

## EVASION FISCAL LEGITIMA <sup>(1)</sup>

Juan Lino Castillo <sup>(2)</sup>

La obligación de efectuar una prestación pecuniaria de carácter tributario a favor de una entidad pública nace a cargo de una persona privada, natural o jurídica, cuando concurren respecto a dicha persona, los presupuestos de hecho que una ley en vigor establece como requisitos determinantes del nacimiento de dicha obligación.

Conforme a la doctrina, uniformemente respetada por la legislación positiva en el Estado de Derecho, el principio de la reserva de la ley, en materia tributaria, significa necesariamente, que una ley formal debe establecer de modo expreso: a) el hecho imponible, es decir, el hecho generador de una obligación tributaria; b) el sujeto pasivo de dicha obligación; c) los criterios de atribución de tal hecho a una persona determinada (propiedad o transmisión de un bien, disponibilidad de una renta, uso de un servicio público individualizable); d) los criterios de vinculación del sujeto pasivo al sujeto activo de la relación tributaria (nacionalidad, domicilio, residencia, ejercicio de actividad lucrativa, situación de un bien, disponibilidad de una renta según la situación de su fuente o el lugar en que se disfrute); e) el modo cierto de valuación de la materia imponible; f) la magnitud del tributo aplicable a la materia imponible; y g) los modos de extinguirse la obligación y la oportunidad de exigir el pago del tributo.

De ahí que, en desacuerdo con Berliri, quien, interpretando el artículo 23° de la Constitución italiana, opina que “no es necesario que la ley contenga directamente la regulación de cada uno de los impuestos, sino que basta con que la ley constituya la base de la imposición”, sostenga, de acuerdo con los principios doctrinarios ya citados, que se puede concluir, con García Añoveros, que “el Derecho Tributario material es creación de la ley y, si no está completo y acabado en la ley, no existe”. Por eso podía afirmar Blumentein que no hay lagunas en esta rama del Derecho.

---

<sup>(1)</sup> Comunicación presentada a las IV Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios (octubre de 1970).

<sup>(2)</sup> El ponente, antes de la exposición oral de esta comunicación, expresó que, aunque se había propuesto enfocar el problema de la evasión tributaria legítima sólo desde su ángulo jurídico, creía útil, a manera de introducción, manifestar que, dados los actuales planteamientos de la Economía Financiera y de la Teoría Sociológica del Impuesto estudiada por Gabriel Ardant, cree que al tratar de dicho problema, hay que tener en cuenta que el impuesto ha dejado de ser mero procedimiento de repartición de las cargas públicas, para convertirse, en los países de economía descentralizada, en instrumento de transformación de las estructuras económicas y sociales; y que no se debe desestimar la tesis, que no comparte, que considera la relación jurídica tributaria como relación de poder y no de Derecho, expuesta recientemente en interesante artículo del doctor José Luis Pérez de Ayala publicado en la Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública.

Aparte de la ley dictada por el Poder Legislativo, la potestad fiscal del Estado se puede ejercer mediante: a) decretos legislativos emanados del gobierno con arreglo a delegación del poder de legislar conferida por el Congreso, ya sea en forma general, ya sea en una materia u ocasión determinadas; o b) decretos-leyes dictados por gobiernos de hecho, que deben ser ratificados por el Congreso una vez restablecida la normalidad institucional.

La ley que delegue el poder de crear, modificar o suprimir impuestos debe establecer, en términos generales, todos los elementos ya enumerados, que constituyen el contenido necesario de la ley tributaria, si no se quiere tropezar con el principio constitucional de la reserva de la ley, cuya infracción entraña nulidad.

Si no concurren los requisitos exigidos por la ley, o si ésta establece exenciones, objetivas o subjetivas, o regímenes especiales, no se genera dicha obligación.

En ciertos casos, particularmente en los relativos a impuestos llamados a los negocios jurídicos y a los impuestos a las sucesiones, estas relaciones de hecho previstas por la ley pueden ser configuradas por los interesados, en formas consentidas por el derecho, especialmente por el civil, de modo tal que no integren el hecho que es decisivo para el derecho tributario.

En tales casos se trata de la denominada elusión del impuesto, "tax avoidance", evasión legítima o fraude legítimo, como lo llama Mombert. Según Becker, Blumenstein, Jarach y Antonini, es necesario impedir que dicha elusión se produzca, opinión que contraría la clásica del profesor Eustache Pilon, para el que el derecho fiscal es como el penal un derecho estricto y la de Esmein, según el cual existe el derecho de recurrir al procedimiento legal que origine menor impuesto.

Hensel, citado por Antonini, distingue la elusión, del fraude fiscal, basándose en que en este último caso se trata de impedir el cumplimiento de la obligación tributaria válidamente nacida como consecuencia de la realización de un hecho, mientras que en la elusión se impide que surja la obligación, evitando el hecho previsto por la ley.

Para precisar esta distinción citaré algunos ejemplos: en los impuestos sucesorios hay elusión cuando, por ser más bajas -como en los Estados Unidos de Norteamérica- las tasas que gravan las transmisiones gratuitas entre vivos que las del impuesto a las sucesiones por causa de muerte, se prefiere la citada transmisión, a la sucesión "mortis causa", y hay evasión, cuando se simula una compra-venta para evitar los impuestos sucesorios, que habitualmente son más altos que los de la transmisión a título oneroso; en los impuestos a la renta en los países en que hay acciones al portador, hay elusión cuando las personas naturales o jurídicas prefieren las acciones nominativas a las acciones al portador, a fin de disminuir o eliminar el impuesto que grava a los dividendos, y hay evasión si, para reducir el impuesto, se tiene acciones nominativas a nombre de personas distintas del verdadero propietario, siendo también elusión la remuneración de servicios personales efectuada por las empresas mediante el pago de los gastos de representación en que incurren sus funcionarios; y, finalmente, en el impuesto a las ganancias en capital obtenidas de la transmisión onerosa de inmuebles, en el Perú, hay evasión si en una escritura de compra-venta se declara un precio menor del realmente pagado.

No constituye elusión del impuesto, como supone Laufenburger, sino presupuesto de hecho generador de obligación tributaria sustantiva, la separación de la renta de los cónyuges, para atenuar el impuesto progresivo a la renta personal, separación que en Alemania sólo procede cuando la renta de la cónyuge proviene de su trabajo, lo mismo que en el Perú, en donde, además, es procedente cuando la renta de la esposa proviene de bienes reservados.

Para Ernst Blumenstein, la esencia de la elusión consiste en usar intencionalmente un procedimiento que evite un hecho que integre el presupuesto de la imposición, o que atenúe la magnitud del impuesto, diferenciándose en esto de la evasión, en la que sí existe el hecho imponible, pero su exacta valuación por los órganos administrativos es impedida, mediante un procedimiento ilegal, por el contribuyente.

Blumenstein y la jurisprudencia suiza consideran la elusión como resultante de dos requisitos: uno objetivo (anormalidad de las formas jurídicas civiles empleadas con respecto a la relación económica perseguida y consecuente disposición de impuesto), y otro subjetivo (intención de evitar o reducir el impuesto); y señalan como su consecuencia jurídica, la procedencia de aplicar el impuesto como si se hubieran empleado las formas jurídicas usuales o normales.

La jurisprudencia norteamericana no considera el elemento subjetivo como suficiente para aplicar impuesto a un hecho que por sí mismo no es imponible.

Jarach sostiene que para el derecho impositivo sólo tiene importancia la "intentio facti", o sea, la referente a la relación económica perseguida, el "business purpose", siendo indiferente la "intentio juris", o sea, la de poner dicha relación bajo determinada disciplina de derecho civil; y que, por lo tanto, la interpretación económica de las leyes impositivas basta para evitar la elusión tributaria, que él denomina evasión.

El Código Fiscal de Buenos Aires consagra esta tesis, en su artículo 7º, al prescribir que "para determinar la verdadera naturaleza de los hechos imponibles, se atenderá a los actos o situaciones efectivamente realizados con prescindencia de las formas o de los contratos de derecho privado en que se exterioricen".

También con el propósito de evitar la elusión, pero discrepando en el fundamento y en el método, el artículo 10º del Abgaben Ordnung alemán establece que "la obligación de impuesto no podrá ser eludida o disminuída mediante el abuso de las formas o posibilidades de adaptación del derecho civil". Esta disposición legal ha sustituido al artículo 5º del Decreto tributario del Reich, de 13 de diciembre de 1919, inspirado por el profesor Enno Becker, cuyo tenor era el siguiente: "no se podrá disminuir o eludir la obligación tributaria abusando de formas y posibilidades de figuras jurídicas maliciosas".

Yo discrepo de estas posiciones extremas.

Así como no puede definirse el delito con arreglo a elementos intrínsecos y apriorísticos, sino únicamente con arreglo a las consecuencias que derivan del hecho mismo que la ley sanciona con una pena, así el presupuesto objetivo del tributo sólo puede ser definido como el hecho jurídico de cuya realización nace una obligación tributaria por mandato expreso de la ley. El enunciado de esta tesis está basado en el planteamiento de Antonio Berliri, quien, en lo que se refiere al delito, se apoya, a su vez, en Sabbatini, Mazini y Carnelutti.

Y así como, según Sabbatini, tampoco es posible distinguir las sanciones penales por determinados caracteres ontológicos y apriorísticos, porque el legislador puede adoptar como sanción penal cualquier medio de tutela que implique minoración o privación de un derecho individual, y sólo después de haberlo adoptado surge la distinción práctica por la forma de su regulación concreta y por el fin al que está destinada, así, obligación tributaria sustantiva principal sólo es aquella que el legislador establece con tal carácter y sólo puede nacer en la oportunidad, dentro de las circunstancias y con las modalidades y el alcance que la ley señala.

En este sentido, no hay verdaderas lagunas en el Derecho Tributario. Las obligaciones tributarias sustantivas que la ley no impone expresamente, no existen.

Por ello es indispensable delimitar el concepto de autonomía del Derecho Tributario, a fin de evitar la tendencia, común a todas las administraciones fiscales, a considerarla como independencia irrestricta respecto a las demás ramas del Derecho. Autonomía no supone desintegración, sino parte del todo. La autonomía de una rama del Derecho no puede romper la unidad del Derecho, ni excluir ni ignorar a las demás, también autónomas, que integran dicha unidad.

Intimamente relacionado con el principio de la reserva de la ley y con la autonomía del Derecho Tributario, está el problema de la interpretación de las leyes tributarias.

Superados el método de interpretación funcional preconizado por Griziotti y el de la consideración económica sostenido por Vanoni y Jarach, hoy considera la doctrina que para interpretar las leyes tributarias se pueden usar todos los métodos comunes a las demás ramas del Derecho, sin confundir interpretación con integración por analogía. En la interpretación, aún la extensiva, no se admite ningún elemento normativo nuevo; no se hace sino inquirir lo que efectivamente existe en la norma, lo que ha pensado el legislador; en la integración por analogía, a falta de la norma, se admite otra norma que regula un caso similar, se acoge un nuevo elemento normativo, se trata de conocer lo que habría pensado el legislador.

De acuerdo con estos principios doctrinarios, el Código Tributario del Perú establece que “al aplicarse las normas tributarias podrán usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho”; y que “en vía de interpretación no podrán crearse tributos, establecer sanciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados por la ley”.

Se puede considerar en el mismo sentido el segundo párrafo del artículo 11° del Código Fiscal de la Federación Mexicana, que prescribe que “las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares serán de aplicación restrictiva”.

Para que exista elusión es, pues, necesario que intervenga la voluntad de evitar que respecto de una persona privada se produzca el hecho generado del tributo, o que exista vinculación entre una persona privada y el sujeto activo de la relación tributaria, todo esto dentro de la “legalidad irreprochable” de que habla Pilon.

La elusión no constituye violación de la ley, desde que falta alguno de los elementos esenciales de la relación jurídica tributaria.

La evasión fiscal ilegítima sí constituye violación de la ley. En ella concurren todos los elementos esenciales. Nace legalmente la re-

lación jurídica tributaria a cargo de una persona determinada vinculada legalmente al sujeto activo de dicha relación, pero el sujeto pasivo trata de sustraerse al cumplimiento de su obligación de pagar el tributo o de reducir ilegalmente dicho cargo.

Basado en los principios de la certidumbre del tributo y de la exclusividad de la ley como fuente de la obligación tributaria sustantiva, creo que en el caso de advertirse posibilidades de elusión en la legislación tributaria positiva, que afecten a la igualdad constitucional ante la tributación, el legislador, si lo considera conveniente a la política económica y social del país, debe hacer desaparecer tales posibilidades y establecer, en forma indubitable, los presupuestos de hecho a los que quiera atribuir la naturaleza de generadores de relación tributaria sustantiva y la vinculación del sujeto pasivo al sujeto activo de la relación tributaria; y no dejar los alcances de dichos presupuestos librados a la interpretación discrecional de los órganos administrativos, siempre proclives, como apunta Mombert, a distorsionar la voluntad del legislador, sin olvidar que las leyes impositivas deben modelarse sobre la estructura política, económica, jurídica y social de un país, estructuras a las que, como sostiene Gény, por ser anterior y superior, el derecho fiscal debe adaptarse y no destruirla.

Lima, 26 de setiembre de 1970.

-----