia económica y financiera requeridas por el interés público, establece en la medida número 3 literal c), en materia de Impuesto sobre la Renta que en la reforma que haga el Ejecutivo Nacional de dicha ley, “se fijarán normas que impidan el abuso de las formas jurídicas corporativas, de multiempresas o figuras similares que constituyan maniobras aparentemente legales para evadir cargas tributarias, pudiendo la administración fiscal prescindir de tales formas jurídicas para evitar la evasión”<sup>22</sup>.

Esta norma, a diferencia de las anteriores, sólo habla de evasión, por lo que será interesante esperar su desarrollo en el decreto-ley respectivo.

De acuerdo con las normas de la L.I.V.A. y la L.I.D.B, para que la Administración Tributaria pueda hacer uso de la facultad que se le otorga es necesario:

El propósito fundamental<sup>23</sup> en el actuar del contribuyente debe ser evadir, eludir o reducir los efectos de la aplicación del impuesto. Estamos en presencia de una situación de hecho cuya prueba le corresponde a la Administración Tributaria. En la medida que el actuar del contribuyente tenga una finalidad económica ajena al problema tributario, la Administración Tributaria no podrá hacer uso de la norma. Ante la objeción de la Administración, al contribuyente le corresponde demostrar que su actuar tiene una finalidad económica ajena al asunto tributario y si se produjo un efecto tributario (no pago o disminución de la obligación), no fue ese su propósito fundamental y, al juez, le corresponderá determinar si el efecto económico o el tributario fue el fundamental.

Que la Administración Tributaria encuentre fundados indicios de que el actuar del contribuyente tiene la finalidad indicada bajo i. Se trata también de situaciones de hecho que debe traer a los autos la Administración Tributaria y que el juez apreciará soberanamente.

Ahora bien, una vez aplicada la norma, bien la de la L.I.D.B. o la del L.I.V.A., surge la pregunta: Está la conducta del contribuyente tipificada como ilícito tributario?. Creemos que todo dependerá de la calificación que se le haga al actuar del contribuyente, o sea, puede ser no sancionable o calificar como defraudación o contravención. Sin embargo, la aplicación de las normas establecidas en nuestra legislación, sólo en aquellos casos en los cuales haya habido intención, coloca desde el punto de vista de la obligación de contribuir a las cargas públicas, en situación de ventaja a quien actúa usando formas inadecuadas por ignorancia, pero obtiene un beneficio fiscal igual a quien actuó intencionalmente, pues el actuar del ignorante no podrá ser calificado de manera distinta a lo hecho y por supuesto no podrá ser sancionado. De aquí que en algunos países donde el tema se ha estudiado desde hace bastante más tiempo, se acepta que en estos casos se desconozcan las formas usadas por el contribuyente, pero sin considerar su conducta ilícita.

22. *Gaceta Oficial de la República de Venezuela* número 36.687 de fecha 26 de abril de 1.999. La existencia de esta norma en la llamada “Ley Habilitante” nos obliga a preguntarnos, si ella es o no necesaria para desarrollar la previsión legal. De ser la respuesta positiva existirían serias dudas sobre la legalidad de la norma contenida en La Ley de Impuesto al Débito Bancario. Este tema no es objeto de este trabajo.

23. Creemos que la eliminación de la palabra “fundamental” como calificativo de “propósito”, en nada varía la situación legal. La doctrina es unánime en afirmar que el propósito debe ser fundamental y hay quienes exigen que el propósito sea exclusivo.

## 2. *La elusión y la evasión fiscal*

Un primer problema que se presenta al estudiar los diferentes medios que pueden usar los particulares para, legal o ilegalmente, disminuir o eliminar los efectos de la norma tributaria, es la diferencia entre la elusión y evasión fiscal.

Para algunos autores no existe la figura de la elusión y engloban todo el actuar del particular dentro del concepto de evasión. Consideran estos autores que hay evasión cuando el que debería pagar un impuesto no lo hace, sin que la carga de éste la soporte un tercero. Esta forma de conceptualizar la evasión es amplísima y colocan en ella la evasión fraudulenta y la legal, o sea aquella en la cual el que debería pagar el tributo no lo hace violando la ley y sin violar la ley respectivamente, es la que estos autores llaman evasión legal.<sup>24</sup> Dentro de esa evasión no fraudulenta se encontraría: la evasión organizada por la ley y la evasión por lagunas de ley. En lo que se refiere al fraude fiscal, señalan estos autores que su variedad es infinita: “el contribuyente despliega en este campo una paciencia, ardor e ingeniosidad, a los que por otra parte responden la paciencia, ardor e ingeniosidad del fisco para descubrir a los defraudadores”.<sup>25</sup> Esta misma posición la sostiene Armando Giorgetti cuando afirma: “La evasión puede ser legítima o ilegítima, según que el contribuyente abandone o disminuya la actividad sobre la cual recae la carga impositiva; o bien evada fraudulentamente la obligación tributaria mediante las múltiples formas de evasión, es, la infidelidad y el fraude tributario”.<sup>26</sup>

Otros autores niegan rotundamente la existencia de una posible evasión legal, por ejemplo Villegas<sup>27</sup>, fundamentándose en el origen y significado del término evadir, afirma que “en derecho tributario evadir es sustraerse al pago de un tributo que legalmente se adeuda” y luego continúa: “En virtud de esta idea, rechazamos la existencia de la llamada evasión legal del tributo, la cual se produciría sin transgredir norma alguna”.

Por su parte, el modelo de Código Tributario (OEA/BID), que sigue Venezuela, diferencia el concepto de evasión del concepto de elusión.

La exposición de motivos del modelo, al referirse al artículo 113 tipifica la contravención en estos términos: “Incurrir en contravención fiscal el que mediante acción u omisión que constituya defraudación o contrabando, determine una disminución ilegítima de los ingresos tributarios o el otorgamiento indebido de exenciones u otras ventajas fiscales”...<sup>28</sup> “El concepto de evasión está íntimamente vinculado al de conducta ilícita, o como dice el Art. 113, “disminución ilegítima de los ingresos tributarios”.

“No debe confundirse, pues, este ilícito con la llamada “elusión” o “tax avoidance” procedimiento legítimo por el cual se economizan impuestos mediante la utilización de formas, o la realización u omisión de actos admitidos en derecho, evitando así que se cumpla el presupuesto de hecho previsto en la ley como generador de la obligación.”

“El elemento subjetivo puede ser, indudablemente, la culpa bajo su forma habitual de negligencia en el cumplimiento de las obligaciones, pero puede también revestir la forma intencional, o sea dolosa, siempre que ésta no tenga las características del fraude, en cuyo caso la infracción debe regularse por lo dispuesto en el Art. 98.”

24. Duverger, Maurice. *Hacienda Pública*. Bosch, Casa Editorial, Barcelona, España. 1968. Pág. 333

25. Duverger. *ob. cit.* Pág. 335

26. Giorgetti Armando. *La evasión tributaria*. Ediciones Depalma. Buenos Aires. 1967. Págs. 4 y 5.

27. Villegas Hector. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Quinta edición. Ediciones Depalma. Buenos Aires. Pág. 383.

28. *Ob. cit.* Pág. 80

Obsérvese que la exposición de motivos habla de “la utilización de formas... admitidas en derecho, evitando así que se cumpla el presupuesto de hecho previsto en la ley como generador de la obligación”, pero el mismo modelo presume que hay la intención de defraudar “cuando se adopten formas o estructuras jurídicas manifiestamente inadecuadas para configurar la efectiva operación gravada y ello se traduzca en apreciable disminución del ingreso tributario”.

En principio pues, podemos afirmar que no todo uso de formas jurídicas que produzcan una disminución o eviten la carga impositiva implica conducta ilícita. Como bien lo tiene señalado la Corte Suprema de los Estados Unidos, “cualquiera puede arreglar sus asuntos de tal modo que su impuesto sea lo más reducido posible; no está obligado a elegir la fórmula más productiva para la tesorería; ni aun existe el deber patriótico de elevar sus propios impuestos”<sup>29</sup>. Para Giuliani Fonrouge, la sola circunstancia de que el contribuyente recurra a formas o estructuras jurídicas en manifiesta discordancia con las que normalmente se usarían en el caso, para disminuir la carga fiscal, no constituye acto punible. Tres requisitos exige el autor para que la conducta del particular sea sancionable: “1) uso de formas o estructuras jurídicas, manifiestamente inapropiadas; 2) intención o propósito deliberado de disminuir la carga tributaria; 3) razonabilidad en la apreciación del factor subjetivo”.<sup>30 31</sup>

Otros autores, señalan la diferencia entre elusión y evasión, con base a que los actos realizados por el contribuyente tengan lugar antes de la realización del hecho imponible o después que éste ha ocurrido<sup>32</sup>, o dicho en otras palabras, si las actuaciones del contribuyente tienen lugar antes del nacimiento de la obligación tributaria estaríamos en presencia de elusión; en cambio si tienen lugar acontecido el nacimiento, se trata de evasión.<sup>33</sup>

La distinción hecha por Javier Pérez Arraiz, parece estar en algo conforme con el significado gramatical de ambas palabras. De acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española, eludir significa “esquivar una dificultad, un problema o evitar algo con astucia o maña”, mientras que el término evadir puede tener uno cualquiera de los siguientes significados: “evitar un daño o peligro inminente; eludir con arte o astucia una dificultad prevista; fugarse,

29. Giuliani Fonrouge, Carlos M. *ob. cit.* Volumen II pág. 696.

30. *Ob. cit.* Pág. 697.

31. En la sentencia mencionada de la Corte Suprema de Justicia, Sala Político Administrativa, Especial Tributaria de fecha 3 de febrero de 1999, no se da un concepto de abuso de forma, simplemente se califican los hechos ocurridos como tales. La sentencia dice: “De los puntos que anteceden deduce esta sala que las supuestas “inversiones” hechas por la contribuyente no son operaciones verdaderas ni sinceras, es decir que no tiene contenido si sustancia económica, sino que mas bien son subterfugios de mera forma que no pueden tener significación en un impuesto como el que grava la renta, el cual pretende alcanzar la verdadera (y no la aparente) capacidad económica del sujeto pasivo. Las operaciones analizadas, en la forma en que fueron hechas denotan un abuso de la forma jurídica con el propósito fundamental de eludir o atenuar el efecto normal de una ley tributaria, en detrimento de los derechos del Fisco. En tales casos, el Juzgador debe apartarse de la forma de los negocios para atribuirles su verdadero significado y alcance a través de la realidad de los hechos, los cuales demuestran, como dice la “fiscalización que evidencia que “la formación del capital en el sector agropecuario venezolano no sufrió incremento alguno” por lo cual los reparos se consideran ajustados a derecho, y así se declara”.

32. Esta tesis entiendo la sostienen, José Rafael Belisario Rincón, Juan José Delgado Álvarez y Gabriela Rachadell de Delgado en su trabajo “Elusión, Evasión y Defraudación Fiscal” publicado en el número 69 de la *Revista de Derecho Tributario*.

33. Autores como Javier Pérez Arraiz *El Fraude de Ley en el Derecho Tributario*. Tirant Lo Blanch. Valencia España. 1996), señalan que evadir supone estar dentro, por lo tanto sólo se podrá evadir un impuesto cuando se esté dentro de la obligación tributaria, es decir, cuando se haya realizado el hecho imponible. La elusión en sentido estricto, supone una actuación indirecta, mientras que la evasión es una abierta trasgresión al deber de contribuir. Si la evasión supone una actuación directa sobre el mandato recogido en la norma, la elusión actúa sobre el presupuesto de hecho

escaparse”<sup>34</sup>. La coincidencia la vemos con el tercer significado asignado a evasión: “fugarse”, “escaparse”, lo cual supone que ya estamos dentro de algo, que en el caso concreto sería la obligación tributaria ya nacida y la evasión sería fugarse o salirse de ella. Sin embargo, obsérvese que la confusión puede ser clara pues el segundo significado que el diccionario da a “evasión” coincide con el significado de “elusión”. De manera que se puede tomar cualquier posición. Nosotros consideramos que el término elusión hace referencia a las maniobras lícitas o ilícitas hechas antes del nacimiento de la obligación tributaria mientras que la evasión será siempre maniobras ilícitas, pues se realizan una vez ocurrido el nacimiento de la obligación tributaria, por lo que siempre habrá maniobra engañosa, fraude<sup>35</sup>. Sin embargo está posición la revisaremos cuando analicemos el fraude de ley por las características de esta figura.

### 3. Simulación

Como dijimos anteriormente no es una figura privativa del Derecho Tributario. En materia civil, es una figura que ha existido en relación a los contratos, desde el momento en que dejan de tener importancia las formas y comienza a dársele relevancia a la voluntad. En Roma, originalmente lo importante en todo contrato era el ritual, posteriormente se le comienza a dar importancia a la voluntad real (la voluntad interna o “voluntad” en sentido estricto), cuando discrepa de la voluntad declarada (la que aparece ante el exterior o simplemente “declaración”).

Hay simulación cuando las partes realizan un acto o contrato aparentemente válido pero total o parcialmente ficticio, ya que ese acto es destruido o modificado por otro secreto o confidencial que responde a la verdadera voluntad de los contratantes.

La simulación puede ser absoluta o relativa. La primera es aquella en la cual el acto ficticio, aparente o simulado no existe desde ningún punto de vista. El ejemplo típico lo tenemos cuando Claudio le vende a Petronio, manteniendo Claudio, por documento secreto, la propiedad del bien aparentemente vendido. La segunda, simulación relativa, ocurre cuando el acto simulado no es totalmente inexistente, sólo lo es parcialmente, porque las partes han realizado un acto de distinta naturaleza. Claudio dice vender a Petronio cuando en realidad ha donado.

Tres son los elementos necesarios para que exista simulación:

- a. La voluntariedad para la realización del acto simulado.
- b. El acto ficticio, también llamado “ostensible”, corresponde a la voluntad declarada.
- c. El acto verdadero o secreto se debe corresponder a la voluntad real, que es de naturaleza secreta o confidencial. Este elemento es de vital importancia, pues nos ayudará a distinguir esta figura, de otras con las que frecuentemente se confunde, como lo es el fraude de ley.

Según lo afirma la doctrina, la simulación no es necesariamente un negocio jurídico ilícito, porque puede estar fundada en motivos loables e incluso nobles.<sup>36</sup>

En materia tributaria, la doctrina mayoritaria acepta la existencia de la simulación tanto la absoluta como la relativa.

34. *Diccionario de la Lengua Española*. Real Academia Española. Vigésima Primera Edición. Tomo I. Págs. 799 y 927 respectivamente.

35. Un ejemplo sería el caso de la sociedad holding con dos filiales, una de las cuales obtiene beneficios y la otra pérdidas, y, una vez concluido el ejercicio fiscal, hace firmar un contrato de cuenta en participación entre ambas compañías, con fecha atrasada, para traspasar durante el ejercicio ya concluido, beneficios de la primera a la segunda.

36. Maduro Luyando, Eloy. *Curso de Obligaciones. Derecho Civil III*. Universidad Católica Andrés Bello. Manuales de Derecho. Caracas. 1989. Pág. 582.

En la simulación absoluta se oculta o esconde el hecho imponible simplemente simulando el negocio. Un caso concreto sería aquel en el cual, se firma un contrato de prestación de servicios, cuando la intención real de las partes es no prestar ningún servicio; lo que se persigue es deducir un gasto falso y provocar un ingreso en una persona que por condiciones legales no está sujeta al impuesto.

En la simulación relativa se agrega al negocio efectos diversos de manera que quede alterado el régimen tributario aplicable, simulando el precio. El ejemplo más claro sería aquel en el cual mediante la venta a un precio muy bajo se simula una donación que estaría sometida a un tipo impositivo mucho más alto.

En ambos casos estamos en presencia de la realización de un negocio ficticio con la finalidad de engañar, este último elemento es característico de la simulación.

#### 4. *Fraude de Ley*

No es una figura nueva. Se desarrolla desde la época de los romanos, quienes observaron que la aplicación exclusivamente de la letra de la ley, podía producir su violación a través de otras disposiciones legales con las cuales se conseguía el fin prohibido por la primera. Con el fraude de ley, se trata de desconocer la actuación realizada conforme a la ley pero prohibida por otra. Surge así la norma defraudada y la norma de cobertura. La primera es la prohibitiva, la segunda la que permite violar la primera.

Una ley es defraudada cuando se impide su aplicación o a través de un rodeo se esquivo su mandato.

En algunos ordenamientos jurídicos como el español, esta figura tiene consagración expresa en el derecho común y en el derecho tributario.

Así tenemos que el Código Civil español en su artículo 6.4 lo consagra en los términos siguientes: “Los actos realizados al amparo 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 hubiera tratado de eludir”.

Por su parte el artículo 24 de la Ley General Tributaria española lo establece así: “Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado. 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. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley, se aplicará la norma eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones”.

Javier Pérez Arraiz lo define como “el amparo en una norma tributaria no adecuada a un supuesto concreto, para defraudar otra que responde a dicho supuesto”<sup>37</sup>. Creo que la definición que da Carlos Palao es bastante más descriptiva: “Es la consecución de un resultado económico indirectamente por medios jurídicos distintos a los normales, medios jurídicos que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos y que no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios normales o usuales”<sup>38</sup>.

---

37. *Ob. cit.* Pág 21

38. Citado por Tulio Rosembuj. *El Fraude de Ley y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario*.

Para algunos autores el fraude de ley es un caso típico de elusión. Para Ignacio Ayala Gómez la elusión se identifica con el Fraude a la ley tributaria o evasión fiscal lícita. Se trata de evitar el pago de los tributos mediante la no realización del hecho imponible, o bien pagar menos mediante el amparo de una norma de cobertura que supone la existencia de una norma defraudada<sup>39</sup>. Para Carlos Palao Taboada (“El fraude a la Ley en el Derecho Tributario” Revista de Derecho Fiscal y Hacienda Pública, vol. XVI, Madrid, 1966, Pág. 683, citado por Ignacio Ayala Gómez), “el fraude de ley tributaria es lo que viene a conocerse como “elusión”, y bajo esta modalidad lo que se trata de “eludir” es la realización del hecho imponible, no su cuantificación o conocimiento una vez realizado éste, que es lo que correspondería, técnicamente, con el concepto de “evasión” o de “defraudación”.

Creemos junto con José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González<sup>40</sup>, que en el fraude a la ley tributaria “no se realiza el hecho el imponible”, pero es como si se realizara; en otras palabras, nada se oculta al conocimiento de la Administración Tributaria, pero se hace que los hechos encajen dentro de un hecho imponible que está previsto para otras situaciones. No podemos encuadrarlo perfectamente dentro del concepto de elusión y evasión que hemos acogido anteriormente, podemos decir que es una especie de híbrido con raíces en el abuso de las formas jurídicas

En el fraude de ley no hay engaño, todos los actos son transparentes, de manera que, como dijimos antes, nada se oculta a la Administración Tributaria, sólo que la forma empleada y regulada legalmente produce un efecto impositivo menor o no produce el efecto impositivo que se hubiese producido de haberse seguido el medio o forma jurídica cónsono con el fin perseguido. Algunos autores consideran que el negocio indirecto es uno de los medios a través de los cuales se ejecuta el fraude de ley, pero no todo fraude de ley es negocio indirecto.

Para que exista fraude de ley deben darse las siguientes características:

- a. Apariencia de legalidad, lograda mediante la adopción de una forma jurídica, o la realización de un negocio jurídico, un contrato, etc, regulado, reconocido y sancionado por el derecho positivo.
- b. Utilización de esa forma jurídica, o realización del negocio jurídico, con fines o contenido económico diversos de los que, legislativamente, les son típicos, y se deducen de su configuración, regulación y sanción por el propio derecho objetivo.
- c. Intencionalidad fraudulenta del comportamiento. Es decir, todo el comportamiento está motivado por el propósito de fraude a un precepto legal.
- d. El precepto legal defraudado ha de ser una norma de Derecho Tributario material.
- e. El resultado económico efectivamente obtenido, o realmente buscado, por los sujetos del comportamiento en fraude coincide con el que, objetivamente, es típico o normal de los hechos o contratos tipificados como hechos imposables en una norma fiscal.
- f. La norma defraudada queda sin aplicación al supuesto fraudulento por no coincidir los restantes elementos del hecho imponible que contiene y tipifica, con los de la forma jurídica adoptada, la institución creada o el negocio jurídico realizado para encubrir el fraude con una apariencia de legalidad.
- g. Esta inaplicación del precepto fiscal defraudado va contra su auténtico espíritu y contra los fines del ordenamiento jurídico positivo, atacando su unidad y determinando la aplicación o inaplicación de los diversos preceptos fiscales que lo integran en forma diversa a la querida por el legislador al promulgarlos<sup>41</sup>.

---

Marcial Pons Ediciones Jurídicas, S.A. Madri. 1994. Pág.117

39. Ignacio Ayala Gómez. *El delito de Defraudación Tributaria: Artículo 349 del Código Penal*. Editorial Civitas, S.A. Pág 120 y ss.

40. José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González. *Curso de Derecho Tributario*. Tomo I y II. 6ta Edición. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid 1991 Pág. 331

41. José Luis Pérez de Ayala. *Las Ficciones en el Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financie-

Por su parte el artículo 10 de la Ordenanza Tributaria Alemana, señala, los supuestos que deben concurrir para que exista fraude de ley:

1. Que se elijan formas jurídicas insólitas e impropias teniendo en cuenta el fin perseguido por las partes;
2. Que el resultado económico que las partes obtengan sea sustancialmente el mismo que habrían obtenido si hubieran revestido su actuación conforme a las normas jurídicas acordes con la naturaleza del fin perseguido, y
3. Que como resultado de todo ello, se deriven unas ventajas económicas, concretadas bien en la ausencia de tributación, bien en una menor tributación.

Señaladas las características de la simulación y del fraude de ley vamos a tratar de precisar algunas diferencias entre ambas figuras:

a. En el fraude de ley la conducta del contribuyente es clara, transparente, hay coincidencia entre el hecho que el contribuyente muestra a la Administración Tributaria y el declarado. En la simulación hay “ocultación”; hay una apariencia jurídica que oculta la verdadera realidad.

b. En el fraude de ley no hay coincidencia entre el fin perseguido y la forma adoptada pero hay un sólo acto. En la simulación hay dos actos, el que se muestra y el que se oculta que es el realmente querido.

c. En principio el fraude de ley no es un negocio jurídico bilateral, mientras que la simulación supone la presencia de al menos dos partes.

d. En la simulación se cubre la realidad jurídica con el acto aparente. En el fraude de ley, el acto realizado es querido por las partes, sus efectos son definitivamente los que desean que se produzcan y así lo hacen del conocimiento de todos los terceros, no hay divorcio entre la voluntad manifestada en el negocio o acto jurídico y la querida. El problema es que la ley prevé, unos medios distintos a los seguidos por las partes, para que se produzcan esos efectos, medios distintos que producen una consecuencia tributaria que es lo no deseado.

e. Una diferencia que consideramos de importancia es que en la simulación, el juez o la Administración Tributaria, tienen que buscar el negocio, la realidad jurídica verdadera, lo que normalmente se llama “desvelar la realidad”. Mientras que en el fraude de ley se trata de acabar, destruir, una realidad jurídica que es la querida y manifestada por el contribuyente e inclusive informada a la Administración Tributaria.

##### 5. *Economía de opción*

No siempre que el contribuyente organiza su actividad económica de manera tal que se produzca un no pago o una disminución de la carga tributaria, estamos en presencia de una simulación o de un fraude de ley. Existen casos en los cuales la ley tributaria establece formas jurídicas que implican ese no pago o ese menor pago frente a otras previstas en la misma ley, o bien, casos en los cuales el contribuyente escoge una determinada forma jurídica, que si bien no es la perfecta para el negocio, tampoco es insólita o impropia, esa escogencia tiene lugar porque las condiciones del negocio así se lo exigen, produciendo el uso de ella, al mismo tiempo, una disminución en la carga tributaria.

En el primer caso estamos ante la economía de opción típica. Se trata de formas previstas en la propia ley tributaria, cuyo uso no da lugar al nacimiento de la obligación tributaria o que disminuyen su monto. Aún cuando algunos autores denominan este supuesto “elusión legal” o “evasión legal” dependiendo de la denominación que se escoja, creo que es preferi-

ble hacer de esta economía de opción una figura aparte. El actuar del contribuyente está dentro de lo querido por el legislador, de manera que cuando se hace la escogencia el resultado es lo que la ley quiere que se produzca. Mientras que en el fraude de ley y la simulación, la actuación del particular y su resultado es contrario al querer de la norma tributaria normalmente aplicable. Ejemplo típico de lo que mencionamos, es cuando la ley da derecho al cónyuge para que declare por separado sus rentas de trabajo; cuando el gravamen a las sociedades de personas se hace en cabeza de los socios y no de la sociedad. Se trata de casos en los cuales el legislador tributario en función de razones de justicia y equidad, consideradas en un momento determinado, establece un régimen que toma en cuenta circunstancias que se hacen acreedoras a esas ventajas.

En el segundo caso, o sea, cuando el contribuyente usa formas que no son totalmente acordes con el fin perseguido (no son “rebuscadas”, “insólitas” e “impropias”), pero necesarias para el negocio y que producen “además” una reducción de la carga impositiva, creemos que no estamos dentro de los supuestos de fraude de ley y mucho menos de simulación. Estaríamos dentro de un supuesto en el cual la realidad jurídica coincide con la querida y no puede ser destruida ni por la Administración Tributaria ni por el juez. Creemos que este tipo de “economía de opción” y su distinción con el fraude de ley puede ser difícil, por lo que corresponderá examinar cada caso concreto, con extremo cuidado para no caer en arbitrariedades administrativas y jurisdiccionales creadoras de inseguridad jurídica.

Sí podemos decir, sobre la relación entre fraude de ley y economía de opción, que ambas figuras no contrarían la letra de la ley, y buscan o producen un ahorro tributario, sólo que en la economía de opción no se atenta contra la ley tributaria ni se utilizan, repetimos, formas “rebuscadas”, “insólitas” e “impropias”.

## VI. INFRACCIÓN Y SANCIÓN TRIBUTARIA

Nos corresponde examinar ahora, aun cuando sea de forma somera, si las figuras que hemos analizado, también de la misma forma, dan lugar a infracciones sancionadas por la ley tributaria o si, en algunos casos, ellas sólo tienen efecto en el Derecho tributario material y ninguno en el penal tributario.

Las normas que existen hoy en la L.I.V.A, en la L.I.D.B, y la prevista en la Ley Habilitante para ser establecida en L.I.S.L.R, no establecen que la aplicación de ellas tenga efectos en campos distintos al Derecho Tributario Material. Se trata de una facultad otorgada a la Administración Tributaria para perseguir el fraude de ley, siempre que el actuar del contribuyente tenga como fin fundamental la disminución o eliminación de la carga tributaria. Pero ya hemos visto como el actuar del contribuyente en el fraude de ley se encuentra dentro de las previsiones de la ley ordinaria, pues la escogencia de una forma válida en derecho pero “rebuscada”, con la finalidad de eliminar o reducir los tributos no es sancionable, a no ser que exista una norma que tipifique el ilícito y establezca la sanción respectiva.

Dos son las normas que podemos encontrar en el C.O.T., que analizaremos a fin de determinar si la simulación y el fraude de ley dan lugar a infracción y sanción.

a. El artículo 93 consagra la defraudación: “Comete defraudación el que mediante simulación, ocultación, maniobra, o cualquier otra forma de engaño, obtenga para sí o un tercero, provecho indebido a expensas del derecho del sujeto activo a la percepción del tributo”. La sanción aplicable es multa de dos a cinco veces el monto del tributo omitido.

b. El artículo 97 establece la contravención: “El que mediante acción u omisión que no constituya ninguna de las otras infracciones tipificadas en este Código, cause una disminución ilegítima de ingresos tributarios, inclusive mediante la obtención indebida de exoneraciones u otros beneficios fiscales, será penado con multa desde un décimo hasta dos veces el monto del tributo omitido.”

#### 1. *Defraudación*

Encuentra su símil en el Derecho Penal, en el llamado delito de estafa previsto en el artículo 464 de acuerdo con el cual “el que, con artificios o medios capaces de engañar o sorprender la buena fe de otro, induciéndole en error, procure para sí o para otro, un provecho injusto con perjuicio ajeno”.

Las características de este tipo delictivo en materia tributaria serían:

a. Que el autor actúe con fraude, es decir mediante actos que podrán tener distintas características, pero que *todos responden a la noción de engaño*. Lo anterior queda ratificado por el uso de la expresión genérica “o cualquier otra forma de engaño”, con lo cual claramente se da a entender que la simulación, ocultación o maniobra prevista en el tipo legal, implican o conllevan necesariamente el “engaño”.

Engañar de acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española, significa: “Dar a la mentira apariencia de verdad; inducir a otro a tener por cierto lo que no lo es, valiéndose de palabras o de obras aparentes y fingidas”<sup>42</sup>.

Francesco Carrara señala que este engaño puede consistir en simulaciones y disimulaciones, las cuales a su vez pueden ser reales o personales.

Para él, la simulación personal implica fingimiento de condiciones o atribución de determinadas cualidades personales que no se poseen, con el fin de inducir a otro a que entregue lo que se ambiciona (fingirse rico, titulado, en ejercicio de una determinada profesión, o padeciendo una desgracia o provisto de un mandato); la real es ficción relativa a cosas o cualidades de éstas (vender cobre por oro, una cosa ajena como propia). Se trata en definitiva de mostrar lo que no es o no se es.

La disimulación es el ocultamiento artificioso de ciertas condiciones propias, con el fin de obtener la confianza ajena, y en virtud de ésta, la concesión de alguna cosa a la que no se habría condescendido, si se hubiera tenido conocimiento de esas cualidades maliciosamente ocultadas (ocultamiento de la interdicción, o de la condición de cónyuge); la real es el ocultamiento malicioso de ciertas cualidades de las cosas objeto de un contrato (ocultamiento de la enfiteusis de un predio o de las hipotecas que lo gravan)<sup>43</sup>.

En Argentina el tipo tributario, exige las “declaraciones engañosas u ocultación maliciosa”<sup>44</sup>.

b. Debe inducirse en error al Fisco. Error significa concepto equivocado o juicio falso. Se trata de una falsa representación de la realidad. Se trata de hacer ver al Fisco como hecho real, el aparente.

c. El fraude debe tener como finalidad la obtención de un enriquecimiento indebido a expensas de los derechos fiscales. La exposición de motivos del modelo de Código OEA/BID, cita como ejemplos el no pago de una obligación, la obtención de una devolución o cualquier otro beneficio.

42. *Ob cit.* Pág 834.

43. Francesco Carrara, *Programa de Derecho Criminal, Parte Especial*, Vol. IV, 6. Edit. Temis, Santa Fe de Bogota, 1959. Pág. 421

44. Ley 11.683

Creemos que dentro del concepto de defraudación fiscal como la tipifica el C.O.T, estaría la simulación que hemos analizado infra, bien que ésta tenga lugar antes o después de ocurrido el hecho imponible. Pero no vemos que el fraude de ley pueda hoy ser considerado como defraudación, pues como quedó expuesto, esta figura excluye el engaño. Lo actuado corresponde a la realidad y querido por el contribuyente, todo lo cual se hace del conocimiento de la Administración Tributaria tal y como ocurrió. No hay simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de engaño que induzca en error al Fisco, pues no hay un hecho distinto del mostrado. De allí que, como dijimos antes, países como España lo regulan expresamente sin sanción.

## 2. *Contravención*

Se trata de sancionar al que mediante acción u omisión cause una disminución *ilegítima* de ingresos tributarios.

La exposición de motivos del modelo OEA/BID, de donde tomamos la norma casi textualmente, señala que el concepto está íntimamente vinculado al de conducta ilícita. Su elemento subjetivo puede ser, “indudablemente, la culpa bajo su forma habitual de negligencia en el cumplimiento de las obligaciones, pero puede también revestir la forma intencional, o sea dolosa, siempre que ésta no tenga las características del fraude...”.<sup>45</sup>

Cabanellas<sup>46</sup> define lo “ilícito” como “lo prohibido por la ley a causa de oponerse a la justicia, a la equidad, a la razón o las buenas costumbres”. Luego dice: “Lo *ilícito* puede violar la ley positiva, la moral o la religiosa. Sólo en el primer caso surgen efectos de trascendencia para el Derecho, que puede acoger asimismo normas morales y religiosas. Pero, de referirse lo *ilícito* a materia exclusiva de las disposiciones de estas últimas clases, el problema sólo surge en la conciencia”.

Para que la actuación de un particular sea pues ilícita y sancionada penalmente, debe estar expresamente prohibida por la ley con la sanción también expresa. No se trata de actuaciones que pueden chocar con principios generales de la tributación sino hay una tipificación clara y concreta de la obligación violada. En el fraude de ley, no vemos una actuación ilícita, pues lo hecho no está prohibido por la ley, al contrario se actúa dentro de la previsión legal de manera que no caería dentro de la norma que consagra la contravención.

Creemos pues que las normas contenidas en la L.I.D.B. y la L.I.V.A, en la medida que la actuación del contribuyente sea calificada como fraude de ley, sólo tienen consecuencias en el Derecho Tributario Material pero no en el Derecho Penal Tributario.

---

45. *Ob. cit.* Pág. 80 y 82

46. Guillermo Cabanellas. *Diccionario de Derecho Usual*. Tomo II. Editorial Heliasta, S.R.L. Buenos Aires. 1972. 7a. Edición, corregida y aumentada. Pág. 337